



*Cumhuriyetin
75' inci Yıldönümü Dizisi*



*Avrupa Birliği Sayıştay
İnceleme*

İsmail Hakkı Sayın



TÜRKİYE CUMHURİYETİ'NİN YETMİŞBEŞ YILI

AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŞTAYI
İnceleme

İsmail Hakkı SAYIN

Cumhuriyetin 75'nci Yildönümü Dizisi:2

Avrupa Birliği Sayıştayı
Denetçi İsmail Hakkı Sayın

Cumhuriyetin 75'nci Yildönümü Dizisinden
Yayınlanan Kitaplar

Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları
ve Denetimi Sempozyumu /Tebliğler, Panel ve
Tartışmalar

Cumhuriyetin 75'nci Yildönümü Dizisi
Yayın Kurulu

Uzman Denetçi Sacit Yörüker (Koordinatör)
Uzman Denetçi Alper Alpay
Uzman Denetçi Sadık Büyükbayram
Uzman Denetçi Baran Özeren
Başdenetçi Mehmet Bozkurt
Başdenetçi Emine Özey

Kapak Tasarım : Alper Alpay
Redaksiyon :Mehmet Bozkurt
Dizgi Mizanpaj :İsmail Hakkı Sayın
Baskı ve Cilt :Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım : Aralık 1998

TC. SAYIşTAY BAŐKANLIđI
06100 ULUS ANKARA
Tlf: 310 23 00

SUNUŞ

Avrupa Birliği Sayıőtayını "kurumsal" biçimde yapılanmış yüksek denetim kurumlarının örneklerinden birisi olup mali denetimin yanı sıra performans denetim alanında da başarılı çalışmalar gerçekleőtirmektedir. Hem Kıta Avrupası hem de anglo-sakson geleneğinden izler taşıyan bu kardeş kuruluşun yargı yetkisi bulunmamakta, denetim sonuçları yıllık raporlara ve spesifik raporlara konu olmaktadır. Birlik Sayıőtayını gerek yapılanmasıyla ve gerekse faaliyetleriyle yakından incelenmeyi hak etmektedir.

Avrupa Birliği Sayıőtayını üye ülkeler Sayıştayları ile yakın temas içinde çalışmakta ve zaman zaman ulusal yüksek denetim kurumlarıyla ortak denetim projelerini hayata geçirmektedir. Bu yönüyle Birlik Sayıőtayını okuyucuların daha fazla ilgisini çekmeye adaydır.

"Cumhuriyetin 75' inci Yıldönümü Dizisi" arasında yayımlanan bu incelemesinden dolayı Denetçi İsmail Hakkı Sayın'ı kutluyor, kitabın basımında emeği geçen mensuplarımıza teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. M. Kâmil MUTLUER
Başkan

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL OLARAK SAYIŞTAYLAR	5
7. <i>TARİHSEL SÜREÇ</i>	5
2. <i>SAYIŞTAYLARIN VARLIK NEDENLERİ</i>	9
2.1. Bütçe Denetimini Gerektiren Nedenler	9
2.2. Sayıştayın Varoluşunda Demokratik Nedenler (Parlamento ve Sayıştay)	13
2.3. Parlamento Denetiminin Etkinliğini Azaltıcı Sebepler Karşısında Sayıştay'ın Konumu	14
3. <i>SAYIŞTAYLARIN YAPISAL FARKLILIKLARI</i>	.17
4. <i>SAYIŞTAYLARIN ORTAK ÖZELLİKLERİ</i>	19
5. <i>DENETİM TÜRLERİ</i>	21
5.1. Denetçinin statüsüne göre denetim	22
5.1.1. İç Denetim (Internal Auditing)	22
5.1.2. Dış Denetim (External Auditing)	22
5.1.3. Yüksek Denetim (Supreme Audit)	23
5.2. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	24
5.2.1. Düzenlilik Denetimi (Regularity Audit)	24
5.2.1.1. Mali Denetim (financial audit)	24
5.2.1.2. Uygunluk Denetimi (Compliance Audit)	25
5.2.2. Performans Denetimi Ve Unsurları	26
5.2.2.1. Tutumluluk	27
5.2.2.2. Verimlilik	27
5.2.2.3. Etkinlik	27
İKİNCİ BÖLÜM: AVRUPA BİRLİĞİ'NİN KURUMSAL YAPISI VE BÜTÇESİ	29
7. <i>AVRUPA BİRLİĞİNİN KURUMSAL YAPISI</i>	29
1.1. Avrupa Birliği Komisyonu	30
1.2. Avrupa Birliği Konseyi	31
1.3. Avrupa Birliği Parlamentosu	33
1.4. Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Bidayet Mahkemesi	35
1.5. Avrupa Birliği Sayıştayı	35

2. AVRUPA BİRLİĞİ BÜTÇESİ	36
2.1. Giriş	36
2.2. Bütçe Gelirleri	37
2.2.1. Katma Değer Vergisi Üzerinden Alınan Pay	37
2.2.2. GSMH Payı	38
2.2.3. Gümrük Vergileri (Customs Duties)	39
2.2.4. Tarımsal Vergiler (Agricultural Duties)	39
2.2.5. Kömür Ve Çelik Üretimi Üzerinden Alınan Vergiler	40
2.3. Harcama Türleri	40
2.3.1. Zorunlu Harcamalar; (Compulsory Expenditure)	40
2. i. 2. Serbest Harcamalar (Non-compulsory Expenditure)	41
2.4. Ödenek Türleri	42
2.4.1. Ödeme Ödeneği	42
2.4.2. Taahhüt Ödeneği	42
2.4.3. Basit Ödenek	42
2.4.4. Karışık Ödenek	42
2.5. Bütçe Giderleri	42
2.5.1. Tarımı Destekleme Harcamaları	42
2.5.2. Bölgesel Kalkınma Politikası ile Ulaştırma Politikasından Kaynaklanan Harcamalar (Yapısal Fonlar)	43
2.5.3. Kalkınma İçin İşbirliği Programından Kaynaklanan Harcamalar	43
2.5.4. Araştırma Ve Enerji Harcamaları	43
2.5.5. Üye Ülkelere Geri Ödemeler, Yardım, Kredi, Kredi Garantileri	44
2.5.6. İdari Harcamalar	44
2.6. Bütçenin Hazırlanma Prosedürü	44
2.7. Bütçenin Denetimi	47
2.7.1. İç Denetim	48
2.7.2. Dış Denetim	49
2.7.3. Parlamento Denetimi	49
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM : AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŞTAY!	55
1. Giriş	55
2. Birleşmiş Milletler Teşkilatında Dış Denetim	57
3. NATO'da Dış Denetim	60
4. AB Sayıştay'ının Kuruluş Nedenleri	62
5. Sayıştay Kurulmadan Önceki Denetim Sistemi	65

6.	Sayıştayın Yapısı	71
	6J. Başkan	72
	6.2. Üyeler	72
	6.3. Denetim Grupları	74
7.	Diğer Denetim Kurumlarıyla İlişkiler	76
8.	Sayıştayın Bütçesi	77
9.	Sayıştayın Çalışma Yöntemleri	78
10.	Sürekli Denetim Fonksiyonu	81
11.	Denetimin Kapsamı	82
12.	Denetimin Yürütülmesi	82
13.	Sayıştay Tarafından Hazırlanan Raporlar	84
	13. L Yıllık Genel Rapor	84
	13.2. Özel Yıllık Raporlar	84
	133. Özel Raporlar	84
	13.4. Görüşler	85
14.	Sayıştay Raporlarının Parlamentomda Görüşülmesi	85
15.	AB'nin "Mali Vicdanı" Olarak Sayıştay	86
16.	Denetlenen Kurumların Görüşlerinin Dikkate Alınması	88
17.	Sayıştay Denetimine Giren Kurumlar ve İşlemler	88
18.	Sayıştay'ın Denetim Yetkileri	89
19.	Sayıştayca Yürütülen Denetimin Niteliği	89
20.	Sayıştay'ın Çalışma Programı	91
21.	Yolsuzluğun Önlenmesinde Sayıştay'ın Rolü	91
22.	Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimi	92
23.	Sayıştay'ın Çalışmalarının Sonuçları	99
	SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	100
	KAYNAKLAR	105

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.k.	Adı Geçen Konuşma
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.t.	Adı Geçen Tebliğ
A.Ü.	Ankara Üniversitesi
AAETA	Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu Antlaşması
AB	Avrupa Birliği
ACABQ	The Advisory Committee on Administrative and Budgetary Questions
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	Avrupa Kömür Çelik Topluluğu
AKÇTA	Avrupa Kömür Çelik Topluluğu Antlaşması
AMB	Avrupa Merkez Bankası
Ank.	Ankara
AP	Avrupa Parlamentosu
APK	Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu
AT	Avrupa Topluluğu
ATAUM	Avrupa Topluluğu Araştırma Ve Uygulama Merkezi
AYB	Avrupa Yatırım Bankası
Çev.	Çeviren
E.U.	European Union
ECA	European Court of Auditors
ECU	Avrupa Ortak Para Birimi
İ.Ü.	İstanbul Üniversitesi
İKV	İktisadi Kalkınma Vakfı
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
INTOSA1	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
İst	İstanbul
S.	Sayı
s.	Savfa

ÖNSÖZ

Demokrasinin ve demokratik sistemlerin en başta gelen unsuru hatta "olmazsa olmaz" parlamentolardır. Parlamentolar, bütçe vasıtası ile devlet gelirlerinin toplanması ve harcamaların yapılması hususunda hükümetlere yetki vermektedirler. Parlamentonun hükümete verdiği 'gelir toplama ve harcama yapma' yetkisinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını tespit etmede dayandığı en önemli kurumlardan birisi şüphesiz Sayıştay'dır. Eğer bir devlet varsa bu devletin mutlaka bir bütçesi vardır ve bu bütçenin denetimi için Sayıştay veya muadili bir kurumun olması zorunludur.

Parlamente sıfatını kazanan herkesin Devletin bütçe kesin hesaplarını inceleme ve bütçe imkanlarının amaca uygun kullanılıp kullanılmadığını tespit etme yeteneğine sahip olması beklenemez. Parlamento üyeleri arasında bu konuda yetkin kimseler bulunsa bile çoğu zaman gerekli incelemeyi yapacak vakitleri yoktur. O halde Parlamento adına hükümetin yaptığı bütçe uygulamalarını güvenilir bir şekilde inceleyecek ve inceleme sonuçlarını kendisine rapor edecek bağımsız ve denetim konusunda uzmanlaşmış bir denetim örgütüne ihtiyaç vardır. Bu örgüt, -isimleri ve yapıları ülkeden ülkeye farklılık gösterse de- bütün dünyada Sayıştay olagelmıştır.

Demokratik bir sistemde her bir vatandaş kamu fonlarının nasıl kullanıldığını öğrenmek hakkına sahiptir. Avrupa Birliği'ne üye ülke vatandaşlarının bu konudaki bilme hakkı, kendi mali kaynaklarındaki egemenliklerinin bir kısmını Birliğe devretmeleri ve 1971'den bu yana Birlik bütçesine doğrudan katkıda bulunuyor olmaları sonucunda büyük önem kazanmıştır.

Sürekli artan Topluluk fonlarının bağımsız ve uzmanlaşmış elemanlar tarafından denetimini üstlenen AB Sayıştay hakkında ne Türkiye'de ne de Avrupa'da müstakil bir araştırma bulunmaktadır. Gerekli olmasına rağmen, yeterli düzeyde araştırmanın yapılmamış olması bu konuda çalışma yapmayı cazip hale getirmiştir. İtiraf etmek gerekirse AB Sayıştay'ı üzerinde yapılan

Çalışmaların bu kadar az olduğunu başta tahmin etmiyorduk. Bu alandaki bilimsel çalışmaların yetersizliği sadece bizim tarafımızdan değil, AB Sayıştayı'nın yetkili ağızları tarafından da dile getirilmektedir.¹

Elinizdeki bu çalışma, 1997 yılında İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 'Avrupa Topluluğu'nun Siyası Yapısı Bölümü'nde' yüksek lisans tezi olarak hazırlanmıştı. 'Avrupa Topluluğunun **Siyasi Yapısı**¹' denildiği zaman ilk akla gelen organın Avrupa Parlamentosu olması doğaldır. Sayıştayların *-her ne kadar Avrupa Birliği kurumsal yapısı içerisinde henüz çok belirgin olmasa da-* parlamento adına denetim yapıyor olması, Avrupa Birliği Sayıştayı üzerinde çalışma isteğimizi daha da artırmıştır.

Konuyla ilgili araştırmaya başladığımızda, öncelikle Türkçe kaynaklar taranmış, ancak yeterli bilgi elde etme imkanı bulunamamıştır. Buna karşın, tezin birinci bölümünde sayıştaylar hakkında verilen genel bilgiler, Türk Sayıştayı'nın kütüphanesinden ve diğer kütüphanelerden sağlanmıştır.

Yabancı dilde yazılmış eserler dört kaynaktan temin edilmiştir:

1. Avrupa Birliği Dokümantasyon Merkezi,
2. Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Kütüphanesi
3. Türk Sayıştayı Dış İlişkiler Grubu'nun arşivi,
4. AB Sayıştayı Dış İlişkiler Birimi.

Diğer taraftan İnternet aracılığıyla AB'nin ve AB Sayıştayı'nın WEB sabitelerine ulaşmak suretiyle de bazı bilgiler elde edilmiştir.

AB Dokümantasyon Merkezi'nden özellikle -mikrofilmlere kaydedilmif AT Resmı Gazetelerinde yer alan Sayıştay raporlarının incelenmesi suretiyle faydalanılmıştır. A.Ü. ATAUM Kütüphanesinde yine gerek yabancı dille gerekse Türkçe yazılmış eserler taranmıştır.

Türk Sayıştayı'nın Dış İlişkiler Grubu Arşivinden ise INTOSAI'nin yayın organlarında konumuzla ilgili olarak yazılmış bulunan makaleler incelenmiştir.

Bk/. Chris KOK, **The Court Of Auditors Of The European Communities, Common Market** a/v Review:26, Netherlands 1989. (KOK, o dönemde Sayıştay'ın Hollandalı üyesi idi.)

Avrupa Birliği Say iş tayı

AB Sayıştayı'nın Dış İlişkiler Biriminden elektronik posta (e-mail) vasıtasıyla yaptığımız, konuyla ilgili doküman talebimiz Sayıştayı tanıtan bir kitapçık, AB Mali Sistemi hakkında bir kitap, AB 1996 yılı bütçesi ve Haziran 1997'de yapılan Amsterdam Konferansı'nın Sayıştayla ilgili bölümlerinin gönderilmesi suretiyle karşılık bulmuştur.

İnternet aracılığıyla elde edilen bilgiler diğer kaynaklardaki bilgilerin doğrulanması ve güncelleştirilmesi amacıyla kullanılmıştır.

Bu kitap, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Sayıştaylar hakkında genel bilgiler verilmiş ve özellikle bu kurumların demokratik kimlikleri üzerinde durulmuştur. Bölümün sonunda da *denetim* kavramı açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde, Avrupa Birliği'nin Organları ile Birlik Bütçesi; üçüncü bölümde AB Sayıştayı incelenmiştir. Çalışmanın sonunda ise kısa bir değerlendirme yapılmıştır.

Yüksek lisans tezinin hazırlanmasında danışmanlığından faydalandığım Doç. Dr. Rauf Versan'a, tez jürisinde bulunma nezaketini gösteren Prof. Dr. Niyazi Öktem ile Doç. Dr. Zehreddin Aslan'a, gerek tezin gerekse bu kitabın meydana gelmesinde, daima diyalog halinde olduğum ve önerilerinden faydalandığım Uzman Denetçi sayın Sacit Yörükere, tez hazırlandığı zaman tamamını okuyarak eleştirilerini ve önerilerini esirgemeyen Uzman Denetçi sayın Erol Akbulut'a ve her zaman moral desteğini üzerimden eksik etmeyen vefalı eşim Emi ne'ye teşekkürlerimi sunarım.

Cumhuriyetimizin 75. Yılı Kutlamaları münasebetiyle yayınlanmasından onur duyduğum bu eserin, meslektaşlarıma ve konuya ilgi duyan herkese yardımcı olacağını umuyorum.

İsmail Hakkı SAYIN
Denetçi

BİRİNCİ BOLUM

GENEL OLARAK SAYIŞTAYLAR

1 .TARİHSEL SÜREÇ

Tarihi açıdan demokratik gelişim, halk temsilcilerinin, kamu gelirlerinin elde edilmesini ve kamu giderlerinin kullanılmasını kontrol altına almak için yaptıkları mücadeleyle başlar.² İsteddiği gibi vergi toplayıp istediği gibi harcama yapma yetkisine sahip mutlak yönetimlere, önce yeni güç oluşturmaya başlayan mülk sahipleri karşı çıktılar. Alınan vergilerin bir ölçüsü ve sınırı olması gerektiğini ileri sürdüler. Ekonomiden gelen güçleri, düşüncelerinin gerçekleşmesi olanağını sağladı. Vergilerin ölçülü ve sınırlı olması isteği aynı zamanda bu işlevi yapacak kurumları oluşturdu. Böylece mülk sahiplerinin temsilcilerinin de katılımıyla Parlamentolar doğdu.³ Bu açıdan bakıldığında devletlerin kurumsal tarihinde "*mali uzlaşma*" çoğu kez "*siyasal uzlaşma*"ya yol açmıştır. Bilinen ilk mali uzlaşma belgesi Magna Carta Libertatum'dur.⁴

"Demokrasi için mücadele;"nin, "*bütçe hakkı için mücadele*"¹ ile olan bu ilişkisi bütçeleme ve demokrasi konusunda dünya ülkelerine öncülük eden İngiltere'de özellikle belirgindir/ Siyasi hakimiyetin en temel unsurlarından birisi olan **bütçe hakkı**; devletin nerede ne kadar harcama yapacağı ve bu harcamalar için ne gibi yükümlülükler altına gireceği hususunda söz sahibi olunmasını ifade eder.⁶ Bütçe ile ilgili ilk temel belge sayılabilecek Magna Carta Libertatum (1215) ile kral tarafından halk temsilcilerine tanınan temel yetki **bütçenin gelirler (vergiler) kısmının** belirlenmesinde söz sahibi olmağı.

² Rıza TUGAY, **Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Karşısında Yüksek Mali Denetim ve Sayıştayımız**, Cumhuriyetin 50.Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayını No: 8, s.222.

³ Atilla İNAN, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı**, Ank.1992, s.3

⁴ Bakır ÇAĞLAR, **Parlamentolar ve Denetim, Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**,4-5 Haziran 1987, 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları s.37.

⁵ Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ank.1991. s.73.

¹ M.Vecdi GÖNÜL **Sayıştay'ın 135. Kuruluş Yıldönümü Açış Konuşması**, Ank.29.5.1997,s.5 1.

Gelirlerin kullanımını diğer bir ifadeyle harcamaların yapılması konusunda söz konusu metinde herhangi bir sınırlama getirilmemişti. Ancak bütçe hakkı ile ilgili bu sınırlı gelişme bile izleyen yıllarda krallıkla halk arasında büyük ve kanlı mücadelelere yol açmaktan geri kalmamış, 1627'de Petition of Rights ile dolaysız vergilerin; 1689'da ise Bill of Rights ile bütün vergi, harç ve resimlerin ihdası, parlamentonun kabulü şartına bağlanmış ve bu suretle halkın devlet gelirleri üzerindeki söz hakkı güçlendirilmiş oldu.

Mülk sahiplerinin mali yükümlülüklerini hafifletmek açısından sadece vergilerin alınmasını denetlemek yeterli olmuyordu. Yeni vergilerin alınmasına ya da vergi oranlarının artırılmasına neden olan bir olgu vardı. Bu olgu vergilerin kullanıldığı alandı. Yani **kamu giderleri alanı**.⁷ Kamu giderlerini denetim altında tutmaksızın vergi oranlarının yükseltilmesini veya yeni vergiler konulmasını önlemek olanaksızdı. O halde öncelikle mutlak idarelerin keyfi harcamalarını kaldırmak, zorunlu ve gerekli olmadıkça kamu gideri yapılmamasını sağlamak gerekiyordu. Ayrıca devletin görevlerinin giderek artan bir nitelik kazanması karşısında, vergilerin sınırlı tutulma istemi yanında, devletin gelirleri ile giderleri arasında uyum sağlanması zorunluluğunun ortaya çıkması, vergilerin toplanmasında olduğu gibi giderlerin yapılmasında da parlamento denetimini zorunlu kıldı. Bu fikri uygulamaya sokmak için kurumsallaşmaya gidildi. Böylece kralın harcamalarını denetlemek amacıyla "Auditor Exchequer" adıyla 1314 yılında ilk Sayıştay ortaya çıkmış oldu. Bill of Rights ile yasama organı, bütçenin harcamalar kısmının artık ihmal edilemeyeceği bilinci ile kraliyet harcamalarına izin verme hakkını da, - ayrıntılara inmeksizin- kullanmaya başladı. 1665 yılına gelindiğinde, kamu gelirlerinin harcanması, konular ve miktarlar belirtmek suretiyle yürütölen bir parlamento kontrol sistemine tabi kılındı. 1787'de 'Consolidated Fund Act' ile harcamaların ayrıntılarına yayılan yasama denetimi yeni bir aşamaya gelmiş oldu. Bu kanun ile tüm kamu gelirlerinin burada toplanıp, tüm harcamaların buradan yapılacağı bir havuz olan **hazine kavramını** ortaya çıktı. 1822 yılından

⁷ Atilla İNAN, a.g.e, s.3.

itibaren kraliyetçe, (hükümetçe) kamu kesiminin tüm mali durumunun bir bütçe tasarısı halinde her yıl yasama organına sunulması geleneğinin yerleşmesiyle, çağdaş **bütçeleme sistemi** bugünkü biçimini almış oldu.⁸

Görüldüğü üzere, bütçe hakkının tarihsel bakımdan doğuşunu ve gelişimini üç aşamada incelemek mümkündür:⁹

(a) Vergilerin ve diğer gelir kaynaklarının parlamento tarafından onaylanması, (*Vergileri tasdik hakkı*)

(b) Giderlerin (ödenek dağıtımı yoluyla) parlamento tarafından onaylanması, (*Giderleri tasdik hakkı*)

(c) Devletin gelir ve giderlerine ait onay işleminin parlamento tarafından her yıl gerçekleştirilmesi. (*Bütçeyi yıllık olarak tasdik hakkı*)

Fransa'da bütçe hakkı, İngiltere'ye nazaran daha geç yerleşmiştir. Ancak, klasik bütçe sisteminin esasları ilk olarak Fransa'da ortaya çıkmış ve bütün Kara Avrupası devletleri ile birlikte Türkiye'ye de örnek olmuştur. Fransa'da bütçeciliğin gelişimi de İngiltere paralelinde üç aşamada gerçekleşmiştir.

Diğer devletlerde olduğu gibi Ortaçağ boyunca Fransa'da da hükümdarın malikane gelirleriyle ülkeyi yönetmesi asıldı. Ancak harp gibi olağanüstü durumlarda ve geçici olarak vergiye başvurulabiliyordu. 14. yüzyılda kralın vergi koyabilmesi için, halk meclislerinin (Etats Generaux) onayına başvurması adet haline gelmiştir.¹⁰ Ancak bu uygulama 16. yüzyılın sonlarında ortadan kalkmıştır. Buna rağmen "*halkın rızası olmadan vergi alınmaz*" anlayışı Fransa'da hemen hemen her zaman korunmuştur.¹¹ 1789 ihtilali ile beraber Milli Meclis toplanınca bu kanaat kanun hükmü haline getirilmiştir. Bunun yanında, bütün devlet gelirlerinin parlamento onayına sunulması ilkesi de getirilerek bütçe hakkının yerleşmesi için birinci aşama tamamlanmıştır.

⁸ Özhan ULUATAM, a.g.e, s.74.

⁹ Bedi N. FEYZİOĞLU, *Nazari, Tatbiki ve Mukayeseli Bütçe*, Filiz Kitabevi, , 6.Baskı, İst.1981, s.16.

¹¹ Gülşay COŞKUN, *Devlet Bütçesi*, Turhan Kitabevi, 2.Baskı, Ankara, 1989, s. 13. ¹¹ FEYZİOĞLU, a.g.e. s.20.

1789 ihtilali ile birlikte verginin parlamento tarafından onanması prensibi bütün beyannamelere konulduğu halde, toplanan gelirlerin kullanılma şekline diğer bir ifadeyle kamu giderlerine dair bir kayıt yoktu.¹² Ancak, yine de -gelirlerin toplanma gerekçesi olan- harcamaların da onaylanması fikri yaygın idi. Hatta, Millet Meclisi (Assemblée Nationale) kendi bünyesinde oluşturduğu Hazine Komitesi marifetiyle bütün ita emirleri ve ödeme işlemlerinin kontrol ve murakabesini yürütmüştür. Parlamenteoyu fazlaca meşgul eden bu işlemlerin basitleştirilmesi için 1791 ve 1793 Anayasaları ile sadece giderlerin onanması hakkı parlamenteoya bırakılmış ödeme işlemlerinin yürütülmesi ise hükümetin uhdesinde kalmıştır. 25 Mart 1817 tarihinde yayınlanan bir kanun ile muhtelif bakanlıklar ve hükümet daireleri için ödenek verme yetkisi açık bir şekilde Meclis'e bırakılmıştır.

Fransa'da modern anlamda gelir ve giderleri karşılaştırarak yapılmış olan ilk bütçe 1816 tarihlidir.¹³ 1814 tarihli Anayasa döneminde günümüzdekilere benzer bütçeler tanzim edilmiş, onaylanmış ve uygulanmıştır. Başlangıçta ödenekler toplu halde tasdikeye tabi tutulurken 1831 yılında giderlerin bölüm bölüm tasdiki yapılmaya başlanmıştır. Bakanlıkların her yıl 1807 yılından bu yana görev yapmakta olan Sayıştay'a¹⁴ verecekleri hesapların şekil ve muhtevası ile Sayıştay'ın düzenleyeceği raporların mahiyeti de ilk olarak belirlenmiştir. Nihayet 1862 yılında çıkarılan bir Kararnameyle bütçe yasal dayanağını bulmuş; *"her hesap devresinde yapılacak kamu giderleriyle, toplanacak kamu gelirlerine yıllık bütçe, kanunlarıyla izin verilir"*¹⁵ hükmü getirilmiştir.¹³

Türkiye, bütçe hakkını kurma ve kullanmada geç kalmış ülkelerden birisidir. Osmanlı Devletinde bütçe hakkı, diğer devletlerde olduğu gibi, halk tarafından verilen mücadeleler sonucunda değil, bazı devlet adamlarının gayreti sonucunda gelişmiştir.¹⁶ Osmanlı'da bütçe hakkını ilk defa ifade eden kanun, 1876 Anayasası olmuştur. Meşrutiyetle birlikte Meclisi Mebusan bütçeyi tasdik

¹² FHYZİOĞLU, a.g.e. s.21

" FFYZİOĞLU, a.g.e. s.23

¹¹ Fransız Sayıştay'ın kuruluşu hakkında bkz. FEYZİOĞLU, a.g.e. s. 156.

* FHYZİOĞLU, a.g.e. s.23

¹⁵ FEYZİOĞLU, a.g.e. s.24

hakkını da elde etmiştir. Ancak bu durum çok kısa sürmüş, Meclis tarafından tasdik edilmiş bütçe sistemi ancak 1908 tarihli İkinci Meşrutiyet yönetimi ile sağlanabilmiştir. Bu nedenle Türkiye'de modern anlamda bütçe hakkının başlangıç tarihi olarak 1908 yılı kabul edilmektedir.¹⁷ Bu tarihten önceleri de bütçe hazırlandığı görülmektedir. Osmanlı Devleti'nde merkezi idamenin yıllık gelir ve giderlerini gösteren bütçelere icmal denilirdi. Son dönemlerde ise bütçeyi karşılamak üzere mizan veya muvazene tabiri kullanılmaya başlanmıştır.

Bütçe'nin kontrolü açısından bakıldığında, Türkiye'de Batı'dan farklı bir gelişme söz konusudur: Sayıştaylar esas itibariyle Meclis adına denetim yapan Anayasal organlardır. Ancak Türkiye'de Divan-ı Muhasebat namıyla Sayıştay, Anayasa'dan da Meclis'ten de önce varolmuştur. Hatta bu varlığını Anayasa fiilen yürürlükten kaldırıldığı zamanlarda dahi muhafaza etmiştir. Şu kadar ki Sayıştay o zamanlarda Devletin bütün kuvvetlerini elinde bulunduran hükümdar adına hareket etmekte idi.¹⁹

2. SA YIŞTA YLARIN VARLIK NEDENLERİ

Sayıştayların varlık nedenlerini, *bütçenin denetimini gerektiren nedenler, demokratik nedenler ve parlamentoların denetim etkinliklerinin azalması karşısında sayıştayların rolü* olmak üzere üç başlık altında toplamak mümkündür.

2.1. Bütçe Denetimini Gerektiren Nedenler

Bütçenin denetlenmesini gerektiren çeşitli nedenler vardır. Prof. Bedii N. Feyzioğlu bu nedenleri şu şekilde sıralamaktadır:²⁰

¹FEYZİOđLU, a.g.e. s.24

¹⁵ Ahmet AKGÜNDÜZ, *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s. 180.

¹⁹ Bedii Necmeddin Feyzioğlu, *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü*, C.1. İstanbul Üniv. yay. N:588. İktisat Fakültesi N:70, İstanbul, 1954. s. I 19.'

²⁰ FEYZİOğLU, N.T.B.K. s.4.

Ayrıca Bkz. *Cumhuriyetin 50'nci Yılında Sayıştay*, Sayıştay Yay. N:8, s.59

1- *Parlamentonun haklarına uymayı sağlamak:* Bütçenin siyasi fonksiyonlu bir yılda devletin hangi işleri göreceği, diğer bir ifadeyle devletin görevlerinin neler olacağı hususları ile bu görevleri yerine getirebilmesi için milli gelirden ne kadarının devlet emrine tahsis edileceği hususlarında parlamentonun halk adına söz sahibi olmasını temin etmektir. Parlamento bir taraftan kabul ettiği bütçe ile gelirlerin miktarı, türleri ve bunların harcama yerleri konusunda siyasal tercihler yaparken, bir taraftan da bu tercihlerin uygulanması konusunda yürütme organına izin vermektedir. Bütçe vasıtasıyla yaptığı bu tercihlerin, idare tarafından uygulanıp uygulanmadığını denetlemek de parlamentonun hakkıdır. Parlamenter demokrasinin uygulandığı ülkelerde, bütçeyi kabul eden parlamentonun, yürütme kuvveti üstünde etkili olabilmesi için, bütçenin denetimine ihtiyaç vardır.

2- *Kamuoyunun ve mükelleflerin tatmini:* Bütçenin alenilik (açıklık) ilkesinin bir gereği olarak kamuoyunca eleştirilmesinin sağlanması ve kişilerce ödenen vergilerin nasıl kullanıldığının tespiti açısından denetime gerek vardır.

3- *Ülkenin maliye, para ve kredi rejiminin sağlam esaslara kavuşturulması:* Bütçe, bütün ekonomik sistemlerde, maliye politikasının etken aracı olarak kullanılmaktadır. Bu politikanın, gereği gibi yürütülebilmesi için bütçe üzerinde etkin bir denetimin yapılması gerekir.

4- *Bütçenin ekonomik ve hukuki fonksiyonu:* Bütçenin ekonomik fonksiyonu, toplumsal ihtiyaçlar arasında seçimler yapmak ve ihtiyaçlarla olanakları denkleştirmektir. Devlet işleri, ekonomi kurallarına uygun yöntemlerle yürütüldüğü oranda, bütçenin ekonomik ve mali fonksiyonunun başarı derecesi artacaktır. Bütçenin hukuki fonksiyonu, bütçe uygulamalarının yasalara uygun olmasını, bunun dışındaki işlemlerin yasa dışı sayılmasını gerektirir. Bu iki fonksiyonun yerine getirilip getirilmediğinin bilinmesi için bütçe denetimine gerek vardır.

5- *Uluslararası ekonomik ve mali ilişkiler:* Günümüzde uluslararası ekonomik ve mali ilişkiler, hangi amaçlar ile yürütülürse yürütülsün, gittikçe yoğunlaşan ve taraflara bazı hak ve yükümlülükler getiren nitelikler taşımaktadır. Özellikle, borç veren devletler veya kurumlar, borç alan devletten çeşitli garantiler istemektedirler. Bunlardan birisi de, borç alan ülkenin*yeterli bir mali denetim garantisi vermesidir. Bu garantinin sağlanması için de bütçe denetimine gerek vardır. Birleşmiş Milletler Teşkilatı'dan önce kurulmuş bulunan Milletler Cemiyeti'nin, *"bir devletin verdiği mali istatistiklere ve malumata inanabilmek için, o memlekette bütçe hesaplarının Sayıştay veya ona muadil bir organ tarafından denetlenmesinin şart olduğu"* şeklinde bir karar aldığı ifade edilmektedir.²¹

6- *Ülkenin bağımsızlığı ve egemenliği:* Çağımızda ulusların bağımsızlıkları ve egemenlikleri büyük ölçüde ekonomik ve mali güçlerine bağlıdır. Ekonomik ve mali yetersizlik nedeniyle dış borç alan devlet, yeterli bir denetim sistemi kuramadığı takdirde, bu denetimi borç verenlerin çeşitli biçimlerde yapma isteği, bağımsızlık ve egemenlik ilkelerini zedeleyecektir. Buna engel olunması için, bütçenin denetlenmesi gerekmektedir. Bu konuda Osmanlı Devleti'nin yaşadığı Duyun-u Umumiye İdaresi güzel bir örnek teşkil etmektedir. İlk defa Kırım Savaşı ile başlayan borçlanmalar Osmanlı Rus Savaşı ile büyük boyutlara ulaşmıştır. 1875 yılında borçların faiz ve ödemelerinin yarıya indirildiğinin ilan edilmesi Osmanlı Maliyesine olan güveni sarsmıştır."*" Bundan dolayı alacaklılar Osmanlı ekonomisinin içinde bulunduğu durumdan endişelenerek konuyu Berlin Kongresine getirmişlerdir. Sonuçta Devlet, alacaklı olan Galata Bankerleri ve Osmanlı Bankası temsilcileriyle yaptığı görüşmelerle, borçların düzenli olarak ödenebilmesi için, yedi üyesinden beşi yabancı olan Duyun-u Umumiye İdaresinin kurulmasını, bu idarenin kendi teşkilatını oluşturmasını ve toplanması kolay olan içki, tuz, ipek, balık avı ve tütün gibi vergilerin bu teşkilat tarafından toplanmasını kabul etti. Kontrolsüz

¹ FEYZİOĞLUa.g.e.s.10.

² Geniş bilgi için bkz. Ziya KARAMURSAL, **Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler**, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Güneş Matbaası, Ankara 1940, VIII.Seri-No: 1 1, s. 102 ve devamı.

borçlanmalar, Osmanlı Devletini ekonomik bakımdan çok zor duruma düşürmesinin yanısıra, diğer devletlerce bir baskı aracı olarak da kullanılmıştır. Divanı Muhasebat namıyla Sayıştay'ın bu zamanlarda kurulmuş olması, mali denetimin öneminin idareciler tarafından ancak acı tecrübeler sonunda öğrenildiğini göstermektedir.

7- Gelecek yıl bütçe tahminlerinin yapılması; Bütçe tahminlerinin nasıl sonuçlandığı; diğer bir ifadeyle tahminlerin doğruluk derecesi, uygulama ve denetleme sonunda kesinlik kazanır. Kesin sonuçlar ise, gelecek yıl bütçelerinin hazırlanmasında kullanılan en geçerli bilgileri teşkil eder. Bu nedenle de bütçenin denetimi lüzumludur.

8- Sorumlu kişiler bakımından; Bütçe uygulaması nedeniyle ve yasalarla kendilerine sorumluluk yüklenmiş kişilerin, yanlış işlemlerini önlemek, görevi kötüye kullanmalarını cezalandırmak ve doğru işlemlerinin onaylanarak sorumluluktan kurtulmalarını sağlamak için bütçenin denetimi gereklidir.

Bütçe denetiminin genel gerekçelerini içeren bu görüşlere katılmamak mümkün değildir. Ayrıca günümüzdeki yönetim ve denetim anlayışının bir sonucu olarak aşağıdaki hususları da bunlara ilave etmek mümkündür.

İdarenin verimliliğini artırmak: Bütçe denetimi ile idarenin uyguladığı kurallarda, usul ve yöntemlerdeki aksaklıklar ortaya çıkmakta; araç ve gereçlerin amaca en uygun biçimde kullanılması sağlanmakta ve bu suretle idarenin zaman, işgücü ve fiziki olanaklarının en iyi şekilde değerlendirilmesi mümkün olmaktadır. İdarenin işlemlerinin bu suretle daha verimli duruma getirilmesi için bütçenin denetlenmesine ihtiyaç vardır.

İyi yönetim sorumluluğunun' sağlanması ve geliştirilmesi: Bütçe ödenekleri bir programın en üst yöneticisi tarafından kullanılmaktadır. Bütçe

²ⁿ İyi Yönetim Sorumluluğu, kamu fonlarını kullananların eylemlerinde sadece yürürlükteki hukuk kurallarına değil aynı zamanda verililik, tutumluluk ve etkinlik prensipleri ile çağdaş yönetim anlayışının isterlerine uygun hareket etmelerini ifade eder.

denetimi üst yöneticilerin görevlerini yaparken sorumluluk hissiyle hareket etmeleri sonucunu doğurmaktadır.

2.2. Sayıştayların Varoluşunda Demokratik Nedenler (Parlamento ve Sayıştay)

Mutlak iktidarların sınırlandırılması gereksinimi ve bunun ardından Parlamentoların ortaya çıkmasıyla Sayıştayların doğuşu arasında yakın bir ilişki vardır. Çağdaş bütçe sistemlerinin gelişimi de demokrasi yolundaki mücadelelerle paralel bir seyir izlemiştir.

Siyasal iktidarın halk tarafından denetimi, yürütme erkinin işleyişinden haberdar olmakla başlar, kamuoyu oluşturmakla önemli bir etki kazanır, seçimlerle siyasal iktidarları işbaşına getirmek ve uzaklaştırmak biçiminde sonuçlanır. Bu nedenle halkın siyasal iktidar üzerindeki denetimi, o ülkede demokrasinin yerleşme derecesinin göstergesi ve vazgeçilmez unsuru olarak görülmektedir.²⁴

Halkın siyasal iktidarın uygulamalarını yeterince denetleyebilmesi, bir başka deyişle kamu gelirlerinin saptanması ve kullanılmasını değerlendirebilmesi yürütme erkinin işleyişini iyi izleyebilmesine bağlıdır. Fertlerin idarenin işleyişi konusunda, kendi olanaklarıyla sağlayabilecekleri bilgiler genellikle eksik kalır ve aldatıcı olabilir. Böyle bir ortam ise gerek demokrasi, gerek toplum için büyük sakıncaları bünyesinde taşır. Bu koşullar altında, ancak yürütme erkinin işleyişi hakkında doğru ve objektif bilgi elde edebilen bağımsız ve tarafsız kuruluşlar, siyasal iktidarın başarı derecesini ve hükümet işlemlerinin etkinliğini değerlendirerek ulaştığı sonuçları doğrudan halka veya temsilcilerine sunabilirler. Parlamento adına yapmış olduğu denetim sonuçlarını, kamuoyuna da sunabilen sayıştaylar bu önemli demokratik görevi en iyi şekilde yerine getirilebilecek kurumlardır.

²⁴ Atilla İNAN, a.g.e, s.207.

Ülke sorunlarının en etkin biçimde çözüm yerlerinden olan parlamentonun ideal çalışma olanaklarına kavuşturulması için, kendisine doğru ve güvenilir bilgi vermekle görevli olan bir kuruma gereksinimi vardır. Parlamento-Sayıştay ilişkilerinin bu doğrultuda geliştirilmesi için bir çok düzenlemeler yapıla gelmiştir. Çağdaş ülke Sayıştayları siyasal iktidarların etkin biçimde denetimini sağlamak için yeni yöntemler geliştirirken, Parlamento kararlarının oluşumunda önemli sorumluluklar da yüklenererek "*Parlamento adına denetim yapmak*" sözüne yeni bir işlev kazandırmışlardır.²⁵ Parlamento adına denetim yapmak, parlamentoyu, yürütmenin mali işlemleri hakkında tam bilgilendirmektir. Bu bilgilendirmenin boyutları çağdaş denetim teknikleri sayesinde oldukça büyümüştür. Bugün sayıştaylar *kanuna uygunluk, düzenlilik ve doğruluk denetimi* yanında *verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi* yapmak suretiyle parlamentoya sadece mali mevzuatın ve bütçenin nasıl uygulandığı hususlarında değil, politik kararların ve işlemlerin performansı konularında da bilgi vermekte ve yasa yapıcılara daha geniş imkanlar sunmaktadırlar.

2.3. Parlamento Denetiminin Etkinliğini Azaltıcı Sebepler Karşısında Sayıştay'ın Konumu

Başlangıçta vergilerin salınması, alınması ve harcanmasını denetlemek' amacıyla kurulan Parlamentolar zamanla temel hak ve özgürlüklerin kullanılması başta olmak üzere siyasal iktidarın oluşturulması alanlarında yeni görevler yüklenmiştir. Bunun yanında siyasal iktidarı denetleme görevi de kuşkusuz devam etmiştir. Ancak parlamentoda daha ağır basan siyasal parti ya da partiler koalisyonu siyasal iktidarı oluşturduğundan, denetim görevi ikinci plana düşmekte, güncelliğini yitirmektedir. Zira Parlamento kendi bünyesinden çıkardığı hükümeti denetlemekte çekingen davranmaktadır. Siyasal iktidarın hanedanlardan parlamento çoğunluğuna geçmesinin istenmeyen sonucu; parlamentonun hükümet edenler üzerindeki etkisinin azalması şeklinde ortaya çıkmıştır. Çağımızda bu olgu çok partili siyasal rejimleri de içine alacak

' Atilla İNAN, "*Sayıştay Parlamento İlişkilerinin Çağdaş Boyutları*", *Mali Hukuk*, Yıl 12, Sv.68,s.17.

biçimde egemenliğini sürdürmektedir. Zamanımızda *Parlamento-Siyasal iktidar bütünleşmesi* yanında, özellikle iktidar partilerindeki *yoğun parti disiplini* anlayışı Parlamento denetimini neredeyse işlemez duruma sokmuştur. Parlamento denetiminin zayıflaması doğal olarak sayıştaylarca Parlamento adına yapılan denetimi de etkilemiştir. Çünkü, bir çok devlette Sayıştay raporlarının hukuki müeyyidesi yoktur, sadece parlamentonun siyasal kararları bu raporlara etkinlik kazandırmaktadır.

Başlangıçta siyasal iktidarı denetlemek ve sınırlandırmak amacıyla oluşan Parlamentonun daha sonraki gelişim sürecinde siyasal iktidarı oluşturması, bütçenin hazırlanması ve denetlenmesi alanındaki fonksiyonunu azaltmıştır.²⁶ Diğer yandan kamu gelirleri ve giderleri alanındaki çoğalma ve çeşitlenmeler, bütçe yapma ve onu denetleme işini bir uzmanlık haline getirmiştir. 'Parlamentar' sıfatını kazanan herkesin Devletin bütçe kesin hesaplarını inceleme ve bütçe imkanlarının amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını tespit etme yeteneğine sahip olması beklenemez. Parlamento üyeleri arasında bu konuda yetkin kimseler bulunsa bile çoğu zaman gerekli incelemeyi yapacak vakitleri yoktur. O halde Parlamento adına hükümetin yaptığı bütçe uygulamalarını güvenilir bir şekilde inceleyecek ve inceleme sonuçlarını kendisine rapor edecek bağımsız bir denetim örgütüne ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç Sayıştay kurumunun doğmasına neden olmuştur.

Koşulların böylesine değişmesine karşın gelirlerin ve giderlerin denetimi bütünüyle bir tarafa atılamazdı. Her ne kadar Parlamento'daki güç dengesi içerisinde siyasal iktidarlar oluşuyorsa da yine aynı çatı altında başarıları iktidarı etkin bir şekilde eleştirmeleri ve denetlemelerine bağlı olan muhalefet kanadı bulunmaktaydı. Muhalefet partilerinin varlığı, Sayıştayların etkinliklerini sürdürmelerinde önemli bir olgu olarak karşımızda durmaktadır.²⁷

Özellikle Kıta Avrupası devletlerinde hükümetler, parlamentoda çoğunluğu elde etmiş olan siyasal partiler tarafından oluşturulduğundan, parlamento çoğunluğu ile yürütme erki aynı ellerde toplanmaktadır. Hükümet kendi işlemlerinin denetlenmesini çoğu zaman arzu etmediğinden ve parlamento çoğunluğu da aynı siyasal parti tarafından sağlanmış bulunduğundan parlamentonun hükümet üzerindeki denetiminin etkisi azalmakta hatta bazen sonuçsuz kalabilmektedir.²⁷ Nitekim İngiltere ve Kanada gibi bazı ülkelerde Parlamento'ya gönderilen Sayıştay raporlarını

Kuşkusuz Parlamentonun siyasal iktidarlar üzerindeki denetiminin azalması, zamanımızdaki demokratik gelişimin olumsuz yönüdür. Ancak bu darboğaz, siyasal iktidarlar üzerinde, halkın denetimini güçlendirerek aşılabilmektedir. Kaldı ki, günümüzde halkın bilinç düzeyi yüksek olduğu, kitle haberleşme araçları da geliştiği için halkın siyasal iktidarları denetleme olanakları çoğalmıştır. Gelineen noktada Sayıştay denetimin önemi ve önceliği artmaktadır. nk Sayıştaylar modern denetim teknikleri ile hükümetin verdiği kararlarla ulaştığı sonuçların etkinliğini test etmekte ve bulgularını parlamento yanında medya aracılığıyla halka duyurmaktadır. Birçok lkede Sayıştay Raporları Parlamento ile basın yayın kuruluşlarına eř zamanlı olarak verilmektedir.²⁸ Sayıştay raporlarına halkın ilgisinin artırılabilmesi için elde edilen denetim bulguları ile ulaşılan sonuçların parlamento yanında halka da duyurulması, diğer bir ifadeyle doğru bilginin ilk elden medyaya ulaştırılması gerekmektedir. Burada şunu hemen söylemek mümkündür: Sayıştayların etkinliklerini canlı tutan, muhalefet partilerinin varlığı ise de diğer bir önemli kurum medya olmaktadır. Medyanın doğru kaynaktan bilgilendirilmesi, halkın doğru bilgiye ulaşmasında önemli bir koşuldur.

Daha önceleri tek elde toplanan devlet gücü, kuvvetler ayrılığı ilkesinin uygulanmasıyla ayrı ayrı organlara tevdi edilmiş, özellikle yargının siyasi iktidarlardan soyutlanması sonucu mali imkanların kullanılması neredeyse hükümet etmenin tek aracı haline gelmiştir.²⁹ Bu durum hükümetlerin mali yönden denetimlerinin gerekliliğini zorunlu kılmıştır.

inceleyecek komisyonun başkanı muhalefet partilerine mensup milletvekilleri arasından seçilmektedir. Böylece muhalefet Sayıştay raporlarına büyük önem vermekte ve Sayıştayın etkin çalışmasını sağlamak için çaba sarf etmektedir.

²⁸ rneğin Kanada'da Sayıştay Raporları hazır hale getirildiği zaman hem parlamenterler hem de medya mensupları Sayıştaya davet edilmektedir. Sabahtan ğleye kadar dışarıyla hiç bir haberleşme olanağı olmayan bir bölümde bu raporlar incelenmekte; köşe yazıları, karikatürler, haber metinleri ve parlamenterlerin iktidar hakkındaki eleştirileri hazırlanmaktadır. gleden sonra ise rapor hem medya tarafından halka duyurulmakta ve hem de parlamentoda tartışılmaya başlanmaktadır.

²⁹ M.Vecdi GÖNÜL, a.g.e. s.2

Hükümetlerin bir yıllık çalışma programı niteliğinde olan bütçelerin parlamentolarca onaylanarak uygulama izni verilmesi; ulusun egemenliğini, kendisini temsil eden organ eliyle kullanma biçimlerinden bir tanesidir. Bütçe hakkının parlamentolara geçmesi, bütçenin amaçlarına uygun olarak tam ve eksiksiz uygulanıp uygulanmadığının kontrolü ihtiyacını gündeme getirmiş ve bu ihtiyaç, ağırlıklı olarak varlıklarını 19 uncu asırda hissettiren sayıştaylarca, ya da denetim literatüründeki adıyla yüksek denetim organlarınca (*supreme audit institutions*) karşılanmıştır.

Bütçe uygulamasını yürütmekle görevli hükümetler ve bütçe uygulayıcıları yürürlükteki hukuk kurallarına bağlı kalmak zorundadırlar. Parlamentoların da bu hususu aramaları denetim görevlerinin en önemlilerindedir. Bu denetim görevi, bütçe uygulamasının sonucunu gösteren kesin hesap kanun tasarılarının³⁰ görüşölüp onaylanması suretiyle yerine getirilmektedir. Ne var ki, parlamentolar yapısal özellikleri bakımından bütçe uygulamasını bütün evre ve ayrıntıları ile denetleme olanağına sahip değillerdir. Bu nedenle, uzmanlardan oluşan ve parlamentolar adına bütçe uygulamasını denetleyen organların kurulması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Bunlar yüksek mali denetim kurumları olup, genellikle kuruluş, görev ve yetkileri bakımından bağımsız, idarenin dışında ve parlamentolar adına görev yapmaktadırlar.

3. SA YIşTA YLARIN YAPISAL FARKLILIKLARI

Yüksek Denetim Kurumlarının kuruluş ve işleyişleri ülkelerin özelliklerine göre değişiklik göstermektedir. Denetim yöntemi ve sonuçlarının değerlendirilmesi biçimine göre bu kurumları ikiye ayırmak mümkündür.

1- Denetim sonuçları kendi yapısı içinde kesinleşen denetleme organları;
Bunlar genellikle yargı yetkisi ile donatılmışlardır. Denetim sonuçlarının büyük bir bölümü kendi organlarınca hüküm veya kesin hüküm

³⁰ Kesin Hesap Kanun Tasarıları, bütçe tahminlerinin ne düzeyde gerçekleştiğini gösteren ve bir bakıma mecliste hükümetin aklanması sonucunu doğuran kanun tasarısıdır. Bu tasarının yasalaşması için öncelikle Sayıştay'ın denetim sonuçlarına göre oluşturduğu ve Genel Uygunluk Bildirimi adı verilen kararının meclise sunulması gerekmektedir.

tesisi suretiyle karara bağlanmaktadır. Denetim sonuçlarından yargıya konu olmayanları ise, genellikle uygunluk bildirimini ve raporlarla parlamentoya sunulmaktadır. Bu bildirim ve raporların içerdiği konular, kesin hesap kanun tasarıları görüşülürken veya bağımsız olarak karara bağlanmakta, bu suretle bte uygulamasının nihai denetiminin yerine getirilmesinde yardımcı olmaktadır. Bu tip denetim organları hesap mahkemesi³¹ olarak nitelendirilmektedir. Türkiye'de Sayıştay bu niteliğe sahiptir.³²

2- Denetim sonuçlarının tamamı parlamentolarca karara bağlanan denetim kurumları; Bu tip kurumlar denetim sonuçlarını, uygunluk bildirimleri veya raporlarla parlamentoya sunmaktadırlar. "Genellikle, bu bildirim ve raporlar, parlamento tarafından hükümeti denetlemekte ve bte uygulamasının nihai denetiminde araç olarak kullanılmaktadır. İngiltere Sayıştayını bu gruba giren denetim kurumlarındanır. Bu kurumlar milli denetim ofisleri olarak adlandırılmaktadırlar.³³

Sayıştayların yapılarında görülen farklılıklar temelde anayasal sistem farklılıklarının bir sonucudur. ağlar bu ilişkiyi şu şekilde açıklamaktadır.³⁴

*"Mali denetim kurumlarının anayasal konumları ile ilgili olarak çizilebilecek basit bir şemada bu kurumların, Birleşik Devletlerde Federal İdarenin; Büyük Britanya, Avusturya ve İsrail'de hükümetin denetlenmesinde **Parlamentoya yardımı bir Parlamento organı**; Almanya Federal Cumhuriyetinde Bundesrechnungshof rneğinde görüldüğü gibi **Devlet iktidar sisteminde bir denge unsuru**, Fransa'da Cour des Comptes rneğinde olduğu gibi bir yargı yeri almanın yanı sıra, btenin düzenlenmesi ile ilgili konularda*

¹ Türkiye, Court of Accounts; Fransa, Cour des comptes; İşpanya, Court Of Audit; İtalya, The Italian Court of Audit (Corte de Conti)

Türk sayıştayında, denetçi raporları ile tespit edilen fazla ve yersiz demeler yargılama dairelerince tazmin veya beraat hükmü verilerek suretiyle sonulandırılmakta; idarenin işleyişiyle ilgili denetim sonuçları ise Sayıştay Raporu olarak TBMM'ne sunulmaktadır.

İngiltere, National Audit Office; Kanada, Office the Auditor General; ABD, General Accounting Office; Pakistan, The Office Of The Auditor General; " ÇAĞLAR, a.g.m., s.38.

siyasi-mali denetim sürecinde **Parlamento ile hükümete yardımcı olma** ek fonksiyonları ile donatılmış bir kurum, İtalya'da "corte dei Conti" gibi, yargı yetkileri de kullanan hükümet ve parlamentonun yanında , **Cumhuriyetin özerk yardımcı kurumu** şeklinde tanımlanmaları mümkündür.

Fren ve karşı ağırlıklarla güçlendirilen kuvvetler bölünme ~ve ayrılığı "düz" anayasal sistemlerin organizasyon mantığını meydana getirir. Birleşik devletlerde Kıta Avrupası sistemlerinden çok farklı olarak federal bütçe prosedürleri, Kongre'nin "**konusulan yer parlamento**" olmak yerine, bir "**karar alanı**" meydana getirmesinin sonucudur.

Amerikan teorisini tamamlayan "**ikame prensibi**" (redundancy, redundance); sadece birisi müdahale etse bile uçakta birden çok pilot, ameliyathanede birden çok cerrah gibi, mekanizmalardan birinin yetersiz kalması durumunda bir ikincisinin devreye girmesini sağlayan düzenleme ya da pratikleri ifade eder ve bu anlamı ile düz iktidar yapısının tipik bir örneğidir.

Pramidel iktidar yapılu sistemler ise, fren ve karşı ağırlık mekanizmalarında zayıflama ve karar merkezlerinden birinde iktidar yoğunlaşması görülen sistemleridir. Bu tip anayasaların tipik örneklerinden biri, 1958 tarihli V. Cumhuriyet Fransız Anayasasıdır. "

4. S A YIŞTA YLARIN OR TAK ÖZELLİKLERİ

Yüksek Denetim Kurumlarının yapılarında ve çalışma biçimlerinde bazı temel farklılıklar bulunsa da bu kurumların birtakım ortak özelliklerin bulunduğunu da belirtmek gerekir. Bu ortak özellikleri INTOSAI Denetim Standartları"⁰ ışığında aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

■° Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olan ve Türk Sayıştay'ının da üyesi bulunduğu INTOSAI (The International Organization Of Supreme Audit Institutions) üye devlet Sayıştayları arasında denetim usul, metot ve teknikleri yönünden bir birliklik sağlamak amacıyla 1984 yılında kurduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları saptamış ve söz konusu ilkeler 1987 yılında yayınlanarak üye ülkelere duyurulmuştur. Ancak Haziran 1989 yılında Berlin'de toplanan XIII. INTOSAI Kongresinde, denetim standartlarında mahkeme şeklinde kurulmuş olan sayıştayların bu özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına da cevap verecek biçimde değişiklikler yapılarak, anılan standartların yeniden düzenlenmesi önerilmiştir. Bu öneri çerçevesinde gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra denetim

-Sayıştayların en belirgin özellikleri *bağımsız* kurumlar olmalarıdır. Bağımsızlık yasama organından bağımsızlık, yürütme organından bağımsızlık ve denetlenen kurumdan bağımsızlık olmak üzere üç şekilde ortaya çıkmaktadır.

-Yüksek Denetim parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak denetim faaliyeti planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya sunulmasında tamamen bağımsız hareket eder. O'nu sınırlayan tek olgu yasalardır. Bu husus INTOSAI Denetim Standartlarında şu şekilde belirtilmiştir. *"Sayıştay yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara uymakla birlikte bağımsızlığı ağısından denetim görevinin planlaması, programlanması ve yürütülmesinde yasama organından talimat almamalıdır. Sayıştay önceliklerini tespit etmekte, işini görevine uygun biçimde programlamakta ve yapacağı denetimlere uygun metodolojileri seçmekte serbest olmalıdır. "(Madde 60)*

-Yüksek denetim organları görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasadan alır. Örneğin Türkiye'de Sayıştay, ilk anayasa olan Kanuni Esasi'den bu yana bir Anayasa Kuruluşudur.³⁶

- Yüksek denetimi yürüten meslek mensuplarının anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır. Örneğin Türkiye'de sayıştay meslek mensupları ikinci sınıf hakim statüsünde sayılmakta ve bu bakımdan 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu hükümlerine tabi olmaktadır. AB Sayıştay'ının üyeleri de Avrupa Adalet Divanı yargıçları ile aynı teminata sahiptirler.

-Yüksek denetimi yürüten kurumun mali bağımsızlığı vardır. INTOSAI Denetim Standartlarında bu husus şu şekilde açıklanmıştır. *"Sayıştaya kaynak sağlanması Sayıştay ve yürütme organı arasındaki ilişkilerde hassas bir konudur. Anayasal ve kurumsal farklılıklara bağlı olarak, sayıştaya kaynak*

metodolojisi ve uygulamasına ilişkin kriterleri yansıtan ve "yaşayan" bir belge niteliğinin kazanan INTOSAI Denetim Standartları INTOSAI Yönetim Kurulunun Ekim 1991 tarihinde Washington DC'de yaptığı toplantıda onaylanmıştır.

Çalışmamızda Türk Sayıştay'ı Dış İlişkiler Grubu tarafından 1997 yılında Türkçe'ye çevirisi yapılarak yayınlanan kitapçıktan faydalanılmıştır.

¹⁶ Kanuni Esasi'nin 105. maddesi (Divanı Ali Muhasebat), 1924 Anayasasının 100. maddesi, 1961 Anayasasının 127. maddesi ve nihayet 1982 Anayasasının 163. maddesi Sayıştayın görevlerini düzenlemiştir.

sağlanmasına ilişkin işlemler, değişen ölçülerde, hükümetin mali durumuyla ve genel harcama politikalarıyla bağlantılı olabilir. Buna karşılık kamusal hesap verme sorumluluğu kavramındaki gelişme, sayıştayın sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmesini mümkün kılacak yeterli kaynaklarla donatılmış olmasını gerektirir. " (Madde 68)

"Sayıştayın görevini yerine getirmesini engelleyecek herhangi bir kaynak tahdidi veya diğer sınırlamalar, sayıştayın yasama organına rapor edeceği uygun konular olacaktır. "(Madde 69)

-Kara Avrupasında yüksek denetim genellikle yargı yetkisi ile donatılmış kurumlar tarafından yürütülür. Denetim parlamento adına yapıldığı halde, yargı bölümü parlamento adına karar vermez ve *kararları kesindir.*³⁷

-Yüksek denetim elemanları denetlenen kurumla ilgili her türlü bilgi ve belgeye hiç bir sınırlama olmaksızın ulaşabilir. Nitekim INTOSAI Denetim Standartları bu hususta şu hükümleri getirmiştir. *"Sayıştayın yasadan kaynaklanan yetkileri, denetimle ilgili olarak denetlenen kurumların bütün bina ve kayıtlarına tam anlamıyla ulaşmasına ve bu kayıtları elinde bulunduran tüm kişi ve kuruluşlardan gerekli bilgiyi sağlamasına olanak vermelidir. Aynı zamanda yürütme, yasa ve diğer düzenlemeler çerçevesinde sayıştayın sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olacak gerekli ve ilgili hassas bilgilere ulaşmasına izin vermelidir. " (Madde 70, 71)*

5. DENETİM TÜRLERİ

Çalışmamızla ilgili olarak denetim kavramını; *"denetlenen birimlerin işlem ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin tespiti, bu amaçla sistematik ve objektif bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili merciine iletilmesi süreci"*³⁸ olarak tanımlamak da mümkündür. Devlet denetiminin amacı, denetlenen kurumların

Kararların kesin olması; Sayıştay yargılama daireleri tarafından verilen kararlara karşı başka hiçbir yargı kurumuna gidilememesi, temyiz ve yargılamanın iadesi işlemlerinin yine Sayıştay bünyesindeki kurullarda gerçekleştirilmesini ifade eder. ³⁸ GÖNÜL, a.g.k. s.4.

faaliyetleri ile ilgili verileri toplamak ve kusur ve ihmallerin düzeltilmesini sağlamak için, bunların normlarla karşılaştırmasını yapmaktır.³⁹

Denetim bakış açısına ve kullanılış yerlerine göre çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Burada en yaygın iki tür sınıflama üzerinde durulacaktır.

5.1.Denetçinin statüsüne göre denetim; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak ayrılmaktadır. Bu ayrımında, denetlenen kurum ile denetleyen kurum ya da kişi arasındaki ilişki ön plana çıkmaktadır.

5.1.1.İç Denetim (Internal Auditing)

Kurum yönetimince görevlendirilen denetim elemanları tarafından, kurum sistem ve usullerini değerlendirmek ve hesaplardaki yolsuzluk, maddi hata, yanlışlık ve verimsiz uygulama ihtimallerini asgariye indirmek amacıyla yapılan denetime iç denetim denilmektedir. Bu tür denetimde, denetçi denetlenen kurumun üst yönetimince görevlendirilmiş bir elemanıdır. Avrupa'da 19. Yüzyılın sonlarına doğru iç denetim faaliyetleri işlemlerde sahtekarlığın araştırılmasını ve önlenmesini sağlayan etkin bir araç olarak banka ve demiryolu kurumlarında yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Amaç sahtekarlığın incelenmesiydi.⁴⁰

5.1.2.Dış Denetim (External Auditing)

Denetlenen kurumun dışında ve ondan bağımsız olan denetim elemanlarınca, ilgili kurumun mali tabloları ile hesap ve işlemlerinin yasallığı, düzenliliği ve yönetimin etkinliği hakkında görüş (opinion) bildirmeye yönelik olarak yapılan denetimdir. Bu tür denetim Bağımsız Denetim (Independent Auditing) olarak da adlandırılmaktadır.⁴¹ Bağımsız denetimin yöneldiği asıl hedef, mali tabloların incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların kurum yönetimine sunulmasıdır.

■^ B.GEIST, **Devlet Denetimi**, Çev. Beyhan Ataç, Devlet Denetimi (Makaleler), Sayıştay Yayını N:28/10, Ankara, 1988, s.11.

¹(John A.Edds, **İç Ve Dış Denetim**, Çev.Fethi Heper, Devlet Denetimi (Makaleler), s.-76. ⁴¹ Celal KEPEKÇİ, **Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara 1995, s. 10.

5.1.3. Yüksek Denetim (Supreme Audit)

İç denetim ve dış denetim kavramları hem özel sektör işletmeleri hem de kamu kurumlarının denetimleri için kullanılmaktadır. Sadece kamu kurumlarının denetimi esas alınarak yapılacak bir sınıflamada üçüncü bir denetim türünü çalışmaya dahil etmek gereği vardır. Geniş anlamda *devlet denetimi* olarak da isimlendirilebilecek olan bu sonuncu denetim türü; sayıştaylarca gerçekleştirilen *Yüksek Denetimdir*. Yüksek Denetim kurum dışındaki denetçiler marifetiyle yürütüldüğünden dış denetime benzemektedir. Ancak, yüksek denetim elemanı denetim sonuçlarını yargıya veya parlamentoya sunmaktadır. Yüksek denetimin kurumsal bağımsızlığı; denetim elemanlarının da mesleki teminatları vardır. Bu genel girişten sonra Yüksek Denetimi şu şekilde tanımlamak mümkündür.

Yüksek Denetim; kamu gelirlerinin elde edilmesi, kamu harcamalarının yapılması ve kamu mallarının korunmasıyla görevli olanların hesap ve işlemleri üzerinde, parlamento ve yürütme erkinden bağımsız bir organ tarafından; denetlenen kurumların hesap ve işlemlerinin düzenliliği, yasallığı ve mali yönetimin performansının önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun belirlenmesi ile mevcut ya da muhtemel aksaklıkların giderilmesi ve sorumluların sorumluluklarının tespiti için parlamento yâ da yargıya rapor hazırlama sürecidir.

Devlet denetimi her bağımsız ülkede mevcuttur. Bağımsızlıklarını henüz kazanmış en küçük devletler bile, devlet organizasyonlarının bir parçası olarak hemen bir denetim kurumu kurmaktadırlar.⁴²

İç denetim, dış denetim ve yüksek denetim şeklindeki sınıflandırma denetlenen kurum ile denetçi arasındaki ilişkiye göre yapılmıştır. Gerek iç denetçi gerek bağımsız denetçi gerekse yüksek denetim kurumu denetimlerini yaparken ulaşmak istedikleri amaca göre farklı konulara ağırlık verirler. Böylece denetimin amacına göre çeşitli denetim türleri ortaya çıkmıştır.

⁴² B.GEIST, a.g.m. s.12.

Aşağıdaki bölümde bu denetim türleri açıklanmaya çalışılmıştır.

5.2.Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri;

Çalışmanın gereği olarak bu bölüm Sayıştay Denetimi temeline ağırlık verilmek suretiyle açıklanacaktır. Yakın zamana kadar Sayıştay Denetimi, hesapların düzenliliğinin ve harcamaların yasalılığının denetlenmesi olarak düşünölmüştür. Son çeyrek yüzyılda bu düşünce temel bir değişikliğe uğradı ve gittikçe artan bir biçimde verimlilik, iktisadilik ve etkinlik açısından devlet programlarının sonuçlarının değerlendirilmesi konusuna kaymıştır. Bu yaklaşım "devletin harcadığı paranın karşılığındaki değerin alınıp alınmadığını belirlemek" veya "yasal veya diğer amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını ve işlemlerin alternatif yöntemlerinin dikkate alınıp alınmadığını" değerlendirmek olarak tanımlanmaktadır^{4n3ı}

Denetimi yöneldiği amaca ve ilgilendiği esas konuya göre; düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayırıp incelemek mümkündür.

5.2.1.Düzenlilik Denetimi (Regularity Audit):

Kamu fonlarının⁴⁴ alınması, muhafazası ve harcanmasında yürürlükteki mevzuata uygun hareket edilip edilmediğini, mali tabloların (idare hesabı cetvelleri) önceden belirlenen usul ve esaslara göre hazırlanıp hazırlanmadığını ve hesapların doğruluğunun araştırılması suretiyle ilgililerin mali sorumluluklarının tespitine yönelik denetim türüdür. Düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi şeklinde gerçekteştirilir.

5.2.1.1.Mali Denetim (financial audit); Bir kurumun mali tablolarının önceden belirli standartlara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespiti yönelik denetimdir. Bu denetim, mali tabloların güvenilirliğini saptamak amacıyla yapılır. Standartlar yürürlükteki mevzuatla tespit edilen ve genel muhasebe prensiplerini de içerisine alan ilkelerdir. Mali denetim kurumun idare hesabı cetvelleri ve bu cetvellerin ekleri üzerinde yapılır. Tahakkuk eden

⁴- B.GEIST, a.g.m. s.12.

⁴⁴ Kamu fonları kavramını, devletin parayla ifade edilebilen bütün varlığı olarak algılamaktayız.

gelirlerin tamamının tahsil edilip edilmediğini, harcamaların yetkili kimseler tarafından ve usulünce yapılıp yapılmadığının kontrolü mali denetimin kapsamındadır. Diğer taraftan denetçi, gelir ve giderlerin bütçe tertibine uygun olarak kaydedilip edilmediğini, ödeme belgesine bağlanması gereken ispatlayıcı evrakın tamam olup olmadığını, maddi hata bulunup bulunmadığını" araştırır.

5.2.1.2.Uygunluk Denetimi (Compliance Audit); Örgütün mali işlemlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Türk Sayıştay'ı bu güne kadar geniş ölçüde uygunluk denetimi yapmıştır. Türk Mali Hukuku'nun anayasası durumunda olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 13. maddesinde "*tahakkuk memurları ile saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludur.*" denilmek suretiyle uygunluk denetiminin yasal dayanağını koymuştur. Bu tür denetimde denetçi her bir gelir ve harcama kalemi için ilgili mevzuatına bakarak değerlendirme yapar. Örneğin bir inşaat ihalesi için ihale mevzuatına; özlük haklarıyla ilgili ödemeler için personel mevzuatına göre inceleme ve değerlendirmede bulunur. Bu nedenle uygunluk denetimi yapan denetçilerin geniş bir mevzuat altyapısına sahip olmaları gerekir.

INTOSAI Denetim Standartlarının 38. maddesinde; "*Devlet denetiminin kapsamı düzenlilik ve performans denetimini içerir*" denildikten sonra takip eden maddede **düzenlilik denetiminin kapsamı** aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

-Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumlulukları ile mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat belirtilmesi de dahil olmak üzere doğrulanması (tasdik edilmesi);^{4^}

Mali Denetim, bazen **Tasdik Denetimi** (certification audit) olarak da isimlendirilmektedir. Burada amaç denetçinin tespit ettiği hukuka aykırı hususlar dışında kalan bütün işlem ve faaliyetlerin hukuka uygun olduğunun ya da ihmal edilebilecek kadar önemsiz olduğunun tespit edilmesi ve idarenin aklanmasıdır. Nitekim Türk Sayıştayının yargı raporlarının ilk maddesine denetçi, "aşağıda tespit edilen hususlar dışında kalan bütün işlemler hukuka uygun, doğru, denk ve belgeleri tamam olduğundan, bu işlemlerden dolayı sorumluların aklanması gerekir." hükmünü koymak zorundadır.

-Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;⁴⁶

-Mali sistem ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetimi;⁴⁷

-iç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi;

-Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;

-Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştayca açıklanması gerekli görülen konuların rapor edilmesi.

5.2.2. Performans Denetimi Ve Unsurları

Kaynakların (para, insan, araç gereç, makina, arazi vb. bütün değerler) verimli, tutumlu ve etkin kullanılıp kullanılmadığını tespit etmeye yönelik denetime performans denetimi ya da *paranın karşılığı denetimi* (Value For Money Audit-VFM Audit)⁴⁸ denilmektedir. Bu denetim türünde denetçi öncelikle şu soruların cevabını arar. Harcama yapılmalı mıydı? Daha az harcama ile aynı kalitede mal ya da hizmet elde edilemez miydi? (Bunu *aynı miktar ve kalitede malı daha az harcama ile elde etmek mümkün değer miydi?* şeklinde sormak da mümkündür.) Ve nihayet istenen amaca tam olarak ulaşıldı mı?

Performans denetimi denilince karşımıza ilk olarak verimlilik, tutumluluk ve etkinlik kavramları çıkmaktadır. Bu nedenle bu tür denetime "*3 E Denetimi*" de (Efficiency Economy, Effectiveness,) denilmektedir.⁴⁹

⁴⁶ Türk Sayıştayı bu türden doğrulamayı, Kesin Hesap Kanun Tasarısının hazırlanmasına esas olmak üzere verdiği Genel Uygunluk Bildirimleri ile yapmaktadır.

¹ 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 28.maddesinin IV.bendiyle Sayıştay; mali işler, hesap usulleri ve gelir tahakkuk sistemleri hakkında parlamentoya rapor vermekle görevlendirilmiştir.

Paranın Karşılığı (ya da Paranın Değerini Bilme Denetimi) kavramı diğer bazı sayıştaylar yanında özellikle Kanada Sayıştayı tarafından performans denetiminin yerine kullanılmaktadır. Bkz. **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, ev. Bilal Murat zgven, Sayıştay Yayınları N:27/9, s. 19.

⁴⁹GEIST, a.g.m. s. 17.

5.2.2.1.Tutululuk (Economy); Kaliteden vazgeçmeksizin belli miktarda mal ya da hizmetin en düşük maliyetle elde edilmesidir. Burada "*az harcama yapılması*" söz konusudur. Tutumluluk kavramının idarenin amaçları ile birlikte değerlendirilmesi gerekir zira en ucuz teklif her zaman kurumun amaçlarına uygun hizmeti verecek teklif olmayabilir.

5.2.2.2.Verimlilik (Efficiency); Kaliteden ödün vermeksizin belli tutarda harcama ile en çok mal ya da hizmetin elde edilmesidir. Burada "*iyi harcama yapılması*" söz konusudur.

5.2.2.3.Etkinlik (Effectiveness); Kurumun tespit ettiği politika, proje ve aldığı tedbirlerle önceden saptanan amacını ne ölçüde gerçekleştirdiğini ifade eder. Bu kavram kısaca "*akıllı harcama yapılması*" olarak ifade edilebilir.

Yukarıda belirtilen üç kavram arasında sıkı bir ilişki vardır. Birinin ön plana çıkarılması diğerinden taviz sonucunu doğurabilir. Örneğin PTT, mektupları her gün dağıtmak yerine haftada bir gün dağıtmak suretiyle, altı aylık dönemde aynı sayıda mektubu daha az işgücü ve para harcamak suretiyle ilgililere ulaştırılabilir. Bu tavır tutumlu bir tavırsa da etkinlik ilkesiyle çelişmektedir. Çünkü amaç vatandaşların mektuplarını her gün almalarıdır. Etkinlikten ödün verilmesi suretiyle gerçekleştirilen tutumluluk kabul görmez.

Performansın sağlanması, diğer bir ifadeyle kuruluş faaliyetlerinin verimlilik tutumluluk ve etkinlik prensipleri gereğince yürütülmesi yöneticilerin sorumluluğu altındadır. Denetçinin görevi, bu sorumluluğun yerine getirilişindeki başarı derecesinin incelenmesi ve sonucun rapor edilmesidir.

INTOSAI Denetim Standartlarınının 40. Maddesinde, **performans denetiminin kapsamı** aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

-İdari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi,

-İnsan gücü, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, (bilgi sistemlerinin, gözetim düzenlemelerinin ve denetlenen kurumca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere) denetlenmesi,

-Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.

Performans denetiminin yapılabilmesi için mutlaka denetlenen alanla ilgili standartların (performans ölçütlerinin) var olması gerekir. Performans standartları; denetlenen kurumdan, meslek örgütlerinden, teknik yayınlardan, denetlenen kuruma benzer kuruluşlardan, bilirkişilerden ve sayıştayın daha önceki denetimlerinde elde edilmiş olan bilgilerinden sağlanabilir.

Yukarıda sözü edilen düzenlilik denetimi ve performans denetimi dışında;

Kanada'da uygulanan ve düzenlilik denetimi ile performans denetiminin aynı anda yürütüldüğü *Kapsamlı Denetim*;

ABD'nde bir programın hedeflerinin yeterliliği, planlaması ve öngörülen ya da öngörülmeyen sonuçların değerlendirilmesini amaçlayan *program denetimi*;

Faaliyetlerin çevresel etkilerinin tespiti ve sonuçlarla birlikte değerlendirilmesini (evaluation) amaçlayan *çevre denetimi*,

Özellikle İngiliz Sayıştayı tarafından uygulanan ve mali denetimin kapsamında olmakla beraber performans denetimi tekniklerini kullanılması ile gerçekteştirilen, risk unsuru taşıyan alanların denetlenmesine yönelik *risk denetimi*; gibi yeni denetim türleri günümüzde uygulama alanı bulmaktadır.

Son olarak; denetimde, **fiziki** (*kişilerin, malların ve olayların doğrudan gözlemlenmesi suretiyle elde edilen*); **tanıklığa dayalı** (*soruşturma ve mülakata dayalı sözlü ve yazılı ifadeler*); **doküman** (*belge, rapor, talimat, bilgisayar disketleri vb.*); ve **analitik** (*diğer kaynakların ürettiği bilgilerin analize tabi tutulması suretiyle elde edilen bilgiler*) kanıtlardan yararlanıldığını;

Denetim Teknikleri olarak da; mülakat, dosya incelemesi, dış belge, uzman (bilirkişi) etki araştırması ve analiz yöntemlerinin kullanıldığını belirlemekte fayda vardır.

İKİNCİ BÖLÜM AVRUPA BİRLİĞİNİN KURUMSAL YAPISI

VE BÜTÇESİ

Avrupa Birliği, Avrupa'da barışı korumak, ekonomik ve sosyal ilerlemeyi pekiştirmek amaçları ile bir araya gelmiş 15 Üye Devlet'den oluşur. Birliğin içinde ortak kurumları bulunan üç Topluluk yer alır. Bunların içinde ilk kurulanı (1951 tarihli Paris Antlaşması'yla) Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) olmuştu. Daha sonra (1957 tarihli Roma Antlaşması'yla) Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu kuruldu. Topluluklar bu sürecin sonunda Üye Devletler arasındaki bütün iç sınırları kaldırarak tek bir pazar oluşturdular. 1992'de Maastrich'te imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması ile ekonomik ve parasal birliğin sağlanması doğrultusunda ilerleyen ve belirli alanlarda hükümetler arası işbirliğini içeren bir **Avrupa Birliği** kuruldu.

Avrupa Birliği Sayıştayı'nı doğru değerlendirebilmek için öncelikle Avrupa Birliği'nin diğer önemli organları ile Sayıştay'ın esas görev alanıyla ilgili olan Avrupa Birliği Bütçesinin incelenmesinde fayda vardır. Bu gerekçeyle aşağıda Avrupa Birliği'nin başlıca organları ve Avrupa Birliği Bütçesi hakkında kısa bilgiler verilmiştir.

1. AVRUPA BİRLİĞİ 'NİN KURUMSAL YAPISI'

Avrupa Birliği'ni yöneten kurumlar şunlardır: Demokratik yollarla seçilen Parlamento, Üye Devletleri temsil eden ve Bakanlar'dan oluşun Konsey, Avrupa Devlet ve Hükümet Başkanları Doruğu, Antlaşmaların koruyucusu olan Komisyon, Topluluk hukukuna uyulmasını sağlayan Adalet Divanı ve Birliğin Mali yönetimini izleyen Sayıştay. Ayrıca ekonomik, sosyal

Bu bölümdeki bilgiler büyük ölçüde Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği'nin İnternet üzerindeki WEB sayfası ile Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye**, isimli eserden alınmıştır. Akçağ Yayınları Ank. 1997.

ve bölgesel çıkar gruplarını temsil eden çeşitli danışma kurulları vardır. Birliğin dengeli gelişimine katkıda bulunan projelerin finansmanını kolaylaştırmak amacıyla kurulmuş olan bir Avrupa Yatırım Bankası da bulunmaktadır.

Bu bölümde kurumların sıralaması, Avrupa Birliği karar alma " sürecindeki etkinlikleri ağısından değil, bütçeyle ilgileri ağısından yapılmıştır. Bu bağlamda incelemeye, bütçe hazırlık çalışmasını yapan ve bütçe ön tasarısını hazırlayan kurum olması itibariyle Komisyon ile başlanacaktır. **1.1. Avrupa**

Birliği Komisyonu

Avrupa Birliği'nin yürütme organı olan Avrupa Komisyonu'nun 20 üyesi bulunmaktadır. Fransa, Almanya, İtalya İspanya ve Birleşik krallık ikişer, diğer Topluluk üyeleri ise birer üyeyle temsil edilirler. Komisyon'un görev süresi beş yıldır. Komisyon Başkanı Üye Devletler tarafından Avrupa Parlamentosu'nun görüşü alındıktan sonra atanır. Komisyon'un tüm üyeleri ancak Parlamento tarafından onaylandıktan sonra resmen göreve atanmış olurlar. Komisyon üyeleri görevlerini yerine getirirken kendi ulusal hükümetlerinden tamamen bağımsız olarak davranmak ve sadece Avrupa Birliği'nin çıkarlarını gözetmekle yükümlüdürler.

Komisyon'u görevden alabilecek tek organ Avrupa Parlamentosu'dur. Komisyon'un her üyesinin bir veya birkaç politika alanında özel sorumluluğu vardır. Ancak kararlar kolektif sorumluluk ilkesi temelinde alınır. Komisyon öncelikle ve her şeyin üstünde Antlaşmaların korunması ve gözetilmesiyle yükümlüdür. Görevini yerine getirirken tarafsız davranır ve Antlaşma hükümleri ile Antlaşmalara uygun olarak alınan kararların doğru biçimde uygulanmasını gözetir. Üye Devletler'den herhangi birine karşı Antlaşma ihlali soruşturması başlatabilir ve gerekli gördüğünde konuyu Avrupa Adalet Divanı'na götürür. Bunların yanı sıra özellikle Avrupa Birliği'nin rekabet kurallarını ihlal etmeleri durumunda kişilere ve şirketlere para cezası verebilir.

Komisyon ayrıca Birliği harekete geçiren organdır. Yasama sürecini başlatmada tek yetkilidir ve yeni bir '*Avrupa Yasası*'¹ oluşturulurken her aşamada etkide bulunma g ve yetkisine sahiptir. Hükümetler arası işbirliği alanında tıpkı ye Devletler gibi teklifte bulunabilir.

Komisyon yürütme görevini yerine getirirken çoğu zaman ye Devletler'den uzmanların oluşturduğu komitelerin görüşlerine başvurma gereği duyar. Avrupa Komisyonu 1994 yılında Konsey'e 558 teklif ve taslak ile 272 bildirim, muhtıra ve rapor sunmuştur. Bu belgeler siyaset, yönetim, ekonomi ve toplum kesimleriyle yoğun görüş alışverişi sonunda ortaya çıkmış ürünlerdir.

Komisyon'un idari personelinin çoğu, Komisyon merkezinin bulunduğu Brüksel'de, bir kısmı ise Lüksemburg'da görev yapar. Komisyon bünyesindeki yaklaşık 30 Genel Müdürlük ve benzeri bölümde yaklaşık 15.000 dolayında görevli çalışmaktadır. Genel Müdürlüklerden XIX numaralı olanı, **Bütçe Genel Müdürlüğü**; XX numaralı olanı ise **Kontrol Genel Müdürlüğü'dr**. Bütçe Genel Müdürlüğü, bütçe n tasarısının hazırlandığı ve bütçe uygulamasının takip edildiği yerdir. Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ise, uygulamanın yasalara ve diğer mevzuata uygun yapılıp yapılmadığını denetler. Bünyesinde denetim elemanları bulunmaktadır.

Bütçenin hazırlanması alışmaları Komisyon'da başlar. Komisyon bütçe n tasarısını hazırlayıp Konsey'e sevk eder. Bütçeyi uygulamakla birinci derecede yetkili ve sorumlu organ da Komisyon'dur. Komisyon bu çerçevede bütçe gelirlerini toplar ve kendi harcamalarını yapar. Buna karşın Komisyon, Topluluğun diğer organlarının harcamalarına karışamaz. Onlar kendi harcamalarının kendileri yaparlar.²

1.2. Avrupa Birliği Konseyi

Konsey her ye Devletin kendi hkmetini taahhüt altına sokmaya yetkili bakanlar düzeyindeki temsilcilerinden oluşur. Gündemin içeriğine göre

² Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye**, Akçağ Yayınları, Ankara 1997, s.24.

toplantılara farklı bakanlar katılır. Örneğin, Tarım Bakanları tarım ürünleri fiyatlarını ele alırlar; istihdamla ilgili konular Çalışma ve Sosyal İşler Bakanları tarafından görüşülür; genel politika sorunları ve Birliği ilgilendiren temel konular Dışişleri Bakanları'nın yetkisi kapsamındadır. Konsey'in merkezi Brüksel'dedir; ancak bazı toplantılar Lüksemburg'da yapılır. Konsey başkanlığını her Üye Devlet altı aylık dönemler için sırayla üstlenir. Üye Devletlerin Birlik nezdindeki büyükelçilerinden oluşan Daimi Temsilciler Komitesi (Coreper) Konsey'in çalışmaları için gerekli hazırlıkları yapar.

Konsey'in bir görevi de Antlaşma'da belirlenmiş olan hedeflere ulaşılmasını sağlamak amacıyla Üye Devletler'in genel ekonomik politikalarının uyumlaştırılmasını koordine etmektir.

Konsey hükümetler arası işbirliğine dayalı iki alanda daha birincil rol oynar: Ortak dış politika ve güvenlik politikası çerçevesinde ortak konuları tanımlar ve ortak kararları alır. Konsey'in adalet ve içişleri alanındaki esas işlevi ortak eylemler belirlemek ve Üye Devletler'in imzalayacağı sözleşmeleri hazırlamak ve önermektir.

Avrupa Topluluğu'nun faaliyetlerine ilişkin olarak son zamanlardaki bazı gelişmeler (Tek Senet, Birlik Antlaşması) sonucunda şartlı çoğunluk esasına dayalı oylama ilkesinin kullanımı yaygınlaşmışsa da vergilendirme gibi konularda hala oybirliğiyle karar alınması gerekmektedir. Şartlı çoğunluk için 87 oydan 62'sinin karar lehinde olması ve bu 62 oyun en az 10 devlet tarafından verilmiş olması gerekir. Şartlı çoğunluk ilkesine göre yapılan oylamalarda Almanya, Fransa, İtalya ve Birleşik Krallığın onar oyu; İspanya'nın sekiz oyu; Belçika, Yunanistan, Hollanda ve Portekiz'in beşer oyu; Avusturya ve İsveç'in dörder oyu; Danimarka, İrlanda ve Finlandiya'nın üçer oyu; Lüksemburg'un ise iki oyu vardır. Ancak Konsey'in Komisyon tekliflerini değiştirebilmesi ya da Parlamento'nun yaptığı ve Komisyon'un kabul ettiği değişiklikleri geri çevirebilmesi için oybirliği gerekir. Ortak dış politika ve güvenlik politikası ile adalet ve içişleri alanlarında, Antlaşma'da Konsey'e bu konuda aksine karar alma yetkisi tanınmadığı durumlarda oybirliği zorunludur.

Konsey, Parlamento ile birlikte "*Bütçe Otoritesi*" sıfatını taşır ve bütçenin kabulünde önemli rol oynar. Komisyon'dan gelen bütçe ön taslağı üzerindeki çalışmalar önce Coreper toplantılarında tartışılır. Görüşmeler *Bütçe Konseyinde* devam eder. Bütçe Konseyi bütçenin zorunlu harcamalarla ilgili kısmına son şeklini verir.

Konsey bütçenin denetlenmesinde de önemli görev üstlenmiştir. Bütçeyi uygulamış olan Komisyon'un hesaplarının denetlenmesinde yine önce Coreper düzeyinde çalışmalar yapılır. Bu çalışmalar Sayıştay'ın raporu ve bu rapora topluluk organlarının verdiği cevaplar ışığında cereyan eder. Sonuçlar *Ekonomi/Maliye Konseyine* gider ve burada Komisyon'un ibra edilip edilmemesi konusunda alınan tavsiye kararı Parlamento'ya gönderilir.

1.3. Avrupa Birliği Parlamentosu

1979'dan bu yana tek dereceli genel seçimle iş başına gelen Avrupa Parlamentosu 626 üyeden oluşur. (Parlamento'da Almanya 99, Fransa, İtalya ve Birleşik Krallık 87'şer, İspanya 64, Hollanda 31, Belçika, Yunanistan ve Portekiz 25'er, İsveç 22, Avusturya 21, Danimarka ve Finlandiya 16'şar, İrlanda 15 ve Lüksemburg 6 üye ile temsil edilir). Parlamento genel kurulu Strasbourg'da toplanır. Her ayın bir haftası genel kurul oturumlarına ayrılmıştır. Bazı kısmi oturumlar ile komisyon toplantıları, Konsey ve Komisyon'la ilişkileri kolaylaştırmak amacıyla Brüksel'de yapılır. Sekreteryaya ise Lüksemburg'da bulunur. Avrupa Parlamentosundaki siyasi gruplar Birlik düzeyinde oluşur.

370 milyon nüfusu temsil eden Parlamentonun başlıca işlevi, siyasi itici güç olarak Topluluk politikalarının hazırlanması için gereken çeşitli inisiyatifleri üretmektir. Parlamento, aynı zamanda, Avrupa Komisyonu üyelerinin tayinlerini onaylama ve üçte iki oy çokluğuyla Komisyon'u görevden alma yetkisine sahip bir siyasi denetim organıdır. Parlamento, Komisyon'un programını oylar ve özellikle Komisyon ve Konsey'e sözlü ve yazılı sorular yönelterek Avrupa politikalarının gündelik işleyişini izler. 1994'te 3.900'den fazla yazılı soru önergesi verilmiştir. Parlamento araştırma komisyonları kurabilir ve Birlik

vatandaşlarının dilekçelerini inceler. Birlik Antlaşması'na göre Parlamento, Birlik kurumlarının faaliyetlerini gerçekleştirmesi sırasında ortaya çıkan görevi kötüye kullanma olaylarıyla ilgili olarak vatandaşların şikayetleriyle ilgilenmekle görevli bir ombudsman atama yetkisine sahiptir. Parlamento ve Konsey bütçe konusundaki yetkileri paylaşırlar. Parlamento yıllık bütçeyi (1998^fde yaklaşık 91 milyar ECU) oylar ve bütçe uygulamasını izler. Böylece Birliğe verdiği politika önceliklerini yansıtır.

Birlik mevzuatı üçlü bir süreç içinde hazırlanır: Mevzuat önerilerini Komisyon hazırlar, Parlamento ve Konsey ise bu mevzuatı yürürlüğe koyma yetkisini paylaşırlar. 1986^fda kabul edilen Avrupa Tek Senedi, mevzuat önerilerinin Komisyon'un aktif katılımıyla Parlamento ve Konsey tarafından iki kez görüşülmesini içeren bir işbirliği usulü getirerek Parlamento'nun mevzuata ilişkin yetkilerini arttırmıştır. Birlik Antlaşması ile bir adım daha ileri gidilerek Parlamento'ya daha geniş kapsamlı yasama yetkileri verilmiştir. Antlaşma çerçevesinde kabul edilen yeni ortak karar usulüne göre Parlamento birçok önemli alandaki yönetmeliklerin ve yönergelerin kabulü konusunda Konsey'le eşit statüye sahip kılınmıştır. Ayrıca, büyük önem taşıyan bazı kararlar (bazı uluslararası antlaşmalar, yeni üyelerin katılımı, Parlamento seçimlerinde her ülkede aynı usulün uygulanması, birlik vatandaşlarının İkamet hakkı, vs.) için Konsey'in, Parlamento'nun onayını alması gerekir.

Parlamento içinde değişik konulara göre 18 adet komisyon oluşturulmuştur. Bunlardan, *Bütçe Komisyonu* ile *Bütçe Kontrol Komisyonu* doğrudan mali konularla ilgilidir. Parlamento bütçenin denetimi konusunda da görev yapmaktadır. Bu bağlamda bir yandan bütçeyi uygulayan Komisyon'un gönderdiği aylık ve üç aylık raporları denetler (*bütçenin uygulanması sırasında denetim*), diğer yandan Sayıştay'ın yıllık raporu ve Konsey'in tavsiyesini göz önüne alarak Komisyon'u ibra eder, ibrayı erteler veya ibrayı reddeder. (*bütçenin uygulanmasından sonra denetim*)

1.4. Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Bidayet Mahkemesi

Adalet Divanı 15 yargıç ve onlara yardımcı olan dokuz savcıdan oluşur. Bunun yanı sıra 1989'da 15 yargıçtan oluşan bir Bidayet (İlk Derece) Mahkemesi kurulmuştur. Bidayet Mahkemesi kişiler ve işletmeler tarafından açılan davalara bakmaktadır. Bu mahkemelerin üyeleri Lüksemburg'da görev yapar ve Üye Devletler'in mutabakatıyla altı yıllık bir süre için atanırlar. Yargıçların bağımsızlıkları güvence altındadır.

Divan'ın görevi Avrupa Antlaşmalarının hukuka uygun biçimde yorumlanması ve uygulanmasını sağlamaktır. Divan bir Üye Devlet'in Antlaşmalarda öngörülen bir yükümlülüğü yerine getiremediğine karar verebilir. Üye Devlet bu kararın gereğini yerine getirmese Divan para cezası uygulanmasını kararlaştırabilir. Divan, kurumların aldığı önlemlerin iptali için açılan davalarda bu önlemlerin yasallığını inceleyebileceği gibi bazı önlemlerin alınmamış olmasının Antlaşmalar'a aykırı olduğuna da karar verebilir.

Divan ulusal mahkemelerin başvurusu üzerine Topluluk hukukunun çeşitli hususlarının yorumlanması ya da geçerliliği hakkında ön kararlar alır. Bir hukuki işlemin bu türden tartışmalı bir husus doğurması halinde ulusal mahkemelerden herhangi biri Avrupa Adalet Divanı'ndan önk karar isteyebilir. Ancak bunun için ilgili Üye Devlet'te daha yüksek bir temyiz mercii bulunmaması gerekir. Bu durumda Divan'ın kararı bağlayıcıdır.

Adalet Divanı Topluluğu ilgilendiren diğer uyuşmazlıklarda olduğu kadar bütçe ve maliye alanında ortaya çıkan uyuşmazlıkların da çözüm yeridir. Örneğin, Konsey ile Parlamento arasında zorunlu-zorunlu olmayan harcamalar konusunda çıkan uyuşmazlıklar Adalet Divanı tarafından çözümlenmiştir.

1.5. Avrupa Birliği Sayıştayı

Sayıştay hakkında sonraki bölümde ayrıntılı bilgi verilecek olmasına rağmen bütünlüğu bozmamak açısından burada da kısaca değinilmiştir. Sayıştay Konsey tarafından Avrupa Parlamentosunun görüşü alındıktan sonra oybirliğiyle atanan 15 üyeden oluşur. Sayıştay Başkanı, üyeler tarafından kendi

aralarından seçilir. Başkanlık sũresi ũ yıldır ve ũ yılın sonunda ikinci bir dũnem için yeniden seçilmek mũmkündür. Sayıştay başkanı *primus inter pares* (eşitler arasında birinci) konumundadır. Toplantılarını ve çalışmalarını Lũksemburg'da sũrdũren Sayıştay, Avrupa Birliği'nin tũm gelir ve harcamalarının hukuka uygun ve dũzenli biçimde yapılıp yapılmadığını ve maliye yũnetiminin tutarlı olup olmadığını denetler. Konsey ve Parlamento tarafından Avrupa Topluluklarının genel bũtesinin uygulamasına ilişkin olarak Komisyon'un ibrasında yardımcı olmak amacıyla yıllık raporlar hazırlar. Ayrıca diğer kurumların talebi ũzerine ũzel raporlar hazırlar ve gũrũř bildirir. Sayıştay re'sen hareket ederek ũzel konulardaki gũrũřlerini her zaman açıklayabilir.

Birlik Antlaşmasıyla Sayıştay'a tam kurumsal statũ tanınmış ve sorumluluklarının kapsamı genişletilerek hesapların gũvenilirliđi ve hesaplara konu olan işlemlerin hukuka uygunluğu ve dũzenliliđi hakkında Parlamento ve Komisyon'a gũven demeci sunma gũrevi verilmiştir.

2. AVRUPA BİRLİĞİ BũTESİ

2.1. Giriş

Avrupa Topluluğu mevzuatının ilgili hũkũmleri gũzũnũnde bulundurulduğunda Bũte; *geçerli olduğu mali yıla ilişkin Topluluk gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların gerçekleştirilip uygulanmasına izin veren hukuki bir tasarruf* olarak tanımlanabilir. Başlangıçta, AKÇT Antlaşmasının 78/9; AET Antlaşmasının 205; ve EURATOM Antlaşmasının 179. maddelerinde bũte konusu dũzenlenmiř ve her ũ topluluk için ayrı bũteler hazırlanmıştı. 1 Temmuz 1967 tarihinde yũrũrlũđe giren *Yũnetim Organlarını Birleştirme Antlaşmasının* 20. maddesi gereğince 1 Ocak 1968'den itibaren Toplulukların gelir ve giderleri tek bir bũte içinde yũnetilmeye başlanmıştır.³ Ancak AKÇT'nun "işletme bũtesi" genel bũteye dahil değildir.

Rıdvan KARLUK, *Avrupa Birliği ve Tũrkiye*, İMKB Yayınları, İstanbul 1996, s.354.

Bütçe konusunda, 21.4.1970 tarihli "*Topluluk Özkaynaklarına Geçiş Kararı*" ve 21.12.1977 tarihli "*Topluluk Bütçesinin Hazırlanması ve Yürütülmesine İlişkin Mali Tüzük*" ile her ülke için ayrı ayrı hazırlanan "*Katılma Antlaşmaları*" önemli metinler olarak karşımıza çıkmaktadır.

1971 mali yılına kadar Roma Antlaşmasının 200. maddesince yer alan oranlara göre üye devletlerin yaptıkları katkılar Topluluğun yegane geliri olmuştur. 22 Nisan 1970 tarihinde imzalanan Lüksemburg Antlaşması (Bazı Bütçe Hükümlerinin Değiştirilmesine İlişkin Antlaşma) ile üye devletlerin mali katkılarının yerini almak üzere özkaynaklar sisteminin oluşturulmasına karar verilmiştir. Maastricht Antlaşmasının 201. maddesi de bütçenin tamamen özkaynaklarla karşılanmasını öngörmektedir. Özkaynaklar, üye ülkelerin yetkili herhangi bir organınca karar alınmasına gerek olmaksızın Topluluk bütçesinin kaynakları arasına girmektedir. Özkaynaklar sistemine geçildikten sonra gelirlerin toplanması görevi üye ülkelere verilmiştir. Topluluk içinde gelir toplamakla görevli bir birim bulunmamaktadır.

2.2.Bütçe Gelirleri

AB'nin önemli sayılabilen özkaynakları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

2.2.1.Katma Değer Vergisi Üzerinden Alınan Pay: Özkaynaklar sisteminin en önemli gelir kalemi KDV üzerinden alınan paylardır. İlk defa Kasım 1962^fde Neumark Raporunun ışığı altında Komisyon, Katma Değer Vergisinin tüm Toplulukta uygulanmasını önermiştir. Ancak o zaman bu öneri Parlamento tarafından geri çevrilmiştir.⁴ Aradan beş yıl geçtikten sonra Parlamento düşüncesini değiştirmiş ve 11 Nisan 1967 tarihinde çıkarılan I.KDV Direktifi ile bu verginin tüm Toplulukta uygulanmasını kararlaştırmıştır. Bu karar üye devletlerin en geç 1970 yılında KDV uygulamasına başlamalarını öngörmüşse de KDV uygulamasına tam olarak geçilmesi ancak 1973 yılında tamamlanabilmiştir.⁵ AT Bütçesinde KDV gelir kaynağı olarak ilk defa 1980

⁴ Munise HELVACIOGLU, *Avrupa Topluluğunun Bütçe Kaynakları, Avrupa Toplulukları Konusunda Araştırmalar*, Maliye Ve Gümrük Bakanlığı APK Yayınları N:1988/303, s.158

⁵ Nurettin BİLİCİ, *Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye*, Akçağ Yayınları, Ank. 1997,

mali yılında yer almıştır. Aslında 22.4.1970 tarihinde, 1975'ten itibaren KDV'nin en fazla % 1 lik kısmının Topluluk bütçesine devredilmesi öngörölmüştü. KDV matrahının Topluluk içinde uyumlaştırılması ancak 17.5.1977 tarihinde kabul edilen 6'ncı Tüzük ile yapılabildiğinden ve bu tüzüğün üyelerce 1979 yılında uygulanmaya başlanmasından dolayı 1980 yılına kadar KDV bir gelir olarak bütçede yer alamamıştır. KDV matrahı üzerinden ödenecek verginin oranı 1988 yılına kadar %1; bu yıldan 1995'e kadar %1.4; 1995'te %1.32; 1996'da %1.24; olarak uygulanmıştır. 1997'de %1.16 olarak uygulanan vergi oranı, 1998 yılında %1.08'e ve nihayet 1999^fda ise %1'e indirilecektir. 1980 yılında Topluluk toplam gelirleri içindeki payı %50 olan KDV, 1987'de %65,6'ya yükselmiş, 1995 yılına kadar da %50'nin üzerinde seyretmiştir. 1996 yılında bu oranın altına düşerek yüzde 48.6 olarak gerçekteşmiş, 1997 bütçesinde ise yüzde 4Tlik pay öngörölmüştür.⁶

Göröldüğü üzere, özkaynak olarak KDV'nin toplam gelirler içindeki payı yıldan yıla azalmaktadır. Diğer bir ifadeyle tüketim harcamalarının GSMH içindeki payı düşmektedir. Bu da gösteriyor ki, KDV'ye tabi işlemler, Topluluğun ekonomik faaliyetlerindeki yükselmenin gerisinde kalmaktadır. Bunun yanında KDV oranındaki indirimler de bu öz kaynağın toplam gelirler içindeki payının azalmasında en büyük etkenlerden birisidir.

2.2.2. *GSMH Payı*: 1992 Tek Pazarının gerçekteştirilmesinde ve büyüyen Topluluk harcamalarının finansmanında kullanılmak üzere ilk olarak 1988 bütçe reformu ile kabul edilmiştir. Bu nedenle 1.1.1989 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Topluluk bütçe gelirlerinde KDV payından sonraki en yüksek tutar GSMH payına aittir. 1995 yılı bütçesinde bu gelir türünün toplam gelirler içindeki payı yüzde 31.1;⁸ 1996 bütçesinde yüzde 32.6⁹ olarak gözükmekte iken 1997 bütçesinde yüzde 41.5 olarak tahmin edilmektedir.¹⁰

s.40.

⁶ European Commission, **The Community Budget: The Facts in Figures**, Luxembourg 1996, s.39, Tablo4.

⁷ HELVACIOĞLU, a.g.m., s.163

^x KARLUKa.g.e., s.360

⁹ European Commission, **General Report 1996**, s.389

⁰ **The Community Budget**, s.39, Tablo 4.

GSMH payı hedeflenen bütçe büyüklüğü ile diğer özkaynaklardan toplanacak gelir miktarı arasındaki farkı kapatmak üzere yürürlüğe konulmuştur. Tahmin edilen bu tutar üye ülkeler arasında yine GSMH büyüklüklerine göre dağıtılmaktadır.

GSMH payının kabul edilmesiyle üye ülkelerin katkılarıyla zenginlikleri arasında daha sıkı bir ilişki kurulmuş olmaktadır. Çünkü GSMH payı KDV payında olduğu gibi yalnızca tüketimi vergilendirmemekte buna ilaveten yatırımlar ve tasarrufun da dahil olduğu matrah üzerinden alınmaktadır. Bu değişikliğe paralel olarak KDV katkısı azaltıldığı için İspanya gibi GSMH'sı içinde tüketimin payı daha fazla olan ülkelerin toplam bütçe katkısı azalmış, buna karşı tasarrufun payı daha fazla olan ülkelerin katkısı artmıştır. Bu değişiklik tasarrufları cezalandırdığı gerekçesiyle eleştirilmiş ve eski uygulamanın daha isabetli olduğu ileri sürülmüştür.¹¹

2.2.3. Gümrük Vergileri; (Customs Duties) 21 Nisan 1970 tarihli karar ile Ortak Gümrük Tarifesine göre ithalattan elde edilen gelirlerin Topluluğa tedrici olarak aktarılması kararlaştırılmıştır. 1971 yılı başında yüzde elli oranıyla başlatılan bu uygulama *Bazı Bütçe Hükümlerinin Değiştirilmesine İlişkin Antlaşmanın* yürürlüğe girmesi ve üye devletlerin gümrük vergilerine ilişkin yetkilerini Topluluğa devretmeleri ile birlikte 1 Ocak 1975 tarihinden itibaren Ortak Gümrük Vergileri, Topluluk bütçesinin finansmanında gerçek bir özkaynak olma niteliğine kavuşmuştur.¹² Vergi Topluluk adına üye ülkelerin gümrük idareleri tarafından toplanmaktadır. Topluluk dışından yapılan ithallerde uygulanan vergi oranları tüm üye ülkelerde aynıdır.

2.2.4. Tarımsal Vergiler (Agricultural Duties): Ortak Tarım Politikasının uygulanması sonucunda oluşan bir vergi türüdür. Üçüncü ülkelerden ithal edilen tarım ürünlerinden alınmaktadır ki; Topluluk destekleme fiyatı ile dünya fiyatı arasındaki fark kadardır. Tutarı ithal edilen malın dünyada

¹ Eser KARAKAŞ, **AT Bütçesinin Finansmanı Konusunda Bazı Düşünceler Ve Bütçenin Hazırlanma Prosedürü**, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 33.Seri, 1989/1990 İstanbul 1990 s. 118-131 Ayrıca, BİLİCİ, a.g.e., s.45.

² HELVACIOĞLU, a.g.m., s.155.

oluşan piyasası ile Topluluk sınırları içinde oluşan fiyata göre değişmektedir. Amaç bu rnlerin Topluluğa girişini yasaklamak değil, Topluluk üreticilerinin veya şirketlerinin rekabet gücünü korumaktır. Tarım vergilerinin oranı Rotterdam borsasında tespit edilmektedir. Bu oran bazı ürünlerde her gün; bazı ürünlerde de aylık olarak belirlenmektedir. Böylece tarım ürünlerinden alınan vergilerde esneklik sağlanmıştır. Bu esneklik Topluluk üreticilerini dış rekabetten korumaktadır.¹³ Bu gelir türü Topluluk genel bütçesi içinde çok düşük bir paya sahiptir. Oranı 1996 bütçesinde yüzde bir olarak gözükmektedir.¹⁴

2.2.5. Kömür Ve elik üretimi üzerinden Alınan Vergiler: Daha nceleri AKÇT'nun işletme bütçesi'nin finansmanında kullanılan ve kömür çelikle ilgili bazı maddelerin ithalatından alınan gümrük vergileri 24 Haziran 1988 tarihli Konsey Kararı ile Topluluk zkaynakları arasında sayılarak genel bütçeye dahil edilmiştir. Vergi oranı yüzde 0.31 olarak uygulanmaktadır.

Birlik Bütçesinin yukarıda sayılan temel kaynaklardan başka gelirleri de vardır. Örneğin; Topluluk organlarında çalışan personelin aylıklarından yapılan vergi ve sosyal güvenlik kesintileri, AKÇT vergilerinin bir bölümü, Topluluk organlarının taşınır ve taşınmaz mal satışlarından elde ettikleri gelirler, borç alma ve verme işlemlerinden elde faiz gelirleri ve ana para ödemeleri ve önceki mali yıldan devreden bakiyeler Topluluk bütçesinin gelir kaynakları arasındadır. Topluluk bütçesine en fazla katkı sağlayan lke Almanyadır. Almanya Topluluk bütçesine 1996 yılında yüzde 30, 1995 yılında yüzde 29.3, 1994'te ise yüzde 33 oranında katkı sağlamıştır.^{1*} Bu konuda Almanya'yı Fransa takip etmektedir.

2.3.Harcama Türleri

Bütçe uygulamasında iki tür harcama vardır:

2.3.1.Zorunlu Harcamalar (Compulsory Expenditure): Topluluğun kurucu antlaşmaları ile bu antlaşmalar gereğince alınan kararlardan zorunlu

¹⁷¹ HELVACIOĞLU, a.g.m., s. 157.

[#] General Report 1996, s.389

⁵ The Community Budget, s.68, Tablo 18.

olarak doğan giderlerdir. Bu giderler Bütçenin 1, 2, 3, 4, 8 ve 9.bölümlerinde gösterilmektedir. Bu bölümlerde, FEOGA'nın (Avrupa Tarımsal Garanti ve Yönverme Fonu) Garanti Bölümü ve Yönverme Bölümü ile Ortak Balıkçılık Politikası, Topluluğun Özkaynaklarını Toplamak İçin üyelerce yapılan harcamalar nedeniyle ödenen paralar, kalkınma yardımı ile ilgili harcamalar yer almaktadır. Zorunlu harcamalar Bütçenin yüzde 70 ile 80'i arasında değişmektedir.¹⁶ Parlamantonun Zorunlu Harcamalar ile ilgili olarak yaptığı değişiklik teklifleri üzerinde Konsey nitelikli çoğunlukla karar almak zorundadır.

2.3.2.Serbest Harcamalar (Non-compulsory Expenditure): Kurucu antlaşmalar veya bu antlaşmalar gereğince alınan kararlardan zorunlu olarak doğan giderler dışındaki harcamalar bu kapsamdadır. Bu harcamalar için her yıl, cari yılın aynı mahiyetteki giderleri göz önünde bulundurularak azami bir artış oranı tespit edilir.

Komisyon Ekonomik Politika Komitesinin görüşünü aldıktan sonra;

-Topluluk içindeki GSMH hacmindeki değişmeye,

-Üye devletlerin bütçelerinde meydana gelen ortalama dağişikliğe,

-Bir önceki bütçe yılında hayat pahalılığında meydana gelen değişime göre bu azami oranı (maksimum katsayı) belirler. Azami oran 1 Mayıs'a kadar Topluluğun bütün kurumlarına bildirilir.¹⁷

Bu tür harcamalar için Konseyce hazırlanan bütçe tasarısında yer alan gerçek artış oranı azami oranın yarısından fazla ise, Parlamento, yıllık azami artış oranı ile sınırlı kalmak şartıyla bütçede değişiklik yapabilir. Bu artış miktarı Konsey tarafından kabul edilen bütçenin serbest harcamalarının yarısı kadardır.¹⁸

¹⁶ KARLUK, a.g.e.,s.355

¹⁷ AT Antlaşması madde 203/9; AKÇT Antlaşması madde 78/9; AAET madde 177/9.

¹⁸ KARLUK, a.g.e., s.355.

2.4.Ödenek Türleri

Gider bütçesi uygulamasında dört önemli ödenek türü vardır. *Ödeme Ödeneği*; cari mali yıl harcamaları ile önceki mali yıllardan aktarılanları kapsar. Toplam ödeme ödenekleri bütçe gelirleri ile denktir. *Taahhüt Ödeneği*; içinde bulunulan ve gelecek yıllara ilişkin ödeneklerdir. İşlerlik kazanabilmesi için ilgili yıl ödeme ödeneklerinin bütçeye girmesi gereklidir. *Basit Ödenek*; içinde bulunulan yıla ilişkin taahhüt ve ödeneklerdir. *Karışık Ödenek* ise; sadece cari yıl ödenekleri ile sınırlı olmayıp yıllara geçimli ödenek türüdür.

2.5. Bütçe Giderleri

AB Bütçesinin Harcamaları Temelde Dört Başlık Altında İncelenebilir.

2.5.1. Tarımı Destekleme Harcamaları: Bu tür harcamalar Topluluk bütçesinin ortalama üçte ikisine yakın bir kısmını içermektedir. Ortak Tarım Politikasının bir sonucu olarak ortaya çıkan harcamalar, tahıllar ve pirinç, zeytinyağı ile süt ve süt mamulleri için yapılmaktadır. Topluluk Tarım Politikası ile ilgili temel kurallar Roma Antlaşmasında belirlenmiştir.(m.38-47) Bu politikanın uygulanma esasları ise 4 Nisan 1962 tarih ve 25/62 sayılı tüzükle tespit edilmiştir. Bu tüzük gereğince Antlaşmanın ortaya koyduğu politikanın amaçlarını gerçekleştirmek üzere ATGYF (Avrupa Tarımsal Garanti Yönlendirme Fonu) kurulmuştur. 1964 yılında ATGYF *Garanti* ve *Yönlendirme* olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Ortak tarım politikası çerçevesinde yapılan harcamalar, Garanti Fonu ve Yönlendirme Fonuna aktarmalar yapılması suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Garanti Fonu üç şekilde kullanılmaktadır.¹⁹

-Tarımsal piyasalara müdahalede bulunarak: Üreticiye asgari bir fiyat garanti edilerek yardım sağlanmakta, tüketiciyi fiyat artışlarından korumak amacıyla piyasaya müdahale edilmektedir.

¹⁹ BİLİCİ, a.g.e., s.55

-Üçüncü ölkelere tarım ürünü ihraç edildiği vakit Topluluk fiyatlarının dünya fiyatlarından yüksek olması halinde ihracat iadesi yapılarak;

-Toprakların nadasa bırakılmasından dolayı ortaya çıkan masrafların yarısı karşılanarak. Tarımsal alana ayrılan paranın yüzde doksan gibi önemli bir kısmı bu bölüme harcanmaktadır.

Yönlendirme fonu ise tarım sektöründeki verimliliğin artırılması (sulama, ağaçlandırma, kalkınan bölgelerde altyapıyı geliştirmek) ile ilgili önlemlerin desteklenmesi amacıyla kullanılmaktadır.

2.5.2. Bölgesel Kalkınma Politikası ile Ulaştırma Politikasından Kaynaklanan Harcamalar; (Yapısal Fonlar): Ortak bölgesel kalkınma ve ulaştırma politikalarının yürütülmesine ilişkin harcamalardır. Bunlar; FEOGA'nın Yönlendirme Bölümü, Bölgesel Fon ile Sosyal Fon'dur. Yönlendirme bölümünden yapılan harcamaların amacı tarımsal yapının geliştirilmesidir. Ortak balıkçılık politikasının amacı balıkçılığın desteklenmesidir. Ortak ulaştırma politikasının amacı ise, Birlik içinde ulaştırma altyapı projelerinin gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Sosyal Fon 1 Ocak 1971'den bu yana genel bütçe dışından finanse edilmeye başlanmıştır.

2.5.3. Kalkınma İçin İşbirliği Programından Kaynaklanan Harcamalar: AB'nin üçüncü ölkelere yönelik Kalkınma Programının başlıca iki kaynağı vardır. Bunlardan ilki; Birlik bütçesi içinde *Development Cooperation* ana başlığı altında yer alan harcamalar; ikincisi ise; Avrupa Yatırım Bankası özkaynaklarından üçüncü ölkelere ayrılan *fonlardır*. Bu çerçevede bütçeden ayrılan fonların önemli bir bölümü hibe veya özel şartlı kredilerdir. Dolayısıyla kullanıcılar için AYB özkaynaklarından sağlanan fonlardan çok daha avantajlıdır.²⁰

2.5.4. Araştırma Ve Enerji Harcamaları: AB'nin araştırma ve geliştirme ile enerji politikaları çerçevesinde yapılan harcamalardır. Birlik ARGE'ye büyük önem vermektedir. Bu konudaki harcamalar bütçe harcamalarının yüzde üçü

²⁰ KARLUK, a.g.e., s.363.

dolayındadır. Enerji harcamaları, enerji planlaması, nükleer güvenlik, modern teknolojilerin geliştirilmesi ve biyoteknoloji alanlarında yapılan harcamaları kapsamaktadır.²¹

2.5.5. Üye Ülkelere Geri Ödemeler, Yardım, Kredi, Kredi Garantileri:

AB'ne üye ülkeler, tarımsal vergiler ve ortak gümrük tarifesine ilişkin bütçe gelirlerini tahsil ederken, bu gelirlerden yüzde on oranındaki tutarı maliyet olarak kesmektedirler. Bu tutar bir gider olarak gözükmektedir. Bütçe dışından kullanılan kaynaklar için Birlik tarafından sağlanan garantiler ve yeni üye ülkelere katılma antlaşmaları çerçevesinde yapılan geri ödemeler gider kalemleri arasında yer almaktadır.²²

2.5.ö.İdari Harcamalar: Parlamento, Konsey, Komisyon, Adalet Divanı ve Sayıştay ile Komitelerin tüm idari harcamaları bu kapsamdadır. Bu harcamaların en önemli kısmı Topluluk kurumlarında çalışan yirmi binin üzerindeki personelin maaşlarıdır. Zamanla Topluluk memurlarından emekli olanların sayısının artmasına paralel olarak idari harcamalarda da artış beklenmektedir.²³

İdari harcamalar personel harcamaları yanında taşınır ve taşınmaz mal alımları için yapılan harcamaları da içermektedir.

2.6. Bütçenin Hazırlanma Prosedürü

Topluluk kurumlarından her biri, 1 Temmuz'a kadar gider tahminlerini yaparak Komisyon'a gönderirler. Komisyon, bu tahminleri bir bütçe ön tasarısında birleştirir.²⁴ Komisyon (Komiserler Kurulu) bütçe ön tasarısını, en geç Eylül ayının ilk gününe kadar Konseye sunar. Konsey tasarıda değişiklik yapmak istediğinde Komisyon'a ve diğer ilgili kurumlara danışır. Bütçe tasarısı Konsey tarafından hazırlanıp *nitelikli çoğunlukla* kabul edilerek Avrupa Parlamentosuna gönderilir.²⁵ (Kabul yeter sayısı; 62/87)

²¹ KARLUK, a.g.e., s.363.

²² KARLUK, a.g.e., s.363.

²³ BİLİCİ, a.g.e., s.68

²⁴ AT Antlaşması madde 203/2; AKÇT Antlaşması madde 78/2; AAET madde 177/2.

²⁵ AT Antlaşması madde 203/3; AKÇT Antlaşması madde 78/3; AAET madde 177/3.

Bütçe tasarısının, en geç Ekim ayının beşinci günü Avrupa Parlamentosuna sunulması gerekmektedir. Avrupa Parlamentosu, bütçe tasarısını kendisine sunulmasını izleyen 45 gün içinde onaylarsa bütçe kesin olarak kabul edilmiş olur. Bu süre içinde, bütçe tasarısını değiştirmez veya bu tasarıda değişiklik yapılmasını teklif etmez ise, bütçe yine kesin olarak kabul edilmiş sayılır. Parlamento bu süre içinde zorunlu olmayan harcamaları değiştirir veya zorunlu harcamalarda değişiklik yapılmasını teklif ederse, bütçe tasarısı yapılan veya teklif edilen değişikliklerle birlikte Konsey'e gönderilir.²⁶ Zorunlu harcamalar için değişiklik teklifi toplantıya katılanların yarısından bir fazlası oyla (salt çoğunluk); zorunlu olmayan harcamalarda değişiklik ise toplam üye sayısının yarıdan bir fazlası oy (mutlak çoğunluk) ile yapılabilir.²⁷

Konsey ikinci defa önüne gelen bütçe tasarısını Komisyonla ve gerektiğinde diğer ilgili kurumlarla müzakere ettikten sonra, 15 gün içinde aşağıdaki şartlar dahilinde karar verir:

(a) Konsey, Parlamento tarafından yapılan değişikliklerin her birini nitelikli çoğunlukla karar alarak değiştirebilir.

(b) Değişiklik teklifleri ile ilgili olarak;

-Parlamento tarafından önerilen bir değişikliğin herhangi bir kurumun toplam giderlerini artırıcı bir etkisinin olmadığı durumlarda, özellikle de önerilen değişikliğin sebep olabileceği gider artışının harcamalarda uygun bir indirim yapılmasını öngören bir veya daha fazla değişiklik teklifiyle açık olarak telafi edilebileceği durumlarda, Konsey bu değişiklik teklifini nitelikli çoğunlukla reddedebilir. Herhangi bir red kararı alınmaması halinde değişiklik teklifi kabul edilmiş olur.

- Parlamento tarafından önerilen değişiklik bir kurumun toplam giderlerini artırıcı etki yapacaksa, Konsey bu değişiklik teklifini nitelikli çoğunlukla karar alarak kabul edebilir. Kabul kararı alınmaması halinde değişiklik önerisi red edilmiş olur.

²⁶ AT Antlaşması madde 203/4; AKÇT Antlaşması madde 78/4; AAET madde 177/4.

²⁷ BİLİCİ, a.g.e., s.31

- Yukarıdaki açıklamalar uyarınca, Konsey bir değişiklik teklifini reddederse, nitelikli çoğunlukla bütçe tasarısında gösterilen miktarı ya kabul edebilir ya da başka bir miktar tespit edebilir.

Konsey, bütçe tasarısının kendisine gönderilmesini takip eden 15 gün içinde, Parlamento tarafından yapılan değişikliklerin hiç birini değiştirmez de O'nun tarafından yapılan değişiklik tekliflerini benimser ise, bütçe kesin olarak kabul edilmiş olur. Konsey değişikliklerden hiçbirini değiştirmedini ve değişiklik tekliflerinin kabul edildiğini Parlamenteoya bildirir.

Konsey aynı süre içinde Parlamento tarafından yapılan değişikliklerin bir veya birçoğunu değiştirir ya da O'nun tarafından gönderilen değişiklik tekliflerini reddeder yahut değiştirirse, bütçe tasarısı değiştirilmiş haliyle tekrar Parlamenteoya gönderilir. Konsey müzakerelerin sonucunu Parlamenteoya bildirir.²⁸

Değişiklik teklifleriyle ilgili kararlar Konsey tarafından kendisine bildirilen Avrupa Parlamentosu, bütçe tasarısının gönderilmesini izleyen 15 gün içinde üye tamsayısının çoğunluğunun (mutlak çoğunluk) toplantıya katılması ve kullanılan oyların beşte üçü ile karar alarak, kendi yaptığı değişiklikler üzerinde Konseyce yapılan değişikliklerde tadilat yapabilir veya Konseyin yaptığı değişiklikleri reddedebilir ve buna göre bütçeyi kabul edebilir. 15 günlük süre içerisinde Parlamento bir karar vermezse bütçe kesin olarak kabul edilmiş sayılır.

Bütçenin Parlamento tarafından kabulünden sonra Parlamento başkanı bütçenin kesin olarak kabul edildiğini ilan eder. Bununla birlikte eğer önemli gerekçeler mevcut ise, Parlamento mutlak çoğunluğun toplantıya katılması ve kullanılan oyların üçte ikisiyle karar alarak, bütçe tasarısını reddedebilir ve kendisine yeni bir tasarının sunulmasını isteyebilir.²⁹

²⁸ AT Antlaşması madde 203/5; AKÇT Antlaşması madde 78/5; AAET madde 177/5.

²⁹ AT Antlaşması madde 203/6,7,8; AKÇT Antlaşması madde 78/6,7,8; AAET madde 177/6,7,

2.7. Bütçenin Denetimi

AB'nde 1 Ocak'ta başlayıp, 31 Aralık'ta sona eren³⁰ mali yıl boyunca Topluluk bütçesinin uygulanmasından Komisyon sorumludur. Parlamento ise Bütçenin hazırlanması ile kabulünde önemli görevler aldığı gibi denetiminde de etkin bir rol oynamaktadır. 1970'ten önce Parlamentonun bu konudaki yetkisi oldukça sınırlı idi. Parlamenta sadece Konsey tarafından kabul edilen taslak bütçe hakkında danışılır, eğer bir değişiklik önerilmiş ise bu durum Konsey tarafından dikkate alınırđı. 22 Nisan 1970 tarihinde imzalanan ve 1 Ocak 1971 tarihinde yürürlüğe giren Luxembourg Antlaşması, Parlamentonun Bütçeyle ilgili gücünü artırmış ve özellikle serbest harcamalar konusunda önemli yetkiler vermiştir. Parlamenta, 22 Temmuz 1975 tarihinde imzalanan Antlaşma ile eğer önemli sebepler var ise taslak bütçeyi red etmek ve Konsey'den yeni bir bütçe hazırlamasını istemek hakkı verilmiştir. Ayrıca aynı Antlaşma ile Bütçenin dış denetimini yapmak üzere Sayıştay kurulmuştur.

Kamu fonlarını kullananların, faaliyetlerinin hukuka uygunluğu konusunda hesap verme sorumluluğu altında bulunmaları demokratik sistemlerin en önemli özelliklerindedir. Üyelerinin her biri demokrasi ile yönetilen ülkelerden oluşan Avrupa Birliğinde de bütçenin denetlenmesi kaçınılmazdır. Diğer yandan özkaynak sistemine geçilmesi ile birlikte AB ülkelerinde yaşayan vatandaşların bütçeye doğrudan katkıda bulunmaya başlamaları halkın temsilcilerinin (-ki doğrudan seçimle işbaşına gelmektedirler) demokratik denetiminin önemini artırmıştır.

Kuruluşundan bu yana, Avrupa Parlamentosu'nun Bütçe üzerindeki denetim yetkisi sürekli artmaktadır. Her ne kadar Avrupa Birliğinde yasama organı parlamento değilse de Avrupalı vatandaşlar tarafından doğrudan seçim yoluyla oluşturulan Parlamentonun yine Avrupalı vatandaşların ödedikleri paraların nasıl harcandığı konusunda yetkili olması ve bu yetkisinin günden güne artması doğal karşılanmalıdır. Öte yandan vatandaşların kamu fonlarının

³⁰ AT Antlaşması madde 203/1; AKÇT Antlaşması madde 78/1; AAET madde 177/1.

akıbeti konusundaki bilme hakkı en fazla Parlamentonun denetim yetkisinin artmasıyla teminat altına alınabilir.

Gerçekten AP, diğer hususlarda henüz bir danışma organı olarak varlığını sürdürmekte iken, bütçenin kabulü, uygulanması ve denetimi konusunda (bütçeyi veto etmek ve komisyonu ibra etmek yetkilerine kavuşması gibi) çok daha etkin bir konuma sahiptir. Denetim yetkisini kullanırken dayandığı en önemli kurum AB Sayıştayıdır. Sayıştayın denetim alanındaki uzmanlığından faydalanabilmek, sahip olduğu yetkiler ve bildirdiği görüşler aracılığı ile Topluluk harcamaları üzerindeki demokratik denetimini kuvvetlendirmek için parlamento bu kurumun oluşturulmasına büyük önem vermiştir.³¹

Avrupa Birliğinde bütçenin denetiminin (denetleyen kurumun statüsüne göre yapılan sınıflamada) iki şekilde yapıldığı görülmektedir. Bunlar, Birliğin her bir kuruluşunun kendi elemanları tarafından gerçekleştirilen iç denetim ile Sayıştay ve Parlamento tarafından gerçekleştirilen dış denetimdir.³²

2.7.1. İç Denetim: Birliğin her bir kuruluşunun bünyesinde Mali Tüzüğün 19. maddesine göre görevlendirilmiş bir mali kontrolör (financial controller) bulunmaktadır. Bu kontrolörler görevli oldukları kurumun bütün gelirleri ile harcamalarına ilişkin bütün verile emirlerini³³ ve taahhütnameleri incelemekle yetkilidirler. Topluluk Komisyonu'nun mali kontrolörü, diğer mali kontrolörlerin başkanı durumundadır. Başkontrolöre çalışmalarında yeterli sayıda kontrolör yardımcı olur.

Kontrolörler görevli buldukları kuruluşlara karşı, gerek mali tüzüğün 19. maddesinin gerekse Mali Tüzüğün Uygulama Şartlarını içeren 11 Aralık

³¹ Emile NOEL, *Avrupa Topluluğu Organları Nasıl Çalışır*, Avrupa Topluluğu Enformasyon Bürosu Yayınları, Ankara 1980, s.30. ³² Erol AKBULUT, *Avrupa Topluluğu Bütçesi Üzerinde Yasama Denetimi*, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 1991, sayı 6, s.28.

Verile emri; ödemeye esas evrakın (fatura, teslim tesellüm makbuzları, yetkili makam onayları vb) bağlı bulunduğu ve görevli memurun belli tutardaki parayı ilgilisine ödemesine izin veren belgedir

1986 tarihli Tüzüğün ³⁴ 14. maddesinin sağladığı güvence ile tam bir bağımsızlık içinde görev yaparlar.

Mali kontrolörler bütün gelir ve giderlerle ilgili işlemleri uygulanmalarından önce ön (a priori) denetime tabi tutarlar. İta amirleri her mali işlem için kontrolörlerden vize istemek mecburiyetindedir. Vizeler kredilerin uygulanabilirliği, işlemlerin mevzuata uygunluğu ve yerindeliği konularında verilirler. Vize kurum bütçesinin uygulanmasına izin veren bir ön koşuldur. Bununla birlikte kontrolör herhangi bir işlemin uygulanmasını vize etmez ise, uygulama ile görevli otorite (ita amiri) buna rağmen işlemi uygulamaya koyabilir. Ancak vize edilmeyen işlem kredi kullanılmasına ilişkin ise bu takdirde ilgili otoritenin re'sen uygulama yetkisi yoktur.

Kontrolörlerce vize edilmemesine rağmen uygulamaya konulan işlemlerden sadece, ilgili ita amiri sorumludur. İta amirleri, uygulama için gerekçelerini mali kontrolöre bildirmek zorundadır. Kontrolörler üç ayda bir düzenlenen raporlarla bu durumdan Sayıştay'ı haberdar ederler.

2.7.2. Dış Denetim; Gelişmiş bütçe sistemlerinin "geçerli olduğu demokratik ülkelerde dış denetim iki organ tarafından gerçekleştirilir. Biri politik ağırlıklı denetim yapan parlamento, diğerı yürütmeden bağımsız bir organ olan Sayıştaydın

Parlamento ve Sayıştay tarafından yapılan denetimler birbirini tamamlar mahiyettedir. Zira Sayıştayca yapılan denetim sonuçlarının yer aldığı raporlar, Parlamento tarafından bütçenin ibrası aşamasında son derece etkili olmaktadır. Bu bölümde Parlamento tarafından yapılan siyasal denetim üzerinde durulacak, Sayıştay'ca yapılan denetim faaliyeti ise ayrı bir bölümde ele alınacaktır.

2.7.3. Parlamento Denetimi

Parlamento bütçe üzerindeki denetimini uygulama sırasında ve bütçenin ibrası aşamasında olmak üzere iki şekilde yapmaktadır.

³⁴JOL360 19.12.1986

³⁵Martin Westlake, **The Powers of The European Parliament**, Newyork 1994, s. 135.

Uygulama Sırasında Denetim; Avrupa Parlamentosunun bütçe üzerindeki denetimi bütçe yılının sonunda, uygulaması bitmiş bulunan bütçenin ibrası³⁶ aşamasında gerçekleşir. Esas denetim şekli böyle olmakla beraber, Parlamento bütçenin uygulanması sırasında, uygulamanın bütçe kurallarına uygun olup olmadığını takip ederek varsa aksaklıkları deklare etmek suretiyle de denetim yapar. Bu denetim fonksiyonu parlamento bünyesinde oluşturulan *Bütçe Kontrol Komisyonu* tarafından gerçekleştirilmektedir.³⁷

Parlamento içtüzüğü adı geçen komisyona denetim işlevinin gerçekleşmesi için aşağıdaki görevleri vermiştir;

- Bütçe uygulama takvimine paralel olarak giderlerin bütçe kurallarına ve mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemek;
- Bütçe zararlarının muhtemel nedenleri konusunda araştırma yapmak;
- Bütçe denetimi ile ilgili olarak Parlamento bünyesindeki diğer komisyonlarla işbirliği yapmak; (örneğin Bütçe Komisyonu ile)
- Giderlerin etkinliğini artırma konusunda önerilerde bulunmak;
- Sayıştay ile işbirliği yapmak; (Sayıştaydan bir temsilci komisyon toplantılarına katılmaktadır)
- Toplulukta uygulanan kamu muhasebesinin etkinliğini sağlamak.

Sözkonusu politik denetimin gerçekleşebilmesi için Komisyon, Mali Tüzüğün 29. maddesine göre her üç ayda bir çalışmalarını rapor ederek Parlamenta ve Konseye sunar. Ayrıca uygulaması biten bütçe ile ilgili tüm bilgi ve belgeleri ertesi yılın Haziran ayında, kendi incelemelerini de tamamlayarak vardığı sonuçlarla birlikte Parlamenta görüşölmek üzere iletir.

Bütçenin ibrası sırasında denetim; Komisyon birincil olarak Topluluk bütçesinin uygulanmasından sorumludur³⁸. Bütçe konusunda yetkili iki kurum

^{M)} İngilizce'deki **discharge** kelimesi **ibra** olarak Türkçe'ye çevrilmiştir. Aynı zamanda **onay** olarak da kabul edilmesi mümkündür.

³⁷ AKBULUT, a.g.m., s.29.

³⁸ AT Antlaşması md. 205; AKÇTA md.78.c; AAETA md.179.

olan ve Sayıştay tarafından raporlar sunulmak suretiyle bilgilendirilen Konsey ve Parlamento, Komisyona her yılın bütçesinin uygulanmasına yönelik ibra (tasdik) işlemini sonradan (*post facto olarak*) yapar. Bu amaçla, Komisyon, "önceki mali yıla ilişkin hesapları yıllık olarak Konseye ve Parlamenta sunmakla" yükümlüdür³⁹.

Parlamento, her yıl Komisyon çalışmalarının bitiminden sonra; uygulayıcı sıfatıyla Komisyon'un bütçe uygulaması ile ilgili çalışmalarını ve Bütçeyi, dolayısıyla Komisyonun çalışmalarını ibra etmek üzere toplanır. Konsey ve Parlamento, uygulamaları ibra etmeden önce, bu hesapları, Sayıştayın yıllık raporu ve Komisyonun bu rapor konusundaki yorumları ışığında inceler. Uygulamada, Parlamento en çok, bütçenin hangi yüzdeyle uygulandığını gösteren rakamlarla ilgilenir. Başka bir deyişle, ne kadar harcama yapıldığına bakar. Parlamento açısından, "olması gereken düzeyden aşağıda yapılan harcamalar" verimsizlik ya da başlangıçta yapılan yanlış hesaplamalar sonucu olabilir ve başka mali önceliklere yöneltilmesi mümkün olan potansiyel tasarrufları gösterir. İbra tartışmalarıysa daha çok bütçenin uygulanmasının niteliksel boyutları üzerinde yoğunlaşır.⁴⁰

İbra yetkisi, Parla mentonun en önemli denetim yetkileri arasındadır. Bu yetki, "Komisyonun Topluluk bütçeleri konusunda idare yetkisinin siyasal olarak onaylanması" ve "Toplulukların hesaplarının kabul edilmesinde gerekli olan en son eylem" olarak tanımlanmıştır⁴¹. Böylece ibra işlemi iki sonucu doğurmaktadır:

İlki, gerek Komisyon'un ve gerekse bütçe uygulamasından sorumlu diğer kuruluşların işlemlerinin Parlamento tarafından yapılan politik denetim sonunda kabul edilmesidir.

İkincisi ise bütçe döneminin kapanmasıdır.

³⁹ AT Antlaşması md. 205.a; AKÇTA **md.78.d**; AAETA md,179.a

⁴⁰ Martin Westlake, **The Commission and The Parliament**, Butterworths London, 1994, s.29

⁴ Jacobs & Corbett **The European Parliament**, Harlow, 1990, s.206.

Komisyonu göre İbra yetkisi, "bütçe konusunda yetkili kurumun, bütçenin süresini bitirerek yürütmeyi *akladığı* karardır"⁴².

Bütçe konusunda Beş Yıllık Kurumlar Arası Antlaşmanın yürürlüğe girmesi ve 1988-1992 mali perspektifinin benimsenmesi, Komisyonun bütçe uygulamasının dikkatli biçimde incelenmesini daha da önemli kılmıştır. Denetimde sorumluluk temel olarak, Sayıştay; ve Komisyonun Bütçe Genel Mdryle (20 Numaralı Genel Müdürlük) yakın biçimde alışan, Parlamento Bütçe Kontrol Komitesindedir. Bu prosedürün üç farklı boyutu vardır.

Birincisi, Komisyonun hesaplarının geriye dönük olarak dikkatli biçimde incelenmesi yoluyla mali doğruluk ve yönetsel verimliliğin sağlanmasıdır.

İkincisi, bir izleme prosedürü yoluyla inceleme sırasında karşılaşılan tüm eksiklik ve sorunların düzeltilmesidir. Mali Tzđn⁴³ 90. maddesi, tüm kurumların, "ibra yetkisi veren kararlarda ortaya çıkan yorumlara göre uygulama yapmalarını" ve Komisyonun da talep durumunda tüm bu tür kararları Parlamento ve Konseye bildirmesini gerekli kılar.

Üçüncüsü, Komisyonun cari bütçeyi uygulamasının önceden denetlenmesidir. Mali Tüzüğün 29. maddesine göre Komisyon, Konsey ve Parlamenteoya cari bütçenin uygulanması konusunda üç aylık bir rapor sunmakla yükümlüdür. Bu uygulamaya Notenboom prosedürü de denilmektedir. (Adını 1971-1984 döneminde milletvekili olarak görev yapmış ve bu uygulamayı önermiş olan Harry Notenboom'dan alır). Uygulamada, Komisyon bu prosedürü her ay rapor verecek şekilde genişletmiştir.⁴⁴

Parlamento bütçe uygulamasını ibra edebileceği gibi, ibranın ertelenmesine ya da reddine karar verebilir.

⁴² AT Komisyonu **Les Finances publiques de la Communaut**, Avrupa Toplulukları Resmi Yayınlar Bürosu, Luxembourg, 1989, s. 86.

⁴³ OJ L356 31.12.1977

⁴⁴ Weslake, a.g.e., s.29.

İbranın Ertelenmesi; İbra oturumundan önce ön incelemelerin yapılması aşamasında Parlamento bütçe uygulaması ile ilgili bazı hususların yeterince açık olmadığı kanaatine varabilir. Bu durumda ibranın ertelenmesine karar verilir ve durum gerekçeleri ile birlikte Komisyon'a bildirilir. Parlamento aşağıdaki durumlarda ibranın ertelenmesi kararı verebilir.⁴⁵

-Komisyonca alınmış bazı politik içerikli ve/veya amaçlı kararların Parlamentoyu ibraya zorunlu bırakması hallerinde: Burada Parlamento Komisyonu ibra ederken bazı siyasal koşulları gözönünde bulundurmaktadır. Bu durum 1992 yılında 1990 yılı bütçe uygulamalarının ibra işlemi sırasında ortaya çıkmıştır.⁴⁶

-Bütün dokümanları yeterince incelemek için Parlamentonun ek süreye ihtiyaç duyması halinde (1977 ve 1979 yıllarında bu nedenle ibranın ertelenmesi kararı alınmıştır.)

-İbra kararına esas olacak bazı dokümanların Komisyonca değiştirilmesinin istenmesi halinde; (1980 ve 1985 yıllarında bu nedenle ibranın ertelenmesi kararı alınmıştır)

İbranın Reddedilmesi; İncelenen konularda ibra için yeterli şartların oluşmaması hallerinde ibra reddedilebilir. 14 Kasım 1984 tarihinde 1982 yılına ait işlemlerin görüşülmesi sonucunda ibra reddedilmiştir.

İbranın reddi prosedürü ne Roma Andlaşmasının 206. maddesinde ne de Mali tüzükte işlenmemiştir. Ancak karar Parlamento iç tüzüğüne uygundur. Anılan tüzüğe göre üyelerin nitelikli çoğunluğu ile ibra reddedilebilir. 1984 yılına kadar ibranın reddi halinde Komisyon'un istifa edeceği düşünülüyordu. Ancak aynı yılın Kasım ayında Parlamento'nun 1982 bütçesi için ibrayı reddetmesine rağmen Komisyon istifa etmemiştir.(Daha sonra 15 Mart 1985 tarihinde Parlamento bu konudaki eleştirilerini vurgulayarak ibra kararı vermiştir). İbra prosedürünün zaafı bütçenin uygulanma yılı ile ibra dönemi

^{4^} European Commission, **European Union Public Finance**, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1995, s. 126. Ayrıca bkz. AKBULUT, a.g.m., s.30 ⁴⁶ Westlake, a.g.e., s.29

arasında iki yıllık bir sürenin geçmesidir. Bir Komisyonun görev süresinde verilen ibra kararlarından ikisi, bir önceki Komisyonla ilgilidir; bir Komisyonun uyguladığı bütçelerden ikisi, bu Komisyonun görevden ayrılmasından sonra ibra edilecektir.⁴⁷ Bütün bunlara rağmen ibra yetkisi önemli bir denetim aracıdır. Bir zamanlar Türkiye'de olduğu gibi iki yıllık süreyi azaltmak suretiyle daha etkin hale getirilebilir.

Son olarak Avrupa Birliği Bütçesinde *Denklik, Yıllık Olma, Birlik, Genellik ve ECU Cinsinden Düzenlenme* gibi prensiplerin bulunduğunu; ve Komisyon, Konsey Parlamento ve Sayıştay yanında; *Sosyal ve Ekonomik Komite* ile *Adalet Divanı'nın* da farklı açılardan bütçe ile ilgili konumda bulduklarını belirtmek gerekmektedir.

Bu bölümde Avrupa Birliği Bütçe uygulamaları ve denetimi konusunda bilgiler verilmiştir. Ancak Sayıştay'ın bütçe üzerindeki denetimi üzerinde durulmamıştır. Sayıştay'ın denetimi daha sonra incelenecektir.

Westlake, a.g.e., s.29.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŐTA YI

1. Giriş

Avrupa'da Ekonomik Birlik yanında siyasal anlamda bütünleşme düşüncesi çok eskilere dayanmaktadır. Birleşik Avrupa'nın teorisyenleri, siyasal birlik kavramını ekonomik birlik kavramıyla beraber kullanmışlardır. Örneğin Friedrich List'in¹ "*Ekonomik birlik ve siyasal birleşme, iki kardeş gibidirler, biri dünyaya gelmeden öteki doğuşa hazır olamaz*" dediği belirtilmektedir.² Avrupa Topluluğunu diğer örgütlerden ayıran uluslar üstü³ niteliği, ekonomik birlik yanında siyasi birlik kurma amacının bir sonucudur. Uygulamada bu niteliği Topluluğun kurumsal yapısında ve karar alma sürecinde görölmektedir. Gerçekten AT, Komisyon ve Parlamento gibi uluslar üstü kurumlara sahiptir.⁴ Kurumsal açıdan yasama, yürütme ve yargı organlarının öngörölmesi Topluluğu federal bir devlete yaklaştırmaktadır.⁵ Bu organlar kendi adlarına Topluluk Hukukuna göre tasarrufta bulunmaktadır. Diğer yandan, Topluluk üye devletlerin iç hukuklarında doğrudan geçerli düzenlemeler yapabilmekte ve uluslararası ilişkilerde Devletler Hukuku sujesi olarak kendi egemenlik yetkileri çerçevesinde faaliyet gösterebilmektedir.⁶

¹ Friedrich List, 19.yüzyılda Alman Gümrük Birliği'ni (Zollverein) ortaya atan Alman iktisatçısıdır. 1815 Viyana Kongresi ile çok sayıda devlet ve prensliklere ayrılan Almanya'da 1834 yılında kurulan gümrük birliği 1871 yılına kadar uygulanmıştır. List'in, gümrük birliğinin sınırlarını bütün Avrupa kıtasını kapsayacak şekilde düşündüğu belirtilmektedir. (Veysel BOZKURT, **Avrupa Birliği**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1993, s.24, R.Vaughen **Twentieth-Century Europe:Paths to Unity**, London 1979, s.H'den nakil)

² BOZKURT, a.g.e., s.25.

Supranasyonal terimi entegre olmuş Uluslararası kuruluşlar için kullanılmaktadır. Bu terim ilk kez AKÇT Antlaşmasında, Yüksek Mercı'nin bağımsızlığını belirtmek için kullanılmıştı. 1957 tarihli Roma Antlaşmasında ve 1965 tarihli Füzyon Antlaşmasında bu terime yer verilmemiştir. 1967'de yürürlüğe giren ikinci Füzyon Antlaşmasıyla da AKÇT'nun supranasyonal terimine yer veren 9.maddesi iptal edilmiştir. Ancak siyasi dilde şu anda AT'nu daha iyi neteleyen bir terimin bulunamadığı belirtilmektedir.(A.Füsun ARSAVA, **Avrupa Topluluklarının Supranasyonal Niteliği**, **Mali Hukuk**, Mayıs-Haziran 1987, s.3.)

⁴ BOZKURT, a.g.e., s.82.

⁵ ARSAVA, a.g.m., s.4

⁶ ARSAVA, a.g.m., s.5

AB'ni uluslararası örgütlerden daha fazla bütünleşmiş kılan sadece yukarıda belirtilenler ve benzer hususlar değildir. Dış denetim alanında, Avrupa Topluluklarını kuran antlaşmalarla getirilen hükümler ve daha sonra bağımsız dış denetim fonksiyonunu yerine getirmek üzere Avrupa Topluluğu Sayıştay'ının kurulması da bütünleşmiş bir Avrupa özleminin göstergelerindedir. Bütünleşme sürecindeki gelişmelere paralel olarak dış denetim fonksiyonu ve bu fonksiyonu yerine getirmekte olan Sayıştayın etkinliği ve gücü artmaktadır.

Başlangıçta, dış denetimi yürütmek üzere sadece sınırlı yetkili bir denetim kuruluna (audit board) yer verilmiş olması yadırganmamalıdır. Zira Parlamenter sistemlerde Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) halkın temsilcisi olan Parlamento adına denetim yaparlar. Adına denetim yapılan kurumun gücü ne kadar fazlaysa denetim kurumunun etkinliği de o denli yüksektir. Adına denetim yapılan kurumun gücü zayıfsa, onun adına denetim yapan kuruma çok fazla fonksiyon ve görevler yüklemek anlamsızdır. Avrupa Topluluklarının kuruluşundan Avrupa Birliği'ne gelinceye kadar geçen süreçte de bu gerçek bir kez daha ön plana çıkmış parlamentonun karar alma ve uygulanma sürecindeki etkinliği ile Avrupa Topluluğunda dış denetim kurumları birbirine paralel olarak gelişmiştir. Bu çerçevede olarak, Avrupa Birliği Sayıştayının kurulması ve görevlerinin genişletilmesinde en büyük katkı, kuşkusuz Avrupa Parlamentosu tarafından yapılmıştır.

Her ne kadar Avrupa Topluluğunda bağımsız yüksek denetim fonksiyonu tam anlamıyla ancak Sayıştay'ın kurulmasıyla gerçekleştirilmeye başlanmışsa da Avrupa Bütünleşmesinin ilk metinlerinde bile dış denetim fonksiyonu gözardı edilmemiştir. Örneğin AET'nu kuran Roma Andlaşmasının 206. Maddesinin ilk halinde; "Bütçenin gelir ve giderlerinin toplam hesapları, bağımsızlıkları güvence altına alınan mali denetçilerden oluşan bir kontrol komisyonu tarafından incelenir."⁷ denilmekle dış denetim öngörülmüş ve bu denetim türünün belki en önemli özelliği olan bağımsızlık prensibi vurgulanmıştır.

İKV, *Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma*, Çev.H. Günugur, İst. 1985. s. 133.

Bağımsız yüksek denetim kurumları büyük ölçüde devletlere has organlar olmakla beraber, harcamalarda tutumlulđu, verimliliği ve etkinliği sağlamak, mali uygulamalarda düzenlilik ve yasallığı temin etmek ve nihayet yolsuzlukları önlemek gibi amaçlarla uluslararası örgütlerin de bağımsız yüksek denetime benzer dış denetim kurumları oluşturdukları grlmektedir. AB Sayıştayı'nın daha iyi değerlendirebilmek için kısaca iki uluslararası örgütün dış denetim kurumu üzerinde durulacaktır.

2. Birleşmiş Milletler Teşkilatında Dış Denetim

Birleşmiş Milletler (BM) ve bağlı uzman kuruluşların kullandığı fonlar, idari masraflar yanında kalkınma yardımları, barışı koruma, araştırma ve uyuruşucu kontrolü gibi faaliyetler nedeniyle günden güne artmaktadır. BM bütçesi çoğu ye devletin bütçesinden daha büyüktür. Harcamaları karşılamak için 180'den fazla ye devletin iktisadi gücüyle orantılı olarak alman olağan katkı paylarına ek olarak, özellikle zengin ye devletlerden gelen gönüllü katkılara giderek daha çok başvurulmaktadır.

Kısıtlı kaynaklar karşısında, harcamaların giderek büyümesi BM mali yönetim ve muhasebesinin, dış denetim kuruluşlarınca yetkin bir incelemeden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Her uzman kuruluşun kendi dış denetçisi vardır. Bu rgtler arasında, Gıda ve Tarım rgt (FAO), Uluslararası alışma rgt (ILO), Dünya Sağlık rgt (WHO), Uluslararası Denizcilik rgt (IMO), Dünya Gıda Programı (WFP), Birleşmiş Milletler Sanayi Kalkınma rgt (UNIDO), Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür rgt (UNESCO), Uluslararası Sivil Havacılık rgt (ICAO) ve Uluslararası Atom Enerjisi Kurumu (IAEA) yer alır.

BM fonlarının ve bağlı kuruluşların, barışı koruma ve özel görevlerin yerine getirilmesinde kullandıkları fonların dış denetiminden BM Denetçiler Kurulu sorumludur. Bu Kurul, BM Genel Kurulu tarafından seçilen üç BM ye

⁸ Daha geniş bilgi için bkz. Egbert KALTENBACH, **External Audit Of The United Nations, EUROSAL**,N:2, 1995, s.16.

devletinin denetim başkanlarından oluşur. Üyeler, Kurulda üç yıllığına hizmet verirler. Bu görevlerine yeniden seçilebilirler.

Kurul, sorumlu olduğu denetim çalışmalarında tamamen bağımsızdır. Bununla birlikte Kurulun, Genel Kuruldan ve idari ve bütçe konularıyla ilgilenen Beşinci Komiteden gelen denetim isteklerini dikkate alması beklenir. Kurulun yetki alanına (*mandate*), BM hesaplarının ve mali yönetiminin düzenlilik, uygunluk ve performans denetimi girer. Kurulun her üyesine, BM Mali Tüzük ve Kuralları uyarınca belli BM örgütlerinin denetim sorumluluğu verilmiştir. Kurulun denetlediği belli başlı örgüt ve kuruluşlar arasında şunlar yer alır:

- New York'taki BM Genel Sekreterliği ile Cenevre ve Viyana'daki BM Büroları
- BM Bölgesel İktisadi Komisyonları
- BM Ortak Personel Maaş Fonu
- BM Barış Koruma ve Özel Görevleri
- BM Kalkınma Fonu
- BM Nüfus Faaliyetleri Fonu
- BM Mülteci Yüksek Komiserliği
- BM BM Çocuk Fonu
- BM Çevre Programı
- BM Ortadoğu'daki Filistinli Mültecileri için Yardım ve Çalışma Kuruluşu
- Uluslararası Ticaret Merkezi

Kurulun her üyesi, New York'taki bir Dış Denetim Müdürü tarafından temsil edilir. Bu daimi temsilciler, denetim çalışmalarını planlar, koordine eder ve Kurulun kararlarını hazırlarlar. Bu temsilcilere Kurul sekreteryası yardımcı olur. Denetim görevlerini, Kurul üyelerinin ulusal denetim kurumlarındaki personeli yerine getirir. Her yıl bahar ve sonbahar dönemlerinde yapılan alan çalışmaları sırasında, yüzden fazla denetçi, dünya çapında uluslararası denetim alanında görev alır. BM mali yönetimi konusunda sağlam bir yargıya ulaşmak için, BM alan bürolarının görev yaptığı devletlerde alan çalışması yapılması gerekir. Denetim çalışmalarını yerine getirmek için, Kurul üyeleri ayrıca denetim şirketleri gibi dış danışmanlara da başvurabilirler.

Mali yıl boyunca Kurul, önemli denetim bulguları konusunda, denetlenen örgütlerin başkanlarına "yönetim mektupları"⁹ gönderir. Böylelikle, denetlenen örgütlerin işaret edilen sorunlara eğilmeleri ve Kurulun bulguları konusunda yorum yapmaları beklenir.

Kurul, her BM örgütünün yıllık ya da iki yıllık bütçe döneminin sonunda Genel Kurula rapor verir. Bu raporlar, iki ayrı bölümden oluşur; bölümlerden biri, mali hesap çizelgeleriyle ilgiliyken diğeri, denetlenen örgütün mali yönetimini ele alır. Karşılaştırmalı araştırma ve değerlendirmeyi kolaylaştırma amacıyla, raporların düzeni tek tiptir. Son dönemlerde, BM uzman kuruluşlarının dış denetçileri de Kurul'un hazırladığı raporların genel düzenini benimsemeye başlamışlardır. 1991'de, Kurul ilk kez, bütçe dönemi sırasında Genel Kurula özel raporlar sunmuştur. Özel raporlar, mali yönetim konuları üzerinde yoğunlaşır ve BM yönetim kuruluşlarına zamanında bilgi sağlama amacına yöneliktir.

Ulusal düzeyde söz konusu olduğu gibi, BM denetim çalışmaları ve raporlarının ağırlık noktası da sürekli değişikliğe uğramaktadır. Eskiden dış denetimin, muhasebenin düzenlilik ve uygunluğunun değerlendirilmesi konusunda yapılması gerektiği şeklinde bir tutum varken günümüzde ilginin giderek artan biçimde performans konularına doğru kaydığı görülmektedir.

Kurul üyelerinin atadığı çok sayıda denetim ekibi, birçok BM bölgesinde çok farklı ortamlarda ayrı denetim uygulamalarında bulunduğundan yakın bir koordinasyonun sağlanması gereklidir. Denetim faaliyetlerini koordine etme ve denetim bulgularının karşılaştırılabilirliğini artırmak için Kurul, *enine kesit* denetimlere (**cross-sectional audit**)¹⁰ başlamıştır. Nitekim Kurul, ulusal düzeyde etkili olduğu çoktan anlaşılmış olan bir denetim türünü BM literatürüne

Yönetim Mektubu (Management Letters); denetim birimi tarafından incelenen bir kurumun hesapları, mali yönetimi ve denetim bulguları hakkında yine aynı kuruma gönderilen ön rapordur. İlgili kurum, rapor hakkındaki görüşlerini denetim örgütüne ve (mevzuatta öngörülmüşse) diğeri üst kurumlara gönderir. Denetim örgütü parlamentoya sunduğu raporda ilgili kurumun cevabi mutalasına da yer verir.

Kesitsel Denetim; bir idari birimin mali alandaki tüm eylem, işlem ve kararlarını incelemek yerine, önceden seçilen spesifik bir konunun bir çok idari birimde incelenmesi suretiyle bu konuda daha global sonuçlara ulaşabilmek için yapılır.

getirmiştir. 1990-1991 denetim döneminde, yatay konular¹¹ arasında iç kontrol, tesis paraları ve envanter yönetimi yer alıyordu. Tek tip denetim araçlarını temel alan denetim ekipleri, aynı anda çeşitli BM örgütlerinde incelemelerde bulundular.

Öncelikle, Kurulun raporları, çeşitli BM üyesi hükümetlerin 16 mali uzmanından oluşan İdari ve Bütçe Sorunları Danışma Komitesinde (ACABQ)¹² uzun uzun tartışılır. Kurul temsilcileri, Komiteye tanıklık etmek üzere görüşmelere katılırlar. ACABQ, Kurulun raporunu kendi hazırladığı raporla birlikte Genel Kurulun Beşinci Komitesine sunar. Kurul başkanı, Beşinci Komitedeki tartışmalara katılır. Beşinci Komite oturumlarının hazırlık aşamasında ve Genel Kurula sunulacak tavsiyelerin taslağının hazırlanmasında, Kurul temsilcileri ilgili Komite üeleriyle birlikte çalışır.

BM'de bütçe dönemi iki yılı kapsamaktadır. Kurul üelerinin üç yıllık görev sürelerinden dolayı, yeni Kurul üeleri genellikle iki yıllık bütçe döneminin ortasında seçilmektedir. Bu, denetim çalışmalarının sürekliliğini engellemekte ve etkisiz denetim uygulamaları riskini beraberinde getirmektedir. Denetim çalışmalarının sürekliliği ve etkinliği açısından, Kurul üelerinin görev sürelerinin altı yıla çıkarılması ve bütçe dönemleriyle Kurul üelerinin görev sürelerinin keşşmesinin sağlanması önerilmektedir.

2.3.NATO'da Dış Denetim¹³

NATO Kuruluşları¹⁴ ve ortak olarak karşılanan NATO altyapı çalışmalarına ilişkin hesaplar Konsey adına Uluslararası Denetçiler Kurulu (International Board Of Auditors) tarafından denetlenir.

¹ Yatay konu, kesitsel denetimde incelenen spesifik alanı ifade eder.

² The Advisory Committee on Administrative and Budgetary Questions

¹¹ NATO'da dış denetim fonksiyonu ile ilgili bilgiler NATO Uluslararası Denetçiler Kurulu Tüzüğü'nden (Charter Of The International Board Of Auditors For NATO) derlenmiştir.

¹⁴ W"NATO kuruluşu" terimi, Kuzey Atlantik Antlaşmasını müteakip kurulan, 20 Ekim 1951 'de Ottavva'da imzalanan Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü Ulusal Temsilciler ve Uluslararası Personelin Konumu Anlaşmasının ya da 28 Ağustos 1952'de Paris'te imzalanan Kuzey Atlantik Antlaşmasını müteakip kurulan Askeri Karargahların Konumu Hakkındaki Protokolün hükümlerine tabi olan ve uluslararası bir bütçeyle finanse edilen sivil ya da askeri karargah ya da aracı kuruluşları ifade eder.(Tüzük Madde: 1)

Kurul, üye devletlerin belirlediği adaylar arasından Konsey'in atadığı altı üyeden oluşur. Her devlet yalnızca bir aday bulundurabilir. Bu atamalarda Konsey öncelikle, bir devletin Kurulda temsil edilmeye başlanmasından bu yana geçen süreyi dikkate alır. Kurul Üyeleri, dört yıllığına görev yaparlar ve yeniden Kurula atanamazlar.(Tüzük Md.2)

Kurul Üyeleri tercihen, üye devletlerin ulusal denetim kuruluşlarının yüksek rütbeli yetkilileri veya eski üst düzey yetkilileri ya da her halükarda hükümetin mali işlemlerini denetleme ve inceleme konusunda yetkin bir bilgi ve deneyime sahip üst düzey hükümet yetkilileri ya da eski üst düzey hükümet yetkilileri olmaktadır. Bu üyeler, NATO'nun iki resmi dilinden birini iyi düzeyde bilmeli ve diğer dili de kullanacak düzeyde bilmelidir.(Tüzük Md.2)

Kurul ve Kurulun üyeleri tek tek, yaptıkları çalışmalardan yalnızca Konsey'e karşı sorumludur. Kurul üyeleri görevlerini tam gün esasına göre yürütürler. Bu üyeler, bağımsız bir statüye sahiptir ve en üst düzeydeki yetkililerle birlikte sınıflandırılırlar. Konsey dışındaki diğer otoritelerden talimat isteyemez ve alamazlar.(Tüzük Md.3)

Kurul Üyeleri arasından ve Kurulun tavsiyesi alınarak Konsey tarafından iki yıllığına Kurul Başkanı atanır. Başkan, Kurulun görüşmelerini yönlendirir; çalışmalarını düzenler; özellikle de görevlerin Kurul Üyeleri ve denetim personeli arasında dağılımını yapar.(Tüzük Md.4)

Kurul üyelerinin maaşı kendi hükümetleri tarafından karşılanmakta olduğundan Örgütten maaş, ücret ya da hibe alamazlar. Denetim işlevlerinin yürütülmesi sırasında tahakkuk eden seyahat masrafları, sivil NATO personeline ilişkin kurallarla uygunluk içinde Örgüt tarafından karşılanır.(Tüzük Md.6)

Kurula görevlerinde yardımcı olmak için, denetçiler görevlendirilmektedir. Bu personelin sayı ve niteliklerine, Kurul karar verir ve bunu değiştirebilir. Denetçilerden birisi Baş Denetçi olarak atanır ve bu haliyle Başkan ve Kurula işlerinde yardımcı olur.(Tüzük Md.7)

Denetçilerin maaşı, uluslararası finansmanla karşılanmakta ve süresi belli sözleşmeler yoluyla çalıştırılmaktadırlar. Denetçilerin atanması, Genel Sekreterin ya da Temsilcisinin Başkanlığında toplanan ve Kurul Başkanı, Bütçe Komiteleri Başkanı ve Uluslararası Sekreteryaya Yönetim Müdüründen oluşan Özel Seçici Komite'nin Kurul raporundan sonra yapacağı tavsiyeye dayanır, bu durumlarda adaylar, teknik bilgi, denetim görevlerinde yetenek düzeyleri ve NATO'nun resmi iki dilinde yeterlilik düzeylerini ölçen bir sınava girerler. Denetçilerin çalışma sözleşmeleri, Örgüt adına Genel Sekreter ya da Temsilcisi tarafından imzalanır. (Tüzük Md.9)

Denetçilerin görevlerine, Genel Sekreter tarafından normal tayin dönemlerinden önce, sözleşmelerinde belirtilen koşullarda, 9. Maddede sözü geçen Özel Seçici Komitenin Kurul önerisiyle hazırladığı tavsiyeler uyarınca son verilebilir.(Tüzük Mad.10)

Kurul, her yıl; NATO kuruluşlarının mali işlemlerine ilişkin denetim raporları ve ortak Altyapı harcamalarını denetiminin sonucunu özetleyen bir rapor ve Kurulun yıl içindeki etkinlikleri konusunda ve raporlarının işleme konmasında kaydedilen ilerleme hakkında ayrıntılı bir rapor hazırlar.

Kurul, bu raporlara, mali işlemlerin verimliliği, muhasebe sistemleri, iç mali kontrol ve genel olarak idari uygulamaların mali sonuçları bakımından gerekli gördüğü gözlem ve tavsiyeleri dahil edebilir. Kurul ayrıca zaman gözetmeksizin, dikkate değer bulduğu ilgili herhangi bir konu hakkında Konseye özel bir rapor sunabilir.(Tüzük Md.17)

4. AB Sayıştayı'nın Kuruluş Nedenleri

Çağdaş devletlerin anayasal sistemlerinde, denetim fonksiyonu genellikle kamu sektörü faaliyetlerinin şeffaf olarak yürütülmesini güvence altına alan unsurlardan biri olarak görülür. Kamu mali yönetiminin örgütsel çerçevesi içerisinde denetim işlevi iki ayrı şekilde karşımıza çıkar. Bunlar dış denetim ve iç denetimdir. İlke olarak, bu iki tür denetim biçimi birbirini tamamlar. Dış denetim, iç denetim bulgularını gözden geçirir ve iç denetimin tatmin edici bulunması

durumunda bu bulguları, daha kapsamlı denetimler için bir başlangıç noktası olarak ele alır ve böylece gereksiz yinelemelerden¹⁵ kaçınılmış olur.

Dış denetim -özellikle miktarlar yüksek olduğu zaman- kamu fonları yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Bir yüksek denetim kurumuna olan ihtiyaç devletlerde ne ise, ekonomik ve siyasal anlamda bütünleşmeyi amaç edinmiş olan Avrupa Birliği'nde de aynıdır. Ancak daha özel bir takım gerekliliklerin varlığından da söz edilebilir. Bu bölümde henüz bir örgüt olan Avrupa Birliği'nde Sayıştay'ın varoluşundaki özel gereklilikler ele alınmıştır.

Avrupa Sayıştay'ının oluşturulması iki önemli olayla beraber gerçekleşmiştir:¹⁶

7- Avrupa Parlamentosu'nun (AP) bütçeyi kontrol alanındaki etkinliğini artırması: Avrupa Sayıştay'ını kuran antlaşma ayrıca AP'na Komisyonu ibra etme yetkisi verdi.

2-AB Bütçesinin bütünüyle kendi kaynaklarını kullanmaya başlaması: Üye devletlerden bağımsız bir Avrupa Bütçesinin olması ve bu bütçenin Avrupa Kurumları'ndan bağımsız bir şekilde yönetilmesi, üye devletlerden ve kurumlardan bağımsız bir üst denetim örgütünün oluşturulmasını gerekli kılmıştır.

Diğer taraftan, dış denetim alanında görülen kalite değişikliği ihtiyacı, beraberinde fonksiyonel ve yapısal düzeyde yeterli kaynağa sahip bir organizasyonun oluşturulması ihtiyacını da getirmiştir.

Demokrasiyle idare edilen sistemlerde her bir vatandaş, kamu fonlarının nasıl kullanıldığını bilmek hakkına sahiptir. Avrupa Birliği vatandaşlarının bu

⁵ Aynı daire ya da alanın mükerrer denetimini engellemek önemli bir husustur. Mükerrer denetim hem denetlenen birimler üzerinde olumsuz etki yapar, hem de denetimde ekonomiklik ilkesini ihlal eder. Türk mali denetim sisteminin önemli açmazlarından birisi mükerrer denetimdir. Bazen bir saymanlık hesabı (denetim yaklaşımları farklı olsa da) Sayıştay, Maliye Denetim Elemanları ve İlgili kurumun teftiş birimlerince denetlenebilmektedir. Sayıştayın iç denetim bulgularından faydalanmaması ya da iç denetim bulgularının yeterince güvenilir olmaması çözülmesi gereken bir sorun olarak ortada durmaktadır.

⁶ **EUROPEAN UNION Auditing the Community's Finances**, *Eurosai Seminar*, Romania 1995, s.471.

konudaki bilme hakları; Toplulukların 1971'de kendi öz kaynaklarına¹⁷ sahip olmaları ve 1980'den bu yana bir tüketim vergisi olan KDV'nin¹⁸ öz kaynak olarak bütçenin finansmanında kullanılmaya başlanmasıyla önem kazanmıştır. Kendi öz kaynaklarına sahip olması AB Bütçesini diğer uluslararası kuruluşların bütçelerinden ayıran önemli bir özelliktir. Bu özelliği ile AB bütçesi üye devletlerin kamu maliyelerinden bağımsız bir karakter kazanmıştır. Diğer uluslararası örgütlerde ise bütçe üye devletlerin katkıları ile finanse edilmektedir.

Topluluğa vergi ödeyen (taxpayers) üye devlet vatandaşlarına ihtiyaç duyacakları bilgiyi sağlamak ve Avrupa Bütünleşmesinin finansmanında kullanılan kamu fonlarının yönetimindeki kalite ve yasalara uygunluğu değerlendirmek için bağımsız bir kişiliği olan ve kamu fonlarının idaresindeki kalite ve yasallığı tespit ile yönetimin etkinliğini değerlendirecek *uzmanlığa* sahip bir organa ihtiyaç vardır.

Dahası, vergi ödeyenlerin sözcüsü olarak 1979'da ilk defa doğrudan seçimlerle oluşturulan AP'na Topluluk Yürütme Organı olan Komisyonu'nun yönetim faaliyetlerinin siyasal denetimi görevi de verildi. Siyasal denetimin gereği gibi yapılabilmesi için Parlamento'nun doğru ve yeterli bilgiye sahip olması gerekir ki, bu bilgiyi temin edebilecek yegane organ Sayıştay'dır.

Fonksiyonel ve yapısal düzeyde yeterli kaynağa sahip, bağımsız bir organizasyonun oluşturulması gerekliliği, AT Sayıştay'ının 22.7.1975'te Brüksel Antlaşması ile kurulması sonucunu doğurdu. Bu kuruluşda, kurumsal olarak AP'nun; bireysel anlamda ise o dönemde Parlamento Bütçe Kontrol Komitesi Başkanı olan ve 1973'ten beri AT nezdinde bağımsız bir denetim organının kurulmasını savunan Mr.H. Aigner'in önemli rolü olmuştur.¹⁹

¹⁷ Öz kaynaklar; üye devlet otoritelerinin ayrı bir kararına gerek kalmadan bütçeyi finanse etmek amacıyla Topluluğa ödenmesi Konsey kararı ile kabul edilen vergi karakterindeki gelirler" olarak tanımlanabilir. AT'nun şu anda; tarım prelevmanları ile şeker vergisi, gümrük vergileri, KDV payı ve GSMH üzerinden alınan pay olmak üzere dört tip öz kaynağı vardır.

¹⁸ KDV'nin öz kaynak olması 21 Nisan 1970 tarihli Konsey kararı ile kabul edilmiştir. KDV matrahının uyumlaştırılması 17 Mayıs 1977 tarihli 6. Direktifle gerçekleşmiştir. Bu direktifin üye devletlerde yürürlüğe girmesiyle birlikte KDV, Topluluk Bütçesinin öz kaynağı olarak ilk defa 1980 yılı bütçesinde yer alabilmiştir.

¹⁹ Eurosai Seminar 1995, s. 472.

1977 Ekim ayında çalışır hale gelen AT Sayıştay'ı 1 Ekim 1993 tarihinde Maastricht Antlaşmasının yrrlğyle AB'nin asli kurumları arasına girdi. Denetim yetkileri açısından bu kuruma, kendi denetimlerini kendisinin organize etmesi ve mali yönetimin etkinliği alanına denetim faaliyetini genişletebilme hakkı verildi.²⁰ Bu hak bazı milli denetim kurumlarının sahip olmadığı bir yetkidir.²¹

Bütün bu hükümlerin amacı gittikçe büyüyen AB kaynaklarını, milli denetim kurumlarının kendi devletlerinin btçeleri üzerinde yaptıkları denetim düzeyinde bir denetime tabi tutulmasını güvence altına almaktı.

Yürütmenin (Komisyon) mali disiplininin sağlanmasına yardımcı olacak ve Yasama Organı'na gerekli iyileştirmeler için önerilerde bulunacak bir denetim organının oluşturulması, Avrupa Adalet Divanı Başkanı H.Kutscher'in Ekim 1977'deki açılış töreninde söylediği gibi *AB'nin mali vicdana duyduğu ihtiyaı* gösteriyordu.²²

5. Sayıştay Kurulmadan nceki Denetim Sistemi

AT Sayıştay'ı iki dış denetim kurulunun yerine ikame edilmiştir. Bunlardan ilki, AET ve EURATOM'un genel btçesinin dış denetimi ile görevli olan **Denetim Komitesi** (Audit Board); ikincisi ise AKÇT btçesinin denetimi ile görevli olan **AKÇT Denetçisi'dir**. iç denetim hala eskiden olduğu gibi her kurumun kendi mali kontrolörleri (Financial Controller) tarafından yrtlmektedir.²³ Aşağıda konumuzla ilgili olan ve esasen Sayıştay'a temel teşkil etmiş bulunan Denetim Komitesi (Audit Board) zerinde duracağız. Zira AKÇT Denetçisi de benzer niteliklere sahip idi.

²⁰ Curia Rationum, **European Court Of Auditors (ECA), Auditing The Finances Of The European Union**, Office For Official Publications Of The European Communities, Luxembourg, 1996, s.7.

²¹ Kastedilen yetki, performans denetim yetkisidir. Örneğin Türkiye'de bu tür denetim ancak 1996 Temmuz'undaki kanun değişikliğinden sonra pilot uygulamalar şeklinde yapılabilmektedir.

²² Eurosai Seminar, Romania 1995, s.472. Aynı not ECA, s.7'de de yer almaktadır.

²³ Emile NOEL, **Working Together The Institutions of the European Community**, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1985, 's.1.

Roma Antlaşması'nın 206. maddesi ilk haliyle Denetim Komitesi'nin görevlerini ve yapısını düzenlemişti. Komite 1975 yılına kadar görev yapmıştır. Bu tarihte Komitenin ismi Sayıştay (Court Of Auditors) olarak değiştirilmiş ve görev alanı genişletilmiştir.

206. madde değişmeden 2nce, Topluluk bütçesinde gösterilen bütün gelir ve giderlerin AT Konseyi'nce oybirliği ile atanan üyelerden oluşan Denetim Komitesi tarafından denetlenmesi hükmünü içermekte idi. Üyelerin görev süreleri beş yıl olarak belirlenmişti. Konsey, Denetim Komitesi üyeleri arasından oybirliği ile beş yıl süreli bir başkan seçmekte idi. Denetçilerin sayısı da yine Konsey tarafından belirleniyor ve ödenekleri yine Konsey tarafından nitelikli çoğunlukla saptanıyordu.

Belgeler üzerinde ve gerektiğinde yerinde yapılan denetleme, gelir ve giderlerin doğruluğunu ve yasallığını belirlemek (düzenlilik denetimi) ve iyi bir mali yönetim sağlama amacına yönelikti. Bu maddeye göre Denetim Komitesi her bütçe yılının kapanmasından sonra, üyelerin çoğunluğunun kabul edeceği bir *Yıllık Rapor* hazırlamaktaydı.

Komisyon her yıl Konseye ve Genel Kurula (Parlamentoya) ge2en yılın bütçe işlemlerine ilişkin olarak hazırladığı hesapları, o yıla ilişkin Denetim Komitesi raporu ile birlikte sunmakta; Konsey ve Genel Kurul, Komisyon'u bütçe uygulamasında ibra edebilmek için Denetim Komitesinin raporunu peşpeş incelemekte idi.

Antlaşmanın 209. maddesinde; *bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına, hesapların verilmesine ve denetlenmesine ilişkin yöntemleri belirten mali tüzükleri çıkaracağı, üye devletlerin katkılarının Komisyonun emrine verilmesi için gerekli yöntem ve usulleri saptayacağı, ve saymanlarla ita amirlerinin sorumluluklarının kontrolünü düzenleyeceği ve kuralları belirleyeceği hükme bağlanmıştı.*²⁴ Bu hükümlerle üyelerin bağımsızlıklarını teminat altına

²⁴ Madde metni daha sonra Bazı Mali Hükümleri Değiştiren Antlaşmanın 18. Maddesi ile değiştirilmiştir.

almak için onların nitelikleri ve atanmalarıyla ilgili kuralları belirleyen Denetim Komitesi Tüzüğü (The Regulation of the Audit Board) çıkarılmıştı.²⁵

Anılan tüzüğe göre; Denetim Komitesi'nin üyeleri (her üye devletten bir kişi olmak üzere) milli veya milletlerarası organizasyonlarda görev yapmış, özellikle kamu idaresi ile ekonomik ve mali yönetim alanında gerekli niteliklere sahip ya da bu alanlarda tanınmış kişiler arasından seçilirdi. Üyeler denetim görevlerinde *part-time* olarak çalışmakta, diğer taraftan asli görevlerini de devam ettirmekte idiler. Onlara 30 kişi dolayında bir personel grubu yardım etmekteydi.²⁶

Denetim Komitesi ile ilgili olarak özellikle 1969 ve bunu takiben 1973 tüzükleri başta olmak üzere Mali Tüzükler de önemliydi. Çünkü bu tüzükler Denetim Komitesi'nin yetki ve çalışmasına ilişkin çok sayıda hüküm içeriyordu.²⁷

Denetim Komitesi Topluluk mali yapısının geliştirilmesine katkı yapmak amacıyla 1971 yıllık raporunda Topluluklardaki denetim durumunun arzulanmayan boyutları hakkında çok ciddi şikayetlerde bulunmuştu. Söz konusu raporda AT Komisyonu ile Denetim Komitesi arasında temel bir anlaşmazlığın var olduğu ve Komisyon'un sürekli olarak Denetim Komitesinin faaliyetlerini kısıtlamaya çalıştığı vurgusu vardır. Ayrıca Denetim Komitesi bu raporda hayati önemdeki yorumlarının yeterince değerlendirilmediği bunların mali bir sonuca ulaşmadığı ve sorumlu yönetici ve yetkililer açısından bir etkisi olmadığından yakınmakta idi.²⁸

Sayıştay kurulmadan önceki Topluluk maliyesinin dış denetimi tamamen biçimsel bir nitelik arz eder. Harcamaların yasallığı ve düzenliliğine ilişkin bir kanaata ulaşmak mümkün olsa da performans denetimi konusunda güvenilir denetim raporları oluşturmanın zor olduğu anlaşılıyor.

²⁵ R. BURGERT, The New European Court Of Auditors, International Journal Of Government Auditing, Ekim 1977, s.2.

²⁶ Michael N.MURPHY, The Court Of Auditors of the European Communities, International Journal of Government Auditing, January 1981, s.1 1.

²⁷ BURGERT, a.g.m., s.2.

²⁸ BURGERT, a.g.m., s.3.

1971 raporunun sunulmasının ardından 1973'te yeni bir mali tüzük kabul edildi. Bu yeni tüzüğün oluşturulması o yıllarda Avrupa Topluluklarının mali yapısındaki gelişimin bir sonucu idi. Bu gelişimin temel boyutları; başlangıçta temel unsur olan idari olan masraflarla (personel ve işlem masrafları) karşılaştırıldığında "politik" masrafların (ortak tarım politikası, Avrupa Kalkınma Fonu vb.) büyük ölçüde artışı ve üye devletler tarafından toplanan ve topluluk bütçesine ödenen öz kaynaklar aracılığıyla Toplulukların mali özerkliğinin arttırılmasıdır.

Denetim Komitesi açısından 1973 mali tüzüğündeki, önemli gelişmeler şöyle özetlenebilir:²⁹

- 86. madde Denetim Komitesine üç aylık dönemlerde gönderilecek muhasebe belgelerini daha ayrıntılı bir biçimde belirlemiştir. Böylelikle ödeme belgelerine ek olarak gider tahakkuk ve taahhüdüne ilişkin belgelerin de denetim komitesine gönderilmesi gerekli hale geldi.

Aynı zamanda belli bazı gelirlerin tahakkuku ve tahsiline ilişkin kayıtlardan da özel olarak söz edilmekteydi. Bununla birlikte 2/71 sayılı Tüzüğün 14. maddesi hükmü çerçevesinde, tahakkuk ve tahsilatın denetiminin üye devletlere verildiğini de kaydetmek gerekir. Avrupa Komisyonu'nun ancak talepte bulunduktan sonra bu tür denetimlere katılma hakkı vardı. Denetim Komitesi ise bu tür denetimlere katılabilmekte idi. Diğer bir ifadeyle ne Avrupa Komisyonu'nun ne de Denetim Komitesi'nin kendi yetkilerine dayanarak (Topuluklar'a ilişkin tüm tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yerli yerince gerçekleştirildiğini doğrulamak üzere) üye devletlerde denetimi yürütme yetkileri bulunmaktaydı.

-Denetim Komitesi, Tarımsal Garanti Harcamaları çerçevesinde Topluluk adına üye devletlerce ödenen giderler açısından denetimlere katılma hakkına sahipti. Aynı kurallar Tarım Yönlendirme Harcamaları, Avrupa Sosyal Fonu ve Besin Yardımı Faaliyetleri açısından da geçerli idi.

²⁹ BURGERT, a.g.m., s.4.

Avrupa Komisyonu ve Denetim Komitesine ilişkin tüm bu denetim tüzüklerinin denetim faaliyetleri ve tekniklerini tanımlamaya (yani sınırlarını belirlemeye) çalışmama gibi bir eksikliği olduğu belirtiliyordu.³⁰ Bu durum denetlenen kurumun herhangi bir aşamada yetki sorunu ortaya atmasını ve denetçinin çalışmalarını engellemesini mümkün kılıyordu.

Özellikle mali tüzüklerle getirilen iyileştirmeler sonucunda, üyelerinin farklı kökenleri olmasına karşın Denetim Komitesinin oldukça bağımsız bir tarzda hareket ettiği ve hiç bir zaman görüşünü gizlemediği belirtilmektedir.³¹ Komitenin yıllık raporlarındaki "genel yorumları" bunu net bir şekilde ortaya koyuyordu. Bununla birlikte, 1974 yıllık raporunda görüldüğü üzere, Denetim Komitesinin görevleri ve işlevlerine ilişkin kavrayış eksikleri, tamamen ortadan kalkmamıştır.

Denetim Komitesi, Kalkınma Fonu yöneticilerinden, denizaşırı görevlere ilişkin raporları istediği zaman şu yanıtı aldı: *"Denetim Komitesinin görevi, kayıtları temel alan ve gerektiğinde yerinde yapılan geriye dönük bir denetimin yürütülmesi anlamına gelir. Bu yüzden, Denetim Komitesinin denetimi, kesinlikle, yürütme sırasında uygulanamaz. Bu yüzden, Komisyon, yetkilileri tarafından denizaşırı olarak yürütülen görevlerin listesini ya da bunlara ilişkin raporları Denetim Komitesine göndermeyi mümkün görmemektedir. Çünkü bu görevler, halen yürütülmekte olan projeleri ilgilendirmektedir. "*

Önceleri Denetim Komitesinin, üye devletlerde özerk denetimlerin yürütülmesi isteğine Komisyonun ve Konseyin sıcak bakmadığı ifade edilmiştir. Ancak, Denetim Komitesi, 1975'te Avrupa Ekonomik Topluluğu Antlaşmasının 206. maddesini temel alarak, çeşitli Üye Devletlerdeki bazı tarım harcamalarının denetimini yapmaya başlayınca, herhangi bir muhalefetle karşılaşmadı. Burada görüldüğü üzere, Denetim Komitesinin görevlerinin, Komisyon ve Konsey'e nazaran, Üye Devletlerde daha iyi anlaşıldığı ortadadır.³³

¹⁰ Hollandalı bir muhasebeciye ait olan bu kanaati Burgert nakleder, a.g.m., s.4.

³ BURGERT, a.g.m., s.5.

³² BURGERT, a.g.m., s.5.

³³ BURGERT, a.g.m., s.5.

1975'lere gelindiğinde daha iyileşmiş olmasına karşın Sayıştay'ın iç denetimle olan ilişkileri, halen yetersizdi. Denetim Komitesi, Mali Kontrolörün çalışmaları hakkında çok az bilgiye sahipti. Denetim Komitesi, üye devletlerin yönetim daireleri tarafından yürütülen denetimlerin oldukça resmi olduğunu, oldukça geç yapıldığını ve oldukça sınırlı kaldığını ifade etmekteydi.³⁴

Yukarıda anlatılan çabalar ve bu çabalar sonucu ortaya çıkan gelişmeler, Sayıştay'ın Denetim Komitesinden çok daha geniş yetkilerle kurulması sonucunu doğurdu.

206. madde Sayıştay'ın kurulması ile birlikte aşağıdaki şekle dönüştürülmüştür: Sayıştay Topluluğun bütün gelir ve gider hesapları yanında Topluluk tarafından oluşturulan kurumların gelir ve gider hesaplarını da inceleyecektir. Bu inceleme yapılırken;

- bütün gelirlerin toplanıp toplanmadığını
- bütün giderlerin hukuka uygun ve düzenli olarak yapılıp yapılmadığını,
- mali yönetimin sağlam olup olmadığını araştıracaktır.

Gelirlerin denetimi yeterli miktarda gelir tahakkuk ettirilmesi ve Topluluğa aynı şekilde ödenmesi temeline dayanır. Harcamaların denetimi ise, taahhüt ve ödeme temelinde yapılacaktır.

Denetimin kayıtlar (belgeler) üzerinde yapılması esastır. Ancak gerekli görülür ise Topluluk kurumlarında ve üye devletlerde işlemin gerçekleştiği yere gidilerek denetim yapılabilir. Üye devletlerde denetim, milli denetim kurumları veya (eğer yeterli güce sahip değilse) yetkili milli daire ile bağlantılı olarak yürütülecektir. Topluluğun organları ve milli denetim kurumları (ya da milli daireler) Sayıştay'ın görevini yürütürken ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgeleri öncelikle vermek zorundadırlar.

³⁴ BURGERT, a.g.m., s.6.

Sayıştay, her mali yılın bitiminden sonra bir Yıllık Rapor hazırlayacaktır. Bu rapor Topluluk kurumlarına gönderilmiş olacak ve bu kurumların Sayıştay'a verdiği cevapları ile birlikte AT Resmi Gazetesi'nde yayımlanacaktır. Sayıştay ayrıca herhangi bir konuda kendiliğinden rapor hazırlayabileceği gibi Topluluk organlarının talebi üzerine de görüş bildirebilir. Hazırlanan *Yıllık Raporlar*, *Özel Raporlar* ve *Görüşler* topluluk üyeleri tarafından kullanılır. Bu raporlar Kurullara (Assembly) ve Konsey'e bütçe uygulamasındaki kontrol hususunda yardımcı olmaktadır.

Her üye devletten bir kişi olmak üzere seçilen Sayıştay Üyeleri tamamen bağımsız bir şekilde görev yapacak ve *full-time* (tam gün) olarak çalışacaklardır. Ayrıca Sayıştay Üyeliği dışında başka herhangi bir yerde görev almaları yasaktır.

6. Sayıştay'ın Yapısı

Sayıştay kurul halinde çalışan bir yapıya sahiptir ve kollektif sorumluluk ilkesine göre örgütlenmiştir. Bu yapı, Kara Avrupası Sayıştaylarının oluşum şeklidir ve kararlar kollektif olarak alınır. Sayıştay Başkanı tek karar ve icra mercii değildir. Başkanın rolü *primus inter pares* (eşitler arasında birinci) olarak tanımlanmaktadır.^{32*} Bununla birlikte Sayıştay bir *hesap mahkemesi* değildir. *Court Of Auditors*, Türkçe'ye *Hesap Mahkemesi* veya *Hesap Divanı*³¹⁷ olarak çevrilmekte ya da bu kurumun bir *Hesap Mahkemesi* olduğu ifade edilmektedir. Bu şekilde düşünülmesinin nedenlerinden ilki, kurumun isminde yer alan *Court* kelimesidir. Bu kelimenin Türkçe karşılığı *mahkeme* olmaktadır. İkinci neden ise; gerek Türkiye'de gerekse Avrupa devletlerinin bir çoğunda Sayıştayların yargı yetkisine sahip olmaları ve mali yargı alanında kesin hüküm veren mahkemeler durumunda bulunmalarının verdiği alışkanlıkla AB bünyesinde yer alan denetim kurumu da *Hesap Mahkemesi* olarak algılanmıştır. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi AB Sayıştayının yargı yetkisi yoktur. Esasen Sayıştay'ın rapor verme dışında

³⁵ Eurosai Seminar 1995, s.472.

³⁶ Rıdvan KARLUK, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, İMKB Yayınları, İstanbul 1996, s. 139.

³⁷ Ömer BOZKURT, *Avrupa Topluluğu ve Türkiye*, TODAİE Yayınları N:220, s.28.

³⁸ Ahmet ÇİMEN, *Gümrük Birliği ve AT Türkiye İlişkileri*, Ankara 1996, s.64.

herhangi bir yaptırım gücü de yoktur. Bu bağlamda AB'nin kurumsal gelişiminin, Sayıştay'ın Topluluk hukukunu ihlal eden kişilere uygulanacak yaptırımlar konusunda ulusal mahkemelerden bağımsız olarak harekete geçmesine olanak verecek düzeye gelmediği iddia edilmektedir.³⁹Kurul halinde çalışan bir yüksek denetim organıdır. Yargı yetkisiz denetim kurumları, Anglo Sakson devletlerinde yüksek denetimin karakteristiğidir.

Sayıştayın örgüt yapısında başkan, üyeler ve denetim grupları olarak üç temel unsur göze çarpar.

6.1. Başkan: Üyeler, kendi aralarından Sayıştay Başkanını⁴⁰ seçerler. Görev süresi üç yıldır ve bu süre sonunda yeniden seçilmesi mümkündür.

Sayıştay Başkanı;

-Sayıştay toplantıya çağırır, toplantılara başkanlık eder ve oturumların uygun şekilde yürütülmesinden sorumludur;

-Sayıştay kararların uygulanmasını gözetir ve Sayıştayın ve bağlı dairelerin uygun şekilde yürütülmesini sağlar;

-tüm dış ilişkilerde Sayıştayı temsil eder;

-Sayıştayın memurları ve diğer görevlileri açısından Avrupa Topluluğu memurlarına ilişkin Personel Tüzükleri'nin ve Avrupa Topluluğunun diğer yetkililerine ilişkin İstihdam Koşulları Tüzüğü'nün Atama Merciiine verdiği yetkileri kullanır.

6.2. Üyeler: Sayıştay her üye devletten seçilen 15 kişinin meydana getirdiği bir kurumdur⁴¹. Üyeler Topluluk üyesi devletlerin önerileri dikkate alınarak Parlamenteoya danışıldıktan sonra Konsey'ce oybirliği ile atanırlar. Parlamentonun danışma yetkisi burada zayıftır. Konsey parlamentonun görüşüne uygun hareket etmek zorunda değildir. Bununla birlikte, Parlamento zaman

³⁹European **Court Of Auditors**, s.30.

⁴⁰ 18 Ocak 1996 tarihinden bu yana Sayıştay Başkanı olarak Danimarka'dan Sayıştay üyesi seçilen Dr. Bernhard Friedmann görev yapmaktadır. Görevi 17.1.1999 tarihine kadar devam edecektir. **EUROSAI Information**, No.2-1995, s.4.

⁴¹ AT Antlaşması, madde **188.b** (1).

zaman, belli Üye Devletlerin duyarlılıklarına bağlı olarak Sayıştay üyelerinin atanmasında etkili olabilmektedir.

Kasım 1989 tarihinde, altı adayın atanmaları konusunda Parlamento, Fransa ve Yunanistan'ın adayları hakkında "*tercih edilebilir bir görüş sunamayacağını*" bildirmiştir. Parlamentoyu tatmin edebilmek amacıyla Fransız hükümeti, adayını geri çekti ve başka birini önerdi. Yunan hükümetiyse, daha uygun bir aday bulamadığını bildirdi. Parlamento, Yunan adayının yerinde kalmasına izin verdi. Aralık 1993 tarihinde, Parlamentodan yine altı adayın atanması konusunda görüş bildirmesi istendi. Parlamento dört adayı onayladı, ama 1989'da olduğundan daha açık bir ifade kullanarak iki adayı onaylamadı. Fakat, ilgili hükümetler (İtalya ve Portekiz), adaylarını geri çekmedi ve altı adayın tümü Konsey tarafından onaylandı. Bu iki hükümetin davranışı, Parlamento açısından bir hayal kırıklığı oldu, çünkü Fransız hükümetinin 1989'daki davranışı, Parlamentosunun, bu atamalarda de facto (fiili) bir veto yetkisi kazandığını düşünmesine yol açmıştı. Fakat, Üye Devletler ve Konsey, tümüyle kendi egemenlikleri dahilinde hareket etmişlerdir.⁴²

Parlamentosunun, Sayıştay üye adaylarını "onaylama oturumları". Amerikan modeline benzemektedir. Adaylar, özel bir oturumda toplanan, Parlamento'nun uzman Bütçe Kontrol Komitesi huzuruna çıkarlar, nitelikleri ve deneyimleri konusunda sorguya tabi tutulur ve uygun olup olmadıkları belirlenir. Adayların, Parlamentosunun huzuruna çıkma gibi bir zorunluluğu yoktur, ama bu durumda adayların Parlamentosunun onayını almaları oldukça güçleşir. Böylelikle, oldukça zayıf bir yetki, potansiyel olarak güçlü bir yetkiye dönüşür. Bununla birlikte, Parlamento, bu atamalarda onay yetkisinin olması gerektiğine inanmakta ve bu inancını korumaktadır. " Bu bağlamda Parlamento 17 Kasım 1992 tarih ve A3-0345/92 sayılı karar ile bu konuda görüş bildirmeye ilişkin prosedürleri belirlemiştir.⁴⁴

¹² Martin WES FLAKE, **A Modern Guide To The European Parliament**, Newyork 1994, s.1 17
⁴⁴ WESTLAKE, s.1 18 ⁴⁴ OJ C337J992. s.5.

Üyeler kendi devletlerinde dış denetleme kurullarında çalışan ya da çalışmış olan ya da bu görev için özellikle seçilmiş kişiler olmalıdır.⁴⁵ Vatandaşı oldukları devletleri temsil etmezler ve bireysel olarak görev yaparlar. Görev süreleri 6 yıldır ve tekrar seçilmeleri mümkündür.

Antlaşmalarda yelerin üç temel vasfına dikkat çekilmiştir: Uygun nitelik, bağımsızlık ve tam gün çalışmak. Bu bağlamda üyelerin görev yaptıkları süre boyunca, kazanç getirsin ya da getirmesin başka bir işle meşgul olmaları yasaklanmıştır.

Sayıştay, tüzel bir kurum olarak örgütlenip hareket eder. Bu ilkenin bir uygulaması olarak, Sayıştayın tüm kararları üyelerinin çoğunluğuyla alınır. Üyeler kurul halinde çalışan diğer yüksek denetim kurumlarında olduğu gibi; denetimlerden ve Sayıştay'ın resmi söylemlerinden müştereken sorumludurlar. Denetim grupları tarafından hazırlanan rapor taslakları ve görüş bildirme (opinion) taslakları üyelerin mütalaaları alınmak üzere kendilerine sunulur.

Görevlerini yerine getirirken üyelerin herhangi bir hükümet ya da başka bir kurumdan talimat istememeleri ve almamaları gerekir. Ayrıca görevleriyle bağdaşmayan tüm hareketlerden kaçınmak durumundadırlar. Görevlerini yerine getirirken Sayıştay yeleri, Avrupa Topluluğu Yargıçları olarak bazı ayrıcalık ve dokunulmazlıklara sahiptirler ve Topluluğuğun genel çıkarına olacak şekilde görevlerini yerine getirirken tamamen bağımsız hareket ederler.

63. Denetim Grupları: AB Sayıştayı örgütleniş açısından özerktir ve kendi usul kurallarını belirlemiştir. Bu usul kuralları çerçevesinde denetim işlevlerini yerine getirmek üzere denetim grupları oluşturulmuştur. Sayıştayın işlemlerinin kollektif doğası, işlerin kolaylaştırılması amacıyla bazı sorumlulukların üyeler arasında bölünmesine bir engel teşkil etmez. Aslında her bir Sayıştay yesi, gelir, tarım, gelişen bölgeler, araştırma gibi bir alt denetim alanından (bölümünden) sorumludur. Bu denetim bölümleri; denetimi yürütmek.

¹⁵ AT Antlaşması md.188.b.(2) ¹⁽¹⁾
AT Antlaşması md.188.b. (5)

denetim bulgularını yazılı görüş haline getirmek ve rapor taslağına dönüştürmekle görevli çok sayıda idari personelden oluşur. Sayıştayın tüm birimlerinde çalışan personel sayısı 1996 itibariyle 503 kişi olarak açıklanmıştır.⁴⁷ Personelin dağılımı denetim ekiplerinin tarafsızlığını sağlayacak şekilde uyrukluklarının karışımı şeklinde düzenlenmiştir. Sayıştay'ın toplam personelinin %65'i fiilen⁴⁸ denetim görevini yürütmekte ya da denetime destek sağlayan birimlerde çalışmaktadır.

Rapor taslakları öncelikle denetim gruplarına sonra da üyelere sunulur. Sayıştay'ın denetim alanı aşağıdaki şekilde bölümlere ayrılmıştır.⁴⁹

Bölümler (sectors)

Topluluğun Öz Kaynakları Tarımsal Garanti ve Yönerme Fonu-Genel Sorunlar	Own Resources EAGGF, Guarantee-General Matters
Common Market Organization	Ortak Pazar Yapılanması
Rehberlik, Balıkçılık Avrupa	Guidance, Fisheries
Gelişen Bölgeler Fonu Avrupa	European Regional Development Fund
Sosyal Fonu	European Social Fund
Gelişmekte Olan Ülkeler ve Üçüncü Dünya Ülkeleriyle İlişkiler	Cooperation With Developing Countries And Third Countries
Avrupa Kalkınma Fonları Araştırma, Teknoloji ve Yeni Politikalar Borç Verme Ve Ödünç Alma İşlemleri AKÇB ve Muhasebe Prensipleri Personel ve Kurumların Harcamaları	European Development Funds Research, Technology And New Policies Lending And Borrowing Activities ECSC And Accounting Principles Staff And Expenditure of Institutions General Matters
Denetimle İlgili Genel Konular	

Yukarıda yer alan alanların denetim sorumluluğu denetim grupları arasında paylaştırılmıştır. Sayıştay bünyesinde üç denetim grubu bulunmaktadır. Ayrıca Denetimi Geliştirme ve Raporlama (ADAR) Grubu (Audit Development Relating With The Audit

⁴⁷ European Commission, **The Community Budget, The Facts And Figures**, Luxembourg, 1996, s.43, Çizelge 6.

⁴⁸ A.J.MIDDELHOEKJhe 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'95**, Romania, s.228.

⁴⁹ Court Of Auditorss.il

And Reports Group), Güven Demeci Grubu (Statement Of Assurance Group) ve Genel Sekreterlik birimleri bulunmaktadır. Bu son iki grup ile Genel Sekreterlik fiilen denetim faaliyetine katılmazlar. Diğer taraftan Başkanlığın da teşkilat şemasında ayrı bir yeri olduğu belirtilmelidir.

Denetim görevleri bir kaç Sayıştay üyesini bünyesinde bulunduran ve en kıdemli üye tarafından idare edilen üç denetim grubu tarafından yürütölmektedir. Bu gruplar kendileri ile ilgili sorumlulukları üyeleri arasında paylaşırlar ve Sayıştayın Kurul toplantılarına temel hazırlarlar.

7. Diğer Denetim Kurumlarıyla İlişkiler

Kurucu Antlaşma, Sayıştayın denetimlerini ulusal denetim kurumlarıyla ya da bu kurumların gerekli yetkileri olmaması durumunda yetkili ulusal dairelerle bağlantılı olarak sürdürmesini öngörmektedir.⁵⁰ Milli denetim kurumları Sayıştayın üye devletlerle kuracağı tüm diyaloglardaki birinci muhatabıdır.

Bu hükmün amacı, Avrupa Sayıştay'yla ulusal denetim kurumları arasında fonksiyonel bir bağ kurmaktır. Ulusal denetim kurumlarının, Sayıştayın denetimlerine katılması ve ellerindeki insan kaynaklarına göre,⁵¹ kendi denetimlerinden elde ettikleri bilgi ile kendi mali ve idari prosedürlerine ilişkin bilgilerinden Sayıştay'ı faydalandırması beklenir.

Topluluk yönetiminin giderek artan biçimde ulusal otoritelere doğru ademi merkezîyetçi bir durum alması, Sayıştayın denetimlerini kademeli olarak Üye Devletlere doğru kaydırmasına yol açmaktadır. Nitekim, Sayıştay'la Üye Devletler arasındaki işbirliği, yasal bir zorunluluk olmaktan çıkmakta ve Topluluk ve ulusal yönetim mercilerinin çok sıkı biçimde bağlantılı olması gerçeğinin dayattığı bir gereksinim halini almaktadır. Bu bağlamda çeşitli ulusal denetim kurumları, Avrupa Sayıştay'yla birlikte ortak denetimler yürötmektedir.

⁵⁰ AT Antlaşması, madde, 188.c (3)

⁵¹ Toplam olarak, Üye Devletlerin ulusal denetim kurumları, Sayıştayın denetim personelinin 20 katından daha fazla sayıda personel istihdam etmektedir.

Üye Devletlerin denetim kurumlarıyla kurulan işbirliği çerçevesinde Sayıştay;

(i) her yıl, Üye Devletlerin ulusal denetim kurumlarının başkanlarıyla bir araya gelerek güncel konuları tartışır ve kamu finansının dış denetimi konularında deneyimlerini paylaşır,.

(ii) her ulusal denetim kurumu, Avrupa Sayıştayı'yla görüşmelerde bulunacak bir "irtibat görevlisi" atar. Bu irtibat görevlileri, Avrupa Sayıştayı'yla Üye Devletlerin denetim kurumları arasındaki işbirliği sonucunda ortaya çıkan ilgili tüm konulara teknik çözümler bulmak üzere belli aralıklarla (en azından yılda bir kez) toplanırlar.

Sayıştayın, Avrupa Birliği dışındaki birçok denetim kurum ve örgütleriyle de temas halinde olduğu kaydedilmelidir. Özellikle, Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) ve Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI) ile ortak çalışmalara katılmaktadır.

8. Sayıştayın Bütçesi

Sayıştay, Birliğin Genel Bütçesinin V. bölümünde yer alan ve özerk yönetimi bulunan bir bütçeye sahiptir. Birliğin 1996 yılı bütçesinden Sayıştay 56.2 milyon ECU'lük bir pay almıştır. Bu tutar 4.128,6 milyon ECÜ'lük Topluluk idari harcamalarının %1.4'üne tekabül etmektedir. Toplam bütçe rakamı ile karşılaştırıldığında ise %0.6'lık bir oran elde edilmektedir.⁵²Sayıřtay Bütçesi Sayıştayın kendisi tarafından yönetilmektedir.

Sayıştay'a tahsis edilen ödeneklerin kullanımına ilişkin dış denetimler, tüm kurumların idari giderlerini denetlemekten sorumlu olan Sayıştay personeli tarafından yürütülür. Bu denetimler sonucunda ortaya çıkan gözlemler, Sayıştayın yıllık raporunda yayınlanabilir. Bu denetim yetkisi şu anda Türk Sayıştayı'nda dahi bulunmamaktadır.

The Community Budget, s.87, Çizelge31.

Avrupa Sayıştayına tahsis edilen bütçe ödeneklerinin kullanımına ilişkin olası en yüksek düzeyde şeffaflığı sağlayabilmek amacıyla her yıl özel bir muhasebe firması tarafından bağımsız bir denetim yapılır. Bu denetimin sonuçları, Avrupa Parlamentosuna gönderilir ve *Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesinde* yayınlanır.⁵³

9. Sayıştayın Çalışma Yöntemleri

'Denetimde tutumluluk prensibi', denetlenen birime ait mali işlemlerin tamamının incelenmesini faydasız kılar. Bütün işlemlerin incelenmesinin maliyeti, denetimden beklenen faydayı aşabilir. Bu nedenle, bütün belge ve faaliyetleri incelemek denetçiye fazla çekici gelmez. Bu söylenenler AB Sayıştayını için doğrudur. Sayıştay, denetimine tabi olan mali işlemlerin çeşitlilik ve karmaşıklığı karşısında; "**sistem-temelli**" (sistem tabanlı) bir denetim yöntemini benimsemiştir. Bu yöntem, fon yöneticileri tarafından kurulan yönetim ve iç kontrol sistemlerinin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarma amacıyla analiz edilmesini içerir.⁵⁴ Bunun önemli bir istisnası, temel olarak, doğrudan kapsamlı inceleme üzerinde yoğunlaşan 'güven demecine' ilişkin çalışmalardır. Bunlardan başka Sayıştay, risk unsuru taşıyan alanlarda denetimlerini yoğunlaştırmaktadır.⁵⁵

Sistem temelli denetim, tüm örgütlerin, kendi iç kontrol sistemlerini (manuel ya da bilgisayar destekli prosedürler) uygun bir yapıya kavuşturmaları gerektiği düşüncesini temel alır. Bu bağlamda Sayıştay, doğrudan yolsuzluk ve hukuka aykırı işlemler yerine iç kontrolün yapısal zayıflıklarını tespit etmeye

" Bu şekilde yayınlanan ilk denetim sonuçları, 1992 mali yılına ilişkindir.

(bkz. OJ C274, 12.10.1993, s. 7).

^{D4} Analiz etme işlemi, her denetçiye ve denetlenen alana göre farklılık gösterir. Örneğin yetkisiz kimse tarafından imzalanmış olan bir ödeme belgesi ya da bir sahte fatura sisteme dahil edilerek, mevcut iç kontrolün bu hataları görüp göremeyeceği gözlemlenir. Veya yöneticilerle yapılan mülakat sonucunda iç kontrolün zayıf yanları belirlenmeye çalışılır. Sonuçta zayıf görülen sistem parçacığıyla ilgili işlemler derinlemesine incelenir.

⁵³ Risk denetimi, denetlenen kurumun risk unsuru taşıyan faaliyetlerini tespit ederek feriyeye dönüşü olan ya da olmayan hataları önleme amacına yöneliktir. Bu alan düzenlilik denetiminden farklı bir yaklaşıma sahiptir. Örneğin müzede saklanan eski eserler yürürlükteki mevzuata göre kaydedilmiş ve demirbaş numarası verilmiş olabilir. Ancak risk denetçisi eserlerin çalınmasına karşı alınan önlemlerin yeterli olup olmadığından bu eserlerin uygun nem ortamında muhafaza edilmediğine kadar, (mevzuatta açıklanmamış olsa bile) bu konudaki bilimsel standartlara uygun faaliyet yürütülüp yürütülmediğini araştırır.

yönelir. İç denetim için kullanılan sistem ve prosedürlerin yeterli olamamakla beraber uygulanabilir olması durumunda, denetçi bu sistem ve prosedürlerin temel özelliklerini belirleyecek ve inceleyecektir. Bu da, denetçinin bir yargıya varması için gerekli olan örneklerin sayısını azaltır. Sistem temelli denetimde uygulanan testler arasında, uygunluk testleri (sistemin temel prosedürlerinin işlerliğini denetler), analitik gözden geçirme prosedürleri (eşitli veri türleri arasındaki karşılaştırmalar) ve kapsamlı testler (hesaplarda eksikliklerin olup olmadığını ya da testlerin önemli yanlışlara ilişkin bulgular içerip içermediğini kontrol eder) yer almaktadır.

Sayıştay, performans (Verimlilik, Tutumluluk, Etkinlik) denetimi açısından da aynı yöntemi benimsemiştir. Fakat bu alanda, sistem temelli denetim yalnızca yönetim bilgilerinin nasıl üretilip denetlendiğini ortaya çıkarmakla kalmaz, aynı zamanda kararların altında yatan prosedürleri de değerlendirir. Böylelikle, karar alma, planlama, uygulama ve kontrol prosedürleri konusunda denetimler yapılır.

Hem 'düzenlilik denetiminin'¹ hem de 'performans denetiminin' aynı anda yapılmasının gerekli olduğu durumlarda, Sayıştay, iki inceleme türünü birleştiren 'kapsamlı denetim' çalışması yapmaktadır.

Sözgelimi; yoksuzluk ve düzensizliğin söz konusu olduğu durumlarda, Sayıştay denetiminin amacı, tüm yolsuzluk ve düzensizlik vakalarını tek tek ortaya koymaktan çok yolsuzluk ve düzensizliklere yol açabilecek faktörleri analiz etmektir.

Denetim görevini yerine getirirken Sayıştay, denetlenen kurumun iç denetim sistemleri tarafından ortaya konan tüm önemli bilgileri kullanır; ancak bu bilgilerin güvenilir olması gerekir. Bu yaklaşım, Sayıştayın, herhangi bir gecikmeye neden olmaksızın iç denetim ve yönetim sistemleri konusunda yeterli bir kanaata ulaşmasını sağlar.

Oldukça büyük hacimdeki ve münferit işlemleri gerekli kılan bir yönetim sistemini incelemek gerekli olduğunda Sayıştay, *istatistiksel örnekleme yöntemlerini* kullanır. Temsil edici bir örneklemenin tanımlanması, Sayıştayın, denetimini, önemli bir dizi işlemlere münhasır kılmasını ve buradan elde edilen sonuçları tüm işlemlere teşmil etmesini mümkün kılar.

Sayıştayın, görevini yerine getirmesi açısından gerekli olan tüm belge ve bilgilere doğrudan erişme hakkı vardır. Sayıştay, denetimlerini kayıtlar (belgeler) üzerinde ya da hesap yerinde yapabilmektedir.

Belgeler üzerinde yapılan denetimde; her kurumun ortaya çıkardığı tüm destekleyici belgeler (yılda 840 000 belge),⁵⁶ incelenmek üzere Sayıştaya gönderilir.

Yerinde denetimde ise; Sayıştay Denetçileri, Komisyon ve diğer kurumların idari birimlerinin kayıtlarını, söz konusu idarenin kuruluş mahalline giderek incelerler. Denetçiler, kamusal veya özel idare kurumlarının tesisleri yanında, Üye Devletlere, Afrika, Karayipler ile Pasifik ülkelerine ve üye olmayan ancak Topluluk fonlarını kullanan diğer Devletlere denetim ziyaretleri yaparlar.

Üye Ülkelerde bir denetim yapıldığı zaman, bu denetim ulusal denetim, kurumlarıyla "bağlantılı" olarak yürütülür; ulusal denetim kurumları, denetimin pratik düzeyde düzenlenmesini gözetler ve yerinde yapılan denetimlerde Sayıştaya yardımcı olabilir. Sayıştay ve ulusal denetim kurumları bağımsızlıklarını koruyarak karşılıklı güven içerisinde işbirliği yaparlar. Bu kurum ya da daireler denetime katılmak isteyip istemediklerini Sayıştay'a bildirirler.

Özellikle, bu tür bir işbirliği, çalışma programlarının mübadelesi ve yerinde ziyaretlere ilişkin Sayıştay programlarının ulusal kurumlara iletilmesi şeklinde gerçekleşir. Ayrıca Sayıştay, çeşitli dönemlerde düzenlediği seminerlere milli denetim kurumlarından eleman davet etmektedir.

⁵⁶ Curia Rationum, **Court Of Auditors Of The European Communities**, Office For Official Publications Of The European Communities, Luxembourg, 1989, s. 12.

10. Sürekli Denetim Fonksiyonu

Avrupa Sayıştayı, denetimlerini, ilgili mali yıl hesaplarının kapanmasından önce de yapabilir.⁵⁷ Böylelikle, denetimler mali yıl içinde yapılır ve söz konusu gelir ve giderin ortaya çıkmasına neden olan olayın gerçekleşmesiyle denetime başlanabilir. Ayrıca, Sayıştay bu denetimlerin bulgularını temel alarak herhangi bir anda özel konularda gözlem sunabilir. Bu suretle, yönetim ve denetim daha büyük bir oranda eşzamanlılık içinde yürütülebilir.

Sayıştayın denetim faaliyetleri sürekli ve dolayısıyla herhangi bir mali yılın sınırları ötesine taşar. Özellikle bu, yıllara sari (yaygın) altyapı yatırımlarında olduğu gibi, Topluluk faaliyetlerinin yürütülmesinin ve bu faaliyetlerin finansmanının birkaç yıllık bir döneme yayıldığı durumlarda gerçekleşir. Dolayısıyla, Sayıştayın denetimleri, söz konusu işlemlerin ilerleme durumunu dikkate alır. Bu yüzden bu denetimler, kaçınılmaz olarak birkaç mali yılın işlemlerini içermektedir.

Daha genel olarak, Sayıştayın denetimleri çoğunlukla, bir bitişten çok bir başlangıçtır. Daha nceki denetimler, daha sonraki denetimlerin, ileriki incelemelerin ve ulusal idareleri ilgilendiren denetimlerin temeli olur. Dolayısıyla, Sayıştayın denetim işlevi, sürekli ve kesintisizdir.

Sayıştay, denetimlerini, Avrupa Kurumlarına, ye Devletlere ya da başka bir yerdeki nihai yararlanıcıya kadar uzanacak şekilde herhangi bir düzeyde yürütmeyi tercih edebilir. Aynı şekilde, denetimlerin ne zaman ve nasıl yapacağına, denetimin belgeler üzerinden ya da söz konusu gelir ya da gider kaleminin gerçek kaynağında yapılacak yerinde incelemeler yoluyla yürütüleceğine bağımsız olarak karar verir.

⁵⁷ Ayrıca bkz. AT Antlaşmasının 188c(2). Maddesinin dördüncü alt paragrafi.
⁵⁸ Ayrıca bkz. AT Antlaşmasının 188c(4). Maddesinin ikinci alt paragrafi.

11. Denetimin Kapsamı

Avrupa Sayıştayının denetim faaliyetleri temel olarak Komisyon'un mali işlemlerini hedef alır, dolayısıyla başlıca Komisyonun sorumlu olduğu gelir ve giderlerle ilgilidir. Bunun yanında AB Mevzuatı, Topluluk politikaları yonetiminin büyük bir bölümünü (bu, günümüzde Topluluk gelir ve giderlerinin yaklaşık % 90'ına tekabül etmektedir)⁵⁹ ulusal otoritelere yüklemiştir. Dolayısıyla, Avrupa Sayıştayı faaliyetlerini yalnızca Avrupa kurumlarıyla sınırlı tutamaz. Ayrıca her düzeyde Topluluk gelirlerinin toplanması ve Topluluk giderlerinin yapılmasında rol oynayan çok sayıda kurumu ve ulusal yönetimleri de incelemesi gerekebilir.

Avrupa Sayıştayı, Avrupa Birliğinin coğrafi sınırları dışındaki etkinliklerini de denetler. Buna örnek olarak, Avrupa Birliği ile gelişmekte olan çok sayıda devlet (özellikle, Afrika ülkeleri, Karayip ülkeleri, Topluluk dışındaki Akdeniz ülkeleri, Latin Amerika ülkeleri ve Asya ülkeleri) arasındaki, işbirliği antlaşmalarının öngördüğu önlemler ya da Merkez ve Doğu Avrupa devletlerine yapılan Topluluk yardımları gösterilebilir.

Uygulamada, Sayıştay, Topluluk gelir ve giderlerini oluşturan bütün işlemleri incelediği için, denetimlerini tüm dünya çapında yürütür. Bununla birlikte, çalışmalarının büyük bölümünün Avrupa Birliği dahilinde gerçekleştiği görülmektedir.

12. Denetimin Yürütülmesi

Denetim birimlerinden gelen denetim teklifleri sonucunda, Üyeler bir dizi denetim görevlendirmesini onaylarlar. Bu görevlendirmeler, Sayıştay'ın iki ya da üç denetçi den oluşacak ekiplerce sürdürülecek çalışma programını oluşturur.

Her bir denetim görevi açık biçimde, denetime tabi tutulan beşeri ve mali kaynaklarla birlikte denetimin konu ve hedeflerini tanımlar.

⁵⁹ **European Court Of Auditors, 1996, s.23.**

1. *Aşama:* Her denetim bir planlama aşamasıyla başlar. Bu sırada denetim konusunun ana özellikleri hakkındaki bilgiler düzenlenir ve kapsamlı bir araştırmaya değer özel bir faaliyet alanı ortaya çıkarsa, yapılacak bir ön çalışma, tanımlanacak denetimin özgül hedeflerini ve alanını ortaya koyar.

2. *Aşama:* İkinci aşama sistemlerin analizini içerir. Denetçiler düzenlemeler, örgütlenme ve finansman konularındaki tüm bilgileri -yönetimin iç kontrol sistemleri hakkında eksiksiz bilgi edinecek ve bunların güçlü ve zayıf yönlerini belirleyecek biçimde- incelemelidirler.

3. *Aşama:* Denetimin uygulanması yürütülmesi aşamasıdır ve özellikle şu işlemleri içerir: Destekleyici belgelerin kontrol edilmesi, sistemlerin analiz edilmesi, düzenlenen verilerin yerinde kontrolü, yardım alanların tesislerinde yapılacak yerinde denetimler vb.

Bu aşama, önceki aşamada yürütülen analizlerin doğrulanması veya geçersiz kılınması ve elde edilen denetim sonuçlarının değerlendirilmesi için temel teşkil eder.

4. *Aşama:* Bu aşamada denetim gözlemleri ve bu gözlemlerden çıkan tavsiyeleri içeren denetim rapor taslakları hazırlanır. Bu taslak raporlar, benimsenmesi için Sayıştaya, daha sonra denetlenen kuruma gönderilir ve bu kurumun yanıtları beklenir.

5. *Aşama:* Bu aşamada iki taraflı görüşmeler yapılır. Böylelikle, denetlenen kurumun, kendi savunmalarını ortaya koyması ve denetim gözlemleri konusundaki görüşlerini yazılı şekilde sunması mümkün olur. Bu cevabi yazılar, yayınlanan rapora eklenir.

6. *Aşama:* Son olarak, izleme aşaması, denetim raporunda belirtilen gözlem ve tavsiyelere karşılık olarak düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığı konusunda denetçilere bilgi verir.

Yukarıda anlatılan denetim süreci şematik olarak aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Denetim Görevi

<i>[-Planlama</i>	<i>//- Sistem Analizi</i>	<i>III-Denetimin yapılması</i>
Genel çalışma, hazırlık çalışması, denetimin özel hedef ve kapsamının tanımlanması	Yönetim ve iç kontrol sistemlerinin ayrıntılı analizi	Kontroller, analizler, yerinde denetimler, testler, sonuçların değerlendirilmesi
<i>IV- Taslak rapor hazırlama ve onaylama</i>	<i>V- İki taraflı görüşmeler</i>	<i>VI- İzleme</i>
Gözlemler, varılan sonuçlar ve tavsiyeler	Raporlara ek olarak sunulan cevabi yazılar	Düzeltilici önlemlere yönelik izleme

13. Sayıştay Tarafından Hazırlanan Raporlar

Sayıştay, yaptığı incelemelerle ulaştığı sonuçları rapor hazırlamak ve bu raporları yayınlamak suretiyle hem ilgililere hem de kamuoyuna duyurmaktadır. Bu raporların nitelikleri aşağıda belirtilmiştir. Ancak bazı raporların yayınlanmadığını da belirtmek gerekir.

13.1. Yıllık Genel Rapor: Son tam mali yıl hakkında hazırlanan bu rapor, yürütme yetkililerinin ve Avrupalı vergi mükellefinin dikkatini çekebilecek olan, genel bütçe ve Avrupa Kalkınma Fonunun yönetimine ilişkin tüm denetim gözlemlerini içerir ve *Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesi*⁹nde yayınlanır. Bundan başka, AKÇT'nun (Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu) yönetimine ilişkin Yıllık Raporlar da hazırlanmaktadır.

13.2. Özel Yıllık Raporlar: Bu raporlar Toplulukların dış kurumlarına ilişkin denetim gözlemlerini içerir ve bu kurumlardaki yürütme yetkililerine sunulur.

13.3. Özel Raporlar: Bu raporlar, özel konulardaki ayrıntılı incelemelere ilişkin denetim gözlemlerini içerir ve Üyelerin kararına göre *Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesi*'nde yayınlanır.

13.4.Görüşler. Avrupa Toplulukları Mali Tüzüğünün uygulanması alnındaki Sayıştay görüşlerinden oluşur ve *Avrupa Toplulukları Resmi Gâzetesfnde* yayınlanır.

14. Sayıştay Raporlarının Parlamento'da Görüşülmesi

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere Sayıştayın kurulmasını sağlayan 1975 Antlaşması, Avrupa Parlamentosuna her yıl bütçenin uygulanması hususunda Komisyonu ibra etme yetkisi vermiştir.

Bu ibra yetkisi, o yılın hesaplarının eksiksiz olarak onaylandığını gösteren bir karar ile Parlamentonun siyasal değerlendirmelerini içeren ekli bir "karar"dan oluşur. Bu karar, Avrupa Parlamentosunun yönetim konusunda iyileştirilmesini istediği noktaları sıralar.

Sayıştayın raporlarında yer alan gözlem ve denetim tavsiyeleri, Avrupa Parlamentosu Üyelerinin, Komisyonu ibra etme, ibrayı erteleme ya da ibra etmeme konusunda karar vermelerini mümkün kılar. Avrupa Parlamentosu, Komisyonun idari ve mali faaliyetleriyle ilgili olarak Konseyin "tavsiyelerini" dinledikten sonra görüşünü bildirir.

Genel bütçenin uygulanması, AKÇT'nin yönetimi, AKF'nun idaresi vb bakımından çeşitli ibra kararları arasında bir ayırım yapılır. İbra kararlarının, Sayıştayın Yıllık Raporunun yayınlanmasını izleyen yılın 30 Nisan günü itibariyle verilmesi gerekir.

Parlamentonun ibra kararı, Avrupa Parlamentosunun Bütçe Kontrol Komitesindeki toplantılarında hazırlanır. Süreç, Sayıştay Başkanının, Yıllık Raporu, Bütçe Kontrol Komitesine resmen sunmasıyla başlar.

Bu resmi sunuş, Başkana, sözlü olarak söz konusu mali yıl konusundaki belirgin gerçekleri ve varılan temel sonuçları sunma fırsatı verir.

Ayrıca Bütçe Komitesi, Konseyin "ibra tavsiyesini" hazırlama amacıyla, Sayıştay'ın Yıllık Raporunu ayrıntılı olarak inceler. Bu ibra tavsiyesinin hazırlamasıyla ilgili olarak, Üye Devletler Maliye Bakanları Konseyi, Sayıştay

Başkanını, Topluluk maliyesine ilişkin açıklama yapmak üzere davet eder. Böylelikle, Konsey, "Avrupa'nın mali vicdanı" olarak nitelendirilen Sayıştayın, önde gelen kaygılarını öğrenme fırsatı bulur. Avrupa Parlamentosunun Komisyonu ibra kararı, bazı koşullarda (1986 mali yılında olduğu gibi) ertelenebilir ya da (1984'de 1982 bütçesi açısından gerçekleştiği gibi) geri çevrilebilir.

İbra kararını müteakip Komisyon, belli aralıklarla Parlamentonun kararında yer alan gözlemlere karşılık olarak alınan izleme önlemlerinin dökümünü verir. Bu döküm yine Avrupa Parlamentosunda tartışılacak bir rapor halinde sunulur.

Sayıştayın Özel Raporları da Parlamento komisyonlarında incelenir. Daha sonra genellikle Parlamento tarafından bir karar benimsenir. Bu kararda çözüme kavuşturulması gereken sorunlar sıralanır. Komisyon, bu kararlara karşılık olarak da izleme önlemleri almak zorundadır.

15. AB'nin 'Mali Vicdanı' Olarak Sayıştay

Sayıştayın ana görevi, Avrupa Birliği maliyesini denetlemek ve yönetimin iyileştirilmesi gereken alanlarına işaret etmektir. AT Antlaşması, Sayıştayın, denetim yetkilerini kullanarak, Avrupa Parlamentosu ile Avrupa Birliği Konseyine, bütçenin uygulanması konusunda yardımcı olacağını, daha özel olarak da herhangi bir anda özel sorunlara ilişkin gözlemlerini sunabileceğini ve Avrupa kurumlarından herhangi birinin talebiyle görüş bildirebileceğini ifade etmektedir.⁶⁰

Sayıştayın Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyine yardımcı olma görevi, temel olarak bütçenin uygulanması açısından ibra prosedürü dahilinde yürütülür. Bu prosedür, Sayıştaya, önceki mali yıla ilişkin yıllık raporunda⁶¹ yer alan gözlemlerini yetkili mercilere sunma konusundaki en uygun fırsatı verir. Her yılın Kasım ayında benimsenmesinden hemen sonra, Sayıştay

⁶⁰ Bkz. AT Antlaşmasının 188c(4). Maddesi.

⁶¹ Rapor, *Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesinde* yayınlanır. Ayrıca kayıt amacıyla önceki beş yıllık sürede Sayıştay tarafından benimsenen rapor ve görüşlerin bir listesi de raporda yer alır.

Başkanı, raporu Avrupa Parlamentosuna sunar. Bu rapor, Parlamentonun, Komisyonu ibra etme konusundaki kararında çok önemli bir belgedir.⁶²

Avrupa Birliği Antlaşması, Avrupa Sayıştayının görevleri arasına, yeni ve aynı zamanda büyük önem arzeden bir unsur eklemiştir. Artık Sayıştay, Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Parlamentosuna, hesapların güvenilirliği ve altta yatan işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin bir Güven Demeci verme durumundadır.⁶³ Bu demeç, Avrupalı vergi mükelleflerinin paralarının amacına uygun kullanılıp kullanılmadığına ilişkin genel bir güvence vermek üzere tasarlanmıştır.⁶⁴ Sayıştay, ilk Güven Demecini, 1994 hesaplarına ilişkin olarak vermiştir. Bu demeç, yürütölen çalışmalar ve elde edilen sonuçları açıklayan özel bir raporla birlikte yayınlanmıştır.⁶⁵ Güven Demeci ve bunun yanısıra yıllık rapor, ibra prosedüründe önemli bir unsurdur.⁶⁶

Sayıştay normal olarak, özel konulara ilişkin gözlemlerini sunma görevini özel raporlar⁶⁷ hazırlamak suretiyle yürütür. Bu raporlar genellikle, çeşitli mali yıllara ve özel yönetim alanlarına ilişkin olur. Bu raporlar da ibra prosedürünün bir bölümü olarak dikkate alınır.

Diğer Topluluk kurumları da Sayıştay'dan özel konularda görüş bildirme (istişari mütalaa)talebinde bulunabilir. Ayrıca, Avrupa Sayıştay'ının görüşleri, mali nitelikteki tüm yasaların benimsenmesinde başvurulması zorunlu olan görüşlerdir. Bu tür mevzuat arasında özellikle mali tüzükler ve öz kaynakların elverişli kılınmasına ilişkin tüzükler vardır.⁶⁹

⁶² Bkz. AT Antlaşmasının 206. Maddesi ve Mali Tüzüğün 89. maddesi.

⁶³ Bkz. AT Antlaşmasının 188c(1). Maddesi.

⁶⁴ Güven Demeci, Türk Sayıştay'ı tarafından Bütçe Kesin Hesap Kanunu'nun çıkabilmesi için verilen Genel Uygunluk Bildirimlerine benzemektedir. Ancak Güven Demeci daha kapsamlıdır. Zira Genel Uygunluk Bildirimi sadece rakamsal denklikleri içermektedir.

⁶⁵ Bkz. OJC 352, 30.12.1995.

⁶⁶ Bkz. Mali Tüzük, madde 89 (2) 18 Eylül 1995 tarih ve 2333/95 sayılı Konsey Kararı ile değişik. (L240 7.10.1995 s. 1)

⁶⁷ Bu belgeler normal olarak *Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesinde* yayınlanır.

⁶⁸ Bkz. AT Antlaşmasının 188c(4). Maddesi. Sayıştayın görüşü, yalnızca bu görüşü talep eden kuruma gönderilir. Sayıştay, bu görüşleri yayınlamaz.

Bkz. AT Antlaşmasının 209. Maddesi. Bu görüşler, *Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesinde* yayınlanır.

16. Denetlenen Kurumların Görüşlerinin Dikkate Alınması

Sayıştayın yıllık raporları ve özel raporları, Komisyon ve ilgili kurumların bu raporlar konusunda verdikleri cevabi mutalalarla birlikte yayınlanır. Başlangıç bulgularının ortaya çıkarılmasından sonra, denetlenen kuruma, rapora alınan konulardaki faaliyet gerekçelerini sunması ve gerekli gördüğü karşıt görüşleri oluşturması olanağı verilir. Daha sonra, Sayıştay, nihai kararını benimsemeden önce bu gerekçeleri dikkate alır.

17. Sayıştay Denetimine Giren Kurumlar ve İşlemler

Avrupa Sayıştayı, kurucu antlaşmasında özel bir hüküm yoksa, Toplulukların ve bu Topluluklar tarafından kurulan tüm kurumların gelir ve giderlerini denetler.⁷⁰ Bu yüzden, Sayıştay, yalnızca Birliğin genel bütçesini denetlemekle kalmaz, aynı zamanda Topluluk kredi ve borçları ile AKÇT bütçesine giren gelir ve giderlerin yanısıra Avrupa Kalkınma Fonları, Avrupa Mesleki Eğitim Merkezi, Avrupa Yaşam ve alışma Standartlarını Geliştirme Vakfı, Euratom Tedarik Kuruluşu, Avrupa Okulları ve yeni uydu kuruluşları içine alan belli bazı kurumların gelir ve giderlerini de denetler.⁷¹

Avrupa Ekonomik Bölgesinin (AEB) Kurulmasına İlişkin Antlařma⁷², (The Agreement Concerning The Creation Of The European Economic Area) Avrupa Birliği ye Devletleri ve EFTA'nın altı ye Devleti arasında yapılmıştır. Bu altı üyenin , (İzlanda, Norveç, Liechtenstein) halen EFTA üyesidir. Öte yandan Avusturya, Finlandiya ve İsveç, Avrupa Birliğine katılmıştır. Anlaşma, bu ikinci grubun, Topluluk faaliyetlerinin çeşitli alanlarına katılmalarını ve buna uygun olarak Birlik bütçesine mali katkıda bulunmalarını öngörür. Bu ek gelir ve giderin denetimi sorunu açısından, Antlaşma, Avrupa Sayıştayının genel bütçenin

⁷⁰ Bkz. AT Antlaşmasının 188c(l). Maddesi.

⁷¹ Kopenhag'taki Avrupa evre Kuruluşu, Londra'daki Avrupa Tıbbi rnlerin Değerlendirilmesi Kuruluşu (EMEA), Alicante'daki İ Piyasanın (markalar ve tasarımlar) Harmonizasyonu Bürosu, Turin'deki Avrupa Eğitim Vakfı, Lizbon'daki Avrupa Uyuşturucu ve Uyuşturucu Bağımlılığı Gözetim Merkezi, Lüksenburg'taki Avrupa Birliği kurumları eviri Merkezi, Bilbao'daki Avrupa İş Güvenliği ve Sağlığı Kuruluşu ve geçici olarak Brüksel'de bulunan Topluluk Fabrika Varyete Bürosu.

⁷² Anlaşma, 1 Ocak 1994'te yürürlüğe girdi.

uygulanması konusunda sahip olduğu denetim yetkilerini bu konuda da muhafaza etmesini öngörür.

Avrupa Sayıştayının denetimine tabi olan gelir ve gider hacmi, tüm Üye Devletlerin toplam bütçelerinin yaklaşık % 4-5'ini temsil eder.⁷

Bütçe dışı mali etkinlikler, yani borç verme, borç alma, sermaye katılımları ve garantiler, 1995 yılı sonunda yaklaşık 37 milyar ECU'ya ulaşmıştır.⁷⁴

18. Sayıştay'ın Denetim Yetkileri

Avrupa Sayıştayının yürüttüğu denetimler, AT Antlaşmasının hükümleriyle uygunluk içerisinde kayıtlar (belgeler) temel alınarak yapılır. Gerekli görülmesi durumunda bu denetimler diğer Avrupa kurumları ve Üye Devletlerde (yerinde) yapılabilir. Sayıştayın görevini yerine getirmesi için gerek duyduğu belge ve bilgiler, talebi üzerine diğer Avrupa toplulukları, ulusal denetim kurumları ve yetkili ulusal daireler tarafından Sayıştaya gönderilir.⁷⁵ Komisyon ve diğer kurumlar Sayıştay'a tüm olanakları sunmak ve Sayıştay'ın görevini yapması açısından gerekli gördüğu tüm bilgi ve belgeleri vermek durumundadırlar. Bu, Birlik bütçesi dahilindeki işlemlerle bağlantılı olarak, özellikle muhasebe ve idari belgelere (Komisyon ve Üye Devletlerin bilgisayar sistemlerindeki veriler de dahil olmak üzere) erişimi içine alır.⁷⁶

19. Sayıştayca Yürütölen Denetimin Niteliği

Avrupa Sayıştay ı AT Antlaşmasının hükümleri doğrultusunda, Topluluk gelir ve giderlerini inceler ve elde edilen gelirlerin ve gerçekleştirilen giderlerin yasal ve düzenli biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini ve mali yönetimin yetkin olup olmadığını gözden geçirir.⁷⁷

⁷³ECA, s. 17.

⁷⁴ECA, s. 17.

⁷⁵ Bkz. AT Antlaşmasının 188c(3). Maddesi.

⁷⁶ Kurumların elindeki belgelerin Sayıştay sunulması konusunda bkz.. 21 Aralık 1977 tarihli Mali Tüzük madde 87.

⁷⁷ Bkz. AT Antlaşmasının 188c(1). ve (2). Maddesi.

Hesaplarının incelenmesinin amacı, Birliğe ilişkin ve Birliğin sahip olduğu değerlerin (nakit ve ayniyat) yerli yerince temin edildiği, kaydedildiği, hesaplara geçirildiği ya da ödendiğini kontrol etmek, yürütölen işlemlerin ispatlayıcı belgelerle desteklendiğini ve yönetim ve kontrol makamlarının görevlerini tam anlamıyla yerine getirip getirmediğini ortaya çıkarmaktır.

Muhasebe sistemi, genel kabul gören standartlara uygun olmalı, özellikle tüm işlemlerin kaydedilmesini, öz varlıkların korunmasını, yolsuzluğın önlenmesini ve tespitini sağlamaya yönelik hükümlerin bulunmasını güvence altına alan önlem ve prosedürler içermelidir.

Öte yandan Sayıştayın yasallık ve düzenlilik konusundaki incelemeleri, özellikle, gelirlerin bireyler tarafından beyan ve ödenmesi faaliyetlerinin ilgili hukuksal hükümlerle (sektördeki tüzükler, sözleşmeler, yetkiler, anlaşmalar ve sözleşmeler) uygunluk içinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini incelemeyi temel alır. Yasallık denetimi bir bütün olarak yönetimin gözden geçirilmesini içerir. Bu yüzden yasallık denetimi yalnızca gelir ve giderlerin ilgili yasalara uyma derecesine ilişkin bir değerlendirme içermekle kalmaz, aynı zamanda gelir ve giderlerin Antlaşma ve ikincil yasalar (bütçe, Mali Tüzük, iç yönetim kuralları) açısından yasallığını da inceler.

Mali yönetimin yetkin olup olmadığını belirleme (performans) denetiminin belli bazı boyutlarını belirlemek mümkündür. Geleneksel olarak bu denetim, yönetim hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığını, ulaşılmışsa ne dereceye kadar ulaşıldığını ve bunun bedelinin ne olduğunu inceler.⁷⁸ Sayıştayın yapmakta olduğu Performans Denetimi müstakil bir başlık altında ayrıca incelenecektir.

Uygulamada, denetçi, çok sayıda işlemleri incelemeli ve kademeli olarak bir yargıya varmalıdır. Bu yargı, mümkün olduğu anda nesnel olmalı ve denetçinin, sistemin amacına uygun sonuçları alacak şekilde yürütölüp yürütölmediği konusundaki görüşünü ifade etmelidir. Ayrıca, olası en iyi sonucun alınmasının önündeki tüm engel ve aksaklıkları ortaya çıkarmak denetçinin görevidir. Bu

⁷⁸ 21 Aralık 1977 tarihli Mali Tüzüğün 2. Maddesi, bütçe ödeneklerinin, yetkin mali yönetim ilkeleri ve özellikle ekonomi ve maliyet etkinliği ilkeleriyle uygun içinde kullanılması gerektiğini ifade eder. Ölölen hedeflerin tanılanması ve bunların gerçekleşmesinin gözetlenmesi gereklidir.

amaçla, sözgelimi, hedeflerle karşılaştırıldığında kaynakların yetersizliğine, sistemin zayıflıkları olduğuna ve diğer politikaların hedeflerinin çelişkili olduğuna işaret edebilir. Böylece, yönetim otoritesi, gerekli düzeltmeleri yapmasına yardımcı olacak bilgilere ulaşabilir.

20. Sayıştay'ın Çalışma Programı

Ayrıntılı ve kapsamlı analize tabi tutulacak olan yönetim birimleri, yıllık çalışma programında (the annuel work programme) sıralanmıştır. Sayıştay, bu programı, denetim gruplarının ortaya koyduğu birçok yılı kapsayan çalışma programlarını temel alarak, her yıl bir sonraki yılda geçerli olmak üzere kabul eder. Sayıştayın çalışma programı çeşitli ölçütlere göre tasarlanır. Bu ölçütler arasında, sözkonusu denetim alanının temsil ediciliği ve/veya mali açıdan önemi, tespit edilen düzensizliklerin yüksek olasılıkta olması, önceki denetimlerin sonuçları ve kaynakların uygunluğu sayılabilir. Diğer kurumların ve özellikle Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyinin talepleri de gerektiği ölçüde değerlendirmeye alınır.

Dolayısıyla yıllık çalışma programı büyük ölçüde yıllık raporun ve genellikle programdaki konulan kapsadıkları için de özel raporların içeriğini belirler.

21.Yolsuzluğun Önlenmesinde Sayıştay'ın Rolü

Yolsuzluğun, Avrupa Birliği mali kaynaklarının israf edilmesine yol açan özel bir olgu olduğuna ortadadır. Benzer şekilde, yetersiz ve zayıf yönetim sistemleri, yolsuzluğun çoğalmasına elverişli ortamlardır.

Bu yüzden, faaliyetleri, temel olarak Avrupa Birliğinin mali çıkarlarını savunmayı hedefleyen Avrupa Sayıştayı, verimsizlik, düzensizlik ya da yolsuzluğa yol açabilecek gerek incelemesi altındaki sistemleri ve gerekse mevcut ya da önerilen yasaların tüm boyutlarını raporlamaya çalışır.

Sayıştay, Üye Devletlerin, yolsuzluk ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak, bu konularda incelemelerde bulunmak ve ulusal yasalarda öngörülen cezai ya da

başka türlü yaptırımları uygulamaktan sorumlu olduklarını belirtmektedir.⁷⁹ Ayrıca, herhangi bir kanuna aykırılıktan elde edilebilecek bir ekonomik faydayı ortadan kaldırmak amacıyla, Tarımsal Yönverme ve Garanti Fonu uygulamasında 'yarar ücretleri'¹ (*interest charges*) ve idari yaptırımlar sisteminin kurulmasının yanısıra, ye devletler tarafından uygulanacak yaptırımların uyumlu hale getirilmesi için ortak ölçütlerin tanımlanmasını tavsiye etmektedir.

Sayıştay, yolsuzluk ve düzensizlik alanında denetim yaklaşımını geliştirmek üzere çeşitli adımlar atmaktadır. Denetçilerin, bir yolsuzluğun gerçekleştiğinden kuşkulanıkları durumlarda izleyecekleri belli idari prosedürleri geliştirmiştir.

22. Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimi

Performans denetimi; kamu fonlarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk prensiplerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını tespiti yönelik bir denetim türüdür. Türkçe'de kısaca *VET Denetimi* (Verimlilik Etkinlik Tutumluluk Denetimi) ya da İngilizce'de "3 E" (Economy, Efficiency, Effectiveness) *Denetimi* olarak da isimlendirilmiştir. Bu tür denetime *Paranın Karşılığı* (*Value-For-Money*) *Denetimi* de denilmektedir. Avrupa Birliği denetim literatüründe de aynı kavramın (Value For Money) kullanıldığını görmekteyiz.⁸¹ Bunlardan başka, gerek AB Sayıştayı tarafından⁸² gerekse AB Komisyonu tarafından⁸³ yayınlanan kitapçıklarda *Mali Yönetimin Sağlamlığının Denetimi* (Control of Sound Financial Management) ifadesine yer verilmektedir. Avrupa Topluluğu mevzuatında yine aynı kavram kullanılmıştır.⁸⁴ Kavramlardan hangisi tercih edilirse edilsin anlatılmak istenen; *kamu yöneticilerinin kamu fonlarını verimli, tutumlu ve etkin kullanımları konusundaki başarılarını test etmeye yönelik denetimdir*.

⁷⁹ECA, 1996, s.28.

⁸⁰ EC A, 1996, s.28.

⁸¹ Roger LEVY, *Managing Value-for-Money Audit in the European Union*The Challenge of Diversity, *Journal of Common Market Studies*, December 1996 s.509

Ayrıca Bkz. Chris KOK, *The Court of Auditors of The European Communities-The Other European Court in Luxembourg*, *Common Market Law Review*:26, 1989 s.354.

⁸² Bkz. *European Court Of Auditors*, 1996, s.18.

⁸³ *European Union Public Finance*, 1995, s.123.

⁸⁴ Bkz.AT Antlaşması madde, 188.C (2) ve 1997 Mali Tzğu madde,85.

VET Denetimi Avrupa Birliği Sayıştay tarafından yaygın olarak kullanılmaktadır. Öyle ki, bu yaygınlık Onların övünç kaynağı haline gelmiştir.^{8^} Sayıştay'ın yirmi yıllık kısa ömründeki gelişimine bakıldığında yöneticilerin bu konudaki övünmelerini yadırgamamak gerekir.

Hem Sayıştay'ı kuran Antlaşma⁸⁶ ve hem de Mali Tüzük⁸⁷ Sayıştay'ın VET denetimi yapması için emredici hükümler içermektedir. Bu hükümlerde düzenlilik denetimi veya VET denetimine herhangi bir öncelik verilmemiştir. Ancak Sayıştay yöneticilerinin, "*uygulamada denetimlerin %80'inin VET temelli olduğunu*" söyledikleri belirtilmektedir. VET denetimine öncelik verilmesi sadece Sayıştay tarafından yapılan bir tercih değildir. Avrupa Birliğine üye olan devletlerin hemen hemen tamamında bu türden denetim yaygın olarak uygulanmaktadır. Bu yaygınlık demokrasinin gereği olan *hesap verme sorumluluğunun* (accountability) bir sonucudur.

Diğer taraftan, Birlik Bütçesine (başta Almanya, Birleşik Krallık ve son birkaç yıldır Fransa olmak üzere) net katkı sağlayan devletler, VET denetiminin daha etkin kullanılması yönündeki taleplerini yoğunlaştırmaktadırlar. Net katkı sağlayan devletlerin sayıları arttıka bu yönde bir koalisyonun oluşacağı da ifade edilmektedir.⁹⁰ Zira bu devletlerde bütçe ödeneklerinin verimli, etkin ve tutumlu kullanılması konusunda kendi yüksek denetim kurumları tarafından yaygın denetimler yapılmakta ve bazen hükümetler kamu harcamalarında kısıntıya gitmek zorunda kalmaktadırlar. Hükümetler doğrudan kendi vatandaşları için harcadıkları paraları azaltırken (antlaşmalarla öngörölmüş olsa bile) etkin bir denetim olmaksızın diğer devlet vatandaşları için harcama yapmak istemezler.

AT Sayıştay tarafından yayınlanan bir kitapçıkta; Sayıştayın mali yönetimin sağlamlığını denetleyebildiği oysa bu türden denetimin bir çok devlet sayıştay tarafından yapılamadığı belirtilmektedir.(ECA,1996, s. 18)

⁸⁶ AT Antlaşması madde, 188.c (2)

⁸⁷ Mali Tüzük madde, 85. Mali Tüzüğün 2.maddesi ayrıca, bütçe ödeneklerinin tutumluluk, etkinlik ve sağlam mali yönetim prensiplerine uygun kullanımı konusunda Komisyon'a sorumluluk yüklemektedir.

⁸⁸ LEVY a.g.m., s.517.

⁸⁹ Hesap verme sorumluluğu, kamu fonlarını kullananların yaptıkları işlemler konusunda, bu fonların gerçek sahipleri olan vergi mükelleflerine ya da onların temsilcilerine açıklamada bulunma sorumlulukları ifade eder.

⁹⁰ LEVY, a.g.m., s.513.

Topluluk bütçesine yönelik denetimler Komisyon, Konsey, Parlamento ve Sayıştay tarafından gerçekteştirilmektedir. VET denetiminden Sayıştay sorumludur. Bunun yanında, bütçe ödeneklerinin verimli, etkin ve tutumlu kullanımı Komisyon'un görevidir. Komisyon bu görevini yerine getirebilmek için mali kontrolörler aracılığıyla iç denetime ağırlık vermiştir. Ayrıca, bazı fonların kullanımı konusunda üye devlet yöneticilerinin de sorumluluğu bulunduğundan zaman zaman milli denetim ofisleri tarafından da denetimler yapılmaktadır.

Avrupa Birliği'nce uygulanan programlarının denetimi sürecinde; Programların üst yöneticileri, bu programları denetleyenler ve denetim sonuçlarıyla ilgilenen müşteriler⁹¹ arasındaki ilişkiler aşağıdaki şemada gösterilmiştir:

⁹¹ **Clients**, kelimesini Türkçe'ye "müşteri" olarak çevirdik. Kamu hesaplarının denetiminde bu kavram ticari anlamdaki bir müşteriyi değil, denetim kurumunun raporları ile ilgilenen bütün kurum ve kişileri (parlamento, konsey, halk vb) kapsar. *Client* kavramının kullanılması tesadüf değildir. Özellikle Anglo Sakson devletlerinde özel sektör denetimi ile kamu maliyesinin denetimi birbirine çok yaklaşmış ve kamu denetçileri özel sektördeki bağımsız denetçilerin tekniklerini kullanmaya başlamışlardır. VET denetimi özünde özel sektörden aktarılan bir denetim türüdür. Bu yaklaşma nedeniyledir ki denetim kurumunun raporlarıyla ilgilenenler Clients, (müşteri) olarak adlandırılmıştır.

Yönetim Düzeyi	Yöneticiler	Denetçiler	Müşteriler
i Ulusalüstü	Bir bütün olarak Komisyon	Sayıştay	-Hükümetler, -Tüm Avrupa Birliği Vatandaşları -Avrupa Parlamentosu
	Harcamacı Genel Müdürlük	Komisyonun 20 No'lu Genel Müdürlüğü	-Komisyon, -Harcamacı Genel Müdürlüğün Yöneticileri
i Ulusal	-Bakanlık, -Diğer Ulusal Kuruluşlar	-Ulusal Denetim Kurumu -Harcamacı Genel Md. -20 Nolu Genel Md. -Sayıştay	-Üye Devletin Vatandaşları -Harcamacı Genel Md.Yöneticileri -İlgili Kuruluş Yöneticileri -Komisyon
i Yerel	-Alan kuruluşu (Field Agency) -Yerel hükümet	-Bakanlık Müfettişleri -Ulusal Denetim Kurumu -Yerel Denetim Kurumu -Harcamacı Genel Müd. -20 Nolu Genel Müd. -Sayıştay	-Ulusal Hükümet ve Parlamento -Yerel Yöneticiler -Harcamacı Genel Md.Yöneticileri -Komisyon -Avrupa Parlamentosu
i	Program Yöneticileri	-Ulusal Denetim Kurumu -Yerel Denetim Kurumu -Program Denetçileri -Harcamacı Genel Müd. -20 Nolu Genel Müd. -Sayıştay	-Ulusal Hükümet ve Parlamento -Yerel Yöneticiler -İlgili Devlet Vatandaşları -Proje izleme Komitesi -Komisyon -Avrupa Parlamentosu
i	Proje	-Ulusal Denetim Kurumu -Yerel Denetim Kurumu -Proje Denetçileri -Harcamacı Genel Müd. -20 Nolu Genel Müd. -Sayıştay	-Ulusal hükümet ve Parlamento -Yerel Yöneticiler -İlgili Devlet Vatandaşları -Proje İzleme Komitesi -Komisyon -Avrupa Parlamentosu
->	->	->	->

(* Şema için bkz. LEVY,a.g.m., s.516.

Bu şemada hesap verme sorumluluğu ve denetime ilişkin birçok aktör ve kesişme göze çarpmaktadır:

En basit ve en tutarlı grup olan "Yöneticiler" uluslarüstü düzeyden yerel düzeye doğru ilgili program ve buna ilişkin düzenlemeler çerçevesinde birbirleriyle bağlantılıdır.

"Denetçiler" grubu, sayıca daha fazladır ve yönetici grubu gibi aralarında fazla bir uyum yoktur. Öte yandan, Ulusal denetim kurumlarının AB denetim sürecine katılımları konusunda sorunlar vardır. Çünkü hem teknik (farklı denetim metodolojileri) hem de siyasal (farklı hesap verme sorumluluğuna sahip yöneticilerin varlığı) nedenlerden dolayı, bu kurumları, AB çerçevesinde gerçekleştirilen herhangi bir VET denetim sürecine dahil etmek güç olmaktadır. Kendi iş yükleri ve denetim alanlarının genişliği de bu katılımı zorlaştırmaktadır.

"Müşteri" grubu, hem son derece çeşitlidir hem de belli bir yapıya sahip değildir; çünkü bu grubun üyeleri tüm program yönetimi düzeylerinde mevcuttur ve farklı gereksinimleri vardır. Müşteri grubunun denetim talebinde bulunduğu ve bunun üzerine denetçilerin program yöneticilerini ziyaret ettiği düşünülecek olursa, müşteri grubunun farklı denetim ihtiyaçlarının, yöneticilerle doğrudan ilişkili olduğu görülür.

Denetim yoğunluğu (yani potansiyel denetçi türü sayısı) ile yönetim düzeyi arasında ters orantılı bir ilişki vardır. Yönetim düzeyi ne kadar yerel ise, potansiyel olarak denetçilerin sayısı da o oranda artar. Sözelimi, Yapısal Fonlardan yararlanan yerel proje yöneticileri, bölgelerindeki kendi program yöneticileri tarafından, ulusal bakanlık müfettişleri ve ilgili kuruluş denetçileri tarafından, ulusal denetim kurumları tarafından, ilgili Genel Müdürlük Denetçileri tarafından, 20 Nolu Genel Müdürlüğün Mali Kontrolörü tarafından ve Sayıştay tarafından VET denetimine tabi tutulabilirler.

Türk denetim sistemindekine benzer mükerrer denetim sorunu AB için de söz konusudur. Özellikle Yönetim Düzeyi daha yerel hale geldikçe aynı alan bir çok denetim birimi tarafından VET İncelemesine⁹² tabi tutulmaktadır. Sayıştay

⁹² Denetim kavramına yöneticilerin pek sıcak bakmadıkları bilinir. Özellikle performans denetimine ilişkin teknikler ve bu tekniklerin uygulanmasıyla elde edilen sonuçlar yöneticilerin kararlarının ve bu kararların alınmasına etkili olan faktörlerin eleştirisini içermektedir. Bu nedenle bu tür denetim, program yöneticilerine çok daha itici gelmektedir. Bu sevimsizliği biraz olsun

mükerrer denetim konusuna kuruluşundan hemen sonra hazırladığı raporlarda dikkat çekmiş ve önerilerde bulunmuştur. 1981 yılında Avrupa Topluluğu'nun mali sistemi ile ilgili olarak yaptığı bir çalışmada, "Sayıştay ve Komisyonun 20 Nolu Genel Müdürlüğu'nün birbirlerini tekrar etmek yerine, birbirlerini tamamlamaları" gerektiğini ifade etmiştir.⁹³ 1989 yıllık raporunda ise; "mali yönetimin etkinliğinin sınırlı olduğunu, VET ilkelerine uyulup uyulmadığının önceden tespitinin de mümkün olmadığını"⁹⁴ belirttikten sonra "Mali Kontrolörün önceden VET denetimi yapmasına ilişkin sorumluluğunun kaldırılması ve yalnızca iç denetçi görevine münhasır kılınması"⁹⁵ gerektiğini savunmuştur.

Sayıştay VET Denetimleri sonucunda Komisyon'u yetersiz bulduğunu sık sık dile getirmiştir. İnceleyebildiğimiz raporlarda bu konudaki ifadeler aşağıya alınmıştır.

-*"Komisyonun elde edilen sonuçları ölçmek üzere kalıcı ve güvenilir bir sistem benimsemesi son derece önemlidir: şu an bunun eksikliği görölmektedir"*⁹⁶

-*"Komisyon ve Üye Devletler tamamlanan projelerini ancak zaman zaman değerlendirilmektedir"*⁹⁷

-*"Komisyonun, programların iktisadi etkilerini değerlendirme konusuna daha fazla önem vermemesi esef vericidir"*⁹⁸

-*"Genel olarak Komisyon, yardımın uygulanışını izleme konusunda yetersizdir."*⁹⁹

-*"Komisyon bu projenin etkinliği konusunda güvenilir herhangi bir bilgi ya da değerlendirmeye sahip değildir".*¹⁰⁰

giderebilmek amacıyla denetçiler çoğu zaman "performans denetimi" yerine "performans incelemesi" kavramını kullanmayı tercih ederler.

⁹³ Sayıştay'ın "Avrupa Topluluklarının mali sistemine ilişkin çalışması" s..45

OJ C342, Vol.24, sh31 December 1981

^w Sayıştay'ın 1989 yıllık raporu, s.36. OJ C313, 12 December 1990. ^{9D}

Sayıştay'ın 1989 yıllık raporu, s.41

⁹⁶ Sayıştay'ın 1982 (b) yılı, "Topluluk dahilinde indirimli tereyağı satışlarına ilişkin özel raporu". s.20. (OJC143, Vol.25, 7 July 1982).

⁹⁷ Sayıştay'ın 1984 (a) yılı, "Üçüncü dünya ölkelerine yapılan Topluluk yardımlarına ilişkin özel rapor" s.7. (OJ C224, Vol 27,

⁹⁸ Sayıştay'ın 1985 yılına ilişkin yıllık raporu, s.65. (OJ 321 Vol.29, 15 December 1986)

⁹⁹ Sayıştay'ın 1987 (a) yılı, "Yiyecek yardımının kalitesine ilişkin özel raporu" s. 13.

¹⁰⁰ Sayıştay'ın 1992 yılına ilişkin yıllık raporu.s.84. Bu raporda Sayıştay okullara stübvansiyonla (OJ C219 Vol.30, 17 August 1987) Sayıştay'ın 1992 yılına ilişkin yıllık ı süt sağlanması projesini ele almıştır. (OJ C309 Vol.36 16 November 1993)

Sayıştay'ın VET denetimi için kullandığı tek bir metodolojisi yoktur. Sayıştay tarafından yayınlanan Denetim El Kitabı'nın büyük bölümü VET denetimi yerine Düzenlilik Denetimi'ne ayrılmıştır.¹⁰¹ Bu durumu yadırgamamak gerekir. Zira VET denetiminin özelliği gereği her incelenen alanın kendi standartları ve performans ltleri vardır. Tek bir modele indirgemek zordur. Yayınlanacak bir kitapıktta ancak belli temel ilkelere yer verilebilir. Bununla birlikte, Sayıştay için ortak bir VET erevesinin tasarlanması konusunda bir takım özel sorunlar da bulunmaktadır. Bunlar arasında, denetlenen programların çok çeşitli olması, bu programlara ilişkin farklı bütçe çerçevesinin bulunması (rneğin 1984 yılına kadar, Avrupa Kalkınma Fonu, çok yılı içeren bir bütçeye sahipti), ye Devletlerde (ve Komisyonun bazı bölümlerinde) kendine özgü idari "kültürlerin" olması, programların başarı ölçümüne yönelik hedefler belirleyememesi ve Sayıştayın yapısı sayılabilir. 15 üyeli bir kurum olan Sayıştayda bireysel bağımsızlık önemlidir. Üyeler farklı ulusal denetim gelenek ve yaklaşımlarından yararlanma konusunda özgürce hareket etmek isterler. Ortak bir çerçevenin oluşturulması, bu özgürlüklerin sınırlanması sonucunu doğurabilir.¹⁰³

Bugüne kadar Sayıştay VET Denetimini yaygın olarak uygulamıştır. Ancak, Avrupa Birliği Antlaşması ile verilen, Birliğin Hesapları konusunda *Güven Demeci* (The Statement of Assurance) hazırlanmasına yönelik yeni yükümlülüğünün,¹⁰⁴ VET denetimlerinin yaygınlığını azaltacağı konusunda tereddütler vardır. Bu yeni fonksiyonun VET denetimine ayrılan kaynakları kısacağı belirtilmektedir.¹⁰⁵

⁰ Bkz. Curia Rationum, **Audit Manual**, Office For Official Publications of The European Communities. Luxembourg, 1990.

¹⁰² rneğin Türk Sayıştayının performans denetimi yapması gerektiği son yirmi yıldır tartışılmaktadır. Ancak denetçilere incelemelerinde yardımcı olmak üzere hazırlanan 10 ciltlik Denetim Kitabı'nın tamamı Uygunluk Denetimi'ne ayrılmıştır. Bu 10 cilt içerisinde, denetime tabi idarelerle ilgili kanun, yönetmelik, Bakanlar Kurulu Kararı ve yargı kararları bulunmaktadır.

¹⁰³ LEVY, a.g.m., s. 520.

¹⁰⁴ Bkz.AT Antlaşması Madde, 188.C

¹⁰⁵ LEVY, a.g.m., s. 521.

23.Sayıştay'ın çalışmalarının Sonulan

Sayıştayın yargısal yetkileri yoktur ve hukuka aykırı davranan kişilere karşı yasal soruştırma tesis edemez. Topluluk yasal sistemi içinde mali yargıçlar yoktur. Sayıştay raporları hukuki etkiden daha çok siyasi etki yapar.¹⁰⁶ Bununla birlikte, Birliğin denetim kurumunun doğrudan yaptırımlar uygulayamaması, bu kurumun gözlemlerinin yönetim otoritelerince dikkate alınmaması anlamına gelmez. Dahası, yönetim otoriteleri ve daha genel bir açıdan Avrupa Birliği btcesinin uygulanmasına bir şekilde dahil olan ulusal otoriteler ve Avrupa Birliği otoriteleri genellikle, Sayıştayın denetimleri sonucu ortaya koyduğu ilk gözlemleri öğrendiklerinde gerekli düzeltici önlemleri almaktadırlar. Bu tür önlemler, yanlış olarak ödenen miktarların düzeltilmesini içermektedir. Sayıştay bu gücünü Birlik yesi devlet Vatandaşlarının temsilcilerinin oluşturduğu Parlamentodan ve bizzat kamuoyundan almaktadır. Sayıştay diğer kurumlarla olduğu kadar medya ile de yakın ilişki içinde olmak için bir Dış İlişkiler Grubu oluşturmuştur. AB nezdinde çalışan gazeteciler Sayıştay çalışmalarını ve raporlarını izleyerek kamuoyuna duyururlar. Ayrıca Sayıştay düzenlediği çeşitli konferanslar yoluyla mali sisteme ilişkin bulgularını, önerilerini ve endişelerini halka sunmaktadır.

Sayıştay raporlarında yayınlanan, yönetim ve iç kontrol sistemlerinin nitelik ve güvenilirliğine ilişkin analiz sonuçları, bt otoritelerine (Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Parlamentosu) gönderilir. Böylelikle, bu kurumlar, hem yasama açısından hem de iyileştirme yapılması gerekli olan yönetim alanlarının belirlenmesi bakımından bilgilendirilmiş olur.

¹⁰⁶ MIDDELHOEK, a.g.m., s.228.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Topluluk 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.

Topluluk maliyesinin denetimi hususunda atılan en önemli adım kuşkusuz 1977 yılında görevine başlayan Avrupa Topluluğu Sayıştay'ının kurulmasıdır. Bu kuruluşta Avrupa Parlamentosu'nun büyük çabalarının olduğu bilinmektedir. Zira parlamento üyeleri Topluluk üyesi devletlerin vatandaşlarının doğrudan seçimle gönderdiği temsilcilerdi ve Öz Kaynaklar sistemine geçilmesiyle birlikte bu vatandaşların doğrudan katkılarıyla oluşan Topluluk fonlarının ne şekilde kullanıldığı konusunda sağlam bilgi almak temsilcilerin hem görevi hem de haklarıydı. Diğer taraftan Sayıştay'ı kuran Brüksel Antlaşması, Parlamento'ya, bütçe uygulamaları konusunda Komisyonu ibra etme yetkisi vermişti. Bu yetkinin gereği gibi yerine getirilebilmesi için bağımsız ve uzmanlaşmış bir kurum tarafından sağlanan bilgilere ihtiyaç vardı. Bu bilgiyi verebilecek yegane kurum bütün dünyadaki demokratik devletlerde olduğu gibi Sayıştay'dı.

Parlamento'nun yetkilerindeki artış ile Sayıştay'ın kurulmasına ilişkin hükümlerin aynı antlaşma içerisinde bulunması ve daha sonra bu iki kurumun yetkilerinin birbirine paralel olarak gelişmesi rastlantı değildir. Zira Sayıştay, vergi mükelleflerinin ödedikleri paraların bekçisi (The Taxpayer's Watchdog) olmak durumundadır. Vergi ödeyenlerin temsilcisi ise demokrasiye yönetilen devletlerde Parlamentolar olagelmıştır. Bu nedenle Parlamentonun etkinliğindeki artış

beraberinde, önce Sayıştay'ın kurulmasını sonra da yetkilerinin artırılmasını getirmiştir.

Son zamanlarda Sayıştay'ın gelişimi Parlamento'nun gelişiminden hızlı olmuştur. Maastricht Zirvesi sonunda imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması Sayıştay'ı *Topluluk Kurumu* haline getirmiştir. Yani Sayıştay; Konsey, Komisyon ve Parlamento ile aynı konuma gelmiştir. Aynı Antlaşma ile Sayıştay'a, *hesapların güvenilirliği ve işlemlerin arka planında yatan olayların yasallık ve düzenliliğine ilişkin* bir Güven Demeci hazırlama ve bu bildirgeyi Konsey ile Parlamenteoya sunma görevi verilmiştir. ye devlet vatandaşlarının ödedikleri vergilerin amacına uygun kullanıldığına ilişkin bir güvence olarak tasarlanan bu bildirgenin ilki 1994 yılı hesaplarına ilişkin olarak hazırlanmıştır.

Son olarak da 1997 yılının Haziran ayında yapılan Amsterdam Konferansında, Sayıştay'ın 1995 yılı hesaplarına ait Yıllık Raporunda yer alan yetki artırımına ilişkin taleplerin tamamına yakını (ye devletler aleyhine Adalet Divanında dava açabilme hakkı dışındaki bütün talepler) kabul edilmiştir. Böylece Sayıştay, denetim alanını sınırlayan hususlara karşı Adalet Divanına gitme hakkını elde etmiştir. AB Sayıştay'ından çok daha önce kurulmuş olan (1862) Türk Sayıştay'ının kendi doğal denetim alanını¹ sınırlayan mevzuat hükümlerine karşı Anayasa Mahkemesine gitme hakkının bulunmaması göz önüne alındığında, AB Sayıştay'ının elde ettiği bu hakkın önemi daha iyi anlaşılır. Sayıştay'ın Parlamento'dan daha hızlı gelişme göstermesi de izah edilemeyecek bir durum değildir. Zira adı konulmamış olsa da kamu denetiminin günümüzde ulaşmak üzere olduğu nokta, gücünü halktan alan bir denetim yaklaşımının ön plana çıkmış olmasıdır. İletişim teknolojisindeki sınır tanımaz gelişmeler, Sayıştayların halka doğrudan ulaşma imkanını sağlamaktadır. Bu nedenle sunduğu raporlarıyla Sayıştay, Parlamento yanında geniş halk kitlelerini de harekete geçirebilmektedir.

Sayıştay'ın kurumsal bağımsızlığı yanında üyelerinin de teminatları vardır. Yüksek Denetim Kurumlarının ve mensuplarının bağımsızlığı bu kurumların temel

¹ 'Doğal Denetim Alanı' vatandaşların katkısıyla oluşan bütün kamu fonlarının denetimini içerir.

özelliklerindedir. INTOSAI standartları "*Sayıştay ve denetçi bağımsız olmalıdır*"² ilkesini içermektedir. Üyelerin seçiminde uygulanan kriterler onların nitelikli denetim elemanı olarak göreve başlamalarını sağlamaktadır. Böylece Standartların "*Sayıştay ve denetçi gerekli yeterliliğe sahip olmalıdır*"³ prensibi yerine getirilmiş olmaktadır.

Sayıştay kurulmadan önceki denetim kurulunun bilgi ve belgeye erişme konusundaki sıkıntısı Sayıştay için sözkonusu değildir. Bütün AB kurumları (Avrupa Yatırım Bankası dahil) Sayıştayın denetim görevini yerine getirebilmek için isteyeceği her türlü belgeyi geciktirmeksizin vermek zorundadır.

Sayıştay, denetimlerinde çoğunlukla sistem-temelli denetim metodunu uygulamaktadır. Böylece mali yapıdaki aksaklıkları tespit etme ve çözümü için önerilerde bulunma imkanı elde etmektedir. Sistem temelli denetim Sayıştay'ı Birliğin yürütme organı olan Komisyon karşısında sürekli güçlü kılmaktadır. Zira bu denetim türü tek tek işlemlerdeki yanlışlıklar yerine bütün bir idari yapılanmayı ve işlemler kümesini hedef almaktadır.

Günümüzün en fazla kabul gören denetim tekniği, Sayıştay tarafından 1980'lerden itibaren kullanılmaya başlanmıştır. Kısaca VET denetimi denilen bu teknik, işlemlerin yasalara uygunluğu ve mali tabloların düzenliliğinin ötesinde, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımının sağlanmasını amaç edinmiştir.

Sayıştay, belgeler üzerinde denetim yapmakla birlikte, gerektiğinde üye devletlerde, topluluk kurumlarında ve topluluk fonlarından faydalanan üçüncü devletlerde de çalışmalarını yürütebilmektedir. (Bu bağlamda Gümrük Birliği çerçevesinde, Türkiye'de gerçekleştirilecek çeşitli projelerin finansmanında kullanılan AB yardımları da AB Sayıştay'ının denetimi kapsamındadır.) Bu özelliği nedeniyle milli denetim ofisleri ile sıkı ilişkiler kurmak, Sayıştay'ın prensipleri ve mutad yaptığı işler arasına girmiştir. Entegrasyon süreci devam ettikçe AB Sayıştayının üye devletlerin yüksek denetim kurumları üzerinde de belli birtakım

² INTOSAI Standartları madde, 53. Standartlar için bkz. **INTOSAI DENETİM STANDARTLARI**, Sayıştayın 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997, sh.12.

³ Standart madde, 82. sh.18.

yönlendirmelerinin ve bağımsızlıklarını zedelemeyecek düzeyde etkisinin olacağı muhtemeldir.

Sayıştay'ın tespit ettiği kanunsuz işlemler konusunda herhangi bir yaptırım bulunmamaktadır. Ancak, yaptırım gücünün olmaması bu kurumun etkinliğini azaltmamıştır. Zira Parlamento, Komisyon'un mali işlemlerini ibra ederken Sayıştay raporlarına büyük önem vermektedir.

Diğer yandan Sayıştay, üye devlet vatandaşlarının, *kamu fonlarının nasıl kullanıldığını bilme (öğrenme) haklarının* teminatıdır. Zira fonların kullanımı konusunda en güvenilir bilgi edinme yetki ve yeteneğine sahip kurum Sayıştay'dır. Halkın sahip olduğu demokratik kültür, Sayıştayın tespit ettiği aksaklıkların düzeltilmesi hususunda karar alıcıların yeterince baskı altında tutulmasını sağlayacaktır. Bu nedenle ek yaptırımlara gerek de bulunmamaktadır. Demokrasinin gelişimine paralel olarak gücünü halktan alan denetim anlayışının yeterince yerleşmesi halinde, hem bütün dünya devletlerinde hem de AB'nde *Denetimin* yasama, yürütme ve yargının yanında ayrı bir erk olarak yerini alacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, Erol **Avrupa Topluluğu Bütçesi Üzerinde Yasama Denetimi**, Sayıştay Dergisi, Ekim-Aralık 1991, sayı 6.
- AKGÜNDÜZ, Ahmet **Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi**, Sayıştayın 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.
- ARSAVA, A.Fusun **Avrupa Topluluklarının Supranasyonal Niteliği**, Mali Hukuk, Mayıs-Haziran 1987, sh.3
- BİLİCİ, Nurettin **Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye**, Akçağ Yayınları, Ankara, 1997.
- BOZKURT, Veysel **Avrupa Birliği**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1993.
- BOZKURT, Ömer **Avrupa Topluluğu ve Türkiye**, TODAİE Yayınları N220
- BURGERT, R. **The New European Court Of Auditors**, International Journal Of Government Auditing, Ekim 1977, sh:2.
- COŞKUN, Gülay **Devlet Bütçesi**, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 1989.
- CURIA RATI0NUM **Court Of Auditors Of The European Communities**, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1989.
- * * * * *
- European Court of Auditors, Auditing The Finances Of The European Union**, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1996.
- ÇAĞLAR, Bakır **Audit Manual**, Office For Official Publications of The European Communities. Luxembourg, 1990.
- Parlamentolar ve Denetim, (Yeni Bir Okuma Şeması İçin Kısa Not)**, Çağdaş Sayıştay Sempozyumu, 4/5 Haziran 1987.
- ÇİMEN, Ahmet **Gümrük Birliği ve AT Türkiye İlişkileri**, Ankara 1996.
- DPT **Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Antlaşmalar**, C.1, Ankara, 1993
- EDDS, John A. **iç Ve Dış Denetim**, Çev. Fethi Heper, Devlet Denetimi (Makaleler), Sayıştay Yayını N:28/10, Ankara, 1988.
- EUROPEAN COMMISSION **European Union Public Finance**, Office for Official Publications of the European Communities, 1995.

EUROPEAN
COMMISSION

Financial Regulation, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1996. (OJ L356, 31.12.1977)

Les finances publiques de la Communauté, Luxembourg, 1989

General Report 1996

* * * * *

The Community Budget, The Facts And Figures, 1996 Edition.

EUROPEAN COURT
OF AUDITORS

Study of the Financial System of the European Communities, Official Journal C342, 31 December 1981.

* * * * *

Special Report on Sales of Reduced Price Butter within the Community, (1982b) Official Journal C143, 7 July 1982

* * * * *

Special Report on the Coordination of Community Aid to Third Countries, (1984a) Official Journal, C224 4 September 1984.

* * * * *

Annual Report Concerning the Financial Year 1985 together with the Institutions¹ replies, Official Journal C321, Vol.29, 15 December 1986.

* * * * *

Special Report on the Quality of Food Aid, Official Journal (1987a), C219 Vol.30, 17 August 1987.

Annual Report Concerning the Financial Year 1989 together with the Institutions' Replies, Official Journal, C313, 12 December 1990.

* * * * *

Annual Report Concerning Financial Year 1992 together with the Institutions¹ Replies, Official Journal C309 Vol.36, 16 November 1993.

FEYZİOĞLU,
Bedii N.

Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, Filiz Kitabevi, 6. Bası, İstanbul, 1981.

* * * * *

Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü, Cilt 1, Sermet Matbaası, İ.Ü. Yayını No:588, İktisat Fakültesi, No:70, İst. 1954.

GEİST, B

Devlet Denetimi, Çev. Beyhan Ataç, Devlet Denetimi (Makaleler) Sayıştay Yayını N:28/10, Ankara, 1988,

GÖNÜL, M.Vecdi

Sayıştay'ın 135. Kuruluş Yıldönümü Açış Konuşması, Ankara 1997.

GÜREDİN, Ersin

Denetim, Beta Basım Yayım A.Ş. 6.Baskı, 1994

- HELVACIOGLU, Munise **Avrupa Topluluğunun Bütçe Kaynakları, Avrupa Toplulukları Konusunda Araştırmalar.** Maliye Ve Gümrük Bakanlığı APK Yayınları N: 1988/303 Eylül 1988.
- İKTİSADİ KALKINMA VAKFI **Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma, Çev.Haluk Günüğü, İstanbul, 1985.**
- İNAN, Atilla **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, Ankara, 1992**
- * * * * * **Sayıştay Parlamento İlişkilerinin Çağdaş Boyutları, Mali Hukuk, Yıl 12, S.68.**
- JACOBS & CORBETT **The European Parliament, Harlow: 1990.**
- KALTENBACH, Egbert **External Audit Of The United Nations, EUROSAI. N:2, 1995**
- KARAKAŞ **AT Bütçesinin Finansmanı Konusunda Bazı Düşünceler ve Bütçenin Hazırlanma Prosedürü, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzüçüncü Seri, 1989/1990, İstanbul, 1990.**
- KARAMURSAL, Ziya **Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Güneş Matbaası, Ankara 1940, VIII.Seri-No:1 1**
- KARLUK, Rıdvan **Avrupa Birliği ve Türkiye, İMKB Yayınları, İstanbul 1996.**
- KEPEKÇİ, Celal **Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara 1995.**
- KOK, Chris **Audit Profiler The Court of Auditors of The European Communities, Official Journal of Government Auditing, April, 1988.**
- ***** **The Court of Auditors of The European Communities-The Other European Court in Luxembourg, Common Market Law Review:26, 1989.**
- LEVY, Roger **Managing Value-for-Money Audit in the European Unionr The Challenge of Diversity, Journal of Common Market Studies, December 1996.**
- 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.**
- MURPY, Michael N **The Court of Auditors of The European Communities, International Journal of Government Auditing, January 1981.**