

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Hazırlayan
Mustafa TAYTAK

Danışman
Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ

MANİSA
2013

ÖZET

Günümüz toplumlarının en önemli sorunları arasında kamu kaynaklarının sınırlılığı karşısında kamu giderlerinde artış yönünde gelişmeler yaşanması yer almaktadır. Bu durumun kamu hizmetlerinin finansmanı noktasında var olan sorunların daha da derinleşmesine neden olacağı aşikârdır. Ülkelerin mali yönetimlerinde meydana gelen bu gibi sorunlar kamu mali yönetim anlayışında değişiklik yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Ülkemizde de kamu mali yönetim anlayışındaki dönüşüm 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu Kanun ile Türk kamu mali yönetim sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler arasında, tüm mali işlemlerin kayda alınması, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, mali saydamlığın sağlanması, aktörlerin hesap vermesinin sağlanması, performansa dayalı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, etkin bir iç denetim sistemi kurulması ve geniş kapsamlı bir dış denetim sistemi kurulması yer almaktadır. Kamu mali yönetiminde ve bütçe anlayışında meydana gelen bu gelişmeler yasama organının bütçe aracılığıyla yürütme organına verdiği yetkilerin kendi koydukları ilke ve sınırlar içinde uygulanıp uygulanmadığını denetleme anlayışının da önemini artırmıştır. Kamu kaynaklarının optimal şekilde kullanılması için denetleme yapan en önemli denetim kurumu ise hiç kuşkusuz Sayıştay'lardır. Bir hesap mahkemesi olarak faaliyet gösteren Sayıştay'da, devletin bütçe uygulamalarına ilişkin olarak görev verdiği ve yetkilendirdiği (gelir toplayan, harcama yapan, Devlet malını ve parasını yöneten) memurları ile bu görevlerden dolayı meydana gelen ilişkiler ve uyuşmazlıklar farklı bir yöntemle yargılanmakta ve sonuçlandırılmaktadır. Bu çalışmada özellikle mali yönetimde yaşanan gelişmelere paralel olarak, Sayıştay tarafından yerine getirilen hesap yargılamasının hangi etkinlikte gerçekleştirildiğini ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu kapsamda sistemdeki problemleri belirlemek ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun hesap yargılaması üzerindeki yansımalarını tespit etmek amacıyla hesapların denetlenmesinden başlayıp hesapların yargılanması, yargı ilamları, ilamların sonuçları ve etkilerine kadar ki tüm süreç etkinlik açısından ele alınmıştır.

ABSTRACT

Experiencing to increase public expenditures in the face of limited public resources is one of the most important problems for the today's societies. It is obvious that this situation will deeply cause more problem than existing ones in the point of the financing of the public services. Such problems which occur in the financial management of the countries have made necessity of change for the understanding of financial management. Transformation of understanding for public financial management in our country was fulfilled by 5018 law number, the Public Finance Management and Control law. Radical changes on Turkish public financial management system were made by Aforesaid law. Some of the these changes are: Recording all financial activity, using public resources as efficiently, economic and productive, performance based budgeting, multi annual budgeting, establishing efficient internal auditing system and establishing broad external auditing system. These improvements which have occurred understanding of public financial management and budgeting system have increased significance of understanding of controlling through principles and limitations which are created by legislative organ for determining whether executive organ is carried out authorities or not regards of the authorities which legislative organ gives the executive organ by means of the budget. The institution which is the most important auditing institution is undoubtedly Chamber of Account in order to use public resources in an optimal manner. Officers (collecting revenue, spending, and managing state property and money) who are assigned and authorized by the state related to budgeting practices, and relations and conflicts which occur because of these duties are differently on trial and resulted in Chamber of Account which has operated as an accounting court. In this study, the aim is to reveal in what efficient level the Chamber of Account make account trial in the parallel of especially in the advancements of the field for financial management. In this context, the whole process which starts with auditing account to accounting trial, judgment, results of judgments and efficiency for them are discussed for the aim of determining problems in the system and retaining of 6085 law number, Court of Account Law which reflects on account trial.

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dūřecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gōsterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

31/01/2013

Mustafa TAYTAK

TUTANAK

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 11.01.2013 tarih ve 1/11 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Mustafa TAYTAK'ın "Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği" konulu tezi incelenmiş ve aday 31.01.2013 tarihinde saat 13.00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 30 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	<input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	<input type="checkbox"/>	**	ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.


** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN
Prof.Dr. Süreyya SAKINÇ
(Danışman)



ÜYE

Prof.Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI



ÜYE

Doç.Dr. Birol KOVANCILAR

ÜYE

Prof.Dr. A. Kemal ÇELEBİ

ÜYE

Doç.Dr. Haluk ODABAŞ

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

ÖNSÖZ

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak en önemli etken denetimdir. Anayasadan almış olduğu yetki çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi adına kamu giderlerinin denetimini ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlendirilmiş olan yegâne kurum Sayıştay'dır. Bizlerde tez çalışmamızda Sayıştay'ın yargısal anlamda gerçekleştirdiği bütçe denetimini 5018 Sayılı Kanunun amaçladığı dış denetim ve hesap verme sorumluluğu müessesesi yanında özellikle sorumluluk ve kamu zararı konularındaki köklü değişiklikler çerçevesinde incelemeye çalıştık. Ayrıca hesap yargılamasının hangi etkinlikte gerçekleştirildiğini ortaya koymak, yeni 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun hesap yargılamasında etkinliğin sağlanmasına nasıl bir etki yaptığını ve sistemdeki problemlerin belirlenmesi de çalışmamızın temel çıkış noktaları olmuştur. Bu bağlamda gerçekleştirdiğimiz çalışmamızda yardım ve desteğini esirgemeyen, bilgileriyle yolumuza ışık tutan danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi çok değerli hocam Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ'a; tezimin her aşamasında desteğini esirgemeyen Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı çok değerli hocam Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ'ye; kaynak araştırmamda ve bilgileriyle destek veren, Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı değerli hocam Doç. Dr. Hakkı ODABAŞ'a; değerli bilgilerinden faydalandığım Doç. Dr. Birol KOVANCILAR ve Doç Dr. Mustafa MİYNAT'a çok teşekkür ederim.

Ayrıca, çalışmamızın sonlanmasına kadar geçen zaman içinde her türlü nazıma katlanan ve sıkıntılarımı paylaşan sevgili eşim ve biricik oğluma sabır, destek ve hoşgörülerinden dolayı teşekkür ederim...

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
YEMİN METNİ.....	iv
TUTANAK.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	xiv
TABLolar LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU GİDERLERİ KAVRAMI, GELİŞİMİ VE KAMU GİDERLERİ DENETİMİ

I. KAMU GİDERLERİ (HARCAMALARI) KAVRAMI, GELİŞİMİ ve KAMU GİDERLERİNDE ETKİNLİK.....	7
A. KAMU GİDERLERİ (HARCAMALARI) KAVRAMI.....	7
1. Dar Anlamda Kamu Giderleri.....	9
2. Geniş Anlamda Kamu Giderleri.....	10
B. KAMU GİDERLERİNİN GELİŞİMİ VE GELİŞİMİNE İLİŞKİN TEORİK YAKLAŞIMLAR.....	10
1. Kamu Giderlerinin Tarihsel Süreç İçerisinde Gelişimi.....	10
2. Kamu Giderlerinin Gelişimine İlişkin Teorik Yaklaşımlar.....	14
a. Wagner Kanunu.....	14
b. Sıçrama Etkisi Hipotezi.....	15
C. KAMU GİDERLERİNİN SINIRI VE KAMU GİDERLERİNDE ETKİNLİK.....	16
1. Kamu Giderlerinin Sınırı.....	16
2. Kamu Giderlerinde Etkinlik Arayışı.....	18
a. Verimlilik Kavramı.....	18
b. Etkinlik Kavramı.....	19
c. Tutumluluk.....	20
3. Kamu Giderlerinde Etkinlik ve Sayıştay.....	21
II. KAMU GİDERLERİ DENETİMİ.....	23
A. DENETİMİN TANIMI, AMACI VE GELİŞİMİ.....	23
1. Denetimin Tanımı.....	23
2. Denetimin Amacı.....	24
a. Süreklilik.....	25
b. Karşılaştırma.....	25
c. Önleme ve Sınırlama.....	26
d. Düzeltme.....	26
3. Denetimin Gelişim Süreci.....	26
B. DENETİMİN TÜRLERİ.....	28
1. Denetimi Yapan Sektörler Açısından Denetimin Türleri.....	29
a. Kamu Kesimi Denetimi.....	29

b. Özel Kesim Denetimi.....	29
2. Denetimi Yapan Organlar Açısından Denetimin Türleri	29
a. İdari (Yönetmel) Denetim.....	29
b. Yasama Denetimi	30
c. Yargı Denetimi	31
3. Denetleyenin Statüsü Açısından Denetimin Türleri	33
a. İç Denetim	33
b. Dış Denetim	35
ba. Bağımsız Dış Denetim	35
bb. Kamusal Dış Denetim (Yüksek Denetim).....	36
4. Denetimin Konusu Ve Amacı Açısından Denetim Türleri	38
a. Finansal Tabloların Denetimi.....	39
b. Düzenlilik Denetimi	39
ba. Mali Denetim (Finansal Denetim).....	41
bb. Uygunluk Denetimi	41
c. Performans Denetimi.....	42
d. Faaliyet Denetimi	43
C. KAMU GİDERLERİNİN DENETİMİ	44
1. Kamu Giderleri Denetiminin Önemi ve Amaçları	44
a. Kamu Giderleri Denetiminin Önemi.....	44
b. Kamu Giderleri Denetiminin Amaçları.....	46
2. Türkiye’de Kamu Giderlerinin Denetimi.....	46
a. Kamu Giderlerinin İdari Denetimi (İç Kontrol Sistemi).....	47
aa. Ön Mali Kontrol	49
ab. İç Denetim	51
b. Kamu Giderlerinin Yasama Denetimi.....	52
ba. Faaliyet Raporları Üzerinde Yapılacak Denetimler	54
bb. Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerinde Yapılacak Denetimler.....	55
c. Kamu Giderlerinin Yargı Denetimi (Hesap Yargısı)	56
3. Türkiye’de Kamu Giderlerinin Denetimini Gerçekleştiren Organlar	57
a. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları	58
b. Bakanlık ve Müsteşarlık Denetim Organları.....	59
c. Maliye Bakanlığı Danışma ve Denetim Organları	61

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİ VE SAYIŞTAY

I. KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİ (SAYIŞTAY YARGISI).....	65
A. SAYIŞTAY YARGISININ YARGI DÜZENİ İÇİNDEKİ KONUMU	65
1. Sayıştay’ın Yargı Yetkisi Olmayan İdari Bir Denetim Organı Olduğu Görüşü	68
2. Sayıştay’ın Yüksek Mahkeme Değil Ancak Bir Mahkeme Olduğu Görüşü	70
3. Sayıştay’ın Yüksek Bir Hesap Mahkemesi Ve Anayasal Yüksek Bir Denetim Organı Olduğu Görüşü.....	72
B. SAYIŞTAY YARGISININ KAPSAMI.....	74
1. Sayıştay Yargılamasının Konusu	76
a. Hesap ve İşlemler	77

b. Kamu Zararı	78
2. Sayıştay Yargılamasında Sorumlular	84
a. Bakanların Sorumluluğu.....	88
b. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu	90
ba. Üst Yöneticinin Tanımı ve Harcama Sürecindeki Yeri.....	90
bb. Üst Yöneticinin Genel Sorumluluğu.....	92
c. Harcama Yetkilisinin Sorumluluğu.....	94
ca. Harcama Yetkilisinin Tanımı ve Harcama Sürecindeki Yeri	94
cb. Harcama Yetkililerinin Genel Sorumluluğu.....	98
cc. Harcama Yetkilisinin Kurul, Komite veya Komisyon Üyelerinin Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluğu.....	99
cd. Harcama Yetkilisinin Devredilmesi Halinde Sorumluluk.....	100
ce. Görev Ayrılığı Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk.....	103
cf. Vekâlet Görevi Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk.....	104
d. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumluluğu	104
da. Gerçekleştirme Görevlisinin Tanımı ve Harcama Sürecindeki Yeri.....	104
db. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumluluğu	106
dc. Ödeme Emri Belgesine Eklenmesi Gereken Taahhüt ve Tahakkuk Belgelerine İlişkin Sorumluluk	107
dd. Elektronik Ortamda Oluşturulan Ortak Veri Tabanına Bilgi Girişine Esas Olacak Belgelere İlişkin Sorumluluk	107
e. Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu.....	108
ea. Muhasebe Yetkilisinin Tanımı ve Harcama Sürecindeki Yeri.....	108
eb. Muhasebe Yetkilisinin İmza Kontrol Görev ve Sorumluluğu.....	110
ec. Ödemeye Esas Belgelerin Eksikliği ve Hata Bulunması Durumunda Sorumluluk.....	110
ed. Muhasebe Yetkilisinin Gideri Hak Sahibine Ödeme Görevinden Kaynaklanan Sorumluluğu.....	112
ee. Muhasebe Yetkilisinin Gelir ve Alacakları Tahsil Görevinden Kaynaklanan Sorumluluğu.....	113
II. SAYIŞTAY.....	113
A. SAYIŞTAY’IN TARİHÇESİ.....	113
1. Osmanlı Devleti Öncesinde Sayıştay	113
2. Osmanlı Devleti Döneminde Sayıştay	115
3. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay	116
B. SAYIŞTAY’IN TEŞKİLAT YAPISI.....	119
1. Sayıştay Meslek Mensupları	119
a. Sayıştay Başkanı, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları.....	119
aa. Sayıştay Başkanı.....	119
ab. Sayıştay Başkan Yardımcıları	120
ac. Daire Başkanları	120
b. Denetçiler	120
c. Başsavcı ve Savcılar	121
2. Sayıştay’ın Yargı Ve Karar Organları.....	122

a. Kurullar	122
aa. Genel Kurul	122
ab. Temyiz Kurulu	122
ac. Daireler Kurulu.....	123
ad. Rapor Değerlendirme Kurulu.....	123
ae. Yüksek Disiplin Kurulu.....	124
af. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu	124
ag. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu.....	124
b. Daireler.....	125
c. Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları	125
C. SAYIŞTAY’IN GÖREVLERİ	126
1. Sayıştay’ın Denetim Görevi.....	127
a. Düzenlilik Denetimi	129
aa. Mali Denetim.....	130
ab. Uygunluk Denetimi	132
b. Performans Denetimi	133
2. Sayıştay’ın Raporlama Görevi	136
a. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	136
b. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu.....	138
c. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu.....	139
d. Genel Uygunluk Bildirimi.....	139
e. Diğer Raporlar	141
3. Sayıştay’ın Danışma Görevi	142
4. Sayıştay’ın Yargılama Görevi.....	143

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİNİN İŞLEYİŞİ

I. YARGILAMAYA HAZIRLIK AŞAMASI.....	144
A. BELGELERİN ALINMASI VE İNCELENMESİ.....	145
1. Denetlenmek Üzere Belgelerin Teslim Alınması Ve Teslim Almanın Sonuçları	145
a. Denetlenmek Üzere Belgelerin Teslim Alınması.....	145
b. Belgeleri Teslim Almanın Sonuçları.....	146
2. Denetçilerce Belgelerin İncelenmesi.....	147
a. Yönetim Dönemi Hesabı Cetvellerinin İncelenmesi.....	147
aa. Yönetim Dönemi Hesabı Belgelerinin Eksik Olması.....	150
ab. Yönetim Dönemi Hesabındaki Bilgilerin Doğru Olmaması	152
ac. Yönetim Dönemi Hesabının Denk Olmaması	152
b. Gelir, Gider ve Mal Hesaplarıyla Diğer İşlemlerin İncelenmesi	152
3. Belgelerin İncelenmesi Sonucunda Bulunan Hatalar.....	155
a. Esasa İlişkin Olmayan Hatalar	155
b. Esasa İlişkin Hatalar.....	156
B. SORGULARIN YAPILMASI	158
1. Denetçilerce Sorguların Hazırlanması	158
2. Sayıştay Tarafından Sorguların Tebliği	160
3. Sorgu Çerçevesinde Denetçi İddialarına Karşı Sorumluların Savunmaları	162

a. Yersiz Ödemenin Tahsil Edildiği Şeklinde Savunma	162
b. Tahsilâtın (Düzeltilmenin) İleride Yapılacağı Şeklinde Savunma.....	165
c. Ödemenin Mevzuata Uygun Olduğu Şeklinde Savunma.....	166
d. Fazla Ödemeden Sorumlu Olunmadığı Şeklinde Savunma.....	166
e. Olayın Sorguda İleri Sürüldüğü Gibi Olmadığı Şeklinde Savunma	167
f. Savunma Yapmamak veya İstenilen Bilgi ve Belgeleri Vermeme Şeklinde Savunma.....	167
g. Yapılan İşlem Sonucunda Hazine Zararı Doğmadığı Şeklinde Savunma	168
C. YARGILAMAYA ESAS RAPORUN HAZIRLANMASI	169
II. HESAPLARIN SAYIŞTAY DAİRELERİNDE YARGILANMASI VE SAYIŞTAY İLAMLARININ İNFAZI.....	172
A. HESAPLARIN SAYIŞTAY DAİRELERİNDE YARGILANMASI	172
1. Yargılama Öncesi İşlemler.....	172
2. Hesapların Yargılanması.....	173
B. SAYIŞTAY İLAMLARININ HAZIRLANMASI, TEBLİĞİ VE İNFAZI	177
1. Sayıştay İlamlarının Hazırlanması	177
2. Sayıştay İlamlarının Tebliği.....	181
3. Sayıştay İlamlarının İnfazı	182
III. SAYIŞTAY YARGILAMASINDA KANUN YOLLARI.....	185
A. TEMYİZ.....	188
1. Temyiz Sebepleri	190
a. Kanuna Aykırılık.....	190
b. Yetkiyi Aşmak	191
c. Hesap Yargılaması Usullerine Riayet Etmemek.....	192
2. Temyiz Usulü ve Temyiz Talebinde Bulunabilecek Olanlar	193
a. Temyiz Usulü	193
b. Temyiz Talebinde Bulunabilecek Olanlar	196
3. Temyiz Kurulunca Verilebilecek Kararlar.....	197
a. Onama veya Düzelterek Onama Kararı.....	197
b. Bozma Kararı	198
c. Kaldırma Kararı.....	199
B. KARAR DÜZELTİLMESİ	199
1. Karar Düzeltme Sebepleri.....	200
a. Hükmün Esasına Etkili İddia Ve İtirazların Kararda Karşılanmamış Olması..	201
b. Bir Kararda Aynı Konu Hakkında Birbirine Aykırı Hükümler Bulunması.....	201
c. Temyiz İncelemesi Sırasında Hükmün Esasını Etkileyen Belgelerde Hile Ve Sahtekârlığın Ortaya Çıkmış Olması	202
d. Temyiz Sebeplerinden En Az Birinin Mevcut Olması	202
2. Karar Düzeltme Usulü ve Karar Düzeltme Talebinde Bulunabilecekler.....	203
a. Karar Düzeltme Usulü.....	203
b. Karar Düzeltme Talebinde Bulunabilecekler.....	204
C. YARGILAMANIN İADESİ (YENİLENMESİ).....	204
1. Yargılamanın İadesi Sebepleri	205
a. Hesapta Yanlışlık, Eksiklik Veya Mükerrerlik Olması.....	206
b. Hükme Etki Etmiş Olan Bir Belgede Sahtecilik Bulunması.....	207
c. Yanlış Veya Usulsüz Bir İşlemin Hükümden Sonra Ortaya Çıkması.....	208

d. Hükme Tesir Edebilecek Bazı Belgelerin Hükümden Sonra Ortaya Çıkması.	209
e. Hükme Esas Tutulan Bir İlamın Bozulma Suretiyle Ortadan Kalkmış Olması	210
f. Bilirkişi Veya Uzmanın Gerçeğe Aykırı Rapor Düzenlediğinin Ortaya Çıkması	210
2. Yargılamanın İadesi Usulü ve Yargılamanın İadesi Talebinde Bulunabilecekler	211
a. Yargılamanın İadesi Usulü	211
b. Yargılamanın İadesi Talebinde Bulunabilecekler	212
IV. SAYIŞTAY İLAMLARININ TAVZİHİ VE DÜZELTİLMESİ	213
A. SAYIŞTAY İLAMLARININ TAVZİHİ (AÇIKLANMASI)	213
1. Tavzih Sebepleri	213
2. Tavzih Usulü	214
B. SAYIŞTAY İLAMLARIN DÜZELTİLMESİ	215
1. İlamların Düzeltilme Sebepleri	215
2. İlamların Düzeltilmesi Usulü	215
V. HESAP YARGILAMASINA İLİŞKİN DİĞER HUSUSLAR	215
A. SAYIŞTAY İÇTİHA TLARININ BİRLEŞTİRİLMESİ	216
B. İDARİ NİTELİKTEKİ KARARLARIN BİRLEŞTİRİLMESİ	220
C. DANIŞTAY VE SAYIŞTAY KARARLARI ARASINDAKİ UYUŞMAZLIK HALİ	220
D. HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNUNUN UYGULANACAĞI HALLER	222

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

I. YARGI DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAYIŞTAY'IN DENETİM

FONKSİYONU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ.....226

A. SAYIŞTAY'IN MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇELERİ ÜZERİNDE YAPMIŞ OLDUĞU DENETİM FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	227
1. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Denetimi	227
2. Özel Bütçeli İdareler İle Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Denetimi	234
B. SAYIŞTAY'IN YEREL YÖNETİM BÜTÇELERİ ÜZERİNDE YAPMIŞ OLDUĞU DENETİM FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	239
1. İl Özel İdarelerinin Denetimi	241
2. Belediyelerin Denetimi	243

II. YARGI DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAYIŞTAY'IN YARGILAMA

FONKSİYONU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ.....246

A. YARGILAMANIN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN YARGILAMA FAALİYETİ	246
1. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Yargılamanın Hızı	246
2. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Yargılamanın Açıklığı İlkesi	250
3. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Ahizlerin Konumu	253
4. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Avukatlık Müessesesi	255
B. YARGILAMANIN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN SAYIŞTAY İLAMLARI	256
1. Yargılamanın Etkinliği Bakımından İlamların İçeriği	256
2. Yargılamanın Etkinliği Bakımından İlamların Gerekçeli Olarak Yazılması	258
3. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Sorumluluk Müessesesi	259

III. YARGI DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAYIŞTAY YARGILAMASI	
SONUÇLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	262
A. YARGILAMANIN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN İLAMLARIN İNFAZI.....	262
1. Yargılamanın Etkinliği Bakımından İlamların İnfazında Sorumluluk Müessesesi	
.....	262
2. Yargılamanın Etkinliği Bakımından İlamların İnfazı	265
B. YARGILAMANIN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN SAYIŞTAY	
YARGILAMASININ ETKİLERİ.....	270
1. Trafik Kazalarına Bağlı Tedavi Giderlerinin Karşılmasına Yönelik Sorunlar.	271
2. Yerel Yönetimlerde Memurlara Ödenen Sosyal Denge Tazminatı İle İlgili Sorunlar	
.....	274
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	279
KAYNAKÇA.....	292

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AÜHFD.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AY.	: Anayasa
DDK.	: Devlet Denetleme Kurulu
DMK.	: Devlet Memurları Kanunu
E.	: Esas
GSMH.	: Gayri Safi Milli Hâsıla
HMK.	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSYK.	: Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
HUMK.	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IIA.	: İç Denetim Enstitüsü
ILO.	: Uluslararası Çalışma Örgütü
INTOSAI.	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları
İBK.	: İçtihadı Birleştirme Kararları
İKÖMKE.	: İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar
İÜHFD.	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
K.	: Karar
KHK.	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT.	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KMYKK.	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KTK.	: Karayolları Trafik Kanunu
MK.	: Medeni Kanun
Mük.	: Mükerrer
RG.	: Resmi Gazete
SGK.	: Sosyal Güvenlik Kurulu
SK.	: Sayıştay Kanunu
TCK.	: Türkiye Cumhuriyet Karayolları

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Bazı OECD Ülkeleri Kamu Giderlerinin GSMH İçindeki Payları.....	14
Tablo 2. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin 2007 Yılı bütçe Giderlerinin 2008 Yılında Yapılan İnceleme Bilgileri.....	228
Tablo 3. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin 2008 Yılı bütçe Giderlerinin 2009 Yılında Yapılan İnceleme Bilgileri.....	229
Tablo 4. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin 2009 Yılı bütçe Giderlerinin 2010 Yılında Yapılan İnceleme Bilgileri.....	230
Tablo 5. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin 2010 Yılı bütçe Giderlerinin 2011 Yılında Yapılan İnceleme Bilgileri.....	231
Tablo 6. İncelenen Hesapların Kesinleşen Genel Bütçe Giderleri Toplamına Oranı	233
Tablo 7. 2008 Yılı Özel Bütçe ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin İnceleme Bilgileri.....	235
Tablo 8. 2009 Yılı Özel Bütçe ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin İnceleme Bilgileri.....	236
Tablo 9. 2010 Yılı Özel Bütçe ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin İnceleme Bilgileri.....	237
Tablo 10. 2011 Yılı Özel Bütçe ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin İnceleme Bilgileri.....	238
Tablo 11. İncelenen Hesapların Kesinleşen Özel Bütçe Giderleri Toplamına Oranı...	238
Tablo 12. Yerel Yönetim Kapsamındaki İl Özel İdarelerinin İnceleme Bilgileri.....	242
Tablo 13. İncelenen Hesapların Kesinleşen İl Özel İdareleri Giderleri Toplamı.....	242
Tablo 14. Yerel Yönetim Kapsamındaki Belediye Hesaplarının İnceleme Bilgileri...	244
Tablo 15. İncelenen Hesapların B.Şehir Belediyeleri Bütçe Giderleri Toplamı.....	245
Tablo 16. İncelenen Hesapların İlçe ve Belde Belediyeleri Bütçe Giderleri Toplamına Oranı.....	245
Tablo 17. Sayıştay'ın Dairelerde Yapılan Hesap Yargılamasının Sonuçları.....	250
Tablo 18. Genel Bütçeli İdarelerin Kesinleşmiş Sayıştay İlamları İnfaz Cetvelleri Tablosu.....	266
Tablo 19. Özel Bütçeli İdarelerin Kesinleşmiş Sayıştay İlamları İnfaz Cetveli.....	269

GİRİŞ

Tarihi süreç içerisinde mutlak yetkili hükümdarların yasama yetkilerini seçimle iş başına gelen parlamentolara devretmek zorunda kalmasıyla birlikte, kamu gelirlerini toplama ve kamu giderlerini yapma yetkisi de parlamentolara geçmiş oldu. Zaman içerisinde mutlak iktidarların tasfiye edilmesi ile birlikte temsili demokrasilerde parlamentolar, kamu gelir ve giderleri ile ilgili yetkilerini demokratik yollarla seçilmiş olan yürütme organları ile paylaşmışlardır. Bu bağlamda halk tarafından seçilmiş temsilcilerden oluşan yasama organının halk adına kamu gelirlerini toplayıp yine halk adına bu gelirleri harcamasına verilen isim olan bütçe hakkı, yasama organının verdiği izin ve yetki ile yürütme organı tarafından kullanılmaktadır.

Bütçe hakkı, ülkelerin demokratik ve parlamenter sistemlerinde gösterdikleri gelişmelerle uyumlu ve ona paralel olarak doğmuş ve gelişme göstermiş bir olgudur. Gerçekten tarihi seyir itibariyle bütçe hakkı parlamentoların kamu gelirleri ile giderleri üzerindeki yetkilerinin tanınması ile meydana çıkmaya başlamış ve aşama aşama bu hakları kavrayan bir şekilde yerleşmiş ve gelişmiştir. Şöyle ki bütçe hakkı, Magna Carta (1215), Haklar Dilekçesi (1627) ve Haklar Yasası (1689) gibi önemli dönemeçlerden sonra Amerika ve Fransız Anayasalarında yerini almasıyla birlikte tüm dünyada kurumsallaşmaya başlamıştır.

20. yüzyılın sonlarından itibaren ise ekonomilerin küreselleşmesi, kamu giderlerinin sürekli olarak artış eğiliminde olması buna karşılık kamu gelirlerinin giderleri karşılama yetersiz kalması ve bu doğrultuda sürekli büyüyen bütçe açıkları gibi nedenler dünya üzerinde kamu mali yönetimlerini değiştirmeye zorlamıştır. Bununla beraber toplumların daha çok ve daha kaliteli hizmetten yararlanma isteği, kamu hizmetlerinin görülme tarzına olan ilginin yoğunlaşması, kamu politikalarında ve kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi, mali saydamlık gibi durumlar da kamu mali yönetimindeki değişimi zorlayan önemli etkenler arasında yerini almıştır.

Kamu mali yönetimi anlayışında meydana gelen gelişmelere paralel olarak temsili demokrasilerde bütçe anlayışında da gelişmeler yaşanmıştır. Bütçe anlayışı ise bütçe hakkı doğrultusunda hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağının kullanımında ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik, hizmet programlarından hareketle performans dayalı

ve hedeflere yönelik mali yönetim anlayışı, güvenilir iç kontrol sistemi ve etkin bir dış denetim yapısının kurulması esasları doğrultusunda gelişmiştir.

Kamu mali yönetiminde ve bütçe anlayışında meydana gelen bu gelişmeler yasama organının bütçe aracılığıyla yürütme organına verdiği yetkilerin kendi koydukları ilke ve sınırlar içinde uygulanıp uygulanmadığını denetleme anlayışının da önemini artırmıştır.

Yaşanılan bu gelişmelerin en önemlisi, kamunun faaliyet hacmi sürekli genişlerken, kamu gelirlerinde buna paralel bir artış sağlamanın mümkün olmaması, kıt olan kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasını zorunlu hale getirmiş olmasıdır. Bu bağlamda kıt kaynakların mümkün olabildiğince verimli ve en yüksek faydayı sağlayacak şekilde değerlendirilmesine ve toplumsal refahın en üst düzeye çıkarılmasına en büyük katkıyı yapabilecek unsurların başında bütçenin denetimi gelmektedir.

Ülkemizde bütçe denetimi idari denetim, yasama denetimi ve yargı denetimi olmak üzere üç türdür. Bütçenin idari denetimi yürütme erki tarafından yani idari kuruluşlarca yapılırken yasama denetimi bütçenin uygulanması sırasında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından soru, genel görüşme, meclis araştırması ve gensoru yolları ile ve uygulamadan sonra kesin hesap kanun tasarısının müzakere edilip onaylanması ile yapılmaktadır. Yargı denetimi ise, TBMM adına hem uygulama sırasında hem de uygulamadan sonra bir hesap mahkemesi olan Sayıştaylar tarafından yapılmaktadır.

Bütçe denetim türleri içerisinde yargısal denetimin diğer denetim türleri arasındaki yeri ayrıcalıklı bir konumdadır. Çünkü idari ve yasama denetimlerinde bütçe, idari ve siyasi yönden denetime tabi tutulurken bütçenin teknik denetimi bu denetim türleri içerisinde yapılamamaktadır. Diğer bir ifadeyle yapısal özellikleri nedeniyle parlamentolar bütçeyi bütün evrelerinde ayrıntılarıyla denetleme olanağından yoksundur. Bu nedenle uzmanlardan oluşan ve parlamentolar adına bütçe uygulamasını denetleyen ve bütçenin yargısal denetimlerini gerçekleştiren organlar olarak Sayıştaylar karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede bütçenin yargısal denetimini gerçekleştiren Sayıştaylar günümüz demokratik sistemlerinin olmazsa olmaz temel unsurlarından birisi haline gelmişlerdir.

Bütçenin yargısal denetimi, bütçenin teknik yönden denetlenmesini sağlamasının yanında, kamu harcamalarında etkinliğin artırılmasını, yolsuzluk gibi kötü yönetim uygulamalarının önlenmesini ve dolayısıyla kamu kaynaklarının, kalkınmayı sağlamak, yoksulluğu azaltmak ve toplumsal refahı artırmak amacıyla daha etkin kullanılmasını da sağlayacaktır. Bunun yanında günümüzde yolsuzlukların ve hukuk dışı işlemlerin yaygınlaşması ve büyük boyutlara ulaşması, ihalelerin şeffaf ve dürüst bir ortamda yapılmaması gibi olumsuz durumların giderilmesi amacıyla söz konusu faaliyetlerin Sayıştay'ın bütçe üzerindeki yargısal denetimini ne kadar önemli hale getirdiğini de belirtmek gerekir.

Yasama organı adına yürütme organını denetlemekle görevli olarak kurulmuş bulunan Sayıştaylar, genellikle kuruluş, görev ve yetkileri bakımından bağımsız olup yürütmenin dışında bir kuruluş olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler. Sayıştaylar ülkelerin tarihi geçmişlerine ve siyasi yapılarına bağlı olarak iki farklı grupta; "Ofis Tipi Sayıştaylar" ve "Kurul Tipi Sayıştaylar" olarak yapılandırılmışlardır.

Ofis tipi Sayıştaylarda, kural olarak yargı yetkisi bulunmamaktadır. Bu tip Sayıştaylarda yüksek denetim olmalarının doğal sonucu olarak bağımsızlık esastır. Görevleri bakımından ise, bu tip Sayıştaylar denetim sonuçlarını uygunluk bildirimleri ya da raporlarla yasama organına sunmakla vazifelendirilmişlerdir.

Kurul tipi Sayıştaylar ise yönetim ve karar organları kurullar halinde oluşturulmuş yüksek denetim kurumlarıdır. Bu tip Sayıştaylar denetim fonksiyonu yanında yargılama fonksiyonuna da sahip olan Sayıştaylar olarak hizmet sunarlar ve genel itibariyle Kıta Avrupasında "hesap mahkemesi" olarak nitelendirilmektedirler.

Ülkemizde Anayasal bir kurum olarak faaliyet gösteren Türk Sayıştay'ı da hem denetim fonksiyonuna sahip olması hem de yargılama fonksiyonu ile kendi bünyesi içinde kesin hükme bağlama yetkisine sahip olması nedeniyle kurul tipi Sayıştaylar arasında yerini almaktadır.

Bir hesap mahkemesi olarak kurulup yargı yetkisi ile donatılmış olan Sayıştay, Padişah Abdülaziz'in 29 Mayıs 1862 tarihli "İrade-i Seniyye"si ile kurulmuş ve ilk defa 1876 Anayasasında da yerini alarak anayasal bir kuruluş haline gelmiştir. Sayıştay, 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında da yer alarak anayasal kimliğini korumuş ve aynı zamanda

Sayıştay'ın TBMM'ye bağılı olduğu, devletin bütün gelir ve giderlerini denetlemekle görevlendirildiği açıkça belirtilmiştir.

Sayıştay'ın özellikle 1982 Anayasasında “Yargı” bölümünde yer almış olması, görev ve yetkilerinin açık bir şekilde gösterilmiş olması, yargı yetkisi ve hükümlerinin kesin olması ve idari yargı yoluna başvurulamayacağıının belirtilmesiyle hukuki yapısının daha çok netlik kazanması sağlanmıştır.

Ancak dünyada yaşanan gelişmeler neticesinde kamu mali yönetim sistemleri tartışılır hale gelmiş ve yeni gelişmeler yaşanmaya başlanmıştır. Bu bağlamda ülkemizde de mali anayasamız olarak kabul edilen ve 1927 yılından 2006 yılına kadar yürürlükte kalan Muhasebe-i Umumiye Kanununa yeni ihtiyaçlara cevap verme noktasında eksikliklerinin bulunduğu yönünde eleştiriler artmıştır. Yapılan eleştiriler sonucunda 1050 sayılı yasa, 2003 tarihinde kabul edilen ve kabulünden sonra kademeli olarak uygulanmaya başlanılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) yürürlüğe girmesiyle, 2006 tarihinden itibaren tüm hükümleriyle yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kanunun uygulanmaya başlanmasıyla beraber kamu mali yönetim sistemimizde önemli yenilikler yaşanmaya başlamıştır. Hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol gibi kavramlar 5018 sayılı Kanun ile mali yönetim ve kontrol sistemimize getirilen yenilikler arasındadır. 5018 sayılı Kanunun yeniliklerinden birisi de dış denetim kavramı ve dış denetim sisteminde sorumlu kurum olarak Sayıştay'ın belirlenmiş olmasıdır. Söz konusu düzenlemede, Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetimin içeriği belirtilmekle birlikte maddenin son fıkrasında, dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususların ilgili kanunla düzenleneceği belirtilmiştir.

832 sayılı Sayıştay Kanununun uygulanmasında 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra doğan tereddütler Sayıştay Genel Kurul Kararları ile giderilmeye çalışılsa da kamu mali yönetim ve kontrolündeki yeni anlayışa uygun bir düzenleme sağlanamamıştır.

Sayıştay, mali yönetimde yaşanan bu gelişmelere paralel olarak değişimlere ayak uydurması adına bir kanun teklifi metni hazırlamış ancak, hazırlanan kanun teklifi TBMM'de bekletilerek bir türlü kanunlaşmamıştır. Nihayet 2010 yılına gelindiğinde

Sayıştay Kanunu 6085 sayılı Kanun olarak meclisten geçmiş ve 19.12.2010 tarihli ve 27790 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5018 Sayılı Kanunun amaçladığı dış denetim ve hesap verme sorumluluğu müessesesi yanında özellikle sorumluluk ve kamu zararı konularında köklü değişikliklere gidilmesi ve bu değişikliklerin Sayıştay yargılaması sürecine de yansımaları başlı başına bir Sayıştay Yargılaması usulünün doğmasını sağlamıştır. Bunun yanında yeni 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde, Sayıştay tarafından yerine getirilen hesap yargılamasının hangi etkinlikte gerçekleştirildiğini ortaya koymak, yeni Sayıştay Kanunu’nun hesap yargılamasında etkinliğin sağlanmasına nasıl bir etki yaptığını ve sistemdeki problemleri belirlemek Sayıştay yargılamasının değişik bir bakış açısıyla incelenmesini zorunlu kılmaktadır.

İşte bu nedenlerle incelemeye muhtaç bir konu olarak karşımıza çıkan Sayıştay yargılamasını doktriner görüşler, konu ilgili mevzuat hükümleri ve Sayıştay kararları çerçevesinde incelemeye çalıştık. Sayıştay yargılaması konusunda bilime önemli katkıları olacağını düşünerek hazırladığımız bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

“*Kamu Giderleri Kavramı, Gelişimi ve Kamu Giderleri Denetimi*” başlıklı ilk bölümde; bölüm iki başlık altında incelenmiştir. Birinci başlıkta kamu giderleri kavramı, kamu giderlerinin gelişimi ve gelişimine ilişkin teorik yaklaşımlar ele alınmıştır. İkinci başlıkta ise; kamu giderleri denetimi başlığı altında denetimin tanımı, amacı ve gelişimi ve denetim türlerinden bahsedildikten sonra kamu giderlerinin denetiminin önemi ve amaçları üzerinde durulmuştur. Son olarak da Türkiye’de kamu giderlerinin denetimi kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde incelenmiştir;

“*Kamu Giderlerinde Yargı Denetimi ve Sayıştay*” başlıklı ikinci bölüm ise iki başlık altında incelenmiştir. Kamu giderlerinde yargı denetiminin yargı düzeni içindeki konumu ve kapsamı isimli ilk başlıkta; Sayıştay’ın kurulmasından itibaren tartışma konusu olmuş olan hesap yargısının yargı düzeni içindeki hukuksal niteliği doktriner görüşler, konu ile ilgili kanun hükümleri ve Sayıştay kararları ışığında incelenmeye çalışılmıştır. Yine aynı başlık altında hesap yargısının kapsamı konu ve sorumlular bağlamında ele alınmıştır. İkinci başlıkta ise; Sayıştay’ın tarihçesi ve hukuksal alt yapısı, Sayıştay’ın teşkilat yapısı, görev ve yetkileri yeni 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde incelenmiştir;

“Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin İşleyişi” başlıklı üçüncü bölümünde ise yargı denetiminin işleyişi, konunun seçilmesindeki amaç da göz önünde bulundurularak, hesapların incelenmek üzere denetçilere verilmesinden dairelerde karara bağlanmasına kadar ki aşamaları kapsamlı olarak ele alınmıştır. Aynı zamanda yargılama sonunda verilen kararlar ve nitelikleri belirtilmekte, yargı denetimi sonucunda alınan ilamlara karşı gidilecek kanun yolları, kararların tavrı ve düzeltilmesi ile ilgili durumlar yeni 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile ikincil mevzuatlar çerçevesinde incelenmiştir;

“Türkiye’de Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği” başlıklı dördüncü ve son bölümde ise; yargı denetiminde etkinliğin ortaya konulması adına, hesapların denetlenmesinden başlayıp hesapların yargılanması, yargı ilamları, ilamların sonuçları ve ilamların etkilerine kadar ki tüm süreçler etkinlik açısından ele alınmış ve her bir aşamada ortaya çıkan durumlar değerlendirmeler yapılarak incelenmiştir.

Çalışmamız, elde ettiğimiz sonuçları ve kamu giderlerinde etkinliğin sağlanması adına yapılması gerektiğini düşündüğümüz bazı önerileri de kapsayan genel değerlendirme ve sonuç bölümü ile neticelendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU GİDERLERİ KAVRAMI, GELİŞİMİ ve KAMU GİDERLERİ DENETİMİ

I. KAMU GİDERLERİ (HARCAMALARI) KAVRAMI, GELİŞİMİ ve KAMU GİDERLERİNDE ETKİNLİK

A. KAMU GİDERLERİ (HARCAMALARI) KAVRAMI

İnsanların bir arada yaşama istekleri, bir arada yaşamaktan doğan ihtiyaçların karşılanması gereğini ortaya çıkarmıştır. İnsanlığın ve toplumsal örgütlenme biçimlerinin gelişimine bağlı olarak, karşılanması gereken söz konusu ihtiyaçların yapısı ve kapsamı zaman içerisinde hem değişmiş hem de önemli boyutlara ulaşmıştır¹.

Toplumların değişmesine bağlı olarak değişen ihtiyaç ve hizmetler, toplumsal hizmetleri görmek üzere teşkilatlanmış olan devletlerin de fonksiyonlarını değiştirmiştir. Her şeyden önce, kamu kesiminin varlığına yol açan temel sebep sayılabilecek “kollektif ihtiyaçların karşılanması” bile devletin birtakım hizmetlerden yararlanması, bir kısım malları kullanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, devletlerin yükledikleri görevlerin önemli bir kısmı, onları belli harcamalarda bulunmaya mecbur etmektedir. Yine büyüme ve kalkınma hızını artırmak, gelir dağılımını iyileştirmek, kaynak dağılımını düzeltmek gibi çeşitli amaçlar da devleti doğrudan mal ve hizmet alımına yöneltmektedir². Dolayısıyla mahiyeti ne olursa olsun devletin her faaliyeti bir harcamayı gerektirmektedir.

Devletin zaman içerisinde değişen fonksiyonlarına paralel kamu hizmetlerinin bedeli olarak belirlenen kamusal giderler de önemli bir nicelik ve nitelik değişime uğramaktadır. Nitekim klasik-liberal iktisadi düşünce içinde devlete atfedilen fonksiyonlar çok sınırlı ve sadece toplumun ortak ihtiyaçları olarak kabul edilen güvenlik, adalet, diplomasi vb. hizmetlerden ibaret iken kamu giderleri de o ölçüde küçük ve etkisiz bir konumdaydı. Ancak 1930’lu yıllarda Keynesyen düşünce sistemi dünya üzerinde etkili

¹ Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 9.B., Gazi Kitabevi, Ankara: 2003, s. 60.

² Ahmet ARSLAN, Kamu harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim, s. 2
http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/AhmetARSLAN.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2009).

olmaya başlayınca devletin fonksiyonlarında değişiklikler meydana gelmiş ve bu doğrultuda kamu giderleri kavramı nicelik ve nitelik olarak değişime maruz kalmıştır.

Kamu giderleri kavramında meydana gelen bu değişiklikleri bir kenara bırakıp, kamu giderlerini en temel anlamıyla “kamu hizmeti için yapılan giderdir” şeklinde ifade edebiliriz. Ancak şunu da ifade etmek gerekir ki literatürde üzerinde uzlaşmış bir “kamu giderleri kavramı”na rastlanılmamaktadır. Dolayısıyla kamu giderleri, hakkında çeşitli tanımlamalar yapılabilen bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tanımların çeşitliliği Devlet olgusunun ve fonksiyonlarının farklı yorumlanmasından ve kamu giderleri kavramının nicelik ve nitelik olarak değişime maruz kalmasından ileri gelmektedir.

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin parasal ifadesi olduğuna göre, öncelikle kamu hizmetinden ne anlaşıldığının ortaya konulması gerekmektedir. Onar’a göre kamu hizmeti, dar ve geniş anlamları itibariyle ele alınmıştır. Bu bağlamda kamu hizmetlerinin geniş anlamda tanımı, “devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimleri altında genel ve kollektif gereksinimleri karşılamak ve tatmin etmek, kamu yararını sağlamak için kamuya sunulmuş devamlı ve muntazam faaliyetler³” şeklinde ifade edilirken; dar anlamda tanımı ise, “kamu idare ve müesseselerinin kamu hukukuna özgü yöntemler dairesinde ve bu hukuktan doğan yetkilere dayanarak gösterdiği faaliyetler ve yaptığı hizmetler” olarak ifade edilmiştir⁴.

Günday ise kamu hizmetini; “siyasal organlar tarafından kamuya yararlı olarak kabul edilen, bir kamu kuruluşunun ya kendisi ya da yakın denetimi ve gözetimi altında özel kesim tarafından yürütölen faaliyetlerdir” şeklinde tanımlamaktadır⁵.

Yapılan tanımlar çerçevesinde kamu hizmetlerinin özellikleri kamu giderleri ve kamusal ihtiyaçlar ile ilişkisi şu şekilde açıklanabilir⁶;

- * Kamu hizmeti, kamu otoriteleri tarafından yürütölen hizmetlerdir,
- * Kamu hizmeti, kamu yararına sunulmuş olmalıdır,

³ Sıdık Sami ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 1, 3. B., İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s.13

⁴ ONAR, a.g.e., s. 36.

⁵ Metin GÜNDAY, İdare Hukuku, 7. B., İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 285.

⁶ Naci B. MUTER, A. Kemal ÇELEBİ ve Süreyya SAKINÇ, Kamu Maliyesi, 3. B., Emek Matbaası, Manisa, 2008, s.48.

* Kamu hizmeti, kamu tüzel kişileri veya bunların yetkili kıldığı özel kişiler tarafından sunulur,

* Kamu hizmeti, kamu hukuku kurallarına uygun olarak verilir,

* Kamu hizmetlerinde süreklilik esastır.

Kamu hizmetlerinin bu şekilde ifade edilmesinden sonra kamu giderlerinin belirlenmesinde, her şeyden önce hangi kurumların ve hangi harcamaların dikkate alınacağını bilinmesi gerekir. Bu bağlamda kamu giderleri tanımını dar anlamda ve geniş anlamda ele alabiliriz.

1. Dar Anlamda Kamu Giderleri

Literatürde kamu giderleri kavramı konusunda belirli bir tanım üzerinde anlaşıldığı söylenemez. Bunun nedeni olarak da yukarıda belirttiğimiz gibi devlete farklı anlamlar ve fonksiyonlar yüklenmesinden kaynaklanmaktadır.

Dar anlamda bir giderin kamu gideri sayılıp sayılmamasını etkileyen en temel unsur gideri yapan kişinin hukuki niteliğidir. Bu bağlamda *dar anlamda kamu giderleri*, kamu tüzel kişilerinin sundukları kamu hizmetlerinin karşılığı olarak tanımlanabilecektir. Buna göre dar anlamda kamu giderleri; kamu hizmetlerinin bedeli olarak devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin (belediye, il özel idaresi ve köyler gibi) yaptıkları harcamalardır. Başka bir ifadeyle, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için kamu kuruluşlarının bütçelerinden yaptığı harcamalar olarak da tanımlanabilecektir. Dar anlamda kamu harcamaları prensip olarak merkezi yönetim bütçesinde ve mahalli idareler bütçelerinde gösterilmektedir⁷.

Bu tanım içinde, kamu tüzel kişileri, devlet bütçesinde gösterilen veya hizmet sunmada kanunlara göre zorunlu görülen kurumlar olarak kabul edilmektedir. Klasik liberal devlet anlayışına dayalı bu tanımlamada kamu tüzel kişilerinin faaliyetlerinde sosyal faydayı azamileştirmeyi amaçladıkları ifade edilmektedir⁸.

⁷ Akif ERGINAY, Kamu Maliyesi, 16. B., Savaş Yayınları, Ankara: 1998, s. 131.

⁸ MUTER vd., a.g.e., s. 51.

2. Geniş Anlamda Kamu Giderleri

Dar anlamda kamu giderleri devlet faaliyetlerinin hukuki anlamda tanımını yansıtmaktayken geniş anlamda kamu giderleri, devlet faaliyetlerinin ekonomik tanımını ifade etmektedir. Devletin değişen fonksiyonları karşısında, kamu giderlerinin tanımının sadece gideri yapan kurumun hukuki niteliğinin göz önünde bulundurulması yeterli görülmemiş yeni anlayış içinde kamu giderlerinin devlet anlayış ve fonksiyonlarında meydana gelen değişimler çerçevesinde yeniden tanımlanması ihtiyacı doğmuştur.

Devlet konusundaki bu yeni anlayış karşısında kamu giderleri geniş anlamda ele alınmış ve yalnız devlet ve diğer kamu kuruluşlarının bütçe ödemelerini değil, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) harcamaları, sosyal sigorta kuruluşlarının ödemeleri, vergi muaflık ve istisnaları ve özel kişilerin kamu kuruluşlarına yardımlarını da içine alacak şekilde kamu gideri tanımı yapılmıştır. Bu anlayışa göre; *geniş anlamda kamu giderleri*, merkezi ve yerel yönetimlerin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gerçekleştirdiği harcamalar toplamı ile toplum için faydalı hizmet gören kurumların ödemelerini, vergi muafiyet ve indirimlerini, özel kişilerin kamuya yaptıkları yardım ve bağışların toplamını ifade eder⁹.

Bu bağlamda geniş anlamda kamu giderleri, kamu yararı oluşturmak için kamu hizmetlerini karşılamak üzere yapılan harcamalarla birlikte ekonomik ve sosyal faaliyetlerin ekonominin içinde bulunduğu duruma göre düzenlenmesi ve yönlendirilmesi için yapılan harcamaları da kapsamaktadır.

B. KAMU GİDERLERİNİN GELİŞİMİ VE GELİŞİMİNE İLİŞKİN TEORİK YAKLAŞIMLAR

1. Kamu Giderlerinin Tarihsel Süreç İçerisinde Gelişimi

Kamu giderleri, devletin varlığı ve fonksiyonları ile ortaya çıkan bir kavram olup, devlete yüklenen anlamlar neticesinde tarihsel gelişim göstermiş ve göstermektedir. Diğer bir ifadeyle kamu giderlerinde meydana gelen gelişmeler, devletin tanımlanmasındaki

⁹ İbrahim ARISOY, Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni 2005/15; <http://www.tek.org.tr/dosyalar/ARISOY-05.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2010)

farklılıktan ve devlete yüklenen görev ve fonksiyonlardaki değişimlerden kaynaklanmaktadır.

Devlet, ilk olarak insanların bir arada yaşamasından kaynaklanan ortak nitelikteki ihtiyaçların karşılanması için doğmuştur. İnsanlık tarihi kadar eski olmamakla beraber¹⁰ hemen sonraki dönemlerde insanlık tarihine etki eden en önemli unsurlardan birisi olduğu düşünülmektedir¹¹.

Devlet kavramının doğuşu ile beraber kendine has üretim ve bölüşüm yapısı bulunan kamu kesimi kavramı ve dolayısıyla kamu giderleri kavramı da ortaya çıkmıştır. Çünkü devletin kendi varlığı ile ortaya çıkan ilk ve temel fonksiyonu adalet ve güvenliği sağlamaktır¹². Dolayısıyla bu hizmetlerin gerçekleştirilmesi için kamu giderlerinin yapılması gerekecektir. Bu bağlamda devlet kavramının ortaya çıkmasına paralel kamu giderleri kavramının da ortaya çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Kamu giderlerinin tarihi gelişimine baktığımızda ise tarihi süreç içerisinde hem dünya düzeninde meydana gelen değişiklikler hem de fikir akımlarının devlete attikleri farklı anlamlara bağlı olarak değiştiği görülmektedir. Bu süreçler aşağıda kısaca ele alınmıştır.

Öncelikle mali konuların ilk defa, ulus devletlerinin doğuşuna rast gelen ve Merkantilizm'in hâkim olduğu 1500 ile 1800'lü yıllarda, ele alınmaya ve tartışılmaya başlandığını belirtmek gerekir¹³. Ulus devletler, önce İngiltere ve Fransa'da daha sonra 19. yüzyılda da İtalya ve Almanya'da ortaya çıkmıştır. Ulusal devletlerin ortaya çıkışı hem günlük yaşamda, hem siyasi ve idari anlamda hem de düşünce sisteminde köklü değişiklikler meydana getirmiştir. Yaşanılan bu durumlar daha ilk zamanlardan itibaren kamu giderlerinin devamlı olarak artış seyri içerisinde olmasına neden olmuştur¹⁴.

Daha sonra, Fizyokratların ve Klasiklerin düşüncelerinden etkilenen "Klasik-Liberal İktisadi Düşünce" devlet müdahalesine karşı olduğu için, girişimci gücü kuracak olan piyasaya herhangi bir müdahaleye izin vermemiştir¹⁵. Bu düşüncenin devlete attığı

¹⁰ Bekir B. ÖZİPEK, Devlet (Teorik Bir Analiz), Siyasal Kitabevi, Ankara: 2007, s.1.

¹¹ Hayrettin TÜLEYKAN, "Tarihi Süreçte Ekonomide Devletin Yeri, Gelişimi ve Yeniden Yapılandırılması", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt 2010/1, Sayı 33, s.87.

¹² Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayınevi, 9.B., İstanbul: 1996, s. 30.

¹³ Aytaç EKER, Asuman ALTAY ve Mustafa SAKAL, Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler), 3.B., İzmir: 2000, s. 32.

¹⁴ Vural F. SAVAŞ, İktisadın Tarihi, Siyasal Kitabevi, 5. B., Ankara: 2007, ss. 140-142.

¹⁵ EKER vd., a.g.e., s. 33.

görev “jandarma devlet” görevidir. Bu bağlamda devletin rolünü kanun ve düzenin korunması, ülkenin savunması, özel mülkiyet haklarının garantiye alınması, bireylerin ekonomik ve politik özgürlüklerinin korunması şeklinde sınırlı bir alanda kabul etmiştir. 19. yüzyıl boyunca klasik iktisadın etkisiyle çoğu sanayileşmiş ülkelerde kamu harcamalarının GSYİH’ya oranları yüzde 10’lar düzeyinde kalmıştır¹⁶.

Küresel ekonomideki üretim ve mübadele süreci esas itibariyle aksamaksızın işlediği sürece, klasiklerin getirdiği ilkelerle ekonomik düzen devam etmekteydi. Ancak 19. yüzyılın sonlarında ve 20. yüzyılın başlarında artık bu koşulların gittikçe geçerliliğini yitirdiği, ekonomik hayattaki değişimlere uyum sağlayamadığı ve yetersiz kaldığı görülmüştür. Zira 1929 yılında dünyada meydana gelen ekonomik buhran sonucunda ekonomik büyüme düşmüş, fakirlik ve işsizlik önemli bir ekonomik ve sosyal sorun haline gelecek boyutlara ulaşmıştır. Yaşanılan bu gelişmeler neticesinde ülkelerin ekonomik daralmadan kurtulmak için maliye politikalarının önemini vurgulayan J. M. Keynes’in görüşleri çok kısa sürede ilgi görmeye başlamıştır¹⁷.

Keynes, klasiklerin iddialarının aksine devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ifade etmiş ve 1929 ekonomik buhranının ancak kamusal müdahalelerle aşılabileceğini ortaya koymuştur. Şöyle ki, Keynes ekonomik buhranının temel sebebi olarak efektif talep yetersizliğine vurgu yapmış ve efektif talep yetersizliğinin giderilmesi için, özel tüketim ve yatırım harcamalarının artırılması gerektiğini öne sürmüştür. Özel tüketim ve yatırım harcamalarının artması için de devletin kamu giderlerini artırması gerektiğini söylemiştir¹⁸. Keynesyen fikirlerin şekillendiği bu dönem kamu giderleri açısından değerlendirildiğinde gerek millileştirme hareketlerin hız kazanması gerekse devletlerin temel endüstrilerini kamu eliyle yönetme girişimleri kamu giderlerinin hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde artış eğilimi göstermiştir.

II. Dünya Savaşından sonra yaygın bir uygulama alanı bulan diğer bir anlayış da sosyal devlet anlayışıdır. Bu anlayış, kamu yönetiminin genişlemesine, kamu ekonomisinin genel ekonomi içindeki payının artmasına ve denetlenmesi gereken kamusal

¹⁶ Süreyya SAKINÇ, *Yerel Yönetimler Ekonomisi*, Emek Matbaacılık ve Yayıncılık, Manisa: 2007, ss. 52–23

¹⁷ Ramazan SARI, “Kamu Harcamalarının Dünyada ve Türkiye’de Gelişimi ve Türkiye’de Ulusal Gelir İlişkisi,” *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, C. 18, S. 209, (Ağustos Ek) 2003, s. 25.

¹⁸ Arnold HEERTJE and R. G. Robinson BRIAN, *Basic Economic*, Holt, Rinehart and Winston Ltd. Canada: 1982, p. 74.

eylem ve işlemlerin hacminin tarihin hiçbir döneminde olmadığı kadar artmasına yol açmıştır.

1970’li yıllara gelindiğinde ise, işsizlik ve enflasyonun birlikte yaşanmasıyla beraber Milton Friedman tarafından ekonomik sistemler eleştirilmeye başlanmıştır. Friedman’a göre II. Dünya savaşından sonra uygulanan ekonomiyi canlandırma amaçlı genişletici politikalar, ekonomiyi canlandırmak yerine fiyatları yükseltmiş ancak talebi artırmamıştır¹⁹. Friedman, Keynes’in politikalarının yetersiz kaldığını ve devletin ekonomiye müdahalelerinin piyasayı olumsuz yönde etkilediğini savunmuş ve devletin adalet ve güvenlik hizmetlerini yerine getirmesi gerektiğini dolayısıyla kamu giderlerinin minimum düzeyde olmasını ve denk bütçe kuralına uyulması gerektiğini savunmuştur. Monetarizmin hâkimiyetiyle birlikte devletler, kamu giderlerini düşürme yolunu takip etmişlerdir.

1980’li yıllara gelindiğinde ise Keynesyen politikaların etkisizliği iyice gün yüzüne çıkmış ve devletin ekonomik müdahalelerinde başarı sağlanamayacağını vurgulayan görüşler daha çok taraftar toplamaya başlamıştır. Bu görüşü savunanlara yönelik destek özellikle neo-liberalizm, Ricardian ve arz yönlü iktisadi yaklaşımlardan gelmiştir. 1980’li yıllardan itibaren etkisini gösteren bu akımlar devletlerin ekonomiye müdahalesi noktasında kısıtlayıcı önlemler alması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Devletin ekonomiye müdahale araçları arasında yer alan kamu giderlerinin de benimsedikleri amaçlara ulaşma adına azaltılması gerektiği yönünde düşünceler ortaya koyulmuştur. Özellikle IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlar aracılığı ile Neo-Liberal politikalar, ekonomik ve siyasi alanda kendisini iyiden iyiye hissettirmiş ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde kamu kesiminin küçülmesine, kamu giderlerinin artış hızının azalmasına ve devletin küçülmesine yönelik politikalar benimsenmiştir.

Ancak, tablo 1’den de anlaşılacağı üzere yirminci yüzyılın son çeyreğinde gelişmiş ülkelerin kamu giderlerinde, neo-liberalizm’in ortaya koyduğu düşüncelerin aksine, azalma meydana gelmemiş hatta bazı ülkelerde kamu giderlerinin GSMH içerisindeki oranı yükselen bir trend göstermiştir.

¹⁹ Beyhan ATAÇ, Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Eskişehir: 1994, s. 14.

Tablo 1. Bazı OECD Ülkeleri Kamu Giderlerinin GSMH içindeki payları (% olarak)

	1975	1980	1985	1990	1995	1998	2000	2005	2008	2010
ABD	34,0	31,8	35,1	35,2	34,9	34,6	33,9	36,2	39,0	42,3
Almanya	48,4	47,9	47,0	45,1	49,51	48,1	45,1	46,9	43,8	46,7
Belçika	50,9	57,3	61,0	53,5	53,6	50,4	49,1	52,1	50,2	53,1
Fransa	43,4	52,1	52,1	49,8	54,3	54,3	53,6	53,4	52,9	56,2
İsveç	50,1	60,1	63,3	59,1	65,6	58,5	55,1	53,9	51,7	53,1
Norveç	38,8	43,9	41,5	49,7	47,6	46,9	47,0	42,3	40,6	46,0
Avustralya	29,4	30,3	35,1	32,1	35,1	32,9	32,3	34,0	34,2	36,3
Türkiye	----	----	----	33,4	36,1	33,5	32,5	33,2	34,2	37,1
OECD Genel Ortalaması	39,1	40,2	39,5	40,5	40,8	40,8	38,9	40,4	41,4	44,5

Kaynak: IMF, World Economic Outlook” May 2000, s. 172 ve OECD, Factbook 2011-2012 Economic, Environmental and Social Statistics, s. 231’den oluşturulmuştur.

Kamu giderlerinin tarihi süreç içerisindeki değişimine baktığımızda, global ekonomik konjunktürde kabul gören ve özellikle devletlerin benimsedikleri iktisadi görüşler çerçevesinde bir gelişim gösterdiği açıkça görülmektedir.

2. Kamu Giderlerinin Gelişimine İlişkin Teorik Yaklaşımlar

a. Wagner Kanunu

Adolph Wagner, 19. yüzyılında çeşitli ülkelerde (İngiltere, İsviçre ve Kuzey Amerika gibi) yaptığı incelemeler sonucunda kamu giderlerinin sürekli artış içinde olduğunu gözlemlemiş ve “kamu giderlerinde artış kanunu“ olarak nitelendirdiği bilimsel sonuca varmıştır.

Wagner, kamu giderlerinin GSMH’ya olan oranındaki değişimleri iktisadi ve siyasi etkenlerle açıklamaktadır; Buna göre, sanayileşmeyle birlikte giderek genişleyen piyasalar ile bu piyasalarda faaliyette bulunan ekonomik birimler arasındaki ilişkilerin daha karmaşık duruma geldiğini ve bunun sonucu olarak da ihtiyaç duyulan ticari sözleşmeler ve yasalar düzenleyen bir adalet sistemine ihtiyaç duyulduğunu. Bununla beraber, ülkelerde kentleşme ve nüfus yoğunluğunun artmasıyla beraber toplum düzenini

etkileyen dışsalılıkların ve tikanıklıkların meydana geldiğini ve bunun aşılabilmesi için de kamunun düzenleyiciliğine ve müdahalesine ihtiyaç duyulduğunu söylemektedir.

Netice itibariyle Wagner, devletlerin ekonomik ve sosyal alanda meydana gelen değişmelere paralel olarak sundukları kamusal mal ve hizmetler anlayışında değişikliklerin meydana geldiğini, bu değişikliklerin ise kamu giderlerinde sürekli bir artışın yaşanmasına neden olduğunu belirtmiştir. Wagner ayrıca, GSMH veya reel gelir arttığı zaman, bu hizmetlerden kaynaklanan kamu giderlerinin de artış eğilimi içerisinde olacağını belirtmiştir²⁰. Dolayısıyla Wagner Kanunu olarak ifade edilen bu modelde devlet, büyüyen bir organizma olarak görülmekte ve toplumun kamusal hizmetlere olan talebi, kişi başına gelirdeki artıştan daha hızlı artmaktadır²¹. Diğer bir ifadeyle, Wagner Kanunu; gerçek anlamda artan devlet faaliyetlerinin sosyal gelişmenin bir sonucu olarak ortaya çıktığını ve buna bağlı olarak da kamu giderlerinin sürekli bir şekilde artış eğiliminde olduğunu ortaya koymaktadır²².

b. Sıçrama Etkisi Hipotezi

Ekonomik doktrinde kamu giderleri analizlerinden en iyi bilinenlerden birisi de Peacock ve Wiseman'nın çalışmalarıdır.

Peacock ve Wiseman, Wagner'den sonra kamu giderlerini inceleyerek giderlerin sürekli arttığını ortaya koyan İngiliz maliyecilerdir²³.

Çalışmalarını İngiltere'de 1890 – 1955 yılları arasında kamu giderlerindeki artışın aşamalı bir gelişme gösterdiğini tespit ederek “Sıçrama Etkisi Hipotezi”ni ortaya atmışlardır. Sıçrama hipotezine göre, kamu giderlerinin savaş, depresyon vb. olağanüstü dönemlerde sıçrama etkisi yaparak arttığını, olağanüstü dönem bitip normal koşullara geçildiğinde ise, önceki harcama düzeylerine dönülmediğini, böylece ülkelerin kamu giderlerinin ani etkilerle devamlı fakat düzenli olmayan artışlar gösterdiğini ortaya koymuşlardır.

²⁰ Sinan SÖNMEZ, Kamu Ekonomisi Teorisi, Teori Yayınları, Ankara: 1987, s. 11.

²¹ SAKINÇ, age. s. 43.

²² Süleyman ULUTÜRK, Türkiye'de Planlı Dönemde Kamu Harcamalarının Gelişimi ve Devletin Ekonomideki Rolü, Akçağ Yayınları, Ankara: 1998, s. 32.

²³ Alan T. PEACOCK and Jack WISEMAN, The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom, Princeton University Pres, 1961, pg. 35-51.

İngiltere’de Birinci ve İkinci Dünya Savaşlarını da içine alan dönemde, kamu giderleri, savaş yıllarında adeta sıçramış ve tepe noktaları oluşturmuştur. Siyasal iktidarlar kamu giderlerindeki bu artışları karşılayabilmek için vergi oranlarını artırmış, bireyler de olağanüstü dönemler içinde meydana gelen vergi artışlarını kabullenmişlerdir. Ancak olağanüstü durumlar ortadan kalktığına siyasal iktidarlar, ağır vergi yüküne alışmış olan toplum karşısında vergi oranlarını eski düzeylerine indirmemiş ve dolayısıyla kamu giderleri de eski düzeylerine çekilmemiştir²⁴. Kısaca, Peacock ve Wiseman’a göre, olağanüstü dönemlerde kamu gelirlerinin artması kamu giderlerinin artmasına neden olmakta, fakat olağan dönemlerde kamu giderleri eski seviyesine inmediği için kamu giderleri sürekli olarak artmaktadır²⁵.

Sonuç olarak kamu giderlerinin gelişimine ilişkin ortaya konulan ve literatürde en iyi derecede bilinen iki yaklaşımda da devletin yerine getirmesi gereken kamusal hizmetler değişim ve artış göstermekte; bunun doğal sonucu olarak da kamu giderlerinin sürekli bir artış eğilimi içerisinde olduğu görülmektedir.

C. KAMU GİDERLERİNİN SINIRI VE KAMU GİDERLERİNDE ETKİNLİK

1. Kamu Giderlerinin Sınırı

Bir ülkede kamu giderlerinin GSMH içindeki payı o ülkedeki kamu ekonomisinin ulusal ekonomi içerisindeki yerini göstermektedir. Kamu giderlerinin GSMH içindeki payının yüksek olması o ülkenin aşırı müdahaleci bir devlet yapısına sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Şöyle ki kamu giderlerinin GSMH içindeki oranı 0 ile 1 arasında bir değerle ifade edilebilmektedir. Bu oranın 1 olması kamu giderlerinin büyüklüğünün GSMH kadar olması anlamına gelir ki bu da ekonomideki kaynakların tamamının devlet tarafından kullanıldığını ifade eder. Bu oranın 1 olması kamu giderlerinin doğal sınırını göstermekle beraber bir ekonomide kamu giderlerinin en fazla milli gelirin tamamından oluşabileceğini ifade etmektedir²⁶.

²⁴ Richard MUSGRAVE and Peggy B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, Second Edition, Kosaido Printing, Tokyo:1976, pg. 7.

²⁵ Nebiye YAMAK ve Yakup KÜÇÜKKALE, “Türkiye’de Kamu Harcamalarının Ekonomik Büyüme İlişkisi”, *İktisat – İşletme ve Finans Dergisi*, 1997, Yıl 12, S. 131, s. 14.

²⁶ Kenan BULUTOĞLU, *Kamu Ekonomisine Giriş*, 7.B., Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara: 2008, s. 204.

Peki, kamu giderlerinin temel finansman kaynağı vergilere dayanan ekonomilerde devlet bütçesinin milli gelirin payı olarak ulaşabileceği bir üst sınır var mıdır?

Amerikalı iktisatçı Colin Clark vergilerle karşılanan kamu tüketim harcamalarının milli gelirin %25'i olarak belirlenmesini önermişti. Bu sınırın aşılması durumunda, bütçenin finansmanı olan vergilerdeki artışlar, işçilerin çalışma istekleri ve işletmelerin yatırım arzularını körelterek milli gelirin azalmasına neden olacağını iddia etmişti²⁷.

Önemle belirtmek gerekir ki, Clark'ın vergilerin sınırları konusundaki görüşleri ölçülebilir – test edilebilir bir araştırmanın sonuçlarına dayalı değildir. Tamamen sübjektif değer yargılarına dayalı olarak önerilmiş olan vergileme sınırı, bu açıdan bilimsel bir temele dayanmamaktadır²⁸. Ne var ki, kamu giderleri için Clark'ın koyduğu bu sınır birçok sanayi ülkesinde aşıldığı, hatta İsveç'te oranın % 50'lere kadar çıktığı görülmüş, ama milli gelirden bir azalma meydana gelmemiştir²⁹.

Kamu giderlerinin sınırının ne olabileceği konusunda bazı hipotezlere dayanmak gerekir. Örneğin Peacock – Wiseman sıçrama tezinde; vergi mükellefleri iki ayrı faktörün etkisi altındadır. Bu faktörlerden biri kamu mal ve hizmetlerine olan talepler, diğeri ise vergi oranları hakkında ortaya koydukları yargılardır. Bu faktörlerden ilki özellikle gelirin arttığı dönemlerde, kamu harcamalarının arttırılması yönünde olurken, ikincisi mükellefler üzerinde bir yükü temsil etmesi, harcamaların kısılması veya arttırılmaması yönündedir. Zıt yönde çalışan bu güçlerin denge noktası, politik karar organlarınca kamu harcamalarının sınırı olarak kabul edilir. Böylece halkın vergi yükü kamu giderleri için sınır teşkil eder³⁰.

Uygulamada kamu giderlerinin sınırı siyasal karar organlarınca içinde bulunulan politik ve ekonomik şartlara göre belirlenmektedir. Kamuoyu genellikle bu sınırın aşağı çekilmesini istemekte fakat sınırın yukarı çıkmasına neden olabilecek nitelikteki taleplerinden de vazgeçmemektedirler³¹.

²⁷ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 204.

²⁸ Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ ve Özgür SARAÇ, “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi”, *Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi*, C.1, S. 3, 2001, s. 32.

²⁹ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 204.

³⁰ İzzettin ÖNDER, *Türkiye’de Kamu Harcamalarının Seyri: 1927-1967*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 333, İstanbul: 1974, ss. 7-10

³¹ Ebru KAYA, *Kamu Harcamalarının Büyüme Üzerine Etkileri*, Balıkesir Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir: 2006, s. 27.

2. Kamu Giderlerinde Etkinlik Arayışı

Müdahaleci devlet anlayışına paralel olarak yirminci yüzyılda devletlerin işlevleri, siyasi ve idari yapıları ve mali politikalarında önemli değişimler yaşanmıştır. Devletlerin ekonomik ve sosyal refahı gerçekleştirmek amacıyla yükledikleri yeni sorumluluklar ve giriştikleri yeni faaliyetler kamu giderlerini arttırmıştır³². Yeni anlayış çerçevesinde kamu hizmetlerinin artış eğilimi göstermesi kamu giderlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sorgulanması sorununu gündeme getirmiştir³³.

Kamu kaynaklarının sınırlılığı karşısında kamu giderlerinde artış yönünde gelişmeler yaşanması kamu hizmetlerinin finansmanı noktasında var olan sorunların daha da artmasına neden olmuştur. Bu yüzden eldeki kaynakların dağılımında ve kamu giderlerinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramları önem kazanmaya başlamıştır.

a. Verimlilik Kavramı

Etkinlik ve verimlilik kavramları ekonomik kavramlar olup; önce piyasa ekonomisinde ortaya çıkmışlardır³⁴. Piyasa ekonomisinde rekabet içinde üretim yapan firmalar, maliyetlerini azaltmak, satışlarını ve kârlarını artırmak için sürekli olarak etkin ve verimli yönetim teknikleri geliştirip uygulamaktadırlar³⁵.

Piyasa ekonomisinde kâr, verimliliğin ölçülebilmesinde önemli bir ölçüttür. Kârlılık ve verimlilik aynı anlamı taşımamakla beraber aralarında yakın bir ilişki vardır. Bir firmada verimliliğin arttırılması, yani aynı ürünün daha düşük bir maliyetle elde edilmesi ya da aynı maliyetle daha çok ürün elde edilmesi, aynı zamanda firma kârında da bir artış meydana getirecektir. Diğer bir ifadeyle kârın azamileştirilmesi, verimliliğinin de artması anlamına gelmektedir³⁶.

Verimlilik, esas itibariyle eldeki kaynaklarla (girdilerle) azami ürünün (çıktıların) sağlanması ya da belirli bir ürünün mümkün olan en az kaynakla elde edilmesi; başka bir ifadeyle belli bir amacın en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi veya belirli bir miktar

³² İ. Atilla DİCLE, Program Bütçesi: Kamu yönetiminde Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi PPBS, Balkan Basım ve Ciltevi, Ankara:1973, s. 1.

³³ F. Rifat ORTAÇ, “Kamu Harcamalarının Etkinliği ve Verimliliğinin Ölçülmesinde Karşılaşılan Sorunlar” *İktisat, İşletme Ve Finans*, Y. 16, S. 182, Mayıs 2001, s. 61.

³⁴ Hasan BAŞ, “Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği”, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Ankara 1990, s. 114.

³⁵ Kenan BULUTOĞLU ve Erciş KURTULUŞ, Bütçe ve Kamu Harcamaları, İstanbul: 1981, s. 98.

³⁶ BAŞ, a.g.m., s.117

kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılmasıdır³⁷. Genel anlamda verimlilik ise bir kurumun kaynaklarını mal ve hizmet üretmede ne kadar iyi kullanıldığıнын ölçülmesidir. Bu durum, Sayıştay'ın aşağıda verilen verimlilik tanımında belirtilmektedir. Buna göre “verimlilik; mallar, hizmetler ve diğer sonuçlar olarak tanımlanan çıktılarla onları üretmede kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkidir. Buna göre, verimli bir faaliyet belli bir girdi ile maksimum çıktı elde etme ya da belli bir çıktıyı minimum girdi ile elde etmedir”³⁸.

Kamu giderleri açısından verimlilik kavramı ise; kamu hizmetlerinde harcanan her birim paranın satın aldığı faydanın azamiye çıkarılmasıdır. Diğer bir ifadeyle, devlet mal varlığında kamu hizmetleri için harcadığımız her birim paranın sağladığı sosyal faydanın artırılması şeklinde tanımlamaktadır³⁹.

b. Etkinlik Kavramı

Etkinlik, bir kuruluş ya da örgütün ulaşması planlanan hedef ile elde ettiği çıktının karşılaştırılmasıdır⁴⁰. Bu, kuruluşun gerçekleştirdiği sonuç ile gerçekleştirilmesi gereken arasındaki uygunluk olup, sisteme yöneliktir. Bundan dolayı etkinlik daha çok rakamlarla ifade edilemeyen girdileri ve çıktıları esas alan hizmetlerin değerlendirilmesinde kullanılır⁴¹.

Şekil 1, verimlilik ve etkinliğin kavramsal çerçevesini göstermektedir. Şekilde görüldüğü gibi girdi, çıktı ve sonuç arasındaki bağ ortaya konulmaya çalışılmıştır. Girdi-çıktı arasındaki oransal ilişki verimliliği verirken, girdi-çıktı-sonuç şeklinde ilerleyen süreç ve bu unsurlar arasındaki oransal ilişki bizlere etkinliği vermektedir.

Etkinlik, verimlilikten daha geniş kapsamlı ve bir ölçüde verimliliği de içine alan bir kavramdır⁴². Verimlilik sadece kamu hizmetlerinin para cinsinden ölçülebildiği

³⁷ DICLE, a.g.e., s.7.

³⁸ SAYIŞTAY BAKANLIĞI, Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara: 1997, s. 3.

³⁹ Bedri GÜRSOY, Kamu Maliyesi, C. I., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No. 378, Ankara, 1975, s. 201.

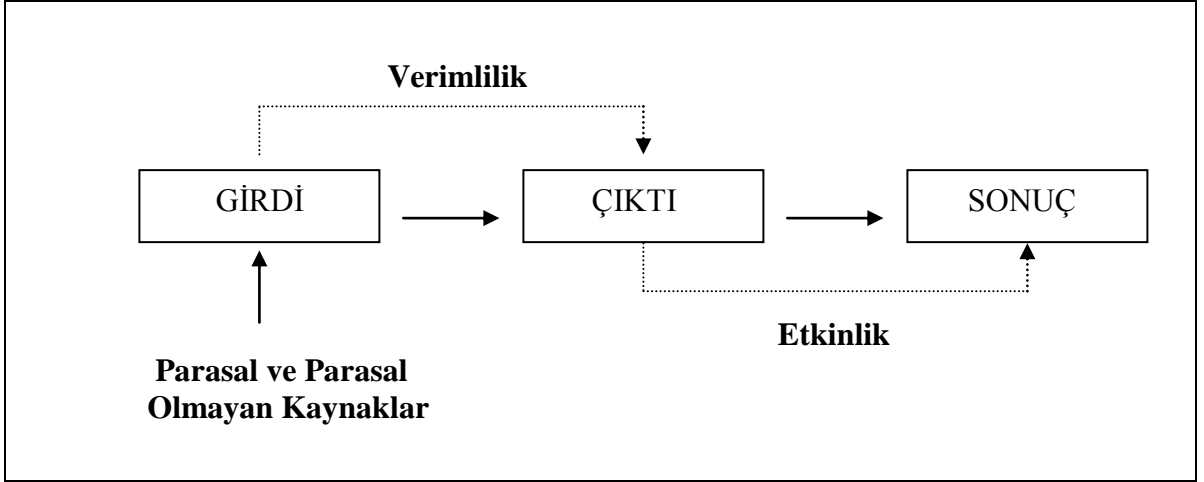
⁴⁰ R. N. ANTHONY and R. E. HERZLINGER, Management Control in Nonprofit Organizations, Richard L. Irwin, Inc., 1975, s. 19-20; Gülay COŞKUN, “Kalkınma Yönetiminde Etkinliğin Arttırılması”, Amme İdaresi Dergisi, C. 14, S. 3, 1981, s. 59.

⁴¹ COŞKUN, a.g.m., s. 59.

⁴² ORTAÇ, a.g.m., s. 62.

yerlerde yararlı olabilirken; etkinlik, çıktı veya faydaların parasal değerlerle ölçülemediği durumlarda ve bütün kamu hizmetleri açısından söz konusu olabilmektedir⁴³.

Şekil 1. Verimlilik ve Etkinliğin Kavramsal Çerçevesi



Kaynak: Ulrike MANDL, Adriaan DIERX and Fabienne ILZKOVITZ, The Effectiveness and Efficiency of Public Spending, February 2008, s.3.

Etkinlik, kamusal malların sunumunda uygun yönetim düzeyinin, en az harcama ile en çok hizmet üretebilen yönetim olduğunu anlatmaktadır⁴⁴. Bu bağlamda etkinlik, bir faaliyet için oluşturulan hedefin ne kadar başarılı olduğu ile ilgili olduğu için, faaliyetin beklenmedik veya olumsuz etkilerinin olduğu durumlarda; etkinlik olumlu ve olumsuz sonuçlara göre yargılanacaktır. İşte bu noktada kişilerin değer yargıları devreye girecektir. Zaten etkinliğin tanımlanmasındaki zorluk da, sübjektif unsurları içeren bir kavram oluşundan kaynaklanmaktadır⁴⁵.

c. Tutumluluk

Tutumluluk, kurumun amaçları da göz önünde bulundurularak, kaynakların uygun miktar ve kalitede, uygun zamanda ve uygun yerde en uygun maliyetle elde edilmesi ve kullanılması anlamına gelmektedir⁴⁶. Tutumluluk, bir mal ve hizmetin istenen düzeyde ve

⁴³ Nihat FALAY, “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, S. 25, Nisan-Haziran 1987, s. 21.

⁴⁴ SAKINÇ, age, s. 152.

⁴⁵ Özer KÖSEOĞLU, “Belediyelerde Performans Yönetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Yıl. 2005, S. 447, s.219.

⁴⁶ Derya KUBALI, Performans Denetimi Kavram İlkele, Metodoloji ve Uygulamalar, Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Yazı Dizisi: 11, Ankara: 1998, s. 33.

miktarda üretilebilmesi için gerekli olan girdi miktarından daha fazla girdi kullanılmaması olarak da tanımlanabilir⁴⁷.

Tutumluluk konuları irdelenirken kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda, doğru kalitede ve doğru maliyetle elde edilip edilmediği belirlenmeye çalışılır. Tutumluluk aynı kalitedeki kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesiyle ortaya çıkar⁴⁸. Ancak tutumluluk hiç harcama yapmama ya da çok az harcama yapma olmayıp, amaçların gerçekleştirilmesinde gerekli olandan fazlasını harcamama anlamına gelmektedir. Ayrıca gereğinden az yapılan bir harcama da tutumsuzluk olarak ifade edilebilecektir⁴⁹. Bunun yanında kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında, tutumluluk amaç değil amaca ulaşmada gözetilmesi gereken bir ilke olarak kabul edilmelidir. Tutumluluk amaç olarak değerlendirilirse, kurumun etkinliği olumsuz yönde etkilenebilecektir⁵⁰.

3. Kamu Giderlerinde Etkinlik ve Sayıştay

Kamu hizmetleri için yapılan kamu giderlerinde etkinlik kavramı, özel işletmelerdeki etkinlik kavramından farklı bir anlam taşır. Şöyle ki, kamu giderlerinde etkinlik, politik bir karar süreci ile ekonomik ve toplumsal etkenlerin rol oynadığı kararların alınmasını gerekli kılar. Bunların uygulamada birbirinden ayrılması da mümkün değildir. Kamu hizmetlerinin etkinliği, etkenliğin ölçülmesi ve denetimin yapılması her ne kadar güçse de, çağımız kamu maliyesinde bu kavramlar belirginleşmiş, gerekli teknikler de geliştirilmiştir⁵¹.

Kamu giderlerinde etkinliğin sağlanması denetim fonksiyonunun önemini artırmış ve bütçe denetimini ön plana çıkarmıştır. Ülkemizde bütçe denetimi, Anayasa'dan almış olduğu yetki çerçevesinde, TBMM adına Sayıştay tarafından yapılmaktadır.

Sayıştay Kanunu çerçevesinde kamu giderlerinde etkinliği sağlamaya yönelik doğrudan bir düzenlemeye gidilmemesine rağmen Kanuna serpiştirilmiş olan maddelerden kamu giderlerinde verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun sağlanmasına

⁴⁷ FALAY, a.g.m., s. 22.

⁴⁸ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Performans Denetim Kavramları, İlkeleri Metodoloji ve Uygulamalar, Ankara: 2002, s. 6.

⁴⁹ KUBALI, a.g.e., s. 34.

⁵⁰ Ali Osman GÜÇLÜ, "Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler", *Sayıştay Dergisi*, S. 19. Ekim-Aralık 1995, s. 33.

⁵¹ COŞKUN, a.g.m., s. 60.

yönelik düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Bu hükümlerden bazıları şöylece özetlenebilir:

1) Sayıştay Kanunu'nda⁵² yer alan "Sayıştay'ın görevleri" başlığı altında;

"Sayıştay, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında TBMM'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve rapor sunar (SK. Md. 5/a)" hükmünü içermekte olup; bu hükme göre, Sayıştay gerektiğinde kendisine tevdi edilmiş görevler çerçevesinde parlamentoya rapor sunabilecektir.

Sayıştay'ın bu görevi yapabilmesi için, rapor konusu olacak "mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde", doğal olarak verimlilik ve etkinlik açılarından, değerlendirmesi gerekmektedir. Ayrıca yapılacak olan denetimin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yapılacağından dolayı "mali faaliyet, karar ve işlemler"de hesap verme sorumluluğunun gerekleri olan, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu ve yapılması gerekli olan şeyleri zamanında yapılıp yapılmadığının tespiti verimlilik ve etkinlik açılarından değerlendirilmesini gerektirmektedir.

2) Sayıştay Kanunu'nda yer alan "sorumlular ve sorumluluk halleri" uygulaması;

"Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği TBMM'ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama (Hesap Yargısı) işlemi ile sonuçlandırılır (SK. Md. 7/2)" biçimdeki düzenlemeye bakıldığında TBMM'ye sunulacak raporlarda kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar⁵³ kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun bir şekilde

⁵² 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, RG. T: 19.12.2010, No: 27790.

⁵³ Görevlendirilen ve münhasıran kendilerine yetki verilen memurların yaptıkları eylem, iş ve işlemlerin hesabını vermeleri gerektiği çok açıktır. Bu olguya maliye literatüründe "bidayeten zimmetdar olma" denilmektedir. Bu kavram hukuk metinlerine yansımamış olmakla birlikte durumu en iyi ifade etmesi bakımından günlük dilde kullanılmaktadır. Bütçemi ve kaynaklarımı senin zimmetine verdim (sana emanet ettim) hesabını da senden sorarım mantığına dayanmaktadır. Bu kanuna belirlenmiş (objektif) sorumluluktur. Kişisel (subjektif) durumlar ve niyetler sorumluluğun saptanmasında pek fazla belirleyici değildir. Kişisel ve diğer dış sebepler dikkate alınacağı hallerde bulunabilir ve bunlar da kanunda ayrıca

kullanılmasından ve kötüye kullanılmaması için de gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmuşlardır. Bunun yanında kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun bir şekilde kullanılmaması durumunda “kamu zararına” sebebiyet verilmişse hesap yargısı çerçevesinde kamu zararının tazminine yönelik kesin hüküm verilebilecektir.

3) Sayıştay Kanunu’nda yer alan “denetimin genel esasları” başlığı altında;

“Denetim; ...kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi” (SK. Md. 35/a) şeklinde tanımlanmaktadır. Yapılan bu tanım çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılacak olan kamu kaynaklarının denetimi konusu, meseleye verimlilik ve etkinlik açısından bakılmasını gerektirmektedir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde Sayıştay’ın, hem denetim fonksiyonunu hem de yargı fonksiyonunu yerine getirirken kamu giderlerinde etkinliğin sağlanması noktasında etkin görev yapması beklenmektedir.

II. KAMU GİDERLERİ DENETİMİ

A. DENETİMİN TANIMI, AMACI VE GELİŞİMİ

1. Denetimin Tanımı

Denetim, “ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç”⁵⁴ olarak tanımlanabilmektedir.

Literatürde kabul görmüş denetim ile ilgili bir tanımda, American Accounting Association bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımdır. Bu Komiteye göre denetim: “denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için denetlenecek unsurlar hakkında tarafsız bir şekilde kanıt toplanması, kanıtların

belirlenir (belirlenmelidir). Doğan BAYAR, “Mali Sorumluluk Nedir?”, *Maliye Dergisi*, S. 154, Ocak-Haziran 2008, s. 13.

⁵⁴ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Performans ve Risk Denetim Terimleri, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara: 2000, s. 15.

değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir” şeklinde tanımlamaktadır⁵⁵.

Denetimin yukarıda yaptığımız tanımların yanında doktrinde farklı denetim tanımlarına da yer verilmektedir. Bu farklılıkların nedeni denetimin birçok bilim tarafından inceleme konusu olarak görülmesinden kaynaklanmaktadır. Denetimin işlevi, niteliği, yöntemi, işletme yönetimi ve kamu yönetimi bakımından farklı olabilmektedir⁵⁶. Ancak konuya ilişkin yapılan başka bir çalışmadan⁵⁷ da yararlanarak söz konusu tanımların ortak yönlerini ve denetim kavramının temel unsurlarını şu şekilde ifade edebiliriz. Buna göre;

- i) Denetim olması gerekenle gerçekleşenin mukayese faaliyetidir,
- ii) Mukayesenin önceden belirlenen değerlendirme kriteri çerçevesinde yapılması gerekir,
- iii) Denetim sürecinde denetlenen ve denetimi yaptıran kişi veya kurum olarak iki tarafın bulunması gerekir,
- iv) Denetimin bir hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekir,
- v) Denetimi yapan kişi veya mercilerin bu ilişkinin tarafı olmaması gerekir,
- vi) Denetimin objektif bir meslek faaliyeti olarak planlı, programlı, sistematik ve disiplinli bir şekilde belli kurallar ve standartlar çerçevesinde icra edilmesi gerekir.

2. Denetimin Amacı

Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Klasik yaklaşımlarda denetimin birincil işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilir. Farklı bir yaklaşıma göre ise denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası ve ülkeyi geliştiren girişimlerin itici bir gücü olarak değerlendirilmektedir⁵⁸.

⁵⁵ Masum TÜRKER ve Recep PEKDEMİR, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, İstanbul.

⁵⁶ Ekrem CANDAN, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara: 2007, s. 9.

⁵⁷ Tolga DEMİRTAŞ, Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay’ı Uygulaması, Sayıştay Başkanlığı, Ankara: 2001, s.36.

⁵⁸ Türkan AYTUNA, “Felsefeci Gözüyle Denetim”, *Denetim*, Denetimde Yayını, Ankara: 1986, Sayı 10, s. 9.

İster global toplum düzeyinde yapılınsın ister küçük kurum veya örgüt ölçeğinde, denetimin yerine getirdiği bazı işlevler vardır. Bunlar bir bakıma, denetleme faaliyetinin amaçları ve elde ettiği olumlu sonuçlara özdeştir. Denetimin amaçlarını süreklilik, karşılaştırma, önleme ve sınırlama ve düzeltme gibi birkaç noktada toplamak mümkündür⁵⁹.

a. Süreklilik

Denetim, her şeyden önce toplumla, kurum veya örgütün içinde bulunduğu sistemle veya çevre ile uyum veya bütünleşmeyi amaç edinir. Denetim dışarıdan yapıldığında parçaların bütünle uyuşması ve eşgüdümü esasken; içeride yapıldığında, kurumun veya örgütün varlığını sürdürmesi ve yaşaması birincil amaç olarak görülmelidir. Denetim faaliyetinden kurumların parçalara ayrılacağı ya da kurum faaliyetlerini engelleyeceği gibi anlamlar çıkarılmamalıdır. Böyle bir sonucun istenmesi düşünülemeyeceği gibi, bu durum eşyanın doğasına da aykırıdır. Denetimin sürekliliği ile amaçlanan, gelişmenin ve hatta değişimin yönetenler ve denetleyenler açısından istek ve irade dışı olması halidir. Denetim bu düşünce çerçevesinde kaldığı takdirde denetim süreklilik amacına ulaşmış ve denetlenen kurum ve kuruluşlar çerçevesinde gelişmelerin yaşanması da denetimin söz konusu işlevini yerine getirdiğinin kanıtı olarak kabul edilmesi gerekecektir⁶⁰.

b. Karşılaştırma

Karşılaştırmada denetlenen kurumların belgeleri ve muhasebe düzenleri bir bütün olduğu için hesapların ve işlemlerin birbirinden bağımsız olarak ele alınması mümkün değildir. Bu nedenle denetimde kullanılan tekniklerden birisi, aralarında uygunluk bulunması gereken belge ve hesapların karşılaştırılmasıdır⁶¹.

Karşılaştırma, genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik bir inceleme faaliyetidir. Karşılaştırma yaparken hem toplamlar arasında hem de tek tek hesap ve belgeler arasında uygunluğa bakılmalıdır. Bu bağlamda karşılaştırma var olanla olması gereken arasında yapılmaktadır. Bu faaliyet sonucunda bazı tespitlerde

⁵⁹ Cevdet ATAY, Devlet Yönetimi ve Denetimi, Alfa Basım Yayım, İstanbul: 1999. s. 33.

⁶⁰ ATAY, age., s. 33.

⁶¹ Mevlüt ÖZER, Denetim, Özkan Matbaacılık, C. I, Ankara: 1997, s. 268.

bulunur ve elde edilen neticeler sonucunda kurum ve müesseselerin durumları hakkında net bir bilgi elde edilir.

c. Önleme ve Sınırlama

Önleme fonksiyonunun temelinde, hata yapılmasını önleyici etkilerin meydana getirilerek hata kaynaklarının yok edilmesi düşüncesi vardır. Denetim konusu faaliyetler kurum veya örgütün zararına ise insani, mali ve maddi kaynakların amaç dışı ve gereksiz harcamalarına neden oluyorsa, zaman kayıpları doğuruyorsa, denetim işlevini yerine getiremiyor demektir. Bunların önlenmesi ve denetlenen kurum ya da kişilerin amaçlarını en iyi şekilde gerçekleştirmesi doğrultusunda yönlendirilebilmesi gerekir. Bu yönlendirme iktidarının varlığı, denetimin amacına ulaşabildiğinin bir göstergesidir. Önleme, aynı zamanda denetlenene dıştan gelecek zararların önlenmesi veya en aza indirilmesi anlamına da gelmektedir⁶².

d. Düzeltme

Denetimin süreklilik, karşılaştırma, önleme ve sınırlama amaçlarının yanı sıra diğer bir amacı da düzeltmedir. Denetim faaliyeti sonucunda elde edilen sonuçlar, önceden belirlenmiş kriterlere veya yasal mevzuata uygun olmayan bir davranış veya faaliyetler olarak tespit edilmiş ise, bu fonksiyon vasıtasıyla düzeltilmesi mümkün olan sonuçlar düzeltilmelidir. Hata ve yanlışlıkların tespiti ve giderilmesi için gerekli önlemlerin neler olduğunun belirlenmesi ve yönetimin yetkili ve sorumlularına önerilmesi denetsel organların görevidir. Düzeltme işlemi denetim türüne göre değişiklik arz edebilmektedir. Örneğin; idari yargı organlarının iptal ve tazminat kararları; hiyerarşik denetimde işlemler üzerinde denetim; vesayet denetiminde aykırılıkları onamama gibi durumlar bu bağlamda birer düzeltme olarak kabul edilmektedir⁶³.

3. Denetimin Gelişim Süreci

Denetim, insanın sayı saymayı öğrendiği andan itibaren başladığını söyleyebilecek kadar eski bir meslektir. İşlemlerin az ve basit olduğu ortaçağda, günlük hesapların

⁶² ATAY, age., ss. 33-34.

⁶³ ATAY, age., s. 34.

kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişinin akşamları gün içerisinde harcamada bulunan kişiye her bir işlemi miktar ve içerik olarak okutarak kontrol ettirdiği bilinmektedir. Hesapları dinleyerek görüş bildiren ve düzeltilmesi gereken hususları belirten bu kişiyi İngilizcede dinleme anlamına gelen “audit” kavramından hareket edilerek “denetçi (auditor)” adı verilmiştir⁶⁴. “Audit” kelimesi öz itibarıyla Latince bir kelimedir ve “dikkatlice dinleme” anlamına gelmektedir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, denetimin tarihi oldukça eski dönemlere kadar uzandığı kabul edilmektedir. Denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllarında Ninova (Mnevoh) kentine kadar dayandıran arşiv bilgilerinin⁶⁵ yanı sıra, denetim mesleğini Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamusal hesapların doğruluğunun kontrol edildiğine ve hesapların sağlamalarının yapıldığına dair kanıtlar da bulunmaktadır⁶⁶. Hatta elde edilen bulgular çerçevesinde, bu dönemdeki tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplere Mezopotamya’da devrin kralları tarafından yetki verildiği anlaşılmaktadır⁶⁷.

Denetim tarihsel süreç içerisinde her zaman önemli bir yere sahip olmakla beraber sanayi devriminden sonra meydana gelen gelişmeler çerçevesinde önemini katbekat artırmıştır. Bu dönemde yaşanan gelişmeler, öncelikle ekonomik faaliyetler üzerinde genişletici bir etki meydana getirmiş daha sonra sunulması gereken kamusal mal ve hizmetler noktasında niteliksel ve hacimsel büyümelere neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler çerçevesinde kamu sektörünün gelişmeye, genişlemeye ve büyümeye başlaması kamusal alanda denetim olgusunun yerini ve önemini artırmıştır.

Bugünkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin kökeni ise, demokrasinin doğuşu ile eşzamanlıdır. Çünkü demokratik gelişmenin kökeni, mutlak iktidarların sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına

⁶⁴ Naimatullah ABID, “Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimleri Üzerine Bir Yaklaşım”, (Çev.) Derya KUBALI, *Sayıştay Dergisi*, S. 29, Nisan-Haziran 1998, s. 105.

⁶⁵ Ira SHARKANSKY, *The Development of State Audit, State Audit and Accountability*, (Ed. Benjamin Geist), State Comptroller’s Office (Israel), 1999, s. 5; Aktaran H. Ömer KÖSE, “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 33, Nisan-Haziran 1999, s. 64.

⁶⁶ M. Arkam KHAN, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (Çev.) Faruk EROĞLU, *Sayıştay Dergisi*, S. 19, Ekim-Aralık 1995, s. 15.

⁶⁷ Ziaul Haq KHAN, *Introduction to Government and Financial Audit*, Director General (P.A.W, Lahora, Pakistan), Teksir edilmiş seminer notlarından. Aktaran, Hüseyin ÖZER, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, Ankara: 1997, s. 5.

denetim ve gözetim olanağı sağlanması için girişilen mücadelelere dayanmaktadır. Bu mücadeleler sonucu tarihte ilk kez İngiltere’de oluşturulan Parlamantonun ilk ve en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınması ve daha sonraki aşamada da, kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamak olmuştur⁶⁸. Bu durum, günümüzde Sayıştay olarak bilinen ve kökleri 13. yüzyıla kadar giden yüksek denetim kurumlarının oluşumunu gündeme getirmiştir⁶⁹.

Klasik liberal düşüncenin egemen olduğu dönemlerde, devletlerin faaliyet ve fonksiyonları sınırlı düzeyde gerçekleşmekteydi. Daha sonra dünya genelinde yaşanan değişim ve gelişmelerin refah devleti anlayışını ortaya çıkarmasıyla devletlerin görev ve fonksiyonlarında artışlar meydana geldi. Devletin görev ve fonksiyonlarında meydana gelen bu artışlar ise kamu giderlerindeki artışı kaçınılmaz hale getirdi. Kamu giderlerinin artması ise vatandaşlar üzerindeki vergi yükünü artırmış ve vatandaşlar, artan vergi yükü sonucu kamu giderlerini, eskiye göre daha yoğun bir şekilde, sorgular hale gelmiştir. Bu nedenlerden dolayı, devletin faaliyet ve girişimlerinin sınırlı olduğu dönemlerde iyi işleyen mali denetim yeterli olmamaya başladı. Kamu yönetimindeki bu gelişmeler sonucu denetim alanında da yenilikler yaşanmış ve geleneksel anlamda mali denetim yerini performans denetimine bırakmıştır.

B. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetimin literatürde ve uygulamada çok farklı şekillerde yapılan çeşitli sınıflandırmaları karşımıza çıkmaktadır. Denetim türleri, denetimi yapan sektörler açısından, denetimi yapan organlara, denetimin kurumsal yapısına, denetimin konusuna, denetimi yapanın statüsüne vb. koşullara bağlı olarak farklı şekillerde sınıflandırılması mümkündür.

⁶⁸ KÖSE, agm., s. 65.

⁶⁹ William F. MESSIER, Auditing: A Systematic Approach, Library of Congress Cataloging in Publication Data, New Jersey: 1997, s. 6.

1. Denetimi Yapan Sektörler Açısından Denetimin Türleri

a. Kamu Kesimi Denetimi

Kamu denetimi, gerek kamu idare ve müesseselerinin gerekse özel sektörün kamu hukuku yönünden denetimidir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi veya başka bir kamu kuruluşunun elemanlarınca yapılan denetimlerdir. Uygulamada kamu yönetiminin denetimi idari ve mali denetim olmak üzere iki kısma ayrılmakta ise de, denetimdeki çağdaş gelişmeler ve denetimin geçirdiği aşamalar karşısında bu ayırım yetersiz kalmaktadır⁷⁰.

b. Özel Kesim Denetimi

Özel sektör kuruluşlarının çeşitli amaçlara göre, gerek kendi bünyelerinde oluşturdukları gerekse bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırdıkları bir denetim çeşididir. Özel kesimde yapılan bu denetim faaliyetinin temel ilkesi her zaman ve her zeminde mali tabloların gerçeği ve doğruyu yansıtıp yansıtmadığı konusunun saptanmasıdır. Kamu kesimin denetimi ile özel kesim denetimin ayrıldığı nokta da tam burasıdır. Yani özel kesim denetimi özel sektörün faaliyetlerini konu edinirken, kamu kesimi denetimi kamusal faaliyetleri denetim konusu yapmaktadır.

2. Denetimi Yapan Organlar Açısından Denetimin Türleri

a. İdari (Yönetmel) Denetim

Yönetmel kurum ve kuruluşların eylem, işlem ve kararlarının yasallık, düzenlilik ve örgüt içi amaçlara uygunluk açılarından denetlenmesinde en etkin yöntem, yine bu kurum ve kuruluşların kendi oluşturdukları mekanizmalar aracılığıyla denetlenmesidir. Yürütme organının kendi içinde yaptığı bu denetim türüne idari (yönetmel) denetim adı verilmektedir⁷¹. Bu bağlamda, idari denetim; İdarenin yine idare içinde oluşturulan mekanizmalarca denetimidir. Diğer bir ifadeyle, kamu yönetimi üzerindeki denetim yönetmel kuruluşlar tarafından yapıldığı gibi yönetim dışında yer alan kuruluşlarca da

⁷⁰ ÖZER, age., s. 34.

⁷¹ H. Ömer KÖSE, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, TC. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara: 2007, s. 10.

yapılabilmektedir⁷². Bu bağlamda idari denetimin birinci türü iç denetim olarak da adlandırılan hiyerarşi denetimidir. İdari denetimin ikinci türü ise, dış denetim olarak adlandırılan vesayet denetimidir.

Kamu kurumları yetki ve görevler bakımından ast-üst diğer bir deyimle memur-amir biçiminde teşkilatlanmışlardır. Bu biçimde örgütlenme hiyerarşik bir yapılanmayı ortaya çıkarır. Bu yapı içerisinde bulunan üstlerin astları denetlemesine hiyerarşik denetim denir. Üstlerin astlar üzerinde atama, sicil verme, yükseltme, disiplin cezası uygulama ve hizmet yerini değiştirme gibi hiyerarşik yetkileri bulunmaktadır. Hiyerarşik piramidin her aşaması aynı zamanda denetleyen ve denetlenendir. Bu denetim türünde her yönetici eyleminden dolayı üstüne karşı sorumludur⁷³.

Kamu kurumunun başka bir kamu kuruluşu tarafından denetlenmesine de dış denetim denir. Bu denetim türünde denetim organı, denetlediği kurumun dışında, başka bir kurum ya da kuruluşa ait olabilmektedir. Dış denetimin sınırlı bir biçimi olarak vesayet denetimi gösterilebilir. Vesayet denetimi, yerinden yönetim kuruluşlarının, kendilerinin dışında, başka bir yönetsel kuruluş tarafından, yasaların öngördüğü sınırlar içinde denetlenmesidir⁷⁴. Dış denetimin bir başka türü de devletin özel denetim kuruluşları tarafından denetimidir. Örnek olarak, KİT'lerin işlemlerinin, özel ve genel bütçe kuruluşlarının harcamalarına ya da mallarına ilişkin işlemlerinin Sayıştay'ca denetlenmesi gösterilebilir⁷⁵.

b. Yasama Denetimi

Yasama denetimi, siyasal denetim ya da meclis denetimi olarak da isimlendirilmektedir. Bu denetim türü, yasama organı tarafından yapılmaktadır. Bunun yolu ve yöntemi, Anayasa ile ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir (AY. md. 98-100).

Demokratik sistemlerde yönetsel kurum ve kişiler halk adına hareket ederlerken, siyasal organlar tarafından kendilerine verilen yetkileri kullanırlar. Gerçek yetkinin sahibi olan siyasal organlar, bu yetkinin nasıl kullanıldığını denetlemek, yetkiyi yeniden düzenlemek ya da gerektiğinde geriye almak hakkına da sahiptirler. Bir başka deyişle,

⁷² Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara: 2006, ss. 369-370.

⁷³ Acar ÖRNEK, Kamu Yönetimi, Meram Yayınları, İstanbul: 1998, s. 241.

⁷⁴ ÖRNEK, age., s. 242; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, s. 372.

⁷⁵ Turan YILDIRIM, İdare Hukuku, 3. B., Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir: 2005, s. 257.

ulusal iradenin temsilcisi sıfatıyla hukuk kurallarını koyan siyasal organların, bu kuralları uygulamakla yükümlü bulunan yönetimi sürekli gözetim ve denetimi altında bulundurması, asli işlevlerinin bir parçasıdır⁷⁶. Bu bağlamda, hükümet ve bakanlar, yasama organına karşı sorumludurlar⁷⁷.

Hükümet sistemleri ne olursa olsun, bütün temsili demokrasilerde, yasama organının “kanun yapma”, “hükümeti denetleme” ve “devlet bütçesini kabul etme” gibi üç temel işlevi bulunmaktadır. Yürütme organının göreve gelmesinin ve görevde kalmasının, yasama organının güvenine bağlı olmadığı başkanlık rejiminde bile, parlamento, meclis araştırması ve bütçeyi kabul yetkileri sebebiyle yürütme organını belli ölçüde denetleyebilmektedir. Türkiye’de de Anayasa gereği, Meclisin bilgi edinmesi ve hükümeti denetlemesi⁷⁸, “soru, meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve meclis soruşturması” şeklinde gerçekleşmektedir⁷⁹.

Yasama organı denetimlerini yaparken, kendi içinde oluşturduğu ihtisas ve araştırma komisyonlarından yararlanır. Meclis Genel Kurulunun üye sayısının çokluğundan dolayı konuları derinlemesine inceleyememesi ve uzmanlık ihtiyacı, bu tür komisyonların kullanımının gün geçtikçe artmasına neden olmuştur. Bu komisyonların denetimleri bir ön denetim niteliğinde olup, raporları Meclis Genel Kurulunca görüşülerek karara bağlanır. Siyasal denetimi yaygın ve etkin hale getirmenin önemli araçlarından birisi de, yasama adına denetim yapan Sayıştay ve benzeri kuruluşlardır. Yürütmenin özellikle mali işlemlerinin denetlenmesi bu kurumlar aracılığıyla gerçekleştirilmekte, ulaşılan sonuçlar yasama organına raporlanmaktadır. Bu raporlar, yasama denetimi için önemli bir temel oluşturmaktadır⁸⁰.

c. Yargı Denetimi

Yönetim üzerinde uygulanan ve yönetimin dışında yer alan en etkili denetim yolu, yargısal denetimdir. Yönetimin yargısal denetimi hukuk devleti anlayışının zorunlu bir

⁷⁶ KÖSE, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, s. 9; Bilal ERYILMAZ, Kamu Yönetimi, Erkam Matbaası, İstanbul: 2003, ss. 302-303.

⁷⁷ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Anayasa Hukuku, 6. B., Turhan Yayınevi, Ankara: 1997, s. 200.

⁷⁸ TBMM’nin denetimi, sadece milletvekillerinin isteği üzerine, soru, gensoru gibi yollarla olmamaktadır. Bunun yanında yönetilenlerin TBMM’ye dilekçe ile başvurmaları durumunda yönetim denetlenmektedir.

⁷⁹ Ayrıntılı Bilgi için Bkz. ERYILMAZ, age., s. 303; GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, ss. 374-375.

⁸⁰ KÖSE, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, s. 10.

sonucudur⁸¹. Bütün siyasi sistemler, hukuk devletinin bir gereği olarak, idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı denetimini kabul etmişlerdir. Bu bağlamda Anayasamızda, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu belirten 125. maddesinde “yargı denetimi” deyimini kullanılmış bulunmaktadır.

İdare, etkinliklerini yerine getirirken kanunlara uymak ve hukuk çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Her ne kadar, kanunlar ve diğer düzenleyici işlemler, idarenin etkinliklerine, yetkilerine ve görevlerine kimi sınırlamalar getirmiş olsalar da bu yeterli değildir. Bu sınırlandırmalar, kişiler açısından tam bir güvence oluşturmaz. Kanunlar, öngördükleri hükümlere uygun davranmamanın yaptırımını göstermişlerdir; ancak, bu da kişiler için yeterli bir güvence olarak kabul edilmemektedir. Bu çerçevede, kişiler yönünden yeterli güvence oluşturmak ve idareyi hukuk sınırları içinde tutabilmek ancak yargısal denetimle sağlanabilecektir⁸².

Ayrıca bu denetim yolu, yönetimin elinde bulundurduğu ve kendisini güçlü kılan araçları yönetilenlerin aleyhine kullanmaması, halkın yararını gözetmesi, halka karşı sorumsuz hareket etmemesi gibi demokrasiyle doğrudan ilişkili bulunan amaçların sağlanmasında da önemli bir işleve sahiptir⁸³.

Yönetimin yargı organları tarafından denetlenmesinde dünyada başlıca iki sistem bulunmaktadır. Bunlardan ilki Anglo-Amerikan ülkelerinde uygulanan “yargı birliği” sistemi, diğeri ise Kara Avrupası ülkelerinde ve ülkemizde uygulanan “yönetimsel yargı” sistemidir. Birinci sistemde yönetim ile vatandaşlar aynı hukuk sistemine tabidirler ve uyuşmazlıklar aynı mahkemelerde (adalet mahkemeleri) çözümlenir. İkinci sistemde ise, idarenin denetimi yönetimsel mahkemeler aracılığıyla yürütülmektedir. “Yönetimsel yargı” adı verilen bu uzmanlaşmış denetim türünde, bir uyuşmazlık çıktığında bir yandan idarenin etkinliği, bir yandan da bu işleyişin hukuk kuralları dışına çıkmamış, kamu yararından sapmamış olması aranır⁸⁴.

Yönetimin denetlenmesinde yönetimsel ve adli yargı yerlerinin dışında, birçok ülkede ve ülkemizde bağımsız bir kuruluş olarak Sayıştay da yargısal yetkilerle donatılmıştır. Örneğin; Meclis, hükümete Bütçe Kanunu ile gelir toplama ve harcama

⁸¹ GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, s. 376.

⁸² İsmet GİRİTLİ, Pertev BİLGİN ve Tayfun AKGÜNER, İdare Hukuku, 3.B, Der Yayınları, İstanbul: 2008, ss. 18-19.

⁸³ KÖSE, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, s. 12.

⁸⁴ Yıldızhan YAYLA, İdare Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul: 1985, s. 35.

yapma yetkisini devretmektedir. Devrettiği bu yetki bütçeye konulan ödeneklerle sınırlıdır. Bütün bunlar parlamento üstünlüğünü belgeleyen öğeler olmakla beraber bütçe hakkının bir gereği olarak verilen yetkilerin yargısal anlamda da denetiminin yapılmasını da gerektirir. Burada sözünü ettiğimiz yargı denetimi, parlamentonun hükümete devrettiği yetkileri hükümetler kullandıktan sonra bunların hesap kayıtlarına geçen izdüşümlerini bir bağımsız yargı organı olan Sayıştay'larca incelenip denetlenmesini ifade etmektedir.

3. Denetleyenin Statüsü Açısından Denetimin Türleri

Denetleyenin statüsüne göre denetim; iç denetim ve dış denetim olarak belirtilebilir.

a. İç Denetim

İç denetim, bir kurumun içyapısı içinde yer alan, ancak belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kişi ya da birimlerce gerçekleştirilen denetimlerdir. Bağımsızlık, iç denetim için kilit bir kavram olup, aksi halde kurumun kendi bünyesinde yer alan ve kurumun en üst yöneticisine bağlı olarak faaliyet gösteren kişilerin gerçekleştirecekleri denetimin gerçek anlamda bir denetim olması beklenemez⁸⁵.

İç denetim, özel sektörde ilk ortaya çıktığında, dış denetimin bir uzantısı olarak görülen ve daha çok mali işlerle sınırlı olan bir faaliyet olarak değerlendirilmekteydi. Daha sonra yaşanan gelişmeler çerçevesinde iç denetim faaliyeti, mali olmayan işlemleri de kapsayan ve denetim komitesi gibi kurumsal yapıları ile birlikte başlı başına bir mekanizma olarak değerlendirilmeye başlanmıştır⁸⁶.

İç denetimin kamu kesiminde uygulanmaya başlaması ise nispeten daha yakın bir geçmişte gerçekleşmiştir. Denetim faaliyeti, her zaman kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak görülmüş ve giderek kamu kesimi performansının geliştirilmesi için bir araç olarak algılanmaya başlamıştır⁸⁷. Bu bağlamda iç denetim, kurum faaliyetlerinin, kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü arttıracak biçimde düzenlenmesini, kurum varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim

⁸⁵ KÖSE, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 15.

⁸⁶ K. H. Spencer PICKETT, The Internal Auditing Handbook, Second Edition, Wiley: 2003, ss. 8-9.

⁸⁷ Jack DIAMOND, The Role of Internal Audit in Government Financial Management, IMF Working Paper, May 2002, s. 4.

danışmanlığını, kurumda hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı olan ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetim olarak tanımlanabilmektedir⁸⁸.

İç Denetim Enstitüsünün (The Institute of Internal Auditors, IIA) yaptığı tanımlamaya göre ise iç denetim; bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan bir faaliyettir⁸⁹.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu⁹⁰ (KMYKK) ise iç denetimi, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlamıştır.

İç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere, iç denetim faaliyetlerinin iki yönü bulunmaktadır. Bunlar, “güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri”dir. İç denetim birimleri yürüttükleri faaliyetlerle idarelerinde; iç kontrollerin yeterli ve etkin olduğu, iş ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütüldüğü, üretilen raporların güvenilir olduğu, operasyonlarda verimliliğin ve etkinliğin sağlandığı ve kaynakların korunduğu hususlarına ilişkin olarak, üst yöneticiye, idarelerin üst yönetimine (bir diğer ifadeyle harcama yetkililerine), dış denetim organına ve kamuoyuna makul seviyede bir güvence verir⁹¹. IIA tarafından güvence hizmetleri “kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesi” olarak tanımlanmaktadır⁹².

Bundan başka, denetimin ikinci fonksiyonu özelde üst yöneticiye genelde (dolaylı olarak) ise idareyi oluşturan birimlere danışmanlık hizmeti verilmesidir⁹³. IIA danışmanlık hizmetlerini ise “herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun

⁸⁸ Münevver YILANCI, İç Denetim, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 086, Eskişehir: 2003, s. 9.

⁸⁹ THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, www.theiia.org (Erişim Tarihi: 15/02/2010).

⁹⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, RG: T. 24.12.2003, No:25326.

⁹¹ Cüneyt GÜLER, “Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim”, *Dış Denetim Dergisi*, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), Y. 1, S. 1, s. 144.

⁹² THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, Government Audit Standards / Internal Professional Practices Framework A Comparison, s. 36, www.theiia.org (Erişim Tarihi: 18/05/2010).

⁹³ Cemil S. MİDYAT, “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, *Mali Hukuk Dergisi*, S. 129, s. 12.

faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bunlarla bağlantılı diğer hizmetler” olarak tanımlamaktadır⁹⁴.

İç denetimin amacı ise, bağlı bulunduğu kuruluşun amacına en verimli şekilde, zamanında ve geçerli hukuk düzenine uygun, rasyonel olarak ulaşıp ulaşmadığını, amaca ulaşmada metotların, yapılan eylem ve işlemlerin uygunluğunu, bunların optimum verimlilik, etkinlik ve ekonomi ile hizmet kalitesini sağlayıp sağlamadıklarını araştırmak ve kontrol etmek, sapmalar varsa meydana çıkarmak, genel düzeltme çarelerini tavsiye etmek gibi hizmetlerin en uygun tarzda yürümesine yardımcı olmaktır⁹⁵.

b. Dış Denetim

Dış denetim, kurumun kendi personeli dışındaki denetçiler ve denetlenen kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenme faaliyet olarak tanımlanabilecektir. Diğer bir ifadeyle dış denetim, ilgili kurum veya kuruluşun işlevsel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan faaliyettir⁹⁶. Dış denetim; bağımsız (özel) dış denetim ve kamusal dış denetim şeklinde gerçekteşmektedir.

ba. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim; denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların, bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir şekilde, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartlarına uyularak, daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu ağışından incelenmesi sonucu ulaşılan görüşlerin işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletilmesi şeklinde tanımlanabilecektir⁹⁷.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelięe⁹⁸ göre ise bağımsız denetim; şirketlerin hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak oluşturulan

⁹⁴ THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, www.theiia.org (Erişim Tarihi: 15/02/2010).

⁹⁵ Nihat GÜNDÜZ, Kalkınma İçin Sistemci Denetim, TODAİE, Ankara: 1974, s. 63.

⁹⁶ Erkan KARAARSLAN, Kamu Harcama Hukuku, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2006, s. 304.

⁹⁷ Ercan BAYAZITLI, Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara:1991, s. 9.

⁹⁸ Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, RG. T: 08/09/2003, S:25223.

hesap ve kayıtların, Sigortacılık Kanunu'na göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata ve Kanuna uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde mali tabloların denetlenmesi ve rapora bağlanması olarak tanımlanmaktadır (md. 5).

Bağımsız dış denetim sonucunda denetlenen defter, kayıt ve belgeler bağlamında düzenlenen raporlar, işletmenin mali durumunu açık, tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız dış denetim, hiçbir şekilde kamu denetimi ile eşanlamli olmadığı gibi, esas aldığı denetim prensipleri ve uyguladığı denetim teknikleri yönünden de önemli farklar göstermektedir.

Bağımsız kuruluşlar tarafından denetim yaptırılması gereksinimi iki nedenden kaynaklanmaktadır;

i. Bankalar ve çok sayıda ortağı bulunan halka açık şirketler gibi mali durumu ve faaliyet sonuçları kamuoyunu ilgilendiren ekonomik birimlerin bağımsız kuruluşlarca denetlenmesi bu şirketlerin mali tablolarına belli bir güvenilirlik kazandırmaktadır.

ii. Devlet denetlediği firmalardan vergi tahsil ettiğinden, söz konusu münasebet çerçevesinde bir taraf teşkil etmektedir. Devlet tarafından yapılan denetimde, maliye politikası ve vergi gelirleri nedeniyle, kamu yararı ve yasalara uygunluk ağırlık taşımaktadır. Oysa bağımsız denetim kuruluşları, tarafsız olarak verecekleri hizmetlerle, mali tabloların kullanıcılarına, muhasebe prensiplerine uygun araçlar ve ileriye dönük kararlarında kolaylıklar sağlayabilmektedir⁹⁹.

bb. Kamusal Dış Denetim (Yüksek Denetim)

Ülkemiz literatüründe denetimin fonksiyonel ayrımının daha çok iç denetim ve dış denetim şeklinde yapıldığı görülmektedir. Yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim de dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. Uluslararası literatürde ise bu tür denetim için daha çok “yüksek denetim” (supreme audit) ya da “devlet denetimi” (state audit) terimlerinin kullanıldığı görülmektedir¹⁰⁰. Bu bağlamda ülkemizde uluslararası

⁹⁹ İhsan TAVŞAN, Bağımsız Denetimin Önemi Ve Basel-II Kriterleri, <http://www.bilgidenetim.com/?sec=3&newsid=73&yazarid=10> (Erişim Tarihi: 20/05/2010).

¹⁰⁰ KÖSE, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, s. 17.

standartlarda yer alan yüksek denetim kurumu, bağımsız kamu dış denetimi yapan tek kurum¹⁰¹ olarak, Sayıştay karşımıza çıkmaktadır¹⁰².

Kavramsal olarak “yüksek denetim ise; kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de donatılmış bağımsız ve özerk denetim kuruluşlarının, Parlamento adına denetim yapma faaliyeti” olarak tanımlanmaktadır.

5018 sayılı Kanun’da da kamusal dış denetimin genel çerçevesi çizilmiştir. Kanun hükmüne göre dış denetimin amacı, “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM’ye raporlanması” şeklinde ifade edilmiştir. Kanunun devam eden düzenlemelerinde ise kamusal dış denetimin kapsamı şu şekilde ortaya konulmuştur:

“Kamusal dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

i) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler doğrultusunda, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

ii) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir” denilmektedir.

Söz konusu Kanun hükümleri dikkate alındığında, kamusal dış denetim sonuçlandıktan sonra düzenlenen raporların idareler itibariyle konsolide edileceği, bir örneğinin ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılacağı; denetim raporları ve bunlara verilen cevaplar dikkate alınarak Sayıştay’ca düzenlenen dış denetim genel değerlendirme raporunun TBMM’ye sunulacağı ifade edilmiştir (md. 68).

¹⁰¹ Bağımsız kamu dış denetimi yapan kuruluşlar arasında Başbakanlık dışındaki işlevi bakımından “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu” da yer almakta iken 6085 Sayılı yeni Sayıştay Kanunu’nun geçici 4’üncü maddesi çerçevesinde “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun personeli, araç, gereç ve her türlü taşınır ve taşınmaz malları ve bütçesi Sayıştay’a devredilmiştir”. Dolayısıyla ülkemizde uluslararası standartlar bağlamında faaliyet gösteren bağımsız kamusal dış denetim sadece Türk Sayıştay’ı tarafından gerçekleştirilmektedir.

¹⁰² Reaci AKYEL, “Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) İle İç Denetim Arasında Koordinasyon”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, S. 34, 2010/2, s. 141.

Yapılan açıklamalar sonucunda yüksek denetimin başlıca ayırıcı özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür. Buna göre;

* Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan "sui generis" bir devlet faaliyetidir,

* Yüksek denetim Parlamento adına yapılan bir faaliyettir, (Ancak bu denetim faaliyeti, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının Parlamento'ya ulaştırılmasında tümüyle bağımsızdır)

* Yüksek denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla Anayasalardan alan bir faaliyettir,

* Yüksek denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır,

* Yüksek denetimi yürüten kurumun mali bağımsızlığı vardır¹⁰³.

Yukarıda belirtilen yüksek denetim kurumlarının temel özelliklerinin yanında, birçok ülkede yüksek denetimin yargısal güçle de donatılmış olduğunu belirtmek gerekir. Ayrıca yüksek denetim için söyleyebileceğimiz diğer bir husus da yüksek denetimin uluslararası standartlara bağlanmış bir faaliyet olduğudur. Dolayısıyla yüksek denetimin ilkeleri, yöntem ve teknikleri Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organisation of Supreme Audit Institutions = INTOSAI) tarafından ve bu örgüt düzeyinde belirlenmektedir¹⁰⁴.

4. Denetimin Konusu Ve Amacı Açısından Denetim Türleri

Denetim, denetlediği yönetimin mali veya mali olmayan işlevini konu aldığından, denetim konusu ve amacı yönüyle yapılacak sınıflandırmada yönetimin nesinin denetlendiğinin de dikkate alınması gerekir. Bu yönüyle denetim dört başlık altında ele alınabilir. Bunlar; "finansal tabloların denetimi, düzenlilik denetimi, performans denetimi ve faaliyet denetimi"dir.

¹⁰³ Benjamin GEIST, State Audit: An Introduction, State Audit – Development in Public Accountability, (Ed. B. GEIST), State Comptroller's Office, Israel:1981, p. 3.

¹⁰⁴ KÖSE, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 18.

a. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetimi; “bir kurumun finansal tablolarının finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁰⁵. Finansal tabloların denetimi, ortaklara veya kamu kurum ve kuruluşlarına ve yetkili makamlara verilen mali tablolar üzerinden yapılmaktadır. Bu denetim türünde denetimin konusunu bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış kârlar tablosu ve finansal durumda değişmeler tablosu oluşturmaktadır¹⁰⁶.

Finansal tabloların denetimi, yukarıda sayılan tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir¹⁰⁷. Ancak denetime tabi tutulan kurumla ilgili bilgilerin tümünün bu temel finansal tablolara sunulması olanaklı olmayabilir. Muhasebenin birinci işlevi sonucunda özetlenmiş bilgilere dayanılarak elde edilen bu tabloların yanı sıra finansal muhasebe süreciyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili olan bilgilerin de raporlanması gerekir ki bu da ilgili araçları da içeren finansal raporlamayı ifade etmektedir¹⁰⁸.

Finansal tabloların denetiminin amacı ise, ilgili taraflara sunulmuş olan geniş içerikli bilgilerin, bu tabloların düzenlenme ilkelerine ve amacına uygun olarak konulmuş olan ölçütlerle uyumlu olup olmadığını belirlemektir¹⁰⁹.

b. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin

¹⁰⁵ Ümit ATAMAN, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU ve Nejat BOZKURT, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, 1. B., Alfa Yayınları, İstanbul:2001, s. 18.

¹⁰⁶ Ersin GÜREDİN, Denetim, Beta Basım, İstanbul: Ağustos 1998, s. 14.

¹⁰⁷ Hasan GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul: 1990, s. 11.

¹⁰⁸ Melih ERDOĞAN, Denetim (Kavramsal ve Teknolojik Yapı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara: 2006, s. 3.

¹⁰⁹ ERDOĞAN, age., s. 3.

değerlendirilmesi olarak tanımlanabilmektedir¹¹⁰. Diğer bir ifadeyle düzenlilik denetimi, kamu fonlarının¹¹¹ 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 türü olarak tanımlanabilecektir¹¹².

INTOSAI tarafından düzenlenen Denetim Standartlarında "*Devlet denetiminin kapsamı düzenlilik ve performans denetimini içerir*" denildikten sonra takip eden maddede;

i) Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumlulukları ile mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat belirtilmesi de dahil olmak üzere doğrulanması (tasdik edilmesi),

ii) Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması¹¹³,

iii) Mali sistem ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetimi,

iv) İç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi,

v) Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi,

vi) Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştay'ca açıklanması gerekli görülen konuların rapor edilmesi (INTOSAI Denetim Standartları md. 38/39) şeklinde düzenlilik denetiminin kapsamı belirlenmiştir.

Düzenlilik denetimi mali denetim (finansal denetim) ve uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

¹¹⁰ T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Düzenlilik Denetim Rehberi, s. 5.
<http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/dC3BCzenlilik/DÜZENLİLİK DEN REHBERİ.doc> (Erişim Tarihi: 13/09/2011).

¹¹¹ Kamu Fonları kavramından devletin parayla ifade edilebilen bütün varlığını anlamaktayız.

¹¹² İsmail H. SAYIN, Avrupa Birliği Sayıştay, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1998, s. 24

¹¹³ Ülkemizde Sayıştay bu doğrulamayı, Kesin Hesap Kanun Tasarısının Hazırlanmasına esas olmak üzere verdiği Genel Uygunluk Bildirimleri ile yapmaktadır.

ba. Mali Denetim (Finansal Denetim)

Mali Denetim (financial audit); Bir kurumun mali tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda görüş belirlenmesi amacıyla incelenme sürecini ifade eder¹¹⁴. Diğer bir ifadeyle mali denetim, bütçe uygulamalarına ilişkin olarak kamu idaresinin mali karar ve işlemlerinin sorgulanmasıdır¹¹⁵.

Sayıştay Kanunu'nda mali denetim, "Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim"dir (SK. md. 2) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda tahakkuk eden gelirlerin tamamının tahsil edilip edilmediğinin, harcamaların yetkili kimseler tarafından ve usulünce yapıp yapılmadığının kontrolü mali denetimin kapsamı içerisinde yer almaktadır.

bb. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirtmek amacı ile incelenmesidir. Bu denetim türünde denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir¹¹⁶. INTOSAI denetim standartlarında belirtilen uygunluk denetimi ise, "idari faaliyetlerin uymakla yükümlü oldukları yasa ve diğer düzenlemelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğine ilişkin yapılacak denetim" olarak tanımlanmaktadır. Şekli denetim olarak ta bilinen uygunluk denetimi, kamu yönetiminde yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu denetim türünde işlemlerin veya harcamaların yerindeliği, yani ekonomik ve sosyal etkileri üzerinde durulmayıp, mevzuata uygunluğu araştırılmaktadır¹¹⁷.

Uygunluk denetimi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu geniş kapsamda mali boyutu olan işlemler yer aldığı gibi idarelerin faaliyetlerine yönelik olup da mali boyutu olmayan işlemler de bulunmaktadır. Dolayısıyla uygunluk denetiminde etkinlik

¹¹⁴ KEPEKÇİ, age., ss. 3-4.

¹¹⁵ BAYAR, "Mali Denetim", s.1.

¹¹⁶ KEPEKÇİ, age., s. 2.

¹¹⁷ Recep SANAL, Türkiye'de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, TODAİ, Ankara: 2002, s. 19.

sağlanması adına bu geniş yelpazeden seçilecek herhangi bir konuda, konu bazlı uygunluk denetimi yapılması mümkün hale getirilmiştir. Uygunluk denetimi, düzenlilik denetiminin bir parçası olarak yürütülebileceği gibi ondan bağımsız olarak da yürütülebilmektedir¹¹⁸. Mali denetimden bağımsız yürütülecek uygunluk denetimi bir ya da birden fazla kamu idaresinde seçilmiş belirli bir konu ya da konuların, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu açısından incelenmesidir. Bu tür bir uygunluk denetiminin konusu, belirli bir harcama, gelir ya da mal işlemi olabileceği gibi belirli bir proje ya da faaliyet de olabilmektedir¹¹⁹.

c. Performans Denetimi

Son yıllarda hemen her alanda olduğu gibi kamu sektöründe de yenilikler ve ilerlemeler olmuştur. Bu yenilikler ve ilerlemelere paralel olarak kamu harcamalarında artışlar meydana gelmiş ve geleneksel denetim anlayışının yeni taleplere cevap verme noktasında yetersiz kaldığı düşüncesi artmaya başlamıştır.

Devletin kamu düzenini sağlama fonksiyonu dışında sosyo-ekonomik gelişimde aktif rol oynamaya başlaması ve buna paralel olarak kamusal alanların genişlemesi, kamu gelir ve giderlerinin artışına yol açarak daha rasyonel karar mekanizmalarının oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Hükümet faaliyetlerinin hacmi genişledikçe, yapılan harcamalardan verim alınması, kamu kaynaklarını kullananlardan hesap sorma bilincinin gelişmesi ve kamu kaynaklarını kullananların hesap verme sorumluluğu giderek belirginleşmiştir. Denetimin işlev ve alanının genişlemesiyle geleneksel denetim bu yeni talepleri karşılamada yetersiz kalmış ve performans denetiminin alt yapısı oluşturulmaya başlanarak performans denetimi yükselen bir değer haline gelmiştir¹²⁰.

Kamu harcamalarının arttığı bir ortamda, buralardaki üretim imkanları ve süreçleri, kalite kontrol süreçleri, yönetim sistemlerinin değerlendirilmesi, uygulamaların

¹¹⁸ INTOSAI -ISSAI 4000'e göre uygunluk denetimi, mali tabloların denetiminin ya da performans denetiminin bir parçası olarak yürütülebilir. Uygunluk denetimi ayrıca, münferit bir denetim görevi olarak da yürütülebilir, örnek olarak Parlamento ya da Sayıştayların rapor sunduğu birimlerden gelen taleplere ilişkin denetimler ya da Sayıştay'ın kendi inisiyatifi ile yürütülen denetimler gösterilebilir. Mali denetimden bağımsız yürütülecek uygunluk denetimi için bkz. INTOSIA – ISSAI 4100.

¹¹⁹ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Düzenlilik Denetim Rehberi, s. 11.

¹²⁰ KUBALI, age., s. 13; Bayram BARUN, Mustafa EKİNCİ ve Özlem TEMİZEL, “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü,” 22. Türkiye Maliye Sempozyumu Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesi Üzerine Etkisi, 9 – 13 Mayıs 2007, Belek / Antalya, s. 112.

yerindeliği gibi mali olmayan alanların da incelenerek yetersizlikler ve israfların belirlenmesi ihtiyacı, harcanan paranın gerçek değerine ulaşip ulaşmadığının tespitini zorunlu hale getirerek, kaynakların etkili, verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığının tespitini gerektirmiştir¹²¹. Bu bağlamda “performans denetimi; denetlenen kurumun kaynaklarını, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğunun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi” olarak tanımlanabilecektir¹²².

Performans denetiminde düzenlilik denetiminden farklı olarak, faaliyet ve işlemlerin ilgili kurallara, yasal düzenlemelere uygunluğu ve doğruluğu yerine faaliyet ve işlemlerin sonuçları üzerinde durulmakta ve kaynak kullanımlarında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığı incelenmektedir¹²³.

d. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bir kuruluşun amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve ekonomik ve verimli bir faaliyette bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla kuruluş politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime önerilerde bulunma faaliyeti olarak tanımlanabilmektedir¹²⁴. Bunun yanında, faaliyet denetimi; yönetimin amaç ve hedeflerine ulaşmak için fonksiyonlarında yaptığı tüm faaliyetlerin sayısal ve sayısal olmayan bilimsel yöntemlerle gözden geçirilerek değerlendirilmesi, işletmenin tüm faaliyetlerinin sonucunda ortaya koyduğu performansın saptanması, sorunların belirlenmesi ve öneriler geliştirilmesi şeklinde de ifade edilebilmektedir¹²⁵.

Faaliyet denetiminin yapılmasının temelde üç amacı bulunmaktadır. Bunlar; faaliyetlerin belirlenmesi, gelişmeler için fırsatların belirlenmesi ve gelecek dönemlere ilişkin önerilerin geliştirilmesidir¹²⁶.

Bu denetim türü, organizasyonun verimlilik, tutumluluk ve etkinliğinin saptanması, fiili durumlarla belirli ölçütlere göre olması gerekenlerin karşılaştırılması gibi

¹²¹ ABID, agm. ss. 104–105.

¹²² Hüseyin ÖZER, “Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 7, Ocak-Mart 1992, ss. 31–32.

¹²³ CANDAN, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, s.47.

¹²⁴ GÜRBÜZ, age., s. 12.

¹²⁵ İ. Melih BAŞ, “Denetim Tali ve Statik Bir Görev midir?”, *Denetim Dergisi*, Y. 6, S. 63, Mart 1991, s. 18.

¹²⁶ Seval K. SELİMOĞLU, “Faaliyet Denetimi”, *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. XV, S. 1-2, Eskişehir: 1999, s. 197.

kısmen öznel çalışmaları gerektirdiğinden, diğer denetim türlerine nazaran daha zor ve kaygan bir zemine dayalıdır¹²⁷.

Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yapılabilirse de uygulamada bu denetim genellikle iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır. Faaliyet denetiminin iç denetçiler tarafından yapılması daha rasyoneldir. Çünkü iç denetçi işletmeyi bağımsız denetçiye göre daha iyi tanır. İşletmenin özellikleri ve faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü konularında daha bilgilidir. Bu özellikten dolayı bağımsız denetçiye göre faaliyet denetimi yapması daha kolay ve daha etkin olacağı düşünülmektedir¹²⁸.

C. KAMU GİDERLERİNİN DENETİMİ

1. Kamu Giderleri Denetiminin Önemi ve Amaçları

a. Kamu Giderleri Denetiminin Önemi

Kamunun faaliyet hacmi sürekli genişlerken, kamu gelirlerinde buna paralel bir artış sağlamanın mümkün olmaması, kıt olan kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasını zorunlu hale getirmektedir¹²⁹. Kıt kaynakların mümkün olabildiğince verimli ve en yüksek faydayı sağlayacak şekilde değerlendirilmesinde ve toplumsal refahın en üst düzeye çıkarılmasında denetim, en yüksek katkıyı yapabilecek unsurların başında gelmektedir¹³⁰. Bu çerçevede denetim, günümüz demokratik sistemlerin olmazsa olmaz temel unsurlarından birisi olarak görülmektedir.

1982 Anayasasında da ifadesini bulan hukuk devleti ilkesi gereği, kamu idarelerinin kanunlarla verilen görevlerin yürütülmesinde, kamu hizmetlerinin ifa edilmesinde, faaliyetlerin yerine getirilmesinde, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında hukuk kurallarına uygun hareket etmesi gerekmektedir. Bunu sağlamanın başlıca yolu, idarenin uygulama sırasında hukuk kurallarıyla öngörülen usul ve esaslara uyup uymadığının araştırılıp incelenmesi ve değerlendirilmesinden geçmektedir¹³¹. Bu

¹²⁷ Kenan TEPE, "Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi", Kamu Harcamaları ve Denetim Sempozyumu, 26 Ekim 1998, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara: 1998, s. 57.

¹²⁸ Murat KİRACI, "Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi" *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, S. 2, Eskişehir: 2003, ss. 68-69.

¹²⁹ Recai AKYEL ve H. Ömer KÖSE, "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliği", *Türk İdare Dergisi*, S. 466, Mart 2010, s. 9

¹³⁰ Garold E. CAIDEN, "Devlet Yönetiminin Yeni Yönleri", Devlet Denetimi (Makaleler), Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara: 1988, s. 131.

¹³¹ CANDAN, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, s. 16.

bağlamda hem hukuk devleti ilkesini benimseyen hem de temsili demokrasi ile yönetilen devletlerde denetimin önemi ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, temsili demokrasilerde halk, seçimler aracılığıyla kollektif sorunların çözümü için kamu politikaları üretme yetkisini temsilcilerine devrederken, temsilciler ise bu politikaların uygulanması yetkisini hükümete ve bürokrasiye devretmektedirler¹³². Dolayısıyla, parlamentoların halk adına egemenliği kullanma araçlarından birisi, yöneticilerin her türlü eylem ve işlemlerini denetleyebilme yetkisine sahip olmasıdır¹³³ ki bu da denetim müessesesinin demokratik sistemler için ne kadar önemli bir konumda olduğunu bizlere göstermektedir.

Demokrasinin yerleşmiş olduğu ülkelerde hükümet tarafından yapılan faaliyetlerin uygulanması esnasında ve sonrasında idari organlar, yasama organı ve yargı organları tarafından denetlenmesi ve bunlara ilişkin bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması gerekir. Kamu harcamalarının ve bu harcamaları finanse edebilmek için toplanan kamu gelirlerinin denetime tabi olması, bütçe uygulamalarının saydam olmasının koşuludur. Başka bir deyişle, kamusal kaynakların toplumun istek ve gereksinimlerine cevap verecek şekilde rasyonel olarak kullanılıp kullanılmadığı ancak denetimlerle ortaya çıkacaktır¹³⁴.

Ayrıca bütçenin hazırlık ve uygulama süreçlerinde denetim müessesesinin güçlendirilmesi kamuda şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesini sağlayacaktır. Bu bağlamda etkin bir denetim müessesesinin tesis edilmesindeki başlıca önem, kamu harcamalarında etkinliğin artırılması, yolsuzluk vb. kötü yönetim uygulamalarının önlenmesi ve dolayısıyla kamu kaynaklarının, kalkınmayı sağlamak, yoksulluğu azaltmak ve toplumsal refahı artırmak amacıyla daha etkin kullanılmasına imkân tanınması olarak gösterilebilecektir¹³⁵. Bunun yanında günümüzde yolsuzlukların ve hukuk dışı işlemlerin yaygınlaşması ve büyük boyutlara ulaşması, ihalelerin şeffaf ve dürüst bir ortamda yapılmaması gibi olumsuz durumların giderilmesi amacıyla söz konusu faaliyetlerin Sayıştay denetimini zorunlu hale getirdiğini de belirtmek gerekir¹³⁶.

¹³² KÖSE, “Denetim ve Demokrasi”, ss. 62-63.

¹³³ Safiye KAYA, Sayıştayların Denetim Alanları, Sayıştay Yayınları, Ankara: Ocak 2001, s.2.

¹³⁴ Müge KARACAL ve Ayşe UYDURANOĞLU ÖKTEM, Bütçe Kılavuzu, Tesev Yayınları, İstanbul: 2007, , s. 26

¹³⁵ AKYEL ve KÖSE, agm., s. 23.

¹³⁶ Celal OYMAK, Sayıştay ve Yargı, Prof. Dr. Faruk EREM Armağanı, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara: 1999, s. 609.

b. Kamu Giderleri Denetiminin Amaçları

6085 Sayılı Kanunun ilgili hükmü çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılan denetim;

* Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,

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

* Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,

* Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla gerçekleştirilir.

Bunun yanında kamu giderlerinde denetim müessesesinin yerleştirilmesinde belli başlı amaçlar da güdülmektedir. Örneğin; kamu harcamaların yapılmasında, belirlenen mali yasalara uyumun olup olmadığının tespit edilmesi, kamu kuruluşlarının mali işlemlerinde matematiksel doğruluğunun, yasal ve geleneksel uygunluğu sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesi, bütün mali işlemlerin kayıtlara geçirilip geçirilmediğinin tespit edilmesi ve kamu kuruluşları mali kaynaklarının kullanılmasından sorumlu olan kişilerin, bu sorumluluğu yerine getirip getirmediği konularının araştırılıp, incelenmesi ve kontrol edilmesi kamu giderlerinde denetimin belli başlı amaçları arasında yer aldığı söylenebilir.

2. Türkiye'de Kamu Giderlerinin Denetimi

Kamu giderleri, bütçenin gider kısmını oluşturduğundan, yapılacak olan bütçe denetimlerinde gider ayağının denetlenmesi genel olarak kamu giderleri denetimini oluşturmaktadır. Türkiye'de bütçe denetimini, demokratik – parlamenter sistemdeki kuvvetler ayrılığı ilkesi doğrultusunda; idari, yasama ve yargı denetimi olarak incelemek mümkündür¹³⁷.

¹³⁷ Kamil TÜĞEN, Devlet Bütçesi, 9. B., Bassaray Matbaası, İzmir: 2010, s. 341.

a. Kamu Giderlerinin İdari Denetimi (İç Kontrol Sistemi)

Kamu giderlerinin idari denetimi, esas olarak Maliye Bakanlığı ile ona bağlı kurumların ve diğer Bakanlıkların denetim birimlerinin yaptığı denetimlerdir¹³⁸. Kamu giderlerinde idari denetimin amacı önce masraf yapmak konusunda çıkabilecek kanunların mükemmelliğini, sonra eksiksiz uygulanmasını sağlamaktır. Söz konusu kanunlar arasında; “Genel Muhasebe Kanunu, Bütçe Kanunu, Arttırma Eksiltme Kanunu, Personel Kanunu, Harcırah Kanunu vb. kanunlar” yer alır. İdari denetimin kamu giderleriyle ilişkili başka amaçları da vardır. Kamu yönetiminin amaca uygun olarak çalışması, kaynakların mümkün olan en rasyonel biçimde kullanılması, harcamalardan elde edilen sonuçların değerlendirilmesi, bütçedeki ödeneklerin gereklilik ve yararlılık bakımından incelenmesi bu amaçlar arasında sayılabilir.

İdari denetim, hükümetin yetkili organları tarafından yapılan bir denetim türüdür. Bu bağlamda idare, kendi içerisinde hiyerarşik olarak harcama yaptığı işlemleri denetler. Kamu giderlerinin idari denetiminin esas noktasını kurum veya kuruluşların ödeneklerini kanunlara uygun olarak kullanıp kullanmadığı oluşturur. İdari denetim, hazineden henüz para çıkmadan önce yani harcamaların yüklenme (taahhüt) ve gerçekleştirme (tahakkuk) aşamalarında yapılabildiği gibi, hazineden harcama yapıldıktan sonra, sarf evrakıyla belgeler ve hesaplar üzerinden de yapılabilir. Bu bağlamda idari denetim, kurum veya kuruluşların harcamalarla ilgili yüklenme, gerçekleştirme, ödeme emri ve ödeme aşamalarına bakılarak gerçekleştirilmektedir¹³⁹.

Avrupa Birliği uzun yıllardan beri bütçenin idari denetiminin karşılığı olarak, “kamu iç mali kontrol” (Public Internal Financial Control, PIFC) kavramını kullanmaktadır. Kamu iç mali kontrol, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak amacıyla yürütme organı tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşıma göre kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsamaktadır. Aslında bu kavram, diğer uluslararası kuruluşlar ile ülke uygulamalarında benimsenen “iç kontrol”

¹³⁸ KARAARSLAN, Kamu Harcama Hukuku, s. 305.

¹³⁹ TÜĞEN, age., s. 342; Gülay COŞKUN, Devlet Bütçesi – Türk Bütçe Sistemi, 4. B., Turhan Kitabevi, Ankara: 1994, s. 225.

tanımına da karşılık gelmektedir. Diğer bir deyişle, kamu iç mali kontrolü kavramı, sadece mali değil, mali olmayan kontrol türlerini de (sistem denetimi, süreç denetimi gibi) kapsamaktadır. Bu nedenle Avrupa Komisyonu iç kontrolü, “idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlamaktadır¹⁴⁰.

INTOSAI’da, iç kontrol konusunda Avrupa Komisyonu’na benzer tanımlamalar getirmiştir. Bu tanımlardan yola çıkarak iç kontrolün, yönetimin ayrılmaz ve tamamlayıcı bir parçası olduğunu, kamu kaynaklarını kullanan yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirmesinin en temel unsuru olduğunu söyleyebiliriz¹⁴¹.

5018 sayılı Kanuna göre ise “iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanmaktadır.

Burada ayrıca şunu da ifade etmek gerekir ki, görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu¹⁴²

¹⁴⁰ EUROPEAN COMMISSION, Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control (PIFC), Brussels: 2002, ss. 10-12; Aktaran Ahmet KESİK, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Mali İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (9) 2005/1: s. 98.

¹⁴¹ KESİK, age., s. 98.

¹⁴² **İç Denetim Koordinasyon Kurulu** md.66- Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler. Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bu birimler ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti sunarlar (md. 55).

İç kontrolün amacı;

i. Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

ii. Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

iii. Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

iv. Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

v. Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

İç kontrolü inceledikten sonra şimdi de iç kontrolün iki önemli unsurundan ilki olan ön mali kontrolü ve daha sonra da iç denetimi inceleyeceğiz.

aa. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol, mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleridir. Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü ön mali kontrolü, ödenekler, taahhütler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlarla ilgili ödemelere ilişkin mali kararların alınmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleri şeklinde ifade etmektedir. Bu tür kararlar ön mali kontrol görevini yerine getiren kişinin onayı alındıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı önleyici kontrol olarak da ifade edilebilmektedir. Ön mali kontrol sürecinde, taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapıp yapılmadığı kontrol edilmektedir. Dolayısıyla mali yönetim sisteminde herhangi bir işlemin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreçte yapılan her türlü kontrol, ön mali kontrolün kapsamı içerisine girmektedir¹⁴³. Bu bağlamda ön malî kontrol malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontroller¹⁴⁴ ile harcama birimlerinde yapılacak ön

¹⁴³ KESİK, age., s. 100.

¹⁴⁴ Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak olan ön mali kontroller İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da (İKÖMKE, RG: T: 21.12.2005, No: 26040 (3. Mük)), belirtilen kontroller ile idarece

mali kontrolleri¹⁴⁵ kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye

yapılacak düzenlemeler çerçevesinde yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelmektedir. Gider, gelir, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin mali karar ve işlemler, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir.

Mali karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilebilmektedir. Bu bağlamda kamu idarelerinin söz konusu maddelerde belirtilen karar, işlem ve belgelerin mali hizmetler birimine ön mali kontrolünün yaptırılması zorunludur (İKÖMKE, md. 10-11). Mali hizmet birimlerinin ön mali kontrolüne tabi olan mali karar ve işlemler şunlardır;

- * Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması,
- * Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları,
- * Ödenek gönderme belgeleri,
- * Ödenek aktarma işlemleri,
- * Kadro dağılım cetvelleri,
- * Seyahat kartı listeleri
- * Seyyar görev tazminatı cetvelleri
- * Geçici işçi pozisyonları,
- * Yan ödeme cetvelleri,
- * Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri,
- * Yurtdışı kira katkısı'dır (İKÖMKE, md. 16-26).

Bununla beraber söz konusu usul ve esaslarda belirlenen mali karar ve işlemlerin dışında kalan mali karar ve işlemlerin de aynı şekilde mali hizmet birimlerinde kontrol ettirilmesine yönelik düzenlemelerde yapılabilir. Bu konuda yapılacak düzenleme üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulabilecektir.

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Ayrıca, mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır (İKÖMKE, md. 11).

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarla mali hizmetler biriminin zorunlu ön mali kontrolüne tabi tutulacak karar ve işlemlerin/harcamaların belirlenmesinde bu kontrollerin maliyeti ile sağlayacağı yararın göz önünde bulundurulmadığı, büyük bazı harcamalar kontrol dışında tutulduğu halde, cüzi sayılabilecek nitelikte harcaması olabilecek bazı işlemlerin kontrole tabi tutulduğu belirtilmektedir; CANDAN, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, s. 148; Erkan KARAARSLAN, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Ön Mali Kontrol", *Mali Yönetim ve Denetim*, S. 37, (Mart-Nisan 2006), s. 40.

¹⁴⁵ Mali hizmetler birimlerinin ön mali kontrolüne tabi olan mali karar ve işlemler, harcama birimleri tarafından bu birime gönderilmekte, mali hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenerek ilgili birime gönderilmektedir. Harcama birimlerinde yapılan ön mali kontrol ise süreç kontrolü şeklinde gerçekleştirilmektedir. Süreç kontrolünde her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanmaktadır. Bu amaçla, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemlerden önceki işlemleri de kontrol etmektedir. Ayrıca, harcama yetkilileri tarafından ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapmakla görevlendirilmişlerdir (İKÖMKE, md. 12).

Bakanlığı'nca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilirler (KMYKK. md. 56-58).

ab. İç Denetim

İç kontrolün diğer unsuru iç denetimdir. INTOSAI denetim standartlarına göre iç denetim; bir kurumun idarecilerinin, sorumlu oldukları süreçlerin hile, hata ya da verimli ve tutumlu olmayan uygulamaların meydana gelme olasılığını en aza indirecek şekilde işlediğine dair güvence elde etmesini sağlayan işlevsel araç olarak tanımlanmaktadır.

5018 sayılı Kanununun 63 ve 67'nci maddeleri arasında iç denetim ile ilgili hükümlere yer verilmiş, buna göre “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir”. Görüldüğü üzere, bu madde ile iç denetimin ne olduğu ve bunun nasıl ve kimler tarafından yapılacağı gibi hususlar açıklığa kavuşturulmaktadır. İç denetim ile ilgili olarak yapılan ilk düzenlemede iç denetim “nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanırken 5436 sayılı Kanunla anılan maddede yapılan değişiklikle iç denetim nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak yeniden tanımlanmıştır. Yapılan bu değişiklikle beraber güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonlarının birbirinden ayrı olarak belirtildiği uluslararası tanımlamalarla paralellik sağlanmıştır. Bu değişiklikle beraber, iç denetimin sadece danışmanlık faaliyeti olmadığı bunun yanında nesnel güvence sağlamayı da bünyesinde barındıran bir kavram olarak tanımlanarak modern anlamda bir iç denetim kavramının oluşmasına katkı sağladığı söylenebilir¹⁴⁶.

Söz konusu kanun çerçevesinde iç denetçilerin görevleri de hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda “iç denetçi;

¹⁴⁶ Umut KORKMAZ, “Kamuda İç Denetim (I)”, *Bütçe Dünyası*, C. 2, S. 25 Bahar 2007, s. 10.

* Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirerek kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,

* Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,

* İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,

* Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,

* Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek” görevlerini yerine getirmektedir (KMYKK. md. 64).

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan doğruya üst yöneticiye sunarlar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine gönderilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmektedir.

b. Kamu Giderlerinin Yasama Denetimi

Parlamentoların tüm kamu sektörü için yapılan onbinlerce harcamayı bizatihi kendisinin yapması mümkün değildir. Bu nedenle parlamentoaya ait olan harcama yetkisi bütçe kanunları ile yürütme organına devredilmektedir. Bu nedenle yürütme organları ancak bütçelerde öngörülen ödenek kalemlerinde ve öngörülen miktarlarda harcama yapabilirler; çünkü harcama yetkileri bununla sınırlıdır¹⁴⁷.

Yasama denetimi, bütçenin uygulanmasının yasama organı tarafından doğrudan denetimi şeklinde ifade edilebilir. Yasama organı adına denetlemelerini yürüten Sayıştay, hazırlık çalışmalarıyla yasama organının doğrudan doğruya yapacağı denetlemelerde

¹⁴⁷ KARAARSLAN, Kamu Harcama Hukuku, s. 56.

yardımcı bir birim olarak faaliyet gösterebilmektedir. TBMM bütçe hakkının bir gereği olarak yasama denetimini, bütçe kanun tasarısının hükümet tarafından TBMM'ye sunulması, görüşülmesi, kabul edilen bütçenin uygulanması ve nihayet uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanun tasarısının görüşülüp karara bağlanması şeklinde olmak üzere üç aşamada gerçekleştirmektedir.

Bütçe kanun tasarısı önce TBMM Bütçe Komisyonunda teknik seviyede görüşülmekte, gerekli görülen değişiklikler varsa bu komisyonda yapılabilmektedir. Daha sonra genel kurula havale edilen bütçe tasarısı kamu idareleri itibariyle maddeler, gider ve gelir cetvelleri şeklinde görüşülür ve bölümler bazında oylaması gerçekleştirilir¹⁴⁸ ki bu durumda yasama organı, bütçenin görüşülmesi (onaylanması) aşamasındaki denetimini yerine getirmiş olur.

Bütçe kanun tasarısı meclis tarafından oylanıp onaylanmasıyla birlikte Cumhurbaşkanına sunulur. Cumhurbaşkanının onayıyla birlikte bütçe kanunu, mali yılbaşından itibaren hükümet tarafından uygulanmaya başlanır. Bununla birlikte yasama organının kamu giderlerinin yapıldığı sırada yani bütçenin uygulanması aşamasında yaptığı ikinci tür denetim karşımıza çıkar.

Bütçenin uygulanması aşamasında yapılan denetim;

i. Sayıştay raporlarının incelenmesi,

ii. Bütçe kanunu dışında gelir, gider, ek ödenek, olağanüstü ödenek ve bölümler arası aktarma yapılmasına ilişkin kanun tasarısı ve tekliflerinin görüşülmesi,

iii. Bakanlar Kurulu ve Bakanlıkların sorumluluklarına ilişkin “soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması ve soruşturması¹⁴⁹” şeklinde gerçekleşebilmektedir¹⁵⁰.

¹⁴⁸ TÜĞEN, age., ss. 347-348.

¹⁴⁹ Anayasa'nın 98, 99 ve 100. maddeleri TBMM'nin bilgi edinme ve denetim hakkını düzenler. Bu maddelerde söz edilen soru, genel görüşme, meclis araştırması, gensoru ve meclis soruşturması bütçenin yasama denetimi için de geçerlidir. Soru, Bakanlar Kurulu adına sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere Başbakan veya bakanlardan bilgi istemektir. Meclis araştırması, belli bir konuda bilgi edinmek için yapılan incelemedir. Genel görüşme, toplumu ve devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun TBMM Genel Kurul'un da görüşülmesidir. Bu denetim yollarının nasıl kullanılacağı Anayasa'nın 98. maddesine göre Meclis İçtüzüğü ile düzenlenir. Denetim yollarında biri olan gensoru, Anayasa'nın 99. maddesinde yer alır ve bu madde gensoru önergesinin, bir siyasi parti grubu adına veya en az yirmi milletvekilinin imzası ile verileceğini hükme bağlar. Meclis soruşturması ise Anayasa'nın 100. maddesinde yer alır. Meclis soruşturması ile Başbakan veya Bakanlar hakkında TBMM üye tamsayısının en az onda birinin vereceği önerge ile meclis soruşturması açılması istenebilir.

¹⁵⁰ KARAARSLAN, Kamu Harcama Hukuku, s. 309.

Yasama organının bütçe üzerinde yaptığı diğer bir denetim türü de bütçe uygulamasından sonra yaptığı denetimdir. Bu denetim türü Anayasa gereğince Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulan Kesin Hesap Kanun Tasarısı'nın görüşülmesi ve onaylanması ile gerçekleştirilir. Kesin hesap kanunu tasarısının TBMM tarafından görüşülmesi, hükümete verilen harcama yetkisinin kanunlara uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının tespitine yöneliktir. Ve ayrıca, kesin hesap kanunu tasarısının TBMM tarafından kabul edilmesi bir bakıma hükümetin parlamento tarafından aklanması anlamına da gelmektedir¹⁵¹.

5018 sayılı Kanun'un "Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap" başlıklı altıncı bölümünde TBMM'nin bütçenin uygulanmasından sonra yaptığı denetimin iki şekilde yapılacağı belirtilmektedir. Bunlar faaliyet raporları ve kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılacak denetimlerdir.

ba. Faaliyet Raporları Üzerinde Yapılacak Denetimler

Kamu idarelerinin üst yöneticileri ile bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlarlar. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanacak idare faaliyet raporlarının birer örneği ise Sayıştay ve İçişleri Bakanlığı'na gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir. Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç "*idare faaliyet*

¹⁵¹ Kamil MUTLUER, Erdoğan ÖNER ve Ahmet KESİK, Bütçe Hukuku, 2. B., Bilgi Üniversitesi Yayınları No: 99, İstanbul: 2006, s. 379.

raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu”, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM’ye sunar. TBMM bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir. Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usul ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay’ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

TBMM, bütçenin uygulama sonrasında yapacağı denetimi, bu raporlar çerçevesinde kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumlulukları bağlamında görüşecektir.

bb. Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerinde Yapılacak Denetimler

Yasama organı, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır. Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığı’na hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar¹⁵² Bakanlar Kurulunca TBMM’ye sunulur ve bir örneği Sayıştay’a gönderilir.

Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

¹⁵² Yürürlükten kaldırılmış bulunan 1050 sayılı Kanuna göre ilgili mali yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay (Temmuz ayı sonuna kadar) olarak belirlenen kesin hesap kanun tasarısının Bakanlar Kurulu’na TBMM’ye sunulma süresi, 5018 sayılı Kanun ile bir ay geriye alınmıştır (en geç Haziran ayı sonuna kadar). Söz konusu Kanunla getirilen yeni düzenleme ile Yasama organına hesapları inceleme noktasında daha fazla süre tanınmış olmaktadır. Yapılan düzenleme “Bütçe Hakkı” çerçevesinde değerlendirildiğinde pozitif yönde bir düzenlemeye gidildiği söylenebilir.

- * Genel mizan,
- * Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- * Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- * Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- * Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- * Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- * Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- * Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler yer alır¹⁵³.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildiriminin TBMM komisyonlarında öncelikle görüşülmesi esastır.

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

c. Kamu Giderlerinin Yargı Denetimi (Hesap Yargısı)

Genel olarak bütçenin yargı denetimi Yüksek Hesap Mahkemeleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Ülkemizde ise yargı denetimi TBMM adına Hesap Mahkemesi olarak faaliyet gösteren Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen bu görev Anayasal bir görevdir. 1982 Anayasasının Sayıştay ile ilgili maddesi şu hükümlere yer vermektedir; “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün

¹⁵³ Kesin hesap kanun tasarısına, eski uygulamaya nazaran daha fazla bilgi ve belgeler eklenmektedir. Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller ile bütçe yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler Tasarıya eklenecektir. Böylece hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın bir gereği olarak TBMM, bütçe uygulaması konusunda daha fazla düzeyde bilgilendirilmiş olmaktadır.

içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır. Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır¹⁵⁴.

Her ülkenin kendi hukuk geleneği ve gelişme çizgisi doğrultusunda ortaya çıkan Sayıştaylar, bugün artık parlamenter demokrasinin vazgeçilmez organları haline gelmişlerdir. Başlangıçta klasik bütçeyi denetleyerek sonuçlarını parlamentoya bildiren Sayıştayların görev alanı, devletin ekonomik ve sosyal hayata daha çok müdahale etmek zorunda kalması sonucu giderek artmış ve Sayıştay denetimi, kamu fonunun kullanıldığı tüm alanlara yayılmıştır¹⁵⁵.

Bütçenin yargısal denetimi, esas itibarıyla Sayıştay tarafından, bütçenin uygulanması sonrasında sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yapılmaktadır. Sayıştay'ın yargılama faaliyeti, hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle Sayıştay'ca verilen hükümler, hem sayman hem de hukuka uygun bulunmayan işlemlerin sorumlular üzerindeki hukuki sonuçlarını göstermektedir¹⁵⁶.

3. Türkiye’de Kamu Giderlerinin Denetimini Gerçekleştiren Organlar

Türkiye’de kamu giderlerinin denetimi çeşitli kurum ve organlar bünyesinde yer alan denetim birimleri tarafından da yapılmaktadır. Örneğin, Bakanlıklar ve genel müdürlükler bünyesinde örgütlenmiş olan teftiş müesseseleri ve diğer denetim kuruluşları gibi.

¹⁵⁴ 5428 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun (RG. T: 29 Ekim 2005, No: 25988) ile Anayasanın 160’ıncı maddesine yapılan değişiklikle birlikte mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılacaktır. Anayasa değişikliği ve 5018 sayılı KMYKK öncesinde belediye ve il özel idarelerinin Sayıştay tarafından denetimi ve yargılması 832 sayılı Sayıştay Kanununun geçici 8’inci maddesi uyarınca bu kanunla ilga edilen 16.06.1934 tarihli ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanununun konuya ilişkin hükümleri çerçevesinde yürütülmekteydi (md. 68/69/70/71). Sayıştay tarafından yapılan yargılamada Sayıştay’ın Genel Kurul Kararı gereğince İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri ve Mahalli İdareler Kontrolörleri tarafından düzenlenen teftiş layihaları da esas alınmaktaydı.

¹⁵⁵ TÜĞEN, age., s. 349.

¹⁵⁶ Hasan BAŞ, “Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi”, Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 52, Eskişehir 1984, s. 118.

a. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları

* *Devlet Denetleme Kurulu*

İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve gelişiminin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu (DDK)¹⁵⁷; Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı dernek ve vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapabilecektir.

Anayasal düzenleme çerçevesinde silahlı kuvvetler ve yargı organları DDK'nın görev alanı dışında kalmaktadır. DDK inceleme, araştırma ve denetimi bir ya da birden çok üyesinin sorumluluğu altında yürütür. Gereken hallerde ve konunun niteliğine göre geçici ve sözleşmeli uzmanlardan da yararlanarak inceleme, araştırma ve denetleme komisyonları kurabilmektedir¹⁵⁸.

Kurul, üye sayısının çoğunluğu ile toplanmakta ve toplantıya katılanların çoğunluğu ile karar almaktadır. Kurul adına hazırlanan raporlar, Kurulda konuşulur ve Cumhurbaşkanına arz edilmek üzere karara bağlanır. Raporlar Cumhurbaşkanının onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Raporlarda incelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenen konular en geç kırk beş gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilmektedir. Başbakanlık yetkili mercileri durumu intikal ettirdikten sonra yapılan değerlendirmeler neticesinde ulaşılan sonuçlar hakkında Başbakanlık Teftiş Kurulu aracılığıyla Cumhurbaşkanlığına bilgi vermektedir.

DDK ile ilgili diğer önemli bir hususta şudur ki Cumhurbaşkanı gerek görmesi halinde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirebilmektedir. Kurul tarafından yapılacak inceleme, araştırma ve denetlemelerde ilgili kuruluş ve kişiler istenecek her türlü bilgi ve belgeyi vermekle yükümlüdürler.

¹⁵⁷ Anayasanın belirttiği hükümler çerçevesinde DDK 2443 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun (RG. T: 03.04.1981, No: 17299) ile 1982 yılında Cumhurbaşkanlığına bağlı bir kurul olarak oluşturulmuştur.

¹⁵⁸ 2443 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun, RG, T: 01.04.1981, Sayı: 17299, **Md. 4**; Kamu kurum ve kuruluşları, kurul tarafından gerek görülecek müfettiş, araştırmacı ve diğer uzman personeli Devlet Bakanlığı Genel sekreterinin isteği üzerine Kurul Başkanlığının emrine geçici olarak göstermek ve gerekli yardımı sağlamakla yükümlüdürler” demektedir.

* *Sayıştay*

Türkiye’de yüksek denetim esas itibariyle Sayıştay tarafından yapılmaktadır. 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanunu ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Sayıştay bünyesine alınmasından sonra bu durum daha da gerçeklik kazanmış oldu. Bu bağlamda Devlet bütçesinin dış denetimini yapan Sayıştay’ın görevleri Anayasa tarafından belirlenmiştir. 1982 Anayasasının ilgili maddesi ile Sayıştay’a iki temel görev verilmiştir (AY. md. 160). Bu görevlerden biri TBMM adına denetim yapmak, diğeri ise sorumluların yasal düzenlemelere uygun olmayan ve kamu zararına yol açan hesap ve işlemlerini kesin hükme (hesap yargısı) bağlamaktır.

1982 Anayasası ile genel hatları çizilen Sayıştay’ın örgütlenişi, işlevleri, görev ve yetkileri 6085 sayılı Yeni Sayıştay Kanunu ile belirtilmiştir. Sayıştay ile ilgili daha genel açıklamalar bundan sonraki bölümlerde daha ayrıntılı inceleceğinden tekrardan kaçınılmıştır.

b. Bakanlık ve Müsteşarlık Denetim Organları

3046 sayılı Kanun¹⁵⁹, bakanlıkların, kuruluş ve görev esaslarını düzenlemiştir. Bu bağlamda bakanlıklarda danışma ve denetim görevinin ifası için teftiş kurulların kurulduğunu görmekteyiz. Bu kurullar aracılığıyla her bakanlık kendi işlemlerini denetlemekte ve raporlarını gereği için kendi bakanlığına sunmaktadır. Her bakanlığın teftiş kurulu yanında, bu bakanlıklara bağlı/bağımsız genel müdürlük ve ilgili idarelerin kendi denetim kurulları da ihdas edildiği görülmektedir. Diğerk taraftan, bazı bakanlıklar kamusal sorumlulukların daha etkin ve verimli sunulabilmesi için bölge ve/veya il düzeylerinde örgütlenerek faaliyetlerini sürdürmektedirler¹⁶⁰.

* *Başbakanlık Teftiş Kurulu*

Başbakanın görev, yetki ve sorumluluğunu düzenleyen Anayasanın ilgili maddesine göre; “*Başbakan, Bakanlar Kurulunun başkanı olarak, bakanlıklar arasındaki işbirliğini sağlar ve hükümetin genel siyasetinin yürütülmesini gözetir.... Başbakan,*

¹⁵⁹ 3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13\12\1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değıştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değıştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, RG. T: 9\10\1984, No: 18540.

¹⁶⁰ Adem YAMAN, “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Genel Değerlendirme ve Öneriler”, Maliye Hukuk Dergisi, S. 133, Ocak-Şubat 2008, s. 14.

Bakanların görevlerinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesini gözetmek ve düzenleyici önlemleri almakla yükümlüdür” hükmü çerçevesinde, Başbakanın bakanlıkların görevlerini Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesini gözetmek ve düzenleyici önlemleri almakla yükümlü kılınması şeklinde denetim ve gözetim yetkisi belirlenmiştir (md. 112). Başbakan, bu denetim yetkisini doğrudan veya Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı aracılığıyla kullanabilmektedir.

Başbakanlık Teftiş Kurulu; devlet sisteminin etkin ve hukuka uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve kamuda şeffaflık ve hesap verilebilirliği artırmak, evrensel ilke ve uygulamalar ışığında denetim ve soruşturma yapmak, denetim sisteminin genel prensiplerini belirlemek ve ulusal ve uluslararası alanda çözüm önerileri getirmek amacıyla kurulmuştur.

3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun, Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığının görevlerini belirtmiştir. Buna göre Başbakanlık Teftiş Kurulu;

“a) Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,

b) 1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak,

2. Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

3. Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları da mali yönden teftiş ve denetlemek,

c) Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak”la görevlendirilmiştir (md. 20).

Buna göre; Kurula, bütün kamu kurum ve kuruluşlarında, KİT’lerde, bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda,

derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde, lüzumu halinde ise imtiyazlı şirketler ve özel kuruluşlarda, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile Başbakanlık Merkez Teşkilatı, bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak, bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla KİT’lerde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etme yetki ve görevleri verilmiştir¹⁶¹.

*** Bakanlık Teftiş Kurulları**

Her bakanlığın veya müsteşarlığın teşkilatı ve görevleriyle ilgili olarak düzenlenen yasal mevzuatlarında; bakanlık teftiş kurulları; bakanın veya müsteşarın emri veya onayı üzerine bakan veya müsteşar adına, bakanlık veya müsteşarlık teşkilatı ile bakanlığa veya müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevli olarak kurulmuş kurullardır.

Ülkemizde mali denetimin bir ayağını da Başbakanlık ve bakanlıklara ait teftiş ve inceleme kurulları oluşturmaktadır. Genellikle idari denetim ve teftiş yapan bu kurumların bazen mali sonuçlar doğuran saptamalar yaptıklarını da belirtmeliyiz¹⁶².

*** Müsteşarlık / Genel Müdürlük Denetim Organları**

Her müsteşarlığın/genel müdürlüğün teşkilat ve görevleriyle ilgili düzenlenen yasal düzenlemelerinde, denetim birimleri; müsteşarın/genel müdürün emri veya onayı üzerine, teşkilat ile bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü iş ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlidir. Müsteşarlığa veya genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan denetim elemanları, bağlı oldukları müsteşarlığın/genel müdürlüğün faaliyet alanı içerisinde kalan konularla sınırlı olarak faaliyet göstermektedirler.

c. Maliye Bakanlığı Danışma ve Denetim Organları

Maliye Bakanlığı danışma ve denetim organları 178 sayılı KHK’da düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme çerçevesinde Maliye Bakanlığı merkez kuruluşunda yer alan danışman ve denetim birimleri şu şekildedir;

¹⁶¹ Bu kapsamda, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 5706 Sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun, 2937 Sayılı Devlet İstihbarat Hizmetleri ve Milli İstihbarat Teşkilatı Kanunu gibi özel Kanunlarla verilen görev ve sorumluluklar neticesinde Kurul denetim, inceleme, ön inceleme ve soruşturma da yapabilmektedir.

¹⁶² Ali SERDAR, “Sayıştay Yüksek Mali Yargı – Yüksek Mali Denetim (Yeni Model Arayışı)”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 3, Y. 2, (Ocak-Şubat-Mart 2011), s. 52.

* *Maliye Teftiş Kurulu*

Maliye teftiş kurulu, bir Başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcılarından oluşur ve Bakanın emri veya onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

(a) Genel, katma¹⁶³ ve özel bütçeli dairelerle¹⁶⁴ fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

(b) İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde yukarıda sayılan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,

(c) Dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek,

(d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak, ilk maddede sayılan daire, kuruluş, fon ve ortaklıklar hakkında kendi kanunlarında özel denetim hükümleri öngörölmüş olması, maliye müfettişlerinin teftiş ve inceleme yetkilerini kısıtlamaz.

Teftişe tabi olan daire, kuruluş, fon, dernek, vakıf, sendika ve ortaklıkların görevlileri, bunlara ait para ve para hükmündeki evrak ve ayniyat ile her türlü mal ve eşyayı ve bunlarla ilgili gizli de olsa bütün defter ve belgeleri, isteği üzerine Maliye Müfettişine göstermeye, saymasına ve incelemesine yardım etmeye mecburdurlar. Milli güvenlikle ilgili olup gizli kalması gereken konularda 5018 sayılı KMYKK'da yer alan özel hükümler saklıdır.

Teftiş sonucunda gizli veya açık zimmet veya ihtilas (nitelikli zimmet, aşırma) veya işlemlerinde önemli suistimali görölen ya da muhafaza veya idaresi altında bulunan para ve para hükmündeki evrak ve ayniyat ile her türlü mal ve eşyayı ve bunların defter ve belgelerini göstermeyen memurlar, Maliye Bakanlığı memuru iseler Maliye Müfettişi tarafından, diğer bakanlıklara ve dairelere mensup iseler müfettişin talebi üzerine atamaya yetkili amirleri tarafından görevlerinden uzaklaştırılırlar. Ancak görevinden

¹⁶³ 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesine göre; mevzuatta katma bütçeli idarelere yapılan atıflar, katma bütçeli idare iken 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kanunla özel bütçeli idareler kapsamına alınan kamu idareleri bakımından ilgisine göre bu idarelere yapılmış sayılır.

¹⁶⁴ Hüküm 2006 yılının başından önce yürürlüğe konulduğu için, "özel bütçeli daireler" ibaresinden; belediyeler, il özel idareleri ve köy tüzel kişiliklerinin anlaşılması gerekecektir.

uzaklaştırılması gereken memur Milli Savunma Bakanlığına mensup ise, kolordu komutanının veya daha büyük amirlerinin yazılı izinlerinin alınması gerekir.

Teftiş ve inceleme, sermayesinde Devletin iştiraki olan kuruluş, şirket, dernek, vakıf ve sendikalara ait olduğu takdirde, Müfettiş raporu ilgili mercie tevdi edilir ve gereği bu merciler tarafından yapılarak sonucu Maliye Bakanlığına bildirilir.

Maliye Teftiş Kurulu Başkanı, Maliye Müfettişi sıfat ve yetkilerini haiz olup, müfettişlerin Bakan adına idaresi ve çalışmalarının düzenlenmesi görevini yerine getirir. Maliye Teftiş Kurulu ve Maliye Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma esasları tüzükle düzenlenir.

*** Strateji Geliştirme Başkanlığı**

5436 sayılı Kanuna¹⁶⁵ göre, teşkilat kanunlarında, strateji geliştirme başkanlığına ilişkin düzenleme yapıncaya kadar söz konusu kanunda belirtilen görevler ile kanunlarla verilen diğer görevleri de yürütmek üzere, Başbakanlık ve bakanlıklarda strateji geliştirme başkanlığı kurulmuştur¹⁶⁶.

Aşağıda sayılan görevler ile 5018 sayılı Kanunda belirtilen görevler (md. 60), Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Bu görevler;

- Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde Bakanlığın orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek,
- İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek ve yorumlamak,
- İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak,
- Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek,

¹⁶⁵ 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG. T: 24.12.2005, No: 26033.

¹⁶⁶ Salâhaddin KARDEŞ, Maliye Bakanlığı Görev ve Yetkiler, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2010/404, Ankara: 2010, s. 161.

- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak,
- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak Bakanlığın faaliyet raporunu hazırlamak,
- Bakan / Üst Yönetici tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİ VE SAYIŞTAY

I. KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİ (SAYIŞTAY YARGISI)

Anayasamızda yer alan, “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir...(md. 160)” hükmü uyarınca Sayıştay denetleme görevi yanında yargılama işlerini de gidermekle görevlendirilmiştir.

Yargı denetimi, kamu giderlerinin yapılmasında, gelirlerin toplanmasında ve kamu mallarının yönetiminde görev alan üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi gibi kişilerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesi sonucu ortaya çıkabilecek durumun Sayıştay tarafından yargılanması halidir¹⁶⁷.

5018 sayılı Kanun da Anayasa’da yer alan hüküm çerçevesinde, “Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanmasını; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir” şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere Sayıştay, yasal düzenlemelere uygun olmayan ve kamu zararına yol açan hesap ve işlemler hakkında kesin hükümler ihdas edecektir.

Çalışmamızın bu bölümde, öncelikle Sayıştay yargısının (Hesap Yargısının) yargı düzeni içindeki yeri tespit edilecek, daha sonra Sayıştay yargısının yargılama alanı belirdikten sonra Sayıştay’ın kurumsal kimliği hakkında genel bilgiler verilecektir.

A. SAYIŞTAY YARGISININ YARGI DÜZENİ İÇİNDEKİ KONUMU

Sayıştay’ın görev yapısı idari ve yargısal görevlerden müteşekkildir. Sayıştay’ın idari görevleri arasında; bütçenin uygulanmasını denetlemek, kesin hesapları incelemek

¹⁶⁷ Engin ATAÇ, Gülay ÇOŞKUN ve Tayfun MOĞOL, Devlet Bütçesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir: 2004, s. 155.

ve görüşünü TBMM'ne sunmak ve mali konularda TBMM'ye raporlar vermek yer almaktadır¹⁶⁸.

Yargısal görevleri yönünden bakıldığında ise Sayıştay'ın “özel idari yargı kurumu” olduğunu söyleyebiliriz. Sayıştay'ın yargısal görevleri arasında da; gelir, gider ve mal işlemlerini ve işlemlere dair sayman hesaplarını incelemek ve sorumlularının hesap ve bu işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine karar vermek yer almaktadır. Bu sebeplerden dolayı Sayıştay bir hesap mahkemesi olarak da kabul edilmektedir¹⁶⁹. Burada şunu ifade etmek gerekir ki, yeni Sayıştay Kanunu, Sayıştay Yargılamasıyla ilgili yaptığı düzenlemelerin başlığını “Hesap Yargılaması” tamlamasını kullanarak ifade etmiş ve Sayıştay'ın üstlenmiş olduğu yargısal görevin bir hesap yargılaması olduğunu vurgulamıştır.

Sayıştay ilk olarak 1862 yılında Divanı Muhasebat adıyla bir hesap mahkemesi olarak kurulmuş olup, daha o andan itibaren yargı yetkisiyle donatılmıştır. Sayıştay, bu tarihten 14 yıl sonra çıkarılan Kanun-u Esasi ile ilk defa anayasal bir kurum niteliğine kavuşmuştur. Daha sonra 1924 Teşkilât-ı Esasiye Kanunu'nda ve 1961 Anayasası'nda yer almasıyla Anayasal kimliğini korumuştur. Son olarak ta 1982 Anayasasında “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir...” şeklindeki düzenlemesi ile anayasal kimliğini sürdürmüştür.

Sayıştay'ın anayasal bir kurum kimliğine sahip olması, 1924 Anayasasının hazırlık aşamalarından günümüze kadar devam eden ve etmekte olan Sayıştay'ın yargı düzeni içindeki yeri konusunda yapılan tartışmaları dindirememiştir. Hatta bu konuda Anayasa Mahkemesi tarafından beş karar¹⁷⁰ verilmiş olmasına rağmen duruma yeterli açıklık getirilememiştir. Çünkü, verilen kararlar incelendiğinde, Anayasa Mahkemesinin bu

¹⁶⁸ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, 25.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.58.

¹⁶⁹ GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, s.58.

¹⁷⁰ a) 14-16.01.1969 tarih ve E.67/13, K.69/5 Sayılı Kararı, RG. T: 14.04.1970, No: 13471.

b) 16.01.196 tarih ve E. 67/19, K.69/6 Sayılı Kararı, RG. T: 17.14.1970, No: 13474.

c) 10.06.1971 tarih ve E. 71/24, K.71/55 Sayılı Kararı, RG. T: 27.04.1972, No: 14171.

d) 17.10.1972 tarih ve E. 72/20, K.72/55 Sayılı Kararı, RG. T: 30.04.1973, No: 14522.

Ayrıntılı bilgi için bkz. Kemal BAŞLAR, Anayasa Yargısında Mahkeme Kararları, Roma Yayınları Ankara: 2005, ss. 17-19.

konuda tutarlı kararlar vermediği görülmektedir. Bunun nedeni olarak da verilen kararları hem birbiri ile hem de kendi içlerinde çelişkilerle dolu olması gösterilebilir. Bu sebeplerle ve ne yazık ki Anayasa Mahkemesi Sayıştay'ın Anayasal kimliğine ve yargı düzeni içindeki yerine ışık tutamamaktadır¹⁷¹.

Anayasa Mahkemesi kararları yanında doktrinde de tartışmalar süregelmiştir. 1982 öncesi ve sonrası gerek yargısal kararlarda gerek doktrinde Sayıştay'ın yargı düzenindeki yeri ile ilgili görüşlere baktığımızda;

- 1) Sayıştay'ın yargı yetkisi olmayan idari bir denetim organı olduğu görüşü,
- 2) Sayıştay'ın yüksek mahkeme değil ancak bir mahkeme olduğu görüşü,
- 3) Sayıştay'ın Yüksek bir Hesap Mahkemesi ve Anayasal Yüksek bir denetim organı olduğu görüşü şeklinde farklı görüşlerin ortaya çıktığını görmekteyiz¹⁷².

Dolayısıyla doktrinde de Sayıştay'ın yargısal fonksiyonu üzerinde bir anlaşma sağlanmış değildir. Taraflardan birinin iddiasına göre, Sayıştay hem inceleme makamı yani bir anlamda iddia makamı ve hem de yargılama makamı olmasından dolayı bir mahkeme niteliğine sahip olamayacağı kabul edilmektedir. Zira bir mahkemenin mahkeme olabilmesi için o mahkemenin sadece yargılama fonksiyonuna sahip olması aynı zamanda iddia makamı olmaması, bağımsız olması ve hâkimlik teminatına sahip olması gerekmektedir¹⁷³. Taraflardan diğersinin iddiasına göre ise, Sayıştay'ın yüksek bir mahkeme olduğu ve buna da gerekçe olarak Sayıştay kararlarının kesin ve sonuçlandırıcı bir özelliğe sahip olması gösterilmektedir¹⁷⁴. Yine *Mutluer* de Sayıştay'ın TBMM adına denetim ve hesap yargılaması yaparken bir yerden talimat almaması yani bağımsız olması ve kararlarına karşı bir üst mahkemeye gidilememesi hususlarından dolayı Sayıştay'ı bir mahkeme, bir yargı kolu olarak görmektedir¹⁷⁵. *Gözler* ise, eleştirilere çok açık olsa bile, Sayıştay'ın bir yönüyle yüksek mahkeme olduğu ve yaptığı faaliyetler ayrı bir yargı kolunu yani hesap yargısını oluşturduğunu belirtmektedir¹⁷⁶.

¹⁷¹ Emre AKDAĞ, “Sayıştay’ın Anayasal Kimliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 25, Nisan-Haziran 1997, s. 179.

¹⁷² M. Azmi GÖNCÜLER, *Sayıştay Yargılaması*, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: 1995, s. 15.

¹⁷³ ONAR, age., C. II, s. 790; Şeref GÖZÜBÜYÜK, “Sayıştay ve Yargı Görevi”, *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. XXI, Yıl. 1973, S. 4, s. 157.

¹⁷⁴ Selim KANETİ, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 1, Temmuz-Eylül 1990, s. 7.

¹⁷⁵ MUTLUER, vd., age., ss. 361-365.

¹⁷⁶ Kemal GÖZLER, *Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Kitapevi, Bursa: 2000, s. 437.

1. Sayıştay'ın Yargı Yetkisi Olmayan İdari Bir Denetim Organı Olduğu Görüşü

Sayıştay'ın yüksek bir mahkeme olup olmadığı ya da yargılama görevi yapip yapmadığı hem Türkiye'de hem de birçok ülkede tartışmalı konular arasında yer almaktadır. Avrupa birliği ülkelerinde de bu konuda farklı düzenlemeler bulunmaktadır¹⁷⁷.

Yukarıda da ifade etmiş olduğumuz gibi, Türkiye'de Sayıştay'ın mahkeme olup olmadığı ile ilgili tartışmalar 1924 Anayasasının hazırlık çalışmalarına kadar uzanmaktadır. 1924 Anayasası Sayıştay'ı “Mali İşleri” bölümünde düzenlemekteydi. 1961 Anayasasında ise Sayıştay “İktisadi ve Mali Hükümler” bölümünde 127'nci maddede düzenlenmiştir.

Sayıştay'ın yargı yetkisi olmayan idari bir denetim organı olduğu görüşünün temelinde 1961 Anayasası döneminde, Sayıştay'ca verilen ilamlar aleyhine Danıştay'a başvurulamayacağını belirten 832 Sayılı Kanunun 45'inci maddesinin son fıkrasının Anayasaya aykırılık nedeniyle iptaline ilişkin Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesi yatmaktadır¹⁷⁸. Bu bağlamda Sayıştay'ın yargı yetkisi olmayan idari bir denetim organı olduğu görüşünü savunanların dayandıkları emareler olarak;

i) “Öncelikle 1961 Anayasasının Sayıştay ile ilgili düzenlemelerin Yargı bölümü içerisinde değil de “İktisadi ve mali hükümler” başlığı altında “yürütme organları” arasında düzenlemiş olması (md. 127),

ii) Sayıştay, üstlenmiş olduğu “sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama” görevini TBMM adına yerine getirmektedir. Dolayısıyla bu durum, Anayasanın yargılama ancak bağımsız mahkemeler tarafından yerine getirilir (AY. Md. 9) hükmüne uymadığından dolayı TBMM adına görev yapan bir kuruluş olarak Sayıştay'ın, yargı yeri sayılamayacağı,

iii) Anayasada yer alan “Kesin Hükme Bağlama” deyiminin; “kesin işleme bağlama, kesin sonuca bağlama, kesin idari karara bağlama” kavramlarının ötesinde bir anlamının olamayacağı,

¹⁷⁷ Bülent KENT, “Türk ve Alman Sayıştayları”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XI, S. 1-2, Y. 2007, s. 987.

¹⁷⁸ GÖNCÜLER, age., ss. 15-16

iv) Sayıştay ilamı diye isimlendirilen belgelere icra idaresince infazı gerekli bir mahkeme hükmü niteliği verilemeyeceği; bu belgelerin aslında denetleme ve inceleme sonucunda hesaplarda ve işlemlerde ortaya çıkarılacak yolsuz ve kanunsuz davranışların doğurduğu “kamu zararını” saptayan bir belge olarak görülmesi ve delil olma yönünde bir özelliğe sahip olması,

Ayrıca Sayıştay ilamlarında, herhangi bir anlaşmazlık olmaksızın bir dizi hesap ve işlemin incelenmesi ve ilgililerin sorumlu oldukları veya olmadıkları yolunda bir sonuca varılması söz konusudur. Bu durumda, “kesin hükme bağlama” bir yargı kararı niteliğini taşımayıp, bir idari işlem niteliğine sahip olması,

v) İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açık olduğuna göre Sayıştay’ca verilen ilamların eylemine Danıştay’a başvurulamayacağı hakkındaki Sayıştay Kanunda düzenlenen hükmün Anayasaya aykırı olması¹⁷⁹” gösterilmektedir.

Bu yapılan gerekçeler dolayısıyla Anayasa Mahkemesi Kararı, Sayıştay’ı değil yüksek bir mahkeme yargı mercii olarak dahi tanımlamamıştır. Bu karara göre Sayıştay sadece idari denetim yapan bir kuruluş olarak nitelendirilmektedir. Aynı konuda Danıştay Dava Daireleri Kurulu da;

i) Sayıştay’ın 1961 Anayasasında düzenleme yerinin idare içinde yer aldığı,

ii) Anayasanın Kurucu Mecliste görüşülmesi sırasında Sayıştay’ın yargı organları arasında yer alması hususunda verilen önerenin reddedilmiş olması;

iii) Anayasanın, yargı yetkisinin ancak Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılabilmesi yönündeki amir hükmü çerçevesinde Anayasanın idare bölümünde yer alan ve Türk Milleti adına hüküm vermeyen Sayıştay’ın nihai hüküm vermeye yetkili bir yargı organı olarak kabulüne imkan olmadığı;

iv) Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlendirilmiş olan Sayıştay’ın muhasip ve diğer ilgililer hakkında zimmete hüküm veren “sui generis”

¹⁷⁹ Anayasanın 2’inci maddesinde yer alan “hukuk devleti ilkesine”, yine anayasanın 7’inci maddesinde yer alan “yargı yetkisi, Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır” kuralına, yine Anayasanın 31’inci maddesinde yer alan “hak arama hürriyetine ilişkin” hükmüne, kanuni yargı yolunu belirleyen değişik 32’inci maddesine, idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı denetimini açık tutan değişik 114’üncü maddesine, Sayıştay’a ilişkin değişik 127’inci maddesine, Danıştay hakkındaki 140’ıncı maddesine ve son olarak da “kanunların Anayasaya aykırı olamayacağını” saptayan 8’inci maddesine aykırı olması nedeniyle iptali gerekir denilmiştir.

bir alt idare mahkemesi olarak kabulünün gerektiği ve kararlarının temyizen Danıştay'da görüleceği yönünde karar vermiştir¹⁸⁰.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi 1991 tarihinde verdiği bir kararla da Sayıştay'ın bir yargı kuruluşu sayılmayacağını ve mensuplarının da hâkimlere ilişkin hükümlere bağlı tutulmayacağını belirttiği gibi denetleme ve sorumluların hesaplarını kesin hükme bağlamaya ilişkin görevi de yargısal nitelikte görmemiştir. Söz konusu görevi “özel yöntemler kullanılarak yapılan ve özü itibariyle idari nitelikte bir tür denetim” olarak kabul etmiştir¹⁸¹. Bunun yanında aynı kararda, Sayıştay tarafından verilen kesin hükümler aleyhine idari yargı yoluna başvurulamamasına rağmen, Sayıştay Kanunundaki inceleme ve kesin hükme bağlama gibi fonksiyonlarını yerine getirirken yargı organlarında kullanılan “yargılama – temyiz – içtihadı birleştirme- ilam” gibi terimler Sayıştay'ın işlevinin yargısal nitelikte olduğunu göstermeyeceği gibi, dava olarak da nitelendirilemeyeceği ifade edilmiştir¹⁸².

2. Sayıştay'ın Yüksek Mahkeme Değil Ancak Bir Mahkeme Olduğu Görüşü

Sayıştay'ın “yüksek mahkeme” ve “mahkeme” olup olmayacağı 1982 Anayasasının hazırlık aşamasında da hararetli tartışmalara neden olmuştur. Şöyle ki; Danışma Meclisi Anayasa Komisyonunca kendisine verilen Anayasa tasarısında, Sayıştay 192'nci maddede “yargı bölümünde” ve “Yüksek Mahkemeler” arasında düzenlenmişti. Ancak Anayasa tasarısı, Danışma Meclisinde verilen değişiklik önermeleri üzerine tekrar görüşülmek üzere Anayasa Komisyonuna gönderildi¹⁸³. Anayasa komisyonu ile Danışma Meclisi arasında gidip gelen Anayasa tasarısında, Sayıştay'la ilgili değişiklikler yapılmış

¹⁸⁰ Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararı, E. 1964/1007, K. 1965/89, 7.5.1965 tarihli karar. Dava Daireleri Kurulunun altı üyesi Sayıştay'ın Yargı mercii olmadığı, kararlarının da yargısal nitelikli olmadığı ve bu sebeple davasının iptal davası olarak görülmesi gerektiği gerekçesiyle üç üyesi de çoğunluk görüşünün esasına katılmadıkları için muhalif kalmışlardır. Hemen belirtelim ki, bu karardan üç yıl sonra, Danıştay Dava Daireleri Kurulu Anayasaya aykırılık itirazını Anayasa Mahkemesi önüne götüren 1967 tarihli kararında, bu içtihadından dönmüş ve Sayıştay'ın bir idari kurul olduğuna ve işlemlerinin idari işlem olduğuna dolayısıyla kararların iptal davasına konu olacağına karar vermiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Pertev BİLGİN, “Sayıştay'ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir Savaş Hikayesi)” *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:7, Nisan 1994, s. 49; Abdullah UZ, “Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay'ın Yargısal Kimliği”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 4, Yıl 2005, s. 364.

¹⁸¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, T: 11.07.1991, E. 1990/39, K. 1991/21, RG. T: 23.05.1992, S: 21236, ss. 21-29.

¹⁸² Zehredin ASLAN, “Sayıştay'ın Sorumluların Hesap ve İşlemlerini Kesin Hükme Bağlama Görevi”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, İ.Ü. Rektörlük No: 4260, İstanbul: 2000, s. 94.

¹⁸³ Bkz. Görüşmeler hk. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, C. 10, B. 150, s. 271.

ve en sonunda Danışma Meclisi tarafından tasarı kabul edilerek Güvenlik Konseyine havale edilmişti. Güvenlik Konseyince de Sayıştay'la ilgili hükümler değiştirildikten sonra Anayasa'ya son şekli verilmiş oldu.

Bu durumda, Milli Güvenlik Komisyonunca Danışma Meclisince kabul edilen metinde yapılan değişikliklere baktığımızda Sayıştay'ın yargısal konumu noktasında mevcut tartışmaları dindirmektense daha da anlaşılmaz bir duruma getirdiği söylenebilir. Şöyle ki:

i) Anayasanın sistematığı içerisinde, Sayıştay Yüksek mahkemeler arasından çıkarılmıştır.

ii) Sayıştay'ın ilk ve son derece hesap mahkemesi olduğuna ilişkin ibare metinden çıkarılmıştır.

iii) Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna başvurulamayacağı metne ilave edilmiştir.

iv) Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna başvurulamayacağı düzenlenmekle beraber, vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay Kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay Kararlarının esas alınacağı belirtilmiştir.

Bu bağlamda yapılan son değişikliklerle Sayıştay'ın yargısal konumu üzerine net bir durum ortaya konulamamış ve söz konusu tartışmalar daha da karmaşık hale gelmiştir. Netice itibariyle yapılan bu yeni düzenlemeler ile birlikte doktrinde, Sayıştay'ın yüksek mahkeme sayılmamasına rağmen kesinlikle bir mahkeme niteliğine sahip olduğu yönünde düşüncelerin daha da yoğunluk kazandığını söyleyebiliriz.

Anayasanın sistematığı de bu görüşü destekler niteliktedir. Anayasanın sistematığına göre Sayıştay yargı kuruluşları arasında gösterilmiş ancak yüksek mahkemeler arasında sayılmamıştır. Doktrinde, Sayıştay'ın yargı bölümünde düzenlenmiş olması, kesin hüküm vermesi sonucunda idari yargı yoluna başvurulamayacağının belirtilmesi, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama faaliyeti sırasında Sayıştay'ın nev'i şahsına münhasır bir yargı yetkisi kullandığını ve Sayıştay'ı bir mahkeme olarak kabul edildiğini söylemek mümkündür¹⁸⁴. Ayrıca öğretilerde de başka

¹⁸⁴ Ergun ÖZBUDUN, Türk Anayasa Hukuku, Ankara: 1986, s. 379; ASLAN, agm., s. 94.

yazarların burada varılan sonuçları destekler nitelikte çalışmalar yaptığını söyleyebiliriz¹⁸⁵. Buna göre;

Tanör ve Yüzbaşıoğlu; Sayıştay'ın Anayasadaki yerini ve verdiği kesin hüküm oluşturan kararlarına karşı yargı yolunun kapatılmış olmasını dikkate alarak, “Sayıştay’ın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama faaliyeti sırasında mahkeme olduğu kabul edilmelidir” demektedirler¹⁸⁶. Esen’e göre ise Sayıştay’ın, inceleme ve denetleme faaliyetlerinin mahkeme niteliği içine girmediği açık olmakla beraber, sorumluları yargılayıp haklarında hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmetmesi Sayıştay’ın “mahkeme” durumunda olduğunu göstermektedir¹⁸⁷.

Sayıştay’ı yüksek mahkeme değil de ancak bir mahkeme olarak kabul eden görüşü savunanların temel dayanağını “kamu gelir ve giderleri ile mallarını ellerinde tutan ve harcayan görevlilerin hukuki durumları sıradan kişilerinkine hiç benzemediğinden, Hazineye karşı mali sorumluluklarını araştırılıp gerçekleştirilmesi her durumda farklı esas ve usuller ile yargı yerlerine tabi tutulması gerektiği” düşüncesinden kaynaklanmaktadır¹⁸⁸.

3. Sayıştay’ın Yüksek Bir Hesap Mahkemesi Ve Anayasal Yüksek Bir Denetim Organı Olduğu Görüşü

Sayıştay’ın yüksek mahkeme olup olmadığı yönündeki tartışmalar 1961 Anayasası zamanında olduğu gibi 1982 Anayasasının hazırlık aşamasında da oldukça önemli bir yer edinmiştir. Bu konudaki tartışma da 832 sayılı Kanunun “Sayıştay’ca verilen ilamlar aleyhine Danıştay’a başvurulamaz (md. 45/son)” şeklindeki hükümden kaynaklanmaktadır. Doktrinde de böyle bir hükmün ancak yüksek mahkeme olma niteliğine sahip olan yargı organlarında olabileceği kanısından hareketle, Sayıştay’ı yüksek bir mahkeme olarak kabul eden görüş varola gelmiştir.

¹⁸⁵ ONAR, age., C. II, s. 790, KANETİ, agm., ss. 7-10, GÖZÜBÜYÜK, “Sayıştay ve Yargı Görevi”, s. 157, MUTLUER vd., age., ss. 361-365.

¹⁸⁶ Bülent TANÖR ve Necmi YÜZBAŞIOĞLU, Türk Anayasa Hukuku, 2. B.,YKY Yayınları, İstanbul: 2001, s. 493.

¹⁸⁷ Selin ESEN, İptal Davası ve İtiraz Yolunda Anayasa Mahkemesinin Yaptığı İlk İnceleme, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, Ankara: 1996, s. 77.

¹⁸⁸ BAŞ, “Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi”, s. 122.

Sayıştay'ın yüksek bir hesap mahkemesi olduğunu savunan görüş, Sayıştay'ın kararlarına karşı bir başka yargı merciine başvurulamaması Anayasa Mahkemesi Kararlarına değil, doğrudan 1982 Anayasası hükümlerine dayanmaktadır. 1982 Anayasası Sayıştay'ı “Yargı” başlığı altında düzenlemiş bulunmaktadır. Anayasa koyucunun Sayıştay'a verdiği yer açısından onu yargı işlevi içinde düşündüğü kuşkusuzdur. Sayıştay'ın sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlama işlevi yanında ayrıca inceleme ve denetleme işlevi de olmasına rağmen Anayasa koyucu yargı işlevine ağırlık tanıyarak Sayıştay'ı “Yargı” bölümünde düzenlemeyi yerinde görmüştür¹⁸⁹.

Kaneti de Sayıştay'ın öncelikle bir mahkeme olduğu görüşü ve daha sonra yüksek bir hesap mahkemesi olduğu görüşünü 1982 Anayasasındaki düzenlemeleri gerekçe göstererek ortaya koymaya çalışmıştır. Şöyle ki;

i) Sayıştay “Yargı” bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümde düzenlenen kuruluşlardan Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (HSYK) bir yargı yeri kimliğini taşımamaktadır. HSYK'nın yargı kimliği taşıması Sayıştay'ın yüksek bir mahkeme sayılmasına engel midir? Kaneti'ye göre engel değildir. Çünkü HSYK'nın yargı yeri olmadığı Anayasa'da tanımlanan işlevinin “hüküm verme” olmamasıyla belirlenmiş ve aynı düzenleme içinde “Kurul Kararlarına karşı yargı mercilerine başvurulamaz” şeklindeki bu düzenlemede de bu yön ortaya konulmuştur (AY. md. 159). Buna karşılık Anayasada Sayıştay'ın işlevleri arasında “Kesin Hükme Bağlama” yer almakta ve Sayıştay'ın kararlarına karşı yine Sayıştay içindeki başvuru yolları belirtilmektedir. Sayıştay kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı da açıklanmıştır. Yargı bölümünde yer alan ve “hüküm verme” işlevine sahip bir kuruluşun bir yargı yeri olduğundan kuşku duymamak gerekir,

ii) Bununla beraber bir yargı yerinin yüksek mahkeme kimliğine sahip olup olmadığını belirleyen ölçü, kararına karşı başka bir yargı yerine başvurma olanağının bulunup bulunmamasıdır. Sayıştay'ın kararına karşı bir başka yargı yerine başvurulamayacağı Anayasada açıkça belirtilmiş olduğundan Sayıştay'ın yüksek bir hesap mahkemesi olduğunu kabul etmek bir zorunluluktur,

¹⁸⁹ Anayasa Komisyonu Sözcüsünün Danışma Meclisi'ndeki görüşmeler sırasındaki açıklamaları. (Danışma Meclis Tutanak Dergisi B. 150, 13.09.1982, ss. 275-276); GÖNCÜLER, age., ss. 18-19.

iii) Sayıştay'ın yargısal işlevi dışında, başkaca görevlerinin bulunması, onun yüksek bir hesap mahkemesi kimliğini taşımasına engel değildir,

Bu açıklamalar ve gerekçeler doğrultusunda “Sayıştay yüksek bir hesap mahkemesi ve anayasal yüksek bir denetim kuruluşudur¹⁹⁰” denilmektedir.

Sonuç olarak; Sayıştay'ın yaptığı işin hesapları kesin hükme bağlamak olduğu hususunda bir ortak görüş vardır, diyebiliriz. Ancak, Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme olup-olmadığı hususundaki tartışma sürmektedir. Bu konuda, Onar; Sayıştay'ın konu ve şahıs bakımından sınırlı bir yargılama yetkisine sahip olduğunu; Duran; Sayıştay'ın idari yargı organı olduğunu, ancak yüksek mahkeme olmadığını; Kaneti ise, Sayıştay'ın kararları başka bir yargı organı tarafından incelenemeyeceğinden, yüksek mahkeme olarak kabul edilmesini savunmaktadır, diyebiliriz¹⁹¹.

B. SAYIŞTAY YARGISININ KAPSAMI

Sayıştay yargısının görev ve kapsamını net belirleyebilmemiz için Sayıştay'ı vareden mevzuata gitmemiz gerekmektedir. Buna göre normlar hiyerarşisinde en üst norm olan Anayasaya ve devamında 6085 sayılı Sayıştay Kanununa bakmamız gerekmektedir. Diğer taraftan 5018 sayılı Kanun ile o yılın cari Bütçe Kanunu'nu da dikkate almamız gerekmektedir. Anayasa'nın 160. maddesi anayasal düzeyde Sayıştay'ın görev ve yetkilerini belirlemektedir. Yine 6085 sayılı Sayıştay Kanunu da Sayıştay'ın görev ve yetkilerini belirlemektedir. Bunun dışında 5018 sayılı Kanun ise kamu kaynaklarının kamu kurumlarınca etkin ve verimli kullanılmasını tenbih eden ve bir usul getiren maddi içerikli bir kanundur. Yine o mali yılın Bütçe Kanunu ise kamu kurumlarına yetkileri ve görevleri çerçevesinde gelirleri toplama ve tahsis edilen giderleri yapma izni veren şekli bir kanundur.

Dolayısıyla Sayıştay görev ve yetkisinin çerçevesinde harcamacı bir kamu kurumunu denetlerken ve yargılarken bu gücü Anayasa'nın 160. maddesi ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'ndan almakta ancak denetleme ve yargılama yaparken de o harcamacı birimin nerede ve nasıl usulsüzlük yaptığını tespit edebilmek için de bu noktada 5018

¹⁹⁰ KANETİ, agm., ss. 9-10.

¹⁹¹ ONAR, age., C. II, s. 790; KANETİ, agm., ss. 7-11; Lütfi DURAN, “Yüksek Mahkemeler Arasında İctihad Uyuşmazlığı”, *Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Yeni Seri, Yıl 1, S. 1, 1967, ss. 4-6; ASLAN, agm., ss. 93-96.

sayılı Kanuna ve bilhassa usul açısından o yılın bütçe kanununa bakması gerekmektedir. Çünkü Sayıştay TBMM adına görev ve yetkisi çerçevesinde ölçümlene yaparken elinde Kanunen olması gereken bir ölçünün bir mastarın olması gerekmektedir. Şöyle ki 5018 sayılı Kanun, harcamaların verimli ve etkin olmasını beklerken, o mali yılın bütçe kanunu da söz konusu tahsisatların yer ve zaman bakımından usulünce harcanmasını beklemektedir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde Sayıştay Yargısının kapsamını belirlemek için mevzuattaki ilgili düzenlemelere baktığımızda şu sonucu elde ederiz. Bu bağlamda Anayasa hükmü; “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının... ve ...sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve başka kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir...; ...Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır¹⁹²” (md. 160) demektedir. Bu bağlamda Sayıştay yargılamasının sınırı Anayasaya göre; Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve kanunlarla verilen hükme bağlama işlemlerinin gerçekleştirileceği kurumlardan oluşmaktadır.

Sayıştay yargısına konu olabilecek kamu kurum ve kuruluşlarının tespitine yönelik 5018 sayılı KMYKK’da da, Kanunun uygulama alanı olarak “merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar” şeklindeki düzenlemesi ile Anayasal hükme paralellik gösterdiği görülmektedir. Ayrıca, 5018 sayılı Kanun, hesap ve işlemlerin kesin hükme bağlanmasını, “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir” (md. 68) şeklinde tanımlayarak Sayıştay yargılamasının alanını belirlemiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun yargılama alanı ile ilgili yaptığı düzenlemeye baktığımızda ise “Sayıştay; ... Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar” (SK. md. 5/b) şeklindeki düzenlemeyle Sayıştay

¹⁹² 2005 yılında yapılan Anayasa değişikliği (Ek: 29.10.2005-5428/2 md.).

yargılamasının kapsamını belirlemiş bulunmaktadır. Bunun yanında 6085 sayılı Kanunun Geçici maddesi ile Yüksek Denetleme Kurulunun (YDK) personel, araç, gereç ve her türlü taşınır ve taşınmaz malları ve bütçesi Sayıştay'a devredilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 3346 Sayılı Kanun ve diğer kanunlarda Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruluna yapılmış olan atıflar Sayıştay'a yapılmış sayılacaktır. Dolayısıyla bu düzenleme ile KİT'lerin denetimi de Sayıştay'a devredilmiş olmaktadır.

Sayıştay yargılamasının kurum bazında yapılan sınırlamasının yanında yargı alanı içerisinde yer alan kurumun hangi iş ya da işlemlerinin ele alınacağı ve sorumlu olarak kimlerin muhatap alınacağına da tespiti edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda da başvuracağımız kaynaklar yine normlar hiyerarşisinde en üstte yer alan Anayasa ve Sayıştay Kanunu olacaktır.

Anayasa hükmü gereği "Sayıştay,... sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak (la)... görevlidir" (AY. Md. 160). Bu itibarla Sayıştay yargısının kapsamı gerek konu gerekse şahıs bakımından sınırlıdır¹⁹³. Anayasanın yukarıda belirtilen ifadesiyle Sayıştay yargısının konusunu "Hesap ve İşlemler" oluştururken şahıs ile ilgili yönünü "Sorumlular" oluşturmaktadır.

Bu bölümde Sayıştay yargısı kapsamında yer alan "hesap ve işlemler" in neler olduğunu ve yargılama kapsamında yer alan şahısların kimler olduğunu ortaya koymaya çalışacağız.

1. Sayıştay Yargılamasının Konusu

Sayıştay'ın yargılama faaliyeti, hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini kapsamaktadır. Başka bir deyişle Sayıştay'ca verilen hükümler, hem sayman hesabına dahil işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını hem de hukuka uygun bulunmayan işlemlerin sorumlular üzerindeki hukuki sonuçlarının ne olduğunu göstermektedir¹⁹⁴.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, Sayıştay yargılamasının konusunu hesap ve işlemler oluşturmaktadır. Ancak kamu kurum ve kuruluşların hangi hesap ve işlemleri

¹⁹³ ONAR, age., C. III, s. 1919.

¹⁹⁴ Recai AKYEL ve Hasan BAŞ, "Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Anayasal ve Yargısal Konumu", *Maliye Dergisi*, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 380.

yargılamaya konu edinilecektir. Kısacası yargılama alanının sınırı nasıl tespit edilecektir. Öncelikle bu sorunun cevabı aranması gerekir.

Ülkemizde, Sayıştay yargılamasının konusunun ne olduğu hususunda geldiğimiz nokta itibariyle biri geniş diğeri dar anlamda olmak üzere iki farklı kavram ortaya çıkmaktadır. Geniş anlamda “hesap ve işlemler”, dar anlamda ise “kamu zararı” Sayıştay yargılamasının konusunu oluşturmaktadır¹⁹⁵.

a. Hesap ve İşlemler

Burada özellikle vurgulanması gereken husus, yargı yetkisinin münhasıran sorumluların hesap ve işlemleri ile ilgili olarak yürütülen ve bu işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığını araştırmaya yönelik denetimler (uygunluk denetimi) ile sınırlı olduğudur¹⁹⁶. Söz konusu kanunların Sayıştay yargısı ile ilgili hükümlerine bakıldığında hesap yargısının konu bazında sınırının “hesap ve hesapla ilgili işlemler” olduğu anlaşılmalı beraber Sayıştay Kanunu hükme bağlama işlemi ile ilgili biraz daha sınırlayıcı bir düzenlemeye gittiği görülmektedir. Anayasa hükmü, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanacağını ifade ederken; Sayıştay Kanunu, kamu idarelerinin; gelir, gider ve mal hesaplarıyla bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını denetlenmesi ve sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususların bulunması durumunda kesin hüküm verilebileceğini ifade etmektedir.

Sayıştay Kanununda hesap ve işlemler ile ilgili iki yönlü bir sınırlamanın yapıldığı anlaşılmaktadır.

Öncelikle Sayıştay’ın yargı alanının tüm kamu kaynaklarını kapsamı beklenirken bu konuda bir sınırlama getirildiği görülmektedir. Bu bağlamda Sayıştay’ın yargı alanını belirleyen hükmüne baktığımızda “*genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mal hesaplarıyla bu hesaplarla ilgili işlemlerinin*” ancak Sayıştay yargısını ilgilendirdiğini görmekteyiz. Dolayısıyla kamu kaynakları¹⁹⁷yla ilgili

¹⁹⁵ Erdal KULUÇLU, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Işığında Sayıştay Yargısı”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), s. 58.

¹⁹⁶ Doğan BAYAR, Sayıştay’ın Anatomisi, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, Ocak-Nisan 2005, s. 64.

¹⁹⁷ Sayıştay Kanununa göre “**Kamu Kaynakları**; kamuya ait veya kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirler, taşınır ve taşınmalar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler, para, alacak ve haklar,

tüm hesap ve işlemler değil sadece gelir, gider ve mallara ilişkin hesap¹⁹⁸ ve işlemler Sayıştay yargısını ilgilendirmektedir¹⁹⁹.

Sayıştay Kanunu'nun getirdiği diğer bir sınırlama ise mevzuata aykırı olduğu tespit edilen işlemler sonucunda bir kamu zararının doğmuş olmasıdır.

b. Kamu Zararı

Sayıştay Kanunu'na göre, Sayıştay'ca hesapların hükme bağlanması, "... sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlamak"tır. Bu Kanun metnine göre Sayıştay'ca hesap ve işlemler üzerinde bir yargılama yapılabilmesi için mevzuata aykırı olduğu tespit edilen hesap ve işlemler sonucunda bir kamu zararı doğmuş olmalıdır.

Sayıştay Kanunu, kamu zararı kavramından ne anlamamız gerektiğine dair yaptığı düzenleme ile söz konusu Kanunda geçen kamu zararı kavramından 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan tanımlamaya atıf yaptığı görülmektedir.

5018 sayılı Kanuna göre Kamu zararı; kamu görevlilerin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan²⁰⁰ mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır (md. 71).

Söz konusu Kanun'un ilk şekline göre kamu zararının doğması ve mali sorumluluktan bahsedilebilmesi için mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda bir zararın oluşması yeterli görülmekteyken yapılan değişiklikle²⁰¹ birlikte artık kamu zararından bahsedebilmek için kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmali

borçlanma suretiyle elde edilenler dahil her türlü değerler ile bağış ve yardımlar" ... şeklinde tanımlanmıştır (md. 2).

¹⁹⁸ Mülga 832 Sayılı Sayıştay Kanunda Gelir, Gider ve Mal Hesapları şu şekilde tanımlanmaktaydı. Gelir Hesapları; Tahakkuk eden ve tahsil edilen bütün gelirlerin, gelir artıklarının ve emanetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler, gelir hesabını... Gider Hesapları; Yapılan harcamaların ve bunlara ilişkin olarak alınan para ve sair kıymetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler, gider hesabını... Mal Hesapları; Mevcut ve alınan, sarf olunan, satış, yok etme veya sair suretlerle elden çıkarılan her türlü malların ve eşyanın miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler, mal hesabını teşkil eder.

¹⁹⁹ Celal OYMAK ve Atilla İNAN, Temel Mali Kanunlar Sayıştay Yargısı ve Hak Arama Yolları, Vizyon Yayınları, Ankara: Ocak 2011, s. 13.

²⁰⁰ 5018 sayılı Kanun'un 71. maddesi ile ilgili ilk düzenlemede Kamu Zararı; mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanmıştı. Kanun'un uygulanmasının 2. yılında Kamu Zararının tanımına "kamu görevlilerin kasıt, kusur veya ihmallerinden" ibaresi eklenerek "kusurlu sorumluluk" esaslı net bir şekilde ifade edilmiş oldu.

²⁰¹ 5628 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 25.04.2007, md. 4.

aranacak; kasıt, kusur veya ihmâl yok ise kamu zararından bahsedilemeyecektir. Dolayısıyla kamu görevlilerinin kamu zararı karşısındaki sorumluluk anlayışında “kusursuz sorumluluk” ilkesi terk edilerek, sorumlulukta kusuru esas alan “kusurlu sorumluluk” ilkesi benimsenmiştir.

Bu çerçevede kamu zararının varlığından veya mali sorumluluktan bahsedilebilmesi için her somut olayda;

- Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemin bulunması;

- Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylem sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması,

- Kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması durumu ile mevzuata aykırı karar, işlem veya eylem arasında bir illiyet bağının olması şartları birlikte aranacaktır²⁰².

Bu çerçevede kamu zararının unsurları da belirlenmiş olmaktadır. Diğer bir ifadeyle kamu zararından söz edebilmek için aşağıda belirtilen unsurların birlikte vücut bulması gerekmektedir. Bu unsurlar; kamu görevlisi, mevzuata aykırı işlem ve eylem, kasıt, kusur veya ihmâl, zarar ve illiyet bağı şeklinde ifade edilebilecektir.

i) Kamu görevlisi; 5018 sayılı Kanuna göre, bir kamu zararından bahsedilebilmesi için, kamu zararına kamu görevlisinin neden olması gerekmektedir. Ne var ki söz konusu Kanun’da kamu görevlisinin tanımı yapılmamıştır.

Türk Ceza Kanunu’nda kamu görevlisi, kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi olarak tanımlanmıştır²⁰³. Kanun hükmü de dikkate alındığında kamu görevlisinin tespitinde asıl olan yürütülen faaliyetin kamusal faaliyet olmasıdır. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun’daki kamu görevlisi kavramını Ceza Kanunu’ndaki tanım çerçevesinde değerlendirmek daha doğru olacaktır. Zira, 5018 sayılı Kanun çerçevesinde kendilerine mali sorumluluk yüklenen, belediye meclis üyeleri vb. kişiler bulunmaktadır. Bunun

²⁰² Selim DEMİREL ve Cengiz KELEŞ, “5018 Sayılı KMYK Kanunu’na Göre Kamu Zararı”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), s. 179.

²⁰³ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, RG. T: 12.10.2004, No: 25611, md. 6.

içindir ki, kamu görevlisi kavramı her ne suretle olursa olsun kamu hizmeti gören kişiler olarak geniş bir yelpazede düşünülmelidir²⁰⁴.

Sayıştay yargılaması kapsamında durumu değerlendirdiğimizde gerek Anayasa'da gerekse Sayıştay Kanunu'nda "sorumluların hesap ve işlemleri"nin kesin hükme bağlanmasından söz edilmektedir. Söz konusu düzenlemelerde yer alan sorumlulardan kasıt, hesap ve işlemleri denetlenip yargılananlar kamu görevlileridir. Bu bağlamda şunu belirtmek gerekir ki kamu görevlisi olmayan kişilerin Sayıştay yargılaması karşısında sorumlulukları bulunmamaktadır²⁰⁵.

ii) Mevzuata aykırı işlem ve eylem; Bir fiil, hukuk düzeninin her hangi bir emrini ihlal ettiği zaman mevzuata aykırı işlem ya da eylem olur. Mevzuata aykırı işlem ve eylem, kanunların yapılmamasını emrettiği bir eylemin yapılması şeklinde ortaya çıkabileceği gibi yapılmasını emrettiği bir davranış konusunda eylemsizlik durumunda da ortaya çıkabilmektedir²⁰⁶.

Diğer bir ifade ile mevzuata aykırılık, yapılan eylem veya işlemin olması gerekenin dışında kural dışı olmasıdır. Kural dışı eylem veya işlem kamu görevlilerince icra edilen eylem veya işlemlerin düzenleyici kuralla karşılaştırılmasıyla tespit edilecek olup, aykırılığın kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama yoluyla yapılacağı hükme bağlanmıştır²⁰⁷.

iii) Kasıt, kusur veya ihmali; 5018 sayılı Kanun, mali sorumluluk açısından kusursuz sorumluluğu reddederek kamu zararının varlığı için kasıt, kusur veya ihmalin varlığını şart koşmaktadır. Kasıt, kusur ve ihmalin olmaması hallerinde ise, kamu zararı oluşmayacağından kamu zararının sonuçlarını düzenleyen hukuki sonuçlar da kamu görevlilerine uygulanamayacaktır²⁰⁸.

Kusur, sorumluluğunun kurucu ögesidir. Kusurun tanımı, doktrindeki görüşe göre, hukuk düzeninin kınadığı, kısaca hoş görmediği, hukuka aykırı bir davranış biçimidir.

²⁰⁴ DEMİREL ve KELEŞ, agm., s. 179.

²⁰⁵ Bkz. Vergi iadesine esas olan raporları düzenleyen yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulamayacağına ilişkin 02.04.2001 tarih ve 4984 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

²⁰⁶ İsmail Hakkı SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Evin Yayıncılık, Ankara: 2000, s. 60.

²⁰⁷ Eyüp KIZILKAYA, "Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi", *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), s. 175.

²⁰⁸ H. Bayram ÇOLAK, Son Değişiklikleri ile Birlikte Konu Anlatımlı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ankara: 2008, s. 343.

Kınamanın nedeni, başka türlü davranma olanağı varken ve zorunlu iken, bu şekilde davranılmayarak, bu tarzdan sapılmış olmasıdır²⁰⁹.

Kusur, kast ve ihmâl olmak üzere ikiye ayrılır. Kast hukuka aykırı sonucun bilerek ve isteyerek meydana getirilmesidir. İhmâl ise, hukuka aykırı sonucu istememekle birlikte, böyle bir sonucun önlenmesi için gerekli önlemlerin alınmaması, gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi suretiyle haksız sonucun doğmasına sebep olunması durumudur²¹⁰.

Kamu görevlilerinin sorumlu tutulabilmesi için kusurun derecesi Devlet Memurları Kanunu'nda²¹¹ (DMK) da belirlenmiştir. Söz konusu Kanuna göre, memurun görevini dikkat ve itina ile yerine getirmesi gerektiği ve memurun kasıt, kusur, ihmâl veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından ödeneceği belirlenmiştir (DMK. Md. 12-13). Bu nedenle, kamu görevlisinin, görevini gereken titizlikle yerine getirmesi halinde sorumluluğu doğmayacaktır. Bunun yanında birden fazla kamu görevlisinin eylem ve işlemleri ile sonuçlanan bir durumda zarar söz konusu olursa sorumluluk nasıl tespit edilecektir. Bu durumda gerek gelirlerin gerekse giderlerin tahakkuk ve tediye işlemleri bir kişinin değil birden fazla görevlinin birbirine bağlı olarak yaptığı çalışmalardan oluştuğu için kusuru olmayan görevlilerin sorumluluğuna karar verilmesi mümkün değildir. Birlikte ve zincirleme sorumluluğa hükmedilebilmesi için her sorumlunun ayrı ayrı kusurunun olduğunun kanıtlanması gerekecektir. Aksi halde, işlemler birden çok görevlinin eylemi ile doğmuş olsa bile, kusuru olmayan kamu görevlisi sorumlu olmayacaktır²¹².

Sonuç olarak, 5018 sayılı Kanun'un da kusur sorumluluğu prensibini getirmiş olması ile kişinin mali sorumluluğa muhatap kılınabilmesi için mevzuata aykırılığın tek başına hiçbir zaman yeter şart olmadığı mutlaka kusur, kast veya ihmâlin de varlığının tespit edilmesi gerekecektir²¹³.

²⁰⁹ Fikren EREN, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 8. B., İstanbul: 2003, s. 532, Selahattin TEKİNAY, Sulhi AKMAN, Servet BURCUOĞLU, Haluk ALTOP ve Atilla TEKİNAY, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. B., İstanbul: 1993, s. 492.

²¹⁰ Safa REİSOĞLU, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yayınevi, 14. B., İstanbul: 2000, ss. 137-138.

²¹¹ 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, RG. T: 23.07.1965, No: 12056.

²¹² OYMAK ve İNAN, age., s. 15.

²¹³ DEMİREL ve KELEŞ, agm., s. 179.

iv) Zarar; 5018 sayılı Kanunda zarar, “kamu kaynağında²¹⁴ artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır” şeklinde ifade edilmiştir (md. 71.). Görüldüğü gibi zarar, kamu kaynağında bir azalış şeklinde ortaya çıkabileceği gibi kamu kaynağının artması sonucunda elde edilecek menfaatten mahrumiyet şeklinde de meydana gelebilmektedir.

5018 sayılı Kanunda kamu zararına neden olan eylem ve işlemler şu şekilde belirtilmektedir;

- * İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- * Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- * Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- * İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- * İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

* Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılmasıdır (md. 71).

5018 sayılı Kanun’da kamu zararının belirlenmesi için esas kabul edilen eylem ve işlemler bu şekilde belirtilmekle beraber “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik²¹⁵” in yürürlüğe konulmasıyla birlikte kamu zararında esas alınacak hususlar genişletilerek şu şekilde bir sıralamaya gidildiği görülmektedir.

Kamu zararının belirlenmesinde;

- * Yapılan iş, alınan mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirtilen ya da mevzuatında öngörülen karar, onay, sözleşme ve benzeri belgelerde belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- * İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması,
- * Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- * İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması,

²¹⁴ Kamu Kaynakları; 5018 sayılı Kanunda, borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler (md. 3) olarak tarif edilirken; Sayıştay Kanununda, Kamuya ait veya kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirler, taşınır ve taşınmaz mallar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler, para, alacak ve haklar, borçlanma suretiyle elde edilenler dahil her türlü değerler ile bağış ve yardımlar (md. 2/1) olarak ifade edilmektedir.

²¹⁵ Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Karar Sayısı: 2006/11058, R.G. T: 19.10.2006, No: 26324.

* Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

* Görevlilere teslim edilen taşınırın zarara uğraması,

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

* Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi,

* Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması durumları esas alınacaktır. Kanunda yer alan tanımlama çerçevesinde kamu zararından bahsedebilmek için yukarıda belirtilen işlemler kast veya ihmal ile kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması gerekmektedir.

v) İlliyet Bağı; İlliyet, sebebi sonuca bağlayan unsurdur. Haksız fiil ile meydana gelen zarar arasındaki sebep-sonuç ilişkisine illiyet bağı adı verilmektedir. Bir kişinin işlediği hukuka aykırı fiil sebebiyle sorumlu tutulabilmesi için işlenen fiil ile meydana gelen zarar arasında illi (nedensel) bir ilişki ya da bağlantı olmalıdır²¹⁶.

5018 sayılı Kanun da kamu zararını tanımlarken “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır” diyerek zararlar zarar verici olay arasında bir bağın olması gerektiğine işaret etmektedir. Dolayısıyla bir kamu zararından bahsedebilmemiz için mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerle zarar arasında illiyet bağının kurulması gerekmektedir. Bu sebeptir ki, illiyet bağının kurulmadığı durumlarda, bir zarar meydana gelmiş olsa bile mali sorumluluk doğmayacaktır.

Yapılan bu açıklamalar sonucunda görülmektedir ki, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun öngördüğü kusursuz sorumluluk prensibi 5018 sayılı Kanun'la yerini kusurlu sorumluluğa bırakmıştır. Kusurlu sorumluluk prensibi gereği, kamu görevlilerinin işlem ve eylemlerinden sorumlu tutulabilmesi için kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı fiilleri neticesinde kamu zararına sebebiyet

²¹⁶ Aydın AYBAY, Borçlar Hukuku Dersleri, Beta Basım Yayım, 9. B., İstanbul: 1984, s. 82; Nuri ERİŞGİN, “Tehlike Bağı”, *AÜHFD*, C. XLIX, S. 1, 2000, s. 137.

vermeleri gerekmektedir. Bu unsurlardan her hangi birinin gerçekleşmemesi durumundan kamu zararından bahsedilemeyeceği gibi sorumluluktan da bahsedilemeyecektir.

2. Sayıştay Yargılamasında Sorumlular

Hukuki bir terim olarak sorumluluk; uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme olarak tanımlanmaktadır²¹⁷. Sorumluluk, aynı zamanda normlara uyulmasını sağlayan bir yaptırım gücü olarak da karşımıza çıkar. Bu yaptırım önceden saptanmıştır ve yapılması gerekeni yapmamak, yapılmaması gerekeni yapmak durumlarında söz konusu olabilmektedir²¹⁸.

Toplumsal bir varlık olarak kişilerin her alandaki sorumluluklarından söz edilebilir²¹⁹. Dolayısıyla sorumluluk kavramı kusura dayanan ve kusursuz sorumluluk olarak ayrılabilirdiği gibi hukuksal sorumluluk, ceza sorumluluğu, disiplin sorumluluğu, siyasal sorumluluk olarak da karşımıza çıkabilir. Ancak bu sorumluluk biçimlerinin kesin çizgilerle birbirinden ayrılabilirdiğini söylemek olanaksızdır. Çoğu kez birkaç sorumluluk biçimi bir arada görülebilmektedir. Böylelikle kuralların yaptırım gücü de artmış olmaktadır. Örneğin bir kişi aynı nedenle hem akçalı hem de disiplin veya ceza sorumluluğu ile karşı karşıya kalabilir²²⁰. Ancak bizim için esas olan yasal düzenlemelerden doğan Sayıştay yargılaması kapsamında yer alan sorumluluktur.

Sayıştay Kanunu sorumluluk müessesesi ile ilgili düzenlemesinde, “*Kanunun sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer Kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır*” ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla yargı denetimi karşısında sorumluların ve sorumluluk hallerinin neler olduğunun anlaşılabilmesi için öncelikle 5018 sayılı Kanuna ve Sayıştay denetimi ile ilgili bulunan diğer Kanunlara bakmak gerekecektir. Bu çerçevede, 5018 sayılı Kanunda yer alan sorumluluk müessesesini doğru kavrayabilmek için de “Kamu

²¹⁷ Ejder YILMAZ, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 1992.

²¹⁸ SAYIN, age., s. 16.

²¹⁹ Abdülsamet ALKIŞ, “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış*, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, Y. 1, S. 2, s. 13.

²²⁰ Atilla İNAN, “Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 1, S. 1, Mart 1978, s. 55.

Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları”ndan²²¹ olan mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu iyi anlamak gerekir.

Mali saydamlık kavramı, ilk olarak 5018 sayılı Kanun ile karşımıza çıkmış olmasına karşın 5018 sayılı Kanunun var olma nedenlerinden de birisi olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda mali saydamlık kavramı; 5018 sayılı Kanunda, “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi” olarak tanımlanmaktadır.

Yönetimde mali saydamlığının sağlanabilmesi için;

i. Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

ii. Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

iii. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibariyle kamuoyuna açıklanması,

iv. Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur.

Dolayısıyla mali saydamlığın sağlanması ile görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, kamu kaynaklarının kim ya da kimler tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisi açık ve net olarak belirlenmiş olacaktır ki bu da Sayıştay yargılamasına konu olacak sorumluların ve sorumluluk ilkelerinin tespitinin daha rahat bir şekilde yapılmasını sağlayacaktır.

Hesap Verme Sorumluluğu ise “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulması ve yetkili kılınmış mercilere²²² hesap vermek zorunda” olmasıdır. Çağdaş kamu malî yönetim sisteminin önemli unsurlarından biri olan hesap verebilirlik, kendilerine

²²¹ “Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları” 5018 sayılı Kanunun 7, 8 ve 9’uncu maddelerinde düzenlenmiştir.

²²² “Yetkili Kılınmış Mercilere” hususunda anayasa mahkemesine gidilmiş ancak anayasa mahkemesi bu ibareyi anayasaya aykırı bulmamıştır. **Bkz.** Anayasa Mahkemesi Kararı, T.02.06.2009, E.2004/10, K.2009/7, Resmi Gazete Tarihi:13 Haziran 2009, Resmi Gazete Sayısı: 27257.

kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri anlamına gelmektedir.

5018 sayılı Kanunda düzenlemenin başlığı “hesap verme sorumluluğu” olmasına karşın, aynı başlık altında “hukuka uygun davranma” gibi mali ve hukuki sonuçları olan yükümlülüklerin de düzenlenmesi tercih edilmiştir²²³. Burada hemen şunu ifade edelim ki; hesap verme sorumluluğunun klasik hukuki sorumluluk veya mali sorumlulukla herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. “Hesap verilebilirlik” veya “hesap verme yükümlülüğü” olarak da adlandırılan hesap verme sorumluluğu, bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük ilişkisinde eşit olmayan iki taraf mevcuttur. Taraflardan biri diğerine görev tevdi etmekte, diğeri de bu görevin yapılıp yapılmadığı, yapılamadıysa niçin yapılmadığı, verilen paranın nasıl harcandığı, tamamının harcanıp harcanmadığı, görevin gerektirdiği amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığı gibi hususlara cevap vermekte, durumunu açıklamakta ve rapor etmektedir²²⁴.

Üzerinde anlaşılan beklentiler uyarınca ifa etmek üzere görev alma ve bu görevin ifa tarzını gösterme mecburiyetine dayanan hesap verme sorumluluğu; siyasal hesap verme, idari (yönetmel) hesap verme sorumluluğu²²⁵ ve mali hesap verme sorumluluğu²²⁶

²²³ Levent KARABEYLİ ve Arife COŞKUN, “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, *Dış Denetim Dergisi*, Y. 1, S. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), s. 85.

²²⁴ Hasan BAŞ, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 20. Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Yapılanma, Karahayıt/Denizli: 2005, s. 401-402.

²²⁵ İdari (yönetmel) hesap verme sorumluluğu ile idari sorumluluk kavramları birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. İdari sorumluluk; genel idare hukuku konusu kapsamında ele alınmaktadır. İdarenin çeşitli alanlarda yürüttüğü faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan zararlardan idare hep aynı sorumluluk ilkelerine göre sorumludur ve verdiği zararı hep aynı ilkelere göre tazmin eder. İdari hesap verme sorumluluğu ise, yönetimde hiyerarşik bir çerçevede yerine getirilir. Yetki ve sorumluluklar ast-üst ilişkisi kapsamında belirlenmiştir. Bürokratik yapıda kaynakların kullanımı konusunda tepeden tabana doğru azalan yetki ve sorumluluklar söz konusudur. Bakanlık üst yönetiminin teşkilatın sevk ve idaresinden Bakana karşı sorumlulukları da yine idari sorumluluk olarak değerlendirilir. İdari hesap verme sorumluluğu kısaca, teşkilatın sevk ve idaresi noktasında doğan sorumluluk olarak tanımlayabiliriz (ALKIŞ, agm., s. 13).

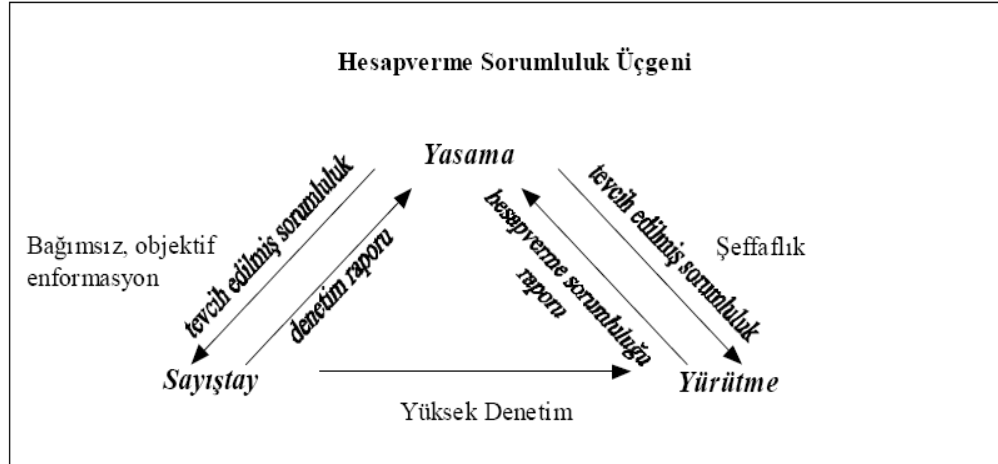
²²⁶ Mali hesap verme sorumluluğu ile mali sorumluluk kavramları da birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. Mali sorumluluk; kişinin gerek hazineye gerekse başka bir kişiye verdiği zararın kendisine ödettilmesi sonucunu doğuran sorumluluk türüdür (SAYIN, age., s. 67). Mali hesap verme sorumluluğu ise kamu kaynağını kullanan, yöneten kişilerin sorumluluğudur. Kendilerine emanet edilen kaynakların ne kadarını nereye, nasıl kullandığının hesabının sorulmasıdır. Burada şunu da ifade etmek gerekir ki; 5018 sayılı Kanun yetki-sorumluluk dengesini yeniden kurmuştur. Dolayısıyla bu Kanun çerçevesinde mali sorumluluk ile idari sorumluluk bir birinden çok farklı anlamlar taşımamaktadır. Bu sistemde önceki uygulamalarda olduğu gibi sayman gibi Sayıştay’a karşı kusursuz sorumlu birini aramak hata olur. Çünkü, söz konusu Kanun sorumluluk müessesesini bir yönetim modeli sistemi içinde tasarlamış olup yönetmel sorumluluk çerçevesinde ele almıştır (ALKIŞ, agm., ss. 19-20).

gibi türleri olup; parlamentonun vatandaşlara karşı, bakanların parlamentoya karşı, bakanlık üst yönetiminin bakana karşı hesap verme sorumluluğunu kapsamaktadır²²⁷.

Uygulamada hesap verme, sorumluluk sisteminin bir raporlama faaliyeti olarak kendini gösterdiği bilinmektedir. Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde ve şeffaflığın sağlanmasında, Sayıştay temel öneme sahiptir. Sayıştay, vatandaşın parasının en iyi şekilde harcanmasına katkı sağlamak amacıyla, denetim alanına giren hesapların doğruluğunu ve mevzuata uygunluğunu ve kamu faaliyetlerin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu değerlendirir; parlamentoya bağımsız ve güvenilir bilgiler sağlar, tavsiyelerde bulunur²²⁸. Bu sistemin, yani Parlamento, hükümet ve Sayıştay arasındaki işleyişin bir üçgen şeklinde gösterilmesi konunun daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır²²⁹.

Hesap verme sorumluluk üçgeninin açıkça gösterdiği gibi Sayıştay denetimleri, bu sorumluluğun yerine getirilmesinde önemli bir role sahiptir. Daha önce belirtildiği gibi Sayıştay, Yürütme organı tarafından raporlanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır²³⁰.

Şekil 2. Hesap Verme Sorumluluk Üçgeni



Kaynak: KAYA, agm., s. 2.

²²⁷ İzak ATİYAS ve Şerif SAYIN, *Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, Tesev Yayınları 4, İstanbul: 1997, s. 6., İhsan GÖREN, *Kamu Maliyesinin Yeniden Yapılandırılması ve Denetimi*, Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Tesev Yayınları 16, İstanbul 2000, ss. 113-114, Necip POLAT, "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2003, S. 49, s.71.

²²⁸ KARABEYLİ ve COŞKUN, agm., s. 92.

²²⁹ Safiye KAYA, "Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay", *Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası*, Ankara: 2-3 Nisan 2003, s. 2.

²³⁰ BAŞ, *Hesap Verme Sorumluluğu...*, s. 412.

5018 sayılı Kanuna göre hesap verme sorumluluğu bulunan kişilerin hesap vermek zorunda oldukları mercilerin başında kuşkusuz Sayıştay gelmektedir. Ancak 5018 sayılı Kanunda (mali) sorumluluk hususundaki belirsizlik uygulamada tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanunun en çok tartışılan hususlarından birisi de mali sorumluluk konusudur. Mali sorumluluk konusu her ne kadar mali saydamlığın bir gereği olarak söz konusu Kanunda “görev, yetki ve sorumlulukların” açık bir şekilde ifade edilmesi gerektiği belirtilmiş ise de sorumluluk hususunun özellikle mali sorumluluğun açık ve net bir şekilde ifade edilmemesi Kanunun olumsuz yönlerinden biri olarak öne çıkmaktadır. Bu konudaki belirsizlik, özellikle dış denetimden tek başına sorumlu olan Sayıştay açısından önem taşımaktadır²³¹.

Sayıştay kendisine karşı sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi hususundaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla Sayıştay Genel Kurul Kararında²³² konuya açıklık getirmiştir. Kararda 5018 sayılı Kanun çerçevesinde belirlenen sorumluluk ve sorumlu tutulacak görevli ve yetkililer konusu ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu karar bağlamında Sayıştay yargılamasında, her türlü kamu görevlisi değil, 5018 sayılı Kanunda sayılan kamu görevlileri muhatap kabul edilecek ve sorumlulukları kesin hükme bağlanacaktır. Diğer bir ifadeyle, Sayıştay’ın hesap yargılamasında 5018 sayılı Kanunda yer alan mali sorumlular dışında kalanlar yargılama kapsamına alınamayacaktır. 5018 sayılı Kanunda belirtilen sorumlulara baktığımızda; Bakanlar, Üst Yöneticiler, Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve Muhasebe Yetkilisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Şimdi sırasıyla bu sorumluların sorumluluk durumlarını ve niteliklerini inceleyelim.

a. Bakanların Sorumluluğu

Bakanların görev, yetki ve sorumlulukları 3046 sayılı Kanun²³³ ve bakanlıkların kendi kuruluş ve teşkilat yasalarında gösterilmiştir²³⁴. 3046 sayılı Kanun gereği bakanlar,

²³¹ H. Bayram ÇOLAK, “Yeni Sayıştay Kanunu Ne Getir(m)iyor?” *Güncel Mevzuat Dergisi*, S. 60, 2010, s. 47.

²³² **14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.**

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

²³³ 3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13\12\1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, RG. T: 9\10\1984, No: 18540.

²³⁴ Ekrem CANDAN, “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, *Mali Hukuk Dergisi*, S. 121, (Ocak-Şubat 2006), s. 51.

bakanlık kuruluşunun en üst amiridir ve bakanlar, bakanlık hizmetlerini mevzuata, Hükümetin genel siyasetine, milli güvenlik siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve Başbakana karşı sorumludurlar. Her bakan, ayrıca emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden de sorumlu olup, bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşların faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir (md. 21).

5018 sayılı Kanuna göre ise “bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu olacaklardır. Bunun yanında, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve TBMM’ye karşı sorumludurlar” denilmek suretiyle bakanların sorumluluk esasları belirlenmiştir (md. 10). Yapılan bu düzenleme ile bakanların kamu mali yönetimdeki rolü yeniden tanımlanmış, bakanlarla üst yöneticiler arasındaki ilişki yeniden düzenlenmiş ve bakanların kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve TBMM’ye karşı sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Bakanların genel olarak 3 tür sorumluluğu bulunmaktadır. Bunlar siyasi sorumluluk²³⁵, cezai sorumluluk²³⁶ ve hukuki sorumluluk²³⁷ şeklindedir. 5018 sayılı Kanunda düzenlenen bakanların sorumluluğu siyasi sorumluluktur. Bunun yanında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve

²³⁵ Siyasi sorumluluk; kolektif sorumluluk ve bireysel sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır. Kolektif sorumluluk, hükümetin genel siyasetinin yürütülmesinden doğan sorumluluktur. Hükümetin izlediği genel politikanın, parlamentoya güven vermemesi, parlamentoyu hoşnut edememesi sonucunda ortaya çıkar. Bireysel sorumluluk ise ilgili bakanın kendi alanından sorumlu olması durumudur. Bu sorumluluk türü, Bakanlar Kurulunun genel siyasetini ilgilendirmeyen, Başbakan tarafından müşterek sorumluluk konusu yapılmayan ve tek bir bakanlığın görev alanına giren işlem ve eylemlerden dolayı ortaya çıkan bir siyasi sorumluluktur.

²³⁶ Cezai sorumluluk; bakanların görevleri ile ilgili suçlarından doğan sorumluluktur. Bu konu meclis soruşturması ile araştırılır ve sonuçta ilgili bakanın yüce divana sevk edilmesine karar verilir. Bakanların görevleri ile ilgili olmayan suçları hakkında ise aynen milletvekilleri gibi dokunulmazlıkları meclis tarafından kaldırılıp, genel mahkemelerde yargılanır.

²³⁷ Hukuki sorumluluk; Bakanların görevleri ile ilgili olarak devlete verdikleri zararı tazmin etmeleridir. Anayasa Mahkemesi Yüce Divan sıfatı ile ancak cezai sorumlulukta devreye girmektedir. Hukuki sorumlulukta ise genel mahkemeler yetkili kılınmışlardır.

TBMM'ye karşı sorumlu tutulmuş olmaları neticesinde bakanların hukuki ve mali konularda da Başbakana ve TBMM'ye karşı sorumlu tutuldukları anlaşılmaktadır²³⁸.

5018 sayılı Kanun çerçevesinde sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi hususundaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla yönelik çıkarılan Sayıştay Genel Kurul Kararında da Bakanların sorumluluğu ile ilgili olarak 5018 sayılı Kanundaki düzenlemeye atıf yapılmış ve bu düzenleme ile “bakanların sorumluluk esasları belirlenmiştir” diyerek bakanların siyasi sorumluluk çerçevesinde Başbakana ve TBMM'ye karşı sorumlu olduğu esas alınmıştır.

Görüleceği üzere, bakanların sorumluluğu ile ilgili olarak, bakanların Sayıştay'a karşı doğrudan sorumlu olmadıkları ancak Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi gerektiği yönünde bir düzenlemeye gidilmiştir. Burada bildirilmesi gereken ilgili merciler Kanunda da belirtildiği üzere Başbakan ve TBMM'dir. Sayıştay'ca yapılan yargılama sırasında bakanların sorumluluğu ile ilgili bir husus tespit edildiğinde Sayıştay bunu bir rapor ile TBMM'ye bildirmekle görevlidir.

b. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu

ba. Üst Yöneticinin Tanımı ve Harcama Sürecindeki Yeri

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sistemimize üst yönetici adında yeni bir kavram yeni bir sorumluluk getirilmiştir. Üst yöneticinin kim ya da kimler olduğu, bunların görev, yetki ve sorumluluklarının neler olduğu yine söz konusu Kanun ile belirlenmiştir. Buna göre; “Üst yönetici, Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı”dır. Ancak, Milli Savunma Bakanlığı'nda bu bakanın özel konumu nedeniyle üst yönetici müsteşar değil bizzat Bakan olarak belirlenmiştir.

Üst yöneticiler, bağlı olduğu idarelerin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını

²³⁸ Erdoğan DEDEOĞLU, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara: 2009, ss. 214-215.

sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Dolayısıyla 5018 sayılı Kanunda belirtilen görevleri çerçevesinde, üst yöneticilerin bütçe uygulamasında doğrudan görev almaktan ziyade idarelerinin en üst amiri olarak belirleme, gözetim ve denetim sorumlulukları bulunmaktadır. Bu bağlamda söz konusu Kanun üst yöneticileri belirleyici, yönlendirici ve izleme görevleri gereğince harcama sürecine dahil etmemiş ve harcama yetkisi (kurumların yapısı gereği harcama yetkisinin üst yöneticilerce üstlenmesi durumu hariç) üst yöneticilere verilmemiştir²³⁹.

5018 sayılı Kanun, harcama yapma konusunda yetkiyi analitik bütçe sınıflandırması da esas alınarak kurumsal düzeyin üç ve dördüncü düzeylerinde ödenek gönderilen birimlerin yöneticilerine (harcama yetkilileri) vermektedir. Bu noktada, örnek olarak genel bütçeli idare olan bakanlıklarda bu yetkinin genel müdürler veya yetki devri yaptığı yardımcılar tarafından, belediyelerde ise hizmet birimlerinin başı durumunda olan daire başkanları veya müdürler tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir²⁴⁰.

²³⁹ H. Bayram ÇOLAK, “5018 Sayılı Kanuna Göre Bakan ve Üst Yöneticilerin Sorumluluğu”, <http://hacibayramcolak.net/makaleler/62-makale06.html> (Erişim Tarihi: 20.04.2011); CANDAN, agm., s. 4.

²⁴⁰ Bilindiği üzere üst yönetimin Kanunun ifadesiyle üst yöneticilerin harcama sürecindeki rolü, ağırlıklı olarak ihale yetkilisi olarak sürece dâhil olmak şeklindedir. Bu çerçevede kamu idarelerinin üst yöneticileri pozisyonunda olan kişiler ile sayılan kişilerin yardımcılarını 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesine kadar bu yetkilerini kullanmışlardır. Dolayısıyla 4734 sayılı Kanun uygulamasında ihale yetkilisi olarak ihale talimatlarını veren, onay belgelerini imzalayan, ihale komisyonlarını teşekkül ettiren, ihale komisyonları tarafından alınan kararları onaylayan veya iptal eden, idare adına yüklenicilerle sözleşmeleri imzalayan fakat 5018 sayılı Kanun ile üst yönetici olarak tanımlanan kişilerin belirtilen yetkileri kullanması artık mümkün değildir. Anılan görevlerin üst yöneticiye bağlı olarak çalışan ve kendilerine ödenek gönderilen birimlerin amirleri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. İhale yetkilisi olarak bilinen kişilerin 5018 sayılı Kanun düzenlemesiyle birlikte harcama yapma yetkisi ortadan kalkmıştır. Kısaca 5018 sayılı Kanun, kendisine ödenek gönderilmeyen üst yönetici ve yardımcılarını harcama sürecinin dışına çıkarmıştır. Kaldı ki üst yöneticilerin ihale yetkilisi olamamaları nedeniyle harcama sürecinin dışına çıkartılması anılan kişilerin ihale komisyonu üyesi olmasının da önünü kapatmaktadır. Anılan Kararda özetle “Söz konusu ihalede ihale yetkilisi konumundaki ‘Fen İşleri Müdür Vekili’nin amiri konumunda bulunan Belediye Başkan Yardımcısının komisyon başkanı sıfatıyla imzasının bulunduğu bir karar karşısında; idare hukukunun genel ilkeleri ve Türk Kamu Yönetiminin işleyişi ile 657 sayılı Kanun’un amir-memur ilişkilerini düzenleyen hükümleri göz önüne alındığında ‘objektif ve bağımsız’ davranabilmesini zorlaştıracığı ve söz konusu görevlendirmenin doğru olmadığı, ihalenin sağlıklı bir şekilde yapılmasını ve sonuçlandırılmasını engelleyebileceği, ayrıca diğer idareler açısından da emsal teşkil etmesinin önüne geçilmesi bakımından söz konusu ihalenin iptal edilmesi gerektiği açıktır.” (2006/UYZ. 1767 Sayılı Kamu İhale Kurulu Kararı, T: 31.08.2006, S: 26275) hükümlerine yer verilerek üst yönetici yardımcılarının dahi ihalelere komisyon üyesi olarak katılmalarının mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Bkz. H. Bayram ÇOLAK, “Üst Yöneticiler Harcama Sürecinin Neresinde Yer Alıyor?”, E-Yaklaşım, Aralık 2006, S. 41.

bb. Üst Yöneticinin Genel Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun üst yöneticilere çeşitli görev ve yetkiler vermiştir. Bunlar;

- Muhasebe yetkilisi atamak (md. 11-65),
- Harcama yetkililerinin belirlenmesinde zorluk yaşanan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisini belirlemek (md. 31),
- Genel Bütçe dışındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı ekleme (md. 37),
- Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımları uygun görmek (md. 40),
- İdare faaliyet raporu düzenlemek ve kamuoyuna açıklamak (md. 41),
- Yıllık iç denetim programını onaylama ve iç denetçi raporlarını iç denetim koordinasyon kuruluna göndermek (md. 64),
- Bakanlıklar ve bağlı idarelerde iç denetçilerin atanmasında Bakana teklif sunma ve diğer idarelere sertifikalı adaylar arasından atama yapma (md. 65),
- Dış denetim sorularına cevap verme (md. 68),
- Para cezalarını vermek (md. 73),
- Son olarak Kamu alacaklarının silinmesine karar vermektir (md. 79).

Bunlara ilaveten, 5018 sayılı Kanunda yer alan hükümler çerçevesinde üst yöneticiler, buldukları idarenin en üst görevlisi olarak her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

Üst yöneticiler yukarıda belirtilen sorumluluklarının gereklerini; harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ile iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler. Dolayısıyla harcama sürecinin dışında olan herhangi bir mali işlemde doğrudan rol almayan üst yöneticilerin mali anlamda Sayıştay yargılamasında sorumluluklarının da söz konusu

olmayacağı düşünülmektedir. Harcama sürecinin dışına çıkarılan üst yöneticilerin mali süreçte gözetim ve izleme yükümlülükleri söz konusudur²⁴¹.

Kanunda üst yöneticilerin görev ve yetkileri ile idari sorumlulukları düzenlenmiş olmasına karşılık mali sorumluluk konusunda açıklayıcı düzenlemelerin bulunmaması yürürlüğe girmiş olan hem 5018 sayılı Kanun hem de Sayıştay Kanunu üzerindeki tartışmaları da devam ettirmektedir. Mali sorumluluğun tespiti konusunda yetkili olan Sayıştay Başkanlığı ise konuyu açıklığa kavuşturmak amacıyla Genel Kurul Kararı almıştır²⁴². Karara göre, üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olmaktadır. Bununla birlikte üst yöneticilerin özel Kanunlardan doğan Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu aşamada bir genelleme yaparak üst yöneticilerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden sorumlu olacakları ya da olmayacakları yönünde bir görüş belirtilmesi uygun bulunmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla üst yöneticilerin Sayıştay'a karşı olan sorumluluklarının belirlenmesi her bir münferit olaya göre farklılık arz edebilecektir. Bu nedenle üst yöneticilerin Sayıştay'a karşı sorumlulukları her bir münferit konuya göre Sayıştay tarafından ayrı ayrı belirleneceği karara bağlanmıştır.

Kamu idareleri ve Sayıştay açısından birçok konuyu açıklığa kavuşturan Karar, üst yöneticilerin mali sorumluluğu konusunda çözüm getirmek bir yana yeni tartışmaları ortaya çıkaracak bir düzenlemeye gitmiştir. Özellikle üst yöneticilerin olaya göre mali açıdan sorumlu tutulabileceklerinin belirtilmesi, harcama yetkililerinin yapılan harcamanın mevzuata uygunluğundan sorumlu tutulacaklarının ifade edilmesi, muhasebe yetkililerinin tahsil edilebilir hale gelmiş alacakları takip etmesi gerektiğinin ifade edilmesi yeniden değerlendirilmesi gereken konular olarak karşımıza çıkmaktadır²⁴³.

²⁴¹ H. Bayram ÇOLAK, "Sayıştay Yargılamasında Görevlilerin Mali Sorumlulukları", Yaklaşım, Kasım 2007, s. 52.

²⁴² 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

²⁴³ H. Bayram ÇOLAK, "Muhasebe Yetkilisi, Üst Yönetici ve Harcama Yetkilisinin Sorumluluk Alanı", *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 10, S. 38, Ekim-Aralık 2007, s. 33.

c. Harcama Yetkilisinin Sorumluluğu

ca. Harcama Yetkilisinin Tanımı ve Harcama Sürecindeki Yeri

5018 sayılı Kanun hükümlerine göre, kamu idare bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimler harcama birimleri, bütçeye ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi de harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla bütçe sınıflandırılması çerçevesinde bütçeye ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır (md. 3/k-md. 31).

5018 sayılı Kanun harcama yetkisi ve yetkilisi konularında yaptığı açıklamalardan sonra harcama yetkilisine ait mali sorumluluğu konusunda düzenlemeye gitmiştir. Ancak bu konuya ilişkin açıklayıcı bilgiye geçmeden önce söz konusu Kanuna göre harcama sürecinin ne olduğuna bakmak gerekecektir. Buna göre 5018 sayılı Kanunda harcama süreci “Taahhüt, Tahakkuk, Ödeme emrine bağlama ve Ödeme” olmak üzere dört süreçten oluşmaktadır.

- **Taahhüt (Yüklenme);** Usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir. Yine aynı madde hükmü gereğince harcama yetkilileri harcama birimlerine tahsis edilen ödenek tutarını aşmamak kaydıyla taahhüde girebileceklerdir (KMYKK. md. 26). Dolayısıyla yüklenmeye girme yetkisi kamu idarelerinin harcama yetkililerine ait olduğu anlaşılmaktadır.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarı kadar harcama yapabilirler. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün olmaktadır.

- **Tahakkuk;** Giderin tahakkukunun yapılması, kamunun borçlu olduğunun kabul edilmesidir. Giderin tahakkuk aşamasında iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alınmış ve gerçekleştirilmiş, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderin tahakkuku, gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilmektedir. Dolayısıyla, tahakkuk evrakının doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan

gerçekleştirme görevlileri düzenledikleri evrak çerçevesinde sorumludur (KMYKK. md. 33)²⁴⁴.

- **Ödeme Emrine Bağlama;** Giderlerin gerçekleştirilmesi için harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesi için ödeme emrinin muhasebe yetkilisine gönderilmesi gerekir. Ödeme emrine, giderin yapılmasına yer alan önceki aşamalarda eklenen ödemeye esas tüm kanıtlayıcı belgeler ile birlikte harcama belgeleri yönetmeliği gereğince eklenmesi gereken diğer belgeler eklenir. Ödeme emri üzerinde, ilgili giderin ödeneği tertibi (kurumsal, fonksiyonel, finans tipi kodlar ve ekonomik kodlar) ödenecek tutar, harcama yetkilisinin imzasının yer alması gerekir²⁴⁵.

- **Ödeme;** Ödemeler, muhasebe yetkilisince yapılır. Muhasebe yetkililerinin, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde, yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri aramaları ve incelemeleri gerekir²⁴⁶.

5018 sayılı Kanun, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğunu ifade etmiş ve bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin, harcama talimatı vermesine bağlanmıştır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır (md. 31-32).

Harcama yetkilisinin, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından doğan sorumluluğu, yönetsel sorumluluktur. Ancak, harcama talimatının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından doğan sorumluluğunun kapsamı açık değildir. Gerek kanun metninde harcama talimatına vurgu yapılması gerekse kanunun gerekçesinde ilgili maddenin, "*harcama yetkililerinin harcama talimatı ile ilgili sorumluluklarının ne olacağını*" belirttiğini ifade etmesi,

²⁴⁴ Alper ÖNDER, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile İlgili Mevzuat, Denet Yayıncılık, İzmir: 2005, s. 329.

²⁴⁵ MUTLUER vd., age., s. 246.

²⁴⁶ MUTLUER vd., age., s. 247; ÖNDER, age., s. 330; Sibel GÜROCAK, "5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk Ve Sorumlular", *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), s. 158.

sorumluluğun yalnızca harcama talimatı ile sınırlı olup olmadığı konusunda tereddüt oluşturmaktadır²⁴⁷.

5018 sayılı Kanunda, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadarki tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır. Kanunda harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu anlamda harcama yetkililerinin Sayıştay'a hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır²⁴⁸. Bu çerçevede harcama yetkililerinin kim ya da kimler olduğunun belirlenmesine yönelik esasların ortaya konulması sorumluluk sahibi olanların belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.

Harcama yetkilisinin belirlenmesinde bütçe sınıflandırması temel belirleyici olmaktadır. Kamu idarelerinin bütçeleri Maliye Bakanlığı'nca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır. Kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiş olup;

- Birinci düzeyde Cumhurbaşkanlığı, TBMM, yüksek yargı organları ile bakanlıklar ve bütçe türleri,
- İkinci düzeyde birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumlar,
- Üçüncü düzeyde ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimler,
- Dördüncü düzeyde ise destek ve lojistik birimler ile politika uygulayıcı birimler yer almaktadır.

Buna göre, kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan ana hizmet birimleri ile destek ve lojistik birimleri ile politika uygulayıcı birimler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini ifade ettiği için harcama yetkililerini, istisnalar

²⁴⁷ Özlem Ünal BAYRAKTAR, "Harcama Yetkilileri İçin Sayıştay Denetimi ve Yargılama", Güncel Mali Sorunlar - 2, Ed. Erkan KARAARSLAN, Ankara: 2010, s. 103.

²⁴⁸ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

hariç, üçüncü ve dördüncü düzeyde aramak gerekecektir²⁴⁹. Bu genel ilkeye rağmen bazı kamu idarelerinin bütçelerinin analitik bütçe sınıflandırmasına göre sınıflandırılmasında zorluk yaşanması veya bazı idarelerin personel yetersizlikleri nedeniyle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük çekilmesi, genel ilke çerçevesinde düzenleme yapılmasını engellemektedir. Bu gibi durumlarda, diğer ifadeyle teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilmesi de mümkündür (KMYKK. md. 31). Bu noktada örneğin çok küçük bir belediye de harcama yetkilisi görevinin üst yönetici olan belediye başkanı tarafından yürütülmesi de mümkündür²⁵⁰. Buna göre üçüncü ve dördüncü düzeyde herhangi bir birimin olmadığı durumlar ile hem üçüncü düzeyde hem de dördüncü düzeyde birimin tanımlanmış olması gibi istisnai durumlarda karşılaşıldığında; ilkinde harcama birimi ile üst yöneticiyi belirten kod örtüşmüş olduğundan üst yöneticinin tespit edeceği kişi harcama yetkilisi olacaktır. İkinci durumda ise dördüncü düzeyde yer alan birim veya birimler harcama birimi haline gelecektir. Buna göre sorunun çözülmesi için üst yöneticinin harcama yetkililiğine ilişkin yetkisini kullanması gerekmektedir²⁵¹.

5018 sayılı Kanun'un 31'inci maddesi ayrıca genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenmesini öngörmüştür. Maliye Bakanlığı söz konusu kanun maddesinden aldığı yetki çerçevesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde harcama yetkililerinin kimler olacağını belirlemek amacıyla 1 seri nolu "Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ"ini yayımlamıştır. Bu tebliğ ile, 5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin

²⁴⁹ Bkz. Harca ma Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, (Seri No: 1), RG. T: 31.12.2005, S. 26040 (Mük. 4).

²⁵⁰ H. Bayram ÇOLAK, "Harcama Yetkililerinin Belirlenmesi ile Harca ma Sürecindeki Görev ve Yetkileri", <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/68-makale12.html> (Erişim Tarihi: 22.06.2011).

²⁵¹ Burak PINAR, Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir: 2009, ss. 297-298.

merkez teşkilatı harcama yetkilileri görev ünvanları, bütçeye ödenek tahsis edilen harcama birimleri ve hesap verme sorumluluğu açısından bağlı oldukları üst yöneticiler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

cb. Harcama Yetkililerinin Genel Sorumluluğu

5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisi ifadesiyle bir program sorumlusuna ve statü hukukunda tanımlanan daire/birim amirine işaret edilmektedir (md. 31). Bu konumda olan yöneticilerin, Devlet Memurları Kanunu'nda da belirtildiği gibi, amiri oldukları kuruluş ve hizmet biriminde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurları takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu tutulacaklardır (md. 10).

Sayıştay'ca yapılan incelemeler sonucunda kamu zararı tespit edildiğinde ve kamu kaynağının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmadığı saptandığında sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi noktasında tereddütlerin giderilmesi amacıyla çıkarılmış olan Sayıştay Genel Kurul Kararında harcama yetkililerinin sorumluluğu tespit edilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde *“harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu olduklarına oybirliğiyle,”* karar verilmiştir. Bu bağlamda, bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin yapılmasına karar vermekten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştay'a karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kanun hükümleri dikkatlice incelendiğinde harcama yetkililerinin sorumluluğu konusunda açık olan husus verilen harcama talimatlarının mali mevzuata uygun olmasından ibarettir. Özetle harcama yetkililerinin sorumluluğu verdikleri harcama talimatlarının mali mevzuata uygunluğu ile sınırlıdır. Harcama talimatına dayanmayan, rutin harcamalar olarak adlandırdığımız personel, tedavi vb harcamalarında bir talimat söz konusu olmayacağından bu türden harcama evraklarında harcama yetkilisi olarak ödeme emri belgesini imzalaması bu işlemlerde mali sorumluluğa yol açmayacaktır. Bunun

dışında harcama talimatı verildikten sonraki ödeme anına kadar süreç içinde (görev aldıkları durumlar hariç) yapılan harcamanın mali mevzuata uygun olmasını beklemek Kanunun öngörmediği bir durumdur²⁵².

cc. Harcama Yetkilisinin Kurul, Komite veya Komisyon Üyelerinin Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluğu

5018 sayılı Kanuna göre, “Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur (md. 31)” denilmektedir. Kurul halinde görev yapan karar organlarının genellikle icra yetkileri bulunmamaktadır. Ancak Savunma Sanayi Müsteşarlığı’nda olduğu gibi bazı kuruluşların karar organlarının icra yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle Kanunun düzenlediği hüküm çerçevesinde yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk belirlenirken; kararın, harcama talimatının unsurlarını taşıyıp taşımadığının ve kurul, komisyon veya komitenin harcama sürecinde rol alıp almadığının belirlenmesi gerekmektedir. Nitekim Sayıştay Genel Kurulu Kararında da belirtildiği gibi farklı durumlarda sorumluluk türü de farklılık gösterecektir²⁵³. Buna göre;

- Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluk yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona ait olacaktır.

- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor, ancak kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer almıyorsa, yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komitenin sadece harcama talimatının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacaktır.

²⁵² KARAARSLAN, age., s. 296, ÇOLAK, “Muhasebe Yetkilisi, Üst Yönetici ve Harcama Yetkilisinin Sorumluluk Alanı”, s. 33, Eyüp KIZILKAYA, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular ve Sorumlulukları”, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara: 2006, s. 217.

²⁵³ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

- Ancak kurul şeklinde teşkil edilen yönetim organlarının kararı bir giderin yapılması için harcama yetkilisine izin verme şeklinde düzenlenmiş ise, bu halde kurul, komisyon veya komitenin harcamaya izin veren kararın kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olmasıyla sınırlı olarak sorumlu olacaktır.

cd. Harcama Yetkisinin Devredilmesi Halinde Sorumluluk

Belli bir idari makama verilmiş bulunan karar alma yetkisi, yalnızca o makam tarafından kullanılır. Aksi halde alınan karar hukuka aykırı olur. İdari karar alma yetkisi bir kanuna dayandığından, bu yetkiye sahip kılınmış bir makam veya görevlinin yetkisini bir başka makam veya görevliye devretmesi kural olarak mümkün değildir. Çünkü aksi takdirde, karar alma yetkisini düzenleyen kanun hükmü, yetkiyi devreden idari makam veya görevli tarafından değiştirilmiş olur. Bu nedenle, yetki devri istisnaidir ve ancak kanunlarda açıkça öngörülen hallerde²⁵⁴ ve açıkça öngörülen işlem ve kararlar için mümkündür²⁵⁵.

5018 sayılı Kanunda harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'na belirleneceği öngörülmektedir. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı'na çıkartılan "1 Seri Nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ"de harcama yetkisinin devri ile ilgili düzenlemeye gidilmiştir. Bu tebliğde; Harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dâhilinde harcama yetkisini devredebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kamu idarelerinin;

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

²⁵⁴ "Kamu hukuku ilkelerine göre yetki, bir kamu düzeni sorunudur. Kanun koyucu tarafından kime verilmiş ise ancak o bu yetkiyi kullanabilir; yine kanunun açık hükmü olmadıkça yetkili makam veya merci yetkisini devredemez..." Da.6D. 8.3.1977 gün ve E. 1976/5366, K.1997/1112 sayılı kararı, DD. S. 28-29, s. 406 vd. Yine Danıştay'ın yetki konusundaki genel değerlendirmesini içeren bir kararında "...Şayet yasa belli bir konuda idari makamı değil de o kamu hizmetini yürüten kişiyi yetkili kılınmışsa, yetkinin doğrudan doğruya bu kişi tarafından kullanılması gerekir. Bu kullanım, göreve gelmekle başlar; yasal sürenin bitmesi veya idari bir işlem nedeniyle sona erer". Danıştay 5. D; 13.12.1989, E. 989/2735-K. 989/2206. *Amme İdaresi Dergisi*, C. 23, Mart 1990, S. 1, s. 132 vd.

²⁵⁵ GÜNDAY, age., s. 129.

- Merkez dışı birimlerinde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılara,

- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine, yetkilerini kısmen veya tamamen devredebileceklerdir²⁵⁶.

5018 sayılı Kanunda düzenlenen söz konusu devir, imza yetkisinin devri niteliğinde değildir; yetki devri olarak kabul edilmelidir. Ayrıca yapılacak olan devir işleminden yönetsel uygulama kapsamında bir devir anlamı çıkartılamayacağı gibi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırmayacağına dair hükümde geçen idari sorumluluğun, mali sorumluluğu da içerdiği varsayımıyla yetkiyi devredenle devralanın Sayıştay'a karşı birlikte sorumlu tutulmaları, başka bir deyişle harcama yetkilerini devretmeleri halinde dahi, harcama yetkililerinin mali sorumluluklarının devam ettiği sonucu da çıkartılamayacaktır. Zira yetki devri ve imza yetkisi tanınması ayrı ayrı kavramlardır. Yetki devrinde, yetkisini devreden, yetki devri kaldırılıncaya kadar devrettiği yetkisini kullanamaz, yapılan işlem kendisine yetki devredilenin işlemidir. Karar alma yetkisi, devreden makamdan çıkıp devredilen makama geçmektedir. Bir makam veya görevlinin ödevlerinden bir kısmını bilgisi dâhilinde ve karar alma yetkisi kendisinde kalmak üzere başkasına yaptırarak yükünü hafifletmesi anlamındaki imza yetkisi tanınması, yetki devri değildir. Bunun içindir ki, imza yetkisi tanınmasında, yetki tanıyanın sorumluluğu devam eder²⁵⁷. Ancak, 5018 sayılı Kanunda, kanundan kaynaklanan ve idari karar ve onayla yapılan yetki devri ayırımı yapılmadan sadece yetki devrinden bahsedilmektedir (md. 31). Kanunda imza yetkisinin tanınmasından değil, açıkça harcama yetkisinin devrinden söz edilmektedir. Bu yetki devrinin, imza yetkisi olarak değerlendirilmesine olanak verecek en ufak bir ipucu dahi yoktur. Nitekim Maliye Bakanlığı'nca bu hükme dayanılarak çıkarılan "1 seri numaralı Harcama Yetkilileri

²⁵⁶ Bkz. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, (Seri No: 1), RG. T: 31.12.2005, S. 26040 (Mük. 4).

²⁵⁷ GÜNDAY, age., s. 130, GÖZLER, age., ss. 296-197, A. Şeref GÖZÜBÜYÜK ve Turgut TAN, İdare Hukuku Genel Esaslar, C. 1, Güncelleştirilmiş 5. B., Turhan Kitabevi, Ankara: 2007, ss. 438-439.

Hakkında Genel Tebliğ”de de mesele bu şekilde değerlendirilerek harcama yetkisinin devrinden söz edilmiştir²⁵⁸.

Literatürde de yetki devri halinde, yapılan işlemin yetki devredilenin işlemi olduğu ve dolayısıyla bu işlemde doğan sorumluluğun yetki devredilen makama geçtiği genel kabul gören bir husustur²⁵⁹.

Harcama yetkilisinin, harcama yetkisini devretmesi halinde harcama yetkisi, devralana geçtiğinden harcama yetkisine ilişkin karar, işlem ve eylemler devir alan tarafından gerçekleştirilmekte, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mevzuata aykırı karar alması, işlem yapması veya eylemde bulunması söz konusu olmamaktadır. Yetkisini devretmek suretiyle harcama sürecinin dışında kalan harcama yetkilisinin kasıt, kusur veya ihmalden de söz edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemi bulunmayan kasıt, kusur veya ihmal söz konusu olmayan ve bu haliyle herhangi bir zarara sebebiyet vermesi de mümkün olmayan harcama yetkilisine malî sorumluluk yüklenmesi mümkün bulunmamaktadır. Harcama yetkilisinin bu durumda sorumlu tutulması, hem 5018 sayılı Kanunla hem de hukukun genel ilkeleriyle bağdaştırılamaz.

5018 sayılı Kanunun harcama yetkisinin devrinin yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı yolundaki hükmünde geçen idari sorumluluğun, mali sorumluluğu da içerdiği söylenemez. Zira “idari sorumluluk” ve “mali sorumluluk” ayrı kavramlar olup, idari sorumluluk, mali sorumluluğu içermemektedir. Gerçekten 5018 sayılı Kanunun TBMM’de görüşülmesi sırasında düzenlenen Plan ve Bütçe Komisyonu raporunda “malî yönetim alanında siyasi, idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmakta, ... harcama yetkilisinin, malî yönden yaptığı harcamaların mevzuata uygunluğundan, yönetsel yönden ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde sorumluluğu düzenlenerek görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta, yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır” denilmek suretiyle idari ve mali sorumluluğun ayrı sorumluluk türleri olduğu açıkça ifade edilmiştir.

²⁵⁸ Örneğin, 5.5.2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanunun 25’inci maddesinde, harcama yetkisinin, 5018 sayılı Kanunun 31’inci maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde vergi dairesi başkanlığınca kısmen veya tamamen grup müdürlüklerine veya vergi dairesi müdürlüklerine devredilebileceği hüküm altına alınmıştır.

²⁵⁹ GÜNDAY, age., s. 130, GÖZÜBÜYÜK ve TAN, age., s. 439.

Sayıştay açısından mali sorumluluğun bir tazmin sorumluluğu olmasına karşın, 5018 sayılı Kanunda geçen idarî sorumluluk (md. 31), 657 sayılı Kanunda yer alan düzenleme anlamında (md. 10), Devlet memurlarının, amiri oldukları kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, emri altındaki memurları yetiştirmekten, hal ve hareketlerini takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu olduklarına dair yönetsel bir sorumluluktur. Bahse konu 5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede harcama yetkisinin devrinin idari sorumluluğu kaldırmayacağı belirtilmektedir. Bunun mefhumu muhalifinden harcama yetkisinin devri halinde, devreden mali sorumluluğunun ortadan kalktığı anlaşılmaktadır. Gerçekten kanun koyucu, harcama yetkisinin devri halinde mali sorumluluğun da sürmesini amaçlamış olsaydı, mali ve idari sorumluluğun ortadan kalkmayacağını açıkça ifade eder ya da yetki devrinin kapsayıcı şekilde sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını belirtmekle yetinebilirdi. Bu yapılmamış, sadece idari sorumluluğun ortadan kalkmayacağına vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla, harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırmamakla birlikte, yetkiyi devreden harcama yetkilisinin malî sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenlerle, harcama talimatının kullanılmasından doğan sorumluluğun, harcama yetkisinin devredildiği görevliye ait olması gerektiği kabul edilmelidir²⁶⁰.

ce. Görev Ayrılığı Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk

5018 sayılı Kanun çerçevesinde ya da bütçe kanunlarında yer verilen bazı hükümler ile idareler veya idarelerin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak yapılan ödenek aktarımları ve buna bağlı olarak harcama süreçleri, genel harcama sürecinin dışına çıkabilmektedir. Kanundan veya işin gereğinden kaynaklanan bu tür görev paylaşımlarında, aktarılan ödeneğin kullanım yetkisi ve bu ödenekle yerine getirilen işlemlerin gerçekleştirilmesi görevi, ödeneği devralan idareye veya birime geçeceğinden, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun da, genel harcama yetkililerinin sorumluluğu çerçevesinde, ödenek aktarımının yapıldığı idare veya birimin harcama yetkilisine ait olması gerekmektedir. Öte yandan, idare veya birimin teşkilat yapısı

²⁶⁰ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı, <http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

nedeniyle, personel ücretlerinin kuruluşun personel biriminde, kurumun elektrik su giderlerinin idari ve mali işler birimince ödenmesinde olduğu gibi, destek hizmet birimlerinde birleştirilen harcamalar için üst yöneticinin onayı ile harcama yetkisinin, destek hizmet birimi harcama yetkilisine verilmesi halinde de, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun görev verilen destek hizmet birimi harcama yetkilisine ait olması gerekmektedir. Bu nedenlerle, mevzuatta yer alan bazı hükümler nedeniyle kamu idareleri arasında veya idarenin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak yapılan ödenek aktarmalarında, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun, ödenek aktarılan birimin en üst yöneticisine ait olması gerektiği kabul edilmelidir²⁶¹.

cf. Vekâlet Görevi Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk

Kanunda öngörülen harcama yetkilisinin izin, hastalık ve geçici görev gibi sebeplerle görevlerinde bulunmadığı durumlarda, bu kişilerin yerine, mevzuatlarında öngören usulle vekâleten atanan kişi asilin tüm yetki ve sorumluluklarını taşıyacağından harcama yetkisini de kullanacaktır. Bu nedenle, harcama yetkilisinin yerine, mevzuatında öngörülen usullere uygun olarak vekâleten atanan görevlinin, vekâlet ettiği göreve ait harcama yetkisini kullanmasından doğan sorumluluğun bu görevi vekâleten yürüten görevliye ait olması gerektiği kabul edilmelidir²⁶².

d. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumluluğu

da. Gerçekleştirme Görevlisinin Tanımı ve Harcama Sürecindeki Yeri

5018 sayılı Kanuna göre, bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; “harcama yetkililerince belirlenen görevli” tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Anılan Kanun hükmü

²⁶¹ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

²⁶² Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı. Ayrıca Bkz. Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, (Seri No: 1), RG. T: 31.12.2005, S. 26040 (Mük. 4).

çerçevesinde gerçekleştirme görevlisi, harcama yetkililerince belirlenecektir²⁶³. Buna göre; gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürüteceklerdir. Ayrıca elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemlerini yürütme görevi de gerçekleştirme görevlilerinin görevleri arasında sayılmaktadır (md. 33). Buna göre, harcama talimatının verilmesinden ödeme emri belgesinin düzenlenmesine kadar olan süreçte yer alan her görevli gerçekleştirme görevlisidir.

Ödeme emri belgesi, yukarıda da ifade edildiği gibi, harcama yetkilisi tarafından belirlenen bir görevli tarafından düzenlenecektir. Bu belge tek başına mali bir işlem sayılmamakla birlikte, taahhüt ve tahakkuk süreçlerinden sonra ödeme sürecine geçilmesine esas teşkil etmekte olup asli bir gerçekleştirme belgesidir. Bu sebeple ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisi, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu olacaklardır²⁶⁴.

Harcama sürecinde, bir mali işlemi gerçekleştirmede görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemini yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Bir başka deyişle, belge ve imza olmadan ödeme emri belgesinin tamamlanmış sayılması mümkün değildir. Aynı şekilde, belgeyi düzenleyen de gerçekleştirme konusunda yetkisinin bulunması ve harcama talimatı ile veya sair surette amir tarafından görevlendirilmiş olması gerekmektedir. Bu çerçevede, gerçekleştirme belgelerinin hazırlanması, taslak metinlerin yazılması, temize çekilmesi, kaydedilmesi, bilgisayara giriş yapılması gibi yardımcı hizmetlerin gerçekleştirme görevi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır²⁶⁵.

²⁶³ 5018 sayılı Kanun sorumluluk çerçevesinde esas muhatap olarak harcama yetkilisini kabul etmiş ve sorumluluğu da harcama yetkisine vermiştir. Harcama yetkilisinin kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanması için yapacağı işe uygun bilgi ve yeteneğe sahip, dürüstlüğüne güvendiği kişiyi seçme yetkisi konusunda bir esneklik tanındığı görülmektedir.

²⁶⁴ Fehmi BAŞARAN, “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu İdarelerinin ve Kamu Görevlilerinin Sayıştay’a Karşı Sorumlulukları”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 41-42.

²⁶⁵ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

db. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumluluğu

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nde²⁶⁶, ödeme emri belgesi düzenleme görevi, ön mali kontrol kapsamında ele alınmakta ve "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi çerçevesinde değerlendirilmektedir (md. 12-13). Söz konusu düzenlemeye göre, harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirecek, ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol²⁶⁷ yapacaklardır. Bu nedenle ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin yaptığı işlemler nedeniyle sorumluluk üstlenmesi tabiidir. Ayrıca, harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılarak her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanacak, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol edeceklerdir. Bu bağlamda ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparak, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşüp imzalayacaklardır. Bu nedenle ödeme emri belgesini düzenleyen görevli, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumludur. Yapılan bu açıklamalara göre, aslı bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir²⁶⁸.

²⁶⁶ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, RG. T: 31.12.2005, No: 26040 (3. Mük).

²⁶⁷ Ön Mali Kontrol; İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin tanımlar başlıklı 3'üncü maddesine göre, idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan bir kontrol olarak tanımlanmaktadır.

²⁶⁸ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011). DEDEOĞLU, age., ss. 404-405, KARAARSLAN, age., ss. 297-298.

dc. Ödeme Emri Belgesine Eklenmesi Gereken Taahhüt ve Tahakkuk Belgelerine İlişkin Sorumluluk

5018 sayılı Kanun uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Yine söz konusu düzenlemede, bir mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, bu görevlilerin yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevlilerce düzenlenen belgeye dayanıyor olması hususlarına bakılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, mali işlemin gerçekleştirilmesinde, görevli olanların imzası olmadan ödeme belgesinin tamamlanmamış sayılması gerekmektedir. Bu nedenle, ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi gerçekleştirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden gerçekleştirme görevlilerinin, bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı olarak harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerekmektedir.

dd. Elektronik Ortamda Oluşturulan Ortak Veri Tabanına Bilgi Girişine Esas Olacak Belgelere İlişkin Sorumluluk

5018 sayılı Kanun'da; "Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılmakla beraber bu işlemlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği" hüküm altına alınmıştır²⁶⁹. Kanunun söz konusu maddesine dayanılarak çıkarılan ve yayımlanan "Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği"²⁷⁰nde "Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayıldığından, ödeme belgesine ayrıca bu verileri kanıtlayıcı belge bağlanmayacağı, "Kesin Ödemelerde ve Ön Ödemelerde"²⁷¹ kanıtlayıcı belge olarak bağlanacak belgelerin

²⁶⁹ Bu durumda verilebilecek ilk akla gelen örnek personel maaş ödemeleridir. Bu sistem sayesinde merkezi yönetime dahil tüm kurumların personellerine ilişkin personel bilgileri tek bir veri tabanında toplanacak ve bu personel bilgileri merkezde güncellenerek maaş ödemeleri bu sistemden faydalanılarak yapılacaktır.

²⁷⁰ Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği, RG. T: 31.12.2005, No: 26040 (3. Mükerrer).

²⁷¹ Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin 3'üncü ve 4'üncü maddelerinde yer alan Kesin Ödemelerde; Bütçeden nakden ve mahsuben yapılacak kesin ödemelerde Genel Yönetim

uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği" belirtilmiştir. Yönetmeliğin söz konusu hükmüne göre yayımlanan "Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Hakkında Genel Tebliğ²⁷²"inde de, veri giriş işlemlerinin gerçekleştirme görevi sayılacağı, ödeme belgesine aylık bordroların bağlanmayacağı, değişikliklere ilişkin kanıtlayıcı belgelerin ödeme belgesine bağlanacağı belirtilmiştir. Ortak veri tabanına girilen verilerin doğruluğu halinde, çıktının doğruluğu sistemce güvenceye bağlandığından, elektronik ortamdan alınan çıktının sıhhati, doğrudan doğruya veri girişinin doğruluğuyla ilgili bulunmaktadır. Bu nedenlerle, elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevlilerin, bu işlemle ilgili gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilmesi ve yaptığı işlemlerden harcama yetkilisi ve sorumluluğu bulunan diğer gerçekleştirme görevlileriyle birlikte sorumlu tutulmaları gerekmektedir.

e. Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu

ea. Muhasebe Yetkilisinin Tanımı ve Harcama Sürecindeki Yeri

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve bu Kanunda düzenlenen Sayman ve Saymanlık müessesesi yerine Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi görev ve kavramları ihdas edilmiştir. 5018 sayılı Kanuna göre, Muhasebe Yetkilisi; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerini yürüten ve bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olan kamu görevlisidir²⁷³.

Muhasebe Yönetmeliği eki 1 örnek numaralı Ödeme Emri Belgesine harcamanın çeşidine göre Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen belgeler kanıtlayıcı belge olarak bağlanır. Ön Ödemelerde;

1) Avans veya kredi suretiyle yapılacak ön ödemelerde; a) Harcama talimatı, ihale mevzuatına göre yapılacak alımlarda onay belgesi, b) Gereken hallerde kredi izin yazısı;

2) Mevzuatları gereği yüklenicilere verilecek avanslarda; a) Harcama talimatı, ihale mevzuatına göre yapılacak alımlarda onay belgesi, b) Avans teminatına ilişkin alındının onaylı örneği, c) Gereken hallerde Maliye Bakanlığı'nın uygun görüş yazısı veya üst yöneticinin kararı, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği eki 2 örnek numaralı Muhasebe İşlem Fişine kanıtlayıcı belge olarak bağlanır.

²⁷² Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Hakkında Genel Tebliğ, RG. T: 08.03.2007, No: 26456.

²⁷³ Burhan DEMİR, "Bütçe Uygulamalarında Saymanların-Muhasebe Yetkililerinin Rolü ve Fonksiyonu", *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 8, S. 31 Nisan-Haziran 2006, s. 153.

Muhasebe yetkisinin belirlenmesinde, memuriyet kadro ve ünvanlarının muhasebe yetkisi niteliği üzerinde hiçbir etkisi yoktur. Yani, muhasebe yetkilisi, harcama sürecinde üstlenilen bir görev ünvanı olup, kadro ünvanı değildir. Kanunda belirtilen muhasebe hizmetlerini yürüten kişinin kadro ünvanı ne olursa olsun muhasebe hizmetlerine ilişkin işleri muhasebe yetkilisi sıfatıyla yapacak, bu işlere ilişkin belgeleri de muhasebe yetkilisi sıfatıyla imzalayacaktır²⁷⁴.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzası, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdür.

Yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı Kanunda ödeme yapmakla yükümlü saymanların sorumlulukları düzenlenmiş ve verile emri üzerine nelere bakacağı sayılmıştır. Saymanların verile emirlerinde yapacakları inceleme; giderin kendisine verilen yetki içinde olması, giderin bütçedeki tertibe uygunluğu, verile emrine bağlı yüklenme ve gerçekleştirme belgelerinin tamam olması, maddi hata bulunmaması, giderlerin kanunlar, tüzükler ve kararlar hükümlerine uygunluğu, hak sahibinin kimliği, hususlarına aittir. Ödemeyi yapmakla görevli olan, 1050 sayılı Kanunda saymanın harcama-ödeme sürecinin her aşamasından sorumlu tutulmasına karşılık, 5018 sayılı Kanunda muhasebe yetkilisinin görevlerine bakıldığında, harcama sürecinde görev, yetki ve sorumlulukları açıkça ortaya konulmuş, sorumluluk kaynağı kullanan ve harcamayı gerçekleştiren kişilere verilmiştir, bu bağlamda yeni düzenleme ile muhasebe yetkilileri üzerinde görev ve yetki daralması olduğu görülmektedir²⁷⁵.

Muhasebe yetkilisinin harcama sürecindeki rolü belge kontrolü ve ödeme olarak görülmekte ise de, kuruluş muhasebesinin genel düzenlemesi ve yönetim dönemi hesabının verilmesi bakımından bu görevlinin özel bir yeri ve işlevi vardır. Bu itibarla Sayıştay'a karşı sorumluluk noktasında muhasebe yetkilisinin sorumluluğunun ayrıntılı olarak ele alınması gerekmektedir.

²⁷⁴ Sefa ÖZBAHAR, "Kamu Mali Yönetim Sisteminde Yeni Temel Yapının Analizi, Harcama ve Ödemeye İlişkin, Sorumluluklar, Muhasebe Yetkililiği, *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 8, S. 31 Nisan-Haziran 2006, s. 97, DEDEOĞLU, age., ss. 1067-1068,

²⁷⁵ MUTLUER vd., age., s. 239, ÇOLAK, "Muhasebe Yetkilisi, Üst Yönetici ve Harcama Yetkilisinin Sorumluluk Alanı", ss. 25-26, ÖZBAHAR, agm., s. 96.

eb. Muhasebe Yetkilisinin İmza Kontrol Görev ve Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun uyarınca muhasebe yetkilisinin, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yetkililerin imzasını arama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları olmakla birlikte, ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksiği varsa muhasebe yetkilisinin, ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Buna karşılık ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, muhasebe yetkilisinin, imzası bulunan görevliyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Ayrıca ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe yetkilisinin tek başına sorumlu tutulması gerekeceğini söyleyebiliriz²⁷⁶.

ec. Ödemeye Esas Belgelerin Eksikliği ve Hata Bulunması Durumunda Sorumluluk

5018 sayılı Kanun ile “Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik²⁷⁷”,te, muhasebe yetkilisinin taahhüt ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış, ödeme emri belgesi düzenlenmiş ve ön mali kontrolden geçerek ödenmek üzere muhasebe birimine gelmiş bulunan gider ve muhasebe belgeleri ile ön ödeme belgeleri üzerinde, ödemeye ilişkin belgelerin tamam olup olmadığını ve maddi hata bulunup bulunmadığını kontrol etmekle yükümlü olduğu, ilgili mevzuatında belirtilen belgeler dışında belge aramayacağı ve sorumlusunun görevi gereği incelemesi gereken belgelerle sınırlı olduğu belirtilmektedir (KMYKK. md. 61; Yönetmelik md. 29).

5018 sayılı Kanun uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu çerçevede gerçekleştirme görevlilerinin, harcama talimatı üzerine işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması yanında bu işlemlerin belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli

²⁷⁶ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı, <http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194>.

²⁷⁷ 2005/9912 BKK sayılı 30.12.2005 karar tarihli Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG. T: 21.01.2006, No: 26056.

belgelerin hazırlanması görevi de bulunmaktadır. Dolayısıyla ödemeye esas teşkil eden belgelerdeki noksanlıklardan gerçekleştirme görevlisinin sorumlu olmadığı söylenemez. Öte yandan, giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup, çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki maddi hatalardan muhasebe yetkilisi de sorumlu tutulmaktadır. Bu durum, Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında çıkartılan yönetmelikte, “Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır. Teknik nitelikteki belgelerde, bu niteliğe ilişkin olarak yapılmış maddi hatalardan bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlileri sorumlu olup, muhasebe yetkililerinin bu belgelere ilişkin sorumlulukları aritmetik işlemlerdeki yanlışlıklarla sınırlıdır” biçiminde düzenlenmiştir (md. 29/4). Ayrıca söz konusu yönetmelikte, “ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenecek, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılacaktır. Eksik veya hatalı olan ödeme emri belgesi ve eki belgeler, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç, hata veya eksikliğin tespit edildiği günü izleyen iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilecektir. Hata veya eksiklikleri tamamlanarak tekrar muhasebe birimine verilenler, en geç iki iş günü sonuna kadar incelenerek muhasebeleştirme ve ödeme işlemi gerçekleştirilecektir. Hak sahiplerinin banka hesaplarına aktarılmaksızın kasadan veya çek düzenlenmek suretiyle bankadan yapılabilecek ödeme tür ve tutarları ile kontrol, muhasebeleştirme ve ödeme süresini dört iş gününden daha az olarak belirlemeye, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Bakanlık, kapsamdaki diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler yetkilidir (md. 30)” şeklinde ifade edilmiş bulunmaktadır.

Yönetmeliğin yukarıya alınan maddesinde ifade edildiği gibi, bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden belgelerde gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamlardaki açık, kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen hatalar maddi hata olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu mevzuat hükümleri karşısında, ödemeye esas teşkil etme niteliği bulunan, fakat gider evraki arasında yer almayan bir belge nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı ile giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen maddi hatalardan muhasebe yetkilisinin, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine, hatanın bariz olup olmadığı hususunun ise yargı dairelerince kararlaştırılacak bir husus olduğunu söyleyebiliriz²⁷⁸.

ed. Muhasebe Yetkilisinin Gideri Hak Sahibine Ödeme Görevinden Kaynaklanan Sorumluluğu

Muhasebe yetkilisinin, usul ve mevzuatına göre tahakkuk ettirilmiş gideri hak sahibine ödemek ve ödeme yaparken hak sahibinin kimliğini kontrol etmekle görevli olduğu hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar, muhasebe yetkilisi mutemeti olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan doğruya muhasebe yetkilisine karşı sorumluluğu bulunmaktadır²⁷⁹. Dolayısıyla, muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesabına bakmak ve onları aklamak, 5018 sayılı Kanuna göre (md. 61/son), muhasebe yetkilisinin görevi olduğundan, gideri hak sahibine ödmeden doğan sorumlulukta mutemetlerin, Sayıştay'a karşı sorumlu kabul edilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle, hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması gerekecektir.

²⁷⁸ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı,

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

²⁷⁹ Sabri PALAK, "Muhasebe Yetkilisi Mutemetliği Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar", *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 10, S. 38, Ekim-Aralık 2007, s. 92.

ee. Muhasebe Yetkilisinin Gelir ve Alacakları Tahsil Görevinden Kaynaklanan Sorumluluğu

5018 sayılı Kanuna göre, muhasebe hizmeti “gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir” şeklinde tanımlanmıştır. Yine söz konusu Kanunda muhasebe yetkilisinin, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmıştır. Yukarıda söz konusu olan yönetmelikte ise gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek ve bu işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek muhasebe yetkilisinin görevlerinden kabul edilmiştir. Yine aynı Yönetmeliğin diğer bir hükmünde de idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının yükümlüleri ve sorumluları adına ilgili hesaplara kaydedilerek tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin sorumlu olduğu açıkça ifade edilmiştir (md. 32).

Açıklanan nedenlerle, idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin tek başına sorumlu olduğu kabul edilecektir²⁸⁰.

II. SAYIŞTAY

A. SAYIŞTAY’IN TARİHÇESİ

1. Osmanlı Devleti Öncesinde Sayıştay

Sayıştay ve teşkilatı, bazı araştırmacılar tarafından Mayıs 1862 tarihinde²⁸¹; bazıları tarafından 1865 tarihinde²⁸² ve bazıları tarafından ise 1866 tarihinde²⁸³ kurulduğu

²⁸⁰ 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı,

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194>

²⁸¹ SAYDER, Sayıştay’ın Tarihçesi, <http://www.sayder.org.tr/tr/sayistay_tarihce.html>, (20.11.2009).

kabul edilmektedir. Sayıştay'ın kuruluş tarihi itibarıyla bir birliğin sağlanamamasının yanında Sayıştay geleneğini Türk tarihi açısından Divan-ı Muhasebat ile başlatmak da ayrı bir tartışma konusu olarak değerlendirilebilir. Çünkü Divan-ı Muhasebat, daha önceki Sayıştay benzeri kurumların devamı niteliğinde olan ve tarihi süreç içerisinde bu kurumların yansımaları ile kurulan bir müessesedir. Sayıştay, Türk mali tarihi açısından incelendiğinde Selçuklu Devletinde, bunu takiben Anadolu Selçuklu Devletinde, Osmanlı Devletinde ve Türkiye Cumhuriyeti Devletinde farklı isim ve statülerde faaliyet gösteren bir kurum olarak yerini almıştır.

Selçuklu Devleti, devlet teşkilatı açısından kendisinden önceki devletlerden ve özellikle Abbasilerden her konuda olduğu gibi, Sayıştay ve benzeri müesseseler kurulması konusunda da yararlanmış bulunmaktadır. Abbasiler zamanında devletin mali konularda inceleme ve denetleme görevini Divan-ı İşraf adı verilen kurum tarafından yerine getirildiği görülmektedir²⁸⁴. Divan-ı İşraf kurumunun başında bulunan görevliye de Müşrif denilirdi. Müşrif, maliye vekili ve benzeri devlet yetkililerinin görevlerinden olan vergilerin toplanmasının kanunlara uygun olup olmadığını ve toplanan vergilerin belirlenen yerlere harcanıp harcanmadığını kontrol eden devlet görevlilerine verilen isimdi²⁸⁵.

Selçuklu Devletinde de, devletin mali ve buna ilaveten idari işlerinin yolunda gidip gitmediğini teftiş ve denetlemekle görevlendirilen kuruma Divan-ı Müşrif denilmekte ve bugünkü ifadeyle Sayıştay Başkanına da İşraf-ı Memalik denilirdi²⁸⁶.

Anadolu Selçuklu Devletinin kurumları arasında da Divan-ı İşraf adıyla Sayıştay bulunmakta ve bu divanın reisine de Müşrif-i Memalik adı verilmekteydi²⁸⁷. Mali ve idari bütün divan ve memleket işlerini teftişe ait işleri tahkik ve inceleme ile görevlendirilmiş bulunan Müşrif'in özellikle mali konularda bilgi sahibi olması şartı aranmaktaydı. Müşriflerin, teftiş işlerinde hazine ve devletin gelir ve giderlerini, devlet memurlarının maaşlarını ve benzeri mali konuları denetleyerek suiistimalleri önlemesi en önemli görevleri arasında yer almaktaydı. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, Müşrifler

²⁸² Atilla İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, Ankara, 1992, s. 16.

²⁸³ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Sayıştay, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/402/4383.pdf>,> (28.12.2009).

²⁸⁴ İ. Hakkı UZUNÇARŞILI, Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, ss. 11-12.

²⁸⁵ Ramazan ŞEŞEN, Selahaddin-i Eyyubi ve Devlet, Çağ Yayınları, İstanbul, 1987, s. 261.

²⁸⁶ UZUNÇARŞILI, age., s. 44.

²⁸⁷ UZUNÇARŞILI, age. ss. 97-98

görevleri ile ilgili bütün işlemlerinde “DÜSTUR” adı verilen kanunlar mecmuasına uygun olarak hareket etmekteydiler²⁸⁸.

2. Osmanlı Devleti Döneminde Sayıştay

Osmanlı Devleti, idari ve adli bütün devlet teşkilatını kurarken, isim ve müesseseler değişmekle beraber, kendinden önceki Türk Devletlerinde yer alan müesseseleri devam ettirmiştir. Bu bağlamda Divan’ül-İşraf veya İşraf adı altında eski Türk Devletlerinde görülen Sayıştay Makamını da, “Başbaki Kulluğu” adı altında devam ettirmiştir²⁸⁹.

Başbaki Kulluğu makamı özellikle hazineye borcu olup da vermeyenleri, zimmetlerinde devlete ait mal bulunduranları inceleyerek ve denetleyerek bu hususta karar verebilmekteydi. Emri altındaki Baki Kulları ise, maliye memurlarının işlerini ve hesaplarını denetleme yetkisine sahipti. Başbaki Kulu Ağa’nın görevleri arasında ise maliye teşkilatı ile halk arasındaki vergi anlaşmazlıkları davalarına bakan mali yargı mahkemelerinde, devleti temsilen iddia makamında bulunması yer almaktadır. Görüldüğü gibi, Osmanlı Devletinin klasik döneminde ve 1800’lü yılların başlarına kadar Başbaki Kulluğu Makamı Sayıştay’ın görevini yürütmüştür²⁹⁰.

Yukarıda da bahsedildiği gibi, Osmanlı Devlet teşkilatında devletin gelir ve giderleri, Defterdara bağlı Başbaki Kulluğu denilen bir Daire tarafından yürütülmekteydi. 1838 tarihinde Defterdarlık yerine Maliye Nezareti kurulunca, Defterdarlık bünyesindeki kurumlarda lağvedilmiş oldu. Bütün görevler Maliye Nezaretine devredildi. Bu arada kamu gelir ve giderlerinin inceleme, denetim ve teftiş görevi de maliye müfettişlerine havale edilmişti. Ancak görevin maliye müfettişlerine ağır gelmesi ve bağımsız bir kurum tarafından yürütülmesi zorunluluğu görülünce, bir kısmı görevleri 1840 tarihinde Meclis-i Muhasebe-i Maliye’ye ve bir kısım görevleri de 1851 tarihinde kurulan Zimmemat Komisyonu’na devredilmiştir. Ancak bu kurumlardan beklenen performans sağlanamayınca, konu 1858 tarihinde kurulan Meclis-i Muhasebe’ye aktarılmıştır. Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat kuruluncaya kadar bu görevi yürütmüştür.

²⁸⁸ Ahmed AKGÜNDÜZ, Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, ss. 11-12.

²⁸⁹ AKGÜNDÜZ, age., s. 19.

²⁹⁰ AKGÜNDÜZ, age., ss. 19-22.

Divan-ı Muhasebat (Sayıştay), Osmanlı Devletinde Islahat Fermanıyla başlayan, yönetimi yeniden düzenleme çabaları içerisinde batı örneğine göre 29 Mayıs 1862 (30 Zilkade 1278) tarihli arz tezkeresindeki ifadeyle *her devletin olduğu gibi umur-u hisabiyenin bir mahkeme-i kübraya havalesi* zorunluluğundan bahsedilerek devlet parası ve mallarına tasarruf edenlerin hesaplarının her yıl denetlenmesi ve yargılanması, bakiye veya zimmetlerin tahsili ihtiyacı sonucu kurulmuştur²⁹¹. Bu dönemde kurulan Sayıştay, kuruluş statüsüne göre biri Muhakeme, diğeri Maliye adını taşıyan iki daireden oluşmaktaydı. Muhakeme dairesi o dönemde uygulanan yöntemlere göre, bazı vergi ve resimlerin toplanmasını sağlayan Mültezimlerin görevlerini gereği gibi yapıp yapmadıklarını denetleme ve vergi mükellefleri ile mültezimler arasında çıkacak uyuşmazlıkları karara bağlamakla görevlendirilmiştir. Uyuşmazlıkla ilgili olarak, gelir kaydı, geri ödeme yapılması veya gerektiğinde hapis cezası verme yetkisi vardı²⁹². Kuruluş Tüzüğünde Sayıştay'a verilen yargı yetkisinin dikkat çeken noktalarından birisi de, Sayıştay yargısına yansıyan uyuşmazlıklarda ilgililer hakkında Sayıştay tarafından tutuklama kararı verilebilmesidir²⁹³.

Bu dönemde Sayıştay, parlamentodan önce kurulmasından da anlaşılacağı gibi, parlamento adına denetim yapmaktan çok kamu gelir ve giderleri ile bu alanda görevlendirilen kamu görevlilerini *zapt-u rapta* almak amacı taşımaktadır. Sayıştay bu görevlerini yerine getirirken, ilgilileri denetlemekte, denetim sonucunda bulunan verilere göre yargılayıp haklarında karar verebilmekteydi.

3. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay

Büyük Millet Meclisinin açılmasından bir süre sonra, gider belgelerini ödenek açısından kontrol etmek üzere, Maliye Bakanlığına bağlı bir "Kalem" kurulmuş fakat bu müessese çok kısa süre görev yapmıştır. Kurtuluş savaşının ve yeni devletin harcamaları arttıkça, mali işlemlerin daha iyi denetlenmesine gerek duyulmuş; bu nedenle 1922 tarihli Avans Kanunu'na 5 nolu madde eklenerek, Meclis içinden bir komisyon seçilmesi ve Sayıştay kurulana kadar bütçe denetiminin komisyon tarafından yürütülmesi öngörülmüştür. Bu komisyon, devlet gelirlerinin toplanması ve giderlerinin yapılması

²⁹¹ SAYIŞTAY, Cumhuriyetin Ellinci Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları, No:8, Ankara, 1973, s. 17.

²⁹² İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı., s. 17.

²⁹³ SAYIŞTAY, Cumhuriyetin Ellinci Yılında Sayıştay, s. 14.

hakkında Meclise her üç ayda bir rapor vermekle görevlendirilmiştir. Kurulan bu komisyon bütçe denetimi görevini bir yıldan fazla süreyle yürütmüştür²⁹⁴.

Millet Meclisinin, 1923 tarihinde seçimlerin yenilenmesine karar vermesiyle, denetleme komisyonunun görevi de sona ermiştir. Ancak, Millet Meclisinin seçimleri yenileme kararına rağmen, bütçenin denetimini yapan komisyonun görevlerine ilişkin olarak daha önce çıkarılmış bulunan Divan Kararnamesi yürürlükten kaldırılmadığından ve Sayıştay için de bütçeye ödenek konulmuş olduğundan, eski mevzuat içinde görev yapmak üzere, 1923 tarihinde Hükümet tarafından bir Sayıştay kurulmuştur. Bu kurum, Sayıştay'ın yeniden kurulmasına kadar, yaklaşık olarak yedi ay süreyle görev yapmıştır²⁹⁵.

Seçimlerin yapılmasından sonra meclis toplanmış ve Sayıştay üyelerinin meclis içinden seçilmesi sakıncalı görülerek yeni bir yasayla Sayıştay yeniden kurulmuştur²⁹⁶. Bu yasa ile sadece Sayıştay'ın kuruluşu ile başkan ve üyelerinin seçimi, atanması ve güvenceleri hakkında hüküm getirilmiştir. Sayıştay'ın işleyişine ve denetleme ve yargılama görevine ilişkin eski kararname hükümleri yürürlükte bırakılmıştır²⁹⁷. Cumhuriyet döneminde bağımsız bir kuruluş niteliği kazanan Sayıştay, 1924 Anayasasında da yer almakla Anayasal kuruluş niteliğini korumuş ve Sayıştay'ın TBMM'ye bağlı olduğu ve devlet gelir ve giderlerini özel kanununa göre denetlemekle görevli olduğu belirtilmiştir (md. 100). Bu Kanunla getirilen diğer önemli bir özellik de, Sayıştay Başkan ve üyelerinin, Meclis üyelerinin gizli oylarıyla ve Meclis dışındaki kişilerden seçilmesiyle, Sayıştay'ın bağımsız bir kuruluş niteliğini kazanmış olmasıdır.

1934 tarihine gelindiğinde bu tarihe kadar uygulanan dağınık Sayıştay mevzuatı çıkarılan Divanı Muhasebat Kanunu'yla²⁹⁸ Sayıştay'ın kuruluş ve işleyişi yeniden düzenlenmiş olup uygulamada birlik ve düzen sağlanmıştır. Bu düzenleme ile Sayıştay'a iki esas görev verilmiştir. Bu görevlerden birincisi, Devletin bütün gelir, gider ve mallarını denetlemek; ikincisi ise, Devletin mallarını idare edenlerin hesaplarını incelemek ve yargılamaktır.

²⁹⁴ SAYIŞTAY, Cumhuriyetin Ellinci Yılında Sayıştay, s. 23.

²⁹⁵ SAYIŞTAY, Cumhuriyetin Ellinci Yılında Sayıştay, s. 24.

²⁹⁶ 374 Sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun, T: 24.10.1923.

²⁹⁷ Bedi Necmettin FEYZİOĞLU, Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçenin Kontrolü, C. 1, İstanbul 1954, s. 122.

²⁹⁸ 2514 Sayılı Divanı Muhasebat Kanunu, RG. T: 25.06.1934, No: 2735

1960'lı yıllara gelinmesiyle birlikte 1934 tarihinde yapılan düzenlemeler ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmiş; ekonomik ve mali konuların önem kazanması, Devlet bütçesinin nitelik ve yapısal yönden gelişmeler göstermesi karşısında Sayıştay'ın ihtiyaçlara cevap vermesi noktasında yeni bir kuruluşa ve işleyişe kavuşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, Sayıştay'ın toplumsal gelişmelere uyumlaştırılmasını sağlamak amacıyla 832 sayılı Sayıştay Kanunu²⁹⁹ yürürlüğe girmiştir. Yapılan bu yeni düzenlemeyle Sayıştay'ın bugünkü kuruluş ve işleyişi tespit edilmiştir.

2000'li yıllara gelindiğinde ise, dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde kamu yönetiminin daha etkin işleyecek bir yapıya kavuşturulması adına gelişmeler yaşanmış ve mali anayasamız olarak kabul edilen 1050 sayılı Kanun ihtiyaçlara cevap verme noktasında eksik kalarak üzerindeki eleştiriler artmıştır. Yapılan eleştiriler sonucunda 1050 sayılı Kanun, 2003 tarihinde kabul edilen ve kabulünden sonra kademeli olarak uygulanmaya başlanılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, 2006 tarihinden itibaren tüm hükümleriyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Türkiye Ulusal Programında da, “Kamuda performans odaklı denetim sistemine geçilmesi” ve “Sayıştay'ın güçlendirilerek denetim kapsamının genişletilmesi” bir hedef olarak yer almış ve gerekli yasal düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür. Belirtilen bu nedenlerle, Anayasamızdaki ilkelere ve uluslararası denetim standartlarına uygun, çağdaş demokrasimizin gelişimine katkı sağlayacak ve toplumumuzun beklentilerini karşılayacak, belge denetiminden ziyade içeriği ön plana çıkaracak, teknolojik olanaklardan yararlanan ve bunların yanında yargı yetkisine işlerlik kazandırılmış bir Sayıştay'ın oluşturulması amacıyla³⁰⁰ yeni bir Sayıştay kanununa ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun hükümlerine paralel olarak ve INTOSAI standartları dikkate alarak yeni bir Sayıştay Kanun Teklifi TBMM'ye sunulmuş³⁰¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu³⁰² 19.12.2010 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²⁹⁹ 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, RG. T: 27.02.1967, No: 12538.

³⁰⁰ TBMM, Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkan Vekilleri ve 3 Millet Vekilinin; Sayıştay Kanun Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (2/594), Dönem: 23, Yasama Yılı: 4, S. Sayısı: 510.

³⁰¹ Sayıştay Kanun teklifi 01.02.2010 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulmuştur. Sayıştay'la ilgili yeni düzenlemelerin “kanun tasarısı” şeklinde değil de “kanun teklifi” şeklinde yapılması geçmişten günümüze kadar gelen bir teamül sonucudur ki; bu durum Sayıştay'ın merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu

B. SAYIŞTAY’IN TEŞKİLAT YAPISI

1. Sayıştay Meslek Mensupları

a. Sayıştay Başkanı, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları

aa. Sayıştay Başkanı

Sayıştay Başkanı Sayıştay’ın en büyük amiri olup kurumun genel işleyişinden sorumludur. Sayıştay Başkanı, Sayıştay Başkanı ve Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonunca belirlenecek iki aday arasından TBMM Genel Kurulunca gizli oyla seçilir. Sayıştay Başkanı seçilebilmek için TBMM üye tam sayısının dörtte birinin bir fazlasından az olmamak kaydıyla, toplantıya katılanların çoğunluğunun oyu aranır. Sayıştay Başkanının görev süresi beş yıldır. Bir kimse en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilebilir. Yeniden seçilemeyen veya seçime girmeyen Başkanın görev süresi yeni Başkan göreve başlayıncaya kadar devam eder. Görevi sona eren Başkan boş kadro şartı aranmaksızın Sayıştay üyesi olarak göreve devam eder, boşalan ilk üye kadrosu kendisine tahsis edilir ve en kıdemli üye sayılır (SK. md. 13).

Sayıştay başkanı aynı zamanda Genel Kurulun da başkanıdır. Gerekli gördüğü durumlarda Temyiz Kuruluna ve Daireler Kuruluna da başkanlık eder. Bu kurullara verilecek işleri düzenler ve görüşmeleri yönetir. Sayıştay Başkanı, Sayıştay’ın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonlarını bilgilendirir. Sayıştay raporlarının TBMM’de görüşülmesi sırasında Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı hazır bulunur.

Sayıştay Başkanı; daire başkanları ve üyelerin dairelerini belirler, ihtisas dairelerini tespit eder, işleri dairelere dağıtır, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarını oluşturur, meslek mensuplarının görev yerlerini; yönetim mensuplarının görevlerini ve görev yerlerini tayin ve tespit eder. Sayıştay Başkanı, gerekli gördüğü durumlarda, en çok beş denetçiyi ilgililerin muvafakatı ile Başkanlık danışmanı olarak görevlendirebilir (SK. md. 21).

idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetliyor olmasından kaynaklanmaktadır.

³⁰² 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Kabul Tarihi: 03.12.2010, RG. T: 19.12.2010, No: 27790.

ab. Sayıştay Başkan Yardımcıları

Sayıştay Başkanı, biri denetim diğeri yönetim ile ilgili işlerde kendisine yardımcı olmak üzere üyeler arasından iki başkan yardımcısı görevlendirir. Başkan yardımcıları daire başkanı statüsündedir. Denetim ile ilgili başkan yardımcısı, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, raporlanması ve gözden geçirilmesinden sorumlu olup, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını Sayıştay Başkanı adına yönetir. Denetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile birinci sınıfa ayrıldıktan sonra en az üç yıl çalışmış mensuplar arasından en çok beş bölüm başkanı görevlendirilir. Yönetimle ilgili başkan yardımcısı, yönetim birimlerini Sayıştay Başkanı adına yönetir. Yönetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile bir ila dördüncü derecelerdeki meslek mensuplarından en çok üç bölüm başkanı görevlendirilir.

ac. Daire Başkanları

Daire başkanları, Sayıştay Genel Kurulunca, en az üç yılını doldurmuş üyeler arasından gizli oyla seçilir. Daire başkanlarının görev süresi dört yıldır. Süresi dolan veya kendi isteği ile üyeliğe dönmüş olanlar yeniden seçilebilir. Seçim, görev süresinin bittiği tarihten, diğer sebeplerle boşalma halinde boşalmanın vuku bulduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde yapılır. Görevi sona eren daire başkanları, boş üye kadrosu şartı aranmaksızın üyeliğe dönerler. Bu durumda boşalan ilk üye kadrosu kendilerine tahsis edilir (SK. md. 14).

b. Denetçiler

Denetçiler; Sayıştay dairelerince yapılacak yargılamaya esas olmak üzere, anlam, uygulama veya sonuçları bakımından kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin yargılamaya esas raporu düzenleyerek Başkanlığa vermekle görevlidir (md. 48). Ayrıca Denetçiler, Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanlarınca kendilerine verilen denetim ve inceleme görevlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerdeki esas ve usuller dairesinde yerine

getirerek sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmek ve bu Kanunla verilen diğer işleri yapmakla görevlidir (md. 32/4).

c. Başsavcı ve Savcılar

Sayıştay Başsavcısı ve savcıları, Sayıştay Başkanının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca yapılacak teklif üzerine ortak kararname ile atanırlar. Sayıştay Başsavcısının görev süresi dört yıldır. Süresi dolan Sayıştay Başsavcısı yeniden atanabilir. Görevi sona eren Sayıştay Başsavcısı boş kadro şartı aranmaksızın Sayıştay savcısı olarak görevine devam eder ve boşalan ilk savcı kadrosu kendisine tahsis edilir (md. 18/1).

Başsavcı ve savcılarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya Yükseköğretim Kurulu tarafından bunlara denkliği kabul edilen yurt içindeki veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olmaları ve yüksek öğrenimden sonra mali, iktisadi veya hukuki konularla ilgili kamu hizmetinde en az onaltı yıl çalışmış olmaları gerekir.

Madde hükmünden başsavcı ve savcılarının seçimi konusunda iki temel nitelik üzerinde durulduğu anlaşılmaktadır. Bunlardan ilki, başsavcı ve savcılarının maddede sayılan bölümlerden/fakültelerden mezun olmaları; diğer ise mali, iktisadi veya hukuki konularda belli bir süre görev yapmış olmaları gerekliliğidir.

Hazine temsilcisi sıfatıyla Savcılık, Sayıştay'ın örgüt yapısına dahildir. Sayıştay yargılaması sürecinde Savcılık müessesesinin yargılama bakımından en önemli görev ve yetkisi hesapların incelenmesi ve yargılanması aşamasında iddia ve düşüncesini bildirmek olarak gösterilebilir.

Başsavcı; İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunar. İlamların infazını izler ve bu hususla ilgili gerekli işlemleri yapar. Sayıştay'ca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında bu Kanunda belirtilen gerekli işlemleri yapar. Bunun yanında Kanunlarla ve Sayıştay Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

Savcı; Kendisine havale edilen yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri inceleyerek düşüncesini gerekçeli olarak bildirir. Oy hakkı bulunmamak üzere hesap yargılamasına katılır ve görüşünü açıklar.

2. Sayıştay'ın Yargı Ve Karar Organları

a. Kurullar

aa. Genel Kurul

Genel Kurul, Sayıştay Başkanının başkanlığı altında başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşur. Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği durumunda Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. Sayıştay Başkanın katılmadığı hallerde Genel Kurul, kurula katılan başkan yardımcılarında en kıdemli olanı başkanlık eder.

Genel Kurul'un görevleri arasında; Genel uygunluk bildirimlerini görüşülmesi, içtihadın birleştirilmesi kararı alınması, kanun gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirilmesi, Sayıştay'a ilişkin olarak yapılan kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirilmesi, Sayıştay Başkan tarafından incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirilmesi veya karar verilmesi yer alır.

ab. Temyiz Kurulu

Temyiz Kurulu; Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanları ile üyeler arasından dört yıl için seçilecek dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulur. Her yıl Kurul üyelerinin dörtte biri yenilenir. Üyeliği sona erenler dört yıl geçmeden tekrar seçilemez. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul üye tamsayısının en az üçte ikisi ile toplanır ve mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. Kararı temyiz edilen daire başkanı ve üyelerinin oy hakkı yoktur. Savcı, duruşmalı oturumlarda doğrudan, diğer oturumlarda ise Kurulun daveti üzerine toplantıya katılarak görüşünü açıklar.

Temyiz Kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir.

ac. Daireler Kurulu

Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu ile Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulur. En kıdemli daire başkanı Kurula başkanlık eder.

Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, o toplantıya münhasır olmak kaydıyla Kurul Başkanı tarafından katılmayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilebilir. Kurul, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

Daireler Kurulu; Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir ve bu Kanunla kendisine verilmiş olan diğer görevleri yapar.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştay'ın istişari görüşü Daireler Kurulu tarafından alınarak yürürlüğe konulur.

ad. Rapor Değerlendirme Kurulu

Kurul, Sayıştay Genel Kurulu tarafından iki yıl için seçilen iki daire başkanı ve her daireden birer üye ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşur. Kurul üyeliğinde boşalma olması halinde kalan süreyi tamamlamak üzere Genel Kurul tarafından boşalan yer için seçim yapılır.

Kurulun başkanı Sayıştay Başkanıdır. Başkanın katılmadığı durumlarda Kurula denetimden sorumlu başkan yardımcısı başkanlık eder. Kurul, üye tamsayısının en az üçte ikisi ile toplanır ve mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir. Sayıştay raporlarının Kurulda görüşülmesi sırasında ilgili grup başkanı veya raporun denetçisi katılarak görüşünü

açıklar. Sayıştay raporlarının görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı da çağrılmaktadır.

ae. Yüksek Disiplin Kurulu

Yüksek Disiplin Kurulu, her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek beş daire başkanı ve her daireden seçilecek birer üye ile kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder.

Kurul, üye tamsayısı ile toplanır. Disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası verilmesine ilişkin kararlar üçte iki çoğunlukla verilir. Daire başkanı veya üyelerden herhangi birinin Kurula katılmadığı veya boşalma olduğu hallerde daire başkanı veya üyenin bağlı bulunduğu dairenin en kıdemli üyesi Kurula katılır. Haklarında isnatta bulunulan Disiplin Kurulu üyeleri Kurula katılamaz. Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarına bakar (SK. Md. 29).

af. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir baş denetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından kurulur. Aynı şekilde birer yedek üye seçilir. Kurula daire başkanı başkanlık eder.

Kurul, üye tamsayısı ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verir. Kurul üyeleri şahıslarını ilgilendiren konuların görüşüldüğü toplantılara katılamazlar. Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürütür (SK. Md. 30).

ag. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu

Denetim, planlama ve koordinasyon kurulu, Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşur. Sayıştay Başkanının katılmadığı hallerde Kurula, Kurula katılan başkan yardımcılarında kıdemli olanı başkanlık eder.

Denetim, planlama ve koordinasyon kurulunun görevleri arasında; Kurum strateji planı ve yıllık performans programını hazırlamak; Denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırlamak; Plan ve

programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerekli koordinasyonu sağlamak, performans ölçüm sistemlerini oluşturmak ve Sayıştay faaliyet raporunu hazırlamak ve denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve meslek etik kurallarını belirlemek yer alır.

b. Daireler

Daireler Sayıştay'ın hem yönetsel görevlerini, hem de yargı görevlerini yerine getiren organlardır. Her daire bir hesap mahkemesi gibi çalışır. Hesap ve işlemler üzerinde ön inceleme Sayıştay denetçileri tarafından yapılır ve bu denetim aşamasında kanuna aykırı durumların saptanması halinde bunun sorumlusu olarak ilgililer daire tarafından “tazmin”e mahkum edilirler³⁰³.

Bir başkan ile altı üyeden kurulu daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler, bir başkan ve dört üye ile toplanır, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir. Daire başkanlığının boşalması, daire başkanının izinli veya özürlü olması halinde en kıdemli üye daire başkanlığına vekâlet eder.

Daireler; Hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlar, Denetim raporları hakkında görüş bildirir ve Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenilen konular hakkında görüş bildirir veya karar verir.

c. Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluşur. Denetim grup başkanlıkları, Sayıştay'ın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkân verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulur.

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları, Sayıştay'a Sayıştay Kanunu ve diğer kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlıkça verilen görevleri yerine getirir.

³⁰³ GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargısı, s.59.

Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarına yardımcı olmak üzere yeterli sayıda yönetim mensubu görevlendirilir. Sayıştay Başkanının teklifi ve Sayıştay Genel Kurulunun kararı ile gerek görülen illerde denetim grup başkanlıkları kurulabilir. Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışma esas ve usulleri, görev ve sorumlulukları, illerde kurulacak denetim grup başkanlıklarında görevlendirme kriterleri ve diğer hususlar yönetmelikle düzenlenir.

C. SAYIŞTAY'IN GÖREVLERİ

Dünyada yaşanan kamu mali yönetimdeki anlayış değişikliğinin ülkemizdeki mevzuat ve uygulamalara yansımalarından birisi de yeni Sayıştay Kanunudur. Bu bağlamda Sayıştay'ın görevlerinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler aynı zamanda AB uyum sürecinin de ayrılmaz bir parçasıdır. Kamu kaynaklarının vatandaş yararına kullanımını etkin kılmak için parlamentolar adına denetim yapmak Sayıştayların varoluş nedenidir. Sayıştay bundan böyle adına denetim yaptığı TBMM'ye düzenli raporlar sunacak ve saydamlığın gereği olarak da bu raporları kamuoyuna açıklayacaktır³⁰⁴.

Anayasamızda yapılan düzenleme ile “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir...” (AY. Md. 160) denilmek suretiyle Sayıştay'ın temel görevlerinin TBMM adına denetim yapmak ve hesapların kesin hükme bağlanması olduğu belirtilmiştir.

1982 Anayasasının belirlemiş olduğu bu görevlerin yanında Sayıştay Kanununda da Sayıştay'ın görevlerinin neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre; **Sayıştay**, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında TBMM'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme

³⁰⁴ İbrahim PINAR ve Öner ÇALIŞKAN, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Diğer İlgili Mevzuat, Dinamik Akademi, Ankara: 2011, ss. 91-92.

bağlar. Genel uygunluk bildirimini TBMM'ye sunar. Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar (SK. Md. 5).

Dolayısıyla hem Anayasal hüküm hem de Sayıştay Kanununun yapmış olduğu düzenleme çerçevesinde Sayıştay'ın “*denetim, raporlama, danışma ve yargılama*” olmak üzere başlıca dört grup görevi vardır. Şimdi sırasıyla Sayıştay'ın bu görevleri hakkında bilgiler verelim.

1. Sayıştay'ın Denetim Görevi

Genel olarak denetim, "ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları (bazı hallerde şu andaki sonuçları) önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç olarak tanımlanabilecektir"³⁰⁵.

Sayıştay tarafından yürütülecek olan denetim ise, 5018 sayılı Kanun'da da ifade edildiği gibi, kamu idaresinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi; mali tabloların mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediğinin değerlendirilmesidir.

Tarihsel süreç içerisinde kurulan temsili demokrasiler, egemenliğin, parlamentolar eliyle halk tarafından kullanılması ilkesine dayanmaktadır. Bu çerçevede, parlamentoların halk adına egemenliği kullanma araçlarından birisi, bu kurumların, yöneticilerin her türlü eylem ve işlemlerini denetleyebilme yetkisine sahip olmasıdır. Bu bağlamda, parlamentolar adına denetim yapan kurumlar olan Sayıştayların denetim alanlarının önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü Sayıştayların denetimine tabi olan her alan, aynı zamanda parlamento egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, Sayıştay denetiminin uzanamadığı alanlar, parlamentonun, dolayısıyla halkın egemen olamadığı

³⁰⁵ Türkan AYTUNA, “Felsefeci Gözüyle Denetim”, *Denetim*, Denetde Yayını, Ankara, 1986, S. 10, s. 9.

alanlar durumundadır³⁰⁶. Bu bağlamda yeni Sayıştay Kanunu parlamentonun, dolayısıyla halkın egemen olamadığı alanları olabildiğince sınırlandırmıştır. Diğer bir ifadeyle Sayıştay'ın denetim alanını genişletmiştir.

Sayıştay'ın denetim yetkisi ve denetim alanıyla ilgili düzenlemeye baktığımızda,

1) Sayıştay;

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

b) Kamu payı % 50'den az olmamak kaydıyla (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

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

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

(3) KİT'ler ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunu kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının TBMM tarafından denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir (SK. Md. 4). Denilmek suretiyle Sayıştay'ın denetim alanının genişleyerek kamuya ait hesapları, fonları, kaynakları, faaliyetleri vb. durumları ele alan bir denetim anlayışına büründüğü görülmektedir.

Sayıştay, belirlenmiş bulunan denetim alanı içerisinde denetimini genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütür. Sayıştay ve denetçiler

³⁰⁶ Safiye KAYA, Sayışların Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu, Sayıştay Araştırma Ve Tasnif Grubu, Ankara, 23 Ocak 2001, s.2.

denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yerine getirirler. Diğer bir ifadeyle Sayıştay'a denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesi konularında talimat verilemez. Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir. Ayrıca kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilerek yapılmaktadır.

Denetim alanı çerçevesinde yapılacak olan Sayıştay denetimine baktığımızda ise genel anlamda düzenlilik (mali denetim + uygunluk denetimi) denetimi ve performans denetimi olarak iki şekilde yapılacağı kanunda düzenlenmiştir.

Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin mali nitelikteki işlem ve olaylarının ilgili yasal düzenlemelere uygun yapılıp yapılmadığını; sunulan mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Performans denetimi ise, kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıkları konusunda parlamentoya bağımsız bilgi sağlamayı ve önerilerde bulunmayı amaçlamaktadır.

a. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi; “kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi” olarak tanımlanabilmektedir.

Sayıştay tarafından bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak yapılacak düzenlilik denetiminin amacı;

* Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği,

* Kamu idaresinin gelir, gider, mal ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığı,

Hakkında denetim görüşü oluşturmak, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemleri ve sebep olunan kamu zararlarını tespit etmektir³⁰⁷.

Sayıştay'ın düzenlilik denetimi, büyük ölçüde, harcama sonrası denetime ilişkindir. Harcama sonrası yapılan düzenlilik denetimi, devletin gelirlerini, giderlerini ve mallarını kapsamaktadır³⁰⁸. Düzenlilik denetimleri sonucunda elde edilen bulgular Sayıştay denetçileri tarafından raporlanır. Düzenlilik denetimi sonucunda hazırlanacak olan raporlar “Denetim Raporu ve Yargılamaya Esas Rapor”dur.

Denetim raporları, ilgili kamu idaresi itibariyle TBMM'ye sunulmak üzere düzenlenecek dış denetim genel değerlendirme raporunun eki olarak hazırlanır ve denetlenen kamu idaresinin bir yıllık mali işlemleri hakkında Sayıştay'ın denetim görüşünü içerir.

Yargılamaya esas raporlar ise Sayıştay denetçileri tarafından yapılan uygunluk denetimi sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin olarak sorumluların savunmaları da alınarak mali yılsonu itibariyle hazırlanır ve yargılanmak üzere başkanlığa sunulur³⁰⁹.

Yukarıda da ifade edildiği gibi düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirilir.

aa. Mali Denetim

Sayıştay Kanunu'nda mali denetim, “Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim”dir (SK. Md. 2).

³⁰⁷ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Düzenlilik Denetimi Rehberi, Ankara: Haziran 2011, s. 5.

³⁰⁸ **Giderlerin Denetimi**, Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların hesapları üzerinden gerçekleştirilir. Harcamaların kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı, ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapıp yapılmadığı, bütün gider hesap ve işlemlerinin belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığı hususlarını kapsamaktadır

Gelirlerin denetimi ise alacakların ve her türlü hakkın mevzuata ve bütçedeki tertiplere uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediğini, bütün gelir hesap ve işlemlerinin belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığını içermektedir.

³⁰⁹ Serdar Beyazıt YILMAZ, “Yeni Sayıştay Kanunu'nda Öngörülen Hesap Yargılaması”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, s. 34.

Mali denetim, kamu kurumlarına tahsis edilen kamu kaynaklarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı; mali tablolarda yer alan kayıt ve bilgilerin dayanağı olan gelir, gider ve mallara ilişkin işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirildiği; mali tabloların şekil ve içerik açısından mali raporlama sistemine uygunluğu; mali tablolarda yer alan rakamların kuruma ait tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğuna ilişkin makul güvence elde etmek amacı ile yürütülecektir³¹⁰.

Mali denetim şu üç aşamada gerçekleştirilir:

i. Muhasebe düzenliliği (Kayıt nizamı)

İşlemlerin hesaplara (belgelere ve defterlere) genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlarına ve içeriğine uygun bir şekilde tam ve doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığının tespiti, bu denetimin birinci aşamasıdır (KMYKK Md. 49).

İşlemin hukuka uygunluğunun saptanmasında, *doğru muhasebeleştirme* birinci önceliğe sahiptir. Mali denetimin ilk adımı, olmazsa olmazı, muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sistematik bir kayıt ve belge düzeninin varlığının araştırılmasıdır. Devlet muhasebesinde standartlar ve ilkeler, muhasebe yönetmelikleri ile belirlenmiştir³¹¹.

5018 sayılı Kanuna göre bu işlemlerin gerçekleştirilmesinden muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır. Buna göre; muhasebe yetkilileri, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi işlemlerini yapmak ve bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamakla yükümlü tutulmuşlardır.

ii. Mali rapor ve tabloların güvenilirliği

Mali denetimin ikinci aşamasında mali tablo ve raporların, muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanıp hazırlanmadığının ve kamu idaresinin mali durumunun doğru, açık ve samimi bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının araştırılması ve saptanması vardır. Bu denetimin uygulamamızdaki tipik örneği, TBMM'ne sunulan Genel Uygunluk Bildirimidir. Bu belge ile Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan kesin hesap kanunu tasarısının

³¹⁰ F. Betül CEYLAN, "Mali Denetim", *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), s. 111.

³¹¹ BAYAR, Sayıştay'ın Anatomisi, ss. 67-68.

ve ekindeki tablo ve cetvellerin doğruluğu ve güvenilirliği teyit edilmiş olmaktadır. Genel uygunluk bildirim, Sayıştay'ın kendi denetim bulguları yanında, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu da dikkate alınarak hazırlanmaktadır (KMYKK md. 43-49).

iii. Mali analiz

Mali denetimin üçüncü aşaması, *kamu idaresinin mali tablo ve raporlarda yansıyan görünümünün* irdelenmesi ve yorumlanmasıdır. Literatürde mali analiz, bilanço analizi, tablo analizi gibi isimlerle anılan bu uygulamalar karşılaştırmalı analizler, zaman serileri, trend analizleri, oran analizleri, ussallık testleri gibi tekniklerle yapılmakta ve raporlanmaktadır. Analitik inceleme, mali-parasal verilerle maddi-idari veriler arasında muhtemel bağlantıların incelenmesi yoluyla elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi ve yorumlanmasıdır. Mali ve idari verilerin sunduğu bilgiler ve ipuçları, bir yandan kurumun oldukça net bir fotoğrafını ortaya koyarken; diğer taraftan denetimin planlanmasını, kanıtların toplanmasını ve son sözün oluşturulmasını da büyük ölçüde yönlendirir³¹².

Mali denetim faaliyeti sonucunda, kamu idaresinin bütünü hakkında bilgi sahibi olunacak ve kurumsal düzeyde hataların tespit edilmesi mümkün olacaktır. Bunun yanında daha çok sayıda kamu idaresi hakkında da makul düzeyde güven duyulacak bilgi sağlanabilecektir³¹³. Ayrıca şunu de belirtmek gerekir ki, mali denetimin, muhasebenin doğruluk ve tutarlılığına ilişkin birinci aşaması dışında, yargılama ile ilişkisi söz konusu değildir. Uygunluk bildirim (Güven bildirim) ve analiz raporları, TBMM'ne sunulan veya kamuya açıklanan raporlar grubunda değerlendirilmelidir.

ab. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; Sayıştay Kanunu'nda, "Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesini içeren denetimdir" şeklinde tanımlanmıştır.

Hukuk devletinde, yönetimin tüm işlem ve eylemleri hukuka uygun olmak durumunda olduğundan, bu açıdan uygunluk denetiminin özel bir önemi bulunmaktadır.

³¹² BAYAR, Sayıştay'ın Anatomisi, s. 68.

³¹³ CEYLAN, s. 113.

Bu bağlamda kamu kurum ve kuruluşları kendilerine ilişkin kanun ve düzenlemelerde diğer mevzuata uygun bir şekilde faaliyet göstermek zorundadırlar³¹⁴.

Uygunluk denetimi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu geniş kapsamda mali boyutu olan işlemler yer aldığı gibi kamu idarelerinin faaliyetlerine yönelik olup da mali boyutu olmayan işlemler de bulunmaktadır. Bu geniş yelpazeden seçilecek herhangi bir konuda, konu bazlı uygunluk denetimi yapılması mümkündür. Bu tür denetimler sonucunda düzenlenecek raporlar; denetlenen konu ya da konuların bir bütün olarak uygunluğu ya da uygunsuzluğuna ilişkin denetim görüşünü içeren “uygunluk denetimi raporu” ve tespit edilen kamu zararına ilişkin “yargılamaya esas raporlar”dır. Görüş içeren uygunluk denetimi raporları 6085 sayılı Kanunun belirtilen diğer raporlar kategorisinde TBMM’ye sunulur (Md. 42). Ancak bu denetimler sonucunda (yapılan inceleme uygunluk dışındaki denetim hedeflerini içermediği için) hiçbir şekilde mali rapor ve tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin denetim görüşünü içeren bir denetim raporu düzenlenemeyecektir³¹⁵.

Uygunluk denetimi, düzenlilik denetiminin bir parçası olarak yürütülebileceği gibi ondan bağımsız olarak da yürütülebilmektedir³¹⁶. Mali denetimden bağımsız yürütülecek uygunluk denetimi bir ya da birden fazla kamu idaresinde seçilmiş belirli bir konu ya da konuların, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu açısından incelenmesidir. Bu tür bir uygunluk denetiminin konusu, belirli bir harcama, gelir ya da mal işlemi olabileceği gibi belirli bir proje ya da faaliyet de olabilir. Sayıştay’a TBMM’den gelen inceleme talepleri de bu kapsamda değerlendirilebilecektir.

b. Performans Denetimi

Devletin kamu düzenini sağlama fonksiyonu dışında sosyo-ekonomik gelişimde aktif rol oynamaya başlaması ve buna paralel olarak kamusal alanların genişlemesi, kamu gelir ve giderlerinin artışına yol açarak daha rasyonel karar mekanizmalarının oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Hükümet faaliyetlerinin hacmi genişledikçe,

³¹⁴ Hasan BAŞ, Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: 2005, s.247.

³¹⁵ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Düzenlilik Denetimi Rehberi, s. 10.

³¹⁶ INTOSAI – ISSAI 4000’e göre uygunluk denetimi ayrıca, münferit bir denetim görevi olarak da yürütülebilir, örneğin Parlamento ya da Sayıştayların rapor sunduğu birimlerden gelen taleplere ilişkin ya da Sayıştay’ın kendi inisiyatifi ile yürütülen denetimler münferit denetimler olarak değerlendirilebilir.

yapılan harcamalardan verim alınması, kamu kaynaklarını kullananlardan hesap sorma bilincinin gelişmesi ve kamu kaynaklarını kullananların hesap verme sorumluluğu giderek belirginleşmiştir. Denetimin işlev ve alanının genişlemesiyle geleneksel denetim bu yeni talepleri karşılamada yetersiz kalmış ve performans denetiminin alt yapısı oluşturulmaya başlanmıştır³¹⁷.

Kamu harcamalarının arttığı bir ortamda, buralardaki üretim imkanları ve süreçleri, kalite kontrol süreçleri, yönetim sistemlerinin değerlendirilmesi, uygulamaların yerindeliği gibi mali olmayan alanların da incelenerek yetersizlikler ve israfların belirlenmesi ihtiyacı, harcanan paranın gerçek değerine ulaşip ulaşmadığının tespitini zorunlu hale getirerek, kaynakların etkili, verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığının tespitini gerektirmiştir³¹⁸.

Ülkemizde Sayıştay'ın bütçe denetimi ağırlıklı olarak hukuki ve biçimsel bir özellik taşımakla birlikte 1996 yılında Sayıştay Kanunu üzerinde yapılan bir çalışmayla³¹⁹ Sayıştay'a, denetimine tabii kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu (VET) kullandıklarını inceleme yetkisi verilmiştir. Diğer bir ifadeyle Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir³²⁰.

Performans denetimi kavramı görece yeni ve sürekli değişmekte olan bir kavramdır. Her ülkenin koşullarının ve Sayıştay yapılarının farklı olması o ülkedeki performans denetiminin gelişimini ve performans denetimi algılamasını etkilemektedir. Bu bağlamda literatürde üzerinde uzlaşılan genel kabul görmüş bir performans denetimi kavramına rastlanılmamakla birlikte genel olarak bir organizasyonun, programın, faaliyetin, projenin veya fonksiyonun daha çok verimlilik, etkenlik ve tutumluluk ilkeleri açısından incelenmesi performans denetimi olarak adlandırılmaktadır.

Yörüker ve Gülen'e göre Performans denetimi, yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı, alınan siyasi kararların verimliliğinin,

³¹⁷ KUBALI, age., s. 13

³¹⁸ ABID, agm., ss. 104-105.

³¹⁹ 4149 Sayılı 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, RG. T: 4/07/1996 No:

³²⁰ TÜĞEN, age., s.347

tutumluluğunun ya da etkinliğinin araştırıldığı bir çalışma yöntemi olarak değerlendirilmektedir³²¹.

Sayıştay Kanunu'nda ise "Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi" şeklinde ifade edilmektedir (md. 2/d). Tam burada performans denetiminin farklı tanımlamaları yapılmış olsa da tüm tanımların temel vurgusu denetimin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre yapıldığını belirtmek gerekir.

Performans denetimi, kapsamının, faaliyet alanının genişliği ile karakterize edilen bir denetim türü olmakla birlikte, bu husus, bir kurumun bütün faaliyetlerinin, kontrollerin, sistemlerinin ve programlarının tek tek incelenmesi anlamına gelmemektedir. Maliyet etkinliğinin sağlanması için denetim, belli bir zaman dilimi içinde seçici ve bölüm bölüm yürütülebilir³²². Denetim kaynaklarının denetimi yapan kurumun misyon, görev ve fonksiyonlarına uygun bir şekilde ve etkin olarak kullanımının sağlanması bakımından, denetim görevinin kapsam ve sınırının tayin edilmesi önemli bir husus olarak ortaya çıkmaktadır³²³.

Performansın üç boyutunun, yani verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde, denetçinin görevi ise, bu sorumluluğun yerine getirilişindeki başarı derecesinin/performansın incelenmesi ve sonucun raporlanmasıdır. Bu çerçevede kurumun yönetim sorumluluğu çerçevesinde geliştirdiği performans ölçüm sistemi kapsamında yaptığı performans değerlendirmeleri (iç değerlendirmeler) ile performans denetimleri birbirinden ayrıdır. Bununla birlikte, performans denetimlerinde kurumun performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir. Ayrıca, performans denetimi kapsamında denetlenen kurumun faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) ilkelerine uyulup

³²¹ Sacit YÖRÜKER ve Fikret GÜLEN, "Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler", *Mülkiye Dergisi*, Ankara, 1992, s. 65.

³²² ABID, agm., s. 144.

³²³ CANDAN, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, s. 64.

uyulmadığının tespit edilebilmesi de bu konuda çeşitli performans ölçümlerinin yapılmasını gerektirmektedir³²⁴.

Performans denetimi diğer denetimler gibi dört temel aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar; 1-Planlama, 2-Uygulama, 3-Raporlama ve 4-İzlemeden oluşmaktadır. Denetim, bu dört safhada yapılan kapsamlı çalışmalarla sonuçlandırılır. Planlama, denetim konusunun seçimi, yapılması gerekli işlerin planlanması ve programa bağlanmasını içerir. Uygulama aşamasında, denetim bulguları/kanıtları toplanır, analiz edilir ve öneriler geliştirilir. Raporlama safhasında bulgular ve yapılan analizler çerçevesinde geliştirilen tavsiyeler belli kurallar çerçevesinde rapora bağlanır ve ilgili mercilere sunulur. İzleme safhasında ise denetim sonuçlarının takibi yapılır³²⁵.

2. Sayıştay'ın Raporlama Görevi

Sayıştay'ın asli görevlerinden birisi de adına denetim yaptığı TBMM'ye sunulmak üzere raporlama faaliyetinde bulunmaktır. Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay'ın raporlama faaliyeti beş grupta ele alınmıştır. Ancak söz konusu Kanunun değişik maddelerinde Sayıştay'a raporlama görevleri verildiği görülmektedir. Örneğin, KİT'lerin denetimi ve raporlanması ile denetim görevleri bölümünde belirtilen performans denetimleri ve TBMM'den gelen taleplere ilişkin gerçekleştirilen denetimlerin sonucunda da raporlar TBMM'ye sunulmaktadır.

a. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

5018 sayılı Kanun ile uygulanması yasal bir dayanağa kavuşan zorunlu raporlardan birisi dış denetim genel değerlendirme raporudur. Bu raporun, her yıl hazırlanarak TBMM'ye ve ilgisine göre diğer kamu idarelerine gönderilmesi gerekmektedir³²⁶.

Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibarıyla birleştirilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilmektedir. Denetim raporları, kamu

³²⁴ CANDAN, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, s. 93.

³²⁵ KHAN, Introduction to Government and Financial Audit, Director General (P.A.W, Lahora, Pakistan), Teksir edilmiş seminer notlarından. Aktaran, Hüseyin ÖZER, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay 135. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, Ankara: 1997, s. 96.

³²⁶ PINAR ve ÇALIŞKAN, age., s. 144

idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır. Bu cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporları Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini Temmuz ayının onbeşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunmak zorundadırlar.

Daireler denetim raporları hakkında görüş oluştururken, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin görüşlerini Sayıştay Başkanlığına bildirirler. Burada yapılan düzenlemenin temel amacı denetim raporlarının belirli bir niteliğe kavuşmasına yardımcı olmaktır³²⁷.

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştay'ca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte TBMM'ye sunulur. Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında müstakil raporlar halinde de hazırlanarak TBMM'ye sunulabilir. Ayrıca KİT'ler hariç olmak üzere kamu idarelerinin sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip buldukları kuruluş ve ortaklıklarının denetimi, bu idarelerin denetimi ile birlikte gerçekleştirilir ve denetim sonucunda hazırlanan raporlar TBMM'ye sunulur ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilir.

Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Sayıştay Kanuna göre saymanlık bazında yapılan Sayıştay denetimlerinin, kamu idareleri bazında yapılacak bir denetime dönüştürülmesi amaçlanmıştır³²⁸. Bunun yanında dış denetim değerlendirme raporunun Kanuna konulmasındaki amaçları düşündüğümüzde burada TBMM'nin kesin hesap kanununun görüşülmesinden önce önceki yıla ilişkin olarak dış denetim kurumunun ilgili

³²⁷ Ahmet KAZAN, "5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunulacağı Raporlar", *Dış Denetim Dergisi*, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), Y. 1, S. 1, s. 193.

³²⁸ TBMM, Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkan Vekilleri ve 3 Millet Vekilinin; Sayıştay Kanun Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (2/594), Dönem: 23, Yasama Yılı: 4, S. Sayısı: 510, s. 10.

yıla ilişkin genel bir değerlendirilmesinin alınmak istenmesi düşüncesinin yattığı görülmektedir. Zira, dış denetim değerlendirme raporunun genel uygunluk bildirimini ile birlikte TBMM'ye sunulacak olması da bu görüşü desteklemektedir³²⁹.

b. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

5018 sayılı Kanun ve Sayıştay Kanunu ile getirilen yeni raporlardan birisi de faaliyet genel değerlendirme raporudur. Sayıştay Kanunu'nun hükmü doğrultusunda kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporlarının, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahalli idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporunun denetim grup başkanlığınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilecektir. Daha sonra denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte TBMM'ye sunulacak ve bir örneği Maliye Bakanlığı'na gönderilecektir. Ayrıca mahallî idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığınca, bir örneği de ilgili mahallî idarenin meclisine gönderilecektir.

Bu düzenleme ile 5018 sayılı Kanuna paralel olarak, kamu idarelerince hazırlanan faaliyet raporlarının Sayıştayca gerçekleştirilecek denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Sayıştay, idarelerin bütçe uygulama sonuçları veya mali rapor ve tabloların denetimi ile birlikte idarelerin stratejik planları ve performans programlarının uygulanma sonuçlarını dikkate alarak faaliyet genel değerlendirme raporunu oluşturacak, böylece denetimler sırasında hesap ve işlemler ile birlikte, belirlenmiş performans göstergelerine göre faaliyetlerin hedef ve gerçekleşme durumunu da dikkate alarak değerlendirmelerde bulunacaktır³³⁰.

³²⁹ Nebi YILMAZ, "Sayıştay'ın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları" *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, s. 78.

³³⁰ KAZAN, agm., s. 193.

c. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Genel yönetime ait mali istatistikleri derleme görevi 5018 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde Maliye Bakanlığı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikleri aylık olarak yayımlar. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.

Mali istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır.

5018 sayılı Kanuna göre, Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve uluslararası istatistik standartlarına uygunluğu yönünden değerlendirilmesi ve sonuçlarının TBMM'ye sunulması amacıyla Sayıştay bünyesindeki denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilecektir.

Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra TBMM'ye sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Sayıştay kanunu ile yapılan bu düzenlemeyle mali istatistiklerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve uluslararası istatistik standartlarına uygunluğu yönünden değerlendirme yetkisi Sayıştay'a verilmiştir. Diğer bir bakış açısıyla, Sayıştay'a bu raporla devletin makro anlamda mali istatistiklerinin doğruluğunun ve mali sistemin ve mali mevzuatın gözeticiliği görevi verilmektedir.

d. Genel Uygunluk Bildirimi

Günümüzde, parlamentonun bilgilendirilmesi amacına yönelik en önemli rapor genel uygunluk bildirimleridir. Bu raporun hazırlanarak TBMM'ye sunulması Anayasal bir zorunluluktur. Genel uygunluk bildiriminin hazırlanması ve TBMM'ye sunulmasına

ilişkin esaslar Anayasa’da yer almasının yanında 5018 sayılı Kanunda ve Sayıştay Kanunu’nda da düzenlenmiştir.

Genel uygunluk bildirimini, kurum hesaplarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespiti ve tasdiki ile sonucun parlamentoya raporlanması işlevini, kesin hesap tasarılarının hazine genel hesabıyla mutabakat derecesini tespit ederek, TBMM’ye bildirmeye yarayan bir rapordur³³¹. Esasen genel uygunluk bildirimini, teorik olarak tek tek kurum hesaplarının tasdiki yerine topluca devlet bütçesinin uygulanma sonucunun tasdikini öngören, adeta Sayıştay’ın yıllık mali denetim raporu olma niteliklerini taşıyan bir belgedir³³².

Genel uygunluk bildiriminin düzenlenmesi ile Sayıştay bir anlamda, hükümet tarafından verilen performans bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüşünü TBMM’ye bildirme yükümlülüğünü taşımaktadır³³³.

5018 sayılı Kanun’da yer alan düzenleme çerçevesinde “Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici idareler) için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, dış denetim raporlarını, idare faaliyet raporlarını ve genel faaliyet raporunu dikkate alarak hazırlayacak ve kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM’ye sunacaktır”.

Genel uygunluk bildirimlerinin hazırlanması ve görüşülmesine ilişkin usul şöyledir: Genel uygunluk bildirimini taslağı, denetim grup başkanlıklarınca denetim raporları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanacak ve uygunluk değerlendirilmesinde kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılacaktır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanun tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilecektir. TBMM’ye sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen genel uygunluk bildirim taslakları grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulacaktır. Sayıştay başkanlığına sunulan genel uygunluk bildirim taslakları, Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son

³³¹ KAZAN, agm., s. 191;

³³² Tülay ARIN, *Parlamentar Bütçe Denetimi Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma*, Tesev Yayınları, İstanbul: 2000, s. 146.

³³³ Nihat FALAY, “Türkiye’de Bütçenin İdari, Yargı Yasama Denetimleri”, *Devlet Bütçesi*, A. Ü. Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 873, s. 216

şekli verilecektir. Genel uygunluk bildirimının görüşülmesi sırasında gerek görülmesi halinde açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir ve görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı adına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da görüşmelerde hazır bulunacaktır. Son şeklini alan uygunluk bildirimi Sayıştay Başkanlığınca TBMM Başkanlığına sunulurken, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu ve Genel Kurulunda kesin hesap kanun tasarılarıyla ilgili olarak yapılan görüşmelerde bu hesaplar hakkında Sayıştay’ca düzenlenen genel uygunluk bildirimleri de dikkate alınacaktır³³⁴.

Kesin hesap kanun tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin TBMM’ye verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay’ca sonuçlandırılmamış denetimleri ve hesap yargılamasını önlemeyecek ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmeyecektir (AY. Md. 164; KMYKK. Md. 43; SK. Md. 41). Genel uygunluk bildiriminin TBMM’ye sunulmasından sonra kesin hesaplara ilişkin olarak bulgular elde edilirse bu durum ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak TBMM’ye sunulacaktır. Ayrıca kesin hesap kanunu tasarılarına, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvel de eklenecektir.

Genel uygunluk bildirimlerinin varlığı, kesin hesap kanun tasarılarının TBMM’ce görüşülmesi için Anayasal bir zorunluluk olmakla birlikte, bu birimlere uyulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü genel uygunluk bildirimi niteliği yönüyle bir danışma işlevidir ve bu danışma işlevi sonucu, karar mercii olan TBMM için bağlayıcı değildir³³⁵.

e. Diğer Raporlar

Denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan ve Sayıştay Kanunu’nun diğer maddelerinde öngörülenler dışında kalan raporlardır. İlgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu Sayıştay Başkanı tarafından belirlenen süreler içinde bu raporlar hakkında görüş bildirir. Sayıştay, bu raporları TBMM’ye veya ilgili kamu idaresine gönderebilmektedir.

³³⁴ Hasan BEK, “Bütçe Denetimi Açısından Kesin Hesap”, *Maliye Dergisi*, Sayı 119, Mayıs-Ağustos 1995, s. 67.

³³⁵ Atilla İNAN, “Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İçtihadı Birleştirme Kararları”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 33, Nisan – Haziran 1999, s. 11.

3. Sayıştay'ın Danışma Görevi

Hukuk kuralları her zaman açık ve net olmamaktadır. Bunun yanında kuralların anlamları ve yorumlanmaları zamanın şartlarına göre de değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle mali kurallar uygulayıcıların sorumluluğunu ve ilgili olanların haklarını doğrudan ilgilendirdiği için mutlaka açık ve net bir hale getirilmeli ya da bu açıklık yorumlarla sağlanmalıdır³³⁶.

Yüksek denetim organı olarak Anayasal çerçevede parlamento adına denetim işlevini yerine getiren Sayıştay'a, denetim görev ve yetkisinin dışında mali konulardaki uzmanlığından faydalanmak üzere bir kısım görevler verilmiştir. Sayıştay'a verilen söz konusu görevlerden birisi de, danışma mahiyetinde mali nitelikli yönetmeliklere istişari mütalaa vermesidir. Mali konulardaki yönetmelikler bütçe uygulamaları ile ilgili bulunduğu için bütçeyi denetleyen ve hesapları yargılayan organın, bu konulardaki bilgisinden yararlanmak amacıyla Sayıştay'ın danışma kararına konu olmaktadır³³⁷.

Sayıştay, denetim görevine ve yargılama işlevine ilave olarak, mali hüküm içeren yönetmeliklere görüş vermesi ve benzeri fonksiyonlar üstlenmesi nedeniyle (genel uygunluk bildirim, idari kararların birleştirilmesi) Türk idare teşkilatı içerisinde merkeze yardımcı kuruluşlar içerisinde değerlendirilmektedir³³⁸.

Sayıştay'ın gerek mali nitelikteki düzenlemelerin konulmasında, gerekse yorumlanmasında yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Hem yasa ve yönetmeliklerin hazırlanması sırasında yetkililere görüş bildirerek, hem de mali düzenlemelerin hazırlanması sırasında karşılaşılan sorunların çözümlenmesine ilişkin görüş bildirerek ya da içtihatla bulunarak açıklığın ve uygulamada birliğin sağlanmasına yardımcı olur³³⁹.

Sayıştay Kanunu'nda yer alan düzenlemeye göre, Sayıştay, "genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında görüş bildirecektir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile

³³⁶ İNAN, "Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İçtihadı Birleştirme Kararları", s. 4.

³³⁷ SAYIŞTAY, Cumhuriyetin Ellinci Yılında Sayıştay, s. 139.

³³⁸ Erdal KULUÇLU ve Engin HEPAKSAN, "Mali Hüküm İçeren Yönetmelikler ve Sayıştay İstişari Mütalaa", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 76, Ocak – Mart 2010, ss. 30-31.

³³⁹ KARAARSLAN, Kamu Harcama Hukuku, s. 406

yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştay'ın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulacaktır³⁴⁰.

Kanun çerçevesinde mali konulardaki yönetmelikler, diğer yönetmeliklerin taşıdığı usul ve şekil şartlarına ilave olarak Sayıştay'ın istişari mütalaasına sunularak yürürlüğe konulacaktır. Bu zorunluluk mali konulardaki yönetmelikler açısından uyulması gereken yasal bir şekil ve usul işlemidir. Bu zorunluluğa uyulmaması söz konusu düzenleyici işlemi yoklukla sakat hale getirmemekle birlikte en azından iptal nedeni olarak görülebilecektir³⁴¹.

4. Sayıştay'ın Yargılama Görevi

Sayıştaylar, asli yapıları itibariyle, yüksek denetim kurumlarıdır. Sayıştay'ın yargısal görevi ise denetim faaliyetinin devamı niteliğindedir. Sayıştay yargısında, incelenen ve raporları düzenlenen hesap ve işlemler yargılanarak hükme bağlanmaktadır. Sayıştay'ın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi Anayasa ve Sayıştay Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Yargı görevleri yönünden Sayıştay, özel bir yönetsel yargı kuruluşudur. Sayıştay'ın, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak beraat ya da zimmelerine karar verebilmesinden dolayı, Sayıştay'a "hesap mahkemesi" de denilmektedir³⁴². Sayıştay yargısı, klasik yargıya paralellik göstermemekte; tamamen nev'i şahsına münhasır, sui generis bir nitelik taşımaktadır. Sayıştay'ın yargı yolu ile sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetim, kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar türünden iki taraflı davalar veya hak ve menfaat sahiplerinin açtığı tek taraflı davalar olmayıp, mali işlem üzerinden yapılan nesnel ve soyut bir hukuka uygunluk incelemesidir³⁴³.

Sayıştay yargılaması, üçüncü bölümde ayrıntılı olarak ele alınacağı için burada tekrardan kaçınılmıştır.

³⁴⁰ 832 sayılı Sayıştay Kanununun ilk düzenlemelerinde mali konularda çıkarılacak tüzüklerin de Sayıştay'ın mütalaası alındıktan sonra yürürlüğe konulabileceği hükmü yer almaktaydı ancak daha sonra açılan bir dava sonucu Anayasa mahkemesi tarafından bu hüküm iptal edilmiştir. Tüzüklere İlişkin Hükümün İptaline, Anayasa Mahkemesi'nin 16 Ocak 1969 gün ve E. 1967/19, K. 1969-6 Sayılı Kararı ile Karar Verilmiştir. RG. T:17.04.197, No: 13474.

³⁴¹ KULUÇLU ve HEPAKSAR, agm., s. 43.

³⁴² GÖZÜBÜYÜK, Yönetsel Yargı, s.396.

³⁴³ Lütfi DURAN, Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay, İmran Ökmen'e Armağan, Ankara: 1970, s. 574.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİNİN İŞLEYİŞİ

I. YARGILAMAYA HAZIRLIK AŞAMASI

Hesap yargısı, kanunla sorumlu tutulan kamu görevlilerinin, bu sorumluluğundan aklanmasını veya sorumluluk halinin tespiti ile bunun yaptırımının hükme bağlanmasını ifade eder. Hesap yargılaması diğer yargı dallarına göre nispeten daha basit bir yargı sürecine ve usulüne tabidir. Diğer bir ifadeyle hesap yargısı, basit yargılama usulü ile dosya üzerinden yürütülen bir faaliyettir. Burada esas olan, mali eylem ve işlemlerin hesaplar üzerinden incelenerek kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini saptamaktır. Hesap yargılaması sonucunda görevini yasal çerçeveye uygun olarak yerine getiren kamu görevlisinin beraati asıldır. Ancak yapılan işlem mevzuata uygun değilse, hüküm bu uygunsuzluğu tespit eder ve yaptırımını belirler. Bu bağlamda hesap ve işlemlerde yasalara aykırılık olup olmadığı denetimler sonucu ortaya çıkmaktadır ki Sayıştay yargılaması, Sayıştay Kanun hükümleri çerçevesinde yapılan denetimlere dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu yönüyle hesap yargısında denetim önemli bir yere sahiptir. Denetleme eylemi, her ne kadar hesap yargısının hazırlık aşamasını oluşturmakta ise de diğer yargı dallarındaki soruşturma ve hazırlık tahkikatı özelliklerini taşımamaktadır³⁴⁴.

Sayıştay denetçileri tarafından merkezde ve yerinde yapılan denetimler sonucunda düzenlenen yargı raporları Sayıştay Dairelerinde görüşülerek hükme bağlanmakta ve Sayıştay ilamları çıkarılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu yargılama, birer hesap mahkemesi olan Sayıştay daireleri tarafından yerine getirilmektedir. Ancak daireye gelmeden önce hesaplar sanki bir hazırlık soruşturması aşamasından geçer ve bir ön incelemeye tabi tutulur³⁴⁵. Bu bağlamda bu başlık altında öncelikle Sayıştay yargılamasına temel oluşturacak hazırlık aşamasının nasıl ve ne şekilde yapıldığına değinilecektir.

³⁴⁴ Doğan BAYAR, “Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), s. 49; BAYAR, “Sayıştay’ın Anatomisi”, s. 79.

³⁴⁵ FEYZİOĞLU, age., s. 177.

A. BELGELERİN ALINMASI VE İNCELENMESİ

1. Denetlenmek Üzere Belgelerin Teslim Alınması Ve Teslim Almanın Sonuçları

a. Denetlenmek Üzere Belgelerin Teslim Alınması

Sayıştay'ın yapmış olduğu denetim hesap denetimidir ve belge üzerinden yapılmaktadır. Sayıştay, denetimi kapsamındaki idareleri bağımsız ve tarafsız denetçileri eliyle denetlemektedir. Denetçiler, incelenmek üzere Sayıştay Başkanı tarafından veya onun adına grup başkanlıklarınca kendilerine verilen idare hesaplarıyla kesin hesapları ve işlemleri, kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelerdeki esas ve usuller dairesinde inceleyerek sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmektedir³⁴⁶.

Sayıştay denetimi belgeler üzerinde yapıldığından teslim alınışı önemli bir konudur. Çünkü belgelerin eksikliği veya yokluğu belgelerin içerisindeki yanlışlar kadar hatta daha fazla sorumluluk doğurmaktadır. Hesapların dairelerde yargılanması neticesinde sorumlular hakkında, hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya meydana gelen kamu zararının sorumlulardan tazminine³⁴⁷ hüküm vermek şeklinde iki farklı karar verilebilmektedir³⁴⁸.

Hesaplar üzerinde inceleme merkezde veya yerinde yapıldığı için belgelerin merkezde alınışı ile yerinde alınışı ayrı ayrı düzenlenmiştir. Hesaplardan hangilerinin merkezde hangilerinin hesap yerlerinde inceleneceğine Sayıştay Genel Kurulu karar vermektedir ve bu hesaplar Sayıştay Başkanının görevlendireceği denetçiler tarafından denetlenmektedir³⁴⁹.

Merkezde yapılan incelemelerde, denetçilerce hesaplara ilişkin belgelerin teslim alınması için “Sayıştay Arşiv Müdürlüğü’ne” başvurulması gerekir. Bir çizelge doldurularak yapılan başvuru, hesap tek bir denetçi tarafından incelenecekse o denetçi, hesap ortaklaşa incelenecekse hesabın raportörü olan denetçi tarafından gerçekleştirilir. Yapılan başvuru neticesinde, arşiv Müdürlüğü belgeleri istemin yapıldığı günde; istemin

³⁴⁶ Salih TEMİRCİ, “Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi ve Sayıştayın 2009 Yılı Denetim Faaliyetleri”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, s. 263.

³⁴⁷ 832 Sayılı Sayıştay Kanununda Sayıştay yargılaması sonucunda “beraat veya zimmet hükümlerinin” verilebileceği lafzı yer almaktayken, 6085 sayılı Kanunun 50’nci maddesi bu konuda yeni bir düzenlemeye giderek dairelerin yargılamaya esas raporlardaki kamu zararı iddiasıyla ilgili olarak “beraat kararı” yerine, yargı raporuna konu edilen “hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olduğuna karar verecekleri hükmü” yer almaktadır.

³⁴⁸ Şerafettin AKSOY, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul: 1991, s. 467.

³⁴⁹ TEMİRCİ, agm., s. 263.

çokluğu halinde ertesi iş gününde denetçisine teslim eder. İncelenmiş ve Arşiv Müdürlüğüne gönderilmiş belgelerin herhangi bir nedenle yeniden istenmesi halinde de aynı kurallar uygulanacaktır.

Hesap ya da hesaplar, merkezde değil de yerinde incelenecekse hesaplara ilişkin belgeler, hesabın raporunu düzenleyecek denetçi tarafından, yargılama zamanaşımı başlangıcına esas olacak tarih de gösterilmek suretiyle bir yazıya bağlı olarak görevli muhasebe yetkilisinden alınır. Alınan belgelerin noksan olması veya inceleme esnasında noksan çıkması halinde, durum derhal görevli muhasebe yetkilisine bildirilerek noksan belgelerin tamamlanması istenir. Belgeler alınmadığı veya alındığı halde hesabın tümünün düzeltilemeyecek derecede bozuk olması nedeniyle raporun yazılmasına olanak bulunmadığı hallerde, raporu düzenleyecek denetçi tarafından durum Sayıştay Başkanlığına bildirilir ve alınacak talimata göre hareket edilir.

Yerinde incelenecek hesapların seçiminde;

- Daire başkanlıklarının önerileri,
- Grup başkanlıklarının önerileri,
- Geçmiş dönemlerde denetlenmesi tamamlanmış hesaplar hakkında denetçilerin doldurmuş oldukları saymanlık hesap bilgi formundaki görüş ve öneriler,
- Saymanlıklarla ilgili kurum dışından intikal eden ihbar ve şikayetler,
- Saymanlık bazında bilgisayar ortamında oluşturulan diğer tüm bilgi ve belgeler,
- Yatırımcı daireler, kapsamlı ve riskli alanlar ve son yıllarda incelenmemiş hesaplar, esas alınmaktadır.

b. Belgeleri Teslim Almanın Sonuçları

Merkezde denetlenmekte olan hesap ya da belgelerden herhangi birinin yerinde incelenmesine ilgili denetçinin istemi üzerine hesabın bağlı bulunduğu dairece karar verilebilir. Bu karar Genel Kurulca da uygun bulunduğu takdirde bu hesaplar Sayıştay Başkanının görevlendireceği denetçiler tarafından yerinde denetlenebilecektir.³⁵⁰

Hesap belgeleri ister yerinde ister merkezde teslim edilsin teslim işi belgeler teker teker sayılarak yapılamaz. Zaten bunu yapmaya zaman da elvermez. Bazı belgelerin olmadığı veya eksik olduğu ancak denetçiye tesliminden sonra yapılan incelemeden sonra

³⁵⁰ TEMİRCİ, agm., s. 263.

anlaşılabilir. Belgeler saymanın elinden çıkıp da denetçiye teslim edilinceye kadar geçen zaman aralığında kaybolmuşsa bunun sorumluluğuna sayman katlanmak zorundadır. Tabii bu zaman aralığı yolda geçen süreleri, Maliye Bakanlığında geçen süreleri ve Sayıştay arşivinde geçen süreleri kapsamaktadır ki bu süre içinde kaybolması ihtimali bulunan belge noksanlarından saymanı sorumlu tutmak büyük bir haksızlık olarak nitelendirilebilecektir. Bu konuda ortaya çıkabilecek sorunların önüne geçebilmek için ya belgeler, tespiti yapmaya yetkili olan Denetçiye sayman tarafından teker teker sayılarak teslim edilmeli ya da sonradan kaybolma olasılıkları göz önünde tutularak, belgelerin ilgili bulunduğu olaylar re'sen araştırılarak gerçekten öyle bir işlem yapılıp yapılmadığı, bir mal veya hizmetin alınıp alınmadığı, giderlerin hak sahibine ödenip ödenmediği diğer bilgi, olay, tanık ve belgelerden yararlanılarak tespit edilmelidir³⁵¹.

2. Denetçilerce Belgelerin İncelenmesi

Hesabı teslim alan denetçi daha sonra incelemeye başlar. Doğal olarak inceleme işi teslim edilen belgelerin niteliği ve içeriği ile yakından ilgilidir. Belgeler, yönetim dönemi hesabı cetvelleri veya gelir, gider mal hesaplarıyla diğer işlemlerle ilgili olabilir.

a. Yönetim Dönemi Hesabı Cetvellerinin İncelenmesi

Bütçe uygulamasının sona erdirilmesinde ve muhasebe kayıtlarının kapatılmasında genellikle iki yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemler; hesap dönemi yöntemi (egzersiz usulü) ve yönetim dönemi yönteminden (jestiyon usulü) oluşmaktadır. Ülkemizde, bütçe hesaplarının sona erdirilmesinde bazı istisnaları dışında (bütçe emaneti işlemleri ve mahsup dönemi işlemleri) jestiyon usulü uygulanmaktadır³⁵². Dolayısıyla hesaplar bütçe yılı itibariyle tutulmakta ve bütçe dönemi sonunda hesaplar kapatılmaktadır³⁵³.

Yönetim dönemi, bir mali yılın başından sonuna kadar yapılan bütün işlemler ile mali yıl geçtikten sonra, mahsup dönemi içinde önceki mali yıla ilişkin olarak yapılan mahsup işlemlerini kapsar. Yönetim dönemi hesabı ise yönetim döneminde yapılan bütün mali işlemleri kapsayan mali tablo, defter ve cetveller ile sayım tutanaklarından

³⁵¹ GÖNCÜLER, age., s. 40

³⁵² Ayrıntılı bilgi için bkz. Erkan KARAARSLAN, Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Dönemsonu Uygulamaları, 2. B., Mahalli İdareler Teknoloji Araştırma Geliştirme Derneği Yayınları, Yayın No: 4, Ankara: 2007, s. 491.

³⁵³ TÜĞEN, age., s. 330; MUTLUER vd., s. 254.

oluşmaktadır. Düzenlenen yönetim dönemi hesabı defter, cetvel ve tabloları ile yönetmelik uyarınca düzenlenmesi gereken yılsonu sayım tutanakları, mahsup dönemi sonu itibariyle görev başında bulunan muhasebe yetkilisi tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bir dosya ile en geç mahsup dönemini izleyen bir ay içinde Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Ancak hesapları yerinde incelemeye alındığı duyurulan muhasebe birimleri, Sayıştay'a gönderecekleri yönetim dönemi hesabı dosyasını, görevli Sayıştay denetçisine teslim etmek üzere aylık hesap belgeleri, cetvel ve tablolarla birlikte muhasebe biriminde bekletirler. Yönetim dönemi hesabı dosyasının Sayıştay Başkanlığına gönderilmesinden sonra, tespit edilecek hata ve noksanlıklara ilişkin olarak muhasebe birimlerince yapılması gereken düzeltmeler için Maliye Bakanlığından izin alınır³⁵⁴.

Yönetim dönemi hesaplarının verilmesinin, uygunluk denetiminin ve hesap yargısının temelini “muhasebe birimi hesapları “ oluşturmaktadır.

Bu bağlamda Sayıştay yargılamasına doğrudan etkisi bulunan yönetim dönemi hesaplarının, Sayıştay'a kim ya da kimler tarafından gönderilmesi gerektiğinin ve kimlerin sorumluluğunda olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespiti yaparken hem 5018 sayılı Kanunun bazı maddelerinden, hem de 6085 sayılı Sayıştay Kanununun “Sorumlular ve Sorumluluk” başlıklı 3'üncü bölümden hareket etmemiz gerekecektir. 5018 sayılı Kanunda yer alan *“her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermeleri zorunludur”* (Md. 8) hükmüne ve yine aynı Kanunun başka bir maddesinde yer alan *“defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmasından, muhafaza edilmesinden ve denetim için hazır bulundurulmasından muhasebe yetkililerinin sorumlu oldukları”* (Md. 61) yönündeki düzenlemeler muhasebe yetkililerini işaret etmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununa baktığımızda ise kamu idare hesaplarının hazırlanması ve verilmesi şeklinde bir ayrıma gidildiğini ve kamu idare hesaplarının hazırlanması görevinin 5018 sayılı Kanunla paralellik göstererek muhasebe yetkilisine verildiği görülmektedir. Kamu idare hesaplarının verilmesinden ise muhasebe yetkilisi ile üst yönetici veya görevlendireceği bir harcama yetkilisinin sorumlu olacağı hükme

³⁵⁴ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, RG. T: 30.12.2006, No: 26392 (Mük. 3), md. 509-510.

bağlanmıştır (Md. 8). Ayrıca “Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğe” göre “*Yönetim dönemi hesabı, görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından, mevzuatında belirtilen süre içerisinde yetkili mercilere verilir*” (Md. 31/2) şeklindeki düzenlemeye istinaden muhasebe yetkilisinin Sayıştay’a karşı hesap verme konusunda birinci derecede sorumlu olarak kabul edilmesi gerekecektir³⁵⁵.

Anılan Kanun ve Yönetmelikteki bu hükümler karşısında, muhasebe yetkililerini Sayıştay’a hesap verme konusunda birinci derecede sorumlu olacaklarını kabul etmek gerekir. Bu nedenle, yönetim dönemi hesabının verilmesi sırasında görevli olan muhasebe yetkilisi, yönetim dönemi dosyasını³⁵⁶ hazırlayarak Sayıştay’a göndermek zorundadır³⁵⁷.

Yönetim dönemi hesabı dosyası mahsup dönemini takip eden ay içerisinde doğrudan “Sayıştay Başkanlığı Genel Yazı İşleri Müdürlüğü”ne gönderilecek, hesapları yerinde incelemeye tabi saymanlıklarca bu cetveller görevli Sayıştay denetçisine teslim edilmek üzere sarf evraklarıyla birlikte mahallinde saklanacaktır. Muhasebe birimlerince, yönetim dönemi hesabı dosyasının Sayıştay Başkanlığına gönderilmesinden sonra yapılan düzeltmeler sonucunda değişikliğe uğrayan cetvel ve tabloların ilgili bölümleri (geçici ve kesin mizanın tamamı) değişikliğe uğrayan bölümlerine şerh düşülmek suretiyle Sayıştay Başkanlığına ayrıca gönderilecektir. Ayrıca, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde yönetim dönemi hesabı cetvellerinin Sayıştay Başkanlığı’na gönderildiğine ilişkin yazıların tarih ve sayıları bir yazı ile Muhasebat Genel Müdürlüğü Hesapları İnceleme Şubesine bildirilmelidir³⁵⁸.

Yönetim dönemi hesabı cetvelleri üzerinden yapılan incelemeler Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe

³⁵⁵ Bkz. 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı, <http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

³⁵⁶ Yönetim dönemi hesabı dosyası aşağıda sayılan defter, cetvel ve tablolardan oluşmaktadır; 1- Yevmiye Defteri, 2- Mizan Cetveli, 3- Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu, 4- Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu, 5- Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu, 6- Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu, 7- Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu, 8- Bütçe Gideri ve Ödenek Tablosu, 9- Bütçe Gelirleri Tahakkuk Artıklarından Zamanaşımına Uğramış Olanlara İlişkin Ayrıntılı Cetveli, 10- Sayıştay İlamları Cetveli, 11- Yıl Sonu Sayım Tutanakları, 12- Yönetim Döneminde Görev Yapan Muhasebe Yetkililerine Ait Liste.

³⁵⁷ Erkan KARAARSLAN, Yönetim Dönemi Hesabının Verilmesi, http://www.eypasad.org/FileUpload/bs7922/File/idari_ve_mali_mevzuat_yonetim_donemi_ve_yonetim_donemi_hesaplari.doc (Erişim Tarihi: 12.09.2011).

³⁵⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genelgesi, T: 03.04.2008, Sıra No: 6\1.

ve Muhasebe Yönetmeliği ve Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönergesi hükümlerine bağlı kalınarak defter, cetvel ve tablolarının “tamam olup olmadığına, doğruluğuna ve denkliğine” bakılmak suretiyle yapılır. Denetçiler tarafından yapılan inceleme sonuçları rapor halinde Sayıştay başkanlığına sunulur. İnceleme sonucunda yönetim dönemi hesaplarının söz konusu yönetmeliklere bağlı kalınarak hesapların doğru, denk olarak kaydedildiği ve belgelerin tamam olduğu tespit edilmiş ise bu durum raporun birinci maddesine “yönetim dönemi hesabı cetvelleri ve mizan cetvelinde yer alan hesapların doğru, denk olarak kaydedildiği ve belgelerinin tamam olduğu” yazılır, ilişiksiz olan bu işlemlerden ötürü muhasebe yetkilisi hakkında beraat isteminde bulunulur. İlişkili görülen hususlar ise, sonraki maddelerde ayrı ayrı belirtilir.

Ödenek üstü harcama konusunda, raporun düzenlendiği tarihe kadar ödenekle karşılanmayan harcamalara ilişkin ödeme emirlerinin sorguda belirtilen ayrıntıları gösterilir. Ödenek üstü harcamanın mahiyetine göre kamu zararı oluşturmeyen harcama için 5018 sayılı Kanunun 70’inci maddesi³⁵⁹ uygulanmak üzere dairesine yazılması, kamu zararı oluşturan harcamalar için ise sorumlular adına tazmin hükmedilmesi istenir.

Bu bağlamda yönetim dönemi hesabı incelemesi sonucu sorumluluk doğması için;

- Bazı yönetim dönemi hesabı belgelerinin eksik olması,
- Yönetim dönemi hesabındaki bilgilerin doğru olmaması,
- Yönetim dönemi hesabının denk olmaması şarttır.

Bu üç alternatiften herhangi birinin gerçekleşmesi halinde yönetim dönemi hesabını düzenleyen muhasebe yetkilisi sorumlu tutulur. Sorumluluk miktarı ise bugüne kadarki Sayıştay kararları göz önünde tutulduğunda belge eksikliği halinde belgelerin tamamlattırılması, yönetim dönemi hesabındaki bilgilerin doğru olmaması ve denk olmaması hallerde ise yanlışlık miktarı kadardır³⁶⁰.

aa. Yönetim Dönemi Hesabı Belgelerinin Eksik Olması

Yönetim dönemi hesabı belgelerinin eksikliği, hesabın zamanında ve tam olarak verilmemesi olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda Sayıştay Kanunu hükmü uyarınca,

³⁵⁹ **Madde 70.** Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir.

³⁶⁰ GÖNCÜLER, age., s. 43.

“hesabı bu Kanun hükümlerine göre zamanında ve tam olarak vermeyen sorumlular veya diğer ilgililer ile Sayıştay denetimine giren kamu idareleri görevlilerinden, denetleme ve yargılama sırasında, istenilen her çeşit bilgi, belge ve defterleri vermeyen ve denetleme ve yargılamayı güçleştirenlerin aylıkları, Sayıştay’ın istemi üzerine ilgili kamu idarelerince, hesabı veya istenen bilgi, belge ve defterleri eksiksiz verinceye kadar yarım olarak ödenir. Yarım aylık kesilmeye başlandığı tarihten itibaren muhasebe yetkilileri en çok üç ay, diğer görevliler ise Sayıştay’ca belli edilen süre içinde yine hesabı veya istenilen bilgi, belge ve defterleri vermez veya denetleme ve yargılamayı güçleştiren sebepleri ortadan kaldırmazlarsa, bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturma yapılır.

Söz konusu madde hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, Sayıştay herhangi bir yargısal karar almaksızın, idari yaptırım şartlarının oluşması halinde; *“hesabı bu Kanun hükmüne göre zamanında ve tam olarak vermeyen sorumlular veya diğer ilgililer ile Sayıştay denetimine giren kamu idareleri görevlilerinden, denetleme ve yargılama sırasında, istenilen her çeşit bilgi, belge ve defterleri vermeyen ve denetleme ve yargılamayı güçleştirenler”* hakkında maaşın eksik ödenmesi şeklinde idari bir yaptırım uygulamasını idarelerden isteyebilecektir. Burada Sayıştay’ın ilgili idareden yaptırım uygulaması istemi, idari yaptırım kararının alınması, uygulanması sonucunu doğuracaktır. Çünkü madde hükmünde Sayıştay’ın istemi üzerine ilgili kamu idaresince *“... maaşı eksik ödenir”* hükmü yer almaktadır. Burada ilgili kamu idaresine bir takdir hakkı verme söz konusu değildir. Kanun koyucunun emredici bir düzenlemesi ile yaptırımın alınması için Sayıştay’ın istemi yeterli görülmüştür.

Madde metni incelendiğinde denetim sürecinin en önemli ayağını oluşturan denetçiler, inceleme ve denetleme sırasında denetim ve incelemeyi güçleştiren ve sınırlamaya çalışan kamu görevlileri ile karşılaştıklarında ilgililer hakkında Sayıştay’ın yaptırım uygulaması isteminde bulunmalıdır. Yaptırıma işlerlik kazandırmak denetimin etkinliğini arttırıcı bir unsur olarak görülebilecektir³⁶¹.

³⁶¹ Hasan YENİCE, “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda İdari Yaptırım”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, s. 283.

ab. Yönetim Dönemi Hesabındaki Bilgilerin Doğru Olmaması

Yapılan incelemede yönetim dönemi hesabındaki bilgiler doğru değilse, düzeltilmesi ve yanlış yapılmasının nedenlerinin açıklanması istenir. Düzeltme yapıp, yapılan düzeltme göre belgeler gönderilmişse sorun kalmaz. Yönetim dönemi hesabındaki bilgilerin doğru olmadığı ileri sürülmesine rağmen düzeltme yapılmaz veya uygulamanın doğru olduğu konusunda ısrar edilirse, konunun yargılanması gerekir. Denetçi tarafından saptanan, yönetim dönemi hesabındaki rakamlarla, bu bilgilerin dayanağı olan rakamlar arasındaki fark, durum hazinenin lehine veya aleyhine olduğuna bakılmaksızın tazmin hükmünü gerektirmektedir³⁶².

Bir kamu görevlisini maddi sorumluluk altına sokan, Devlete karşı borçlu duruma getiren tazmin hükümlerinin gerçek bir zarara dayanması gerekir. Eğer bir zarar varsa sorumluluk doğması makul olabilir, fakat herhangi bir zarar olmaksızın yapılan bir muhasebe hatasının, bu hatanın miktarca büyüklüğü kadar bir sorumluluğu doğurması hiçbir zaman kabul edilemez³⁶³.

ac. Yönetim Dönemi Hesabının Denk Olmaması

Mizan cetvellerinin yatay toplamalarının alacaklı ve borçlu tarafların denk olmaması ve yapılan rasyolar sonucunda hesapların bir diğerini sağlamaması hesabın denk olmaması olarak kabul edilmektedir. Yapılan incelemede denklik olmadığı görülürse, denkliğin sağlanarak düzeltilmesi istenir. Eğer denklik sağlanmaz veya ileri sürülen gerekçelere rağmen düzeltmeler yapılmazsa sorun yargılanır. Yargılama sonucunda uyumsuzluk miktarı kadar tazmin hükmolunur. Bu tazmin hükmünde de gerçek hazine zararı olup olmadığı üzerinde durulmaz³⁶⁴.

b. Gelir, Gider ve Mal Hesaplarıyla Diğer İşlemlerin İncelenmesi

6085 Sayılı Sayıştay Kanununda hüküm altına alınan denetimin amacı, denetimin genel esasları ve denetimin süreci gibi esaslar hesap yargılamasını gerektiren denetçi raporları için de geçerlidir.

³⁶² GÖNCÜLER, age., s. 44.

³⁶³ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, s. 65.

³⁶⁴ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, s. 66; GÖNCÜLER, age., s. 44.

Yönetim dönemi hesaplarının incelenmesi tamamlandıktan sonra diğer işlemlerin incelenmesine geçilir.

İnceleme sırasında;

“ (a) Gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği;

(b) Giderlerin; Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olup olmadığı; İstihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp, yapılmadığı; ve idare hesabına giren bütün işlemlerin, para ve sair kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun olup olmadığı,

(c) Taşınır malların giriş, saklanması ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı,

(d) Yukarıda yazılı olan ve hüküm altına alınan bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığı, maddi hata bulunup bulunmadığı ve üst yönetici, harcama yetkilileri, muhasebe yetkilisi ve gerçekleştirme görevlilerinin görev ve memuriyet unvanlarının yazılı olup olmadığı,

(e) Sözleşmeye dayalı ödemelerin veya işlemlerin Sayıştay’ca incelenmiş sözleşmelere ve bağıtlara uygunluğu,

(f) Devletçe kurum ve kişilere ikraz ve taviz olarak verilip Hazinece açılacak hesaplara kaydedilen paraların, Hazinesinin kefalet ettiği istikraz muamelelerinin, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince yapılan istikrazlarla alınan avanslar ve hizmet karşılığı olmayarak çıkarılan Hazine bonolarının müteahhitlere verilen avanslarla açılan kredilerin kanunlarına uygunluğu araştırılır”.

Bu araştırma merkezde veya taşrada görevlendirilen denetçiler eliyle yürütülür. Denetçilerin çalışmaları kendilerine verilen hesapla ve o hesabın yılıyla sınırlıdır. Sayman hesaplarının hangilerinin hesabın bulunduğu yerde inceleneceğine Sayıştay Genel Kurulu karar verir.

Hesapların merkezde veya yerinde ortaklaşa incelenmesi halinde, toplam inceleme süresinin 1/7’si (yönetim dönemi hesabı cetvellerinin incelenme, sorgunun derlenme ve

tebliği ile raporun düzenlenme süresi olarak) raportör denetçinin inceleme süresinden düşülür ve hesap, kalan süreye göre, incelemeye katılan denetçiler arasında bölünür. Hesabın bölünmesi işlemi, diğer denetçilerin de görüşleri alınmak suretiyle raportör denetçi tarafından yapılır. Her denetçi hesabın kendisine verilen kısımda ilişkili bulunduğu konular hakkında diğer denetçileri de uyarmak ve bunlara ilişkin sorgu taslağını hazırlayarak belgeleri ile birlikte hesabın raporunu düzenleyecek olan denetçiye vermekle yükümlüdür. Kesin çözüme kavuşturulamayan tereddüt konusu bütün hususlar sorguya alınır. İncelemeye katılan denetçi veya raportör denetçi veya grup şefi aynı konuda değişik gerekçelerle sorgu yazılması düşüncesinde iseler, bu değişik gerekçeler ayrı fıkralar halinde sorgu maddesinde belirtilir. Denetçisi tarafından hazırlanan sorgu taslağının özüne dokunmamak şartıyla, raportör denetçi tarafından gerekli görülen düzeltmeler yapılabilir.

İncelemeye katılan denetçilerin imzalı sorgu taslakları, rapor dosyasında saklanır. Rapora alınacak hususlarla ilgili olarak denetçi veya raportör denetçi veya grup şefi arasında anlaşma olmaması halinde, raporun ilgili maddelerinde karşı görüşler belirtilir.

Hesapların kısa dönemde inceleme gruplarında ortaklaşa incelenmesi halinde, aşağıda ayrıca belirtilen hususlar dışında, yukarıda ifade edilen esaslar uygulanır.

Hesapların dağıtımı ve bölünmesi işlemi, diğer denetçilerin de görüşleri alınmak suretiyle grup şefi tarafından hazırlanacak bir çalışma programına uygun olarak yapılır. Bu program ve programda yılı içinde yapılacak değişiklikler, Sayıştay Başkanının onayından sonra uygulanır. Sorgu taslakları aylık olarak düzenlenir; aynı şahıs ve aynı sorumluları ilgilendiren ve devamlılık gösteren ilişkili hususlar, bütçe yılı sonuna kadar yeniden sorgu konusu yapılamaz. Ancak, sorumluları tarafından bütçe yılı sonuna kadar düzeltilmeyen ilişkili hususlar, ilk sorgu ile ilişki kurulmak ve bu defa hesabı da yapılmak suretiyle tekrar sorgu konusu yapılır.

Denetçiler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında kamu zararına yol açan bir husus tespit ettiklerinde sorumluların yazılı savunmalarını alarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas raporu düzenlerler. Yargılamaya esas raporlar eki belgelerle birlikte Sayıştay Başkanlığına sunulur. Başkanlık bu raporları en geç on beş gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderir (SK. Md. 48).

3. Belgelerin İncelenmesi Sonucunda Bulunan Hatalar

Denetçilerden, yaptıkları denetimler sonucunda, denetlenen kurumun muhasebesi ve iç kontrolleri hakkında da bilgi ve kanaat sahibi olması beklenir. Bu denetim sonucunda buldukları zayıflıkların derecesine bağlı olarak, denetçi ya bu yanlışlıkların ciddi olduğunu düşünerek dış rapor kapsamında görüşlerini dile getirir, ya da ciddi olmayan zayıflıkları kurumun gelişmesine katkıda bulunmak üzere iç rapor kapsamında denetlenen kuruma bildirir³⁶⁵.

İnceleme konularını belirledikten sonra, inceleme sonucunda bulunan hataları, ister gelir, ister gider, ister mal hesaplarıyla ilgili olsunlar; esasa ilişkin olmayan yanlışlıklar ve esasa ilişkin yanlışlıklar olarak ikiye ayırabiliriz³⁶⁶.

a. Esasa İlişkin Olmayan Hatalar

Esasa ilişkin olmayan hatalar, akçalı kamu işlemlerini muhasebe düzenine sokabilmek için gerekli olan belge ve işlemlerin eksik veya yanlış yapılmasından doğup hazineyi olumlu veya olumsuz biçimde etkilemeyen yanlışlıklardır. Esasa ilişkin olmayan hatalar çoğunlukla muhasebeleştirme yanlışlıklarıdır. Bunların bir kısmı gerekli belgelerin olmaması, eksik olması, belgeler üzerinde imza ve diğer unsurların olmaması gibi hususlardır. Muhasebeleştirme girdilerinin eksiksiz ve tamam olması aynı zamanda idare hukukunda yazılılık ilkesinin de zorunlu bir şartıdır.

Muhasebe yanlışlıklarının diğer bir kısmı ise doğrudan doğruya yapılan akçalı işlemleri hesaplara geçirmekle ilgili yanlışlıklardır. Bunlar mizan veya bilanço hazırlanırken yapılan yanlışlar ile mizan veya bilançonun hazırlanmasından daha önce yapılıp mizan ve bilanço etkileyen yanlışlıklardır. Muhasebe yanlışları kimi zaman sadece bir biçim eksikliği olarak görülür. Gerekli biçim koşulları sonradan telafi edildiği, yanlışlar düzeltildiği zaman, sorun da ortadan kalkar. Yani bu tür muhasebeleştirme yanlışları sonucunda hazine zararı olmaz. Hesaplarda bir eksiklik veya fazlalık görülürse bile bu durum izafidir. Diğer bir kısım muhasebeleştirme yanlışları ise hazineden fazla para ve mal çıkmasına veya eksik para ve mal girmesine neden olabilir. Hazineyi bilerek

³⁶⁵ Fikret GÜLEN, Finansal Denetim, Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi, Ankara: 1998, s. 90.

³⁶⁶ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı, s. 67.

ve isteyerek zarara sokma amacı taşıyan muhasebe hileleri de bu grup içerisindedir. Hazineyi olumlu veya olumsuz etkileyen muhasebe yanlışları sınıflandırmamızda esasa ilişkin yanlışlar arasında incelenecektir³⁶⁷.

Sayıştay yargılamasında hazineyi olumlu veya olumsuz bir şekilde etkileyen muhasebe yanlışlıklarına tazmin hükmü verilmesi uygulaması yeni Sayıştay Kanunu'yla sona erdirilmiştir. Örneğin 832 Sayılı Kanuna göre, belge eksikliği, başka tertipten ödeme yapılması, ihalelerde ilan koşullarına uyulmamış olması hallerinde hazine zarara uğramasa bile tazmin hükmü verilmekte iken, yeni düzenleme ile bu uygulamaya son verilmiş ve bundan sonraki uygulamada söz konusu hataların yaptırımı olarak tazmin hükmü verilemeyecektir. Eski uygulama çerçevesinde durumu değerlendirirsek gerçek bir zarar olmadığı halde kamu görevlilerinin bu durumdan sorumlu tutulmaları çok ağır bir yaptırım olarak görülmektedir. Söz konusu yanlışlar sonradan düzeltildiğinde yargılamanın iadesi yöntemiyle yeniden yargılanmakta ve verilen zimmet veya tazmin hükümleri kaldırılmaktaydı. Böylece gereksiz bir biçimde emek ve zaman savurganlığı yapılmakta, başta Sayıştay üyeleri ve denetçileri olmak üzere pek çok kamu görevlisinin çalışma gücü ve zamanı boş yere harcanmaktaydı³⁶⁸.

b. Esasa İlişkin Hatalar

Esasa ilişkin hatalar, hazineyi olumlu veya olumsuz etkileyen yanlışlardır. Esasa ilişkin yanlışlar muhasebeleştirme ile ilgili olabileceği gibi yapılan işlemin hukuka aykırılığı ile de olabilir. Muhasebeleştirme ile ilgili esasa ilişkin yanlışlar, yapılmış olan işlem hukuka aykırı olmamakla birlikte yanlış bir muhasebe işlemi veya hesap hatası sonucunda hazineyi olumlu veya olumsuz yönde etkileyen yanlışlardır³⁶⁹.

Esasa ilişkin muhasebe yanlışlarının bir kısmı da kuşkusuz hazine zararına neden olabilir. Hazine zararına neden olan muhasebe yanlışları ya bilmeyerek yapılabilir ya da bilerek ve isteyerek yapılabilir. 832 sayılı Kanun'un uygulanmasında sorumlunun kusuru aranmaksızın sorumluluğa karar verilmekteydi. Yeni düzenlemeye göre ise sorumluluğun

³⁶⁷ GÖNCÜLER, age., s. 46.

³⁶⁸ OYMAK ve İNAN, age., ss. 38-39

³⁶⁹ GÖNCÜLER, age., s. 47.

doğabilmesi için kusur şartı getirilmiştir. Ancak, gereken dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediğinin aranılması kaçınılmaz olmuştur³⁷⁰.

Konusu suç teşkil etmeyen ve hazine zararına neden olan muhasebe yanlışlıklarından dolayı Sayıştay, yanlış miktarınca muhasebe yetkilisini sorumlu tutar. Yasalara göre muhasebe yetkilisinin Sayıştay'ın hükmettiği tazmin miktarınca hazineye ödemede bulunması, daha sonra hazine aleyhine zenginleşen kişi veya kuruluşlara rücu etmesi gerekir. Eğer hazine aleyhine zenginleşen kişi veya kurum hazineye yersiz zenginleştiği kadar iadede bulunmuşsa sorun kalmaz, yanlışlık düzeltilmiş olur. Hesap düzeltildiği için muhasebe yetkilisinin de sorumluluğu kalkar. Yapılan düzeltme veya hazineye gelir kaydedilen miktar, Sayıştay ilamının infazı olarak düşünülür. Hazine zararına neden olacak şekilde yapılan bir muhasebe hatası sonucunda Sayıştay muhasebe yetkilisini sorumlu tutmakta, fakat hazine aleyhine zenginleşenler iadede bulunmazlarsa durum muhasebe yetkilisi için oldukça zor bir hale gelmektedir. Çünkü muhasebe yetkilisinin Sayıştay ilamına uyması ve bunu yerine getirmesi gerekir. Sayıştay ilamı İcra İflas Kanunu'na göre infaz edildiğinden ödemeyi ilk önce muhasebe yetkilisi yapmak zorundadır. Diğer yandan Sayıştay ilamına dayanarak sebepsiz zenginleşenlere doğrudan rücu etmesi olanağı yoktur. Muhasebe yetkilisinin sebepsiz zenginleşenler aleyhine ayrı bir dava açıp kazanması şarttır. Doğal olarak Sayıştay ilamına dayanarak sorumlu tutulup kişisel borç altına sokulduğu için Devlet alacakları hakkında uygulanması gereken işlemlerin de yürütülememesi gerekir³⁷¹.

Esasa ilişkin olarak gerçekleşebilecek diğer bir hususta, Sayıştay ilamıyla Devlet alacağının kişisel borç haline dönüştürülmesine karşılık asıl borçlunun ölümü, aczi gibi nedenlerle borcunu ödeyememesi olasılıklarında sorumlu tutulan muhasebe yetkilisinin durumudur. Söz konusu durum karşısında muhasebe yetkililerinin sorumluluğu çok fazla ağırlaşmış olmaktadır. Sayıştay kararıyla daha makul yaptırımların bulunması kamu alacağının kendisine fazla ödeme yapılan gerçek borçlulardan kamu gücü kullanılarak tahsil edilebilmesi kanaatimizce, tutarlı bir önlem olacaktır³⁷².

³⁷⁰ OYMAK ve İNAN, age., , ss. 39-40.

³⁷¹ OYMAK ve İNAN, age., , s. 40.

³⁷² İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı, s. 70; GÖNCÜLER, age., s. 47; OYMAK ve İNAN, age., , s. 40.

B. SORGULARIN YAPILMASI

1. Denetçilerce Sorguların Hazırlanması

Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetimler sırasında mevzuata uygun bulunmayan veya noksan görülen iş ve işlemler neticesinde kamu zararına sebebiyet verildiği tespit edilirse bu belgeler yargılamaya esas raporların hazırlanması aşamasında kullanmak amacıyla ayrılır. Ayrıca yapılan denetimler sonucu kamu zararına neden olan kamu görevlilerinin sorumlulukları belirlenerek bu durum sorgu konusu yapılır³⁷³. Diğer bir ifadeyle denetçiler incelemeleri sonunda sorun olarak gördükleri konuları sorgu haline getirirler ve bu sorgular sorumlularına tebliğ edilerek savunma yapmaları istenir.

Denetim sonucu aynı belgelerin değişik nitelikte ilişkili konuları kapsamaması halinde her konu aynı sorgu maddesinde fıkralar halinde gösterilir. Sorgu kâğıtlarında; Her bir sorgu maddesinin üst kısmında, denetlenen kurumun adı, ilişkili belgelerin tarih ve numarası, kamu zararı tutarı, kamu zararına neden olunan sorumluların adı ve soyadı ile unvanları tablo halinde gösterilir. Sorgularda ayrıca kamu zararının hangi mevzuat hükümlerine aykırılık sonucu oluştuğu, kamu kaynağındaki artışa engel ya da eksilmeye neden olunan durum ve kamu görevlilerinin kamu zararına yol açan karar, işlem veya eylemlerinin neler olduğu açıklanarak konu hakkında sorumluların savunmaları istenir³⁷⁴.

Eğer denetçi bir hesap alanında, incelediği işlemlerde herhangi bir kamu zararı tespit etmiş ve benzer işlemlerde de kamu zararının var olduğunu düşünüyorsa, ilgili tüm işlemleri inceleyerek kamu zararına ilişkin kesin miktarı hesaplamalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bir hesap alanında örnekleme yapılmış olsa dahi kamu zararına ilişkin olarak bulunan hataların genellenemeyeceğidir. Kamu zararı oluşturan hatalar benzer olsalar bile, sorumluları ve miktarları farklı olabilir. Ayrıca denetçi, her bir işlemdeki kamu zararının kesin miktarını ve sorumlularını belirlemek durumundadır³⁷⁵.

Sayıştay denetçileri tarafından inceleme sırasında mevzuata uygun bulunmayan veya noksan görülen işler hakkında kendilerine gönderilen kamu zararına ilişkin sorguların bir örneği, ilgili kamu görevlisince ilgisine göre üst yönetici veya en üst yöneticiye bildirilir. Bu sorgular, kamu idaresince ihbar kabul edilerek gerekli kontrol,

³⁷³ Sayıştay Denetim Yönetmeliği (SDY), T: 17.12.2011, Sayı: 28145.

³⁷⁴ Sayıştay Denetim Yönetmeliği (SDY), T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 44.

³⁷⁵ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Düzenlilik Denetimi Rehberi, s. 51.

denetim ve inceleme başlatılabilir³⁷⁶. Bu bağlamda, Sayıştay denetçilerince yapılan denetim sonucunda düzenlenen sorgular; denetim ve yargılama sürecinin önemli bir unsuru olmakla birlikte nihai bir hüküm niteliği taşımamakta³⁷⁷ ve tespit edilen eksiklik ya da mevzuata aykırılıklar hakkında sorumluların savunmalarını almak amacıyla düzenlenmektedir.

Sorumlularca yapılan savunmaların denetçiler tarafından değerlendirilmesi sonucunda, ihtiyaç duyulması halinde hususların yargılanması amacıyla “yargı raporu” düzenlenmekte ve bu rapor Sayıştay Başkanlığınca ilgili daireye havale edilmek suretiyle yargılanması sağlanmaktadır³⁷⁸.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, sorgu Sayıştay yargılamasının temel unsurlarından olan savunma hakkının icrası için önemlidir. Ancak Sayıştay yargılamasının temel dayanağı olan 6085 sayılı Sayıştay Kanununda ne savunmanın ne de sorgulamanın biçimi hakkında açık bir ifadeye rastlanılmamaktadır. Bu bağlamda Sayıştay’ın almış olduğu Temyiz Kurulu Kararında³⁷⁹ “...Sorumluların, yapılan inceleme sonucu mevzuata uygun bulunmayan veya noksan görülen işler hakkında “yazılı savunmalarının” alınmadığı anlaşılmış olduğundan bu husustaki dilekçe iddialarının kabulü ile, hükmün bu noktadan bozularak, gereğinin ifası için dosyanın dairesine tevdiine...” şeklindeki ifadesinden savunmanın yazılı olarak alınması gerektiğini anlamaktayız. Bununla beraber, kanaatimizce idare hukukunda yazılılık ilkesi ve sorumluluğu doğuran bir olayda belgelendirmenin önemi nedeniyle savunma ve sorgu yazılı olarak yapılmalıdır³⁸⁰.

Denetçiler, birimlerde grup halinde çalıştırıldıkları için birim başkanının hesabı ya da grup şefinin ilişkili gördüğü konularla denetçilerin fikirleri her zaman uyuşmayabilir.

³⁷⁶ Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik RG. T: 19/10/2006- No: 26324, md. 7.

³⁷⁷ **Sayıştay 4’üncü Dairesinin 04/01/1996 Tarih ve D. 4.1996-1/1996 sayılı Kararında**; Sayıştay denetçilerince düzenlenen sorgu kağıtlarının Sayıştay Yargılamasının ana unsurlarından olmakla birlikte ilâm niteliğinde olmadığı ve sorumluları bağlayıcı bir yönünün bulunmadığı, bu nedenle Sayıştay denetçilerinin sorgusu üzerine saymanlıklarca ahizleri adına kişilerden alacaklara alınan fazla ve yersiz ödemelerden de “3095 Sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun” hükümlerine göre faiz alınması gerektiği belirtildiğinden, saymanlıkların söz konusu alacakları, faiz başlangıç tarihini de dikkate alarak 3095 sayılı Kanun hükümlerine göre faiz tahakkuk ettirmek suretiyle tahsil etmeleri gerekmektedir.

³⁷⁸ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, http://www.sayistay.gov.tr/haber-duyuru/basin/13022009_BasinAciklamasi.asp (Erişim Tarihi: 07.12.2011)

³⁷⁹ SAYIŞTAY TEMYİZ KURULU KARARI, Savunma Alınması Zorunluluğu, T. 23.02.1982, Tutanak No. 17888.

³⁸⁰ SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, ss. 244-245; İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay’ı, ss. 71-72; GÖNCÜLER, age., s. 49; OYMAK ve İNAN, age., s. 41.

Denetçi, hesapta sorun bulmuş, fakat birim başkanı aynı görüşü paylaşmamış ve ilgililer birbirlerini ikna edememiş olsalar bile sorgu yine yapılacaktır. Bu uygulama ile denetçiye bir ölçüye kadar denetim faaliyetini yürütürken bağımsızlık tanındığı anlaşılmaktadır ki denetçiler bu bağımsızlık dayanağını (daha önce yasadan değil yönetmelikten almaktayken) yeni Sayıştay Kanununun ilgili hükmünden almaktadırlar (SK. Md. 35/c).

Sayıştay yargılamasına esas olan sorgular, mutlaka Sayıştay Denetçileri tarafından hazırlanmalıdır. Başka denetim organlarının adli ve idari tahkikatların başlangıcını teşkil eden sorgular ve savunmalar Sayıştay yargılamasında esas alınmaz. Başka makam ve merciler tarafından Sayıştay'a yargılanmak üzere intikal ettirilen bütün konularda mutlaka Sayıştay denetçisinin hazırladığı sorgu ve aldığı savunma üzerine bir rapor hazırlanması gerekir³⁸¹.

2. Sayıştay Tarafından Sorguların Tebliği

Sayıştay Kanununun ilgili hükümleri gereğince denetçi raporlarının düzenlenmesi ve ona dayanılarak yargılama yapılabilmesi sorguların tebliğini gerektirmektedir³⁸². Sorgular, savunmaları alınmak üzere sorgularda adı, soyadı ve unvanı belirtilen her bir sorumluya Tebligat Kanunu³⁸³ hükümlerine uygun olarak tebliğ edilir³⁸⁴.

Sorguların tebliğinin elektronik ortamda yapılması esastır³⁸⁵. Elektronik ortamda tebliğ yapılamaması halinde ise tebligatın yazılı olarak yapılması gerekir. Elektronik yolla yapılan tebligatta sorguların tebliğ tarihi, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır (TK. md. 7/A). Elektronik ortamda sorguların tebliği ve savunmaların alınmasına ilişkin düzenlemeler ise Sayıştay Başkanlığınca belirlenecektir.

Elektronik ortamda tebliğ yapılamayan her sorumlu için “Sorgu Üst Yazısı” doldurulacak ve bu yazı Sayıştay Başkanı adına grup başkanı tarafından imzalanıp resmi

³⁸¹ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı”, s. 72.

³⁸² Atilla İNAN, “Sayıştay Sorgularının Tebliğ Esasları”, *Türk Noterler Birliği Hukuk Dergisi*, 1997, S. 96, s. 48.

³⁸³ 7201 Sayılı Tebligat Kanunu, RG. T: 19.02.1959, No: 10139.

³⁸⁴ Sayıştay Denetim Yönetmeliği, T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 45.

³⁸⁵ 19.01.2011 tarihli ve 6099 Sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun Tebligat Kanununda yaptığı yeni bir düzenlemeyle Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, elektronik ortamda yapılacak tebligatla ilgili her türlü teknik altyapıyı bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç bir yıl içinde kurarak faaliyete geçirmesi gerekecektir.

mühür ile mühürlendikten sonra sorgu kâğıtlarına iliştirilerek ilgili birimlere gönderilecektir. İlgili birim tarafından bu sorgular, sorgu üst yazısındaki bilgilere göre doldurulan “Sorgu Tebliğ Zarfı”na konulduktan sonra sorumluların adresine posta yoluyla tebliğ edilecektir³⁸⁶. Yönetmelikte belirtilmiş bulunan sorguların tebliği noktasında sorunlar yaşanması ve tebliğin yerine getirilememesi hallerinde (adresin saptanamaması, tebellüğden çekinme vs.) tebligat, Tebligat Kanunu genel hükümlerine çerçevesinde yerine getirilecektir³⁸⁷.

Merkezde yapılan denetimlerde sorgu tebliğleri Sayıştay Başkanlığı tarafından doğrudan yapıldığı halde, Ankara dışında yapılan denetimler (yerinde denetimler) sonucu düzenlenen sorguların tebliği ile ilgili işlemler ekip başkanı tarafından yerine getirilerek elden tebliğ yapılabilecektir.

Adresin saptanamaması, çekinme, adres değişikliği gibi nedenlerle tebligat yapılamaması durumunda ilan yoluyla tebligat³⁸⁸ yapılacaktır. Ancak ilan giderlerinin fazla tutmaması düşüncesiyle ilanın ihtiva edeceği kayıtlara yasada öngörüldüğü şekilde uyulmadığı kanısındayız. Tebliğ olunacak evrakın içeriği ve konusuna yapılan ilanlarda hemen hemen hiç yer verilmemekte veya çok kısa olarak yer ayrılmaktadır³⁸⁹. İlan yoluyla tebliğde, tebliğ son ilan tarihinden itibaren yedi gün içinde yapılmış sayılır. İlanen tebliğe karar veren merci, icabına göre daha uzun bir müddet tayin edebilir. Ancak tayin edilecek süre onbeş günden fazla olamaz.

Usullerine uygun olarak yapılan tebligat sonucunda sorumluların bilgi edinilmesinden itibaren otuz gün içinde savunma yapmaları gerekmektedir. Nitekim, Sayıştay Kanunu tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmalarının dikkate alınmayacağı yönünde emredici bir hüküm kullanmıştır (SK. Md. 48).

³⁸⁶ Sayıştay Denetim Yönetmeliği, T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 45.

³⁸⁷ 19.01.2011 tarihli ve 6099 Sayılı Tebligat Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Sayıştay'ı da kapsamaktadır. Çünkü, Sayıştay KMYKK ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kurumlar arasındadır ki Tebligat Kanunu **Madde 1** – (Değişik: 11.01.2011-6099/1) Kazai merciler, 10/12/2003 tarihli ve 5018 Sayılı KMYKK ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dahil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.

³⁸⁸ İlanen tebligattan önce sorumlunun bilinen son adresine tebligat yapılmak suretiyle kişinin orada ikamet etmediğinin yetkililerin imzasıyla belgelendirilmesi gerekmektedir.

³⁸⁹ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı, ss. 74-75; OYMAK ve İNAN, age., ss. 42-43.

3. Sorgu Çerçevesinde Denetçi İddialarına Karşı Sorumluların Savunmaları

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre, “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenecektir. Yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmayacaktır” (SK. Md. 48). Bu bağlamda kendilerine sorgu tebliğ edilen sorumlular yasal süre içinde savunma yapmak zorundadırlar. Bu süre geçtikten sonra savunma yapmaları halinde dahi, savunmaları yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Kanunun düzenleniş biçimi nedeniyle otuz günlük sürenin başlangıç ve bitiş tarihlerini belirlemek tartışmalara neden olabilmektedir. Kanunda belirtilen söz konusu sürenin tebligat tarihinden değil de tebligatla ilgili bilgi edinilmesinden itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Diğer önemli bir konu da, otuz günlük cevap verme süresinin hukuki niteliğidir. Söz konusu süre bir hak düşürücü süre midir? Yoksa düzenleyici bir süre midir? Eğer hak düşürücü bir süre olarak kabul edilirse, bu süre geçtikten sonra savunma yapılamaması, eğer yapılmışsa yargılamada değerlendirilmemesi gerekir. Eğer hak düşürücü süre kabul etmeyip de bürokratik işlemlerin düzeni açısından getirilen bir süre olarak kabul edilirse, süre geçtikten fakat hesapla ilgili raporun hazırlanmasından önce savunmanın rapora alınması ve yargılamada değerlendirilmesi mümkün olacaktır³⁹⁰.

Sorumluların savunmalarında ayrı ayrı veya birlikte uygulayabilecekleri çeşitli seçenekler vardır. Şimdi bu seçeneklerin neler olduğunu ve nasıl bir neticede ortaya çıktıklarını irdeleyelim.

a. Yersiz Ödemenin Tahsil Edildiği Şeklinde Savunma

Denetçi tarafından tespit edilerek sorumlulara savunma yapılmak üzere tebliğ edilen sorgu kâğıdındaki hususların incelenmesi sonucunda denetçi görüşüne uyulursa ya tahsilât yapılır ya da tahsilât yapılmamakla birlikte fazla ödeme tutarı kişilerden alacaklar

³⁹⁰ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, s. 75.

hesabı³⁹¹na alınır. Uygulamada tahsilâtın, kendisine para ödenen kişi ya da kurum anlamına gelen “ahiz (alıcı, alan)” durumunda olan kimselerden yapılması yoluna gidilmektedir³⁹². Eğer sorumlular, sorguda belirtilen iddianın haklı olduğunu, yapılan işlemin hukuka aykırı bulunduğunu kabul edip de hatayı düzeltmiş, eğer varsa yersiz ödeme miktarını hazineye kaydederek tahsilât alındılarının tarih ve sayılarını bildirmişlerse sorgunun ilişiği giderilmiş demektir. Tahsil edilerek ilişiği giderilen konularda sadece tahsilâtın tutarı ve tahsilât alındısının tarih ve sayısı denetçi raporunda gösterilir. Bunun sonucunda sorumlular hakkında tazmin hükmü verilmemektedir.

Paraların kendilerinden alındığı yersiz ödeme yapılan kimselerin (ahizlerin), Sayıştay yargılamasında savunma hakkı yoktur. Ancak böyle bir durumda tahsilâtın haksız yapıldığını düşünen ahizler idari yargıya başvurarak haklarını arayabilirler³⁹³. Ahizlere, sorguların tebliğ edilmesi de gerekmediği için çoğu kez sorundan haberdar bile olmazlar. Amirleri durumundaki gerçekleştirme görevlilerinin ahizlere bir yanlışlık yapıldığını söylemeleri, muhasebe yetkililerinin de ilgililerin diğer aylık ve ödeneklerinden kesinti yapmaları her zaman mümkündür. Bu durum gönüllü ödemededen çok, ilgili kamu görevlilerinin kimi zaman fiili otoritelerini kullanmalarından kaynaklanmaktadır. Böyle bir kesintinin yapılmasının yasal dayanağı bulunmamaktadır. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararında³⁹⁴ belirtildiği gibi memurların aylıklarından yasalarda açık bir hüküm bulunmadıkça hiçbir kesinti yapılamaz.

³⁹¹ Sayıştay denetçileri tarafından tespit edilip, muhasebe yetkililerine sorgu kağıtları ile bildirilen hususlar, “idare tarafından gerekli incelemeye tabi tutulduktan” sonra denetçi görüşüne uyulduğu takdirde kişilerden alacaklar hesabına alınmaktadır. Kişilerden Alacaklar Hesabı: Kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılır. Kişilerden alacaklar hesabına alınarak takibi gereken alacaklar; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda ortaya çıkar. Bu bağlamda kişilerden alacaklar hesabına alınarak takibi gereken alacaklar;

- Sayıştay adli ve idari mahkemelerce verilip ilgili dairelerden saymanlığa tebliğ olunan ilamlarla,
- Müfettiş, Kontrolör, Kontrol Memuru veya yetkili amirlerin yaptıkları inceleme ve denetimler sonucunda düzenleyecekleri raporlarla,
- Sayıştay denetçileri tarafından gider belgeleri üzerinde yapılan incelemelerle,
- Saymanların gerek kendi yönetim dönemi, gerekse devraldıkları saymanın yönetim dönemine ait işlemler üzerinde görevleri gereği yapacakları incelemelerle,

Ortaya çıkmaktadır. Bir başka deyişle kişi borcuna alma işlemleri yargısal tasarrufla olabileceği gibi idari tasarruflarla da olabilmektedir. Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, RG. T: 30.12.2006, Sayı: 26392 (3.Mük.), md. 82-83.

³⁹² SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 247.

³⁹³ AKSOY, ags., s. 468.

³⁹⁴ 07.04.1939 Tarih ve 39/207 Sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, *Danıştay Kararları Dergisi*, Sayı: 25, 1944, s. 25.

Sayıştay'ca gönderilen sorgu bir mahkeme kararı sayılmaz. Kaldı ki, Sayıştay sorgusu değil de Sayıştay ilamına dayanarak ahizin aylığından kesinti yapılırsa dahi Sayıştay ilamında, ahiz taraf olmadığı için, ilamın onu bağlaması da düşünülemez³⁹⁵. Bununla beraber, sadece kanun yolları değil, bütün yargılama sürecinde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na³⁹⁶ (HMK) uyulacağı için ahizlerin yargılamaya katılmaları imkânı da bulunmaktadır³⁹⁷.

Denetçi kendisine yersiz ödemenin tahsil edildiği şeklinde bir savunma geldiğinde raporun sonuç kısmına fazla ödemenin tahsil edildiğini ve tahsilâtın ilamda gösterilmesi gerektiğini yazar. Bazı durumlarda fazla ödeme muhasebe yetkilisi tarafından daha önceden fark edilerek aynı hesap dönemi içerisinde tahsilât yapılmış olabilir. Denetçinin normal olarak bu tahsilât belgesini inceleme sırasında görmesi ve konuyu sorguya almaması gerekir. Ancak her nasılsa tahsilât işlemi denetim sırasında görülmemiş ve sorgu aşamasından sonra savunma üzerine tahsilâtın fazla ödemenin doğduğu hesap devresinde yapıldığı anlaşılır ise sorgunun rapor aşamasında kaldırılması ve ilişkili belgenin üzerine kaldırılma nedeninin kolayca görülebilecek şekilde yazılması gerekir³⁹⁸.

³⁹⁵ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, s. 77; **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararı**: K. 1999/661, E. 1998/886, T: 15.06.1999: Anayasa ve Sayıştay Kanunuyla tanınan "hükme bağlama" yetkisinin alanı, Devlet malına vaziyet eden sorumlu ve ilgililerin hesap ve işlemlerini denetlemekle sınırlandırıldığından; üçüncü kişilerin (ahizlerin) Sayıştay denetimine tabi olacakları söylenemez. Sayıştay denetimine tabi olacak kişilerin kimler olduğu 1050 sayılı MUK ile 832 sayılı SK (Günümüzde iki kanunda yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak bu kanunlarına yerlerine 5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı SK yürürlükte dir dolayısıyla bu karar hükmünden bu Kanunları anlamamız gerekecektir) gösterilmiştir. Sayıştay, ancak kanunlarda belirlenen ilgililerin hesap ve işlemlerinin denetimini yapmak yetkisine sahiptir. Kamu görevlilerince özlük haklarının fazla ödenmesinden doğan bir alacağın Devlet hazinesine geri dönüşü için vasıta sayılabilecek Sayıştay denetim yolu, ancak Sayıştay'ın denetimine tabi kanunlarda sayılan ilgili kişiler hakkında geçerlidir ve hiçbir zaman kararlarına yargı kararı gözü ile bakılmaz. Özlük hakkı fazla ödenen üçüncü kişi (ahiz) durumunda bulunana kamu görevlisi, doğrudan ya da dolaylı olarak denetim konusu yapılamayacağı gibi, denetim sonunda verilecek karar da bu kamu görevlisi hakkında verilmeyip, fazla ödemeyi yapan ilgili kişi hakkında kurulacaktır.

³⁹⁶ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, RG. T: 04.02.2011, Sayı: 27836.

³⁹⁷ 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 61'inci maddesi; " Bu kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/06/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır" şeklindedir. 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 450'nci maddesi gereğince 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Bu bağlamda, Sayıştay Kanununun ile atf yapılan ve yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri yerine 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

³⁹⁸ SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 248.

b. Tahsilâtın (Düzeltilmenin) İleride Yapılacağı Şeklinde Savunma

Böyle bir savunmada, düzeltimin henüz yapılmadığı ve yersiz ödeme tutarının henüz hazineye yatırılmadığı için ilişik giderilmiş sayılmaz. İlişik giderilmediği için konunun raporda ayrıntıları ile düzenlenmesi gerekir. Sayıştay dairesi rapor üzerinde görüşme yaparken savunma ile bağlı değilse de sorumluların kabul ettiği bir iddianın tersine karar verilmesi olasılığı fazla olmayacaktır. Denetçinin iddiasını kabul edip düzeltimin ileride yapılacağı biçimindeki savunma şekline çok sık rastlanılmamaktadır. Böyle bir savunma halinde Sayıştay'ca verilecek tazmin kararı sorumluları zor duruma düşürebilir. Çünkü verilen ilamı hukuken yerine getirmekle sorumlular yükümlü olacaklardır. Sorumlular bu şekilde savunmaya ahizlerden yapacakları tahsilâtta emin oldukları zaman gitmektedirler. Yani ahizlerin ödeme yapacaklarına güvenmekte veya böyle bir tahsilâtı yaptıracaklarına inanmaktadırlar³⁹⁹. Fakat otuz günlük savunma süresi tahsilât yapılması için yeterli olmamıştır. Bu tür savunma yapıldıktan bir süre sonra yapılan tahsilâtla ilgili bilgiler Sayıştay'a geldiği zaman henüz denetçi raporunu hazırlamamışsa raporda gerekli düzeltmeleri yapmaktadır. Rapor yazıldıktan sonra fakat yargılamadan önce tahsilât yapıldığına ilişkin bilgi gelmişse denetçinin ek rapor yazması gerekecektir. Eğer yargılama yapıldıktan sonra tahsilât yapıldığına ilişkin bilgi gelip de daire denetçinin görüşüne tazmin hükmü vermişse, tahsilât ilamının infazı niteliğinde sayılır. Böyle bir yazı geldiğinde denetçi ek rapor yazmayarak kendisine gönderilen yazının, ilamın infazı niteliğinde bilgi içerdiğini belirterek Sayıştay evrak birimine gönderir ve işlemi kaldırılmasını ister⁴⁰⁰.

Görüldüğü üzere, tahsilâtın ileride yapılacağı şeklinde bir savunma olduğu takdirde sorumlular ahizlerden tahsilât yaparak sorumluluktan kurtulmaktadırlar. Ancak bu durum ilişik giderilen konulardan sayılmadığı için yargılama faaliyetini etkilemeyecek ve yargılama faaliyeti devam edecektir.

³⁹⁹ Denetçi tarafından tespit edilen fazla ödemenin tahsili için ahize bildirimde bulunulması ve tahsilâtın ahizler tarafından yapılacağına olan inancın var olması tahsilat sayılmayacağı için yargılama dairesi yargılama faaliyetine etki etmeyecek ve yargılama sonucunda tazmin hükmü verilebilecektir.

⁴⁰⁰ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı, ss. 78-79; OYMAK ve İNAN, age., , ss. 46-47.

c. Ödemenin Mevzuata Uygun Olduğu Şeklinde Savunma

Sorumlular denetçi tarafından hukuka aykırı olduğu belirtilen ödemenin, hukuka uygun olduğu kanaatinde iseler bu durumu gerekçeli olarak açıklamalı ve durumu belgelendirerek savunmasına ekli olarak sunmalıdırlar. Sorumluların birden fazla olması halinde herhangi biri ödemenin hukuka uygun olduğunu iddia ediyorsa, denetçi raporunda bu savunmayı karşılamak zorundadır. Diğer bir ifadeyle yargılama heyeti denetçi raporunda, denetçinin iddiasını, sorumlu ya da sorumluların savunmalarını ve denetçinin yapmış olduğu son değerlendirmeleri görmesi gerekecektir.

d. Fazla Ödemeden Sorumlu Olunmadığı Şeklinde Savunma

Bazı durumlarda sorumlular fazla ödemenin varlığını kabul etmekle beraber çeşitli gerekçelerle kendilerinin fazla ödemeden sorumlu olmadıklarını iddia etmektedirler. Diğer bir ifadeyle, kendileri gereken dikkati ve özeni göstermelerine rağmen sorunun ortaya çıktığını, ayrıca hukuka aykırı olay ile sonuç arasında uygun illiyet bağının bulunmadığını iddia ve ispat edebilirler. Bu savunma olayın şekline göre değişmektedir. Bu nedenle her zaman geçerli, genel ilkeler ortaya koymak mümkün değildir⁴⁰¹.

Sorumluluk konusunda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu zamanındaki uygulamaya göre Sayıştay yargısında kusursuz sorumluluk ilkesi geçerliydi. Yani kişinin sorumlu tutulması için mutlaka kusurlu olması gerekmemektedir. Mevzuatta sorumlu olarak kabul edilen kişilerin imza attıkları belgeler nedeniyle ortaya çıkan fazla ödemelerden sorumlu olmaları genel bir ilke olarak kabul edilmekteydi. Ancak yeni mali anayasamız olarak kabul edilen 5018 sayılı Kanun kusursuz sorumluluk ilkesini kabul etmemiş ve sorumluların kusuru oranında kamu zararından sorumlu tutulması gerektiğini düzenlemiştir. Sorumluluk konusunda diğer yeni bir düzenleme ise 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile yapılmıştır. Yeni Sayıştay Kanunu da 5018 sayılı Kanunun paralelinde bir düzenlemeye giderek;

“ Sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında, 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınacağı” ve diğer bir fıkrasında ise, “ Sorumlular, mevzuata aykırı karar, işlem veya

⁴⁰¹ SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 252; OYMAK ve İNAN, age., ss. 47-48.

eylemleri ile *illiyet bağı kurularak* oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlü” oldukları belirtilmiştir.

Dolayısıyla yeni düzenlemeler çerçevesinde, Sayıştay yargılamasında “kusurlu sorumluluk ilkesi” geçerli hale getirilmiş bulunmaktadır. Fazla ödemedi sorumluluğu olmadığı şeklinde bir savunma verilmesi halinde bu durum denetçiler tarafından hazırlanacak olan yargılama raporunda yer alacak ve daireler sorumluların kusurlu olup olmadıklarını araştırarak bir hüküm vereceklerdir. O halde kusurlu sorumluluğu ortadan kaldıran hususların varlığı halinde ilgililer için tazmin hükmü verilebilecektir.

e. Olayın Sorguda İleri Sürüldüğü Gibi Olmadığı Şeklinde Savunma

Olayın yanlış değerlendirildiği, yanlış anlaşıldığı şeklinde bir savunma da ileri sürülebilir. Bu savunma daha çok denetçinin olayı değerlendirirken yanlış olduğu noktasında toplanır. Denetim belge üzerinde olduğu için değerlendirme de belge üzerindeki bilgilere göre yapılacaktır. Eğer olay olduğu gibi değil de farklı biçimde anlatılırsa doğal olarak ona ilişkin hukuki sonuç da farklı olacaktır. Sorumlular, denetçinin iddiasının yanlış değerlendirmeden kaynaklandığını ileri sürerek bir savunma hazırlayabilirler. Ancak bu şekilde savunma yaparak belgeler arasında olmayan sorgu eklerini temin ederek daha tutarlı bir şekilde savunma yapma imkanına kavuşabilirler. Yargılama sadece rapor üzerinde ve mevcut belgeler üzerinden sürdürüleceği için böyle bir savunma ile yapılan uyarı üzerine yargılama sırasında rapor eki olan belgelere bakılma olanağı sağlanabilecektir⁴⁰².

f. Savunma Yapmamak veya İstenilen Bilgi ve Belgeleri Vermeme Şeklinde Savunma

Bazı durumlarda sorumlular isteyerek savunma yapmazlar ya da istemedikleri halde savunma yapma imkânına sahip olmadıklarından savunma yapamazlar. 832 sayılı Kanunun yürürlük zamanında süresi içinde savunma yapmayanlar hakkında hesabı inceleyen denetçiler tarafından sorumluların bağlı olduğu kurum ya da idari birimlerine

⁴⁰² İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, s. 82.

disiplin veya ceza kavuşturması isteminde bulunula biliniliyordu⁴⁰³. 6085 sayılı Kanunla birlikte bu uygulamadan vazgeçilerek isabetli bir düzenlemeye gidilmiştir. Çünkü savunma yapma hukukun genel ilkelerine göre bir hak olarak kabul edildiğinde ilgililer istedikleri zaman bu hakkın kullanılmasında feragat edebilmeleri gerekmektedir ki son Sayıştay Kanunu ile birlikte bu yönde bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir.

Hukukun genel ilkelerine göre savunma bir hak olduğuna göre bu haktan ilgili her zaman vazgeçebilir. Savunma yapma olanağı bazı zorunlu nedenlerle yerine getirilememişse bazı koşullarla hakkın tekrar kullanılması sağlanmaya çalışılmalıdır. Sanıkların kendileri aleyhine delil vermek zorunda olmayacakları yönündeki hukuk ilkesinden hareketle nasıl sanığın susma hakkı varsa ve doğruyu söylemek mecburiyeti yoksa, Sayıştay yargılamasındaki sorumluların da aleyhlerine kullanılacak delilleri vermeme yönünde bir davranış sergileme haklarının olduğunu da kabul etmek gerekir. Ancak bu takdirde sorumluların Sayıştay’a hiçbir hesap ve belge verme olanağı kalmaz. Çünkü Sayıştay’a gerekli bilgi ve belgeleri verebilecek olanlara sorumlular genellikle aynı kişilerdir. Kanaatimizce bu konuda oluşabilecek karışıklıkları giderme adına, görevin gereği olan bilgi ve belgeler ve belgeleri verme yükümlülüğü ile savunma hakkının kapsamı ve içeriğini belirlemeye yönelik yeni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir⁴⁰⁴.

g. Yapılan İşlem Sonucunda Hazine Zararı Doğmadığı Şeklinde Savunma

Hem 5018 sayılı Kanunda, hem 6085 sayılı Sayıştay Kanununda ve hem de Sayıştay denetimi ile ilgili diğer hukuki normlarda, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınarak, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olacaktır. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği TBMM’ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilen “kamu zararına (hazine zararına)” sebep olunan durumlar ise bu zararın tamamına ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılacaktır.

⁴⁰³ Denetçinin iddialarına cevap vermemek halinde yaptırımlar uygulanması hukuk ilkelerine ters düştüğü gibi insan tabiatına da aykırıdır. Sorumluların iddialara karşı susma hakkı kendini koruma içgüdüsünün doğal bir sonucudur. Kendini koruma içgüdüsü ile doğruyu söylemek mecburiyeti bağdaştırılmaz.

⁴⁰⁴ OYMAK ve İNAN, age., s. 49.

6085 sayılı Kanun Sayıştay'ın görevleri başlıklı düzenlemesinde, “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemeye uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar” denilmiştir. Görüldüğü üzere Sayıştay Kanununda, Sayıştay yargılamasında sorumluluğun doğması için hazine zararının doğmuş olması temel koşul olarak düzenlenmiştir.

Dolayısıyla denetçiler tarafından yapılan sorgu neticesinde kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar yapılan işlem sonucunda hazine zararı doğmadığı şeklinde bir savunma sunduklarında durum denetçi tarafından hazırlanacak raporda yer alacaktır. Bu şekilde Sayıştay dairesine gelen raporlar neticesinde yapılan işlem sonucunda her hangi bir hazine zararının doğup doğmadığı araştırılacak ve elde edilen sonuçlar neticesinde hüküm verilebilecektir.

C. YARGILAMAYA ESAS RAPORUN HAZIRLANMASI

Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında, denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir. Düzenlenen yargılamaya esas raporlar ilgili mali yılı takip eden yılın en geç kasım ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Ancak kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarının hesap ve faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yıl içinde veya yıllar itibariyle sektör, program, proje ve konu bazında denetlenmesi durumunda yargılamaya esas rapor için mali yılsonu beklenmez. Bu çerçevede düzenlenen yargılamaya esas raporlar ise denetimin bitimini takip eden en geç altı ay içinde Sayıştay Başkanlığına sunulur (SK. Md. 48; Sayıştay Denetim Yönetmeliği⁴⁰⁵ Md. 42).

Bu bağlamda yargılamaya esas raporların özellikleri şöyle sıralanabilir;

- * Uygunluk denetimi sonucunda düzenlenir,
- * Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenlenir,
- * Kamu zararına ilişkin olarak düzenlenir,
- * Dairelerce yapılacak yargılamaya esas olmak üzere düzenlenir,
- * Sorumluların savunmaları alınarak düzenlenir,

⁴⁰⁵ Sayıştay Denetim Yönetmeliği, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145.

* Mali yılsonu itibariyle düzenlenir⁴⁰⁶.

Hesaplar, incelenmesi için bir denetçiye verilmişse yargı raporunun düzenlenmesinin de aynı denetçi tarafından yapılması gerekir. Hesap denetimi birden fazla denetçiye verilmişse, Sayıştay idaresinin görevlendirdiği bir denetçi hesap raporunu düzenlemekle görevlendirilir. Raporu düzenleyen denetçi, sorguların tebliğ edilip edilmediğini inceler, tebliğ edilip sorumlularca cevap verilmesi için gereken süre geçtikten sonra raporu hazırlamaya başlar⁴⁰⁷.

Kamu zararına ilişkin konular, sorgudaki sıraya göre rapora alınırlar. Yargılama esas raporun denetçi düşüncesi kısmı üç bölümden oluşur;

Birinci bölüm, “sorgu” başlığı altında düzenlenir ve bu bölümde sorgulara madde numarası da belirtilmek suretiyle aynen yer verilir. Bu bağlamda hesabın bütününe bakıldığını ve tespit edilerek aşağıya alınan hususlar dışında bütün belgelerin tam, eksiksiz olarak ve işlemlerin hukuki normlar çerçevesinde sorguya tabi tutulduğu belirtilir.

İkinci bölüm, “savunmalar” başlığı altında düzenlenir ve bu bölüme kime ait olduğu belirtilmek suretiyle savunmalar aynen alınır. Sorumluların savunmaları tamamen aynı nitelikte ise yalnız birisi yazılarak bu husus ayrıca açıklanır. Sorguyu tebliğ ettiği halde yasal süresi içinde savunma göndermeyen sorumlular varsa, tebliğ tarihi (tebliğ ilan edilmiş ise kesinleşme tarihi) gösterilerek savunmasını göndermediği yazılır.

Üçüncü bölüm, “sonuç” başlığı altında düzenlenir ve bu bölümde savunmalarda ileri sürülen hususlar da karşılanmak suretiyle gerekçeli olarak aşağıdaki hususlardan biri veya birkaçı istenir;

- Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna hükmedilmesi,
- Kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilmesi,
- Gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi⁴⁰⁸,

⁴⁰⁶ YILMAZ, agm., s. 34.

⁴⁰⁷ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay’ı, ss. 83-84; OYMAK ve İNAN, age., s. 50.

⁴⁰⁸ a) Sayıştay’a verilmiş olan belgelerden suç teşkil eden fillere ilişkin olanların doğrudan doğruya hesap mahkemesi kararıyla ilgili daireye veya Cumhuriyet Savcılığına gönderilmiş veya aynı nitelikte olan belgelerin yargı organları, müfettiş ve tahkik kurullarınca istenmesi üzerine yine hesap mahkemesi kararıyla, bu makamlara verilmiş ve yargılamanın yapılabilmesi için bu belgelerin geri gelmesinin zorunlu bulunmuş olması;

b) Yargı organları, müfettiş ve tahkik kurullarınca alınmış olmaları nedeniyle belgelerin Sayıştay’a verilmemesi;

c) Yargı organları, müfettiş ve tahkik kurullarının kararlarının bilinmesine gerek görülmesi;

- Hesap ve işlemlerin yargılmasının durdurularak hüküm dışı bırakılması isteminde bulunulur⁴⁰⁹.

Tazmin hükmedilmesi istenen durumlarda; tazmin edilmesi istenen miktardan kimlerin ne miktarda ortaklaşa ve zincirleme veya tek başına sorumlu oldukları, sorumluluk yönünden sıfatları, memuriyet unvanları ve isimleri açık ve seçik olarak belirtilir. Denetçi tarafından sorgu konusu yapılmakla beraber sorumluların savunmaları üzerine kesin bir kanaat sahibi olunamaması halinde; tereddüt edilen konu, kendi görüşü de açıklanmak suretiyle, ilişkili görülen hususta yapılacak işlem dairenin takdirine bırakılır. Eğer sorguyu soran denetçi ile raporu hazırlayan denetçi aynı görüşü paylaşmıyorsa, raporu düzenleyen denetçi sorgudaki iddia yanında gerekçeli olarak kendi ayrık düşüncesini de göstermelidir.

Tahsil edilmek suretiyle ilişiği giderilen konular için sonuç kısmında tahsilâtın tutarı ve ilgili vezne veya mahsup alındısının veya tahsil fişi tarih ve numaraları yazılır. Ancak sorumlulardan birisinin dahi “ödemenin mevzuata uygunluğu şeklinde savunma yapması” halinde, bu savunmada ileri sürülen hususlar da karşılanır. Kısa dönemde incelemeye tabi tutulan hesaplarla ilgili olarak yazılan sorgu üzerine yılı içinde yapılan tahsilâtlar hakkında da aynı şekilde işlem yapılacaktır.

Raporun ayrıca ekler bölümü de vardır. Bu bölümde yer alacak olan ekler; sorgunun örnekleri, savunmanın örnekleri, tebliğ belgeleri, yönetim dönemi hesabı cetvelleri ve çıkarılan sorunlarla ilgili belgelerdir.

Raporu düzenleyen denetçi, ekip başkanı ve grup başkanı tarafından imzalanan yargılamaya esas raporlar ekleri ile birlikte, yargılanacağı daireye gönderilmek üzere elektronik ortamda Sayıştay Başkanlığına sunulur. Başkanlık bu raporu en geç onbeş gün içinde hesap yargılmasının yapılacağı daireye göndermek zorundadır (SK. Md. 48/2).

d) Geniş ve ayrıntılı incelemeyi icabettirmesi itibarıyla raporda gereği saptanamayan hususların bilgi alma, toplama veya bilirkişi incelemesi yaptırması nedeniyle daha sonra ek raporla bildirilmesinin zorunlu olması hallerinde konu ile ilgili mercilere durumun bildirilmesi gerekir.

⁴⁰⁹ Sayıştay Denetim Yönetmeliği, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145. md. 46.

II. HESAPLARIN SAYIŞTAY DAİRELERİNDE YARGILANMASI VE SAYIŞTAY İLAMLARININ İNFAZI

A. HESAPLARIN SAYIŞTAY DAİRELERİNDE YARGILANMASI

1. Yargılama Öncesi İşlemler

Denetçiler tarafından hazırlanan yargı raporları daha sonra denetçi ve grup şefi tarafından imzalanmış olarak Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Rapor ilişkili ise (üç nüshası tutanak olarak kullanılmak üzere) dört nüsha olarak; ilişiksiz ise (iki nüshası tutanak olarak kullanılmak üzere) üç nüsha olarak düzenlenir. Başkanlık bu raporu en geç onbeş gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderir.

Yargılamaya esas raporların ilgili daireye gelmesinden sonra yapılacak olan ilk işlem, yargılamaya esas raporların daire başkanları tarafından en geç yirmi gün içinde yazılı düşüncesini bildirmesi için başsavcılığa gönderilmesidir⁴¹⁰. Sayıştay savcısı kendisine gönderilen yargılamaya esas raporu inceledikten sonra düşüncesini gerekçeli olarak daireye bildirir. Söz konusu Sayıştay savcı görüşünün sorumlulara bildirilip bildirilemeyeceği konusunda yasada bir açıklık bulunmamaktadır. Kanaatimizce, Temyiz yolunda olduğu gibi, hesap yargılamasında da savcılık görüşünün yargılananlara bildirilmesi uygun olacaktır⁴¹¹.

Başsavcılığın yazılı düşüncesini de içeren yargılamaya esas raporun tekrar daire başkanına gelmesinden sonra yapılacak olan ikinci işlem, daire başkanı tarafından bu defa yine yazılı olarak düşüncesini bildirmesi için dairede görevli üyelerden birine havale edilmesidir. Üyeler kendilerine verilen yargılamaya esas raporlar üzerinde gerekli incelemeyi yaptıktan sonra yazılı düşüncesi ile birlikte daire başkanlığına en geç yirmi gün içinde geri gönderir. Belirtilen bu süre yeterli gelmez ise üye gerekçesiyle birlikte daire başkanından ek süre talep edebilir. Daire başkanı üyenin gerekçeli talebini değerlendirip gerekli görmesi halinde ek süre verebilecektir⁴¹².

Düşüncesi alınmak üzere kendisine yargılamaya esas rapor gönderilen üye, gerektiğinde raporda ilişkisiz görülen kısımların da her yönden incelemeye tabi tutulup

⁴¹⁰ Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 12.

⁴¹¹ OYMAK ve İNAN, age., s. 51.

⁴¹² Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 12.

tutulmadığını araştırır ve düşüncelerini yazmak suretiyle raporları daire başkanlığına gönderir.

Savcı ve üyenin yazılı olarak raporun her maddesi için ayrı ayrı görüş bildirmelerinden sonra rapor dosyası daire raportörlüğüne gelir. Raportörler yargılama için ön hazırlık yaparlar. Raportörler hazırlık aşamasında, daha önce aynı konuda kendi dairesinin ya da diğer dairelerin bir kararının bulunup bulunmadığını, konuyla ilgili Sayıştay Genel Kurul Kararı ile Temyiz Kurulu Kararının olup olmadığını inceleyerek raporları yargılamaya hazır hale getirirler.

Sayıştay denetçileri tarafından merkezde ve yerinde yapılan denetimler sonucunda düzenlenen yargı raporları Sayıştay Başkanlığınca Sayıştay dairelerine gönderilmektedir. Sayıştay dairesi tarafından savcının ve üyelerden birinin görüşü alınması yönündeki ön hazırlıklar tamamlandıktan sonra raporda konu edilen hesap ve işlemlerin yargılanmasına başlanır.

2. Hesapların Yargılanması

1982 Anayasası “mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi, yargılama usulleri kanunla düzenlenir” şeklinde amir hüküm getirmiştir (Md. 142). Bu hüküm çerçevesinde tüm yargı kuruluşlarının görev ve yetkileri, işleyişi, yargılama usulleri kendilerine vücut veren kanunlarında düzenlenmektedir. Bir yargı mercii olarak kabul ettiğimiz Sayıştay’ın da Anayasamızın amir hükmü çerçevesinde kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi, yargılama usulleri 6085 sayılı Sayıştay Kanununda düzenlenmiştir.

Hesap yargısı mali yargının gider kısmında bulunmaktadır. Mali yargı sözü literatürde kullanılmasına rağmen yasa metinlerinde yer almamakta ve yasal bir tanımı bulunmamaktadır. Mali yargı; “bütçe kanunları, gelir ve gider kanunları, personel ve kadro kanunları, teşkilat kanunları ve mali usul kanunlarında” (diğer bir ifadeyle mali kanunlarda) düzenlenen hususlarla ilgili olup, diğer yargı yerlerinin yetki alanına girmeyen konular da mali yargı bünyesi içerisinde görülmektedir. Mali yargının gelir tarafında vergi yargısı, gider tarafında ise hesap yargısı (Sayıştay) yer almaktadır⁴¹³.

Hesap yargısında Sayıştay, hesap ve işlemler üzerinde mevzuata aykırılıkları, varsa buna bağlı olarak ortaya çıkan kamu zararını ve miktarını, bu hesap ve işlemleri

⁴¹³ BAYAR, “Mali Yargı Nedir?”, s. 37.

gerçekleştiren görevlilerin sorumluluklarını ve derecelerini yargılama suretiyle hükme bağlamaktadır.

Sayıştay daireleri bir başkan ve altı üyeden kurulu birer hesap mahkemesidir. Daireler, bir başkan ve dört üye ile toplanır, hüküm ve kararlarını oy çokluğuyla alırlar. Dairelerde Salı ve Perşembe olmak üzere haftanın iki günü için gündem düzenlenir. Daire başkanının istemde bulunması halinde diğer günler için de gündem düzenlenebilir. Gündemde toplantı gün ve saati, dairede görüşülecek işler, toplantıya katılacak daire başkanı, üyeler, savcı, raportör ve diğer ilgililerin isimleri yer alır. Daire başkanınca belirlenen gündem, görüşmeden en az iki gün önce daire üyeleri ve ilgili savcıya bildirilir. Oluşturulan gündem, denetim raporlarının görüşülmesine ilişkin ise gündem maddeleri görüşme gününden en az üç gün önce ilgili grup başkanı veya raporu düzenleyen denetçiye gönderilmelidir. Gerekli görülmesi halinde görüşme gününden en az üç gün önce bildirimde bulunmak şartıyla ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı da açıklamalarda bulunmak üzere görüşmelere çağrılabilir. Ayrıca yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunmak üzere görüşme gününden en az üç gün önce bildirimde bulunmak şartıyla ilgili grup başkanı, raporu düzenleyen denetçi, sorumlular ve ahizler de görüşmeye çağrılabilir. Söz konusu durumlarda çağrının yapıp yapılmayacağına heyet karar verecektir⁴¹⁴.

Raporların dairede görüşülmesi sırasında ortaya çıkan diğer önemli bir konuda duruşma yapıp yapılmayacağıdır. Yargılamaya esas raporlar hakkında sorumlular duruşma talebinde bulunabilirler. Sorumlular bu taleplerini denetçi sorguları üzerine düzenleyecekleri savunmalarında belirtmek zorundadırlar.

Dairede görüşmeler, daire başkanı tarafından yönetilmektedir. Dolayısıyla raporların dairede görüşülmesi sırasındaki yeterliliğine daire başkanı karar vermektedir. Ancak konunun aydınlığa kavuşturulması amacıyla görüşmelere devam edilmesi, üyelerce istenmesi halinde ve daire başkanı bu görüşe katılmaz ise bu husus oylama ile neticelendirilir. Oylama neticesinde çoğunluk konunun daha derinlemesine görüşülmesini gerekli görür ise daire başkanı görüşmeyi en yakın bir tarih belirleyerek başka bir güne bırakabilecektir.

⁴¹⁴ Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 9.

Yukarıda da ifade edildiği gibi daireler, hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin hususları hükme bağlamakla görevlidir. Hesap yargılaması sırasında savcı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar. Raportör tarafından raporun her maddesi hakkında heyete bilgi verilir ve gerek görülür ise sorgu ve savunma tek tek okunur. Ayrıca, yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında raporda kapalı kalan konuların açıklığa kavuşturulması için ilgili grup başkanı, raporu düzenleyen denetçi, sorumlular ve ahizlerinde açıklamada bulunmaları istenebilir⁴¹⁵. Bu arada raportör tarafından gerekli notlar alınır ve yapılan müzakereler sonunda oylama yapılarak sonucu saptanır (SK. Md. 23). Yapılacak oylama, daire başkanı tarafından en kıdemsiz üyeden başlanarak kıdem sırasına göre yapılır. Daire başkanı görüşünü açıkladıktan sonra o konu hakkında görüşme sona ermiş olur. Karara azınlıkta kalan daire üyeleri, karşı oy gerekçelerini en fazla bir hafta içinde yazılı olarak daire başkanına vermek durumundadırlar.

Yargılama sırasında bütün üyeler konuyla ilgili görüşlerini sözlü olarak belirtirler. Raporun geneli üzerinde yapılan değerlendirme sonucunda denetçi için rapor puanı verilir. Bu arada hesabın her yönüyle incelenip incelenmediği de göz önünde bulundurularak gerek görülür ise hesabın başka bir denetçi tarafından yeniden incelenmesine de karar verilebilecektir⁴¹⁶.

Daire başkanları, çalışmaya ara verilme süresi hariç en geç altı ay içinde, dairelerine havale edilen yargılamaya esas raporların karara bağlanmasını, bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesini sağlamak zorundadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve ilgili yönetmelik⁴¹⁷ çerçevesinde daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna; Kamu zararının sorumlulardan tazminine; Hesap ve işlemler ile ilgili olarak

⁴¹⁵ 6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre; Dairelerde yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında raporlarda yer alan hususlarla ilgili açıklamalarda bulunmak üzere ilgili grup başkanı, raporu düzenleyen denetçi, sorumlular ve ahizler çağrılabilir. 832 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde, Kanunda bu yönde bir düzenleme bulunmamasına rağmen uygulamadan doğan ihtiyaçtan dolayı dairelerce yargı raporu düzenleyen denetçinin veya sorumluların yargılamaya davet edildikleri bilinmektedir. Uygulamada karşılaşılan ancak yasal dayanağı bulunmayan fiili bir durumun Kanuni dayanağa kavuşturulması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir. Serdar Beyazıt YILMAZ, agm., s. 36.

⁴¹⁶ SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 256.

⁴¹⁷ Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 14.

kamu zararı oluşmadığından ilişilecek bir husus bulunmadığına; ve Gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine hükmedilebilmektedir⁴¹⁸.

Hukuki normlardan da anlaşılabilceği gibi hesap ve işlemlerin dairede görüşülerek yargılanması sonucunda temelde dört tür karar ortaya çıkmaktadır.

Bu kararlardan ilki, “hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna (beraat)” şeklinde olabilmektedir. Yargılama sonucunda hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna hükmedilmiş ise, sorumluların hesap ve işlemlerinin kabul edilmesi ve sorumluluklarının kaldırılması anlamı taşımaktadır.

Ortaya çıkan ikinci karar ise, “kamu zararının sorumlulardan tazminine (tazmin)” şeklinde olabilmektedir. Yargılama sonucunda kamu zararının sorumlulardan tazminine yönelik bir hüküm verildiğinde ise, rapor maddesinde konu edilen hususlarda hukuka aykırı şekilde ödeme yapıldığını ve fazla ödenen tutarların sorumlulara ödettirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır⁴¹⁹.

Dairelerce beraat kararının verilmesinde uygulama açısından bir sıkıntı olmamasına rağmen tazmin kararının verilmesi durumunda “kamu zararının sorumlulardan tazmini”nin ne olduğu veya nasıl olacağı konusunda ayrıntılı bir açıklama bulunmamaktadır. Buna ilişkin Kanundaki hükümler “sorumlular ve sorumluluk halleri” (Md. 7) başlıklı düzenleme ile “ilamların infazı” (Md. 53) başlıklı düzenlemelerdir. Söz konusu maddeler de sırası ile;

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği TBMM’ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın *tazminine ilişkin hükme bağlama* işlemi ile sonuçlandırılır

⁴¹⁸ 2514 sayılı ilk Sayıştay Kanununda var olan ve yerine geçen 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile de devam eden “zimme” hükmü seçeneği (md. 45) 3162 sayılı Kanun ile Sayıştay Kanunu hükümleri arasından çıkarılmıştır. Maddenin eski şeklinde “Hesapların ... yargılanması sonunda beraat veya zimme veya tazmin hükmü verilir” denilmekteydi. Bu maddeye ilişkin değişiklik gerekçesinde “Sorumlulukta Hazine Zararı esası getirilmiş olup, zimmetin doğması halinde dahi zararın tazmini söz konusu olacağından, Sayıştay’ca zimme hükmünü gerektirecek bir durum kalmamıştır” diye yazılmıştır. BAYAR, “Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk”, ss. 51-52.

⁴¹⁹ BAYAR, “Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk”, ss. 51-52; BAYAR, “Mali Yargı Nedir?” ss. 39-40; SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, ss. 256-257.

(Md. 7)” ve “Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir (Md. 53)” şeklinde ifade edilmiştir.

Kanaatimizce bu madde hükümleri tazmin hükmünün uygulanmasında yetersiz kalmaktadır. Yetersizdir, çünkü mali işlemlerin çeşitliliğine bağlı olarak doğabilecek yüzlerce hata ve usulsüzlük çeşidi bir/iki başlıkta (maddede) ve tek bir yaptırımla sonuçlandırılmaktadır⁴²⁰.

Hesap yargılaması sonucunda verilebilecek tazmin kararlarıyla ilgili önemli bir durumda, fazla ödenen miktarın sorumlulara tek başlarına ya da müştereken veya müteselsilen tazmine (ortaklaşa ve zincirleme) hükmedilebilir olmasıdır. Bu durum yine söz konusu madde de; “sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından *tek başlarına veya birlikte tazmin*⁴²¹ ile yükümlüdür” şeklinde ifade edilmektedir (Md. 7/3).

Yargılama sonucunda alınabilecek üçüncü kararda, “hesap ve işlemler ile ilgili olarak kamu zararı oluşmadığından ilişilecek bir husus bulunmadığına” yönelik olabilmektedir. Sayıştay dairesi tarafından böyle bir hüküm alınması halinde yargılamaya taraf olan ilgililerin hesap ve işlemleri sonucunda herhangi bir kamu zararına sebebiyet vermedikleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, ilgililerin Sayıştay tarafından herhangi bir yaptırıma tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Yargılama sonucunda alınabilecek son karar ise, “gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi” şeklinde olabilmektedir.

B. SAYIŞTAY İLAMLARININ HAZIRLANMASI, TEBLİĞİ VE İNFAZI

1. Sayıştay İlamlarının Hazırlanması

İlam sözlük anlamı olarak “bildirmek-bildirilmek” anlamına gelmekte olup, hukukta bir mahkemenin verdiği nihai kararı gösteren resmi bir belgeyi ifade

⁴²⁰ BAYAR, “Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk”, s. 52.

⁴²¹ **Sayıştay Genel Kurul Kararı**, T: 30.09.2002, E: 2002/1, K: 5039/2, “...kırma taş malzemesine, ocaktan çıkarılan bir malzeme gibi fiyat farkı verilmesi sonucu fazla ödendiği anlaşılan miktarın, sorumlularına müştereken ve müteselsilen ödetirilmesine karar verilmiştir...”; Tazmine hükmedilen bir karar sonucunda kamu zararının tazmininde Muhasebe Yetkilisinin müşterek sorumlu olup olmadığı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **Sayıştay Genel Kurul Kararı**, T: 15.01.2001, K: 4977/1, Fiili/Fiziki Denetim Sonucunda Tespit Edilerek Dairelerce Tazmin Hükümü Verilen Fazla Ödemelere İlişkin Müşterek Ve Müteselsil Sorumluluğa Saymanların Da Dâhil Edilip Edilmeyeceği Konusunda İçtihadı Birleştirilmesine Lüzum ve Mahal Bulunmadığı HK.

etmektedir⁴²². Bu bağlamda ilam kavramı, mahkemeler tarafından verilen bir karar olarak ifade edilmektedir. Sayıştay daireleri de hesap mahkemesi oldukları için yargılama yapmakta ve bu yargılamalar sonucunda ilam düzenlemektedirler⁴²³.

Sayıştay dairelerinde yapılan hesap yargılaması sonucunda yargılama heyetinin bütün üyeleri tarafından imza edildikten sonra ilamlar düzenlenir. Sayıştay dairesince verilen hüküm ve kararlar dairede görevlendirilen raportörler tarafından gerekçeli olarak tutanağa bağlanacak; daire başkanı ve üyeler tarafından da imzalanacaktır. Bu bağlamda, ilam ve tutanakların daha doğrusu verilen kararların gerekçeli olarak yazılmasının yasal bir zorunluluk olduğu anlaşılmaktadır.

Yargılama sonucu alınacak kararların gerekçeli olması demek, dayandığı kanuni ve hukuki sebeplerin, hüküm kısmında yer alması demektir. Gerekçe, hem davanın taraflarına kararın nedenini açıklayan hem de temyiz yoluyla incelemeyi kolaylaştıran hükmün zorunlu unsurlarından biridir. Zira hükmün doğru ve isabetli olup olmadığının tespitinde ölçü olacak olan bir unsurdur⁴²⁴. Ayrıca kararların gerekçeli olması, mahkeme kararının saygınlığıyla da ilgilidir. Her kararın gerekçesi ne denli güçlü olursa verilen karar da o denli saygın olur. Gerekçeler kararların bilimselliğinin bir ölçütü olarak da değerlendirilebilecektir ve olaylarla hüküm arasında neden-sonuç ilişkisi kurarak kararların bilimselliğini ve güvenilirliğini sağlayacaktır⁴²⁵.

832 sayılı Sayıştay Kanununda kararların verilmesinde gerekçeli olarak tutanağa geçmesine yönelik bir düzenleme olmadığından, uygulamada (gerek tazmin hükmü verilmesi gerekse beraat hükmü) verilen kararların gerekçelerine ilamlarda yer verilmemekteydi. Dolayısıyla taraflar hangi gerekçe ile beraat veya tazmine hükmolunduğunu kendilerine gönderilen ilamlardan anlayamamaktaydılar. Oysa Anayasa'da "Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır" denilmektedir (Md. 141/3). Buna göre birer hesap mahkemesi olan Sayıştay dairelerinin kararları sonucu düzenlenen ilamlarda da yargı raporlarında bulunan tüm konuların

⁴²² Ejder YILMAZ, age., s. 405.

⁴²³ Erdoğan DEDEOĞLU, "Sayıştay İlamlarının İnfazı Konusunda Yeni Yasa İle Getirilen Yenilikler", *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, s. 66.

⁴²⁴ İlder AKSOYLU, "İdari Yargı Kararlarının Gerekçelerinin Bağlayıcılığı", Dergi No: 21, http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=70 (Erişim Tarihi: 12.09.2010).

⁴²⁵ OYMAK ve İNAN, age., s. 54.

gerekçeli olarak yer alması gerekmektedir⁴²⁶. Bu bağlamda yeni 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hem “Hüküm ve Tutanaklar” başlıklı maddesinde “*verilen hüküm ve karar gerekçeli olarak tutanağa bağlanır... (Md. 50/2)*” şeklindeki düzenlemesiyle hem de “İlamlar” başlıklı maddesinde “*İlamlar gerekçeli olarak düzenlenir... (Md. 51/1)*” şeklindeki düzenlemesiyle Sayıştay karar ve ilamlarının gerekçeli olarak düzenlenmesi hükme bağlanmıştır.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, dairece verilecek hükümlerin Sayıştay İlâmı olarak raporörler tarafından gerekçeli olarak düzenlenmesi yasal zorunluluktur. İlamlarda sorumluların; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile oluştuğuna hükmedilen kamu zararı arasında illiyet bağı kurulması gerekmektedir.

Yargılama sonucunda düzenlenecek olan ilamlardan ikişer nüshası daire başkanı ve üyeler tarafından imza edildikten sonra imzalı nüshalardan biri dairede alıkonulup diğeri ve imzasız nüshaları rapor dosyası ile birlikte Sayıştay Başkanlığına verilecektir. Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği kimseler tarafından Sayıştay mührü ile mühürlenip imza edildikten sonra hesap yargılamasını yapan daire başkan ve üyeleri tarafından imzalanan nüsha Başkanlıkça saklanacaktır⁴²⁷.

832 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde ilamların formatı Sayıştay Genel Kurul Kararı⁴²⁸ ile belirlenmekte iken 6085 sayılı Kanun bu hususu “İlamlar” başlıklı maddesinde düzenlemiştir. Yeni düzenleme ile ilamların formatında önemli değişiklikler yapılmasına karşılık, yeni uygulama ile eski uygulamanın benzerlik gösterdiği taraflar da bulunmaktadır. Burada öncelikle yeni düzenleme ile eski uygulama arasındaki benzerliklere daha sonra 6085 sayılı Kanunla getirilen ve ilamlarda yer alması zorunlu olan hususlara yer verilecektir.

Bu bağlamda hem 832 sayılı Kanun çerçevesinde hem de 6085 sayılı Kanun çerçevesinde Sayıştay ilamlarında yer alması gereken hususlar şunlardır;

- Daire ve karar numarası, ilgili kamu idaresinin adı ve denetim dönemi,

⁴²⁶ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Yargılama Faaliyetlerinin Hızlandırılması ve Daha Etkin Hale Getirilmesi İçin Yapılması Gereken İşlemler Hakkında Rapor, s. 4, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/yargifahizl.pdf> (Erişim Tarihi: 12.09.2010)

⁴²⁷ Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 17.

⁴²⁸ 832 sayılı Sayıştay Kanununun uygulandığı dönemlere ait ilamlarda uyulması gereken şekil ve usul hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Sayıştay Genel Kurul Kararı**, T: 21.09.1989, No: 4651/1

- Raporu düzenleyen denetçinin, savcının ve ilamı yazan raportörün ad ve soyadları,
- Sorumluların ad ve soyadları ile unvan,
- Kararın hukuki dayanakları ile gerekçesi, tazmin hükmolunan hallerde tazmin miktarı,
- Tahsil edilmek suretiyle ilişiği giderilmiş hususlar ve ahizleri ile tahsilat miktarları,
- Hüküm dışı bırakılan hususlar,
- Hesap yargılamasını yapan daire başkan ve üyelerinin ad ve soyadları ile imzaları yer alır (Sayıştay Genel Kurul Kararı, T: 21.09.1989, No: 4651/1 ve 6085 sayılı SK. Md. 51/2).

Sayıştay ilamlarında yer alması zorunlu olan bu ortak hususların yanında yeni Sayıştay Kanunu hükmü gereği;

- Sorumluların ve varsa vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları ile unvan ve adresleri,
- Denetçinin rapora konu ettiği hususların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, savcının düşüncesi, istem sonucu ve sorumluların savunmalarının özeti,
- Duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunanların ad ve soyadları,
- Tazmin hükmolunan hallerde tazmin miktarı ve uygulanacak faizin başlangıç tarihi,
- Sorğu üzerine tahsil edilmiş olan miktarların yersiz tahsil edildiğine karar verilmesi durumunda, tahsilata ilişkin belgelerin tarih ve numarası, sorumluların ve ahizlerin ad ve soyadları ile iade gerekçesi,
- Kararın tarihi ve oybirliği veya oy çokluğu ile verilmiş olduğu ve varsa muhalefet şerhi ilamlarda yer almak zorundadır (SK. Md. 51/2)⁴²⁹.

⁴²⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile ilamlarda yer alması zorunlu hale getirilmiş bulunan bu hususlar 832 sayılı Kanunun uygulandığı sadece tutanakta yer almaktaydı. Yeni düzenleme ile birlikte yani 6085 sayılı Sayıştay Kanununda bu hususların açık bir şekilde Sayıştay İlamlarda yer alması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca söz konusu düzenleme 17.12.2011 tarihli Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinin 17'nci maddesinde de yerini almıştır.

2. Sayıştay İlamlarının Tebliği

Tebliğ, dava ile ilgili olan kişilerin (özellikle davanın taraflarının) davaya ilişkin bir işlemi öğrenebilmesi için, usulüne uygun olarak yapılan tevsik (belgeleme) işlemidir. Davada tebliğin büyük önemi vardır; tarafların yaptıkları usul işlemlerinin, tamamlanıp hüküm ifade edebilmesi için ekseriyetle tebliğ edilmiş olması gerekir⁴³⁰.

6085 sayılı Kanuna göre, “Sayıştay yargılaması yapılıp, hüküm verildikten sonra hazırlanan ilamlar, *usulüne uygun olarak* tebliğ edilecektir”. İlamların usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi demek; yapılacak olan tebligatın, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi demektir. Söz konusu Kanunun “Mali Tebligatlar” başlıklı üçüncü faslında; yapılacak tebligat, tebliğ yapılacak şahıs merkez teşkilatında görevli ise bağlı olduğu daireleri tarafından, bunların dışında kalan bir kimse ise mahalli mülkiye amiri aracılığıyla kendisine tebligat yapılır. Adresin tespit edilememesi veya hükümlerin tebellüğden imtina etmesi hallerinde tebligat, söz konusu kanunun genel hükümlerine göre yapılacaktır (Md. 50).

Sayıştay ilamlarının kimlere tebliğ olunacağı Sayıştay Kanununda belirtilmiştir. Buna göre, “Sayıştay yargılaması yapılıp, hüküm verildikten sonra hazırlanan ilamlar;

- Sorumlulara,
- Sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine,
- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına,
- İlgili muhasebe birimine ve
- Başsavcılığa usulüne uygun olarak tebliğ edilecektir (Md. 52/1)”.

Kanunun söz konusu maddesinde de anlaşılacağı üzere, raporu düzenleyen denetçiye ilamın gönderileceği hususunda bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada ilamların bir nüshasının denetçisine gönderilmesi ilke olarak benimsenmiş olsa da kanuni zorunluluk bulunmadığından çoğu zaman denetçiye ilam gönderilmemektedir. Bu nedenle denetçiler rapor konusu ettikleri hususun daire tarafından hangi yönde hüküm altına alındığını bilmemekte ve belki dairenin sonradan beraat diyeceği hususları tekrar tekrar sorgu konusu yapabilmektedirler⁴³¹.

⁴³⁰ Baki KURU, Ramazan ARSLAN ve Ejder YILMAZ, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 13.B., Ankara: 2001, s. 876.

⁴³¹ SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 261.

Sayıştay dairelerinde sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanması sonunda “hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna, kamu zararının sorumlulardan tazminine, hesap ve işlemler ile ilgili olarak kamu zararı oluşmadığından ilişilecek bir husus bulunmadığına ve gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi” şeklinde verilen hüküm ilgiliye bildirilmesi yargılama hukukunun doğal bir sonucudur. Hükümün ilgiliye bildirilmesi (hükümlüye tebliğ edilmesi), hükümlünün çeşitli kanun yollarına başvurmasına olanak sağlaması bakımından ayrı bir önem ve özelliğe sahiptir. Dolayısıyla tebliğ yapılmadıkça verilen kararın hüküm ifade etmesi mümkün değildir⁴³². Bu hususa ilişkin Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu’nun bir kararında da “İdarece ittihaz edilen (alınan) ve kişilerin subjektif hakları ile ilgili tasarrufların hüküm ifade edebilmesi ancak kendilerine tebliğ ile mümkün olur. Bu husus, ilgiliye mevzuatın bahsettiği hakları kullanma imkanı sağlamak yönünden de zaruridir⁴³³” denilmektedir.

3. Sayıştay İlamlarının İnfazı

Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilecektir (Md. 53/1). Kanuni hükme göre Sayıştay ilamlarının, kesinleştikten sonra infaz edilmesi yani yerine getirilmesi gerekmektedir. Fakat ne 6085 sayılı Kanunda ne de Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde ilamların kesinleşme tarihine ilişkin açık bir düzenleme bulunmaktadır.

Genellikle bir mahkeme ilamı, ya belirli süre içinde aleyhine kanun yollarına başvurulmaması veya kanun yollarına gidildiği halde nihai merciin kararına bağlanması üzerine kesinleşmektedir. Sayıştay ilamları için de durum aynıdır⁴³⁴. Bu bağlamda Sayıştay ilamlarının kesinleşmesi temyiz süresinin geçirilmesi ya da temyiz edilmek suretiyle Temyiz Kurulunca karar verilmekle mümkün olacaktır. Buna göre; İlgililer yani kendilerine ilam tebliğ edilenler ilamın kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde Temyiz Kuruluna başvuramazlarsa ilam kesinleşmiş olur ya da ilgililer

⁴³² Hamdi MEHTER, “Sayıştay Kararlarının Geçerlik Tarihleri”, *Sayıştay Mali Hukuk Dergisi*, Yıl 5, S. 27, Ankara: 1975, s. 20.

⁴³³ Danıştay Dava Daireleri Genel Kurul Kararı, E. 1962/493, K. 1963/279.

⁴³⁴ Bedi Necmettin FEYZİOĞLU, *Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe*, Filiz Kitabevi, 7. B., İstanbul:1984, s. 433.

süresi içerisinde Temyiz Kuruluna başvurmuşlarsa Kurulun bu konudaki kararı beklenir ve Kurulca karar alındığı an itibariyle ilam kesinleşmiş olur⁴³⁵.

Sayıştay ilamı kesinleştikten sonra yerine getirileceğinden, tebliğ üzerine muhasebe birimlerince kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen bu ilamlar, kesinleşmiş oldukları Bakanlıktan bildirilmedikçe, ilgililer hakkında hükmün uygulanması mümkün değildir. Çünkü yukarıda da ifade edildiği gibi ilamların infazı için kararın kesinleşmesi şarttır⁴³⁶.

Sayıştay Kanunu çerçevesinde sorumlularca (her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların); kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmemesi, kullanılmaması, muhasebeleştirilmemesi, raporlanmaması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmaması gibi nedenlerle kamu zararına sebebiyet verildiği Sayıştay’ca kesin hükme bağlanan sorumlular, ilamın kesinleşmesinden itibaren doksan gün içinde zararı Hazineye ödemekle yükümlüdürler.

Bu nedenle infaz işleminin, Sayıştay ilamının kesinleşmesinden itibaren doksan gün içerisinde yerine getirilmesi gerekir. Sayıştay ilamlarının infazının izlenmesinden Sayıştay Başsavcısı sorumlu iken; gereklerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idaresinin üst yöneticileri sorumludur⁴³⁷. İlamların izlenmesinden sorumlu tutulan Sayıştay Başsavcısı yaptığı izlemeler neticesinde ilamların infaz edilmediğini ve/veya gereklerinin yerine getirilmediğini tespit etmesi halinde aşağıda belirtilen Kanun hükmünün uygulanması için durumu ilgili kuruma intikal ettirir ve sonucu takip eder.

⁴³⁵ Serdar Beyazıt YILMAZ, agm., s. 35.

⁴³⁶ A. Mithat TESTERECİ, “Sayıştay İlamlarının İnfazı”, *Sayıştay Mali Hukuk Dergisi*, Yıl 1, S. 2, Ankara: 1970, s. 10; Atilla İNAN, “Sayıştay İlamlarının İnfazı”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 1998, Sayı 29, ss. 14-15. Serdar Beyazıt YILMAZ, agm., s. 35.

⁴³⁷ Sayıştay Başsavcılığı Çalışma Yönetmeliği, RG. T: 19.12.2011, Sayı: 28145, md. 9; Ayrıntılı bilgi için bkz. Danıştay 5. D. K:1997/1185; E:1997/785, T: 30/05/1997; Ayrıca Sayıştay Genel Kurul Kararında; (T: 24.04.1980, Karar No: 4058/1) İlamların İnfazında İdarelerin Sorumluluğu: “Anılan hükümlerle, Sayıştay ilamlarının izlenmesi, tek bir mercie bırakılmayarak ilamların yerine getirilmesini izlemekten, bunların gönderildiği dairelerin en büyük amiri, sorumlu tutulmuş ve sorumluluğu yerine getirmeyenler hakkında Sayıştay Kanununun ilgili maddesi hükmü gereği müeyyide getirilmiştir. Ancak, ilamların yerine getirilmesini izleme görevi sorumluların bağlı olduğu dairelere verilmekle beraber Maliye Bakanlığı da genel olarak tüm ilamların izlenmesinde üst düzeyde eşgüdümü sağlamakla görevli kılınmıştır. Bu itibarla genel bütçeli dairelere ilişkin ilamların Maliye Bakanlığınca, diğerlerinin ise ilgili buldukları dairelerce kovuşturulması gerektiğine oybirliği ile karar verildi”.

Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen ve gereklerini yerine getirmeyenlerin aylıkları, Sayıştay'ın istemi üzerine, ilgili kamu idarelerince yarım olarak ödenecektir. Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen ve gereklerini yerine getirmeyenler, kendilerine yarım aylık ödenmeye başlandığı tarihten itibaren muhasebe yetkilileri en çok üç ay, diğer görevliler ise Sayıştay'ca belli edilen süre içinde yine ilamların infazını izlemez ve gereklerini yerine getirmez iseler, bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturma yapılacaktır (SK. Md. 9)⁴³⁸.

Sayıştay ilamlarının infazı konusunda önemli olan diğer bir husus da uygulanacak olan faiz oranı ve uygulanacak faizin başlangıç tarihidir⁴³⁹. Sayıştay Kanunu, “ilamlarda gösterilen tazmin miktarının hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edileceğini” hükme bağlamıştır. Bu bağlamda Kanun hükmü ile önemli olan iki konuya açıklık getirildiği görülmektedir. Bunlar; İlamların infazında uygulanacak olan faiz oranının, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun⁴⁴⁰da belirtilen, kanuni faiz oranı olduğu ve faiz oranının hüküm tarihinden itibaren uygulanacak olmasıdır.

Bu bağlamda Sayıştay ilamlarının infazında kullanılacak olan faiz oranı “Kanuni Faiz” oranıdır. 3095 sayılı Kanuna göre kanuni faiz oranı; Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde, miktarı sözleşme ile tespit edilmemişse faiz ödenmesi senelik % 30 oranında yapılır. Bakanlar Kurulu, ekonomik şartları dikkate alarak bu oranın % 80'ine kadar artırma veya eksiltme yapabilecektir. Bakanlar Kurulu'nun bu konudaki kararı, kararın alınmasını izleyen takvim yılı başından itibaren uygulanır.

⁴³⁸ 832 sayılı eski Kanun döneminde bu hükmün uygulanmasına pek rastlanılmamıştır. Yani Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen amirlerin aylıklarının kesilmesi ve işten el çektirilmesi uygulamasına hiç tanık olunmamıştır. Oysa önemli miktarda Sayıştay ilamlarının infaz edilmediği ve sorumluların da bu ilamların infazını izlemediği bir gerçektir. Temennimiz yeni dönemde bu hükmün katı bir şekilde uygulanması ve infaz edilmemiş Sayıştay ilamının bırakılmamasıdır. Zira infaz edilmemiş Sayıştay ilamları Sayıştay'ın etkinliğini azaltan en önemli sebeplerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. DEDEOĞLU, agm., s. 70.

⁴³⁹ 832 Sayılı Sayıştay Kanununa yapılan eleştirilerden birisi de faiz konusundaki uygulamalardır. Sayıştay ilamlarında gösterilen tazminler hükmedildikleri tarihten itibaren faize tabi tutulmakta ancak hesaplanacak faiz tutarı, tazminine karar verilen miktarın % 10'unu geçememekte idi. Bu durumda faiz oranı hiçbir durumda %10'u geçemiyordu.

⁴⁴⁰ 3095 Sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun, RG. T: 19.12.1984, Sayı: 18610.

Bakanlar Kurulu, 3095 sayılı Kanunla kendisine verilen yetkiye dayanarak kanuni faiz oranını yıllık % 9 olarak belirlemiştir⁴⁴¹. Dolayısıyla günümüzde de geçerliliği sürdüren bu oran (%9) Sayıştay ilamlarının infazında da kullanılacak olan oranı ifade etmektedir.

III. SAYIŞTAY YARGILAMASINDA KANUN YOLLARI

Mahkemelerin yargılama aşamasında ya da yargılama sonucunda verdikleri kararlarda hukuka aykırılıkların, hata ve/veya haksızlıkların bulunması söz konusu olabilir. Bu nedenle yargılama makamlarının verdikleri kararlarının başkaları tarafından incelenebilmesi hukukun doğru uygulanmasını sağlamaya yöneliktir. Yargılama makamlarının verdikleri kararları incelemek yetkisi de yine kanunla belirlenmiş yargılama makamlarına aittir. Burada söz konusu olan hata veya hukuka aykırılıklar sübut sorunu ve hukuki sorun konusunda verilen hükümlerdeki hata veya hukuka aykırılıklardır. Yargılama makamı tarafından verilen bir kararın hatalı ya da hukuka aykırı olduğu iddiası ile ortaya çıkan uyuşmazlığın çözülmesi amacıyla yargılama makamının önüne götürülmesi şeklindeki yasal çare⁴⁴²; “kanun yoluna başvurma” ya da “kanun yolu davası” olarak adlandırılır⁴⁴³. Ancak kanun yollarına başvurma imkânı sonsuz değildir. Verilen hükmün kesinleşmesi için en fazla iki ya da üç (istinaf/temyiz/yargılamanın iadesi) kanun yolu kabul edilmiştir. Kararın bu kanun yollarından geçmesinden sonra veya bu kanun yollarına başvurma sürelerinin geçirilmesi ile karar kesinleşir⁴⁴⁴.

Hukuk sistemimizde iki çeşit kanun yolu bulunmaktadır. Bunlardan ilki normal (adi) kanun yolları, ikincisi ise fevkalade (olağanüstü) kanun yollarıdır⁴⁴⁵.

⁴⁴¹ 19.12.2005 tarih ve 2005/9831 sayılı Kararı ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanacak olan orandır.

⁴⁴² Yasal Çare, ifadesini kullanan YURTCAN'a göre; bir karara karşı bunun denetlenmesi ve bunun değiştirilmesi ve düzeltilmesi istemidir. Yazar, kanun yollarını da kapsayan daha geniş bir ifade olup kanunun bu isimle adını vermediği diğer bazı çareleri de kapsamaktadır. Erdener YURTCAN, Ceza Yargılaması Hukuku, 11. B., Vedat Kitapçılık, İstanbul:2005, s. 449.

⁴⁴³ Nevzat TOROSLU, Ceza Muhakemesi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara: 2001, s. 288; T. Tufan YÜCE, Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuk Devleti Esasları, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum: 1968, ss. 69-70; Devrim AYDIN, “Ceza Muhakemesi Kanununda İtiraz”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2006, S. 65, ss. 61-62.

⁴⁴⁴ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., s. 723.

⁴⁴⁵ **Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı (YCGK) 17.03.1998-6/18-19**; “Bir karar aleyhine ilgili herkes tarafından gerek maddi gerekse hukuka aykırılık iddiası ile bir yasal çareye başvurulabiliyorsa bu olağan bir kanun yolu olarak nitelendirilir. Olağanüstü kanun yolu ise ancak olağan kanun yolu tükenince gidilebilen ve yalnızca sonuca etkili bir hukuki sorunun incelenebileceği yasal son çaredir. Bir kanun yolunun

Normal kanun yolları; nihai kararın kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. Yani normal kanun yollarına başvurulması halinde, hakkında kanun yoluna başvuru yapan nihai karar bu yollardan geçmeden kesinleşmiş olmaz. Normal kanun yolu, henüz kesinleşmemiş olan nihai kararlar için tanınmış bir yoldur. Bir karara karşı normal kanun yoluna gidilirse, o kararın kesinleşmesi önlenmiş, yani kanun yoluna başvurunun sonucuna kalmış olur. Normal kanun yolu süresi içinde bu yola gidilmezse veya gidilir de verilen karar onanır ve başka bir normal kanun yolu da yok ise, karar kesinleşir⁴⁴⁶.

Fevkalade kanun yolları ise kesinleşmiş hükümlere karşı tanınmış olan kanun yollarına verilen isimdir. Bu kanun yolunda hüküm, normal kanun yollarından geçerek veya süresi içinde bu yollara gidilmeyerek kesinleşmiştir. Bundan sonra, kural olarak aynı konuda, aynı dava sebebine dayanarak, aynı taraflar arasında bir dava açılmaz; açılırsa dinlenmez. Fakat bazı ağır usul hataları yapılarak verilmiş olan yanlış hükümlerin kaldırılmasını veya değiştirilmesini sağlamak için, normal olmayan, fevkalade bir kanun yolu kabul edilmiştir ki, buna yargılamanın iadesi (yenilenmesi) denilmektedir⁴⁴⁷.

Kanun yollarına başvurma bazı genel şartlara tabi tutulmuştur. Bu şartlar daha çok normal kanun yollarına başvurulması için gerekli olmakla beraber niteliğine aykırı düşmedikçe, fevkalade kanun yolu olan yargılamanın iadesi için de geçerlidir. Kanun yollarına başvurmanın genel şartları; Hukuki yarar şartı, kanun yoluna başvurmanın belirli bir süreye tabi olması ve kanun yoluna başvurmada feragat etmeden oluşmaktadır.

Bu şartlardan ilki kanun yoluna başvurmada hukuki bir yarar elde edilmesi gereğidir. Dava açmakta olduğu gibi kanun yoluna başvurmada da hukuki yarar bulunmalıdır. Yani kanun yoluna başvurmanın, aleyhine kanun yoluna başvurduğu kararın kaldırılması veya değiştirilmesinde, korunmaya değer bir yararın bulunması gerekir. Buna göre davacı, kural olarak lehine bir hükmü temyiz edemeyecektir. Bu bağlamda davalı da kural olarak kendisine karşı açılmış olan davanın reddine ilişkin hükmü temyiz edemeyecektir⁴⁴⁸.

olağanüstü olarak değerlendirilebilmesinin, itiraz nedenleri yönünden de bazı sınırlamaları beraberinde getirmesi kaçınılmazdır”.

⁴⁴⁶ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., s. 724.

⁴⁴⁷ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., s. 724.

⁴⁴⁸ GÖNCÜLER, age., s. 68.

Genel şartlardan ikincisi ise, her kanun yoluna başvurmanın belli bir süreyle sınırlı tutulmasıdır⁴⁴⁹. Bahsedilen süreler içinde karara karşı kanun yoluna başvurulmazsa kanun yoluna başvurma hakkı düşecektir. Eğer geçirilen süre normal kanun yolu süresi ise bununla karar kesinleşmiş olur⁴⁵⁰.

Genel şartlardan sonuncusu ise, kanun yoluna başvurmadan feragattir. Feragat, temyiz (veya karar düzeltme) talebinin geri alınması (temyizden veya karar düzeltmeden vazgeçilmesi) anlamındadır. Bu bağlamda davaya taraf olanlardan biri, temyiz hakkı doğduktan sonra (temyiz süresi içinde) temyiz hakkından feragat edebilir ve böylece karar kesinleşmiş olur. Bu durumun davadan feragat ile karıştırılmaması gerekir⁴⁵¹.

Sayıştay ilamlarında kanun yolları, kendi içinde işler. 1982 Anayasasının ilgili hükmü Sayıştay kararları ile ilgili olarak "kesin hüküm" tabiri kullanarak, kararların hem yargısal niteliği hem de başka yargı mercilerince incelenemeyeceği ortaya konulmuştur. Söz konusu düzenlemede ayrıca, "Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz" hükmüne yer verilerek Sayıştay ilamlarına karşı bir başka mercie itiraz edilemeyeceği diğer bir ifadeyle kesin hükümlerinin idarî yargı konusu olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda, 6085 sayılı Kanun, Sayıştay ilamlarına karşı gidilebilecek kanun yollarını, Kanunun sistematığı içerisinde "Temyiz, Yargılamanın İadesi ve Karar Düzeltilmesi" olarak düzenlenmiştir. Belirtilen kanun yolları içerisinde; "temyiz ve karar düzeltmesi" normal bir kanun yolu iken, "yargılamanın iadesi" kısıtlı sebeplerle başvurulabilen olağanüstü kanun yoludur.

Ancak söz konusu kanun yollarına geçmeden önce Sayıştay Kanununda düzenlenen kanun yollarına başvuru usullerine değinmekte fayda vardır. Kanun yollarında başvuruya ilişkin usul ve esaslar 6085 sayılı Sayıştay Kanununda düzenlenmiştir. Buna göre, temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltmesi talepleri, Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeler Sayıştay Başkanlığına elden verilebileceği gibi posta yoluyla veya diğer vasıtalarla da gönderilebilecektir. İlgililerin istemeleri halinde kendilerine evrakın alındığına dair bir alındı belgesi verilebilecektir.

⁴⁴⁹ H. Yavuz ALANGOYA, *Medeni Usul Hukuku Esasları II*, İstanbul: 2001, s. 24; Seyithan DELİDUMAN, "Hukuk Yargısında Temyiz Süresi", *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 80, S. 4, Yıl 2006, s. 1537.

⁴⁵⁰ Her mahkeme kararı hakkındaki temyiz süresinin ne kadar olduğu bir kanun hükmü ile açıkça belirtilmektedir. Bu nedenle temyiz süresi kesindir ve hak düşürücü niteliğe sahiptir. Kanuni süreler kural olarak kesindir (HMK. md. 94). Hâkim bu süreleri artıramaz veya eksiltemez (HMK. md. 90).

⁴⁵¹ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, *age.*, ss. 726-727.

Alındı belgesi üzerine düşülmüş olan tarih, kanun yollarına başvurma süresi bakımından önem arz etmektedir.

Söz konusu dilekçelerde aşağıdaki hususlara yer verilmesi gerekmektedir. Buna göre dilekçede;

- Başvuruda bulunan kişinin ve varsa kanuni temsilcisinin veya vekilinin adı, soyadı, unvanı ve adresi,
- İlam tarihi ve numarası,
- İlgili hesabın adı ve yılı,
- Başvurunun konusu,
- Hangi kanun yoluna başvurduğu ve başvurunun hukuki sebepleri ve,
- Varsa duruşma talebinin yer alması gerekmektedir.

Sayıştay Kanununca yer alması gereken hususların yanında dilekçelere, ilgililer tarafından itirazlarını ispat edecek belge ya da belgelerin de eklenmesi gerekecektir. Ayrıca ilgilinin duruşma talebi varsa, isteğini başvuru dilekçesinde belirtecektir.

Dilekçeler, ilgili mercilerce (ilgisine göre Temyiz Kurulu veya Dairece) incelendikten sonra eğer söz konusu hususları içermediği tespit edilirse, eksikliklerin onbeş gün içinde giderilmesi amacıyla durum dilekçe sahiplerine tebliğ edilir. Bu süre içinde eksiklikler tamamlanmazsa, ilgisine göre Temyiz Kurulunca veya Dairece başvurunun reddine karar verilir. Şu kadar ki, başvuru sahibinin kimliğini, imzasını, başvuru konusu ilam hükmünü ve hangi kanun yoluna hangi sebeple başvurulduğunu yeteri kadar belli edecek kayıtları ihtiva eden dilekçeler, diğer hususlar gösterilmemiş olsa dahi kabul edilecektir.

A. TEMYİZ

Temyiz, açık bir şekilde hatalı ve kanuna aykırı biçimde ortaya çıkmış kararların düzeltilmesini amaçlayan bir kanun yoludur. Diğer bir ifadeyle temyiz, maddi hukuka veya usul hukukuna ilişkin bir kuralın yanlış uygulanması sonucu, verilmiş bulunan hatalı bir hükmün düzeltilmesi için kabul edilmiş normal bir kanun yoludur⁴⁵².

⁴⁵² KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., s. 728; Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY ve Muhammet ÖZEKES, Medeni Usul Hukuku, 4. B., Yetkin Yayın evi, Ankara: 2005, s. 493;

Temyiz yolu, kural olarak mahkemelerce verilen nihaî kararlara karşı açılmıştır. Nihaî karardan maksat, hâkimin o işten el çekmesini gerektiren kararlardır. Maddî hukuk bakımından kesinleşmiş kararların dışında, usule ilişkin bir meselenin halli dolayısıyla mahkemenin o işten el çekmesini gerektiren kararlar da nihaîdir ve bu nedenle temyiz edilebilir⁴⁵³.

Temyiz yolunun amacı kanunların, ülkenin sınırları içinde yer alan bütün mahkemelerde aynı anlayışla (yeknesak) uygulanmasını sağlamak, içtihatlar yoluyla hukukun geliştirilmesine katkıda bulunmak ve hatalı kararların düzeltilmesini sağlamak suretiyle kanun yoluna başvuruda bulunan tarafın menfaatini korumak olduğu söylenebilir⁴⁵⁴. Bu bağlamda genel olarak temyizcinin amacı, hukuk yargılamasında birliğin sağlanması ve hukukun geliştirilmesi olarak kabul edilse bile, hukuka uygun olmadığı düşünülen kararların temyiz edilmesi durumunda, artık temyizcinin amacı, kamu ve taraf yararlarına hizmet olacaktır⁴⁵⁵.

Adli ve idari yargıda, mahkemelerin vermiş oldukları kararların son inceleme mercii, organik olarak bu yargı organlarının dışında fakat söz konusu mahkemelerin üzerinde yer alan Yargıtay ve Danıştay'dır. Sayıştay'da ise durum biraz farklıdır. Bu bağlamda, Sayıştay dairelerince alınacak olan yargı karar ve hükümlerinin temyizden incelenmesinde son mercii yine kendi bünyesi içerisinde yer alan Temyiz Kurulu'dur. Bu kurulca verilen kararlar kesindir.

Temyiz kurulu; Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanları ve üyeleri arasından dört yıl için seçilecek dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul üye tam sayısının en az üçte ikisi ile toplanır ve mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Temyiz kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir⁴⁵⁶.

⁴⁵³ İlhan E. POSTACIOĞLU, Medeni Usul Hukuku Dersleri, 6. B., İstanbul: 1975, s. 573.

⁴⁵⁴ Timuçin MUŞUL, Medeni Usul Hukuku (Temel Bilgiler), Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2. B., Yetkin Yayınevi, Ankara: 2009, s. 327; İbrahim ERCAN, Güncel Tartışmalar Işığında Hukuk Yargısı Bağlamında Alman İstinaf Sistemi, (Prof. Dr. Hayri DOMANIÇ'e 80. Yaş Günü Armağanı), Ed. Abuzer KENDİGELEN, İstanbul: 2001, ss. 677-678.

⁴⁵⁵ PEKCANITEZ, ATALAY ve ÖZEKES, age., ss. 550-551.

⁴⁵⁶ Sayıştay Genel Kurul, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145.

1. Temyiz Sebepleri

Sayıştay Kanununa göre, Sayıştay dairelerinin ilamları; Kanuna aykırılık; yetkiyi aşmak ve hesap yargılaması usullerine riayet etmemek gibi sebeplerle ilgililer tarafından temyiz olunabilir (SK. Md. 55).

Temyiz sebepleri tek tek sayılmış olmakla beraber, Kanunun ilgili hükmü, “gibi sebepler” ibaresini kullanmakla temyiz sebeplerinin sınırlı sayıda olmadığına işaret etmektedir. Kanunda sayılan sebepler dışında hangi konuların temyiz sebebi olabileceği ancak içtihatlarla geliştirilebilir. Sayıştay Temyiz Kurulu, bu konuda bazı ölçütler koymamış olmakla birlikte, uygulamada yargılamanın iadesi sebebi sayılmayan bütün kanuna aykırılıkları temyiz sebebi olarak kabul ettiği görülmektedir⁴⁵⁷.

a. Kanuna Aykırılık

Kanuna aykırılık değişik şekillerde ortaya çıkabilir. Örneğin, ilama konu olan olay hatalı saptanmışsa ona uygulanacak hukuk kuralı da hatalı olacaktır. Bununla beraber, ilama konu olan olay doğru saptanmakla beraber hatalı nitelendirilmesi sonucu hukuk kuralının yanlış uygulanması sonucunda da hukuka aykırılık söz konusu olabilecektir. Yine olay, doğru olarak saptanmak ve nitelendirilmekle beraber, uygulanan hukuk kuralı doğru olarak yorumlanmamışsa da hukuka aykırı bir durum olabilecektir⁴⁵⁸. Dolayısıyla kanuna aykırılık, yargılama heyetinin yürürlükteki mevzuatı yanlış yorumlayarak hüküm vermesi ya da bir hukuk kuralını hiç uygulamaması halinde ortaya çıkmaktadır.

6085 sayılı Kanun metninde geçen “Kanuna Aykırılık” ibaresi, aykırılık olan kuralın mutlaka Kanun şeklinde olması gerektiği anlamını taşımamaktadır. “Kanun” ifadesi her türlü hukuki normu içine alacak şekilde anlaşılmalıdır. Bu anlayış tarzı daha önceki Sayıştay uygulamalarıyla da desteklenmektedir. Ayrıca, temel hak ve özgürlüklerin tahdidi değil korunması ve savunulması ile ilgili bir konuda kanaatimizce genişletici bir yorum yapılmasında da sakınca bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle, her

⁴⁵⁷ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, s. 89; SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 272; OYMAK ve İNAN, age., s. 80.

⁴⁵⁸ Yaşar ATEŞ, “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Kanun Yolları”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, ss. 60-61.

türlü kurala aykırılığın yanında tüzük, yönetmelik gibi diğler düzenleyici kurallara aykırılık da temyiz sebebi olabilmektedir⁴⁵⁹.

Kanuna aykırılık, ilamın dayanağı olan kanunun yerinde uygulanmaması veya yanlış uygulanmasıdır. Yukarıda da ifade edildiği gibi, Kanun burada geniş anlamda yorumlanarak bağlayıcı olan her türlü kuralı ifade etmektedir. Ayrıca, Sayıştay'ın ve diğler mahkemelerin içtihatlarının da söz konusu kurallar içerisinde düşünülmesi gerekir. İçtihatları birleştirme kararları için geçerli olan bu yorum tarzının içtihatları da kapsayacak şekilde düşünülmesi hukuk düzeninde birliği sağlamaya katkıda bulunacaktır⁴⁶⁰.

b. Yetkiyi Aşmak

Sayıştay Kanununda ya da yönetmeliklerde yetkiyi aşmaktan ne anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir. Hukuk literatüründe yetki, davaya hangi yerdeki görevli hukuk mahkemesi tarafından bakılacağını belirtir. Örneğin, açacağımız bir davanın sulh hukuk mahkemesinin görevine girdiğini tespit ettikten sonra acaba bu davayı hangi yerdeki (Ankara'da mı? Uşak'ta mı? Manisa'da mı?) sulh hukuk mahkemesinde açacağımız sorusuna cevap olarak düzenlenen kurallara yetki kuralları denilmektedir⁴⁶¹. Ancak hesap yargılamasında yetkiyi aşmak ibaresini bu anlamda kullanma olasılığı yoktur. Çünkü hesap yargılamasında Sayıştay dışında bir yargı yeri ve merci olmadığı için bu düşünce biçiminin diğler yargı alanlarında olduğu gibi yer bakımından davanın görülmesi gerekliliği şeklinde düşünmek yanlış olacaktır⁴⁶².

Yetkiyi aşmak şeklinde olabilecek temyiz nedenlerinin bir kısmı aşağıda ele alınmıştır. Buna göre;

- Sayıştay'ın denetimle ilgili yetkileri yargılama ile ilgili yetkilerinden daha geniştir. Denetçiler Sayıştay'ın denetim alanına girmeyen kurumlar ve özel kişilerden bilgi ve belge isteyebilirler. Denetim alanına girmeyen bir kurumdan bilgi ve belge istedikten sonra bu kurumun personelinin tazmin hükmüne dahil edilmesi yetkiyi aşmak olarak nitelendirilebilir.

⁴⁵⁹ OYMAK ve İNAN, age., s. 81.

⁴⁶⁰ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay, s. 89.

⁴⁶¹ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., ss. 129-130.

⁴⁶² İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay, s. 90; SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 273.

- Diğer yandan kamuya iş yapan bir özel sektör firmasının faturalarını isteyen denetçinin vergisel bir konuda hazine zararı görüp oluşan matrah farkı için tazmin talep etmesi ve dairenin her nasılsa bunu hüküm haline getirmesi de temyiz sebebi olarak görülebilir. Bunun yanında örneğin, bir inşaat işinde hakediş raporunu düzenleyen mühendisler fazla ödemediği sorumlu tutularak kendilerinden savunma istenmesi ve savunmasında kendisinin yüklenicinin personeli olduğunu belirtmediğinden tazmin hükmünde sorumluluğa dahil edilmesi halinde de temyize başvurulabilecektir. Çünkü yüklenicinin elamanı olan ve aslında sorumluluğu bulunmayan mühendisten de (hakediş raporunda açıklık olmadığı için) savunma istenmiş, mühendis savunma göndermiş ve hakkında tazmin hükmü verilmiştir. Bu bağlamda, ilam kendisine ulaştığı zaman durumu anlayan bu kişi temyize müracaat etmek durumunda kalacaktır.

- Sayıştay'ın hüküm verme yetkisi bulunmadığı bir alanda örneğin sorumlular için hapis cezasına hükmetmesi ya da disiplin cezası vermesi durumları da temyiz sebebidir. Diğer yandan idarenin yerine geçip onun adına hüküm tesis etmesi de temyiz sebebi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan, “yetkiyi aşmak” tabirini adli veya idari yargıyı ilgilendiren konularda, ya da idare tasarruflarına ilişkin olan hususlarda hüküm tesis edilmesi şeklinde anlamak da mümkün olabilecektir⁴⁶³. Daha açık bir ifadeyle, Sayıştay verdiği kararlar idarenin yetkisine giren bir konu da karar vermiş olabilir. Yetkiyi aşmak ibaresinin genişliği karşısında böyle bir durumda temyiz sebebi olabilecektir⁴⁶⁴.

c. Hesap Yargılaması Usullerine Riayet Etmemek

Hesap yargılama usulü, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun dördüncü kısmında “Hesap Yargılaması” başlığı altında ve Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları⁴⁶⁵ Hakkındaki Yönetmelikle düzenlenmiştir. Bu bağlamda, söz konusu düzenlemelerle şeklini bulan hesap yargılama usullerine uyulmaması halinde, temyiz yoluna başvurulabilecektir. Bununla beraber, denetim işleminin yargılamaya esas teşkil etmesi bakımından denetim usulü ile ilgili hükümlerin de yargılama usulü kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir. Diğer taraftan, Sayıştay Kanunu ile yapılan düzenlemeyle söz konusu Kanunda hüküm

⁴⁶³ İbrahim PINAR, Mahalli İdareler Hesap Usulleri, 1050 Sayılı Kanun ve Ayniyat İşlemleri, Feryal Matbaacılık, Ankara: 1989, s. 338.

⁴⁶⁴ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay, s. 91.

⁴⁶⁵ Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145.

bulunmayan hallerde (sadece kanun yolları sürecinde değil, bütün yargılama sürecinde) Hukuk Muhakemeleri Kanununa müracaat edilecektir (SK. Md. 61). Bu bakımdan anılan kanun hükümleri de bazı durumlarda (Sayıştay Kanununda hüküm bulunmayan hallerde) Sayıştay yargılamasının usulünü teşkil etmektedir.

Bu bağlamda, savunmanın alınmaması, savunmanın Sayıştay denetçisine yapılmaması, savunmanın Sayıştay sorgusuna karşı yapılmaması, savunmaların ilgililer tarafından belirtilen kanuni süre olan otuz gün içinde yapılmaması, denetimin Sayıştay denetçileri tarafından yapılmaması, hesap yargısında Kanun çerçevesinde belirtilen usullere ve Kanunda belirtilmeyen durumlarda HMK hükümlerine uyulmadığında, tebligatın zamanında ve yerinde yapılmadığında vb. durumlarda temyiz yoluna başvurulabilecektir.

Örneğin, savunmanın alınmaması bir temyiz sebebidir. Fakat bu arada muhasebe yetkilisi ve gerçekleştirme görevlileri, birlikte ve zincirleme sorumlu tutulduklarına göre muhasebe yetkilisi ya da gerçekleştirme görevlilerinden birisinin savunmada bulunması, diğerinin de savunma yapması anlamına gelmez mi? Medeni yargılama hukukunda, birlikte ve zincirleme sorumlu olanların her birinin ayrı ayrı savunma yapmaları ve kendilerine karşı birlikte ve zincirleme sorumlu olanların hepsi birlikte yargılanmakta ve ayrı ayrı savunma yapmaları aranmaktadır. Savunmalarla ilgili olarak Temyiz Kurulunun kabul ettiği ikinci bir temyiz sebebi, savunmanın Sayıştay sorgusuna karşı yapılmasıdır. Diğer denetim kurumlarına yapılan savunma Sayıştay'da geçerli sayılmamakta, aynı konuda denetçinin yeniden sorgu yapması ve savunma alması istenmektedir⁴⁶⁶.

İşte gerek hesap yargısına esas teşkil eden denetim usullerine, gerek 6085 sayılı Kanunla belirtilen yargılama usullerine ve gerekse Sayıştay Kanununda yer almamış olan hususlarla ilgili HMK'da yer alan yargılama usullerine uyulmaması temyiz sebebi sayılmaktadır.

2. Temyiz Usulü ve Temyiz Talebinde Bulunabilecek Olanlar

a. Temyiz Usulü

Temyiz istemi, yukarda da ifade edildiği gibi, Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılan dilekçe ile yapılır. Temyiz dilekçesinde hangi unsurların bulunması gerektiğine

⁴⁶⁶ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, s. 92; OYMAK ve İNAN, age., s. 82.

daire Sayıştay Kanununda bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla Sayıştay yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 6100 sayılı HMK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır. Bu bağlamda HMK'da yer alan esaslar dikkate alınarak temyiz dilekçesinde; Temyiz eden ile karşı tarafın davadaki sıfatları, adı, soyadı, Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası ve adresi; Varsa kanuni temsilci ve vekillerinin adı, soyadı ve adresleri; İlgili hesabın adı ve yılı; Temyiz edilen kararın hangi Sayıştay dairesinden verilmiş olduğu, tarihi ve sayısı; İlamın temyiz edene tebliğ edildiği tarih; Kararın özeti; Başvurulan kanun yolunun “temyiz” olduğu ibaresi; Temyiz sebepleri ve gerekçesi; Duruşma istenmesi halinde bu istek ve Temyiz edenin veya varsa kanuni temsilci yahut vekilinin imzası bulunması gereken hususlardır.

Temyiz dilekçesinin, temyiz edenin kimliği ve imzasıyla, temyiz olunan kararı ve temyiz yoluna hangi sebeple başvurduğunu yeteri kadar belli edecek kayıtları taşıması halinde, diğer şartlar bulunmasa bile reddolunmayıp temyiz incelemesi yapılır (HMK. Md. 364). Sayıştay ilamlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içinde ilgililerce temyiz talebinde bulunulabilir. Bu süreler ilamın ilgililere tebliğ edildiği tarihten başlayarak, temyiz dilekçesinin merkezde Sayıştay Başkanlığına, taşrada ise bulunulan yerin en büyük mülkiye memuruna verildiği tarihe kadar ki günlerin sayılmasıyla tespit edilir⁴⁶⁷.

Temyiz talebi için belirlenen süre gün olarak belirlendiğinden tebliğ edildiği gün hesaplanacak süreye dahil edilmez ve süre son günün mesai saati bitiminde sona erer. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Sürenin son gününün resmi tatil gününe rastlaması halinde, süre tatil gününü takip eden ilk iş günü çalışma saati sonunda sona erer. Kanunla tayin edilen sürenin adli tatile rastlaması durumunda ise bu süreler ayrıca bir karara gerek olmaksızın adli tatilin bittiği günden itibaren bir hafta uzatılmış sayılır (HMK. Md. 92/93/104).

Temyiz süresi geçirildikten sonra temyiz yoluna gidilemez. Gidilirse, temyiz isteği esasa girilmeden Temyiz Kurulu tarafından süre aşımı nedeniyle reddedilir. Temyiz dilekçesi ve eki olan belgeler (ilgililer tarafından ileri sürülen iddialarını kanıtlayacak belgeler) karşı taraf sayısınca düzenlenir. Temyiz talebi Sayıştay Başsavcısı dışındaki

⁴⁶⁷ Sadettin DOĞANYİĞİT, “Sayıştay Yargısında Kanun Yolları”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Haziran 2002, S. 44-45, s. 5.

kimseler tarafından yapıldığında karşı taraf Sayıştay Başsavcısı olacağından, gönderilecek temyiz dilekçesi ve varsa ekleri ikişer nüsha olarak düzenlenmelidir.

Temyiz dilekçesi ile buna ekli evrak önce karşı tarafa tebliğ olunur. İlgililer tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. İlgililerden cevap gelmesi durumunda söz konusu cevapların temyiz edene bildirilmesi gerekir ki bu cevaplar karşı tarafa tebliğ olunur. Buna da onbeş gün içinde cevap verilmesi gerekir. Cevaplar alındıktan sonra veya taraflardan biri süresi içinde karşılık vermediği takdirde temyiz incelemesi yapılarak karara bağlanır (SK. Md. 55/4-5).

Temyiz aşamasında ilgililer duruşma isteyebilirler. Duruşmanın yazı ile istenilmesi gerekir. Sayıştay Kanunu duruşma isteğinin temyiz dilekçesinde bulunmasını şart koşmamaktadır. Bununla beraber Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükmü ise (Md. 364) temyiz dilekçesinde bulunması gereken hususlar arasında (varsa) duruşma isteğinin de dilekçede bulunması gerektiğini düzenlemiştir. Fakat söz konusu Kanunun devamında, *“temyiz dilekçesinin, temyiz edenin kimliği ve imzasıyla, temyiz olunan kararı ve temyiz yoluna hangi sebeple başvurduğunu yeteri kadar belli edecek kayıtları taşıması halinde, diğer şartlar bulunmasa bile reddolunmayıp temyiz incelemesinin yapılacağını”* düzenlemesi, duruşma isteğinin dilekçede yer almaması durumunda da kabul edileceği anlamı taşımaktadır. Bu bağlamda, hesap yargılaması sonucu Sayıştay dairelerinde alınan kararlar temyiz edilirken, ilgililerce duruşma isteği olması durumunda bu istemi başlangıçta temyiz dilekçesinde belirtebilecekleri gibi, duruşma yapıncaya kadar ayrı bir dilekçe ile de istemlerini Sayıştay Başkanlığına bildirebileceklerdir. Duruşma istemi ilgililerce istenebileceği gibi Temyiz Kurulu lüzum görmesi halinde re’sen hareket ederek de bu konuda karar verebilecektir.

İstem halinde istemde bulunan taraf, re’sen karar verme halinde taraflar davet edilerek savunma ve açıklama yapmaları sağlanır. Temyiz Kurulunun da bunu uygun bulması gerekir. Bu bağlamda, taraflar dilekçelerinde yazı ile istemeleri halinde veya Temyiz Kurulunun lüzum görmesi halinde, istekte bulunan veya onun dışında diğer ilgililer duruşmaya davet edilerek savunmaları dinlenir ve açıklama istenir. Duruşmalı yapılacak olan temyiz işlemlerinde oturumlara savcı katılmak zorundadır. Diğer oturumlarda ise Kurulun daveti üzerine toplantıya katılarak görüşünü açıklar. Sorumluların, diğer ilgililerle birlikte açıklamada bulunabilmesi ise 6085 sayılı Sayıştay

Kanunu ile getirilen bir yeniliktir. Örneğin; yersiz ödeme yapılan ahiz veya ilgili kamu kurumlarında çalışan ve konu ile bir şekilde ilişkilendirilen görevliler, sorumlulukları bulunmadığı halde sorumlularla birlikte Temyiz Kuruluna katılarak açıklamada bulunabileceklerdir. Ancak, yanlarında sorumlular olmadan Temyiz Kuruluna katılarak açıklama yapabilmeleri mümkün değildir⁴⁶⁸.

b. Temyiz Talebinde Bulunabilecek Olanlar

Temyiz isteği dilekçe ile yapılır. Doğal olarak temyiz dilekçesinde Sayıştay ilamından söz konusu karardaki temyiz sebepleri ile ilgililerin itirazlarını kanıtlayacak maddi ve hukuki kanıtların belirtilmesi gerekir.

Sayıştay Kanunu temyiz sebeplerini belirttiikten sonra temyizde bulunabileceklerin kimler olduğunu “52’nci maddenin birinci fıkrasında yazılan ilgililer” ibaresini kullanarak ifade etmiştir. Bu bağlamda, temyiz talebi; Sorumlular; sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri; Maliye Bakanlığı; muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcısı tarafından yapılabilecektir. Bunlardan ilk dördü temyiz isteminde bulunmuşsa, karşı taraf Sayıştay Başsavcılığıdır. Sayıştay Başsavcılığı temyiz isteminde bulunmuşsa karşı taraf itiraz edilen ilam hükmünde adları yazılı olan sorumlulardır⁴⁶⁹.

Kanunda sayılanların dışında kalanların Sayıştay ilamlarına karşı temyiz yoluna başvurma hakları yoktur. Bunların temyiz talebinde bulunmaları halinde esasa girilmeden talepleri reddedilir. Bu bağlamda, tazmin hükmüne ortak edilmemiş bulunan, ancak ilamın saymanlığa gönderildiği dönemde görev başında olduğu için ilam hükümlerini öğrenmiş olan muhasebe yetkilisinin de temyize gitme hakkı yoktur⁴⁷⁰.

Sayıştay Kanununun yapmış olduğu atıf sonucunda, temyiz talebinde bulunabilecekler arasında yer alan sorumluların; 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular olduğu belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle, Sayıştay’ın hesap yargılamasında 5018 sayılı Kanunda yer alan mali sorumlular dışında kalanlar sorumluluk sıfatı içerisinde yer alarak temyiz talebinde bulunamayacaktır. 5018 sayılı Kanunda belirtilen sorumlulara baktığımızda; Bakanlar, Üst Yöneticiler, Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve Muhasebe Yetkilisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁴⁶⁸ OYMAK ve İNAN, age., s. 84; ATEŞ, agm., s. 61.

⁴⁶⁹ ATEŞ, agm., s. 61.

⁴⁷⁰ SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 274.

Sorumlular dışında kalan ve temyiz talebinde bulunabilecek olanlar Kanunda açıkça ifade edildiği için bir ihtilafa neden olmamaktadır.

3. Temyiz Kurulunca Verilebilecek Kararlar

Temyiz Kurulu öncelikle temyiz isteminin dinlenebilir olup olmadığını yani usule ilişkin şartları esasa girmek için yeterli olup olmadığını inceleyerek, usule ilişkin konularda eksiklik ve yanlışlık varsa temyiz istemini esasa girmeden reddeder (örneğin, ilgililer süresi içinde müracaat etmemiş ise talep, süre aşımı yönünden reddedilir). Dinlenebilir olduğuna karar verilmesi halinde temyiz istemi hakkında esasa girerek inceleme yapılır. Temyiz Kurulu, temyiz incelemesi sırasında temyiz edenin temyiz dilekçesi ve karşı tarafın cevaplarında bildirdiği bütün itiraz ve savunmaları göz önünde bulundurarak, vereceği kararda her temyiz ve savunma sebebinin reddi veya kabulü hakkında gerekçeli kararını verir⁴⁷¹.

Temyiz Kurulu temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzelterek onayabilir, bozabilir ya da Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile kaldırabilir. Kanun hükmü gereği Temyiz Kurulu temelde üç tür karar verebilmektedir. Bunlar “Tasdik, Bozma ve Kaldırma” şeklinde olmakla beraber tasdik kararı ilam hükmünü olduğu gibi onama şeklinde ya da belli durumlarda düzelterek onama şeklinde ortaya çıkmaktadır.

a. Onama veya Düzelterek Onama Kararı

Onama kararı temyize konu olan ilam hükmünün mevzuata uygun olduğunu gösterir. Düzelterek onama kararı ise hükmün esasına etkili olmayan bir hatanın Temyiz Kurulunca düzeltildikten sonra kabul edildiğini gösterir. 6085 sayılı Kanunda hangi hallerde düzelterek onama kararı verilebileceğine dair bir açıklama yoktur. Ancak düzelterek onamanın yapılabilmesi için kararın esas yönünden Kanuna uygun olması gerekmektedir⁴⁷².

Temyiz Kurulu, onama kararında, onadığı kararın hukuk kurallarına uygunluk gerekçesini göstermek zorundadır. Temyiz olunan kararın, esas yönünden kanuna uygun olup da kanunun olaya uygulanmasında hata edilmiş olmasından dolayı bozulması

⁴⁷¹ GÖNCÜLER, age. s. 81; ATEŞ, agm., s. 62.

⁴⁷² GÖNCÜLER, age. s. 81; SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 278.

gerektiği ve kanuna uymayan husus hakkında yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmadığı takdirde Temyiz Kurulu kararı düzelterek onayabilecektir. Ayrıca karar, usule ve kanuna uygun olup da gösterilen gerekçe doğru bulunmazsa, gerekçe değiştirilerek ve düzeltilerek de onanabilecektir.

b. Bozma Kararı

Bozma kararı, temyiz dilekçesinde yer alan iddiaların yerinde olduğunu ve daire tarafından çıkarılmış olan ilamda hukuka aykırı yönlerin bulunduğunu gösterir. Temyiz Kurulunun, kararı bozma yetkisi olmasına rağmen daire yerine geçerek karar verme yetkisi yoktur⁴⁷³. Bu bağlamda Temyiz Kurulunun bozma kararı üzerine dosya yeniden yargılanmak üzere ilamı çıkaran daireye gönderilir. Daire kendisine gelen bu dosya üzerinde iki şekilde karar verebilir; ya Temyiz Kurulu kararına uyar ya da kendi kararında (ısrar eder) direnir.

Daire, Temyiz Kurulunun bozma kararına uyduğunu bildirirse, artık bu kararı ile bağlıdır. Bozmaya uyma kararından dönerek, direnme (ısrar) kararı veremez. Bozma kararına uyulması üzerine, söz konusu dairede yargılamaya devam edilir. Uyma kararından sonra taraflara ne diyecekleri sorulur. Yoksa hem bozmaya uyup hem de taraflara ne diyecekleri sorulmadan, esas hakkında hüküm verilemez. Bozma kararından yalnız kararı temyiz etmiş olan taraf yararlanır. İlam hükmüne karşı diğer ilgililer temyiz isteminde bulunmamışlarsa kararı temyiz etmiş olanın istemi üzerine kararın bozulmasından yararlanamazlar⁴⁷⁴.

Daire, Temyiz Kurulunun bozma kararına uymayıp kararında diretebilmektedir. Bu durumda kararın tekrar temyiz edilme imkânı vardır. Ancak burada şunu da ifade etmek gerekir ki birinci kararı temyiz etmemiş olan ilgililerin direktme kararını temyiz etme hakkı yoktur. Direktme kararı Temyiz Kurulunca tekrar temyiz olunarak dairesinin direktme kararı ya haklı bulunur ya da tekrar bozma kararı verilebilir. Bu durumda Temyiz Kurulunca alınacak karar kesindir. Temyiz Kurulu direktme kararı üzerine de bozma kararını yinelerse daire artık bu karara uymak zorunda kalacaktır⁴⁷⁵.

⁴⁷³ ASLAN, agm., ss. 97-98; ATEŞ, agm., s. 62.

⁴⁷⁴ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., s. 752.

⁴⁷⁵ GÖNCÜLER, age. s. 81; SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 278; ATEŞ, agm., s. 62; DOĞANYİĞİT, agm., s. 5; (SK. md. 55/8; HMK. md. 373/6).

c. Kaldırma Kararı

Sayıştay denetçileri tarafından hazırlanan yargılamaya esas raporlar Sayıştay Dairelerinde görüşüldükten sonra ya beraat ya da tazmin hükmüyle sonuçlandırılmaktadır. İlgililer, aleyhlerine verilmiş olan tazmin hükmünün kanunda belirtilen “kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak, hesap yargılaması usullerine riayet etmemek vb. sebepler” nedeniyle bir üst mercii olan Temyiz Kurulunda incelenerek karara varılması üzerine temyiz ederler.

Temyiz Kurulu, temyiz edenin iddialarını yerinde görürse Sayıştay Dairesi ilamında yer alan tazmin hükmünü kaldırır. Bu karar sonucunda dairece alınan tazmin kararı kaldırılır ve sonuçları itibariyle beraat kararına eşittir.

Temyiz hükmünü ihtiva eden ilamın ilgili maddesindeki tazmin hükmünün kaldırılması istemi (teyiz hakkı olan ilgililerden herhangi biri tarafından itenmiş olsa dahi) sonucu, Temyiz Kurulunun tazmin hükmünün kaldırılmasına ilişkin kararları, ilam maddesinde ismi geçen tüm sorumluları kapsar. Söz konusu ilama ilişkin madde veya maddelerdeki tüm sorumlular tazmin hükmünün kaldırılmasıyla beraat etmiş olurlar⁴⁷⁶.

6085 sayılı Kanunla getirilen yeniliklerden birisi de, Temyiz Kurulu tarafından hükmün kaldırılmasına yönelik alınacak kararın usulüne ilişkindir. Buna göre, hükmün kaldırılabilmesi için, kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğunun aranmasıdır. Temyiz Kurulu, dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile toplam yirmi üyeden oluşmaktadır. Kurulun üye tamsayısının en az üçte ikisi ile toplanacağı belirtildiğinden, toplantı yeter sayısı ondört olmaktadır. Hükmün kaldırılabilmesi içinde kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu yani ondört üyenin oyu gereklidir. Kurul ondört üye ile toplandığında, bir hükmün kaldırılabilmesi için Kurulun oybirliği ile karar alması gerekmektedir⁴⁷⁷.

B. KARAR DÜZELTİLMESİ

Karar düzeltme yoluna da diğer kanun yollarında olduğu gibi ancak davanın tarafları gidebilmektedir. Ayrıca, karar düzeltme yoluna başvuran tarafın, karar düzeltme yoluna başvurmakta hukuki yararının da bulunması gerekmektedir. Kendi temyizi üzerine

⁴⁷⁶ GÖNCÜLER, age. s. 82; SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 278; ATEŞ, agm., s. 62; DOĞANYİĞİT, agm., s. 5;

⁴⁷⁷ ATEŞ, agm., s. 62.

hüküm bozulmuş olan taraf, kural olarak karar düzeltme yoluna gidemez. Fakat hukuki yararı söz konusu olduğunda bu kişilerce de karar düzeltme yoluna gidilebilecektir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, bir tarafın karar düzeltme yoluna başvurabilmesi için, hükmü temyiz etmiş olmasına gerek yoktur. Hüküm lehine olan taraf, hükmü temyiz etmemiş ve fakat hüküm karşı tarafın temyizi üzerine bozulmuş ise bozma kararına karşı karar düzeltme yoluna başvurarak, dairenin verdiği kararın onanmasını isteyebilecektir⁴⁷⁸.

Karar düzeltme talebi Sayıştay Kanununda düzenlenmiştir. Buna göre; Temyiz Kurulu tarafından verilen nihai kararın henüz kesinleşmeden yine temyiz mercii tarafından tekrar gözden geçirilmesini sağlayan bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Karar düzeltme yolunun asıl amacı da Temyiz Kurulunun temyiz incelemesi sırasında yapmış olduğu hatalardan dönmesini ve onları düzelterek, adaletin tecelli etmesini sağlamaktan ibarettir. Bu bağlamda, karar düzeltilmesi istemi Temyiz Kurulu kararlarına karşı yapılabilmektedir. Bu yola başvurulabilmesi için kararın temyiz edilmiş olması gerekmektedir.

1. Karar Düzeltme Sebepleri

Karar düzeltme sebepleri 6085 sayılı Sayıştay Kanununda sınırlı sayıda sayılmıştır. Bu durumda karar düzeltme sebeplerinin aşağıdakilerden ibaret olduğu anlaşılmaktadır. Sayıştay Kanununa göre karar düzeltme sebepleri; Hükmün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması; bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması; temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması; temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması halleridir (SK. Md. 57/1). Yani Sayıştay Kanunundan da anlaşılacağı üzere karar düzeltilmesi yoluna ancak kanunda sınırlı olarak belirtilen sebeplerle başvurulabilmekte ve karar düzeltilmesi istemini karara bağlayacak mercii dilekçede belirtilen sebeplerle bağlı olmaktadır⁴⁷⁹ (SK. Md. 57/3).

⁴⁷⁸ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., s. 771.

⁴⁷⁹ ATEŞ, agm., s. 64. **Sayıştay Genel Kurul Kararı T: 07.12.2006, K: 5173**; "...Ancak, ödemenin yapıldığı ve hükmün tesis edildiği sırada kanuni dayanağı olmayan bir ödemenin, sonradan çıkarılan bir kanunla geriye yönelik olarak ödenebileceğinin düzenlenmesi durumu, anılan *Kanunda belirtilen kanun yollarına başvuru sebepleri arasında yer almamaktadır. Dolayısıyla, kanun yollarına başvurma sebepleri arasında yer almayan bir durumun varlığı halinde de, bunlara başvurulması imkânı bulunmamaktadır*. Bu nedenle, kanun yollarına başvurulma sebeplerinin oluşmadığı bu gibi durumlarda, bu yollar kullanılarak yeni bir ilam çıkarılması da mümkün bulunmamaktadır".

a. Hükümün Esasına Etkili İddia Ve İtirazların Kararda Karşılanmamış Olması

Burada sözü edilen iddia ve itirazlar; temyiz dilekçesinde yer alan iddia ve itirazlar ile karşı tarafların oluşturduğu cevap niteliğindeki yazışmalarda yer alan iddia ve itirazların Temyiz Kurulunda karşılanmamış olması ve bu durumun hükümün esasına etkili olması halinde geçerli olabilmektedir (Md. 57/a).

Hükümün ana unsurunu oluşturan iddia ve itirazların kararda karşılanmaması, kararın müphem olması anlamına gelmektedir. Kararın müphem olması ise Sayıştay Kanununa göre bir tavzih ve iddiaların sonucuna ilişkin yanlışlıklarla hesap yanlışlıklarının düzeltilmesinin istenilebilme nedenidir (Md.52/2). Bu bağlamda Tavzih yolu daire kararları yanında temyiz kararları için de başvurulması mümkün bir yol olmaktadır. Sebep aynı olduğu halde tavzih yolu veya düzeltme yollarından birine gidildiği zaman diğerine gidilip gidilmeyeceği tartışılabilir. Yasa da bu konuda bir sınırlama getirilmemiştir. Konu temel hak ve sorumluluklarla ilgili olduğundan dava ekonomisi gerekçeleriyle içtihat ve uygulama ile bir sınırlama konulmayacağı düşünülmektedir. Her iki yola ilamın tebliğinden sonraki onbeş günlük süre dolmadan gidilebilecektir⁴⁸⁰.

b. Bir Kararda Aynı Konu Hakkında Birbirine Aykırı Hükümler Bulunması

Sayıştay Kanununa göre; Temyiz Kurulu kararında, aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması durumunda da bu aykırılığın giderilmesi için karar düzeltilmesi yoluna başvurulur (Md. 57/b).

İlamın farklı maddelerinde ya da aynı madde hükmü içerisinde benzer konularda farklı sonuçları olan ve birbiriyle çelişen hükümler bulunması durumunda, taraflar kendi hak ve çıkarlarını korumak adına karar düzeltme yoluna gidebileceklerdir. Böyle bir durumun ortaya çıkması çok nadir olmakla beraber haksızlıkların önlenmesi ve hukuka saygının güçlendirilip hukuk birliğinin sağlanması açısından yararları olacaktır.

⁴⁸⁰ İNAN, Bütün Yönleri ile Türk Sayışayı, s. 101; OYMAK ve İNAN, age., s. 95.

c. Temyiz İncelemesi Sırasında Hükümün Esasını Etkileyen Belgelerde Hile Ve Sahtekârlığın Ortaya Çıkmış Olması

Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlık temyiz dilekçesi ile birlikte ibraz edilen belgelerde olabileceği gibi temyiz dilekçesinin Temyiz Kurulunda görüşülmesi sırasında dosyaya sonradan konularak da olabilecektir. Örneğin; dosya Temyiz Kurulu'nda iken, dosyadaki belgelerde sahtekârlık yapılmış veya aslında dosyada olmayan bir belge gizlice dosyaya konulmuş ise, bu durum bir karar düzeltme sebebidir. Ancak karar düzeltme talebinin esastan kabul edilebilmesi için bu hile veya sahtekârlığın hükümün esasını etkileyecek nitelikte olması gerekir.

Belgelerdeki hile ve sahtekârlık iddiasının temyiz kararının tebliğinden itibaren onbeş gün içinde ileri sürülmesi zorunludur. Aksi halde, yani onbeş günden sonra böyle bir iddia ile karar düzeltilmesi istenemez, ancak şartları varsa yargılamanın iadesi isteminde bulunulabilecektir.

d. Temyiz Sebeplerinden En Az Birinin Mevcut Olması

Sayıştay Kanununda temyiz sebeplerinin en az birisinin mevcut olması karar düzeltilmesi sebebi sayılmıştır. Daire kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulma olanağı sağlayan sebepler, Temyiz Kurulu kararında da karşımıza çıktığında karar düzeltilmesi sebebi olmakta ve ayrı bir kanun yolu niteliği kazanmaktadır. Görüldüğü üzere, karar düzeltilmesi yolu Sayıştay'da uygulanan kanun yollarının karması olarak Temyiz Kurulu kararlarına uygulanabilmektedir⁴⁸¹.

Anayasamızda, "Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler" denilmek suretiyle, Sayıştay'ın verdiği yargı kararları için nihaî kanun yolu gösterilmiştir. Bu bağlamda, hesap ve işlemleri yargılama yoluyla kesin hükme bağlamakla görevli olan Sayıştay, hesap yargılamasında ilk ve son mercii olup ilamları aleyhine hiçbir yargı merciine başvurulamaz. Netice itibariyle, Sayıştay Daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda alınacak kararlar aleyhine başvurulabilecek yargı yolu yine Sayıştay'ın bünyesinde yer alan Temyiz Kurulu'dur.

⁴⁸¹ İNAN, Bütün Yönleri ile Türk Sayıştay, s. 102; OYMAK ve İNAN, age., , s. 97.

Yargılamada yer alana taraflar, Temyiz Kurulunun aldığı kararlar sonucunda da tatmin olmamışlarsa Temyiz Kurulunun kararları aleyhine tekrar temyiz sebepleri ileri sürülerek kararın tekrar görüşülmesini (karar düzeltilmesi adı altında) isteyebileceklerdir.

2. Karar Düzeltme Usulü ve Karar Düzeltme Talebinde Bulunabilecekler

a. Karar Düzeltme Usulü

Karar düzeltilmesi, 1982 Anayasasının; “Sayıştay’ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler” şeklindeki hükmü gereğince Anayasa ile düzenlenmiş bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlgililer Temyiz Kurulu kararlarına karşı, hem 1982 Anayasası gereği hem de Sayıştay Kanununun ilgili hükmü gereğince, yazılı bildirim tarihinden itibaren başlayarak onbeş gün içinde, bir defaya mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabileceklerdir. Başvuru dilekçesi Sayıştay Başkanlığına verilebileceği gibi (Sayıştay’a gönderilmek üzere) mahallin en büyük mülkiye memurluklarına da verilebilir.

Karar düzeltilmesi istem ve incelemesi temyiz şekil ve usulleri çerçevesinde yürütülür. Bu itibarla karar düzeltilmesi istemlerinin de karşı tarafa tebliği gerekmektedir. Tebliğ işlemleri üzerine gerekli cevaplar alındıktan sonra veya taraflardan herhangi biri süresi içinde karşılık vermediği takdirde karar düzeltilmesi istemi, Temyiz Kurulunca incelenmeye başlanacaktır. Karar düzeltilmesi istemi de temyiz istemi yöntemlerinde olduğu gibi Kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, karar düzeltilmesine mahal olmadığına karar verilir ve konunun esasına geçmeden istem reddedilir⁴⁸².

Temyiz Kurulu, karar düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağlıdır. Bu bağlamda gelen karar düzeltme talepleri yerinde görülürse işin esastan görüşülmesine karar verilir ve aynen temyiz incelemesinde olduğu gibi Temyiz Kurulu, karar düzeltilmesi istenen ilam hükmünü ya aynen veya düzelterek onar ya kaldırır ya da bozar (SK. Md. 57/2-3).

Ayrıca şunu da ifade etmek gerekir ki, karar düzeltilmesi istemi, kesin hükmün yerine getirilmesine engel teşkil etmez. Yargılamanın iadesi isteminde olduğu gibi

⁴⁸² GÖNCÜLER, age., s. 94; ATEŞ, agm., ss. 64-65; ATAÇ, COŞKUN ve MOĞOL, age., s. 199.

kanunen muteber teminat karşılığında Temyiz Kurulu, kesin hükmün geciktirilmesine dönük bir karar veremez⁴⁸³.

b. Karar Düzeltme Talebinde Bulunabilecekler

Sayıştay Kanunu, Temyiz Kurulu kararları hakkında düzeltme talebinde bulunabileceklerin kimler olduğunu Kanunun “52’nci maddesinde yazılı olan ilgililer” ibaresini kullanarak ifade etmiştir (Md. 57). Bu bağlamda karar düzeltilmesi talebinde bulunabilecek olanlar temyiz usulünde olduğu gibidir. Buna göre karar düzeltme talebi sorumlular; sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri; Maliye Bakanlığı; muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcısı tarafından yapılabilecektir.

C. YARGILAMANIN İADESİ (YENİLENMESİ)

Hukuk devletinin temel özelliği yapılan işlemlerin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı sistemi açısından hukuka uygunluğun sağlanabilmesi için ilk derece mahkemelerinde verilen kararların da denetlenmesi, yargı kararlarının üst mahkemelerce incelenmesi ve yargılamada olabilecek hataların önlenmesi gerekmektedir. Ancak yargılamanın yapıldığı sırada elde olmayan sebeplerden dolayı yargılamanın sonucunu etkileyecek bazı belge ve bilgilerin yargılama tamamlandıktan sonra ortaya çıkması halinde, hukuka uygunluğun sağlanması için taraflara yargılamanın yenilenmesi hakkı tanınmıştır⁴⁸⁴. Bu bağlamda yargılamanın tarafları, uyuşmazlığı nihai karara bağlayan yargılamalarda adli hata ve/veya maddi hata yapıldığı sonradan anlaşılırsa bu önemli aykırılığın giderilmesi adına olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın iadesi yoluna başvurulabilmektedirler⁴⁸⁵.

Yargılamanın iadesi, adli hata sonucunda yapılmış bir haksızlığın giderilmesini sağlamayı amaçlar⁴⁸⁶ ve geçmişe etkili olarak sonuç doğurur. Dolayısıyla yargılamanın iadesi ile hatalı kesin hüküm bertaraf edilerek, yerine hatasız bir hüküm verilmektedir⁴⁸⁷.

⁴⁸³ DOĞANYİĞİT, agm., s. 9.

⁴⁸⁴ GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, s. 200.

⁴⁸⁵ Nurullah KUNTER, Ferudun YENİSEY ve Ayşe NUHOĞLU, Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. B., Beta Yayınevi, İstanbul: 2006, ss. 1417-1418.

⁴⁸⁶ KUNTER, YENİSEY ve NUHOĞLU, age., s. 1418.

⁴⁸⁷ Sami ÜSTÜNDAĞ, Medeni Yargılama Hukuku, C. I-II., İstanbul: 1989, s. 747.

Kanunun tahdidi (sınırlı) olarak saydığı bazı ağır yargılama yanlışlıklarından dolayı, kesin hükmün tekrar gözden geçirilmesine ve aynı dava hakkında yeni bir hüküm verilmesine istisnai olarak müsaade etmektedir ki, bu olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın iadesidir. Bu bağlamda kesin hükme bağlanmış olan bir davaya yeniden bakılamayacağına ilişkin kuralın en önemli istisnası yargılamanın iadesi yolu olduğu görülmektedir⁴⁸⁸. Çünkü yargılamanın iadesi yolu ancak, kesinleşmiş olan kararlara karşı ve maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden kararlar için söz konusudur. Dolayısıyla maddi anlamda kesin hüküm gücü olmayan kararlara karşı yargılamanın iadesi yoluna başvurulamayacaktır⁴⁸⁹.

Bir yargı kararı, kanunda gösterilen esas ve usullere uyularak verildikten sonra itiraz ve temyiz gibi başvuru yollarından geçerek veya itiraz ve temyiz başvuru süreleri sona ermekle kesinleşmektedir. Kesinleşen kararlar artık değişmez niteliğe kavuşurlar ve hiçbir mercii ya da kuvvet o kararı değiştiremez. İşte yargı kararının bu değişmezlik kudret ve niteliğine sahip olmasına kesin hüküm adı verilmektedir⁴⁹⁰. Bu bağlamda, Sayıştay Dairesi tarafından yapılan hesap yargısı sonucu verilen kararlar henüz kesinleşmemişse, Sayıştay Kanununda belirtilen yargılamanın iadesi sebeplerinden biri veya bir kaç gerçekleşmiş dahi olsa karar kesinleşmediği için yargılamanın iadesi yoluna gidilemeyecektir.

1. Yargılamanın İadesi Sebepleri

Yargılamanın yenilenmesinde önemli olan konulardan birisi de yenilemenin hangi sebeplerin mevcut olması durumunda kabul edileceğidir. Devletin “af yetkisi”ne ihtiyaç duymaksızın “hata”ların düzeltilmesine imkân tanıyan bu sebepler, aynı zamanda bir “hak” bahşedecek nitelikte olması gerekmektedir. Diğer taraftan “kesin hüküm” kaide, “yargılamanın yenilenmesi” istisnai bir yol olduğuna göre istisnayı kabul eden sebeplerin Kanunlarda açıkça gösterilmiş olması gerekmektedir⁴⁹¹. Bu bağlamda, yargılamanın iadesi sebepleri Sayıştay Kanununda tahdidi olarak sayılmıştır. Bunun dışındaki bir

⁴⁸⁸ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., ss. 812-815.

⁴⁸⁹ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., ss. 812-815; PEKCANITEZ, ATALAY ve ÖZEKES, age., ss. 525-526.

⁴⁹⁰ GÖNCÜLER, age., s. 97.

⁴⁹¹ Pasquale ARENA, La Revisione Dei Giudicati, Torino: 1910, s. 78, Aktaran; Faruk EREM, “Muhakemenin Yenilenmesi Hakkında Genel Bilgiler”, *AÜHFD.*, Cilt XIX, 1962, s. 14

sebepten dolayı, yargılamanın iadesi yoluna gidilemez. Sayıştay Kanununa göre yargılamanın iade sebepleri şunlardır;

- Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması,
- Hükme etki yapmış olan bir belgede sahtecilik bulunması,
- Denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması,
- Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması,
- Hükme esas tutulan bir ilamın bozulma suretiyle ortadan kalkmış olması,
- Bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin ortaya çıkması'dır.

a. Hesapta Yanlışlık, Eksiklik Veya Mükerrerlik Olması

Sayıştay yargılamasına konu olan hesap ve işlemlerin yargılaması yapıldıktan sonra, söz konusu hesap ve işlemlerde maddi hata bulunması, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması ve noksanlık veya mükerrerlik bulunması halinde yargılamanın iadesi yoluna gidilecektir.

Sayıştay yargılamasında, maddi hata; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesi olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden belgelerde gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesinde esas alınan rakamlardaki açık, kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen hatalar maddi hata olarak nitelendirilmektedir⁴⁹².

⁴⁹² 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.
<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

İdare hesabında maddi hatanın oluşması için o hesabı teşkil eden müfredatta, unsurlarda bir hata yapılmış ve bu hata nedeniyle muhasebe yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinin haksız yere tazmin ile yükümlü tutulmuş olması gerekir. Başka bir ifadeyle, muhasebe yetkisinin hesabını teşkil eden işlemlerde her nasılsa yapılmış bir hata sebebiyle muhasebe yetkisi veya gerçekleştirme görevlisinin haksız bir kararla tazmin hükmü karşısında kalması gerekmektedir⁴⁹³.

Diğer bir unsur isim yanlışlığı veya ismin eksik bulunması durumudur ki bu halin mevcudunda da ilgili taraflar yargılamanın iadesini isteyebileceklerdir. Örneğin; muhasebe yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisi olan (A)'nın sorumlu olması gerekirken hesap yargılaması sonucunda tazmin hükmünün (B)'ye yükletilmesi durumunda, haksız yere tazmin hükmü verilmiş bulunan (B), isim yanlışlığı sebebinin ileri sürerek ilama karşı yargılamanın iadesi yoluna başvurabilecektir.

Sayıştay, bir hesabın bütün aylarını ve bir aylık işlemlerin de her kalemini incelemekle yükümlüdür. Bu inceleme sırasında Sayıştay, bir işlemi veya bir kısım işlemleri inceleyememiş olabileceği gibi, bir hesabın müfredat işlemlerinden birinin veya bir kısmının kendi incelemesine arz edilmemiş olması da mümkündür. Bu nedenle, yerine göre, muhasebe yetkilisi ile gerçekleştirme görevlisinin bağlı olduğu daire, Maliye Bakanlığı, Sayıştay Başsavcısı bu noksanı ileri sürerek o kısmı işlemlerin de incelenip ilgililerin tazmin veya beraatına hükmedilmesini isteyebilirler. Sayıştay da doğrudan doğruya bu noksan kısmın incelemesini yapabilir. Ancak bu istem ve doğrudan girişimler, yargılamanın iadesine başvuru için Sayıştay Kanununda belirtilen süre ile sınırlı olacaktır⁴⁹⁴. Diğer bir durumda, Sayıştay yargılamasına konu olan hesap ve işlemlerde esasa ilişkin unsurlardan birinin veya bir kaçının noksan ya da mükerrer olmasıdır. Bu nedenlerle de Sayıştay ilamlarına karşı yargılamanın iadesi yoluna gidilebilecektir.

b. Hükme Etki Etmiş Olan Bir Belgede Sahtecilik Bulunması

Sayıştay Kanununda belirtilmiş bulunan ve yargılamanın iadesini gerektiren sebeplerden ikincisi “hükme etki eden bir belgede sahtecilik bulunması” halidir. Mahkemeye delil olarak sunulan ve hükme etki etmiş olan bir belgenin sahteliğinin

⁴⁹³ M. Halit ÖZTUNALI, “Yargılamanın İadesi”, *Sayıştay Mali Hukuk Dergisi*, Yıl. 4, S. 21, Ankara: 1973, s. 9.

⁴⁹⁴ GÖNCÜLER, age. ss. 101-102.

anlaşılması, yargılamanın yenilenmesi nedenidir. Bu madde anlamında belge, evrakta sahtekârlık suçundaki belgeden daha geniş bir kavram olarak kabul edilmelidir. Evrakta sahtekârlık suçunun oluşması açısından belge sayılmayan, ancak hesap yargısında hükme esas alınan belgeler de yargılamanın yenilenmesini gerektirebilir. Yargılama neticesinde hükme etki eden belgenin baştan itibaren sahte olarak hazırlanmış olması ile sonradan sahte hale getirilmiş bulunması arasında bir fark yoktur⁴⁹⁵. Diğer yandan sahte belge, hesap yargılaması aşamasında karara etki edebileceği gibi hesabın incelenmesi sırasında denetçiler tarafından istenilen bilgi temininde muhasebe yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisi tarafından ibraz edilerek de hesap yargılamasında karara etki edebilecektir. Eğer hesabın incelenmesi sırasında denetçiler tarafından istenilen bilginin temininde muhasebe yetkilisi ve/veya gerçekleştirme görevlisi tarafından sahte belge ibraz edilmiş ve bu belgeye dayanılarak ilgililer kendilerini sorumluluktan kurtarmış buldukları sonradan anlaşılırsa beraat hükmü aleyhine yargılamanın iadesi yoluna başvurulabilecektir⁴⁹⁶.

Sayıştay Kanununda yargılamanın yenilenmesi nedeni olarak belgenin sahte olması dikkate alındığından, belgenin sahte olmayıp sadece içeriğinin gerçeği yansıtmaması durumunda belge sahte sayılmaz. Böyle bir durumda yargılamanın yenilenmesi istenemeyecektir.

c. Yanlış Veya Usulsüz Bir İşlemin Hükümden Sonra Ortaya Çıkması

Sayıştay Kanununda sıralanan yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birisi de “denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması” şeklinde ifade edilmiştir.

Hesap ve işlemlerde mevcut olan yanlış veya usulsüz durumlar neticesinde yersiz yapılan ödemeler, denetim veya hesap yargılaması sırasında evrakta gerekli bilgilerin olmayışı nedeniyle görülmemiş, ancak söz konusu işlem hükümden sonra ortaya çıkmışsa bu halde yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilecektir.

⁴⁹⁵ Ayhan ÖNDER, “Ceza Muhakemeleri Usulü Hukukunda Muhakemenin İadesinde Müşterek Sebepler”, İHFM XXXII, 1 (1966), s. 34.

⁴⁹⁶ GÖNCÜLER, age., s. 103.

d. Hükme Tesir Edebilecek Bazı Belgelerin Hükümden Sonra Ortaya Çıkması

Sayıştay Kanununda yargılamanın yenilenmesine gidebilmenin bir başka şartı olarak da “denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan ve hükme tesir edebilecek belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması⁴⁹⁷” durumu olduğu belirtilmiştir.

Bu nedene dayanarak yargılamanın yenilenmesi istenebilmesi için, hüküm tarihinden sonra ele geçirilen belge, hükmün verilmesi sırasında mevcut olması gerekir. Hüküm verildikten sonra düzenlenmiş belgeye dayanılarak yargılamanın yenilenmesi istenemez. Burada yer alan belge kavramı doktrin ve yargı kararlarında geniş yorumlanmaktadır⁴⁹⁸.

Yeni bir belgenin yargılamanın yenilenmesi sebebi olabilmesi için aşağıda sayacağımız şartların birlikte bulunması gerekir;

- Bu belge dava görülürken mevcut olmalıdır. Hüküm verildikten sonra gerçekleşen bir belge, yargılamanın yenilenmesine gerekçe teşkil edemez.

- Yeni ele geçirilmiş olan belge, hükmü etkileyecek (karara müessir) nitelikte olması gerekir. Yani bu belge davada ibraz edilmiş bulursa idi, dava yargılamanın yenilenmesini talep eden tarafın lehine sonuçlanacak idi ise yargılamanın yenilenmesine sebep teşkil edebilir.

- Bu yeni belgenin hükmün verilmesinden sonra ortaya çıkmış olması gerekir. Hüküm verildikten sonra fakat kesinleşmeden ortaya çıkmış olması gerekir. Hüküm verilmeden önce ele geçirilmiş olup mahkemeye sunulmayan belgeler, yargılamanın iadesi sebebi teşkil edemez.

- Bu yeni belgenin, dava sırasında ya zorlayıcı sebep ya da lehine hüküm verilen tarafın eyleminden dolayı elde edilememiş ve mahkemeye sunulamamış olması gerekir⁴⁹⁹.

⁴⁹⁷ **Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı T: 10.11.1998, Tutanak No: 24318;** “Yargılama sırasında bulunmayan söz konusu belgelerin incelenmesi sırasında temyiz konusu olmayıp, yargılamanın iadesi (yenilenmesi) kapsamında mütalaa olunması gereken bir husus olduğundan Temyiz Kurulunca yapılacak işlem olmadığına, ... gereğinin yapılması için dosyanın dairesine gönderilmesine karar verildi”.

⁴⁹⁸ Ufuk AYDIN, Medeni Usul Hukuku, 1. B., Anadolu Üniversitesi Baskısı, Eskişehir: 2006, s. 216.

⁴⁹⁹ Baki KURU, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt V., Demir-Demir Yayıncılık, 6. B., İstanbul: 2001, s. 5176; ÜSTÜNDAĞ, age., s. 912; ALANGOYA, age., s. 102.

e. Hükme Esas Tutulan Bir İlamın Bozulma Suretiyle Ortadan Kalkmış Olması

Sayıştay Kanununda belirtilmiş bulunan yargılamanın yenilenmesine etki eden bir diğer unsur “hükme esas tutulan bir ilamın daha sonra diğer bir hüküm ile bozulmuş olması” durumudur. Hesap yargılaması sırasında, kesin delil olarak mahkemeye bir ilam (daire kararı) sunulmuş olup, dairede bu ilam neticesinde kararını vermiş ve daha sonra daire kararına esas olan bu ilamın kesin bir hükümle ortadan kalkması halinde yargılamanın yenilenmesi gerekecektir.

f. Bilirkişi Veya Uzmanın Gerçeğe Aykırı Rapor Düzenlediğinin Ortaya Çıkması

Yargılamanın yenilenmesinin sebeplerinden birisi de, “hükme esas alınan bilirkişi veya uzman raporunun gerçeğe aykırı olduğunun mahkeme kararıyla tespit edilmesi”dir.

Bilirkişi; Sayıştay’ca yapılacak denetim veya inceleme safhasında ortaya çıkan ve çözümü özel bilgi ve tekniğe bağlı konularda yargıcın başvurduğu ihtisas sahibi kimselerdir⁵⁰⁰. Ayrıca, yargılama usulüne ilişkin kanunlarımızda da yargılama prosedürü içerisinde hâkimin ihtiyaç duyduğunda başvurduğu bir yardımcı, yargılamanın bir parçası olarak değerlendirilmiştir. Yargıtay’ın ilgili kararında da “bilirkişinin görevi hâkime yardımcı olmaktır” ifadesi yer almaktadır⁵⁰¹. Bu anlamda Bilirkişi, hâkimin bilgi ve tecrübesini aşan, özel ve teknik bilgi ile ancak çözümlenebilecek nitelikteki hukuki uyumsuzluklarda hâkimlerin bu alanda başvurdukları uzman kişilerdir.

Sayıştay’da yargılama aşamasında bilirkişi veya uzman müesseselerinden yararlanılabilmektedir. Sayıştay yargılamasında yer alan bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğu genel hükümlere tabidir (SK. Md. 6/3). Sayıştay’ın denetim ve inceleme işlemleri sırasında ihtiyaç duyulan bilirkişiler ile denetimler esnasında gerekli görülecek uzmanların görevlendirilmelerini, bunların niteliklerini, görev, yetki ve sorumluluklarını çalışma şartlarına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenmiştir⁵⁰².

Hesap ve işlemlerin yargılanması sırasında bilirkişi ya da uzman müessesesinden yararlanılması ve daha sonra yargılamanın esasını teşkil eden bilirkişi raporu ya da uzman raporunun gerçeği yansıtmadığı anlaşılması halinde yargılamanın yenilenmesine

⁵⁰⁰ YILMAZ, Hukuk Sözlüğü, s. 137.

⁵⁰¹ Yargıtay Kararı, 4. HD. T: 02.12.1982; Sayı: 7303/11153,

⁵⁰² Ayrıntılı bilgi için bkz. Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145.

gidilebilecektir. Çünkü eğer bu raporların gerçeği yansıtmadığı yargılama aşamasında anlaşılabilir olsaydı alınan kararın tam aksi yönünde karar alınarak adil olan karara hükmedilecek olması yargılamanın yenilenmesini gerektirmektedir.

2. Yargılamanın İadesi Usulü ve Yargılamanın İadesi Talebinde Bulunabilecekler

a. Yargılamanın İadesi Usulü

Yargılamanın iadesi talebi, Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile yapılır. Dilekçeler Sayıştay Başkanlığına verilir veya gönderilir. İlgililer isterlerse evrakın alındığına dair kendilerine bir alındı belgesi verilir. Yargılamanın iadesi isteminde bulunma süresi ilamın tebliği tarihinden itibaren beş yıldır. Aynı ilamın bir kısım maddeleri için temyize, bir kısım maddeleri için de yargılamanın iadesi yoluna başvurulabilir⁵⁰³.

Yargılamanın iadesi için yazılması gereken dilekçelerde bulunması gereken hususlar; Başvuruda bulunan kişinin ve varsa kanuni temsilcisinin veya vekilinin adı, soyadı, unvanı ve adresi; İlamın tarihi, numarası; İlgili hesabın adı ve yılı; Başvurunun konusu; Yargılamanın iadesi için başvurulduğu ve başvurunun hukuki sebepleri; Varsa duruşma talebi şeklindedir. Ayrıca dilekçelere ilgililer tarafından itirazlarını ispat edecek belgeler de eklenmelidir. Dilekçelerin yukarıda belirtilen hususları ihtiva etmediğine, dairece karar verilirse, eksikliklerin onbeş gün içinde giderilmesi gerektiği dilekçe sahibine tebliğ olunur. Bu süre içinde eksiklikler tamamlanmazsa, dairece başvurunun reddine karar verilir. Şu kadar ki, başvuru sahibinin kimliğini, imzasını, başvuru konusu ilam hükmünü ve hangi kanun yoluna hangi sebeple başvurulduğunu yeteri kadar belli edecek kayıtları ihtiva eden dilekçeler, diğer hususlar gösterilmemiş olsa dahi kabul edilecektir⁵⁰⁴.

Yargılamanın iadesi istemi, hükmü veren dairece incelenir ve ilk olarak yargılamanın iadesi talebinin kabulüne veya reddine karar verilir. Daire bu inceleme sırasında, istemin süresi içinde ve buna yetkili kişi veya makamlarca yapılar yapılmadığına ve meselenin kanunda sayılan sebeplere dayanıp dayanmadığına bakarak; önce yargılamanın iadesine yer olup olmadığı hususunu karara bağlar.

⁵⁰³ ATEŞ, agm., s. 64.

⁵⁰⁴ Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 19.

Sayıştay Dairelerince verilen tazmin ve beraat hükümleri ile ilişkin olarak Sayıştay'a gelen dilekçe ve yazılar yapılan ihbarlar, gönderilen müfettiş raporları gereği ya da doğrudan Dairelerce yargılamanın iadesi suretiyle görüşülmesi kararlaştırılan konular; görüşü alınmak üzere ilgili sayman hesabının raporunu düzenleyen veya Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen denetçiye havale edilmektedir. Denetçi, söz konusu başvuruyu öncelikle şekil şartları yönünden inceler. Bu aşamada göz önünde bulundurulmuş hususlardan ilki "yargılamanın iadesi" başvurusunda bulunanların Kanunda öngörülen kişi veya kurumlardan olup olmadığıdır. İkinci husus ise başvuru süresinin geçirilip geçirilmediği yönünden incelenmesidir. Başvurunun, Sayıştay Kanununun 52'nci maddesinde sayılmayan kişi veya kurumlar tarafından yapılmadığı ya da süresi içinde yapılmadığı tespit edilmiş ise esasa geçilmeden Sayıştay Denetçisince durum açıklanarak yapılacak bir işlemin olmadığı belirtilir. Yargılamanın iadesi başvurusunda şekil şartları yönünden reddine ilişkin bir husus söz konusu değil ise başvuru dilekçesi, buna ilişkin ekler ile birlikte tazmin konusu olaya ilişkin ileri sürülen hususlar incelenir ve sonuçta ilgili rapor maddesindeki tazmin hükmünün yargılamanın iadesi yoluyla kaldırılmasının gerekip gerekmediği yönünde, denetçi kendi mütalaasını içeren raporu hazırlar⁵⁰⁵. Kabul kararı verilmesi halinde iade edilen hususlarla sınırlı olmak üzere hesap yargılaması yapılır ve tekrar karar ihdas edilerek ek ilam düzenlenir. İlgililer kendilerine tebliğ edilen bu ek ilamı temyiz edebilirler⁵⁰⁶.

Yargılamanın iadesi isteminde bulunmak ilamın icrasını alıkoymaz. Yargılamanın iadesi dilekçesini inceleyen daire gerekli gördüğü takdirde, kanunen geçerli teminat karşılığında, icranın geciktirilmesine karar verebilir.

b. Yargılamanın İadesi Talebinde Bulunabilecekler

Sayıştay Kanunu, Daire kararları hakkında yargılamanın iadesi talebinde bulunabileceklerin kimler olduğunu "*Kanunun 52'nci maddesinde yazılı olan ilgililer*" ibaresini kullanarak ifade etmiştir (Md. 56). Bu bağlamda yargılamanın iadesi talebinde bulunabilecek olanlar temyiz ve karar düzeltilmesi usulünde olduğu gibidir. Buna göre

⁵⁰⁵ DOĞANYİĞİT, agm., s. 7.

⁵⁰⁶ ATEŞ, agm., s. 64.

karar düzeltme talebi; sorumlular; sorumluların bağılı bulunduğu kamu idareleri; Maliye Bakanlığı; muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcısı tarafından yapılabilecektir.

Bunun yanında Sayıştay dairelerince de doğrudan doğruya yargılamanın iadesine karar verilmesi mümkündür. Sayıştay dairesinin re'sen yargılamanın iadesi görüşmesi yapması uygulamada denetçilerin talebi ile olmaktadır. Yargılamanın iadesi ile ilgili bir belge geldiği zaman denetçi bunu ek rapor tanzim ederek ve ortaya çıkan belge ya da yeni durumun yargılamanın iadesine konu olabileceğini belirterek bu yolu kullanmaktadır. Denetçi yargılamanın iadesini gerektirecek bir husus göremese bile bunu bir ek raporla ya da müzekkere ile Sayıştay Başkanlığına bildirecek ve başkanlık ek rapor ya da müzekkereyi ilgili daireye havale ederek görüşülmesini sağlayacaktır⁵⁰⁷.

IV. SAYIŞTAY İLAMLARININ TAVZİHİ VE DÜZELTİLMESİ

A. SAYIŞTAY İLAMLARININ TAVZİHİ (AÇIKLANMASI)

Bir hükmün müphem olması veya birbirine aykırı (çelişik) fıkraları içermesi halinde hükmündeki gerçek anlamın meydana çıkarılması amacıyla başvurulana yola, ilamların tavzihi (açıklanması) adı verilir⁵⁰⁸. İamların tavzihi, Sayıştay Kanununda sistematik olarak kanun yolları başlığı altında düzenlenmemiş olmasına karşın ilamların yeniden gözden geçirilmesini sağlayan bir yoldur. Tavzih hem Sayıştay Daire Kararları hem de Temyiz Kurulu Kararları için söz konusu olabilmektedir⁵⁰⁹.

1. Tavzih Sebepleri

Hangi hallerde bir hükmün tavzihinin istenilebileceğini Sayıştay Kanunu düzenlemiştir. Buna göre, Sayıştay dairelerinden veya Temyiz Kurulundan verilen kararlara karşı taraflardan her biri; kararın müphem olması; tarafın adı ve soyadı ile sıfatına ilişkin bilgilerde yanlışlık olması; tarafların iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlar olması ve hüküm fıkrasında hesap yanlışlıklarının olması durumunda tavzih yoluna başvurabilecektir. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere tavzih talebinde bulunma yetkisi hesap yargılamasına taraf olan kişi ve kurumlara tanınmıştır.

⁵⁰⁷ SAYIN, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, s. 280.

⁵⁰⁸ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., s. 829.

⁵⁰⁹ İNAN, Tüm Yönleriyle Türk Sayıştayı, s. 98.

2. Tavzih Usulü

Tavzih istemi karşı taraf sayısından bir nüsha fazlasıyla ilgili taraf tarafından hazırlanan dilekçe ile yapılır. Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılan dilekçe merkezde doğrudan Başkanlığa, taşrada ise Sayıştay Başkanlığına ulaştırılmak üzere mülki amire verilir (SK. Md. 55). Tavzih, kurul olarak yalnız hüküm fıkrası hakkında olur; hükmün gerekçesinin açıklanması için tavzih yoluna başvurulamaz. Ancak hüküm fıkrası ile gerekçe arasında bir çelişki varsa, bu çelişkinin giderilmesi için tavzih yoluna başvurulabilir⁵¹⁰.

Hükmün tavzihini istemek bir süreye tabi değildir. Sayıştay Kanununda da “Tavzih, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir” hükmü yer almaktadır (SK. Md. 52/son). Bu bağlamda, ilamın tarafları, kararın icrasına (yerine getirilmesine) kadar ilamın tavzihini isteyebileceklerdir. Kararın tavzihinin istenmesi kararın uygulanmasını durdurmazdır.

Tavzih istemi, kararı vermiş olan Sayıştay dairesi veya Temyiz Kurulu tarafında incelenir. Kararı vermiş olan daire veya Temyiz Kurulu yapacağı inceleme sonucunda ilamın tavzihine gerek görürse dilekçenin bir nüshasını, tayin edeceği süre içerisinde cevap verilmek üzere, diğer tarafa tebliğ eder. Ayrıca tavzih kararı verildiği takdirde, bu karar daire arşivindeki tutanak dosyasında saklanır⁵¹¹. Dilekçe karşı tarafa ulaştıktan sonra tayin edilen süre içerisinde cevap iki nüsha olarak verilir ve bunlardan biri kararın tavzihini isteyen tarafa gönderilir (SK. Md. 52/4).

Sayıştay Dairesi veya Temyiz Kurulu, inceleme sonunda hükmün tavzih edilmesine lüzum görürse, hükmü tavzih ederek tavzih şerhini hükmün aslının altına yazar. Fakat daire veya kurul, hükmü sadece tavzih edebilir yoksa tavzih bahanesiyle daha önce alınmış olan hükmü değiştiremez. Bu şekilde verilen tavzih kararları taraflara tebliğ edilir⁵¹².

⁵¹⁰ KURU, ARSLAN ve YILMAZ, age., s. 830.

⁵¹¹ Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları, RG. T: 17.12.2011, Sayı: 28145, md. 18/6.

⁵¹² GÖNCÜLER, age., ss. 114-115.

B. SAYIŞTAY İLAMLARIN DÜZELTİLMESİ

1. İlamların Düzeltilme Sebepleri

Hangi hallerde bir ilamın düzeltilmesinin istenilebileceğini Sayıştay Kanunu düzenlemiştir. Buna göre, Sayıştay dairelerinden veya Temyiz Kurulundan verilen kararlara karşı taraflardan her biri; tarafların iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlar olması ve hüküm fıkrasında hesap yanlışlıklarının olması durumunda ilamların düzeltilmesi yoluna başvurabilecektir. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere ilamların düzeltilmesi talebinde bulunma yetkisi hesap yargılamasına taraf olan kişi ve kurumlara tanınmıştır.

2. İlamların Düzeltilmesi Usulü

Düzeltilme talebi de tavzih yöntemindeki usullere uyularak yerine getirilebilmektedir. Buna göre, yanlışlıkların düzeltilmesi istemi, hükmün yerine getirilmesine kadar istenebilecektir. Bunun yanında, karardaki yanlışlıkların düzeltilmesini istemek, kararın uygulanmasını durdurmayaacağından, bu istemin de tavzihte olduğu gibi kararın uygulanmasından önce istenmesi gerekir. Diğer bir husus da, yanlışlıkların düzeltilmesi talebinin hükmü veren daire veya kurul tarafından incelenecek olmasıdır. Yine aynı şekilde daire veya kurul, maddi hataların düzeltilmesi bahanesi ile hükmü değiştiremeyecektir.

V. HESAP YARGILAMASINA İLİŞKİN DİĞER HUSUSLAR

Sayıştay Kanununun “Hesap Yargılaması” başlıklı dördüncü kısmının üçüncü bölümünde “Hesap Yargılamasına İlişkin Diğer Hususlar” düzenlenmiştir. Bu başlık altında yer alan düzenlemeler dört maddeden oluşmakta ve her bir madde hesap yargılamasıyla ilgili önemli hususlara açıklık getirmektedir. Buna göre, söz konusu bölümde yer alan düzenlemeler, *“içtihatların birleştirilmesi, idari nitelikteki kararların birleştirilmesi, Danıştay ve Sayıştay Kararları arasındaki uyumsuzluk hali ve Hukuk Muhakemeleri Kanununun uygulanacağı haller”*den oluşmaktadır. Bizlerde hesap yargılamasında önemli olan bu düzenlemeleri bu başlık altında inceleyeceğiz.

A. SAYIŞTAY İÇTİHATLARININ BİRLEŞTİRİLMESİ

İçtihat kavramı, doktrinde, doğal olarak yargı kararı kavramı esas alınarak tanımlanmıştır. Edis'in tanımına göre; "içtihat kavramı, yargı organı olan mahkemeler tarafından verilen kararlardan çıkan ilkedir"⁵¹³. Bilge'ye göre ise, "hukuksal bir deyim olarak içtihat, bir meselenin çözümü hakkında mahkemelerce verilen kararları veya hukuk bilginlerince belirtilen düşünceleri ifade etmektedir". Bilge'nin tanımı dikkate alındığında içtihatlar; yargısal (kazai) içtihatlar ve bilimsel içtihatlar şeklinde iki kısımda incelenebilecektir⁵¹⁴.

Bilimsel içtihada, doktrin veya öğreti adı da verilmektedir. Hukuk bilginleri esas itibarıyla müspet hukuku yani bir ülkenin yürürlükteki hukukunu inceler, açıklar ve yorumlarlar. Fakat bunu yaparken, sadece olanı izah ile yetinmezler, olması gerekenleri de teklif edebilirler. İşte böylece, gerek mevcut olanın izahı ve gerekse olması gerekenin teklifi münasebetiyle bilimsel içtihatlar meydana gelir⁵¹⁵.

Yargısal (kazai) içtihatlar ise, ihtilafli hukuksal meseleler hakkında mahkemelerin verdikleri kararları ifade eder. Yargısal içtihatlar aracılığıyla kanunlarda yer alan sabit kalıplar, somut hale getirilmekte ve kanunların belirsiz noktaları aydınlatılarak kanuni boşlukların doldurulma olanağı bulunmaktadır⁵¹⁶.

Yargısal içtihat, başlangıçta çekişmede sözü edilen somut meseleyi ilgilendirirken benzer meselelerde aynı çözüm yolunun izlenmesi sonucunda adeta bir mahkeme geleneği haline gelir. Bu gelenek mahkemelerce tekrar edile edile zaman içinde kuvvetlenir⁵¹⁷ ve hukuki uygulamalarda birliğin sağlanmasına hizmet eder.

Türk – İsviçre klasik doktrininde, kural olarak içtihatlar, hukuk kaynağı olarak kabul edilmezler. İçtihatlar, Medeni Kanun (MK) kapsamında, hâkimin karar verirken yararlanacağı yardımcı kaynaklar arasındadır (MK. Md. 1). Yine de, mutlak olmasa bile emsal kararlara sınırlı olarak uyma mükellefiyeti olduğu kabul edilmiştir⁵¹⁸. Ancak yargısal içtihatların özel bir biçimi olan içtihatları birleştirme kararlarına bağlayıcılık gücü

⁵¹³ Seyfullah EDİS, Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, 6. B., Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara: 1997, ss., 227-228.

⁵¹⁴ Necip BİLGE, Hukuk Başlangıcı, 18. B., Turhan Kitabevi, Ankara: 2004, s. 100.

⁵¹⁵ BİLGE, age. s. 107.

⁵¹⁶ Erdoğan GÖĞER, Hukuk Başlangıç Dersleri, Sevinç Matbaası, Ankara: 1974, s. 76.

⁵¹⁷ BİLGE, age., s. 100.

⁵¹⁸ Meire HAYOZ, (çev. Ergun ÖNEN) "Özel Olarak Kazai İçtihatların Tanzim Edici Normatif Kuvveti Meselesi", *AHFM*, 1968, C. XXV. S. 1-2, ss. 153-172,

verilmiştir. İçtihatları birleştirme kararlarına bağlayıcılık gücü tanındığı için doğal olarak hukukun asli kaynakları arasında sayılmaları gerekir⁵¹⁹.

İçtihatları birleştirme kararlarının asli kaynak olarak kabul edilerek kararlara uyulmasının zorunlu hale getirilmesinin, hem ilk derece hâkimlerinin keyfi karar vermelerine engel olunması hem de hukuki uygulamada birliğin sağlanması adına önemli olduğunu söyleyebiliriz⁵²⁰.

Yargısal içtihatları birleştirme kararı yüksek yargı organlarıncı alınan bir karar türü olduğundan söz konusu yargı kuruluşunun görüşünü yansıtır⁵²¹. Ayrıca, 1982 Anayasamızın mahkemelerin ve hâkimlerin bağımsızlığı ilkesine göre, mahkemelerce verilen kararlar, sırasıyla Anayasa, kanun ile diğer hukuk kuralları ve vicdani kanaate uygun olmak zorundadır. Yargı görevini yerine getirmekteki esas, uyuşmazlığı çözmek için verilen hükümdür. Şu duruma göre, uyuşmazlıkların çözümünde ve verilecek kararlarda içtihadı birleştirme kararlarına uyulmak zorunluluğu, Anayasamızca kabul edilen yargılamanın temel ilkelerine de uymaktadır. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, Yargıtay'ın içtihatları birleştirme kararı verme yetkisinin özellikle de içtihatları birleştirme kararının benzer hukuki alanlarda mahkemeleri bağlamasının Anayasa'nın amir hükümlerinden olan "Mahkemelerin Bağımsızlığı İlkesi"ne aykırı bulunmadığına karar vermiştir⁵²².

İçtihatları birleştirme usulü ilkin Yargıtay için başlayarak zamanla diğer üst yargı organlarına yayılmıştır. Hukuk düzeninin en geniş alanlarından birinin de mali hukuk alanı olduğu düşünülürse hukuk birliğinin sağlanması ve kanun önünde eşitlik ilkeleri açısından mali hukuk alanında da içtihatları birleştirme kurumunun önemi takdir edilebilir. Dolayısıyla mali hukuk alanında ve kamu maliyesinde meydana gelen ve

⁵¹⁹ OYMAK ve İNAN, age., s. 105.

⁵²⁰ Necip BİLGE, "Yargısal İçtihatların Bağlayıcı Gücü ve İçtihatları Birleştirme Kararları", Dr. Recai SEÇKİN'e Armağan, AÜHF Yayınları, No: 351, Ankara: 1974, s. 233; Aynı görüşte Selahattin Sulhi TEKİNAY, Medeni hukuka Giriş Dersleri, İÜHF Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul: 1970, s. 78; Aynı görüşte Fahrettin KAYHAN, "Özel Hukuk Uygulanmasında Yargı İçtihatlarının ve İçtihadı Birleştirme Kararlarının Normatif Gücü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 1992/2, s. 341.

⁵²¹ **Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul Kararı; E. 1993/3, K. 1994/2**; "... Dolayısıyla İBK bir yasa ve yasanın maddesi gibi yeni bir düzenlemeyi getirmez. Başka bir anlatımla, yeni bir hukuk kuralı koymaz. Mevcut hukuk kurallarının eylemsel olarak nasıl uygulanması gerektiği hususunu düzenler. Bundan dolayıdır ki İBK ile kanunun mevcut maddesi değiştirilemez veya maddenin başka anlama gelecek bir sonuç doğurması yönünde bir yorum getirilemez".

⁵²² GÖNCÜLER, age., ss. 118-119; Anayasa Mahkemesinin 12.06.1969 tarih ve 38/34 Sayılı Kararı, RG. T: 29.01.1970, Sayı: 13412,

gelecek olan uyuşmazlıkların çözümü ve hukuka uygunluğunun sağlanmasında en önemli kurumlarımız Danıştay ve Sayıştay'dır. Buna göre, mali hukukta gider hukuku alanında meydana gelen aksamaların ve boşlukların doldurulmasına Sayıştay İçtihatlarının yön vereceği kesindir. Bu yönüyle Sayıştay İçtihatları kamu maliyesinde duraksama yaşanan konularda büyük bir boşluğu doldurmaktadır⁵²³.

Yukarıda da ifade edildiği gibi içtihadı birleştirme kararları üst yargı organlarına tanınmış olan bir haktır. Dolayısıyla söz konusu yargı organları tarafından çıkarılan içtihadı birleştirme kararlarının benzer özellikler taşıdığını söyleyebiliriz. Buna göre içtihadı birleştirme kararları;

- Belirli bir yargı kolunda hukuk birliğini ve kanunlar önünde eşitlik ilkesini gerçekleştirmeyi amaçlamaları,
 - Belirli bir yargı alanı olan yüksek mahkemeler tarafından verilmeleri,
 - Her yüksek mahkemenin içtihadı birleştirme kararlarının kendi yargı alanı içinde bağlayıcı olması,
 - İchtihadı birleştirme kararlarının geri yürümezliği,
- Gibi özelliklere sahip olduğuna söyleyebiliriz⁵²⁴.

Hukuk sistemimizde içtihadı birleştirme kararları yukarıda belirtilen tanımlamalar ve özellikler itibarıyla belirli bir yargı alanı içerisinde bulunan yüksek bir yargı organı tarafından alınması gerekmektedir. Oysa değinilen bu konuların varlığı Sayıştay için doktrinde tartışmalıdır. Ancak uygulamada Sayıştay bünyesi içerisinde diğer yüksek yargı mercilerindeki içtihadı birleştirme kurumu gibi kabul edilen ve faaliyetlerini bu şekilde sürdüren bir genel kurul bulunmaktadır⁵²⁵.

Sayıştay'da içtihadı birleştirme kararları Sayıştay Genel Kurulunca alınmaktadır. Sayıştay Genel Kurulu, Sayıştay başkanının başkanlığında başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşur. Sayıştay başsavcısı, oy hakkı olmamak üzere Genel Kurul toplantılarına katılır ve görüşünü açıklar.

⁵²³ OYMAK ve İNAN, age., ss. 106-107.

⁵²⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Atilla İNAN, "Sayıştay'da İchtihadı Birleştirme", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 29, S. 4, Aralık 1996, ss. 79-80; BİLGE, "Yargısal İchtihatların Bağlayıcı Gücü ve İchtihatları Birleştirme Kararları", ss. 217-283.

⁵²⁵ Atilla İNAN, "Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İchtihatları birleştirme Kararları", *Sayıştay Dergisi*, S. 33. Nisan-Haziran 1999, s. 18.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun içtihadı birleştirme başlığını taşıyan ilgili maddesinde, “işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde aynı konu hakkında dairece veya Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise Sayıştay Başkanı⁵²⁶ bu ilamları içtihatların birleştirilmesi için Genel Kurula gönderir” denilmektedir (SK. Md. 58).

Söz konusu maddeye göre, içtihatların birleştirilebilmesi için iki şartın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Buna göre aranılan ilk şart “aynı konu hakkında dairece veya Temyiz Kurulunca verilen ilamların birbirine aykırı olmasıdır”. İkinci şart ise, “işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olmalıdır”. Bu bağlamda benzer konularda;

- Aynı daire kararları⁵²⁷ arasında aykırılık varsa,
- Başka başka daire kararları arasında aykırılık varsa,
- Temyiz Kurulunun kararları arasında aykırılık varsa içtihadı birleştirme yoluna gidilebilecektir.

Ancak bir dairenin kararı ile Temyiz Kurulunun bir kararı arasında aykırılık varsa içtihadı birleştirme konusu olabilir mi? Bu durumda kural olarak dairenin daha üst yargı merci olan Temyiz Kurulu Kararına uyması gerekir. Hatta adli ve idari yargı sisteminde olduğu gibi Temyiz Kurulu Kararları için kanun yoluna gidilebilmelidir. Ancak bu

⁵²⁶ Aynı yönde **Sayıştay Genel Kurul Kararı T: 02.02.1995; Sayı: 4832/1**; “... B) İşin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyetleri bir olduğu halde aynı konu hakkında dairece veya Temyiz Kurulunca verilen ilamların birbirine aykırı olduğunun tespiti halinde, içtihadın birleştirilmesi yönünde gelecek her türlü talebin Sayıştay Başkanı tarafından değerlendirilip Genel Kurula intikal ettirileceği...” belirlenmiştir. İçtihadı birleştirilmesi talebinin, Genel Kurula getirilmek üzere kimler tarafından Sayıştay Başkanına iletileceği ne madde metninde nede söz konusu Genel kurul Kararında belirtilmiştir. Dolayısıyla içtihadın birleştirilmesine ilişkin bir konunun Başkanlığa kim ya da kimler tarafından iletileceği önem taşımamakta; herhangi bir şekilde Sayıştay Başkanının bilgilendirilmesi durumunda ilgili ilamları içtihadın birleştirilmesi için Genel Kurula gönderme yetkisi ve sorumluluğu Sayıştay Başkanına ait bulunmaktadır. Sayıştay Kanununda Sayıştay Başkanına bu konuda yardımcı olabilecek kişi, kurum veya birimler belirlenmiş değildir. Bu boşluğu doldurmak maksadıyla Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 58’inci maddesi hükmü düzenlenmiş olup, bu maddenin (1) fıkrası hükmüyle, “Daire ve Kurullarda görevli denetçiler tarafından tasnif edilen ve özetlenerek Başkanlığa sunulan kararları değerlendirerek yayımlamak ve içtihadın birleştirilmesini gerektiren konular var ise bunları belirleyerek Başkanlığa sunma” görevi Denetim Destek Grup Başkanlıklarına verilmiştir. Ancak bu hükmün bulunmuş olması, İçtihadın Birleştirilmesi talebinin, sadece anılan Grup Başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına iletileceği anlamı çıkarılmamalıdır.

⁵²⁷ Daire Kararları hakkında içtihadı birleştirme yoluna giderken, daire kararlarının kesinleşmesi şartının aranıp aranmayacağı Sayıştay Kanununda açıklığa kavuşturulmamıştır. Sayıştay Genel Kurulunun 2547/1, 2654/2 ve 2663/3 sayılı kararlarında Daire Kararları için içtihadı birleştirme kararı alınabilmesi için Daire Kararının kesinleşmesi şartı aranmaktayken, 5 Ekim 1970 tarih ve 3466/1 sayılı Sayıştay Genel Kurulu Kararı ve daha sonra 02.02.1995 tarih 4832/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı ile Daire Kararlarına karşı içtihadı birleştirme yoluna giderken Daire Kararlarının kesinleşmesi şartının aranmayacağı yönünde bir karar alınmıştır

yöntemle kanun yoluna gidilmemişse ve kararlar kesinleşerek Daire ve Temyiz Kurulu arasında aynı konuda uygulama farklılığı çıkmışsa yine kamu düzeni düşüncesi ve hukuk birliğini sağlama amaçları açısından içtihatları birleştirme yoluna gidilmesi gerektiği düşünülebilir. Ancak böylesi durumlarda nasıl davranıldığını gösteren örnek olaylara ve kararlara henüz rastlanılmamıştır⁵²⁸.

Sayıştay Genel Kurulunun aldığı içtihadı birleştirme ve değiştirme kararları Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır. Sayıştay Genel Kurulunca içtihatların birleştirilmesine veya birleşmiş içtihadın değiştirilmesine karar verilmesi durumunda verilen bu kararlara Sayıştay Daireleri, Kurulları ile kamu idareleri ve sorumlular uymak zorundadır. Görüldüğü üzere yapılan düzenlemeyle Sayıştay İchtihadı Birleştirme Kararlarına sadece Sayıştay birimleri değil onların yanında kamu idareleri ve sorumlular için de uyma zorunluluğu getirilmiştir (SK. Md. 58/3).

B. İDARİ NİTELİKTEKİ KARARLARIN BİRLEŞTİRİLMESİ

Dairenin kararları veya bir dairenin iki kararı arasında aynı konuda aykırılık bulunması halinde veya bir içtihadın değişmesine lüzum görülür ya da bu özellikteki bütün işlemlere uygulanabilecek kararlar almaya ihtiyaç duyulursa, konu Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek karara bağlanır. Genel Kurulda alınan kararlar Resmi Gazetede yayımlanır. Söz konusu durumların Genel Kurulda görüşülmesi sırasında Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar. Sayıştay Genel Kurulunca idari nitelikteki kararların birleştirilmesine karar verilmesi durumunda verilen bu kararlara Sayıştay Daire ve Kurulları uymak zorundadır.

C. DANIŞTAY VE SAYIŞTAY KARARLARI ARASINDAKİ UYUŞMAZLIK HALİ

1982 Anayasasının üçüncü kısım üçüncü bölümü “Yargı” başlığını taşımaktadır. Sayıştay Anayasal bir kuruluş olarak Yargı başlığı içerisinde IV. başlıkta yerini bulmuştur. Anayasal hükme göre; “Sayıştay; merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların *hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve*

⁵²⁸ OYMAK ve İNAN, age., s. 114.

kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla *idari yargı yoluna başvurulamaz*.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır (Md. 160)".

Bu bağlamda, Anayasanın Sayıştay ile ilgili hükmü gereği, hesap yargılaması yapan Sayıştay'ın yargılama neticesinde aldığı kararlar kesindir ve alınan kararlara karşı başka bir idari yargı yoluna başvurulamayacaktır. Dolayısıyla Sayıştay, üstünde ve kararlarına karşı denetim yapabilecek bir yargı organı bulunmayan, nev'i şahsına münhasır yargı yetkisine sahip olan bağımsız bir yargı organıdır⁵²⁹. Ancak, Anayasanın söz konusu hükmünün ikinci fıkrasında, "Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır" hükmü yer almaktadır.

Aynı yönde 6085 sayılı Sayıştay Kanununda da "Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay'ın kesinleşmiş kararları arasındaki uyumsuzluklarda, 52'inci maddede belirtilen ilgililerin 56'ncı maddedeki (yargılamanın iadesine ilişkin) esas ve usuller dairesinde başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyumsuzluk Danıştay kararı doğrultusunda giderilecektir. Uyumsuzluğun bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı 52'inci maddede belirtilen ilgililerce Danıştay'a başvurulduğu takdirde, bu hususa ilişkin Danıştay kararına uyulacaktır. Uyumsuzluğun mevcut olmadığı tespit edilinceye kadar da Sayıştay ilamının yerine getirilmesi durdurulur (SK. Md. 60).

Hem 1982 Anayasasının "Sayıştay" ile ilgili hükmü hem de Sayıştay Kanunun "Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluk hali" başlıklı düzenlemesi incelendiğinde, Sayıştay ve Danıştay kararları arasındaki uyumsuzluk halinin söz konusu olabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre, iki yargı organı kararları arasındaki uyumsuzluk;

⁵²⁹ ÖZBUDUN, age., s. 379; ASLAN, agm., s. 94; DURAN, "Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihad Uyumsuzluğu", ss. 13-16.

- Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevlere ilişkin bir işlem dolayısıyla aynı mevzuatın yorumundan kaynaklanmalıdır,

- Uyuşmazlık konusu kararlar yargısal karar olmalıdır,

- Uyuşmazlık konusu kararlar kesinleşmiş kararlar olmalıdır⁵³⁰.

Sayıştay Kanunu yukarıda da sözedilen düzenlemesine göre, iki yargı organı arasında uyuşmazlık bulunduğu iddiasıyla başvuru yapabileceklerin kimler olduğunu “52’nci madde de belirtilen ilgililer” ibaresini kullanarak ifade etmiştir. Bu bağlamda, uyuşmazlık talebi; sorumlular; sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri; Maliye Bakanlığı; muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcısı tarafından yapılabilecektir. Söz konusu ilgililer tarafından yapılacak başvurular yargılamanın iadesindeki usul ve esaslara göre yapılacaktır. Sayıştay uyuşmazlığın bulunduğuna karar verirse, Sayıştay tarafından alınan ilamlar yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyuşmazlık Danıştay kararları doğrultusunda düzeltilecektir.

Sayıştay yaptığı inceleme sonucunda Danıştay kararı ile kendi kararı arasında uyuşmazlığın bulunmadığına karar verirse, bu karara karşı söz konusu ilgililer tarafından Danıştay’a başvurulduğu takdirde, bu hususa ilişkin Danıştay kararına uyulacaktır. Eğer Sayıştay yaptığı inceleme sonucunda uyuşmazlığın bulunduğuna karar verirse bu karardan sonra Danıştay’a başvurulamaz. Çünkü Sayıştay, bu durumda uyuşmazlık iddiasını yerinde bularak kararın yargılamanın iadesi yoluyla görüşecek ve uyuşmazlığı Danıştay kararı doğrultusunda giderecektir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, uyuşmazlığın mevcut olmadığı tespit edilinceye kadar Sayıştay ilamının yerine getirilmesi durdurulacaktır.

D. HUKUK MUHAKEMLERİ KANUNUNUN UYGULANACAĞI HALLER

6085 sayılı Sayıştay Kanununun ilgili hükmü gereği; Sayıştay Kanununda “yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde” 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanacağı belirtilerek genel bir göndermede bulunulmakla yetinilmiştir (Md. 61). Dolayısıyla, anılan Kanuna hangi hallerde başvurulacağı belirgin hale getirilmemiştir. Oysa hangi hallerde HUMK

⁵³⁰ GÖNCÜLER, age., s. 134.

hükümlerinin uygulanacağı sayma suretiyle belirtilerek konuya açıklık getirilmesi, tartışmalara yer vermeyecek şekilde bir düzenleme yapılması gerekirdi⁵³¹.

2011 yılında yapılan yeni bir düzenlemeyle, 1086 sayılı HUMK yerine 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) düzenlenmiştir. Bu bağlamda 6100 sayılı HMK'nın ilgili maddesinde, yürürlükten kaldırılan 1086 sayılı HUMK'ya yapılan atıfların HMK'nın bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılacağı (Md. 447/2) dolayısıyla da Sayıştay Kanunu'nun ilgili maddesi gereği yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 1086 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uygulanır şeklindeki atfın 6100 sayılı Kanuna yapıldığı kabul edilecektir.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, “6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanmış seçim, denetim ve hükme bağlama işlemleri 832 sayılı eski Sayıştay Kanunu hükümlerine göre sonuçlandırılır” denilmektedir (SK. Geçici Md. 3). Bu bağlamda, 6085 sayılı Kanunun yayım tarihinden önce başlamış denetim ve denetimle ilgili düzenlenen yargı raporlarının hükme bağlama işlemleri ile düzenlenen ilamlara karşı kanun yollarına başvurulması durumlarında uygulanacak olan usul ve esaslar 832 sayılı Kanun hükümlerine göre yürütülecektir. Bunun yanında kanun yollarına ilişkin 832 sayılı Kanununda hüküm bulunmayan hallerde de 1086 sayılı HUMK hükümleri uygulanacaktır.

⁵³¹ ATEŞ, agm., s. 65.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU GİDERLERİNDE YARGI DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Bilindiği üzere, gelirlerin toplanmasına giderlerin yapılmasına bütçeyle izin verilmektedir. Ancak bütçenin yasalaşmasıyla mali olay bitmemekte, bir anlamda yeni başlamaktadır. Gerçekten, gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması hususunda yasama organı tarafından yürütmeye yetki verilmesini ifade eden bütçenin, bir takım hukuki tasarrufların yapılmasını gerektirdiği açıktır. Bütçenin hukuki fonksiyonu, bu tasarrufların yasal hükümler çerçevesinde yapılmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle bütçenin hukuki fonksiyonundan amaç, idari faaliyetin mevzuat çerçevesinde yapılmasıdır⁵³².

Bütçe uygulamaları çerçevesinde yerine getirilen idari faaliyetlerin mevzuat çerçevesinde yapılıp yapılmadığının denetimi, önceki bölümlerde de ifade edildiği gibi, idari denetim, yasama denetimi ve yargısal denetim şeklinde yapılmaktadır.

Yargısal denetim, denetim türleri arasında ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü yargı denetiminin kimi yanları yalnızca kendisine özgüdür. Bunların başka denetim türlerinde uygulanması söz konusu değildir. Yargı denetiminin şahsına münhasır olan özellikleri; denetimi yapanlar, uygulanan yöntem ve sonuçları şeklinde ortaya çıkar.

Bilindiği gibi yargı denetimi yapanlar, mahkeme ve hâkim konumunda olanlar tarafından yerine getirilmektedir. Yani bu durum ayrıcalıklı bir konumu ifade eder ki başkalarına kapalı olan bir durumdur. Uygulanan yöntem açısından baktığımızda ise yargısal denetim, yargılamaya özgü uygulamalar neticesinde yerine getirilir. Bu yöntem de ilgilileri ve tarafları koruyucu bir özelliğe sahiptir. Yargısal denetimi sonuçları bakımından da ele alacak olursak, yargı denetiminin tartışmaları sonlandırması ya da kesmesi, düzenlediği toplumsal ilişkiler alanına kesinlik ve istikrar getirmesi gibi özellikleri itibarıyla de denetimde en etkili yol olarak değerlendirilebilecektir⁵³³.

Yargısal denetimin önemini artıran diğer önemli bir unsur da parlamento tarafından yapılan yasama denetiminin siyasi içerikli olması ve bunun dışındaki teknik

⁵³² Akif ERGİNAY, *Mukayeseli Bütçe*, Ankara: 1957, s. 12.

⁵³³ Ülkü AZRAK, “Yargı Ve İdare (İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme)”, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 34, S. 1-4, 1969, s. 129; AKILLIOĞLU, *agm.*, s. 4.

denetimin parlamento tarafından yapılmasının son derece güç olmasıdır. Diğer bir ifadeyle yapısal özellikleri nedeniyle parlamentolar bütçeyi bütün evrelerinde ayrıntılarıyla denetleme olanağından yoksundur⁵³⁴. Bu nedenle uzmanlardan oluşan ve parlamentolar adına bütçe uygulamasını denetleyen ve bütçenin yargısal denetimlerini gerçekleştiren organlar olarak Sayıştaylar karşımıza çıkmaktadır.

Yapılan bu değerlendirmeler sonucunda anlaşılmaktadır ki Sayıştay, kurum olarak bütçenin teknik anlamda denetimi ve sorumluların yargılanması noktasında önemi yadsınamaz derecede olan bir teşkilat olarak görülmektedir. Bizlerde çalışmamızda, Sayıştay'ın kamu harcamaları üzerinde yapmış olduğu hesap yargılaması sonucunda kamu harcamalarında meydana gelen kamu zararlarını önleme ve tahsil edilme noktasında nasıl bir etki ortaya koyduğunu değerlendirmeyi ve analiz etmeyi amaçlamaktayız. Daha öz bir ifadeyle Sayıştay yargısının kamu giderleri üzerindeki etkinliğini analiz etmeyi amaçlamaktayız.

Etkinlik esas itibariyle amaçlarla ilgili bir kavramdır ve verimlilikten daha geniş kapsamlı, bir ölçüde verimliliği de içine alacak niteliktedir. Bir yönetim, tespit edilen amaca ulaştığı takdirde etkindir. Ancak sadece amaca ulaşmak etkinlik olarak değerlendirilemez, amaçların en az maliyetle gerçekleştirilmesi ve dışsallıkların da göz önüne alınması gerekir. Böylece etkinlik değerlendirilirken “çıktı”nın yanı sıra “sonuç” kavramının da değerlendirilmesi gerekir⁵³⁵. Etkinliğin ölçümü oldukça zor olup, “*girdi-süreç-çıktı-sonuç-etki*” aşamalarının doğru bir şekilde tespit edilip yorumlanmasıyla yapılabilecektir. Dolayısıyla;

- Sayıştay denetimleri sonucunda düzenlenen yargılamaya esas raporlar, *Girdi*;
- Raporların başkanlığa ve oradan da dairelere gelip yargılanması, *Süreç*;
- Yargılama sonucunda düzenlenen ilamlar, *Çıktı*;
- İlamların infazı, *Sonuç*;
- Sayıştay'ın yargılama fonksiyonu neticesinde ortaya çıkan değişikliklerde, *Etki*;

olarak değerlendirip bu aşamaların etkinliği sağlamadaki durumları sırasıyla ele alınacaktır.

⁵³⁴ BAŞ, Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi, s. 114.

⁵³⁵ Seda SÖKENOĞLU, Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Bütçe Sistemleri İlişkisi, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: 2008, s. 35.

Bu bağlamda öncelikle Sayıştay yargılamasının temel unsuru sayılan yargılamaya esas raporların düzenlenmesine konu olan Sayıştay denetimlerinin istatistikî verilerinin değerlendirilmesiyle girdi aşamasındaki etkinlik ortaya konulmaya çalışılacaktır. Sonra yargı raporunun daireye intikali ile yargılamaya esas raporun dairede yargılanma aşaması ile sınırlandırdığımız süreç aşaması ve ilamın daireden çıkışı olarak ifade ettiğimiz çıktı aşamalarının Sayıştay yargılamasının etkinliği noktasındaki durumları değerlendirilecektir. Daha sonra yargılama sonucunda düzenlenen ilamların istatistikî bilgilerinden yararlanılarak yapılan yargılama sonucunda ortaya çıkan durumlar neticesinde Sayıştay yargılamasının kamu zararlarını önleme ve tahsili noktasında etkilerinin nasıl olduğunu ortaya koyarak Sayıştay yargılamasının etkinlik düzeyini belirleyeceğiz.

I. YARGI DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAYIŞTAY’IN DENETİM FONKSİYONU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Sayıştay’ın yapmış olduğu denetim hesap denetimidir ve belge üzerinden yapılmaktadır. Sayıştay denetimi hesap yargılamasının da temelini oluşturmaktadır. Çünkü denetim fonksiyonunun bir bölümü yargılamaya hazırlık mahiyetindedir. Zira denetim sonuçlanmadan yargılama fonksiyonunun icrası mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle yargı kararları, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen “yargılamaya esas rapor”a dayanılarak verilmektedir⁵³⁶. Bu bağlamda Sayıştay denetiminin tüm kamu kesimini kapsamı ve mümkün olduğunca bütçe giderlerinin tamamına yakın bir düzeyde gerçekleştirilmesi kamu giderlerinde meydana gelen kamu zararlarının önlenmesinde ve tahsilinde etkili olacaktır. Dolayısıyla denetimin etkin bir şekilde yerine getirilmesi Sayıştay yargısının da etkinliğini artırmada önemli bir role sahiptir.

⁵³⁶ TEMİRCİ, agm., s. 263.

A. SAYIŞTAY'IN MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇELERİ ÜZERİNDE YAPMIŞ OLDUĞU DENETİM FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kanuna göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinden oluşmaktadır. Buna göre merkezi yönetim kapsamında; genel bütçeli kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır. Dolayısıyla söz konusu kurum ve kuruluşların bütçeleri de merkezi yönetim bütçesini oluşturmaktadırlar. Şimdi sırasıyla Sayıştay'ın genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar kapsamındaki kamu idareleri üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetim faaliyetlerini değerlendireceğiz.

1. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Denetimi

Genel bütçeli idareler, Cumhurbaşkanlığı seviyesinden başlayarak TBMM, yüksek yargı organları, başbakanlık, genelkurmay başkanlığı ve tüm bakanlıklardan oluşur. Ayrıca, hazine müsteşarlığı, gelir idaresi başkanlığı, TÜİK gibi ekonomik kuruluşlar da bu kategori içerisinde yer almaktadır. Genel bütçe kapsamındaki saymanlıklar içinde ise merkez saymanlıklar, defterdarlık muhasebe müdürlükleri, mal müdürlükleri ve diğer genel bütçeli saymanlıklar yer alır.

Sayıştay'ın denetim alanı içerisinde yer alan genel bütçeli kuruluşlar bakımından denetime tabii tutulan bakanlıklar, hazine hesabı, Devlet Su İşleri (DSİ) ve Karayolları (TCK) merkez hesapları ve diğer merkez hesaplarının inceleme bilgileri aşağıdaki tablolarda görüldüğü gibidir. Söz konusu bu tablolarda Sayıştay'ın yıllar itibariyle genel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetim sonuçları yer almaktadır. Bu tablolar neticesinde Sayıştay'ın genel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetim faaliyetinin kurumların mevcut hesap sayıları ve gerçekleştirilmiş bütçe rakamları bağlamında değerlendirilmesi yapılacaktır.

Tablo 2'de 2008 yılında Sayıştay tarafından yapılan, genel bütçe kapsamındaki kamu kuruluşları üzerindeki denetim faaliyetlerini, hem hesap sayısı hem de bütçe gideri büyüklüğü bakımından görebilmekteyiz. Tablo incelendiğinde, genel bütçe kapsamında yer alan 1.084 adet mevcut hesap sayısının sadece % 22'sinin incelemeye tabi tutulduğu görülmektedir. Yine tablodan anlaşılacağı üzere incelemeye alınan % 22'lik kısmın gerçekleştirilmiş bütçe rakamlarının % 82'sinin denetlendiği görülmektedir. Bu itibarla

Sayıştay'ın denetime aldığı genel bütçeli kuruluşların gerçekleşmiş bütçelerinin büyük bir çoğunluğunun denetlendiği anlaşılmaktadır.

Tablo 2. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin 2007 Yılı bütçe Giderlerinin 2008 Yılında Yapılan İnceleme Bilgileri

Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Mevcut Hesap Sayısı	2008 Yılında İncelenen Hesap Sayısı	İncel. Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların 2007 Bütçe Gideri Toplamı	2008 Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İnceleme Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
Bakanlık Merk. Hs.	16	16	100	78.271.416.000	78.271.416.000	100
Hazine Hesabı	3	3	100	54.066.657.000	54.066.657.000	100
DSİ GnI. Md. Hs.	1	1	100	1.933.958.000	1.933.958.000	100
TCK GnI. Md. Hs.	1	1	100	3.156.766.000	3.156.766.000	100
Diğer Merkez Hs.	3	2	67	390.552.000	30.460.000	8
DSİ ve TCK Bölge Müdürlüğü Hs.	28	26	93	4.410.116.000	4.284.180.000	97
Diğer Taşra Hs.	24	18	75	989.418.000	973.222.000	98
Askeri Kurum Hs.	31	20	64	5.952.002.000	3.810.097.000	64
Sağlık Kurum. Hs.	4	3	75	2.114.451.000	1.588.657.000	75
İl Defterdarlık Hs.	81	38	47	27.943.381.000	11.724.795.000	42
İlçe Mal Müd. Hs.	892	71	8	20.435.647.000	3.642.957.000	18
TOPLAM	1084	235	22	199.664.364.000	163.483.165.000	82

Kaynak: 2008 yılı Sayıştay faaliyet raporu

Ancak Sayıştay'ın 2008 yılında genel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin etkiliğinden bahsedebilmemiz için denetlenen bütçe rakamlarının genel bütçeli kuruluşların söz konusu yıldaki gerçekleşmiş olan gider bütçesi büyüklüğüne oranının da tespit edilmesi gerekmektedir. Buna göre oluşturduğumuz Tablo 6'da yer alan bilgiler doğrultusunda Sayıştay'ın 2008 yılında gerçekleştirdiği denetimler neticesinde genel bütçeli kuruluşların 2007 yılı kesinleşmiş bütçe giderlerinin neredeyse tamamının denetime tabii tutulduğu (% 99'7) ve denetlenen bütçe rakamlarının da kesinleşen bütçe giderlerinin % 82'sini oluşturduğu görülmektedir. Netice itibariyle Sayıştay'ın 2008 yılında genel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin (bütçe büyüklükleri dikkate alınarak) etkin bir şekilde yerine getirilmiş olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 3. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin 2008 Yılı bütçe Giderlerinin 2009 Yılında Yapılan İnceleme Bilgileri

Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Mevcut Hesap Sayısı	2009 Yılında İncelenen Hesap Sayısı	İnceleme Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların 2008 Bütçe Gideri Toplamı	2009 Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İnceleme Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
Bakanlık Mrkz. Hs.	16	16	100	85.669.608.900	85.669.608.900	100
Hazine Hesabı	3	3	100	57.873.659.930	57.873.659.930	100
DSİ Genel Md. Hs.	1	1	100	2.730.879.120	2.730.879.120	100
TCK Genel Md. Hs.	1	1	100	4.935.805.910	4.935.805.910	100
Diğer Merkez Hs.	3	3	100	470.293.600	470.293.600	100
DSİ ve TCK Bölge Müdürlüğü Hs.	28	23	82	5.621.863.920	4.657.025.920	81
Diğer Taşra Hs.	24	23	97	1.046.668.130	1.045.917.600	99,9
Askeri Kurum Hs.	31	23	74	6.332.084.070	5.140.320.170	81
Sağlık Kurum. Hs.	4	1	25	2.160.597.440	717.631.010	33
İl Defterdarlık Hs.	81	26	32	31.044.302.290	7.375.984.820	24
İlçe Mal Müd. Hs.	892	62	7	23.750.282.830	2.534.864.150	11
TOPLAM	1084	182	17	221.636.046.140	173.061.973.100	78

Kaynak: 2009 yılı Sayıştay faaliyet raporu

Tablo 3'te ise 2009 yılında Sayıştay tarafından yapılan denetim faaliyetleri sonucunda genel bütçe kapsamında yer alan 1.084 adet mevcut hesap sayısının sadece % 17'sinin incelemeye tabi tutulduğu görülmektedir. 2009 yılında da yapılan denetimleri incelemeye alınan % 17'lik kısmın gerçekleşmiş bütçe rakamlarının % 78'inin denetlendiği görülmektedir. Bu itibarla Sayıştay'ın denetime aldığı genel bütçeli kuruluşların gerçekleşmiş bütçelerinin büyük bir çoğunluğunun denetlendiği anlaşılmaktadır.

Ancak burada da Sayıştay'ın 2009 yılında genel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin etkililiğinden bahsedebilmemiz için denetlenen bütçe rakamlarının genel bütçeli kuruluşların söz konusu yıldaki gerçekleşmiş olan gider bütçesi büyüklüğü oranının da tespit edilmesi gerekmektedir. Buna göre oluşturduğumuz Tablo 6'da yer alan bilgiler doğrultusunda Sayıştay'ın 2009 yılında gerçekleştirdiği denetimler neticesinde genel bütçeli kuruluşların 2008 yılı kesinleşmiş bütçe giderlerinin neredeyse

tamamının denetime tabii tutulduğu (% 99,8) ve denetlenen bütçe rakamlarının da kesinleşen bütçe giderlerinin % 78'sini oluşturduğu görülmektedir. Netice itibariyle Sayıştay'ın 2009 yılında da genel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin (bütçe büyüklükleri dikkate alınarak) etkin bir şekilde yerine getirilmiş olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 4. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin 2009 Yılı bütçe Giderlerinin 2010 Yılında Yapılan İnceleme Bilgileri

Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Mev. Hesap Sayısı	2010 Yılında İncelenen Hesap Sayısı	İnceleme Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların 2009 Bütçe Gideri Toplamı	2010 Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İnceleme Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
Bakanlık Merkez Hs.	16	16	100	108.136.663.171	108.136.663.171	100
Hazine Hesabı	3	3	100	63.510.479.721	63.510.479.721	100
DSİ Genel Md. Hs.	1	1	100	2.834.745.334	2.834.745.334	100
TCK Gnl. Md. Hs.	1	1	100	5.476.167.459	5.476.167.459	100
Diğer Merkez Hs.	3	3	100	527.238.705	527.238.705	100
DSİ ve TCK Bölge Müdürlüğü Hs.	28	27	99	6.470.142.349	6.398.216.090	99
Diğer Taşra Hs.	25	9	36	1.238.461.430	1.157.099.343	93
Askeri Kurum Hs.	31	23	74	6.716.584.915	5.987.277.266	89
Sağlık Kurum. Hs.	4	1	25	2.586.823.240	847.590.524	33
İl Defterdarlık Hs.	81	9	11	35.410.339.234	3.488.347.851	10
İlçe Mal Müd. Hs.	892	17	2	29.229.702.004	1.299.120.125	4
TOPLAM	1.085	110	10	262.137.347.561	199.662.945.590	76

Kaynak: 2010 yılı Sayıştay faaliyet raporu

Tablo 4'te ise 2010 yılına ait Sayıştay'ın genel bütçe kapsamında gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri ile ilgili bilgileri görmekteyiz. Tabloya göre Sayıştay genel bütçe kapsamında yer alan 1.085 adet hesaptan sadece 110 adet hesabı denetlemiştir. Diğer bir ifadeyle Sayıştay genel bütçe kapsamındaki hesapların sayısal olarak sadece % 10'unu denetleyebilmiştir. Ancak yine diğer yıllarda olduğu gibi 2010 yılında yapılan denetimleri bütçe gider büyüklükleri çerçevesinde değerlendirdiğimizde, genel bütçe kapsamında gerçekleşen bütçe giderlerinin % 76'sının denetime tabii tutulduğu görülmektedir.

Burada da şunu ifade etmek gerekir ki Sayıştay'ın 2010 yılında genel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetimleri doğru bir şekilde değerlendirebilmemiz için denetlenen bütçe rakamlarının genel bütçeli kuruluşların söz konusu yıldaki gerçekleşmiş olan gider bütçesi büyüklüğüne oranının tespit edilmesi gerekmektedir. Buna göre oluşturduğumuz Tablo 6'da yer alan bilgiler doğrultusunda Sayıştay'ın 2010 yılında gerçekleştirdiği denetimler neticesinde genel bütçeli kuruluşların

2009 yılı kesinleşmiş bütçe giderlerinin büyük bir kısmının (% 88,7) denetime tabii tutulduğu ve denetlenen bütçe rakamlarının da kesinleşen bütçe giderlerinin % 67'sini oluşturduğu görülmektedir.

Tablo 5. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin 2010 Yılı bütçe Giderlerinin 2011 Yılında Yapılan İnceleme Bilgileri

Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Mevcut Hesap Sayısı	2011 Yılında İncel. Hesap Sayısı	İncelm. Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların 2010 Bütçe Gideri Toplamı	2011 Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İncelme Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
Bakanlık Mrkz Hs.	16	16	100	108.136.663.171	108.136.663.171	100
Hazine Hesabı	3	3	100	63.510.479.721	63.510.479.721	100
DSİ Genel Md. Hs.	1	1	100	2.834.745.334	2.834.745.334	100
Diğer Merkez Hs.	3	2	67	527.238.705	527.238.705	100
DSİ ve TCK Bölge Müdürlüğü Hs.	28	24	86	5.405.242.904	5.333.316.644	99
Diğer Taşra Hs.	25	9	36	1.238.461.430	1.157.099.343	93
Askeri Kurum Hs.	31	23	74	6.716.584.915	5.987.277.266	89
Sağlık Kurum. Hs.	4	1	25	2.586.823.240	847.590.524	33
İl Defterdarlık Hs.	81	9	11	35.410.339.234	3.488.347.851	10
İlçe Mal Müd. Hs.	892	17	2	29.229.702.003	1.299.120.125	4
TOPLAM	1.084	105	10	255.596.280.657	193.121.878.684	76

Kaynak: 2011 yılı Sayıştay faaliyet raporu

Tablo 5'te ise 2011 yılına ait Sayıştay'ın genel bütçe kapsamında gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri ile ilgili bilgileri görmekteyiz. Tabloya göre Sayıştay genel bütçe kapsamında yer alan 1.084 adet hesaptan sadece 105 adet hesabı denetlemiştir. Diğer bir ifadeyle Sayıştay genel bütçe kapsamındaki hesapların sayısal olarak sadece % 10'unu denetlemiştir. Ancak yine diğer yıllarda olduğu gibi 2011 yılında yapılan denetimleri bütçe gider büyüklükleri çerçevesinde değerlendirdiğimizde, genel bütçe kapsamında gerçekleşen bütçe giderlerinin % 76'sının denetime tabii tutulduğu görülmektedir.

Sayıştay'ın genel bütçeli kuruluşlar üzerinde yaptığı denetimleri, 2007 yılı bütçe büyüklükleri üzerinde yapılan denetimlerden itibaren değerlendirmeye aldığımızda incelenen hesap sayılarının mevcut hesap sayısına oranı ortalama % 15'ler düzeyinde seyrettiğini görmekteyiz. Sayıştay'ın gerçekleştirmiş olduğu denetimleri hesap sayıları

bakımından ele aldığımızda çok düşük düzeylerde kalmış gibi gözükmektedir. Ancak, söz konusu durumu, incelenen hesapların bütçe büyüklüklerini dikkate alarak yaptığımızda (denetime dahil edilen hesapların bütçe büyüklüklerinin söz konusu yıldaki gerçekleşmiş bütçe rakamlarına oranladığımızda) yapılan denetimlerin yadsınamaz derecede olduğunu söyleyebiliriz.

Söz konusu yıllar itibariyle Sayıştay'ın gerçekleştirmiş olduğu denetimlerde denetlenen hesapların mevcut hesap sayıları içerisinde yerinin düşük olup gerçekleşmiş gider bütçesi büyüklüklerinin % 75-80'ler düzeyinde gerçekleştirilmiş olması, bizleri Sayıştay'ın mevcut insan kaynaklarını maksimum düzeyde kullanabilmek adına bütçe büyüklüğü bakımından önde gelen hesapları öncelikle denetlemeye çalıştığı sonucuna ulaştırmaktadır.

Dolayısıyla Sayıştay, kısıtlı imkânlarını maksimum düzeyde kullanmak amacıyla denetimi kapsamındaki idareleri belli kriterlere göre seçerek denetlemiştir. Bu bağlamda tablo 2, tablo 3, tablo 4 ve tablo 5 incelendiğinde bakanlıklar, hazine hesapları, DSİ, TCK, askeri kurum hesapları gibi bütçe gideri bakımından büyük olan hesapların tamamının ya da tamamına yakınının incelendiğini buna karşılık mal müdürlüğü, sağlık kurumları gibi bütçe gideri bakımından küçük olan hesapların çok azının incelendiğini söyleyebiliriz.

Ayrıca yaptığımız çalışmada dikkat çeken hususlardan birisi de defterdarlık hesaplarının, vergi dairesi hesaplarının ve ilçe mal müdürlüğü hesaplarının çok azının denetlendiğidir. Söz konusu hesapların Sayıştay tarafından çok az miktarda denetime tabii tutulmasının nedeni olarak bu hesaplarda Say2000i Web Tabanlı saymanlık otomasyon sistemine geçilmiş olmasını, önceki yıllarda yapılan denetimler sonucunda söz konusu kurumlarda düzenlilik yönünden belli bir düzeye ulaşılmış olmasını ve Sayıştay'ın mevcut denetmen kadrosunu en rasyonel şekilde kullanma yönündeki düşüncesini gösterebiliriz.

Burada ayrıca Sayıştay'ın genel bütçe kapsamındaki idareler üzerinde yapmış olduğu denetimleri, denetlenen hesapların gerçekleşmiş bütçe rakamlarının kesinleşen genel bütçeli idarelerin bütçe rakamları içerisindeki oranına da bakmak gerekecektir. Bu bağlamda oluşturduğumuz tablo 6'ya göre Sayıştay, genel bütçeli idareler üzerinde yapmış olduğu denetimler sonucunda 2006 yılında kesinleşmiş genel bütçe giderlerinin ancak % 62'sini denetlemişken, Sayıştay'ın 2007 yılında yapmış olduğu denetimler sonucunda genel bütçeli idarelerin kesinleşmiş bütçe giderlerinin % 82'sini denetlediğini

ve söz konusu dönemler içerisinde en yüksek orana bu yıl içerisinde ulaştığını görmekteyiz. Ancak bu oranın takip eden yıllarda azalarak devam ettiğini ve 2010 yılı bütçesi için yapılan denetimlerde ise genel bütçeli kuruluşların bütçe büyüklüğünün yalnızca % 67'sinin denetlendiğini görmekteyiz.

Tablo 6. İncelenen Hesapların Kesinleşen Genel Bütçe Giderleri Toplamına Oranı

Yıllar	Genel Bütçeli İdarelerin Bütçe Giderleri Toplamı (1)	Denetime Tabi Hesapların Bütçe Giderleri Toplamı (2)	İnceleme Oranı (%) (1/2)	İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı (3)	İnceleme Oranı (%) (1/3)
2006	175.084.120.529	143.170.061.529	81,6	108.152.568.560	62
2007	200.206.499.414	199.664.364.000	99,7	163.483.165.000	82
2008	222.055.561.266	221.636.046.140	99,8	173.061.973.100	78
2009	262.597.514.552	262.137.347.561	99,7	199.662.945.590	76
2010	288.191.563.587	255.596.280.657	88,7	193.121.878.684	67

Kaynak: 2006-2010 yılı merkezi yönetim kesin hesap kanunları ile Sayıştay faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Sonuç olarak Sayıştay'ın genel bütçeli idareler üzerinde yapmış olduğu denetimler sonucunda (2006 ve 2010 yılları hariç) gerçekleşmiş gider bütçelerinin yaklaşık % 80'inin incelemeye tabi tutulduğudur. Ancak tablodan da anlaşılacağı üzere dikkatimizi çeken en önemli husus 2007 yılında itibaren Sayıştay'ın denetim yaptığı hesapların büyüklüğünün genel bütçeli idarelerin gerçekleşmiş bütçe giderleri toplamı içerisindeki ağırlığının her yıl azalarak devam etmesi ve 2010 yılında bu oranın % 67'ler seviyesinde gerçekleşmiş olmasıdır. Bu durum bizlere Sayıştay'ın genel bütçeli idareler üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetim faaliyetlerinin etkinlikten gittikçe uzaklaştığını göstermektedir.

Tabloda dikkat çeken diğer bir husus da 2006 yılında yapılan denetim ve incelemelerin gerçekleşen gider bütçesi büyüklüğü içerisindeki oranının düşük kalmış olmasıdır. Bu durumun nedeni olarak söz konusu yıl öncesinde mali mevzuatımızda gerçekleştirilen reformlar sonucunda ortaya çıkan ve mali sistemimize etki eden mevzuat değişikliklerini gösterebiliriz⁵³⁷. Ayrıca yapılan mevzuat değişiklikleri çerçevesinde

⁵³⁷ Mali sistemin Anayasası olarak kabul ettiğimiz 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun kaldırılıp yerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun getirilmesiyle mali sistemimizde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bunun yanında 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi gereken KMYKK'nın bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 Sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile 1 yıl ertelenmiştir. Daha sonra 5018 Sayılı KMYKK'nın birçok maddesinde değişiklik yapılmasını öngören 5436 Sayılı Kanun 24.12.2005 Tarih ve 26033 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak söz konusu iki maddesi dışında diğer hükümleriyle birlikte 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Sayıştay'ın Hizmet İçi Eğitim Programı kapsamında muhasebe teorisi ve uygulamaları ile bu alandaki mevzuat değişikliklerini izlemek amacıyla düzenlenen "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" ve Analitik Bütçe – Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi" eğitimlerine meslek mensuplarının katılmaları neticesinde 2006 yılında yapılan saymanlık denetimlerinde bir azalma olduğunu da söyleyebiliriz.

2. Özel Bütçeli İdareler İle Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Denetimi

Özel bütçeler, ülkemizde bütçe uygulamalarına yön veren, bütçe uygulamalarının hukuki çerçevesini belirleyen 5018 sayılı KMYKK'ya göre, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, kendilerine gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen kamu idarelerinin bütçesidir. Bu bağlamda ülkemizde üniversiteler ile diğer bazı kamu kuruluşları (Yükseköğretim Kurulu, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu, Atatürk Araştırma Merkezi, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, Orman Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü vs.) özel bütçeli kuruluşlar arasında yer almaktadır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise 5018 sayılı KMYKK'da belirtildiği üzere kurum, kurul ve üst kurul olarak teşkilatlanan sekiz idareden oluşmaktadır. Bu bağlamda ülkemizde RTÜK, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, SPK, BDDK, EPDK, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu ve Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu düzenleyici ve denetleyici kurumları oluşturmaktadır.

Sayıştay'ın denetim alanı içerisinde yer alan hem düzenleyici ve denetleyici kurumların hem de özel bütçeli kuruluşlar bakımından denetime tabii tutulan üniversite ve özel bütçeli idarelerin hem merkezi hem de taşra hesaplarının inceleme bilgileri aşağıdaki tablolarda görüldüğü gibidir.

Tablo 7 bizlere Sayıştay'ın 2008 yılında özel bütçeli kuruluşlardan üniversiteler ve özel bütçeli diğer idarelerin hem merkezi hem de taşra hesapları üzerinde yapmış olduğu denetimlerle düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinin denetim ve inceleme sonuçlarını göstermektedir. Bu tabloya göre Sayıştay mevcut 75 üniversitenin 69'unu denetime tabi tuttuğunu ve dolayısıyla yapılan denetimin oransal büyüklüğünün % 92 olarak gerçekleştiğini göstermektedir. Toplam değerlendirmeye baktığımızda ise mevcut

296 özel bütçeli kuruluş hesabının ancak 168'inin denetiminin yapıldığını diğer bir ifadeyle mevcut hesapların yalnızca % 57'sinin denetlenebildiği anlaşılmaktadır. Ancak burada şunu ifade etmek gerekir ki Sayıştay denetiminin, denetim yaptığı kurumların hesaplarının bütçe büyüklükleri noktasında değerlendirildiğinde özel bütçeli kuruluşların bütçe büyüklüklerinin tamamına yakınının (%97) incelendiği görülmektedir.

Tablo 7. 2008 Yılı Özel Bütçe ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin İnceleme Bilgileri

	Hesabın Adı (Türler. Göre)	Mevcut Hesap Sayısı	2008 Yılında İncelenen Hesap Sayısı	İncele. Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların 2007 Bütçe Gideri Toplamı	2008 Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İncel. Oranı (%) (Bütç Gid. Göre)
Özel Bütçeli İdareler	Üniversite Hs.	75	69	92	6.620.963.000	6.595.968.000	99
	Özel Bütçeli Diğer İdare Merkez Hs.	30	28	93	2.878.488.000	2.856.649.000	99
	Özel Bütçeli Diğer İdare Taşra Hs	191	71	37	3.158.025.000	2.515.139.000	98
	TOPLAM	296	168	57	12.657.470.000	12.309.266.000	97
Düzen. Denet. Kurum	Düzenleyici ve Dent. Kur. Hs.	8	8	100	1.473.749.000	1.473.749.000	100
	TOPLAM	8	8	100	1.473.749.000	1.473.749.000	100

Kaynak: 2008 yılı Sayıştay faaliyet raporu

Tablodan da anlaşılacağı üzere 2008 yılında yapılan Sayıştay denetimleri sonucunda düzenleyici ve denetleyici kurumların tamamı denetim kapsamına alınmış ve denetimler sonucunda da söz konusu kurumların bütçelerinin tamamı denetime tabi tutulmuştur.

Tablo 8’de ise 2009 yılına ait Sayıştay’ın özel bütçeli ve düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçe denetim sonuçları yer almaktadır. Buna göre Sayıştay 2009 yılında 96 üniversitenin 74 üzerinde denetimler gerçekleştirmiş, toplamda ise 321 adet özel bütçeli kuruluşların hesapları üzerinden sadece 155 adet hesabın denetlendiği görülmektedir. Bu bağlamda Sayıştay’ın 2009 yılında özel bütçeli kuruluşlar üzerinde yapmış olduğu denetimler 2008 yılına göre hem oransal bazda hem de denetlenen kurumların gerçekleştiren bütçe büyüklüklerinin oranları bazında gerilemeler yaşandığı (2008’de hesapların % 57’si denetlenmişken bu oran 2009 yılında % 48’e; bütçe büyüklükleri dikkate alındığında ise

2008 yılında kurum bütçelerinin %97'sinin denetlenmesine karşılık 2009 yılında bütçe büyüklüklerinin %89'unun denetlendiği anlaşılmaktadır.

Tablo 8. 2009 Yılı Özel Bütçe ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin İnceleme Bilgileri

	Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Mevcut Hesap Sayısı	2009 Yılında İncel. Hesap Sayısı	İncele. Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların 2008 Bütçe Gideri Toplamı	2009 Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İncel. Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
Özel Bütçeli İdareler	Üniversite Hs.	96	74	77	7.622.861.790	7.505.127.860	98
	Özel Bütçeli Diğer İdare Merkez Hs.	30	27	93	3.275.034.250	3.080.977.790	99
	Özel Bütçeli Diğer İdare Taşra Hs	195	54	28	3.629.063.042	2.356.258.330	65
	TOPLAM	321	155	48	14.526.959.077	12.942.363.980	89
Düzen. Denet. Kurum	Düzen. ve Denet. Kur. Hs.	8	7	88	1.692.598.321	1.614.753.882	95
	TOPLAM	8	7	88	1.692.598,32	1.614.753,88	95

Kaynak: 2009 yılı Sayıştay faaliyet raporu

Söz konusu olumsuz tablonun düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri üzerinde yapılan denetimlerde de yaşandığı görülmektedir. Buna göre 2008 yılında düzenleyici ve denetleyici kurumların tamamı denetlenmişken 2009 yılında bu oran %88'lere gerilemiştir. Bütçe büyüklükleri açısından değerlendirildiğinde ise aynı şekilde 2008 yılında bütçelerinin büyüklük olarak tamamı denetlenmişken 2009 yılında bütçe büyüklüklerinin ancak % 95'inin denetlenebildiği görülmektedir.

Tablo 9 da özel bütçeli kuruluşlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri üzerinde yapılan 2010 yılına ait denetim sonuçlarını göstermektedir. Buna göre özel bütçeli kuruluşlar üzerinde yapılan denetimlerde yaşanan gerilemenin söz konusu yıl içerisinde de devam ettiği görülmektedir. Buna göre 2010 yılında yapılan denetimler sonucunda özel bütçeli kuruluşların mevcut hesaplarının yalnızca % 46'sının denetime alındığını, denetime alınan idareleri bütçe büyüklükleri açısından değerlendirdiğimizde ise söz konusu kurumların gerçekleşen gider bütçelerinin yalnızca % 88'inin denetlenebildiğini görmekteyiz.

Tablo 9. 2010 Yılı Özel Bütçe ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin İnceleme Bilgileri

	Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Mevcut Hesap Sayısı	2010 Yılında İncelenen Hesap Sayısı	İncele Oranı (%) (Hes. Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların 2009 Bütçe Gideri Toplamı	2010 Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İncelem e Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
Özel Bütçeli İdareler	Üniversite Hs.	96	90	94	9.191.884.412	9.066.158.439	99
	Özel Bütçeli Diğer İdare Merkez Hs.	30	22	73	4.112.085.786	3.338.234.396	81
	Özel Bütçeli Diğer İdare Taşra Hs	198	36	19	4.064.199.528	2.805.627.073	69
	TOPLAM	324	148	46	17.368.169.726	15.210.019.908	88
Düzen. Denet. Kurum	Düz. ve Denet. Kur. Hs.	8	8	100	1.819.209.938	1.819.209.938	100
	TOPLAM	8	8	100	1.819.209.938	1.819.209.938	100

Kaynak: 2010 yılı Sayıştay faaliyet raporu

Tablo 10 da ise özel bütçeli kuruluşlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri üzerinde yapılan 2011 yılına ait denetim sonuçlarını göstermektedir. Buna göre 2011 yılında yapılan denetimler sonucunda özel bütçeli kuruluşların mevcut hesaplarının yalnızca % 45'inin denetime alındığını, denetime alınan idareleri bütçe büyüklükleri açısından değerlendirdiğimizde ise söz konusu kurumların gerçekleşen gider bütçelerinin yalnızca % 90'mın denetlenebildiğini görmekteyiz.

Sonuç olarak 2008 yılından 2011 yılına kadar geçen süreçte özel bütçeli kuruluşların mevcut hesap sayılarının denetimlerinin % 57 düzeylerinden % 45'lere kadar gerilediğini görmekteyiz. Ayrıca bu süreçte denetime alınan hesapların bütçesel büyüklüklerinin denetiminde de azalmalar meydana geldiğini söyleyebiliriz.

Ayrıca, Sayıştay'ın özel bütçe kapsamındaki idareler üzerinde yapmış olduğu denetimleri, denetlenen hesapların toplam büyüklüğünün genel bütçeli idarelerin kesinleşen bütçe rakamları içerisindeki oranına da bakmak gerekecektir.

Tablo 10. 2011 Yılı Özel Bütçe ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar Kapsamındaki Kamu İdarelerinin İnceleme Bilgileri

	Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Mevcut Hesap Sayısı	2011 Yılında İncele. Hesap Sayısı	İnceleme Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların 2010 Bütçe Gideri Toplamı	2011 Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İnceleme Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
Özel Bütçeli İdareler	Üniversite Hs.	96	89	93	9.191.884.412	9.038.227.350	98
	Özel Bütçeli Diğ. İdare Merkez Hs.	30	30	73	4.112.085.786	4.112.085.786	100
	Özel Bütçeli Diğ. İdare Taşra Hs	198	36	19	4.040.301.752	2.568.719.363	64
	TOPLAM	324	155	45	17.344.271.950	15.719.032.499	90
Düzen. Denet. Kurum	Düz. Ve Denet. Kur. Hs.	8	8	100	1.819.209.938	1.819.209.938	100
	TOPLAM	8	8	100	1.819.209.938	1.819.209.938	100

Kaynak: 2011 yılı Sayıştay faaliyet raporu

Bu bağlamda oluşturduğumuz tablo 11'e göre Sayıştay, özel bütçeli idareler üzerinde yapmış olduğu denetimler sonucunda 2006 yılında kesinleşmiş özel bütçe giderlerinin %94'ünü; 2007 yılında ise % 3'lük bir artış göstererek kesinleşmiş özel bütçe giderlerinin %97'sini denetlediğini görmekteyiz. 2006 ve 2007 yıllarında Sayıştay'ın özel bütçeli idareler üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetimlerde başarılı bir dönem geçirdiğini söyleyebiliriz. Ancak takip eden yıllarda Sayıştay özel bütçeli idarelerin bütçe giderlerinin 2008 yılında % 89'unu, 2009 yılında % 88'ini ve 2010 yılında ise % 78'ini incelemeye tabi tuttuğunu görmekteyiz.

Tablo 11. İncelenen Hesapların Kesinleşen Özel Bütçe Giderleri Toplamına Oranı

Yıllar	Özel Bütçeli İdarelerin Bütçe Giderleri Toplamı (1)	Denetime Tabi Hesapların Bütçe Giderleri Toplamı (2)	İnceleme Oranı (%) (1/2)	İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı (3)	İnceleme Oranı (%) (1/3)
2006	10.225.121.527	9.567.854.456	94	9.026.524.700	94
2007	12.661.479.001	12.657.470.000	100	12.309.266.000	97
2008	14.526.959.077	14.526.959.077	100	12.942.363.980	89
2009	17.368.169.726	17.368.169.726	100	15.210.019.908	88
2010	20.069.022.550	17.344.271.950	87	15.719.032.499	78

Kaynak: 2006–2010 yılı merkezi yönetim kesin hesap kanunları ile Sayıştay faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Sonuç olarak Sayıştay'ın denetime tabi tuttuğu özel bütçeli kuruluş hesaplarının kesinleşmiş bütçe büyüklüklerine oranı her geçen yıl (2007 yılı hariç) azalarak devam etmektedir. Bu bağlamda Sayıştay'ın özel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirdiği denetimler her geçen yıl etkinlik açısından negatif yönde bir seyir izlediğini söyleyebiliriz. Ayrıca, Sayıştay'ın denetlediği hesapların gerçekleşen kesin hesaplara oranının azalarak devam etmesi demek kamu harcamalarında yargı denetiminde etkinliğinin de olumsuz yönde etkileneceği anlamına gelmektedir.

B. SAYIŞTAY'IN YEREL YÖNETİM BÜTÇELERİ ÜZERİNDE YAPMIŞ OLDUĞU DENETİM FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yerel yönetimlerin mali nitelikteki işlemlerinin yargı yoluyla denetimi, ülkemizde 1876 Anayasası'na kadar uzanmaktadır. Söz konusu Anayasa'ya dayanılarak çıkarılan 1878 tarihli Divan-ı Muhasebat Teşkilatı ve Vazifelerine Dair Kararname ile Sayıştay'a belediyelerin muhasebelerine bakmak, mal memurlarının gelirlere ve muhasebelerine ilişkin muhakemeleri icra etmek görevleri verilmiştir⁵³⁸. Ancak yerel yönetimlerin Sayıştay'ca denetlenmesi ve kesin hükme bağlanması ile ilgili ilk ve açık hükümler 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile yapılmıştır.

2514 Sayılı Kanunda il özel idareleri ve belediye hesaplarının, il genel meclisi ve belediye meclisleri tarafından birinci derecede incelemesi yapıldıktan ve onaylandıktan sonra en çok iki ay içinde Sayıştay'a gönderileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla Sayıştay'ın il özel idareleri ve belediye hesaplarını denetlemesi ikinci derecede bir denetim ve yargılama fonksiyonu olarak düzenlendiği görülmektedir.

1961 Anayasasının yapmış olduğu düzenleme ile getirilen yeni hüküm ve ilkeler ışığında Sayıştay'ın yeniden düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmış (Md. 127) ve bu bağlamda yeni düzenlemelere duyulan ihtiyaca cevap vermek adına 832 Sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmıştır. Ancak gerek Anayasanın 127'inci maddesinde gerekse 832 Sayılı Kanununda yerel yönetim hesaplarının Sayıştay'ca denetlenmesine ilişkin açık bir hükme yer verilmediğinden Sayıştay'ın il özel idareleri ve belediyeler üzerindeki denetimine açıklık getirilememiştir. Bu nedenle, yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerinin denetimi

⁵³⁸ Şaban ÖZBEK, Mahalli İdareler Sorunu" *Mali Hukuk Dergisi*, S. 44, s. 19.

konusunda görünüşte bir boşluk olduğu konusu egemen olmuş ve bu boşluğu doldurmak amacıyla 832 Sayılı Kanuna Geçici 8'inci madde eklenmiştir⁵³⁹. Bu madde hükmü doğrultusunda yerel yönetimlerin denetimine ilişkin yasa hükümleri yürürlüğe girinceye kadar 2514 Sayılı Kanunun ve bu Kanuna ek düzenlemelerin il özel idareleri ve belediyelere ait hükümlerin uygulanmasına karar verilmiştir. Yani il özel idareleri ile belediyelerin hesapları, il genel meclisiyle belediye meclisleri tarafından birinci derecede incelenip onaylandıktan sonra Sayıştay'ca denetlenecektir. Diğer bir ifadeyle söz konusu dönemlerde Sayıştay'ın yerel yönetimler üzerindeki denetimi ikinci derecede bir denetim olarak gerçekleştirilmiştir⁵⁴⁰.

1982 Anayasasının yürürlüğe girmesi ile Sayıştay'ın yerel yönetimlerin denetimine ilişkin yeni bir düzenleme getirilmemiş 1961 Anayasasının kabul ettiği uygulamalar devam ettirilmiştir. Ancak çağdaş dünyada son dönemde yaşanan gelişmeler, Sayıştay denetiminin nesnel tabanının genişletilmesi yönünde olmuştur. Bu gelişmeler INTOSAI ve benzeri diğer uluslararası kurumlarının dokümanlarına da yansımıştır. Yine son dönemlerde, gerek ülkeler bazında, gerekse uluslararası kuruluşlar platformunda, Sayıştay denetimi ile Parlamentoların denetim fonksiyonunun etkinliği arasında ilişki kurulmakta ve Sayıştay denetimi saydamlığın, hesap verme sorumluluğunun güvencesi sayılmaktadır. Bu gelişmelere bağlı olarak Sayıştayların yaptığı denetimin kapsamı kamu kaynağının kullanıldığı tüm alanlara yayılması gerektiği düşüncesini yaygınlaştırmıştır⁵⁴¹.

Ülkemizde de 2001 yılında hükümetçe hazırlanan “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının” Sayıştay'ı ilgilendiren kısımlarında kamu kaynağı kullanan, ancak Sayıştay denetimi kapsamında bulunmayan kuruluşların Sayıştay denetimi kapsamına alınması ve özel yasaların Sayıştay denetiminden çıkmaya imkân veren maddelerinin kaldırılması ve böylece kamu kaynağı kullanımının parlamento tarafından eksiksiz denetlenmesine olanak sağlanması öngörülmüştür. Daha sonra günümüz şartlarına uymayan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun

⁵³⁹ 832 Sayılı Kanununun Geçici 8'inci maddesi “1961 Anayasası'nın 116'ncı maddesi gereğince il özel idareleriyle belediyelerin mali işlemlerinin denetlenmesine dair kanun yürürlüğe girinceye kadar, 16 Haziran 1934 Tarihli ve 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunun ve bu kanuna ek kanunların il özel idareleri ve belediyelere ait hükümleri yürürlükte kalır” şeklindeydi. Söz konusu bu düzenlemenin Anayasal dayanağı olarak da, 127'inci maddenin “... ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işleri...” cümlesi esas alınarak yapılmıştır.

⁵⁴⁰ İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay, s. 128.

⁵⁴¹ Seyit KOÇBERBER, “Kalkınma Ajansları ve Sayıştay Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 61, Nisan-Haziran 2006, ss. 49-50.

değiştirileceği, TBMM adına denetim yapan Sayıştay'ın denetim yetkisinin kapsamının, Cumhurbaşkanlığı, TBMM ve Üst Kurullar dâhil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşların hesaplarını içine alacak şekilde genişletileceği belirtilmişti. Nitekim bu gelişmeler neticesinde 10.12.2003 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen 5018 sayılı KMYKK ile daha önce Sayıştay denetimi dışında olan ve kamu kaynağı kullanan kurum ve kuruluşlar büyük ölçüde, dış denetim kurumu olarak Sayıştay'ın denetim kapsamına alınmıştır⁵⁴².

5018 sayılı Kanuna göre Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanmasını gerçekleştirecektir.

Bu gelişmeler bağlamında ortaya çıkan ve 2005 yılında 1982 Anayasasının Sayıştay ile ilgili maddesinde yapılan değişiklik neticesinde “Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılacağı (AY. md. 160/3)” hükme bağlanmıştır⁵⁴³. Bu yeni Anayasa hükmü karşısında yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması zorunlu ve programlı bir sürece bağlanmış oldu.

1. İl Özel İdarelerinin Denetimi

İl özel idaresi, halkın yerel nitelikteki ihtiyaçlarını karşılayan, karar organlarını seçilmiş kişilerin oluşturduğu, kamu tüzel kişiliğine sahip yerel yönetim kuruluşlarından birisidir. 5032 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun da “il özel idarelerinde denetimi; iç ve dış denetim olmak üzere, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar” hükmü bulunmaktadır. Bu denetim yollarının nasıl işleyeceği ile ilgili olarak da 5018 sayılı Kanun'a atıf yapılmaktadır. 5018 sayılı Kanunda dış denetim genel olarak Sayıştay tarafından yürütülecek mali işlemlere ilişkin bir hukuka uygunluk ve performans denetimi olacağı ifade edilmektedir.

Tablo 12 il özel idarelerin Sayıştay tarafından 2006 – 2010 yılları arasında yapılan denetim sonuçlarını göstermektedir. Buna göre Sayıştay 81 il özel idaresinin hem

⁵⁴² KOÇBERBER, agm., s. 50.

⁵⁴³ 5428 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, RG. T: 9.10.2005, Sayı: 25988

incelenen hesap sayısı bakımından hem de incelenen idarelerin bütçe büyüklükleri bakımından tamamının denetimine alındığını göstermektedir.

Tablo 12. Yerel Yönetim Kapsamındaki İl Özel İdarelerinin İnceleme Bilgileri

Yıllr	Mevcut Hesap Sayısı	İncele. Hesap Sayısı	İncele. Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların Bütçe Gideri Toplamı	Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İncel. Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
2006	81	81	100	3.043.090.461	3.043.090.461	100
2007	81	80	99	4.256.752.521	4.256.752.521	100
2008	81	81	100	5.568.810.000	5.568.810.000	100
2009	81	81	100	5.568.810.000	5.568.810.000	100
2010	81	80	99	7.338.577.328	7.281.606.190	99

Kaynak: 2006-2010 yılı Sayıştay faaliyet raporlarından derlenmiştir.

İl özel idareleri, yatırım harcamaları yüksek olan ve bütçe büyüklüğü itibariyle önemli bir yere sahip ve risk düzeyi yüksek nitelikte olabilecek yönetim birimleri olmalarından dolayı il özel idarelerin hemen hemen tamamı inceleme konusu yapılmıştır.

Ayrıca Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğünün kapatılarak il özel idarelerine devredilmesi nedeniyle de yeni teşkilatlanma faaliyetlerinin doğurabileceği riskleri değerlendirmek amacıyla da il özel idare hesaplarının incelenmesine önem verildiği ve toplamda 81 il özel idare hesabının (2007 ve 2010 yılları hariç) tamamının incelemeye tabi tutulduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 13. İncelenen Hesapların Kesinleşen İl Özel İdareleri Giderleri Toplamına Oranı

Yıllar	İl Özel İdarelerin Kesinleşen Bütçe Giderleri Toplamı (1)	Denetime Tabi Hesapların Bütçe Giderleri Toplamı (2)	İnceleme Oranı (%) (1/2)	İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı (3)	İnceleme Oranı (%) (1/3)
2006	5.662.057.000	4.256.752.521	75	4.256.752.521	75
2007	6.177.932.000	5.568.810.000	90	5.568.810.000	90
2008	6.838.966.000	5.568.810.000	81	5.568.810.000	81
2009	7.553.284.000	7.338.577.328	97	7.281.606.190	96
2010	8.652.767.000	8.235.458.000	96	8.125.568.245	94

Kaynak. www.muhasibat.gov.tr (Genel Yönetim Mali İstatistikleri); Sayıştay faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Burada ayrıca Sayıştay'ın yerel yönetim kapsamında, il özel idareleri üzerinde yapmış olduğu denetimleri, denetlenen hesapların toplam büyüklüğünün kesinleşen il özel idarelerinin bütçe rakamları içerisindeki oranına da bakmak gerekecektir.

Bu bağlamda oluşturduğumuz tablo 13'e göre Sayıştay, il özel idareleri üzerinde yapmış olduğu denetimler sonucunda 2006 yılında kesinleşmiş il özel idare bütçe giderlerinin %75'ini ve takip eden yıllarda sırasıyla kesinleşen bütçe gider rakamlarının % 90'ını, % 81'ini ve % 97'sini incelediğini görmekteyiz. Sonuç olarak Sayıştay'ın il özel idarelerin üzerinde yapmış olduğu denetimler sonucunda söz konusu idarelerin gider bütçelerinin önemli bir bölümünü incelemeye tabii tuttuğunu görmekteyiz.

2. Belediyelerin Denetimi

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun ilgili maddesi iç ve dış denetimin 5018 sayılı kanun hükümlerine göre yapılacağını hükme bağlamıştır (md. 55). Bu bağlamda Sayıştay tarafından yapılacak olan dış denetim; genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

* Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

* Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Tablo 14'de büyükşehir belediyeleri, il belediyeleri, ilçe belediyeleri, belde belediyeleri ve bağlı kuruluşlarının 2008'den günümüze hesaplarının inceleme sonuçlarını göstermektedir. Tabloya göre 2008'den itibaren belediye hesaplarının bütçe büyüklükleri olarak önemli bir bölümünü oluşturan 16 büyükşehir belediyesinin tamamı denetim kapsamına alınarak inceleme konusu yapıldığı görülmektedir. 65 adet il belediye hesabının 2008 yılında 64 adedinin, 2009 yılında 62 adedinin ve 2010 yılında 60 adedinin incelendiği görülmektedir. Buna göre Sayıştay'ın 2007 yılından günümüze il belediye hesaplarının hem sayısal olarak hem de bütçe büyüklükleri olarak azalarak devam ettiği görülmektedir.

Tablo 14. Yerel Yönetim Kapsamındaki Belediye Hesaplarının İnceleme Bilgileri

Yıl	Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Mevc. Hesap Sayısı	Yıld. İncel. Hesap Sayısı	İncel. Oranı (%) (Hesap Sayısı)	Denetime Tabi Hesapların Bütçe Gid. Toplamı	Döneminde İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı	İncel. Oranı (%) (Bütçe Gid. Göre)
2008 Yılına Ait İnceleme Sonuçları	B.şehir Belediyesi	16	16	100	10.460.852.000	10.460.852.000	100
	BŞ. Belediye Kuruluş Hs.	24	22	92	7.377.218.000	7.320.827.000	99
	BŞ. Bağlı İlçe Belediyesi	120	111	93	5.838.048.000	5.773.166.000	99
	İl Belediye Hs.	65	64	99	2.408.871.000	2.395.638.000	99
	İlçe Bel. Hs.	762	277	36	3.587.390.000	2.324.832.000	65
	Belde Bel. Hs.	2.280	25	1	4.344.117.000	2.026.860.000	47
	TOPLAM	3.267	515	16	34.016.496.000	28.478.001.000	84
2009 Yılına Ait İnceleme Sonuçları	B.şehir Belediyesi	16	16	100	12.334.848.980	12.334.848.980	100
	BŞ. Belediye Kuruluş Hs.	19	18	99	8.125.885.790	7.631.265.090	94
	BŞ. Bağlı İlçe Belediyesi	143	116	81	7.283.111.250	7.055.859.730	97
	İl Belediye Hs.	65	62	95	3.402.805.360	3.329.537.240	98
	İlçe Bel. Hs.	749	388	52	4.516.759.480	3.581.297.660	79
	Belde Bel. Hs.	1.976	67	3	2.289.973.290	406.142.500	18
	TOPLAM	2.968	667	23	37.963.384.150	34.348.951.210	90
2010 Yılına Ait İnceleme Sonuçları	B.şehir Belediyesi	16	16	100	13.662.594.751	13.662.594.751	100
	BŞ. Beled. Kuruluş Hs.	19	18	95			95
	BŞ. Bağlı İlçe Belediy.	143	97	68	6.826.212.577	5.912.047.389	87
	İl Beled. Hs.	65	60	92	3.184.023.604	2.920.743.957	92
	İlçe Bel. Hs.	749	285	38	4.422.166.053	3.244.649.935	73
	Belde Bel. Hs.	1.976	151	8	2.199.470.503	612.297.129	28
	TOPLAM	2.949	609	21	30.294.467.489	26.352.333.162	87

Kaynak: 2006-2010 yılı Sayıştay faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Burada ayrıca Sayıştay'ın yerel yönetim kapsamındaki idareler üzerinde yapmış olduğu denetimleri, denetlenen hesapların toplam büyüklüğünün kesinleşen büyükşehir belediyeleri, ilçe ve belde belediyelerinin kesinleşen bütçe rakamları içerisindeki oranına da bakmak gerekecektir.

Tablo 15’te ise 2007’den itibaren belediye hesaplarının bütçe büyüklükleri olarak önemli bir bölümünü oluşturan 16 büyükşehir belediyesinin Sayıştay tarafından denetlenen bütçe büyüklükleri ile söz konusu kurumların gerçekleşen bütçe büyüklüklerinin karşılaştırılması yapılmaktadır. Buna göre Sayıştay, 16 büyükşehir belediyesinin gerçekleşmiş bütçe büyüklükleri açısından gider bütçelerinin tamamını denetim kapsamına alarak inceleme konusu yaptığı anlaşılmaktadır.

Tablo 15. İncelenen Hesapların B.Şehir Belediyeleri Bütçe Giderleri Toplamına Oranı

Yıllar	B.Şehir Bel. Kesinleşen Bütçe Giderleri Toplamı (1)	Denetime Tabi Hesapların Bütçe Giderleri Toplamı (2)	İnceleme Oranı (%) (1/2)	İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı (3)	İnceleme Oranı (%) (1/3)
2007	10.460.852.000	10.460.852.000	100	10.460.852.000	100
2008	12.334.848.980	12.334.848.980	100	12.334.848.980	100
2009	13.662.594.751	13.662.594.751	100	13.662.594.751	100
2010	13.836.250.000	13.836.250.000	100	13.836.250.000	100

Kaynak. www.muhasibat.gov.tr (Genel Yönetim Mali İstatistikleri); Sayıştay faaliyet raporlarından derlenmiştir

Tablo 16’ta ise ilçe ve belde belediyelerinin yıllara göre kesinleşen gider bütçe büyüklüklerini, Sayıştay’ca denetime tabi tutulan belediye hesaplarının kesinleşen bütçe büyüklüklerini ve denetlenen hesapların bütçe büyüklüklerini görmekteyiz. Bu tabloya göre Sayıştay ilçe ve belde belediyelerinin kesinleşen bütçe rakamlarının hemen hemen yarısı kadarını denetime tabi tuttuğu anlaşılmaktadır.

Tablo 16. İncelenen Hesapların İlçe ve Belde Belediyeleri Bütçe Giderleri Toplamına Oranı

Yıllar	Belediyelerin Kesinleşen Bütçe Giderleri Toplamı (1)	Denetime Tabi Hesapların Bütçe Giderleri Toplamı (2)	İnceleme Oranı (%) (1/2)	İncelenen Hes. Bütçe Gideri Toplamı (3)	İnceleme Oranı (%) (1/3)
2007	12.672.893.000	7.931.507.000	63	4.351.692.000	34
2008	15.242.834.000	6.806.732.770	45	3.987.440.160	26
2009	14.123.326.000	6.621.636.556	47	3.856.947.064	27
2010	16.801.958.000	7.251.452.420	43	4.210.521.000	25

Kaynak. www.muhasibat.gov.tr (Genel Yönetim Mali İstatistikleri); Sayıştay faaliyet raporlarından derlenmiştir

Tablodan da anlaşılacağı üzere denetlenen hesapların bütçe büyüklüğü belediyelerin gerçekleştirmiş bütçe büyüklüklerinin ancak % 27’ler düzeyinde kalmaktadır. Bu durum bizlere Sayıştay’ın diğer belediyelerin ve kuruluşların denetimlerini ilçe ve belde belediyelerin hesaplarının denetimine tercih ettiğini göstermektedir. Bunun nedeni olarak da söz konusu belediyelerin bütçelerinin diğer idarelere nazaran küçük kalması ve Sayıştay’ın mevcut insan kaynaklarını daha verimli kullanmak istemesini gösterebiliriz.

II. YARGI DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAYIŞTAY’IN YARGILAMA FONKSİYONU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Sayıştay denetçileri kendilerine verilen idare hesaplarıyla kesin hesap ve işlemleri, kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelerdeki esas ve usuller çerçevesinde inceleyerek sonucunu birer raporla başkanlığa bildirmekle görevlidirler. Yargılama fonksiyonuna ilişkin süreç bu raporların başkanlığa intikaliyle başlamakta dairesinin verdiği kararla sonlanmaktadır.

A. YARGILAMANIN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN YARGILAMA FAALİYETİ

1. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Yargılamanın Hızı

Günümüz hukuk literatüründe ifade edildiği gibi “geciken adalet, adalet değildir” sözünden harekete Sayıştay’ın hesap yargılamasının hızlı bir şekilde sonlandırılması yargılamanın etkinliği bakımından büyük öneme sahiptir. Diğer bir ifadeyle Sayıştay yargılamasında etkinlik sağlanmak isteniliyorsa yargılamanın hızlı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Özellikle enflasyonist bir ortamda yargılamanın hızla sonuçlandırılması ve kamu zararının enflasyon karşısında çok fazla erimeden geri dönüşünün sağlanması büyük öneme sahiptir.

Tabii buradaki hızlı yargılamadan kasıt, her şeyden önce asla “acele yargılama” şeklinde anlaşılmalıdır. En net ifadesiyle, “beyhude zaman harcamadan yargılama yapma” şeklinde tanımlarsak doğru bir tespitte bulunmuş oluruz. Adalet anlayışını bir tarafa bırakmamak kaydıyla, mümkün olan en seri şekilde yargılama yapılmalı, hem

mahkemenin hem de tarafların kıymetli zamanı boşa harcanmamalı⁵⁴⁴ ve mümkün olan en kısa sürede kamu zararı giderilmelidir.

Hızlılık (basitlik), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde, âdil yargılanma hakkının bir yönü olan “makul sürede yargılanma” şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Md. 6). Söz konusu durum Avrupa Birliği temel haklar bildirgesinde de (Md. 47/2) “Herkes, daha önceden yasa ile tesis edilmiş bağımsız ve tarafsız bir mahkemede makul bir süre içinde yapılacak adil ve kamuya açık bir duruşma yapılması hakkına sahiptir” şeklinde ifade edilmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında belli bir süre öngörüp, bu sürenin aşımı makul sürede yargılama hakkının ihlali sonucunu doğurur şeklinde bir mutlak süre belirlemek yerine; önüne gelen davanın kendi özel şartları içerisinde bir değerlendirme yapmayı yeğlemiş olması önemlidir. Ayrıca mahkeme dikkate alınması gereken süreci tespitte öncelikle zaman açısından kendi yetkisini belirlemektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin makul sürede yargılanma hakkıyla ilgili birtakım kıstasları vardır; çabukluk ögesi değerlendirilirken bu kıstaslardan istifade edilebilir. Emsal davalara göre ortalama dava süresinin aşılp aşılmadığı, aşılmış ise ne derece tolere edilebilirliği, davanın karmaşıklığı, tarafların davranışları, yetkililerin tutumu, mahkemenin tutumu gibi özellikler göz önünde tutulması gerekir.

832 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde süre açısından hesap yargılamasındaki tek sınır hükmen onanma müessesinden kaynaklanmaktaydı. Buna göre, hesabın Sayıştay'a noksansız verildiği tarihten itibaren iki yıl içinde yargılanması gerekmekte; aksi takdirde hesap hükmen onanmaktaydı. Ayrıca hesap iki yıl içerisinde yargılansa bile bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenme süresini belirleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı.

6085 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan yeni düzenleme ile yargılaması yapılan raporların sonuçlandırılması için altı aylık süre öngörülmüştür. Kanunla getirilmiş bulunan altı aylık süre savcı ve üye düşüncelerinin bildirilmesi için belirlenen sürelerin dışında kalan, raportörlerin raporları inceleyerek yargılamaya hazırlaması, yargılama süreci, yargılama sonrası tutanak ve ilamların yazılması, imza ve havale süreleri olarak

⁵⁴⁴ İbrahim ÇETİN, “Yargılamada Etkinlik Arayışları: Medeni Usul Hukukunda Usul Ekonomisi”, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül 2010, S. 78, s. 86.

kabul edilmesi gerekmektedir. Bu düzenlemeye göre yargılama ile ilgili işleyiş şu şekilde gerçekleşmektedir;

“Sayıştay denetçileri tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlar ve eki belgelerle birlikte Sayıştay Başkanlığına sunulur. Başkanlık raporun sunulduğu tarihten itibaren “en geç on beş gün” içinde bu raporları ve eki belgeleri hesabın yargılamasının yapılacağı daireye gönderir. Başkanlık tarafından dairelere gönderilen yargılamaya esas raporlar daire başkanları tarafından öncelikle ve “en geç yirmi gün” içinde yazılı düşüncesini bildirmesi için başsavcılığa gönderilir. Başsavcılığın yazılı düşüncesini de içeren yargılamaya esas rapor, daire başkanı tarafından bu defa yine yazılı olarak düşüncesini bildirmesi için dairede görevli üyelerden birine havale edilir. Üye kendisine verilen yargılamaya esas rapor üzerinde gerekli incelemeyi yapar ve yazılı düşüncesi ile birlikte daire başkanlığına “en geç yirmi gün” içinde geri gönderir ve raporda konu edilen hesap ve işlemlerin yargılamasına başlanır. Yargılamaya esas raporların daireye havale edildikten sonra çalışmaya ara verme süresi hariç “en geç altı ay” içinde karara bağlanarak bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesi gerekmektedir”.

Görüldüğü üzere 6085 sayılı Kanun ve takip eden ikincil mevzuattaki düzenlemeler yargılamanın hızlı gerçekleşmesi adına süreler tespit etmiştir. Belirtilen bu süreler içersinde yargılamanın hızlı ve etkin bir şekilde yapılabilmesi için denetim sonucunda hazırlanacak olan raporların usulüne uygun ve eksiksiz olarak hazırlanması büyük öneme sahiptir.

Hesap mahkemesi niteliğine sahip olan Sayıştay daireleri, yargılama sırasında, mahkemelere veya yürütülen bir soruşturma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle hesap yargılamasına konu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli olduğuna kanaat getirmezse bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılaması durdurularak, sayman hesabı hüküm dışı bırakılabilmektedir. Hüküm dışı bırakılan bu hesap ve işlemlerin yargılamasına ancak hüküm dışı bırakılan hususlara ilişkin noksanlıklar giderildikten sonra devam edilmektedir (SK. Md. 50/3). Ancak hüküm dışı bırakılan işlemlerin takibi ve yaptırımını net olmadığından belge ve bilgilerin toplanması çok uzun zaman almakta hatta bazen hiç mümkün olmamaktadır. Böyle bir gecikme de

enflasyonist bir ortamda söz konusu işlemin takibini anlamsız hale getirmekte, hatta sorumlular mükâfatlandırılmış olmakta, bu da yargılama faaliyetlerini olumsuz yönde etkilemektedir⁵⁴⁵. Bu nedenle hesap yargılamasına konu olan hesap ve işlemlere ilişkin bilgi ve belgelerin usulüne uygun ve eksiksiz olarak hazırlanması ve dairelere noksansız gönderilmesi yargılamanın hızlı ve etkin bir şekilde yapılmasında önemli bir yere sahiptir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, Sayıştay Başkanı yargılamaya esas raporları ve eki belgeleri raporun Başkanlığa sunulduğu tarihten itibaren en geç on beş gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye göndermektedir. 832 sayılı Kanununda ise Başkanlığın raporları ve ona ait cetvel ve belgeleri yargılanmak üzere dairelere vereceği hükmü yer almakta ancak her hangi bir süre sınırı zikredilmemekteydi. Bu durum yeni düzenleme ile Başkanlığa yargılamaya esas raporları on beş gün bekletebilme imkânı tanınmış olduğunu göstermektedir. Kanuna ilişkin ikincil mevzuat düzenlemelerinde Başkanlık makamına tanınan on beş günlük sürenin hem çok fazla vakit kaybetmeden yargılama sürecinin başlatılması hem de yeni kurulacak “Rapor Okuma Komisyonu/Grubu” tarafından söz konusu raporlarda olabilecek hata ve eksikliklerin tespit edilerek düzeltilmesinin sağlanmasıyla daha sağlıklı, hızlı ve etkin bir yargılama sürecinin yaşanmasını sağlamak adına yapıldığını söylemek gerekir⁵⁴⁶.

Kanaatimizce Sayıştay’ın hesap yargılamasıyla ilgili mevzuatta yapılan son değişikliklerle, yargılamaya esas raporların dairelere gönderilmesi, hesap ve işlemlerin yargılamasının karara bağlanması, bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesine ilişkin, süre tayinin yapılması yargılamada etkinliğin sağlanması adına son derece olumlu bir gelişmedir.

Ayrıca, yapılan bu düzenlemelerin ne kadar önemli olduğunu Tablo 17’de yer alan bilgiler neticesinde de görebilmekteyiz. Bu bağlamda Tablo 17’ye baktığımızda Sayıştay’ın 2006 yılından itibaren sekiz yargılama dairesi tarafından gerçekleştirmiş olduğu yargısal faaliyetlerini görmekteyiz. Tabloda dikkatimizi çeken ilk husus Sayıştay’ın 2006 yılından itibaren dairelere intikal eden yargılamaya esas rapor sayılarının her yıl artarak devam ettiğidir. Bu durum bizlere Sayıştay dairelerinin yargısal anlamdaki

⁵⁴⁵ SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Yargılama Faaliyetlerinin Hızlandırılması ve Daha Etkin Hale Getirilmesi İçin Yapılması Gereken İşlemler Hakkında Rapor, s. 4.

⁵⁴⁶ YILMAZ, agm., s. 37.

yükünün her geçen yıl arttığını ve yargılamada hızlilik ve etkinlik noktasında sorunlar yaşanabileceğini göstermektedir.

Ayrıca burada Sayıştay dairelerinin kendilerine gelen yargılamaya esas raporların ne kadarını sonuçlandırdıkları yani hükme bağladıkları da yargılamanın etkinliği açısından önemli bir husustur. Dolayısıyla Tablo 17'ye göre Sayıştay daireleri kendilerine intikal etmiş raporların ortalama % 55'inin yargılamasını gerçekleştirerek ilamlarının düzenlenmiştir.

Tablo 17. Sayıştay'ın Dairelerde Yapılan Hesap Yargılamasının Sonuçları

Yıllar	Toplam Rapor Sayısı	Yargılanan Rapor Sayısı	Yargılanan Raporların Toplam Rapora Oranı	Tahsilât Miktarı	Tazmin Miktarı	Suç Teşkil Eden Fiiller
2006	2.495	1.334	53	16.859.113	39.894.332	43
2007	2.398	1.322	55	18.458.197	73.255.050	15
2008	2.406	1.293	54	27.878.617	77.790.271	24
2009	2.771	1.411	51	25.953.437	126.044.016	24
2010	3.201	1.908	60	64.823.249	745.127.739	28

Kaynak: Sayıştay Faaliyet Raporları (2006–2011)

Netice itibariyle dairelerde yapılan yargılamalar sonucunda kendilerine gelen raporların ancak yarısından biraz fazlasını sonuçlandırmış olmaları Sayıştay yargılamasının çokta etkin olmadığını göstermektedir. 6085 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatlarla hesap yargılamasına getirilmiş olan yeni düzenlemeler yargılamanın hızı ve etkinliği noktasında iyileşmeler sağlayacaktır. Tabi bu düzenlemenin yargılama faaliyetleri üzerindeki etkisinin ne kadar olacağını önümüzdeki yıllardaki uygulamalardan daha net bir şekilde görebileceğiz.

2. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Yargılamanın Açıklığı İlkesi

Yargılama ile ilgili olarak kamuoyunda ortaya çıkacak olan ve yargılamanın adil ve doğru olduğu (olmadığı) suretinde belirecek değer yargısının oluşumunda, yargılamanın açık olarak yapılmış bulunması, önemli bir etkidir. Dolayısıyla adalet açıklık ister. Kapalı kapılar ardında, ne olup bittiği bilinmeden, görülmeden tecelli eden

adalete adalet denemez. İşte bu nedendir ki, adil yargılanma her zaman “açık” yargılanma ile birlikte düşünülmüş ve düzenlenmiştir⁵⁴⁷.

Yargılamanın açıklığı ilkesi (aleniyet ilkesi) mahkeme oturumlarına, ilgili olsun olmasın herkes için muhakemelerin ve mahkeme celselerinin açık bulundurulması demektir⁵⁴⁸. Bu ilke Tanzimat ve Islahat Fermanlarında ve bugüne kadar ki bütün Anayasalarımızda yer bulmuş bir ilkedir.

Hukuk sistemimizde aleniyet ilkesine verilen önem nedeniyle Anayasada açık bir şekilde düzenlenmiştir. 1982 Anayasasına göre “mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın ve kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir (Md. 141)” denilmektedir.

Yargılamada aleniyet ilkesinin benimsenmiş olmasının çeşitli faydaları vardır. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz;

* Yargılamanın sonucundan etkilenenlerin en başında taraflar gelmektedir. Bu nedenle de aleniyet ilkesinin uygulanması taraflar için bir teminat oluşturmaktadır. Adaletin dağıtımını halkın kontrol etmesine imkân vermek suretiyle, hâkimlerin yargılama ve kararlarda daha çok dikkat ve basiret göstermelerini ve bilhassa tarafsızlıklarını temin bakımından taraflar için büyük bir garanti teşkil edilmektedir⁵⁴⁹,

* Taraflar ispat bakımından önemli olan olayları ve delillerin neler olduğunu mahkemeden daha iyi bildikleri için soru sorma haklarını kullanmak suretiyle büyük ölçüde olaya ait delil ikamesine imkân sağlamaktadır⁵⁵⁰,

* Duruşmaların herkese açık olması, halkın adalete olan güvenini artırmaktadır,

* Aleni yargılamanın sağladığı diğer bir durumda, hukuki dinlenilme hakkının yerine getirilmesine hizmet etmesidir. Çünkü aleni yargılama, hukuka uygun, sağlıklı ve doğru yargılama yapılması için öngörülmüştür. Duruşmaların aleni yapıldığı ve kararın aleni olarak verildiği yargılamada, hukuki dinlenme hakkının iki unsuru olan, açıklamada

⁵⁴⁷ Yahya K. ZABUNOĞLU, “Adil Yargılama Hakkı ve Adil Yargılama Yapma Görevi”, *Yeni Türkiye*, Yargı Reformu Özel Sayısı, Y. 2, S. 10, Temmuz-Ağustos 1996, ss. 361-362.

⁵⁴⁸ YILMAZ, Hukuk Sözlüğü, s. 60.

⁵⁴⁹ Muammer AKSOY, “Muhakemelerin Aleniliği Prensibi”, *Forum Dergisi*, Sayı, 75-76, Ankara: 1957, s. 9.

⁵⁵⁰ M. Kamil YILDIRIM, *Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi*, İstanbul: 1990, s. 96.

bulunma ve taraf açıklamalarının dikkate alınarak gerekçeli kararın verilmesi daha fazla güvence altına alınmış olacaktır⁵⁵¹.

Yargılamada aleniyet ilkesinin Sayıştay yargılamasında olduğunu söylememiz pekte mümkün değildir. Bütün sakıncalarına rağmen Sayıştay kararları kapalı kapılar arkasında alınmaktadır⁵⁵². Son yapılan düzenlemeler ile ve özellikle Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinde de yerini bulan, yargılamalara çağrı, duruşma talebi, davaya müdahale gibi bazı düzenlemeler bir nebze olsa yargılamada aleniyet ilkesini sağlamaya yöneliktir. Ancak yapılan bu düzenlemelerin yargılamada aleniyet ilkesinin gerçekleşmesi noktasında yeterli düzeyde olduğunu söyleyemeyiz.

Şöyle ki yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunmak üzere görüşme gününden en az üç gün önce bildirimde bulunmak şartıyla ilgili grup başkanı, raporu düzenleyen denetçi, sorumlular ve ahizler çağrılabilir.

Yargılamada aleniyet ilkesinin yerine getirilmesi adına söyleyebileceğimiz diğer bir husus duruşma talebinde bulunma halidir. Yargılamaya esas raporlar hakkında sorumlular duruşma talebinde bulunabilirler. Sorumlular bu taleplerini denetçi sorguları üzerine düzenleyecekleri savunmalarında belirteceklerdir. Ancak bu durumda da yargılamanın açıklığı ilkesi tam anlamıyla gerçekleşmemektedir. Çünkü duruşma talebi ancak sorumlular tarafından istenebilmektedir ve yapılacak olan yargılama herkesin katılabileceği bir şekilde gerçekleştirilmeyecektir.

Aleniyet ilkesiyle ilgili yapılan bir diğer yeni düzenleme ise davaya müdahaledir. Hukukumuzda davaya müdahale (katılma) iki türlü olmaktadır. Bunlar, “Fer’i Müdahale” ve “Asli Müdahale”dir. Dairelerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğine göre ahiz(ler) (kendisine yersiz ödeme yapıldığı öne sürülen üçüncü kişi) Sayıştay yargılamasına fer’i müdahil olarak katılabileceklerdir. Ahiz(ler) duruşmaya fer’i müdahil olarak katılma isteklerini bir dilekçe ile Sayıştay’a bildirirler. Ahiz(ler) yargılamayı yapan dairenin bu başvuruyu kabul etmesi halinde duruşmaya katılarak açıklamalarını yaparlar. Sonuç olarak üçüncü kişi sayılan ahiz(ler) fer’i müdahaleyle, hukuki yararı olduğu gerekçesiyle, Sayıştay yargılamasında davaya, sorumluların yanında ve onun yardımcısı olarak

⁵⁵¹ Muhammet ÖZEKES, Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı, Ankara: 2003, s. 58.

⁵⁵² İNAN, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay, s. 197.

katılabilecekler ve savunmalarını yaparak Sayıştay yargılamasında etkinliğin sağlanmasına yardımcı olacaklardır.

Uygulamada karşılaşılan ancak yasal dayanağı olmayan bazı durumların, son düzenlemelerle Kanuni dayanağa kavuşturulması kanaatimizce yargılamada etkinliğin sağlanması adına olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilecektir. Bunun yanında taraflara ve ahizlere duruşma talebi ve davaya katılma hakkının verilmesi aleniyet ilkesi ve buna paralel olarak yargılamada etkinliğin sağlanması adına önemli bir gelişme olduğunu söyleyebiliriz.

3. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Ahizlerin Konumu

Sayıştay yargısında kendisine haksız (yersiz-fazla) ödemede bulunanlara veya ödenmesi gereken miktardan daha az ödeme yapanlara ahiz denilmektedir. Sayıştay yargılamasında sık sık karşılaşılan ve yargılamada etkinliğin sağlanması adına eleştiri getirebileceğimiz diğer bir konu da ahiz denilen kamu parasını (haksız – yersiz - fazla olarak) fiilen alan kişilerin hesap verme ve ödeme sorumluluğu çerçevesinde Sayıştay yargılamasında sorumlu tutulmaması diğer bir ifadeyle Sayıştay yargısında yerinin bulunmamasıdır.

Sayıştay yargılamasında verilen kesin hükümler sorumlu olarak kabul edilenler hakkında hüküm ifade etmektedir. Ancak, yargılama sonucu mevzuata aykırı görülerek hakkında tazmin kararı verilen hususlarda tazmine esas ödeme veya kesintiler genellikle ahiz olarak ifade edilen üçüncü kişilerle ilgili mali işlemlerdir. Dolayısıyla Sayıştay yargılamasında sorumlu tutulanlar ile genel itibarıyla kamu zararı neticesinde sebepsiz zenginleşenler ayrı kişilerden oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle kamu zararı neticesinde sebepsiz zenginleşen ahiz(ler) olmasına rağmen hukuken bunların sorumluluğu rücu müessesesi ile sağlanabilmektedir. Bu aşamada ise Sayıştay yargısı değil, adli veya idari yargı devreye girmektedir⁵⁵³. Söz konusu durum, Sayıştay yargısını ve Sayıştay

⁵⁵³ 1982 Anayasası Sayıştay ilamlarına karşı yönetsel yargı yoluna başvurulamayacağı kuralını getirmiştir. Dolayısıyla Sayıştay Kararlarına karşı başka bir yargı merciine başvurulamayacaktır. Ancak adli ve idari yargı mercileri Sayıştay ilamlarına karşı ahizler tarafından açılan davaları, Sayıştay'a bağlanan kesin hükme bağlama yetkisinin, sorumlu ve ilgililerin hesap ve işlemlerini kapsadığını dolayısıyla üçüncü kişilerin yani ahizlerin Sayıştay denetimine tabi olmadıklarını gerekçe göstererek başvurularını kabul edip yargılama işlemlerini yapabilmektedirler.

ilamlarının infazını olumsuz yönde etkilemekte ve hukuki açıdan çözüm bekleyen sorunlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ahiz(ler)in doğrudan Sayıştay yargılamasına katılamamaları yargılamada etkinliği etkilemektedir. Şöyle ki, Sayıştay denetimi sırasında kamu zararı tespit edildiğinde Sayıştay denetçisi sorgu müessesesini başlatmakta ve sorumlu olarak gördüğü kişilerden savunmalarını almaktadır. Bazen Sayıştay sorgularına karşı sorumluların bilgi birikimlerinin yetersiz oluşu nedeniyle gerekli savunmayı yapamadıkları söylenebilir. Dolayısıyla savunmaların doğru bir şekilde yapılamaması durumunda Sayıştay yargılamasında etkinlik sağlanamayacaktır. Bu bağlamda ahizlerin hem sorgu durumunda hem de devamında yapılacak olan yargılama sürecinde yargılamaya katılmaları ve kendilerine savunma hakkının tanınması yargılamada etkinliğin sağlanması adına olumlu bir gelişme olacaktır.

Ahizlerin yargılamada yer bulamamalarının diğer bir sonucu da rücu müessesesi veya iptal davası neticesinde Sayıştay ilamlarının adli yargıya intikal ettirilmesidir. Bu durum ise Sayıştay yargısı sonunda sorumlular için verilen kesin hükümler için adli yargılama sürecini başlatmaktadır. Böylece aynı konu yeniden başka bir yargılama alanı içerisinde yargılamaya tabi tutulmaktadır. Netice itibarıyla bu durum yargı fonksiyonunun etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır.

Söz konusu durumun diğer bir yansıması da Anayasal bağlamda iki kesin hükmün karşı karşıya gelmesidir. Şöyle ki idare, adliye mahkemelerinde alacağını geri almak için bir dava açtığında, davayı idare kazanmışsa sorun kalmaz ahiz üzerine düşün kamu zararını öder. Ancak davayı ahiz kazanmışsa yukarıda da değinildiği gibi iki kesin hüküm karşı karşıya gelir. Bir tarafta Sayıştay ilamı ile bağlı olan sorumlular diğer yanda kendilerine rücu edilemeyecek olan ahizler. Üstelik Sayıştay ilamları ile diğer adli ve idari yargı organlarının kararları arasında hüküm uyumsuzluğu bulunduğu takdirde uyumsuzluk mahkemesine gitme olanağı da bulunmamaktadır⁵⁵⁴.

Esasa ilişkin olarak gerçekleşebilecek diğer bir hususta, Sayıştay ilamıyla Devlet alacağının kişisel borç haline dönüştürülmesine karşılık asıl borçlunun ölümü, aczi gibi nedenlerle borcunu ödeyememesi olasılıklarında sorumlu tutulan muhasebe yetkilisinin durumudur. Söz konusu durum karşısında muhasebe yetkililerinin sorumluluğu çok fazla

⁵⁵⁴ OYMAK ve İNAN, age., s. 67.

ağırlaştırılmış olmaktadır. Sayıştay kararıyla daha makul yaptırımların bulunması kamu alacağının kendisine fazla ödeme yapılan gerçek borçlulardan kamu gücü kullanılarak tahsil edilebilmesi kanaatimizce, tutarlı bir önlem olacaktır.

Sonuç olarak, sorumlu memurlarla birlikte ahizlerin de sorumluluğa iştirak ettirilmesi ve ahizlerin de sorumlular arasına alınması; bir yandan sebepsiz zenginleşen ahizlerden tazmini sağlanacak, onlara savunma hakkı tanınacak diğer yandan adli yargının devreye girmesiyle doğacak hukuk kargaşası önlenecektir. Böylece ahizlere için kesinti yapılmasındaki yargısız infaz eleştirileri de kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

4. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Avukatlık Müessesesi

Avukatlık bir kamu hizmeti olup serbest meslek olarak yerine getirilmektedir. Serbestlik ve özgürlük onu diğer mesleklerden ayıran temel özelliklerinden birisidir. Avukatlığın amacı, her türlü hukuksal ilişkilerin düzenlenmesi, sorunların adalete ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesi amacıyla yargı organlarına, mahkemelere ve özel kişi ve kuruluşlara yardım etmektir. Bugüne kadar Sayıştay yargısal faaliyetleri içerisinde avukatlık müessesesinin fazla bir katılımı olmamıştır. Bunun nedenleri olarak mevcut koşullar içinde uygulanacak mali kuralların ilgililerce daha iyi bilindiği ve Sayıştay yargılamasında avukatlık müessesesinin usul ve esaslar bakımından düzenlenmemiş olması gösterilebilir⁵⁵⁵.

Sayıştay Kanununda davaya vekâlet ya da avukatlık müessesesi ile ilgili herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir. Kanaatimizce Sayıştay yargılamasında avukatlık müessesesine yer verilmesi yargılamanın etkinliğini artıracaktır. Sayıştay yargılamasında davaya vekâlet veya avukatlık müessesesi hem davacı tarafın hem de sorumluların temsili bakımından söz konusu olabilir. Şöyle ki Sayıştay yargılamasında kamu zararının tahsiline yönelik Sayıştay denetçisinin yanında hazine çıkarlarının temsilcisi olarak hazine avukatlarının davacı tarafından çalışmaları düşünülebilir. Ancak asıl önemli olan davalı tarafın yani sorumluların Sayıştay yargılamasında temsil edilmesidir. Sorumlular kendi birikimleriyle savunmalarını iyi bir şekilde yapabileceklerini düşünebilirler ancak yaptıkları savunmalar, başta hukuk ilkeleri, Anayasal haklar, yargılama hukuku ilkeleri ve teknik açıdan dar bir çerçevede kalabilecektir. Sayıştay yargılamasına avukatlık

⁵⁵⁵ OYMAK ve İNAN, age., s. 76.

müessesesinin dâhil edilmesi ile ahizlerin de yargılamada etkin bir şekilde yer almasını sağlayacak ve yargılamanın daha adil bir şekilde yapılmasını sağlayacaktır. Avukatların Sayıştay yargılamasında daha fazla rol almasıyla sorumlular ve ahizler haklarını ve çıkarlarını mesleği savunma olan insanların yardımıyla daha geniş bir çerçevede daha özenli bir biçimde savunma imkânına kavuşacaklardır⁵⁵⁶.

6085 sayılı Kanun ile getirilen yeni bir düzenlemeyle Sayıştay'ın sadece kanun yollarında değil bütün yargılama sürecinde söz konusu kanunda hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Muhakemeleri Kanununun geçerli olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla avukatlık müessesesi ile ilgili boşluğun HMK ile doldurulacağını düşünmekteyiz.

B. YARGILAMANIN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN SAYIŞTAY İLAMLARI

Sayıştay yargılaması sonucunda düzenlenen ilamlar başlıca üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar tazmin hükmolunan hususların yer aldığı birinci bölüm; liste halinde tahsilâtların yer aldığı ikinci bölüm ve tazmin ve tahsilâtlar dışında kalan işlemlerin beraat ettiğini ifade eden üçüncü bölümdür.

Bu kısımda 6085 sayılı Sayıştay Kanununun hesap yargılaması konusunda Sayıştay ilamlarına ilişkin getirmiş olduğu yenilikleri ve bu yeniliklerin yargılama fonksiyonunun etkinliğini sağlamadaki rolüne değinilecektir.

1. Yargılamanın Etkinliği Bakımından İlamların İçeriği

6085 sayılı Kanunla getirilen önemli bir yenilik de Sayıştay ilamlarında yer alması gereken hususların belirlenmesine yöneliktir. Söz konusu Kanun Sayıştay ilamlarında yer alması gereken hususları tek tek saymak suretiyle belirlemiştir. 832 sayılı Kanunda Sayıştay ilamlarında yer alması gereken hususlara ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktayken; uygulamada ilamların formatı Sayıştay Genel Kurul Kararı ile belirlenmekteydi. 6085 sayılı Kanun önceki uygulamada yer alan hususların yanı sıra ilk defa ilamlarda yer alacak hususlara ilişkin düzenlemeler de yapmıştır (Md. 51). Bu madde ile getirilen yenilikler şu şekildedir;

⁵⁵⁶ Atilla İNAN, “Sayıştay’da Avukatlık Aracılığıyla Yargılamanın Takibi Sorunu”, *Sayıştay Dergisi*, S. 16, Ocak-Mart 1995, s. 13.

Önceki uygulamada ilamlarda tazmin hükmü, hüküm dışı bırakılan hususlar ve tahsil edilmek suretiyle ilişiği giderilen hususlar yer almakta iken; yeni Kanun ile birlikte ilamlarda denetçinin yargılamaya esas raporda yer verdiği tüm hususların ve dayandığı hukuki sebeplerin özetinin, savcının düşüncesinin, istem sonucunun ve sorumluların savunmalarının özetinin yer alması zorunlu hale gelmiştir. Yani denetçinin kamu zararı oluştuğuna dair düşüncesine karşı hesap ve işlemlerin hukuki düzenlemelere uygun olduğuna dair daire hükmü de gerekçesiyle birlikte ilamlarda yer alacaktır.

832 sayılı Kanunun uygulamasında yersiz tahsilata ilişkin olarak tahsilatın iadesine karar verilmesi durumunda bu karar sadece tutanakta yer almakta ve kamu idaresine ayrıca yazı ile bildirilmekte iken yeni Kanunla birlikte yersiz tahsilat ve iadeye ilişkin kararlarda ilamda yer alacağından ayrıca yazı ile bildirmeye gerek kalmayacaktır.

Yine eski uygulamada hüküm ve kararın oybirliği veya oy çokluğu ile verilmiş olduğu ve varsa muhalefet şerhi sadece tutanakta yer almasına karşılık yapılan yeni düzenlemeler çerçevesinde bu hususlarda açık bir şekilde ilamda yer alacaktır. İlamlarda yer alacak olan diğer bir yenilikte duruşma yapılıp yapılmadığı hususunun belirtilmesi, duruşma yapılmış ise hazır bulunanların ad ve soyadlarına ilamlarda yer verilmesi gerekecektir⁵⁵⁷.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun ilamların içeriği noktasında getirmiş olduğu bu yeniliklerin Sayıştay yargılamasında etkinliği artıracağını düşünmekteyiz. Şöyle ki, öncelikle ilamların hangi unsurları içermesi gerektiğinin belirli bir kanun hükmüne bağlanmış olması ilamlarda belirli standardın yakalanmasını sağlayacaktır. İlamlarda standardın sağlanmasıyla daireler ilamları daha dikkatli ve özenli bir şekilde alacaklardır. İlamların alınmasında dikkatin ve özenin artırılmış olması etkinliği artırmada olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

Ayrıca ilamlarda denetçinin yargılamaya esas raporda yer verdiği tüm hususların ve dayandığı hukuki sebeplerin, savcının düşüncesinin ve sorumluların savunmalarının özetinin yer alması ilamların ilgili olduğu tüm hususları içermesi anlamına gelir ki bu da yargılamanın etkinliğini artırıcı bir unsurdur. Çünkü yargılama soncunda hazırlanacak olan ilamlar yargılamanın tüm unsurlarının dikkatlice incelenmesiyle alınabilecektir. Bu durum ise yapılan yargılamanın daha adaletli yapılmasını, alınan kararların daha adil

⁵⁵⁷ YILMAZ, agm., s. 38.

olmasını sağlayacaktır. Ayrıca yapılan bu düzenleme, ilamların anlaşılabilirliğini artıracak ve uygulamada gerekli olan tüm bilgilere zaman kaybına uğramadan ilamlar üzerinden ulaşılabilmesini sağlayacaktır.

2. Yargılamanın Etkinliği Bakımından İlamların Gerekçeli Olarak Yazılması

1982 Anayasasında “Bütün mahkemelerin her türlü kararı gerekçeli olarak yazılır” hükmü yer almaktadır. Her türlü yargı kararının gerekçeli olması, yargılama adaleti (yargılamanın doğruluğu, adilliği ve etkinliği) konusunda olumlu düşüncenin oluşmasında önemli bir etkidir. Gerekçeli olmayan her türlü yargı kararı, doğruluğu ve adilliği noktasında şüphe ve tereddütlerin doğmasına neden olmaktadır⁵⁵⁸.

Mahkeme kararının gerekçeli olması, gerek kanun yoluna başvurmak gerekse hakkaniyete uygun bir görüntü sunmak adına yargılamanın taraflarının menfaatini ilgilendirdiği gibi, demokratik bir toplumda kamunun menfaatini de ilgilendirmekte, mahkemelere olan güveni pekiştirmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi mahkemenin kararlarını gerekçeli verme yükümlülüğünü hakkaniyete uygun yargılama ilkesi çerçevesinde değerlendirmektedir. Bu bağlamda gerekçeli karar ilkesi, özellikle kanun yollarının açık olduğu durumlarda, hakkaniyete uygun yargılanma kavramının önemli bir unsuru olarak görülmektedir.

Sayıştay yargılamasında, 832 sayılı Kanunun uygulama dönemlerinde, gerek tahsilâtların gerekse beraat hükmü verilen konuların gerekçelerine ilamlarda yer verilmemekteydi. Dolayısıyla yargılamaya konu olan işlemler sonucunda taraflar hangi gerekçe ile beraat veya tazmine hükmolunduğunu kendilerine gönderilen ilamlardan anlayamamaktaydılar. Bu çerçevede hakkında beraat hükmü verilip de (hüküm dışı bırakılmayıp) ilgili mercilere bildirilmesine karar verilen hususlar ilamlarda yer almayıp sadece tutanakta yer aldığından kamu idarelerinin ve sorumluların bu husustan haberleri olmamaktaydı.

Fakat 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile getirilen düzenlemeyle, birer hesap mahkemesi olan Sayıştay dairelerinin kararları sonucu düzenlenen ilamlarda yargı raporunda bulunan tüm konuların gerekçeli olarak düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

⁵⁵⁸ ZABUNOĞLU, agm., s362.

Dolayısıyla bu düzenleme sonucunda hesap yargılaması sonucu düzenlenen ilamlar mahkeme kararını gerekçesi ile birlikte alınacaktır. Mahkeme kararının gerekçesi, o davaya konu olan maddi olguların mahkemece nasıl nitelendirildiğini, kurulan hükmün hangi nedenlere ve hukuksal düzenlemelere dayandırıldığını ortaya koyar. Kısacası maddi olgular ile hüküm arasındaki mantıksal bağlantıyı gösteren bir niteliğe sahip olmaktadır.

Sayıştay ilamlarının gerekçeli olarak alınması yargılamanın daha etkin hale getirilmesine hizmet edecektir. Öncelikle alınan kararlarla maddi olgular arasındaki bağın tam olarak kurulmasıyla mahkemelere karşı güvenin ve adalet duygularının pekişmesini sağlayacak ayrıca kararlar alınırken gerekçenin hazırlanacak olması mahkeme tarafından alınacak kararların keyfilikten uzak olmasını sağlayacaktır.

İlamların gerekçeli olarak hazırlanmasının diğer bir etkisi de mahkeme tarafından alınan kararların sorumlular tarafından daha anlaşılır hale gelmesidir. İlamların anlaşılır hale gelmesi Sayıştay yargılamasında yer alan kanun yollarına başvuru müessesesinde etkinlik sağlayacaktır. Şöyle ki taraflar, Sayıştay ilamları gerekçeli olarak hazırlanmadığı dönemlerde, kararları anlamada, değerlendirmede zorlanmakta ve alınan kararları gerekli olup olmadığına bakmaksızın temyize taşıyabiliyorlardı. Netice itibarıyla bu durum hesap yargılaması üzerindeki iş yükünü artırmaktaydı. Dolayısıyla Sayıştay ilamlarının gerekçeli olarak yazılması tarafları ikna etmede daha etkili olacak, aynı zamanda ilamların temyize konu edilmesi halinde daha etkin ve hızlı bir biçimde sonuçlanmasını sağlayacaktır.

3. Yargılamanın Etkinliği Bakımından Sorumluluk Müessesesi

Sayıştay hesap yargısı sonucu sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde “beraat” ve “tazmin” olmak üzere iki türlü karar verilmektedir. 6085 sayılı Kanun’un kamu zararı hususunda 5018 sayılı Kanun’a yaptığı atıf nedeniyle Sayıştay hesap yargısı sonucu verilecek kararlar “kamu zararı” kavramı esas alınarak tesis edilmektedir.

Kamu mali yönetiminde kamu zararı kavramı, 6098 sayılı Borçlar Kanunu’ndaki haksız fiil sorumluluğuna paralel bir şekilde düzenlenmiştir. Haksız fiil sorumluluğunun unsurlarını; hukuka aykırı fiil, zarar, kusur ve illiyet bağı oluşturmaktadır. 5018 sayılı Kanun’da mali sorumluluk için illiyet bağı sayılmamakta, illiyet bağı kavramı kamu zararının bir unsuru olarak Sayıştay hesap yargısı açısından 6085 sayılı Kanun’da

düzenlenmektedir. Bu bağlamda yeni Sayıştay Kanunu “Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür” demek suretiyle illiyet bağı ilkesini hesap yargısında kamu zararının önemli bir unsuru olarak ele almıştır.

İlliyet bağı sebep sonuç ilişkisi demektir. Yani, zarar dediğimiz sonucun buna sebep olanların fiilinden kaynaklanması gerekir. Başka sebeplerden kaynaklanan zararlar için sorumluluk söz konusu olmayacaktır⁵⁵⁹. Diğer bir ifadeyle sorumluların mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucu oluşmayan başka sebeplerden dolayı ortaya çıkan kamu zararları sorumlulara ödettilerilemeyecektir.

Sorumluluk hukukunda, bir zarara yol açabilecek birden fazla sebep bulunduğu takdirde hangi sebebin zarara neden olduğunun tespit edilmesi yani illiyet bağının kurulması açısından iki teori bulunmaktadır. Bunlar; “şart teorisi” ve “uygun illiyet teorisi”dir⁵⁶⁰.

Şart teorisinde, ortaya çıkan her zarar bunun doğması için zorunlu bulunan bütün fiillerle sebep sonuç ilişkisi içerisinde. Bu teoride, bir sonucun ortaya çıkmasında bulunması gereken bütün şartların aranması gerektiği ifade edilmektedir. Şart teorisi zararlar illiyet bağının kurulmasında belirsizliklere yol açabilecek nitelikte görüldüğünden eleştirilmektedir. Zira bir zararın doğmasına yol açan çok uzak sebeplerden dahi sorumlu tutulma tehlikesi ortaya çıkmaktadır⁵⁶¹.

Uygun illiyet teorisinde ise zarardan sorumlu tutulacak fiilin saptanmasında yaşam deneyimleri ve olayların akışına göre en uygun olan fiil araştırılacaktır. Zarar olarak nitelenen sonuçtan en uygun olan sebebin sorumlu tutulması gerekmektedir. Türk hukukunda öğretisi ve yargı kararları uygun illiyet teorisinde yoğunlaşmaktadır⁵⁶².

832 Sayılı Kanuna göre Sayıştay’ca haklarında kesin hüküm verilirken sorumlular ile sorumlulukları arasında bağ şart teorisinin belirlediği kriterler doğrultusunda kurulmaktaydı. Ancak yeni Sayıştay Kanunu ile getirilen yeniliklerle beraber çıkarılacak olan ilamlarda sorumlular ile mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri arasında illiyet bağı kurulması ilkesi getirilmiştir. Netice itibarıyla, Sayıştay daireleri tarafından kesin

⁵⁵⁹ Ahmet M. KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku Genel Hükümleri, 7.B., Ankara: 2006,s. 213.

⁵⁶⁰ Erdal KULUÇLU, “Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, *Sayıştay Dergisi*, S. 82, Temmuz-Eylül 2011, ss. 67-68.

⁵⁶¹ KILIÇOĞLU, age., ss. 213-214.

⁵⁶² KILIÇOĞLU, age., s. 214.

hüküm verilirken sorumlular ile mevzuata aykırı karar, eylem ve işlemler arasında illiyet bağı kurulması ve düzenlenen Sayıştay ilamlarının da illiyet bağı kurularak oluşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla yeni getirilen düzenleme ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun uygulandığı dönemlerde, hesap yargılamasında adalet ve hakkaniyet noktasında eksiklikleri bulunan “şart teorisi” gibi önemli bir sorunun giderildiğini söyleyebiliriz.

Uygun illiyet teorisinde, ortaya çıkan zararın sebebinin belirlenmesinde yaşam deneyimleri ve olayların akışına göre en uygun olan fiil göz önünde tutulacaktır. Söz konusu teorinin kamu mali yönetiminde ve Sayıştay hesap yargısında uygulanması sonucu somut olayın durumuna göre hakkaniyet ilkesi çerçevesinde karar verme imkânı doğacaktır.

Çünkü kamu mali yönetimi üstten alta doğru yetki ve görev paylaşımı bulunan kamu görevlilerinden oluşmaktadır. 1050 sayılı Kanun’un uygulandığı dönemlerde üstte bulunan kamu görevlisinin kullandığı bir yetki sonucu oluşan kamu zararı en altta bulunan ve yetki yönünden sınırlı imkânları bulunanlara ödettirilebilmekteydi. Oysa uygun illiyet bağı çerçevesinde ortaya çıkan kamu zararı ile sebep arasındaki gerçek sebep araştırıldığında tazmin yükümlülüğü yaşam deneyimlerine ve hayatın akışına göre kamu zararına sebep olan üzerinde kalacaktır. Örneğin, bir kamu idaresinin üst yöneticisinin bir üst norma aykırı olarak yayınladığı bir genelgeye göre bir ödeme yapıldığı takdirde, söz konusu ödemeden kaynaklanan tazmin sorumluluğunun üst yöneticiye ait olması gerekir. Çünkü üst yöneticinin işlemi ortaya çıkan kamu zararının gerçek sebebi durumuna gelmekte ve diğer sorumlularla zarar arasındaki bağ kesilmektedir. Aksi takdirde kusur sorumluluğu ilkesinin bir anlamı kalmayacak ve diğer sorumlular kusursuz sorumluluk çerçevesinde ortaya çıkan kamu zararından sorumlu tutulacaklardır⁵⁶³.

Netice itibariyle Sayıştay yargılamasında hakkaniyet ve adalet duygularına uymayan şart teorisinden vazgeçilerek yerine uygun illiyet teorisine geçilmiş olması Sayıştay yargılamasında etkinliği artıracak bir durum olarak değerlendirilebilecektir.

⁵⁶³ KULUÇLU, “Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, s. 69.

III. YARGI DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAYIŞTAY YARGILAMASI SONUÇLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

A. YARGILAMANIN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN İLAMLARIN İNFAZI

Yargılamaya esas raporların daireye havale edildikten sonra çalışmaya ara verme süresi hariç en geç altı ay içinde karara bağlanarak bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesi yapılır. Altı aylık süre yargılamaya esas raporların eksiksiz ve tam olarak daireye havale edilmesinden sonra işlemeye başlar.

Daire tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda;

- Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna,
- Kamu zararının sorumlulardan tazminine,
- Hesap ve işlemler ile ilgili olarak kamu zararı oluşmadığından ilişilecek bir hususun bulunmadığına,
- Gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir.

Bizim için burada önemli olan durum “kamu zararının sorumlulardan tazminine” karar verilmesi halinde izlenecek yol ve bu izlenen yol neticesinde tazminine karar verilen kamu zararının tahsil edilebilme durumudur. Çünkü Sayıştay yargılamasının etkinliğinin incelenmesi bir ölçüde girdiler yanında çıktıların değerlendirmesini de gerektirmektedir. Bir başka ifadeyle Sayıştay yargılamasının etkinliğini tam olarak analiz edebilmek için Sayıştay ilamlarının infaz koşullarını ve infaz kararının uygulamadaki yansımalarını incelemek gerekir.

Sayıştay ilamlarının infazında sorumlular kimlerdir? Sorumluluklarını yerinde ve zamanında yerine getirmeyenler hakkında hangi hükümler uygulanır? Sayıştay ilamları ile ne kadar kamu alacağı saptanmıştır? Sayıştay’ca saptanan kamu alacağı ne oranda geri alınmıştır? Hangi usullerle ne kadar zamanda bu işleyiş tamamlanmıştır? Gibi sorulara objektif cevaplar alınabilirse bir bakıma Sayıştay yargılamasının mevcut anlayış içerisindeki etkinliğini ölçebilme anlamına gelecektir.

1. Yargılamanın Etkinliği Bakımından İlamların İnfazında Sorumluluk Müessesesi

Sayıştay yargılamasında önemli olan konulardan birisi de Sayıştay ilamlarının infazını izleyecek olan sorumlular konusudur. Buna göre 832 sayılı Kanuna göre Sayıştay

ilamlarının yerine getirilmesini izlemekten, ilamların gönderildiği kurumların en büyük amiri sorumlu tutulmuşken 6085 sayılı Kanuna göre ilam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumlu tutulmuştur.

832 sayılı Kanunun uygulandığı dönemlerde sorun, ilamların gönderildiği kurumların en büyük amirinin kim ya da kimler olduğu konusundaki kargaşadan kaynaklanmaktaydı. Ancak yeni Kanun ile getirilen düzenleme ile sorumluların üst yönetici olduğu tespit edilmiştir. Üst yöneticilerin kimler olduğu ise 5018 sayılı KMYKK'da belirtilmiştir. Buna göre bakanlıklarda müsteşar (Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır), diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Dolayısıyla yeni Sayıştay Kanunu ile üst yönetici olarak belirlenen bu kişiler Sayıştay ilamlarının infazı konusunda sorumlu tutulmuşlardır. Bunun yanında yeni Kanun ile Sayıştay ilamlarının infazını izlemekle sorumlu tutulacak görevliler arasına bir sorumlu daha eklenmiştir. Buna göre, Sayıştay ilamlarının infazını izleyecek diğer bir kişi de Sayıştay Başsavcısıdır. Bu bağlamda Sayıştay Başsavcısı da Sayıştay ilamlarının infazını izleyecek ve bu hususla ilgili gerekli işlemleri yapacaktır.

Özelliği nedeniyle Sayıştay ilamlarının izlenmesi ve icra yoluyla tahsili Devlet muhasebesine ilişkin kurallarda ayrıca düzenlenmiştir. Söz konusu kurallara göre muhasebe yetkililerinin yönetim dönemine ait olmak üzere, Sayıştay'ca tazmin hükmedilen paralara ait ilamlar Bakanlıkça muhasebe birimlerine gönderilir. Muhasebe yetkililerince ilamda yazılı miktardan kısmen veya tamamen daha önceden kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmiş miktarlar bulunduğu takdirde, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın bu paraların hesaplara alınış kaydına ilişkin yevmiye tarih ve numarası ile miktarlarını gösteren bir liste düzenlenir. Söz konusu liste ilam suretine bağlanarak ilam tutarından bu miktarlar düşüldükten sonra arta kalan miktarlar yevmiye ve yardımcı defterlere kaydedilir⁵⁶⁴.

Muhasebe birimlerince Sayıştay ilamına dayanılarak kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmiş bulunan alacaklarla ilgili olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilât ile terkin, tenzil ve kaldırma işlemlerini gösteren "Sayıştay İlamları Bilgi Formu" her yılın

⁵⁶⁴ İNAN, "Sayıştay İlamlarının İnfazı", ss. 16-17.

Ocak ve Temmuz aylarının ilk haftasında bassavcilik@sayistay.gov.tr adresine elektronik posta yolu ile gönderilir. Herhangi bir nedenle elektronik posta yolu ile gönderilmeyen formlar belirtilen sürede Sayıştay Başkanlığına gönderilir.

Sayıştay İlamları Bilgi Formu her yılın ilamı için ayrı ayrı düzenlenir. Altı aylık süre içerisinde, herhangi bir yılın ilamı kapsamındaki alacakların durumunda tahsil, terkin, tenzil ve kaldırma gibi nedenlerle bir değişiklik yoksa o yılın ilamıyla ilgili o dönem için form düzenlenmesine gerek yoktur. Tahsilat, sorumluların rücu edebileceği kişilerden yapıldığı takdirde forma, tahsilatın yapıldığı kişinin ad ve soyadı ile birlikte, hangi sorumlu veya sorumluların müştereken veya münferit borcuna mahsup edildiği yazılır.

Sayıştay İlamları Bilgi Formuna göre ilamları infaz etmediği tespit edilen ve gereklerini yerine getirmeyen üst yöneticiler hakkında 6085 sayılı Kanunda belirtilen müeyyide kurallarının uygulanması için Başsavcılıkça durum, ilgili kuruma intikal ettirilir ve sonucu takip edilir.

6085 sayılı Kanuna göre Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen ve gereklerini yerine getirmeyenlerin aylıkları, Sayıştay'ın istemi üzerine ilgili kamu idarelerince yarım olarak ödenir. Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen ve gereklerini yerine getirmeyenler, kendilerine yarım aylık ödenmeye başlandığı tarihten itibaren Sayıştay'ca belli edilen bir süre içinde yine ilamların infazını izlemez ve gereklerini yerine getirmez iseler bu defa ilgili kamu idaresince mevzuattaki usuller çerçevesinde görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma ya da kovuşturma yapılabilecektir.

Ayrıca ilgili birimlerden alınan bilgiler sonucunda ilamların yıllar itibariyle infaz durumu ve infaz etmeyenler hakkında yapılan işlemlere ilişkin Başsavcılıkça, her yılın üçüncü ayında, Başkanlık makamına bilgi sunulur.

6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu'nun Sayıştay ilamları ile ilgili getirmiş olduğu düzenlemeler, kanaatimizce Sayıştay'ın yargıma faaliyetini daha etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmesini sağlayacaktır. Çünkü yeni Sayıştay Kanunu ile ikincil mevzuatta ilamların infazı konusu açık ve tereddüde mahal vermeyecek derece düzenlenmiştir.

Netice itibariyle yapılan düzenlemeler ile ilamların infazında;

- Üst yöneticilerin açık bir şekilde sorumlu tutulması,

- Bu görevi yerine getirmeyenler hakkında uygulanacak yaptırımların neler olduğu açık bir şekilde belirtilmesi,
- Muhasebe yetkilileri tarafından Ocak ve Temmuz ayları olmak üzere yılda iki kez “Sayıştay İlamları Bilgi Formu” ile ilamlarda belirtilen tazmin hükümlerine istinaden gerçekleştirilen nakden veya mahsuben yapılan işlemlerin Sayıştay’a bildirilmesi gibi hususların düzenlenmiş olması,
- İlamların yıllar itibariyle infaz durumu ve infaz etmeyenler hakkında yapılan işlemlere ilişkin Başsavcılıkça, her yılın üçüncü ayında, Başkanlık makamına bilgi sunulacak olması,
- Başsavcılığın ilamların infazını izleme ve gereklerini yerine getirme noktasında görevli sayılması,

Sayıştay yargılamasında etkinliği artırıcı unsurlar olarak değerlendirilebilir.

2. Yargılamanın Etkinliği Bakımından İlamların İnfazı

Kesin hesap kanun tasarılarında Sayıştay ilamlarına ilişkin herhangi bir madde yer almamakla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanunundaki bir düzenleme ile kesin hesap kanunu tasarıları eklerine, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvelin eklenmesi gerekmektedir (Md. 41/5). Bu bağlamda, kesin hesap kanun tasarıları eki olarak, gerek kurum kesin hesap tasarılarına gerekse merkezi yönetim kesin hesap tasarısına, kesinleşen Sayıştay ilâmları uygulama sonuçları cetveli eklenmektedir.

Uygulamada, Sayıştay ilam müdürlüğü kesinleşmiş ilamlar listesi ile kurum kesin hesap tasarıları ve merkezi yönetim kesin hesap tasarısı eklerinde yer alan kesinleşmiş ilâmların uygulama sonuçları cetvelleri karşılaştırılmaktadır. Söz konusu karşılaştırmalarda ortaya çıkan ve (incelenmek, gereğinde sorgu konusu yapılmak ve karşı görüş alınmak suretiyle) sabit bulunan hata ve uyumsuzluk tespitlerinin genel uygunluk bildirim tasarılarına kaydedileceği tabiidir.

Tablo 18 bizlere son dört yıla ait genel bütçeli idarelerin kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının infazını göstermektedir. Buna göre;

31.12.2008 tarihine kadar genel bütçe muhasebe birimlerinde kesinleşen ilamlarla 58.744.923,77 Türk Lirası ve 3.867.938,29 ABD Doları tazmin hükmünün verildiği

görülmektedir. Daha sonra bu tutarlardan toplam 36.031.887,73 Türk Lirası ve 3.854.819,28 ABD Doları (teyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi gibi kanun yolları ile diğer kanuni gerekçelerle) silme-düşme yapılması sonucunda geriye 22.713.036,04 Türk Lirası ve 13.119,02 ABD Doları kaldığı görülmektedir. Bu tutardan da 12.159.760,55 Türk Lirası ve 13.119,02 ABD Dolarının tahsil edilmesiyle 10.553.275,49 Türk Lirasının ertesi yıla devredildiği döviz cinsinden ödenmesi gereken tutarın tamamı tahsil edildiği için ertesi yıla devri bulunmadığı anlaşılmaktadır. Sonuç itibariyle 2008 yılında silme ve düşmeden sonra kalan 22.713.036,04 Türk Lirası tazmin hükmedilen miktarın, 12.159.760,55 Türk Lirasının tahsil edildiği, oranlama yaptığımızda ise kesinleşen ilamların TL cinsinden tahsilât oranının % 54’ler seviyesinde kaldığı anlaşılmaktadır.

Tablo 18. Genel Bütçeli İdarelerin Kesinleşmiş Sayıştay İlamları İnfaz Cetvelleri Tablosu

Yıl.	Borç	Silme-Düşme	Tahsilât	Devreden Borç Tutarı	Tahsilât Oranı %
2008	58.744.923,77 TL	36.031.887,73 TL	12.159.760,55 TL	10.553.275,49 TL	54
	3.867.938,29 \$	3.854.819,28 \$	13.119,02 \$	-----	100
2009	68.221.194,26 TL	39.062.773,23 TL	16.560.414,20 TL	12.598.006,83 TL	56,79
	2.658.435,03 \$	-----	2.658.435,03 \$	-----	100,00
2010	64.624.043,09 TL	40.034.957,24 TL	14.985.027,44 TL	9.604.058,41 TL	60,94
	32.635,00 \$	-----	7.449,25 \$	25.185,75 \$	22,82
	110.676,00 SAR	-----	-----	110.676,00 SAR	0
	33.840,00 F	-----	-----	33.840,00 F	0
2011	73.747.127,63 TL	47.019.613,06 TL	14.589.079,66 TL	12.138.434,91 TL	54,58
	8.738.016,09 \$	5.799.951,76 \$	814.889,27 \$	2.123.175,06 \$	27,74
	97.601,17 €	82.889,42 €	14.711,75 €	-----	100,00
	207.312,00 SAR	0,00	96.636,00 SAR	110.676,00 SAR	46,61
	67.680,00 F	0,00	33.840,00 F	33.840,00 F	50,00

SAR: Suudi Arabistan Riyali

F : Fransız Frangı

Kaynak. 2009-2012 Genel Uygunluk Bildirimlerinden Derlenmiştir.

Yine söz konusu tablodan anlaşılacağı üzere 31.12.2009 tarihine kadar genel bütçe muhasebe birimlerinde Sayıştay ilamlarıyla 68.221.194,26 Türk Lirası, 2.658.435,03 ABD Doları tazmin hükmü verilmiştir. Tazminine karar verilen ve kesinleşen bu tutarlardan, 39.062.773,23 Türk Lirası (teyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi gibi kanun yolları ile diğer kanuni gerekçelerle) silme-düşme yapıldığı ve geriye 29.158.421,03 Türk Lirası ile 2.658.435,03 ABD Doları kaldığı görülmektedir. Daha sonra bu tutardan 16.560.414,20 Türk Lirası ve 2.658.435,03 ABD Dolarının tahsil edilmesiyle 12.598.006,83 Türk Lirasının ertesi yıla devredildiği, döviz cinsinden

tutarların tamamının tahsili gerçekleştirildiğinden ertesi yıla devri bulunmamaktadır. Bu duruma göre silme–düşmeden sonra tahsil edilmesi gereken 29.158.421,03 Türk Lirasının 16.560.414,20 Türk Lirasının tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda 2009 yılında kesinleşen Sayıştay ilamlarının tahsilât oranının % 57’ler seviyesinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Döviz cinsinden tahsilât oranın ise % 100 olarak gerçekleştiğini görmekteyiz.

31.12.2010 tarihine kadar genel bütçe muhasebe birimlerinde Sayıştay ilamlarıyla 64.624.043,09 Türk Lirası, 32.635 ABD Doları, 110.676 Suudi Arabistan Riyali ve 33.840 Fransız Frangı tazmin hükmü verilmiştir. Bu tutardan, 40.034.957,24 Türk Lirası (temyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi gibi kanun yolları ile diğer kanuni gerekçelerle) silme–düşme yapılması sonucunda geriye 24.589.085,85 Türk Lirası, 32.635 ABD Doları, 110.676 Suudi Arabistan Riyali ve 33.840 Fransız Frangı kaldığı görülmektedir. Geriye kalan bu tutarlardan 14.985.027,44 Türk Lirası ve 7.449,25 ABD Dolarının tahsil edilmesiyle 9.604.058,41 Türk Lirası, 25.185,75 ABD Doları, 110.676 Suudi Arabistan Riyali ve 33.840 Fransız Frangının ertesi yıla devredildiği tespit olunmuştur. Bu tespitler çerçevesinde Türk Lirası cinsinden kesinleşen Sayıştay ilamlarının tahsilât oranı % 60,94 olarak gerçekleşirken ABD Doları cinsinden tazmin hükmedilen miktarın tahsilât oranı % 22,82’ler düzeyinde kalmıştır. Ayrıca tablodan da anlaşılacağı üzere diğer döviz cinslerinden kesinleşen ilamlara ilişkin herhangi bir tahsilât yapılamamıştır.

31.12.2011 tarihine kadar ise genel bütçe muhasebe birimlerinde Sayıştay ilamlarıyla 73.747.127,63 Türk Lirası, 8.738.016,09 ABD Doları, 97.601,17 Euro, 207.312,00 Suudi Arabistan Riyali, 67.680,00 Fransız Frangı tazmin hükmünün verildiği;

Temyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi gibi kanun yolları ve diğer kanuni gerekçelerle, bu tutarlardan, 47.019.613,06 Türk Lirası, 5.799.951,76 ABD Doları ve 82.889,42 Euro’nun silme, düşme ve terkininin yapıldığı;

Bu durumda, 26.727.514,57 Türk Lirası, 2.938.064,33 ABD Doları, 14.711,75 Euro, 207.312,00 Suudi Arabistan Riyali, 67.680,00 Fransız Frangı kaldığı ve bu tutardan 14.589.079,66 Türk Lirası, 814.889,27 ABD Doları, 14.711,75 Euro, 96.636,00 Suudi Arabistan Riyali ve 33.840,00 Fransız Frangının tahsil edilmesiyle 12.138.434,91 Türk Lirası, 2.123.175,06 ABD Doları, 110.676,00 Suudi Arabistan Riyali, 33.840,00 Fransız

Frangının ertesini yıla devredildiği tespit olunmuştur. Bu tespitler çerçevesinde Türk Lirası cinsinden kesinleşen ilam tutarlarının tahsilât oranı % 54,58 olarak gerçekleşmiştir. Yabancı para cinsinden tazmin hükmedilen tutarların tahsilât oranları ise ABD Dolarında % 27,74, Euro'da % 100, Suudi Arabistan Riyalinde % 46,61 ve Fransız Frangında % 50 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 19'da ise üç yıla ait özel bütçeli idarelerin kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının infazını göstermektedir. Buna göre;

31.12.2008 tarihine kadar özel bütçe muhasebe birimlerinde kesinleşen ilamlarla 19.970.688,81 Türk Lirası tazmin hükmünün verildiği görülmektedir. Daha sonra bu tutardan toplam 13.568.652,25 Türk Lirası (teyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi gibi kanun yolları ile diğer kanuni gerekçelerle) silme-düşme yapılması sonucunda geriye 6.402.036,56 Türk Lirası kalmıştır. Bu tutardan da 2.400.324,62 Türk Lirası tahsil edilmesiyle 3.983.711,94 Türk Lirasının ertesini yıla devredildiği görülmektedir. Sonuç itibarıyla 2008 yılında silme ve düşmeden sonra kalan 6.402.036,56 Türk Lirası tazmin hükmedilen miktarın, 2.400.324,62 Türk Lirasının tahsil edildiği tespit edilmiştir. Bu tespitler çerçevesinde özel bütçeli kuruluşlar için kesinleşen ilamların TL cinsinden tahsilât oranının % 37,60 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

31.12.2009 tarihine kadar özel bütçe muhasebe birimlerinde kesinleşen ilamlarla ilgili sonuçlar ise şu şekildedir. Tabloya göre 2009 yılında 13.892.497,33 Türk Lirası tazmin hükmünün verildiği ancak daha sonra bu tutardan toplam 7.434.719,04 Türk Lirası (teyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi gibi kanun yolları ile diğer kanuni gerekçelerle) silme-düşme yapılması sonucunda geriye 6.457.778,29 Türk Lirası kaldığı görülmektedir. Bu tutardan da 4.105.441,24 Türk Lirası tahsil edilmesiyle 2.352.337,05 Türk Lirasının ertesini yıla devredildiği anlaşılmaktadır. Sonuç itibarıyla 2009 yılında silme ve düşmeden sonra kalan 6.457.778,29 Türk Lirası tazmin hükmedilen miktarın, 4.105.441,24 Türk Lirasının tahsil edilmesiyle özel bütçeli kuruluşlar için kesinleşen ilamların TL cinsinden 2009 yılına ait tahsilât oranının % 63,57 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

31.12.2010 tarihine kadar özel bütçe muhasebe birimlerinde kesinleşen ilamlarla ilgili sonuçlar ise şu şekildedir. Tabloya göre 2010 yılında 12.204.046,64 Türk Lirası tazmin hükmünün verildiği ancak daha sonra bu tutardan toplam 6.843.414,36 Türk

Lirasının silme-düşme yapılması sonucunda geriye 5.360.632,28 Türk Lirasının kaldığı görülmektedir. Bu tutardan da 3.200.514,96 Türk Lirası tahsil edilmesiyle 2.160.117,32 Türk Lirasının ertesi yıla devredildiği görülmektedir. Sonuç itibariyle 2010 yılında da silme ve düşmeden sonra kalan 5.360.632,28 Türk Lirası tazmin hükmedilen miktarın, 3.200.514,96 Türk Lirasının tahsil edildiği tespit edilmiştir. Bu tespitler çerçevesinde özel bütçeli kuruluşlar için kesinleşen ilamların TL cinsinden 2010 yılına ait tahsilât oranının % 59'lar düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 19. Özel Bütçeli İdarelerin Kesinleşmiş Sayıştay İlamları İnfaz Cetvelleri Tablosu

Yıl	Borç	Silme-Düşme	Tahsilât	Devreden Borç Tutarı	Tah. Oran %
2008	19.970.688,81 TL	13.568.652,25 TL	2.400.324,62 TL	3.983.711,94 TL	37,60
2009	13.892.497,33 TL	7.434.719,04 TL	4.105.441,24 TL	2.352.337,05 TL	63,57
2010	12.204.046,64 TL	6.843.414,36 TL	3.200.514,96 TL	2.160.117,32 TL	59,70
2011	17.193.091,64 TL	8.576.064,14 TL	4.079.005,30 TL	4.538.022,20 TL	47,34

Kaynak. 2009-2012 Genel Uygunluk Bildirimlerinden Derlenmiştir.

31.12.2011 tarihine kadar ise özel bütçe muhasebe birimlerinde Sayıştay ilamlarıyla 17.193.091,64 Türk Lirası tazmin hükmünün verildiği görülmektedir. Bu tutardan temyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi gibi kanun yolları ve diğer kanuni gerekçelerle 8.576.064,14 Türk Lirasının silme, düşme ve terkininin yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda tahsil edilmesi gereken tutar olarak 8.617.027,50 Türk Lirası kaldığı fakat bu tutarın da ancak 4.079.005,30 Türk Lirasının tahsil edilmesiyle 4.538.022,20 Türk Lirasının ertesi yıla devredildiği tespit olunmuştur. 2011 yılına ait gerçekleşen bu durum neticesinde özel bütçeli kuruluşlara ait düzenlenmiş bulunan Sayıştay ilamlarının tahsilât oranının % 47,34 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Hem tablo 18'den hem de tablo 19'dan anlaşılacağı üzere Sayıştay'ın, ilamların infazı konusunda çokta başarılı olduğunu söyleyemeyiz. Hükmedilen tutarların tahsilât oranlarına bakıldığında bazı yıllarda artışlar olduğu gözlemlense de genel itibariyle ve özellikle özel bütçeli kuruluşlarda Sayıştay ilamlarının tahsilât oranlarının her yıl gittikçe azaldığı görülmektedir. Özellikle genel bütçeli idarelerin 2010 yılına ait Sayıştay ilamlarının tahsilâtlarına bakıldığında da Türk Lirası açısından tahsilâtın % 60'lar düzeyinde olmasına rağmen takip eden yılda tahsilât oranında tekrar azalma göstermesi, bunun yanında döviz cinsinden ABD dolarında % 22 tahsilât yapılması ve diğer döviz

cinsinden alacakların tahsil edilememesi gibi sonuçları ele aldığımızda ilamların infazı konusunda iyi bir tabloyla karşı karşıya olmadığımız düşüncesi bizlerde oluşmuştur.

Tabi burada Sayıştay ilamları neticesinde tazmin hükmü verilen tutarların ortalama olarak % 55-60'lar düzeyinde tahsilâtının gerçekleştirildiğini söylemek pek de doğru olmayacaktır. Çünkü tahsil edilen tutarları, Sayıştay ilamları ile saptanan tazmin miktarının silme-düşme gibi işlemlerden geçirilmeden önceki tutarı ile oranlamak ilamların infazındaki etkinliği ölçmede daha doğru bir davranış olacaktır. Buna göre tablolarda verilen rakamları değerlendirdiğimizde Sayıştay ilamlarında yer alan tazmin miktarlarının ortalama % 60'ının silme-düşme gibi nedenlerle terkin edildiği, ortalama %20'sinin ertesi yıllara devredildiği ve ancak ortalama % 20'sinin tahsil edilebildiği gibi bir durumun olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla Sayıştay ilamları ile tazminine karar verilen miktarların bu şekilde sonuçlanması Sayıştay yargılamasının etkinliği açısından çokta olumlu bir tablo olduğunu söyleyemeyiz.

Bu bağlamda tablolardan anlaşılan en önemli husus, Sayıştay ilamlarının alındıktan sonra kesinleşinceye kadar çeşitli yollarla (temyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi gibi kanun yolları ile diğer kanuni gerekçelerle) ilam tutarlarının yarısından fazlasının silme-düşme gibi uygulamalar neticesinde azalmasıdır. Söz konusu uygulamadan çıkarabileceğimiz sonuçlardan birisi de Sayıştay dairelerinin yargılama faaliyetini hakkaniyet ve adalet duygusundan yoksun yerine getirdikleri ve bu uygulamanın daha sonra kanun yolları ile Sayıştay ilamları düzeltilmesi sonucunda gerçekleşmiş olabileceğidir. Dolayısıyla her ne sebepten olursa olsun Sayıştay ilamları sonucu tespit edilmiş olan tutarlar çeşitli yollarla silme ve düşme sonucu yarından fazlasını kaybediyorsa orada bir sorun var demektir ki bu da Sayıştay yargılamasının etkinliği konusunda bizleri olumsuz düşünmeye sevk etmektedir.

B. YARGILAMANIN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN SAYIŞTAY YARGILAMASININ ETKİLERİ

Sayıştay denetimleri sonucunda kamu zararı tespit edilmişse söz konusu kamu zararlarına yönelik sorgu yapılmakta ve sorumlulardan alınan savunmalar denetçi tarafından kabul görmez ise yargılamaya esas rapor düzenlenerek Sayıştay başkanlığına gönderilmektedir. Sayıştay başkanı da kendisine gelen yargılamaya esas raporları, yargılaması yapılmak üzere daireye göndermektedir. Dairede yapılan yargılama

sonucunda, kamu zararı oluştuğuna yönelik bir sonuca varılmışsa sorumlular hakkında tazmin hükmü verilerek kamu zararı giderilmeye çalışılmaktadır.

Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda bazı kamu kurum ve kuruluşları, ya ilgili mevzuatları doğru yorumlayamadıklarından ya da mevzuattaki boşluklardan dolayı, bazı uygulamaları neticesinde her yıl sürekli olarak kamu zararına neden olmaktadır. Dolayısıyla Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde kamu zararı olgusunu ortadan kaldırmak ve Sayıştay yargılamasına sebebiyet vermemek adına daha önce alınmış tazmin hükümlerinin bazı idari ve hukuki alanlara etkisinin olduğunu söyleyebiliriz. Diğer bir ifadeyle, Sayıştay yargılaması ve/veya Sayıştay ilamları bazı idari ve hukuki düzenlemelere neden olmaktadır.

Sayıştay'ın idari ve hukuki düzenlemeler üzerindeki etkisinin de Sayıştay'ın yargı fonksiyonu üzerinde etkisi vardır. Şöyle ki, sorun olarak kabul edilen ve mevzuata aykırı işlemler sonucunda kamu zararına sebebiyet veren durumlar hukuki ve idari alanlarda yapılacak değişikliklerle giderilecektir. Bu bağlamda Sayıştay'ın her yıl sorgu konusu yapıp yargılamasını gerçekleştireceği sorunlar giderilerek yargılama fonksiyonunun iş yükü hafifletilmiş olacaktır.

Bu başlık altında denetçilerin tespit ettiği kamu zararlarının giderilmesine yönelik ortaya çıkan bazı idari ve hukuki düzenlemelere yer verilerek kamu zararının tespit edilmesine yönelik kullanılan sorgu müessesesinin ve Sayıştay yargılamasının idari ve yasal düzenlemeler üzerindeki etkilerini inceleyeceğiz.

1. Trafik Kazalarına Bağlı Tedavi Giderlerinin Karşılanmasına Yönelik Sorunlar

5018 sayılı KMYKK göre kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan *mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri* sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. Bunun yanında “....Kamu zararının belirlenmesinde;

- a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,

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

f) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması,

Durumlarının esas alınacağını belirtmiştir (Md. 71).

Söz konusu Kanunda ayrıca, “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, *kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak* elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda (md. 8)” olduğu düzenlemiştir.

Dolayısıyla Sayıştay denetimlerini gerçekleştirirken yukarıda da ifade edildiği gibi *kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak* kullanılıp kullanılmadığına ve yapılan kamu giderlerinin *mevzuata uygun olarak* yapılıp yapılmadığına bakarak kamu zararına karar vermektedir.

Sayıştay’ın, 2008 yılında Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK’ya) yapmış olduğu denetimler sonucunda trafik kazalarına bağlı tedavi giderlerinin Karayolları Trafik Kanununun (KTK’nın) ilgili maddesini⁵⁶⁵ gerekçe göstererek SGK tarafından ödenmesini sakıncalı bulmuş ve SGK tarafından yapılan tedavi giderlerinin mevzuata uygun olmadığına karar vererek kamu zararı tespitinde bulunmuştur.

Daha sonra Sayıştay, kaza yapan ve yaralanan kişilerin tedavisinde tedavi giderlerinin sigorta şirketlerince karşılanacağını çıkardığı bir iç genelge ile tüm denetçilerine bildirmiş ve tedavi giderlerinin SGK tarafından (devletçe) karşılanması halinde durumun sorgu konusu yapılarak yargılamaya esas raporların düzenlenmesini istemiştir⁵⁶⁶.

⁵⁶⁵ 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu RG. T: 18.10.1983, Sayı: 18195. **Md. 98**; “Motorlu araçların sebep oldukları kazalarda yararlanan kimselerin ilk yardım, muayene ve kontrol veya bu yaralanmadan ötürü ayakta, klinikte, hastane ve diğer yerlerdeki **tedavi giderleri ile tedavinin gerektirdiği diğer giderleri aracın zorunlu mali sorumluluk sigortasını (trafik sigortası) yapan sigortacı başvurma tarihinden itibaren sekiz işgünü içinde ve zorunlu mali sorumluluk sigortası sınırları kapsamında öder**”.

⁵⁶⁶ Ayrıca Sayıştay Başkanlığınca Sağlık Bakanlığına gönderilen 5.6.2009 43924 sayılı yazı ile Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğünce çıkarılan 21.3.2006 tarih 2006/36 sayılı Genelgede, trafik kazaları nedeniyle yapılan tedavi giderlerinin öncelikle ilgililerin bağlı olduğu sosyal güvenlik kurumlarından tahsili yoluna gidilmesi, ödemeyi yapan Sosyal Güvenlik Kurumu’nun da bu ödemeler için sigorta şirketlerine ve güvence hesabına rücu etmesi yönünde ifadeye yer verildiğinden bahisle, 2918 sayılı Kanunun 8. madde b) bendindeki hükme atıfla, trafik kazaları sonucu yapılan tedavi giderlerinin öncelikle sigorta şirketleri ya da güvence hesabından tahsili gerektiği, aksi halde kurumun tahsil edemediği meblağ kadar kamu zararı

Trafik kazalarında oluşan ve sağlık hizmeti sunucuları tarafından verilen sağlık hizmetleri bedelinin tamamınının 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanununun ilgili maddesi⁵⁶⁷ gereği kaza yapan veya kazaya karışan aracın zorunlu mali sorumluluk sigortasından (trafik sigortasından) karşılanması gerektiği halde SGK tarafından usulsüz olarak karşılandığının SGK hesaplarını inceleyen Sayıştay Denetçileri tarafından tespitinden sonra, SGK Sağlık Bakanlığının 2009/3 sayılı Genelgesi sonrasında bu tür sağlık giderlerine temkinli yaklaşarak karşılamadığı gibi, belirli bir süre trafik kazaları nedeniyle sağlık hizmetlerinin nasıl karşılanacağı önemli bir sorun teşkil etmeye başlamış ve bazı durumlarda tedavi giderleri (genel sağlık sigortalısı olsalar dahi) kazazedelerden tahsil edilmiştir.

Netice itibariyle Sayıştay tarafından yapılan denetim ve yargılama faaliyetleri sonrasında “*İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması*” ve “*Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması*” gibi nedenlerle SGK tarafından kazazedelere yapılan sağlık hizmetleri giderinin kamu zararı oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sorunun bu şekilde dönüşmesinin en önemli nedeni yasal zemin olarak konuya tam bir netlik kazandırılmamış olması gösterilebilir.

Yaşanılan bu belirsizliklerin giderilmesi adına çeşitli mevzuatlarda düzenlemeler yapılarak sorun aşılmaya çalışılmıştır. Buna göre Sayıştay’ın yapmış olduğu denetim ve yargılama faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan sorunların giderilmesine yönelik düzenlemelerin şu şekilde yapıldığını söyleyebiliriz;

İlk olarak 2918 sayılı KTK’nın 98’inci maddesinin yeniden düzenlenmesi gereğidir. Bu bağlamda, kamuoyunda torba yasa olarak bilinen 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun⁵⁶⁸ 59’uncu maddesi ile 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun yeniden düzenlenerek 98’inci maddesinde “*Trafik kazaları sebebiyle üniversitelere bağlı hastaneler ve diğer bütün resmî ve özel sağlık kurum ve kuruluşlarının sundukları sağlık*

oluşacağı ve bu durumunda 8. maddenin b) bendinin uygulanmamış sayılacağı yönünde görüş bildirilerek, herhangi bir kamu zararına yol açılmamasını teminen 8. madde b) bendinin bu şekli ile uygulanması için gereği talep edilmiştir.

⁵⁶⁷ 2918 sayılı Kanunun 17.10.1996 Tarih 4199 Sayılı Kanunun 6’ncı maddesi ile değişik 8’inci maddenin b) fıkrası.

⁵⁶⁸ 25.02.2011 tarihli ve 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

hizmet bedelleri, kazazedenin sosyal güvencesi olup olmadığına bakılmaksızın Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanır” ifadesine yer verilmiştir. Yine aynı Kanunun Geçici 1’inci maddesinde, “Bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce meydana gelen trafik kazaları nedeniyle sunulan sağlık hizmet bedelleri Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanır” şeklinde düzenleme yapılarak daha önce mağdur duruma düşmüş kazazedelerin durumları da geçte olsa düzeltilmiştir.

İkinci olarak da, Başbakanlık (Hazine Müsteşarlığı) tarafından da Trafik Kazaları Nedeniyle İlgililere Sunulan Sağlık Hizmet Bedellerinin Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁵⁶⁹ yayımlanmış ve trafik kazalarından kaynaklanan sağlık giderlerinin nasıl finanse edileceğine yönelik düzenlemeler getirilmiştir.

Son olarak SGK tarafından trafik kazalarına bağlı tedavi giderleri konulu Genelge⁵⁷⁰ yayınlanarak trafik kazaları nedeniyle sağlık hizmetlerinin nasıl karşılanacağına ve nasıl finanse edileceğine yönelik iç işleyişe bağlı ortaya çıkan sorunlar giderilmiştir.

2. Yerel Yönetimlerde Memurlara Ödenen Sosyal Denge Tazminatı İle İlgili Sorunlar

Sayıştay denetimi ve yargılaması sonucunda ortaya çıkan bir diğer durumda Belediyeler ve özel idareler ile sendikalar (Bem-Bir Sen) arasında imzalanan sosyal denge tazminat sözleşmeleridir.

Sayıştay yerel yönetimler üzerinde gerçekleştirdiği denetimler sonucunda, belediyelerin yarısından fazlasının Memur Sendikası (Bem-Bir Sen) ile yapmış olduğu sosyal denge sözleşmesi çerçevesinde memur statüsündeki personeline çeşitli adlar altında ödemeler yaptığını ve bu ödemelerin mevzuatta yeri olmayan ödemeler olduğunu belirterek kamu zararına neden olduğunu tespit etmiştir.

Sayıştay’ın bu konu ile ilgili olarak aldığı kararlar arasından ikisi Sayıştay’ın sorunla ilgili düşüncesini tam olarak ifade etmektedir. Buna göre Sayıştay belediyelerde çalışan ve memur statüsünde bulunan personele, kanunlarla sağlanan haklar dışında, toplu iş sözleşmeleri akdetmek suretiyle ücret ödenemeyeceğine ve hiçbir yarar

⁵⁶⁹ 27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁷⁰ 07.02.2012 tarihli ve 2012/5 sayılı SGK Genelgesi.

sağlanamayacağına karar vermiştir⁵⁷¹. Söz konusu kararda 1982 Anayasasının “aylık ve ödenekleri ve özlük işlerinin kanunla düzenleneceği” yönündeki hükmünden hareketle, belediyede çalışan memurların 657 sayılı Kanun kapsamında oldukları, bu kanun dışında başka bir düzenleme ile hak ve menfaat sağlanamayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla Sayıştay, sosyal denge sözleşmeleri çerçevesinde yapılan ödemelerin ne Anayasada ne 657 Sayılı DMK’da ne de başka bir mevzuatta yeri olmadığından dolayı yerel idareler tarafından yapılan söz konusu bu ödemelerin kamu zararı niteliğinde olduğuna karar vermiştir. Ayrıca, Sayıştay’a göre söz konusu ödemeler uluslararası anlaşmalara dayandırılmış olsa da ödemelerin ancak iç hukuk normlarında düzenleme yapılması suretiyle yerine getirilebileceği, aksi takdirde uluslararası sözleşmelerin, iç hukukun parçası olan hükümlerin yerini alamayacağı konusunda ısrarcı olduğu anlaşılmaktadır.

Yine 2005 yılında Temyiz Kurulu Kararıyla “memur statüsünde çalışan belediye personeline sosyal denge zammı, doğum yardımı vb. adlar altında ek ödemede bulunulamayacağı” sonucuna varılmıştır⁵⁷². Bu kararı ilginç kılan unsur ise 4688 sayılı Kanunun “mali takip” konusu işlerin Sayıştay görevlerinden olmadığı belirtilerek, affedilmesi istenen sosyal denge zamlarının affedilmemesi ve kişi borcunun tazminine karar verilmesidir.

Yerel yönetimler ve memur sendikaları ise kendilerine göre uygun olduğunu düşündükleri bazı mevzuat hükümlerini gerekçe göstererek⁵⁷³ aralarında sosyal denge sözleşmesi imzalayarak yerel yönetimlerde çalışan memurların maddi ve sosyal haklar elde edebileceğini düşünmektedirler. Bu bağlamda yerel yönetimler ile memur sendikası arasında yapılan sosyal denge sözleşmesi ile memur olarak çalışanlara “*sosyal yardım, sosyal paket, yıllık izin parası, yılbaşı parası, öğrenim parası, giyecek, yiyecek ve yakacak yardımları, bayram yardımları, ölüm yardımı, evlenme yardımı gibi*” isimler altında ödemeler yapılmıştır.

Yerel yönetimler sosyal denge sözleşmesi yapmaya yetkili olduğunu aşağıda belirtilen mevzuat ve düzenlemeleri gerekçe göstererek ifade etmeye çalışmışlardır. Buna göre;

⁵⁷¹ Sayıştay Genel Kurul Kararı, T: 23,06,1994, S: 4808/1.

⁵⁷² Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, T: 17.05.2005, S: 27918.

⁵⁷³ Sosyal denge sözleşmelerini yapan idareler bu düzenlemeyi Türkiye’nin onayladığı ILO’nun 87, 98 ve 151 sayılı sözleşmeleri ile Avrupa Sosyal Şartı’na dayandırmaktadır.

- Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının, "Yerel Yönetimlerde görevlilerin çalışma koşulları, liyakat ve yeteneğe göre yüksek nitelikli eleman istihdamına imkan verecek nitelikte olmalıdır. Bu amaçla eğitim olanakları ile ücret ve mesleki ilerleme olanakları sağlanmalıdır (md. 6)" hükmü ile Belediyelere, personeline yüksek nitelikli eleman istihdamına imkan verecek ücret olanakları sağlamayı bir görev olarak verdiğini, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun hükümlerine göre verilecek ücretin bu olanağı sağlamayacağını, çünkü bu ücretin açlık sınırının altında veya biraz üstünde olup her zaman fakirlik sınırının altında olduğunun bilindiğini,
- Sendika özgürlüğüne ve örgütlenme hakkının korunmasına ilişkin 87 sayılı Uluslararası Çalışma Örgütü (İLO) Sözleşmesine göre; "örgüt terimini, çalışanların veya işverenlerin çıkarlarına hizmet ve bu çıkarları savunma amacı güden çalışanların ve işverenlerin her türlü kuruluşunu ifade eder (Md. 10) şeklinde tanımladığını;
- 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikalar Kanununa göre; "toplular görüşmelerin sonuçlarına Bakanlar Kurulunun uyma yükümlülüğü olmadığı göz önüne alınırsa Kamu Görevlileri Sendikalarının memurların çıkarlarını savunduğu ve hizmet ettiğinin söylenilemeyeceğini (Md. 34 ve 35)";
- 5170 sayılı Kanun uyarınca 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı ve 87 no'lu İLO Sözleşmesi farklı hükümler içerdiğinden bu uyumsuzlukta Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı ile 87 no'lu İLO Sözleşmesi hükümlerini esas alınmasının ve kanun hükmü olarak uygulanmasının Anayasanın 90. maddesinin bir gereği olduğunu, Memurlara sosyal denge sözleşmesiyle para ödenmesinin ceza kanunu hükümleri açısından suç teşkil etmediği ile ilgili sayısız yargı kararının mevcut olduğunu,
- Son olarak 1982 Anayasasına göre "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır (Md. 90)" hükmü gereği, bu antlaşmalar hakkında Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine

başvurulamayacağını, dolayısıyla yerel idarelerin yapmış olduğu sosyal denge sözleşmelerinin mevzuata uygun olduğunu ifade etmişlerdir.

Sayıştay'a göre ise sosyal denge sözleşmeleri çerçevesinde yapılan ödemeler, aşağıdaki belirtilen mevzuat hükümleri bağlamında yersiz ve kamu zararı niteliğindedir.

Buna göre;

- 657 sayılı Kanunun kapsamında yer alan “memurların aylık, ücret, ödenek, hizmetle ilgili her çeşit ödeme ve bunların şekil ve şartları bakımından bu Kanundaki hükümlere tabi olduğu; memurlara kanun, tüzük ve yönetmeliklerin ve amirlerin tayin ettiği görevler karşılığında bu Kanunla sağlanan haklar dışında ücret ödenemeyeceği ve ayrıca hiçbir yarar sağlanamayacağı”na dair hükmün bulunması (DMK. Md. 146),
- Ayrıca, gerek 1982 Anayasasında gerekse 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununda toplu görüşme ve mutabakat metnine yer verilmiş olmasına karşın toplu iş sözleşmesinden bahsedilmemiş olması ve dolayısıyla sosyal denge sözleşmelerinin ne 1982 Anayasasında ne de 4688 sayılı Kanunda yerinin olmadığı gerekçe gösterilmiştir,
- Ayrıca 4688 sayılı Kanunda toplu görüşmenin tanımı yapılmış ve kapsamı belirtilmiştir. Buna göre, toplu görüşmenin sonuçlanması sonucunda kamu işverenleri adına Kamu İşveren Kurulu ile kamu görevlileri sendikaları ile bunların bağlı bulunduğu konfederasyonlar arasında imzalanan mutabakat metni sözleşme niteliğe sahiptir. Bu sözleşmeler de karşılıklı yükümlülükler getiren ancak doğrudan uygulanabilir metinler değildir. Mutabakat metinleri ile uygun idari, icrai ve yasal düzenlemelerin yapılabilmesi için Bakanlar Kuruluna sunulması gerekmektedir. Bu bağlamda Sayıştay, toplu görüşme ve mutabakat metinlerinin dahi uygulamada bu kadar prosedürü varken sosyal denge sözleşmelerinin belediyelerde belediye başkanları, özel idarelerde valiler tarafından imzalanıp yürürlüğünün başlatılmasını hiçbir mevzuat zeminine oturtamamaktadır. Yine 1982 Anayasasında ve 4688 sayılı Kanunda, kanun kapsamındaki kamu görevlileri için toplu iş sözleşmesine yer verilmediği için

belediye başkanlarının ve valilerin toplu iş sözleşmesi imzalama yetkilerinin de olmadığını söylemektedir⁵⁷⁴,

Sayıştay, yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre toplu görüşme yapma yetkisi dahi olmayan belediye ve il özel idarelerinin memur sendikalarıyla sosyal denge sözleşmesi imzalamasını, bu sözleşmeye istinaden de memurlara herhangi bir ödemede bulunmasını hukuka aykırı görmekte ve Sayıştay Dairelerinin bu konuda tazmine hükmettiği çok sayıda Sayıştay ilamının⁵⁷⁵ ve temyiz kurulu kararının olduğunu söyleyebiliriz.

Bu durumda çalışanlarını memnun etmek için yetkili sendika ile toplu sözleşme yapan belediye başkanları ile yapılan sözleşmelerin hukuka uygun olmadığı konusunda ısrarcı olan Sayıştay, sık sık karşı karşıya gelmek durumunda kaldı. Neticede söz konusu anlaşmazlık (Sayıştay'ın da Temyiz Kurulu Kararında belirttiği gibi) ancak iç hukuk alanında yapılacak düzenleme ile giderilecekti.

Sonuç olarak TBMM 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapmış olduğu düzenlemeyle Sayıştay ile Belediye Başkanları arasındaki çekişmeyi sonlandırmıştır. Bu Kanuna göre; “Konusu suç teşkil etmemek ve kesinleşmiş bir yargı kararına müstenit

⁵⁷⁴ **17.05.2005 tarihli ve tutanak No 27918’de yer alan Temyiz Kurulu Kararı;** 25.06.2001 tarih ve 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu’nun ilgili maddesine göre (md. 29. Değişiklik öncesi haline ve Sayıştay’ın görüşüne dayanak teşkil eden madde hükümleri); *Toplu görüşmenin tarafları, kamu işverenleri adına Kamu İşveren Kurulu, kamu görevlileri adına her hizmet kolunda kurulu yetkili kamu görevlileri sendikaları ile bunların bağlı buldukları konfederasyonlardır. Kamu İşveren Kurulu, Başbakan tarafından görevlendirilen bir Devlet Bakanının başkanlığında a) Başbakanlık Müsteşarı b) Maliye Bakanlığı Müsteşarı c) Hazine Müsteşarı... gibi Kanunda yazılı kamu görevlilerinden oluşur*” denilmektedir. Yine söz konusu Kanunun 30’uncu maddesiyle toplu görüşme yapma yetkisi de her hizmet kolunda en çok üyeye sahip sendika il bunların bağlı bulunduğu **konfederasyonlara** tanınmıştır. Aynı Kanunun 34’üncü maddesinde, toplu görüşmenin sonunda anlaşmaya varılırsa düzenlenen mutabakat metni uygun idari, icrai ve yasal düzenlemeleri yapabilmesi için Bakanlar Kuruluna sunulur. Bakanlar Kurulu üç ay içinde mutabakat metni ile ilgili uygun idari ve icrai düzenlemeleri gerçekleştirir ve kanun tasarılarını TBMM’ye sunar denilmektedir. Görüldüğü üzere Kanunda toplu görüşme hakkı tanınmamış sadece toplu görüşme hakkı tanınmıştır. Yine toplu görüşme yapma yetkisi kamu işverenleri adına Kanunda sayılan kamu görevlilerinden oluşan Kamu İşveren Kuruluna ait olup Belediye Başkanının toplu görüşme yapma yetkisi de bulunmamaktadır. Ayrıca toplu görüşme sonunda hazırlanan mutabakat metni memurlar üzerinde doğrudan uygulama imkanı olan bir metin olmayıp ancak Bakanlar Kurulunun idari ve icrai düzenlemeleri ile ve kanunla uygulanabilir hale gelmektedir.

Söz konusu Temyiz Kurulu Kararı mevzuatımızda yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece mevcut hükümlerin tespit ettiği memur statüsünün, akdi düzenlemelerle değiştirilmesi ve dolayısıyla belediyelerin, toplu iş sözleşmeleri akdetmek suretiyle veya başka birtakım tasarruflarla memurlar için yasalarda öngörülen hak ve statülerin dışına çıkılmasına yol açacak bir uygulamaya gitmeleri mümkün bulunmamaktadır.

⁵⁷⁵ **27.09.2001 Tarihli ve 7247 Sayılı 1. Daire Kararı ve 23.12.2005 Tarihli 9510 Sayılı 7. Daire Kararı** örnek verilebilir.

olmamak kaydıyla, bu Kanun yayım tarihine kadar, memur temsilcileri ile toplu iş sözleşmesi akdederek veya başka bir tasarrufta bulunarak belediye, büyükşehir belediyesi ve il özel idarelerinde çalışan kamu görevlilerine her ne ad altında olursa olsun ek ödemede bulunmaları nedeniyle kamu görevlileri hakkında idari veya mali yargılama ve takibat yapılamayacak, başlatılanlar işleminden kaldırılacaktır (Geçici Md. 8)⁵⁷⁶.

Bu hüküm ile yerel yönetimlerin hemen hemen çoğunda uygulanan ancak mevzuattaki hükümlerle çelişen bir düzenleme Sayıştay yargılaması ve ilamlarının etkisi sonucunda düzeltilmiştir.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Mali hukuk, kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu giderlerinin yapılmasına ilişkin hukuk kurallarını içeren bir hukuk dalıdır. Kamu maliyesindeki analiz biçimine paralel olarak (kamu harcamaları – kamu gelirleri), mali hukukun giderlere ilişkin kuralları gider hukukunu (bütçe hukuku); kamu gelirlerine ilişkin kuralları ise gelir hukukunu (vergi hukuku) oluşturmaktadır.

Mali yargı ise devletin gelir, gider ve mal işlemleri dolayısıyla Devletin vatandaşla (vergi mükellefleri) ve kendilerine kamu patrimuanı emanet edilen (sorumlu) memurları ile aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli ve yetkili olan mercileri ifade etmektedir. Mali yargının gelir tarafında vergi yargısı (idari yargı); gider tarafında ise hesap yargısı (Sayıştay) bulunmaktadır. Vergi ve diğer mali mükellefiyetlerle ilgili olan uyuşmazlıklar idari yargıda (vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay) görülürken; Devletin mali işlemlerini yürüten memurları ile ilişkileri Sayıştay’da özel bir yöntemle denetlenmekte ve hükme bağlanmaktadır.

Sayıştaylar, modern Devletin ve demokratik toplum yapısının vazgeçilmez kurumlarından. Zira Sayıştaylar, parlamentolar adına görev yapmakla beraber bütçe hakkının kullanılmasında parlamentoların uzmanlık ihtiyacını karşılamının yanında mali

⁵⁷⁶ Ayrıca kanun metninden ayrı değerlendirilmesi hukuken mümkün olmayan gerekçe kısmında da; “... Avrupa insan hakları sözleşmesi, Avrupa sosyal şartı, ILO’nun temel haklara ilişkin 87, 98 ve 151 sayılı sözleşmeleri de ülkemiz tarafından kabul edilen ve hukukun bir parçası haline gelen metinlere göre memurlara yapılan yardımlarla ilgili hukuki ve cezai takibata gidilmesi ülkemizin kabul ettiği sözleşmelere aykırıdır... Önerge ile uluslararası sözleşmelere uygun bir düzenleme yapılarak yaşanan olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmıştır” denilmektedir.

saydamlığın, şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinde önemli roller üstlenmektedirler.

Ülkemizde Sayıştay'a 1982 Anayasası ile iki temel görev verilmiştir. Bu görevlerden birincisi kamu idarelerinin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek, ikincisi ise sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamaktır.

Sayıştay Anayasadan almış olduğu bu yetki çerçevesinde gerçekleştirdiği denetimler sonucunda elde ettiği kamu zararına ilişkin raporları yargılama ile hükme bağlanmaktadır. Sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanması sonucunda bu hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluk derecesi saptanmakta, ortaya çıkan devlet zararı ödettilmekte ya da sorumluların beraatına hükmolunmaktadır.

5018 sayılı Kanun da, "Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanmasını; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir" şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere Sayıştay yasal düzenlemelere uygun olmayan ve kamu zararına yol açan hesap ve işlemler hakkında kesin hükümler ihdas etmektedir.

Günümüzde Sayıştaylardan beklenen, devletin kaynak sağlama ve kullanmada etkin, verimli ve tutumlu bir performansa ulaşmasına katkıda bulunmak ve toplumun refah ve mutluluğu için; kendisine düşen görevi en iyi şekilde yerine getirmesidir.

Bizlerde çalışmamızda Sayıştay'ın hem Anayasal bir görev olan hem de Sayıştay Kanunundan almış olduğu yetki çerçevesinde yerine getirdiği yargılama fonksiyonunun (hesap yargılamasının) etkinliğini detaylı bir şekilde analiz etmeye çalıştık. Yapmış olduğumuz çalışmamızın genel değerlendirmesini yapacak olursak şunları söyleyebiliriz;

⇒ *Genel mevzuat ile ilgili değerlendirmeler;*

- Sayıştay, ilk anayasamız olarak kabul edilen 1876 Kanuni Esasisi'den günümüze kadar bütün anayasalarımızda yer almış olmasına karşın bu kurumun yargı fonksiyonu ve yüksek yargı olma özelliği ile ilgili Anayasal kimliği konusundaki tartışmalar hala devam etmektedir. Dolayısıyla Sayıştay'ın yargı ile ve özellikle de yüksek yargı ile ilgili belirsizliklerin biran önce giderilerek Anayasal kimliğinin net olarak belirlenmesi hesap yargılamasının etkinliğinin artırılması noktasında önemli katkılar

sağlayacaktır. Yeni Anayasa hazırlık süreci bu konuda bir fırsat olarak değerlendirilmeli ve Sayıştay'a hak ettiği yerin teslim edilmesi gerekmektedir.

- Tüm çağdaş yargı organlarının nasıl yargılama yapacaklarını açık ve net olarak ortaya koyan birer yargılama usul kanunları olmasına karşılık Sayıştay'ın bir hesap mahkemesi olarak yargılama usullerini net ve açık olarak ortaya koyan bir yargılama usul kanunu yoktur. Sayıştay Kanunu'nun "Hesap Yargılaması" başlığı altında düzenlenen kuralların, yaşanan sorunları çözmeye başarısız olması nedeniyle, yeterli olmadığı görülmektedir. Yeni Sayıştay Kanunu'nun getirmiş olduğu önemli yeniliklerden birisi de hesap yargılaması sırasında yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmaması durumunda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı şeklindedir. Ancak hesap yargılaması sırasında yaşanan usul kargaşasının çözümü için bu yöntem yeterli görülmemektedir. Dolayısıyla Sayıştay'ın bir yargı organı olarak yerine getirdiği hesap yargılamasının bir yargılama usul kanununa kavuşturulması yargılamada etkinliğin artırılmasında önemli rol oynayacaktır. Ayrıca Sayıştay'ın da ayrıntılı yargılama usul kanununun olması yargılamada etkinliğin sağlanması yanında hukuki güvenliğin sağlanması, maddi gerçeğin ve adaletin teminine de hizmet edecektir.
- Ülkemizde mali denetimin bir ayağını da Başbakanlık ve bakanlıklara ait teftiş ve inceleme kurulları oluşturmaktadır. Genellikle idari denetim ve teftiş yapan bu kurumların bazen mali sonuçlar doğuran saptamalar yaptıklarını da belirtmeliyiz. Bununla birlikte bu kurulları mali denetim dışında ele almak yanlış olmayacaktır. Özellikle bakanlıkla bünyesindeki müfettiş ve kontrolörlerin yaptıkları denetimlerde, kamu zararı tespit etmeleri durumunda yapılacak işlem hakkında, ne 5018 sayılı Kanunda ne de 6085 sayılı Kanunda bir hüküm bulunmaktadır. Önceki uygulamalarda İçişleri Bakanlığınca bu alanda düzenlenen raporları Sayıştay'a intikal ettirilmiş, Sayıştay yargısı içinde çözümlenmiştir. Her ne kadar anılan birimlerin mali denetim yetkilerinin bulunmadığı ifade edilirse de, belirttiğimiz gibi yaptıkları inceleme ve soruşturmalarda kamu zararına yol açılan bir durumun tespitini Sayıştay'a bildirmeleri yerinde olacağını düşünmekteyiz. Bu durum bir yönetmelik ya da

benzeri bir düzenlemeyle de sonuçlandırılabilir. Ancak söz konusu durumun Sayıştay Kanunu içinde yapılacak bir düzenlemeyle giderilmesi kanaatimizce daha uygun olacaktır.

⇒ *Denetim fonksiyonu ile ilgili değerlendirmeler;*

Sayıştay'ın yapmış olduğu denetim hesap denetimidir ve belge üzerinden yapılmaktadır. Sayıştay denetimi hesap yargılamasının da temelini oluşturmaktadır. Çünkü denetim fonksiyonunun bir bölümü yargılamaya hazırlık mahiyetindedir. Zira denetim sonuçlanmadan yargılama fonksiyonunun icrası mümkün değildir. Bu bağlamda Sayıştay denetiminin tüm kamu kesimini kapsamı ve mümkün olduğunca bütçe giderlerinin tamamına yakın bir düzeyde gerçekleştirilmesi kamu giderlerinde meydana gelen kamu zararlarının önlenmesinde ve tahsilinde etkili olacaktır.

Bu bağlamda denetimin etkin bir şekilde yerine getirilmesi Sayıştay yargısının da etkinliğini artırmada önemli bir role sahiptir. Bu çerçevede Sayıştay'ın;

- Genel bütçe kapsamında gerçekleştirdiği denetimlere baktığımızda 2007 yılında itibaren Sayıştay'ın denetim yaptığı hesapların büyüklüğünün genel bütçeli idarelerin gerçekleştirmiş bütçe giderleri toplamı içerisindeki ağırlığının her yıl azalarak devam etmesi ve 2011 yılında bu oranın % 67'ler seviyesinde gerçekleşmiş olmasıdır. Bu durum bizlere Sayıştay'ın genel bütçeli idareler üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetim faaliyetlerinin etkinlikten gittikçe uzaklaştığını göstermektedir.
- Özel bütçeli kuruluşlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri üzerinde yapılan denetimlere baktığımızda ise Sayıştay'ın 2008 yılından 2011 yılına kadar geçen süreçte özel bütçeli kuruluşların mevcut hesap sayılarının denetimlerinin her geçen yıl azalarak % 57 düzeylerinden % 45'lere kadar gerilediğini görmekteyiz. Ayrıca bu süreçte denetime alınan hesapların bütçesel büyüklüklerinin denetiminde de azalmalar meydana geldiği anlaşılmaktadır. Bu durum bizlere Sayıştay'ın özel bütçeli kuruluşlar üzerinde gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin de her geçen yıl etkinlikten uzaklaştığını göstermektedir.
- Yerel yönetim bütçeleri üzerinde yapılan denetimler ise Sayıştay'ın, 2006 – 2010 yılları arasında, il özel idareleri ile büyük şehir belediye bütçelerinin

hemen hemen tamamını inceleme konusu yaptığı görülmektedir. Bu durumu, söz konusu kurumların yatırım harcamalarının yüksek olması ve bütçe büyüklüğü itibariyle önemli bir yere sahip ve risk düzeyi yüksek nitelikte olabilecek yönetim birimleri olmalarından kaynaklanmaktadır. Buna karşılık söz konusu dönem içerisinde ilçe ve belde belediyelerinin gerçekleştirmiş bütçe rakamlarının ancak % 27'ler düzeyinde incelenmiş olması düşündürücüdür. Bu durum bizlere Sayıştay'ın diğer belediyelerin ve kuruluşların denetimlerini ilçe ve belde belediyelerin hesaplarının denetimine tercih ettiğini göstermektedir. Bunun başlıca nedenleri arasında söz konusu belediye bütçelerinin diğer idarelere nazaran küçük kalması ve Sayıştay'ın iş yükünün artmış olmasına karşılık Sayıştay denetçi sayısının bu iş yükü karşısında yetersiz kalmasını gösterebiliriz. Fakat ilçe ve belde belediyelerinin kaynak sıkıntısı nedeniyle mali yapılarının bozulduğu, borçlarının giderek arttığı ve belediye hizmetlerinin de yeterli kalitede ve mevzuata uygun olarak verilemediği düşünülecek olursa Sayıştay'ın mevcut insan kaynaklarındaki yetersizliği bahanesine sığınıp bu alandaki denetimlerini göz ardı etmemesi, şüphesiz kamu kaynaklarının daha etkin kullanılmasına hizmet edecektir.

Netice itibariyle Sayıştay, büyük bir iş yüküyle karşı karşıyadır. İçinde bulunduğumuz tarih itibariyle, değişik türde, yaklaşık 13 bin adet saymanlık hesabı, Sayıştay denetimine tabi bulunmaktadır; bu, milyonlarca evrak demektir. Bu devasa evrak, sadece, 826 denetçi tarafından elden geçirilmeye çalışılmaktadır; bu, fevkalade güç bir iştir. Bu itibarla, Sayıştay'ın iş yükünde meydana gelen artışa paralel olarak denetçi sayısının da biran önce artırılması denetimde etkinliği artıracak ve bu eksikliğin giderilmesiyle Sayıştay yargılamasında da etkinliğin sağlanacağı kanaatindeyiz.

⇒ *Yargılama fonksiyonu ile ilgili değerlendirmeler;*

Sayıştay'ın 2006 yılından itibaren sekiz yargılama dairesi tarafından gerçekleştirmiş olduğu yargısal faaliyetlerini değerlendirdiğimizde dikkatimizi çeken ilk husus Sayıştay'ın 2006 yılından itibaren dairelere intikal eden yargılamaya esas raporların ancak % 55'nin sonuçlandırılarak hükme bağlandığı olmuştur. Bu sonuca göre Sayıştay daireleri tarafından gerçekleştirilen hesap yargılamasının etkin bir şekilde gerçekleştirilemediğini söylemek çokta yanlış olmayacaktır. Bu çerçevede çalışmamızda

Sayıştay yargılaması ile ilgili tespit ettiğimiz aksaklıkları ve çözüm önerilerini şu şekilde sıralayabiliriz. Buna göre;

- İlk olarak Sayıştay'ın yargısal fonksiyonunu, esas itibarıyla mali işlemlerin hukuka uygunluğunu belirlemekle sınırlı tutmasıdır. Oysa bugün pek çok ülkede yurttaşların talepleri doğrultusunda kamusal alanda daha kaliteli hizmetler üretilmesi, kamu harcamalarının etkinliği üzerinde durulması, harcamaların hukuka uygun bir biçimde yapılmasının yanı sıra bunların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönünden değerlendirilmesi ve kamu hesaplarının şeffaflığının artırılması daha bir önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla ülkemizde de Sayıştay'ın yargılama fonksiyonunu yerine getirirken belirtilen bu hususları dikkate alması hem kamu harcamalarında bir etkinlik sağlayacak hem de hesap yargısının etkinliğini artırmada önemli rol oynayacaktır.
- İkincisi Sayıştay yargılamasında tarafların yargılama aşamasını layıkıyla sürdürememeleridir. Sayıştay'ın gerçekleştirdiği hesap yargılamasında taraflar, devlet ve hesap ve işlemleri yerine getiren sorumlulardır. Gerçekleştirilen yargılamada devlet, görev ve yetkilerinin dağılımı, yargılama faaliyeti için yeterince organize olamaması gibi nedenlerle; sorumlular ise savunma haklarını layıkıyla (içerik, bilgi yetersizliği, zamanlama, savunma haklarının yetersizliği gibi nedenlerle) yerine getirememeleri nedeniyle Sayıştay yargılamasında etkinlik olumsuz yönde etkilenmektedir. Sayıştay yargısının sui generis özelliğinden kaynaklanan davacı-davalı bulunmadan, *“yeterli savunma olanakları sınırlı yargılama sistemi”*ne son verilmelidir. Bu çerçevede Sayıştay yargılamasında, etkinliğin sağlanması adına hem devlet tarafının hem de sorumlular tarafının davaya her aşamada tam hâkim olması sağlanmalı ve taraflara, gerekli gördüğü durumlarda davaya, usule uygun olarak her aşamada müdahale edebilme yetkisi tanınmalıdır.
- Sayıştay dairelerinde yapılan hesap yargılaması sırasında aleni yargılama ilkesinin uygulama olanağının bulunmamasıdır. Diğer bir ifadeyle bütün sakıncalarına rağmen Sayıştay tarafından gerçekleştirilen hesap yargılamasının kapalı kapılar arkasında gerçekleştirilmesidir. Hesap yargılama sırasında aleni yargılama ilkesinin uygulanması bir yana raporu düzenleyen denetçinin,

sorumluların ve ahizlerin yargılamaya doğrudan katılmaları bile söz konusu değildir. Aleni yargılanma ya da yargılamanın açık yapılması, adil yargılanma hakkının önemli bir unsurudur. Dolayısıyla yargılamanın açıklığı ilkesi gerçekleştirilecek olan yargılamanın adil bir şekilde yapılıp yapılmadığının denetimini sağlayan bir yol olarak da değerlendirilebilecektir. Bu bağlamda Sayıştay yargılamasında da aleni yargılama ilkesinin benimsenmesi şüphesiz yargılamanın daha adil ve etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacaktır.

- Sayıştay yargılamasında etkinliği azaltan diğer bir uygulama da Sayıştay ilamlarının tam bir gizlilik içerisinde alınmasının yanında alınan ilamların kamuoyundan ve diğer resmi kurumlardan gizlenmesidir. Şüphesiz yargılamanın açıklığına hizmet edecek diğer bir uygulama da Sayıştay ilamlarının yayınlanması ve herkes tarafından ulaşılabilir olmasıdır. Bu bağlamda Sayıştay yargılamasında aleniyet ilkesinin benimsenmesi, raporu düzenleyen denetçinin, sorumluların ve ahizlerin yargılamaya doğrudan katılımının sağlanması ve en azından uygulamaya yön verecek nitelikte olan Sayıştay ilamlarının kamuoyuyla paylaşımının sağlanması yargılamada etkinliği sağlayacak önemli unsurlar olarak görülmeli ve bu yönde yasal düzenlemeler yapılmalıdır.
- Sayıştay Başkanlığı tarafından dairelere gönderilen yargılamaya esas raporlar, daire başkanları tarafından en geç yirmi gün içinde yazılı düşüncesini bildirmesi için başsavcılığa gönderilir. Sayıştay savcısı kendisine gönderilen yargılamaya esas raporlar üzerindeki düşüncesini gerekçeli olarak belirtir. Söz konusu Sayıştay savcı görüşünün sorumlulara bildirilip bildirilemeyeceği konusunda yasada bir açıklık bulunmamaktadır. Kanaatimizce, Temyiz yolunda olduğu gibi, hesap yargılamasında da savcılık görüşünün yargılananlara bildirilmesi uygun olacaktır.
- Sayıştay yargılamasında önemli görülen eksikliklerden bir diğeri de Sayıştay Kanununda hesap yargılaması sırasında davaya vekâlet ile ilgili her hangi bir düzenlemenin yapılmamış olmasıdır. Dolayısıyla sorumluların kendi bilgileriyle yetinerek yaptıkları savunmalar, avukatların Sayıştay yargılamasına katkısını sınırlamakta ve Avukatların yargılamaya katılmasına

çok sık rastlanılmamaktadır. Bu durum Sayıştay'ın kendisini bir mahkeme hatta yüksek mahkeme olarak kabul etmesine karşın, vekâlet ilişkileri açısından uygulamada pek çok sorunla karşılaşmaktadır. 6085 sayılı Kanun ile getirilen yeni bir düzenlemeyle Sayıştay'ın sadece kanun yollarında değil bütün yargılama sürecinde söz konusu kanunda hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Muhakemeleri Kanununun geçerli olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla avukatlık müessesesi ile ilgili boşluğun HMK ile doldurulacağını düşünmekteyiz. Avukatların Sayıştay yargılamasında daha fazla rol almasıyla sorumlular ve ahizler, haklarını ve çıkarlarını mesleği savunma olan insanların yardımıyla daha geniş bir çerçevede daha özenli bir biçimde savunma imkânı bulacaklardır. Kanaatimizce hesap yargılamasına avukatların katılımının artırılması Sayıştay yargılamasında etkinliği arttıracaktır.

- 832 sayılı eski Sayıştay Kanununda daireler tarafından gerçekleştirilen yargılama sırasında lüzum görülürse savcının davet edilerek düşüncesinin sorulabileceği düzenlenmişken yeni Sayıştay Kanunu ile savcının dairelerdeki hesap yargılamalarına katılmaları ve görüşlerini açıklamaları yasal zorunluluk haline getirilmiştir. Savcının yargılamalara katılmasının zorunlu hale getirilmesi yargılamada etkinliği artıracığından şüphe yoktur ancak yargılamadan tam anlamıyla etkinlik sağlanması bekleniyorsa bu yeterli görülmemelidir. Kanaatimizce savcının yanı sıra yargılayama esas raporu düzenleyen ilgili denetçi ile sorumlu veya kanuni temsilcisinin de yargılamalara katılmaları yönünde bir düzenleme yapılmasının yargılamada etkinliği artırmada önemli rol oynayacaktır.
- Sayıştay yargılamasında verilen kesin hükümler sorumlu olarak kabul edilenler hakkında hüküm ifade etmektedir. Ancak, kamu parasını (haksız- yersiz – fazla olarak) fiilen alan ahizler, hesap verme ve ödeme sorumluluğu çerçevesinde Sayıştay yargılamasında sorumlu tutulmamaktadır. Dolayısıyla Sayıştay yargılamasında sorumlu tutulanlar ile genel itibariyle kamu zararı neticesinde sebepsiz zenginleşenler ayrı kişilerden oluşmaktadır. Söz konusu durum Sayıştay yargılamasını olumsuz yönde etkilemektedir. Ahizlerin Sayıştay yargılamasında sorumlu tutulmamasının ilk olumsuz yansıması sorgu

aşamasında kendini göstermektedir. Denetçi kamu zararı tespiti yaptıktan sonra sorumlu olarak gördüğü kişilerden savunmalarını almaktadır. Ancak ahizler Sayıştay yargılamasında sorumlu olarak görülmediklerinden sorgu ve savunma müessesesinden ancak yargılama başladıktan sonra davaya fer'i müdahil olarak katılabilmektedir. Dolayısıyla kamu zararı tespit edildikten sonra savunmaların alınması aşamasında ahizleri sorgu ve savunmaları yapılamadığından yargılamaya esas raporların hazırlanmasında eksiklikler ve yanlışlıklar yer alabilmektedir. Bu bağlamda ahizlerin hem sorgu aşamasında hem de devamında yapılacak olan yargılama sürecinde doğrudan sorumlu tutulmaları ve kendilerine savunma hakkının tanınması yargılamada etkinliğin sağlanması adına olumlu bir gelişme olacaktır. Ahizlerin Sayıştay yargılamasında doğrudan yer bulamamalarının diğer bir sonucu da rücu müessesesi veya iptal davası neticesinde Sayıştay ilamlarının adli yargıya intikal ettirilmesidir. Bu durum ise Sayıştay yargısı sonunda sorumlular için verilen kesin hükümler için adli yargılama sürecini başlatmaktadır. Böylece aynı konu yeniden başka bir yargılama alanı içerisinde yargılamaya tabi tutulmaktadır. Netice itibariyle bu durum yargı fonksiyonunun etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır. Sonuç olarak, sorumlu memurlarla birlikte ahizlerin de sorumluluğa iştirak ettirilmesi ve ahizlerin de sorumlular arasına alınması; bir yandan sebepsiz zenginleşen ahizlerden tazmini sağlanacak, onlara savunma hakkı tanınacak diğer yandan adli yargının devreye girmesiyle doğacak hukuk kargaşası önlenmiş olacaktır.

- Sayıştay yargılamasında etkinliği etkileyen önemli bir unsur da yargılamanın hızlı bir şekilde yerine getirilememiş olmasıdır. Çalışmamızda ele aldığımız dönemler içerisinde yargılamanın hızını etkileyen en önemli unsurun 832 sayılı eski Sayıştay Kanununda ve ikincil mevzuatlarda denetim raporlarının yargılanmasına ilişkin süreç ve sürelerin net olarak belirlenmemiş olmasıdır. Yine söz konusu dönemler içerisinde yaptığımız analizlerde Sayıştay dairelerinin yargısal anlamdaki yükünün her geçen yıl arttığını ve her geçen yıl artan bir sorun yumağı haline geldiğini söyleyebiliriz. Bu ortaya çıkan durumları göz önüne aldığımızda hesap yargılamasında yargılamanın makul

bir süre içerisinde sonuçlanmasını sağlayacak önemli düzenlemeler yapılması kaçınılmaz hale geldiğini söyleyebiliriz. Özellikle de enflasyonist bir ortamda yargılamanın hızla sonuçlandırılması ve kamu zararının enflasyon karşısında çok fazla erimeden geri dönüşünün sağlanması büyük öneme sahiptir. Bu çerçevede 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ve ikincil mevzuatların yargılamanın hızlı bir şekilde yerine getirilmesini sağlayıcı düzenlemelere yer verildiğini görmekteyiz. Bu düzenlemeler içerisinde;

- i) Sayıştay Başkanlığına sunulan raporların, sunulduğu tarihten itibaren “en geç on beş gün” içinde bu raporları ve eki belgeleri ile birlikte hesabın yargılama sürecinin yapılacağı daireye gönderilmesi,
- ii) Dairelere gönderilen yargılamaya esas raporların daire başkanları tarafından “öncelikle” ve “en geç yirmi gün” içinde yazılı düşüncesini bildirmesi için başsavcılığa gönderilmesi,
- iii) Daire başkanı tarafından bu defa yine yazılı olarak düşüncesini bildirmesi için dairede görevli üyelere birine havale edilip, üyenin yargılamaya esas rapor üzerinde gerekli incelemeyi yaparak ve yazılı düşüncesi ile birlikte daire başkanlığına “en geç yirmi gün” içinde göndermesi,
- iv) Ve son olarak Yargılamaya esas raporların daireye havale edildikten sonra çalışmaya ara verme süresi hariç “en geç altı ay” içinde karara bağlanarak bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesini” gösterebiliriz.

Kanaatimizce Sayıştay’ın hesap yargılamasıyla ilgili mevzuatta yapılan son değişikliklerle, yargılamaya esas raporların dairelere gönderilmesi, hesap ve işlemlerin yargılama sürecinin karara bağlanması, bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesine ilişkin süreç ve sürelerin net olarak tayin edilmiş olması yargılamada etkinliğin sağlanması adına son derece olumlu bir gelişmedir. Ancak yapılan bu düzenlemelerin yanında;

- i) Yargı raporlarının düzenlenmesi ve bu raporların ilama bağlanması için geçen sürelerde dönemsel olarak azalma sağlayacak önlemler alınması,
- ii) Yargı raporlarının düzenlenmesi ve yargılamadan sonra ilamların yazımı konularında süreler belirlenmesi ve standardizasyona gidilmesi,

- iii) Yargı raporlarının formatı ile yargı raporu eki olan formların düzenlenmesini sağlayan yönetmeliklerde gerekli değişiklikler yapılarak belirli bir standardizasyona gidilmesi,
- iv) Yargılamanın temel taşı olan yargılamaya esas raporu düzenleyen denetçinin yargılamaya katılmasının sağlanması,

Gibi hususların da Sayıştay Kanununda ya da ikincil mevzuatlarda netlik kazanması yargılamanın hızını ve etkinliğini olumlu yönde etkileyeceğini düşünmekteyiz.

⇒ *Sayıştay ilamları ile ilgili değerlendirmeler;*

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun ilamların alınması, içeriği ve uygulanmasına yönelik önemli yenilikler getirdiği görülmektedir. Söz konusu yenilikleri değerlendirdiğimizde uygulamada karşılaşılan bazı sorunların daha rahat bir şekilde çözüme kavuşturulacağını düşünmekteyiz. Buna göre;

- Öncelikle ilamların hangi unsurları içermesi gerektiğinin belirli bir kanun hükmüne bağlanmış olması ilamlarda belirli standardın yakalanmasını sağlayacaktır. İlamlarda standardın sağlanmasıyla daireler, ilamları daha dikkatli ve özenli bir şekilde almaya gayret göstereceklerdir. Kanaatimizce ilamların alınmasında dikkatin ve özenin artırılmış olması da etkinliği artırmada olumlu yönde katkı sağlayacaktır.
- Diğer önemli bir yenilikte Sayıştay ilamlarının gerekçeli olarak alınmasının kesin hükme bağlanmış olmasıdır. Sayıştay ilamlarının gerekçeli olarak alınması, öncelikle alınan kararlarla maddi olgular arasındaki bağın tam olarak kurulmasıyla mahkemelere karşı güvenin ve adalet duygularının pekişmesini sağlayacak ayrıca kararlar alınırken gerekçenin hazırlanacak olması mahkeme tarafından alınacak kararların keyfilikten uzak olmasını sağlayacaktır. İlamların gerekçeli olarak hazırlanmasının diğer bir etkisi de mahkeme tarafından alınan kararların sorumlular tarafından daha anlaşılır hale gelmesidir. İlamların anlaşılır hale gelmesi Sayıştay yargılamasında yer alan kanun yollarına başvuru müessesesinde de etkinlik sağlayacaktır. Şöyle ki taraflar, Sayıştay ilamları gerekçeli olarak hazırlanmadığı dönemlerde, kararları anlamada, değerlendirmede zorlanmakta ve alınan kararları gerekli olup olmadığına bakmaksızın temyize taşıyabilmekteydiler. Netice itibarıyla

bu durum hesap yargılaması üzerindeki iş yükünü artırmaktaydı. Dolayısıyla Sayıştay ilamlarının gerekçeli olarak yazılması tarafları ikna etmede daha etkili olacak, aynı zamanda ilamların temyize konu edilmesi halinde daha etkin ve hızlı bir biçimde sonuçlanmasını sağlayacaktır.

- Sayıştay yargılamasının etkinliğini gösterecek diğer bir uygulamada ilamların infazındaki durumdur. Sayıştay ilamlarının infaz sonuçlarını genel uygunluk bildirimde yer alan sonuçlar itibariyle değerlendirdiğimizde Sayıştay’ca saptanan tazmin kararlarının ortalama % 60’ının silme-düşme gibi nedenlerle terkin edildiği, ortalama %20’sinin ertesi yıllara devredildiği ve ancak ortalama % 20’sinin tahsil edilebildiği gibi bir durumun olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla Sayıştay ilamları ile tazminine karar verilen miktarların bu şekilde sonuçlandığı bir ortamda mevcut uygulamanın etkin ve verimli olduğu savunulamaz. Yasa koyucunun da ilamların infazı konusundaki bu olumsuz tablo dikkatini çekmiş olmalı ki 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile yeni düzenlemeler getirilmiştir.

6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu’nun Sayıştay ilamları ile ilgili getirmiş olduğu düzenlemeler, kanaatimizce Sayıştay’ın yargıma faaliyetini daha etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmesini sağlayacaktır. Çünkü yeni Sayıştay Kanunu ile ikincil mevzuatta ilamların infazı konusu açık ve tereddüde mahal vermeyecek derece düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunla yapılan düzenlemeler ile ilamların infazında;

- Üst yöneticilerin açık bir şekilde sorumlu tutulması,
- Bu görevi yerine getirmeyenler hakkında uygulanacak yaptırımların neler olduğu açık bir şekilde belirtilmesi,
- Muhasebe yetkilileri tarafından Ocak ve Temmuz ayları olmak üzere yılda iki kez “Sayıştay İlamları Bilgi Formu” ile ilamlarda belirtilen tazmin hükümlerine istinaden gerçekleştirilen nakden veya mahsuben yapılan işlemlerin Sayıştay’a bildirilmesi gibi hususların düzenlenmiş olması,
- İlamların yıllar itibariyle infaz durumu ve infaz etmeyenler hakkında yapılan işlemlere ilişkin Başsavcılıkça, her yılın üçüncü ayında, Başkanlık makamına bilgi sunulacak olması,

- Başsavcılığın ilamların infazını izleme ve gereklerini yerine getirme noktasında görevli sayılması,

Sayıştay yargılamasında etkinliği artırıcı unsurlar olarak değerlendirilebilir.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki Sayıştay ilamlarının yerine getirilmesinden sorumlu olanların, ilamların infazı konusunda gereken hassasiyeti göstermeleri gerekmektedir. Zira Sayıştay ilamlarının yasal süresi içinde yerine getirilmesi (infazı) hem adaletin tecellisini sağlayacak hem de Sayıştay'ın etkinliğini arttıracak aşikârdır.

Netice itibariyle Türk Sayıştay'ının hem Anayasa'nın hem de Sayıştay Kanununun ve bu bağlamda çıkarılmış bulunan ikincil mevzuatlarla eski yapısından kurtularak yargılama fonksiyonunu bir nebze olsa daha etkin bir şekilde yerine getirebileceğini söyleyebiliriz. Ne var ki, yasalarla verilen görev ve yetkiler kadar bunların ne ölçüde kullanıldığı da önemlidir. Şu an itibariyle Türk Sayıştay'ının kendisine tanınan yetkileri tam anlamıyla kullandığını söylemek mümkün değildir.

Sayıştay'dan beklenen devletin kaynak sağlama ve kullanmada etkin, verimli ve tutumlu bir performansa ulaşmasına katkıda bulunmak ve Türk milletinin refah ve mutluluğu için; kendisine düşen görevi en iyi şekilde yerine getirmesidir.

KAYNAKÇA

- ABID, Naimatullah, (1998). “Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimleri Üzerine Bir Yaklaşım”, (Çev.) Derya KUBALI, *Sayıştay Dergisi*, S. 29, Nisan-Haziran 1998, ss. 104-127.
- AKDAĞ, Emre, (1997). “Sayıştay’ın Anayasal Kimliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 25, Nisan-Haziran 1997, s. 179.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, (2003). Kamu Maliyesi, 9.B., Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKGÜNDÜZ, Ahmed, (1997). Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- AKSOY, Muammer, (1957). “Muhakemelerin Aleniliği Prensibi”, *Forum Dergisi*, Sayı, 75-76, Ankara.
- AKSOY, Şerafettin, (1991). Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- AKSOYLU, İlter, “İdari Yargı Kararlarının Gerekçelerinin Bağlayıcılığı”, Dergi No: 21, http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=70 (Erişim Tarihi: 12.09.2010).
- AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek ve SARAÇ, Özgür, (2001). “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi”, *Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi*, C.1, S. 3, ss. 28-48.
- AKYEL, Reaci, (2010). “Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) İle İç Denetim Arasında Koordinasyon”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, S. 34, 2010/2, ss. 131-144.
- AKYEL, Recai ve BAŞ, Hasan, (2010). “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Anayasal ve Yargısal Konumu”, *Maliye Dergisi*, S. 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 374-387.
- AKYEL, Recai ve KÖSE, H. Ömer, (2010). “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, S. 466, Mart 2010,
- ALANGOYA, H. Yavuz, (2001). Medeni Usul Hukuku Esasları II, İstanbul.
- ALKIŞ, Abdülsamet, “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış*, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, Y. 1, S. 2, ss. 12-26.

- ANTHONY, R. N. and HERZLINGER, R. E., (1975). Management Control in Nonprofit Organizations, Richard L. Irwin, Inc.
- ARENA, Pasquale, (1910). La Revisione Dei Giudicati, Torino. s. 78, Aktaran; Faruk EREM, “Muhakemenin Yenilenmesi Hakkında Genel Bilgiler”, *AÜHFD.*, Cilt XIX, 1962, ss. 3-47.
- ARIN, Tülay, (2000). Parlamenter Bütçe Denetimi Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma, Tesev Yayınları, İstanbul.
- ARISOY, İbrahim, (2005). Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni 2005/15; <http://www.tek.org.tr/dosyalar/ARISOY-05.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2010)
- ARSLAN, Ahmet, Kamu harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim, ss. 1-14. http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/AhmetARSLAN.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2009).
- ASLAN, Zehredin, (2000). “Sayıştay’ın Sorumluların Hesap ve İşlemlerini Kesin Hükme Bağlama Görevi”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, İ.Ü. Rektörlük No: 4260, İstanbul, ss. 93-100.
- ATAÇ, Beyhan, (1994). Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Eskişehir.
- ATAÇ, Engin, ÇOŞKUN, Gülay ve MOĞOL, Tayfun, (2004). Devlet Bütçesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- ATAMAN, Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve BOZKURT, Nejat, (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, 1. B., Alfa Yayınları, İstanbul.
- ATAY, Cevdet, (1999). Devlet Yönetimi ve Denetimi, Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- ATEŞ, Yaşar, (2011). “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Kanun Yolları”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, ss. 58-65.
- ATİYAS, İzak ve SAYIN, Şerif, (1997). Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru, Tesev Yayınları 4, İstanbul.
- AYBAY, Aydın, (1984). Borçlar Hukuku Dersleri, Beta Basım Yayım, 9. B., İstanbul.
- AYDIN, Devrim, (2006). “Ceza Muhakemesi Kanununda İtiraz”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2006, S. 65, ss. 58-70.

- AYDIN, Ufuk, (2006). Medeni Usul Hukuku, 1. B., Anadolu Üniversitesi Baskısı, Eskişehir.
- AYTUNA, Türkan, (1986). “Felsefeci Gözüyle Denetim”, *Denetim*, Denetimde Yayını, S. 10. Ankara.
- AZRAK, Ülkü, (1969). “Yargı Ve İdare (İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme)”, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 34, S. 1-4, ss. 129-155.
- BAKTIR, Muzaffer, (2006). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar” *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 8, S. 31, Nisan-Haziran 2006, ss. 49-55.
- BARUN, Bayram, EKİNCİ, Mustafa ve TEMİZEL, Özlem, (2007). “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü,” 22. Türkiye Maliye Sempozyumu Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesi Üzerine Etkisi, 9 – 13 Mayıs 2007, Belek / Antalya, ss. 1-31.
- BAŞ, Hasan, (1984). “Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi”, *Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 52, Eskişehir, ss. 110-132.
- BAŞ, Hasan, (1990). “Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği”, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Ankara 1990, ss. 111-153.
- BAŞ, Hasan, (2005). “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 20. Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Yapılanma, Karahayıt/Denizli: 2005, ss. 400-416.
- BAŞ, Hasan, (2005). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- BAŞ, İ. Melih, (1991). “Denetim Tali ve Statik Bir Görev midir?”, *Denetim Dergisi*, Y. 6, S. 63, Mart 1991.
- BAŞARAN, Fehmi, (2010). “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu İdarelerinin ve Kamu Görevlilerinin Sayıştay’a Karşı Sorumlulukları”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 37-46.
- BAŞLAR, Kemal, (2005). Anayasa Yargısında Mahkeme Kararları, Roma Yayınları Ankara.

- BAYAR, Doğan, (2005). Sayıştay'ın Anatomisi, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, Ocak-Nisan 2005, ss. 63-81.
- BAYAR, Doğan, (2008). "Mali Denetim", *Maliye Dergisi*, Sayı 155, Temmuz-Aralık 2008, ss.1-10.
- BAYAR, Doğan, (2008). "Mali Sorumluluk Nedir?", *Maliye Dergisi*, S. 154, Ocak-Haziran 2008, ss. 12-28.
- BAYAR, Doğan, (2009). "Mali Yargı Nedir?", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2009, Sayı 157, ss. 33-46.
- BAYAR, Doğan, (2010). "Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk", *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 47-57.
- BAYAZITLI, Ercan, (1991). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- BAYRAKTAR, Özlem Ünal, (2010). "Harcama Yetkilileri İçin Sayıştay Denetimi ve Yargılama", Güncel Mali Sorunlar - 2, Ed. Erkan KARAARSLAN, Ankara.
- BEK, Hasan, (1995). "Bütçe Denetimi Açısından Kesin Hesap", *Maliye Dergisi*, Sayı 119, Mayıs-Ağustos 1995, ss. 40-72.
- BİLGE, Necip, (1973). Yargısal İçtihatların Bağlayıcı Gücü ve İçtihatları Birleştirme Kararları, Dr. Recai SEÇKİN'e Armağan, AÜHF Yayınları, No: 351, Ankara.
- BİLGE, Necip, (2004). Hukuk Başlangıcı, 18. B., Turhan Kitabevi, Ankara.
- BİLGİN, Pertev, (1994). "Sayıştay'ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir Savaş Hikayesi)" *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:7, Nisan 1994, ss. 37-54.
- BULUTOğLU, Kenan ve KURTULUş, Erciş, (1981). Bütçe ve Kamu Harcamaları, İstanbul.
- BULUTOğLU, Kenan, (2008). Kamu Ekonomisine Giriş, 7.B., Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- CAIDEN, Garold E., (1988). "Devlet Yönetiminin Yeni Yönleri", Devlet Denetimi (Makaleler), *Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları*, Ankara: 1988, ss. 131.
- CANDAN, Ekrem, (2006). "Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", *Mali Hukuk Dergisi*, S. 121, (Ocak-şubat 2006), s. 51.

- CANDAN, Ekrem, (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- CEYLAN, F. Betül, (2010). “Mali Denetim”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 110-113.
- COŞKUN, Gülay, (1981). “Kalkınma Yönetiminde Etkinliğin Arttırılması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 14, S. 3, ss. 57-70.
- COŞKUN, Gülay, (1994). Devlet Bütçesi – Türk Bütçe Sistemi, 4. B., Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÇETİN, İbrahim, (2010). “Yargılamada Etkinlik Arayışları: Medeni Usul Hukukunda Usul Ekonomisi”, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül 2010, S. 78, ss. 81-109.
- ÇOLAK H. Bayram, (2007). “Muhasebe Yetkilisi, Üst Yönetici ve Harcama Yetkilisinin Sorumluluk Alanı”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 10, S. 38, Ekim-Aralık 2007, ss. 25-33.
- ÇOLAK, H. Bayram, (2006). “Üst Yöneticiler Harcama Sürecinin Neresinde Yer Alıyor?”, E-Yaklaşım, Aralık 2006, S. 41.
- ÇOLAK, H. Bayram, (2007). “Sayıştay Yargılamasında Görevlilerin Mali Sorumlulukları”, E-Yaklaşım, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071110202.htm> (Erişim Tarihi: 20.08.2011).
- ÇOLAK, H. Bayram, (2008). Son Değişiklikleri ile Birlikte Konu Anlatımlı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ankara.
- ÇOLAK, H. Bayram, (2010). “Yeni Sayıştay Kanunu Ne Getir(m)iyor?” *Güncel Mevzuat Dergisi*, S. 60, Aralık 2010, s. 47.
- ÇOLAK, H. Bayram, “5018 Sayılı Kanuna Göre Bakan ve Üst Yöneticilerin Sorumluluğu”, <http://hacibayramcolak.net/makaleler/62-makale06.html> (Erişim Tarihi: 20.04.2011)
- ÇOLAK, H. Bayram, “Harcama Yetkililerinin Belirlenmesi ile Harcama Sürecindeki Görev ve Yetkileri”, <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/68-makale12.html> (Erişim Tarihi: 22.06.2011).
- DEDEOĞLU, Erdoğan, (2009). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara.

- DEDEOĞLU, Erdoğan, (2011). “Sayıştay İlamlarının İnfazı Konusunda Yeni Yasa İle Getirilen Yenilikler”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, ss. 66-70.
- DELİDUMAN, Seyithan, (2006). “Hukuk Yargısında Temyiz Süresi”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 80, S. 4, Yıl 2006, ss. 1537-1547.
- DEMİR, Burhan, (2006). “Bütçe Uygulamalarında Saymanların-Muhasebe Yetkililerinin Rolü ve Fonksiyonu”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 8, S. 31 Nisan-Haziran 2006, ss. 152-160.
- DEMİREL, Selim ve KELEŞ, Cengiz, (2010). “5018 Sayılı KMYK Kanunu’na Göre Kamu Zararı”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 179-183.
- DEMİRTAŞ, Tolga, (2001). Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay’ı Uygulaması, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- DIAMOND, Jack, (2002). The Role of Internal Audit in Government Financial Management, IMF Working Paper.
- DİCLE, İ. Atilla, (1973). Program Bütçesi: Kamu yönetiminde Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi PPBS, Balkan Basım ve Ciltevi, Ankara.
- DOĞANYİĞİT, Sadettin, (2002). “Sayıştay Yargısında Kanun Yolları”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak – Haziran 2002, S. 44-45, ss. 03-10.
- DURAN, Lütfi, (1967). “Yüksek Mahkemeler Arasında İctihad Uyuşmazlığı”, *Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Yeni Seri, Yıl 1, S. 1, ss. 15-28.
- DURAN, Lütfi, (1970). Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay, İmran Ökmen’e Armağan, Ankara.
- EDİS, Seyfullah, (1997). Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, 6. B., Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- EKER, Aytaç, ALTAY, Asuman ve SAKAL, Mustafa, (2000). Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler), 3.B., İzmir.
- ERCAN, İbrahim, (2001). Güncel Tartışmalar Işığında Hukuk Yargısı Bağlamında Alman İstinaf Sistemi, (Prof. Dr. Hayri DOMANIÇ’e 80. Yaş Günü Armağanı), Ed. Abuzer KENDİGELEN, İstanbul.

- ERDOĞAN, Melih, (2006). Denetim (Kavramsal ve Teknolojik Yapı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- EREN, Fikren, (2003). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 8. B., İstanbul.
- ERGİNAY, Akif, (1957). Mukayeseli Bütçe, Ankara.
- ERGİNAY, Akif, (1998). Kamu Maliyesi, 16. B., Savaş Yayınları, Ankara.
- ERİŞGİN, Nuri, (2000). “Tehlike Bağı”, *AÜHFD*, C. XLIX, S. 1, 2000, ss. 137-154.
- ERYILMAZ, Bilal, (2003). Kamu Yönetimi, Erkam Matbaası, İstanbul.
- ESEN, Selin, (1996). İptal Davası ve İtiraz Yolunda Anayasa Mahkemesinin Yaptığı İlk İnceleme, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, Ankara.
- EUROPEAN COMMISSION, (2002). Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control (PIFC), Brussels.
- FALAY, Nihat, (1987). “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, S. 25, Nisan-Haziran 1987, ss. 18-30.
- FALAY, Nihat, “Türkiye’de Bütçenin İdari, Yargı Yasama Denetimleri”, Devlet Bütçesi, A. Ü. Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 873, Eskişehir.
- FEYZİOĞLU, Bedi Necmettin, (1954). Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçenin Kontrolü, C. 1, İstanbul.
- FEYZİOĞLU, Bedi Necmettin, (1984). Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe, Filiz Kitabevi, 7. B., İstanbul.
- GEIST, Benjamin, (1981). State Audit: An Introduction, State Audit - Development in Public Accountability, (Ed. B. Geist), State Comptroller's Office, Israel.
- GİRİTLİ, İsmet, BİLGİN, Pertev ve AKGÜNER, Tayfun, (2008). İdare Hukuku, 3. B., Der Yayınları, İstanbul.
- GÖĞER, Erdoğan, (1974). Hukuk Başlangıç Dersleri, Sevinç Matbaası, Ankara.
- GÖNCÜLER, M. Azmi, (1995). Sayıştay Yargılaması, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- GÖREN, İhsan, (2000). Kamu Maliyesinin Yeniden Yapılandırılması ve Denetimi, Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Tesev Yayınları 16, İstanbul.
- GÖZLER, Kemal, (2000). Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Kitapevi, Bursa.

- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref ve TAN, Turgut, (2007). İdare Hukuku Genel Esaslar, Güncelleştirilmiş 5. B., Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, (1973). “Sayıştay ve Yargı Görevi”, *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. XXI, Yıl. 1973, S. 4, ss. 157-171.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, (1997). Anayasa Hukuku, 6. B., Turhan Yayınevi, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, (2006). Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, (2006). Yönetimsel Yargı, 25.B., Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, Sayıştay, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/402/4383.pdf>,> (28.12.2009).
- GÜÇLÜ, Ali Osman, (1995). “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, S. 19. Ekim-Aralık 1995, ss. 31-34.
- GÜLEN, Fikret, (1998). Finansal Denetim, Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi, Ankara.
- GÜLER, Cüneyt, (2010). “Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim”, *Dış Denetim Dergisi*, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), Y. 1, S. 1, ss. 143-151.
- GÜNDAY, Metin, (2003). İdare Hukuku, 7. B., İmaj Yayıncılık, Ankara.
- GÜRBÜZ, Hasan, (1990). Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin, (1998). Denetim, Beta Basım, İstanbul.
- GÜRHAN, Hüseyin, (1972). “Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi”, *Sayıştay Mali Hukuk Dergisi*, Yıl: 3, S. 13, ss. 1-13.
- GÜROCAK, Sibel, (2010). “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk Ve Sorumlular”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 154- 167.
- GÜRSOY, Bedri, (1975). Kamu Maliyesi, C. I., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No. 378, Ankara.
- HAYOZ, Meire, (1968). (çev. Ergun ÖNEN) “Özel Olarak Kazai İçtihatların Tanzim Edici Normatif Kuvveti Meselesi”, *AHFM*, 1968, C. XXV. S. 1-2, ss. 153-172,
- HEERTJE Arnold and BRIAN G. Robinson, (1982). Basic Economic, Holt, Rinehart and Winston Ltd. Canada.
- İNAN, Atilla, (1978). “Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 1, S. 1, Mart 1978, ss. 55-83.

- İNAN, Atilla, (1984). “Sayıştay Yargılamasındaki Sorumluluk Anlayışının Yeni Anayasamız Karşısında Değerlendirilmesi”, *Yargıtay Dergisi*, Ekim 1984, Sayı 4, ss. 38-45.
- İNAN, Atilla, (1992). Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay, Ankara.
- İNAN, Atilla, (1996). “Sayıştay’da İçtihadı Birleştirme”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 29, S. 4, ss. 73-87.
- İNAN, Atilla, (1997). “Sayıştay Sorgularının Tebliğ Esasları”, *Türk Noterler Birliği Hukuk Dergisi*, S. 96, ss. 48-52.
- İNAN, Atilla, (1998). “Sayıştay İlamlarının İnfazı”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 1998, Sayı 29, ss. 03-22.
- İNAN, Atilla, (1999). “Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İçtihadı Birleştirme Kararları”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 33, Nisan – Haziran 1999, ss. 3-23.
- İNAN, Atilla, (1999). “Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İçtihatları birleştirme Kararları”, *Sayıştay Dergisi*, S. 33. Nisan-Haziran 1999, ss. 03-27.
- İNAN, Atilla, “Sayıştay’da Avukatlık Aracılığıyla Yargılamanın Takibi Sorunu”, *Sayıştay Dergisi*, S. 16, Ocak-Mart 1995, ss. 12-13.
- KANETİ, Selim, (1990). “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 1, Temmuz-Eylül 1990, ss. 7-18.
- KARAARSLAN, Erkan, (2006). “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Ön Mali Kontrol”, *Mali Yönetim ve Denetim*, S. 37, (Mart-Nisan 2006), ss. 40-48.
- KARAARSLAN, Erkan, (2006). Kamu Harcama Hukuku, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KARAARSLAN, Erkan, (2007). Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Dönemsonu Uygulamaları, 2. B., Mahalli İdareler Teknoloji Araştırma Geliştirme Derneği Yayınları, Yayın No: 4, Ankara.
- KARAARSLAN, Erkan, Yönetim Dönemi Hesabının Verilmesi, http://www.eypasad.org/FileUpload/bs7922/File/idari_ve_mali_mevzuat_yonetim_donemi_ve_yonetim_donemi_hesaplari.doc (Erişim Tarihi: 12.09.2011).
- KARABEYLİ, Levent ve COŞKUN, Arife, (2010). “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, *Dış Denetim Dergisi*, Y. 1, S. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 83- 95.

- KARACAL, Müge ve UYDURANOĞLU ÖKTEM, Ayşe, (2007). Bütçe Kılavuzu, Tesev Yayınları, İstanbul.
- KARDEŞ, Salâhaddin, (2010). Maliye Bakanlığı Görev ve Yetkiler, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2010/404, Ankara.
- KAYA, Ebru, (2006). Kamu Harcamalarının Büyüme Üzerine Etkileri, Balıkesir Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir.
- KAYA, Safiye, (2001). Sayışların Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu, Sayıştay Araştırma Ve Tasnif Grubu, Ankara, ss. 1- 12.
- KAYA, Safiye, (2001). Sayıştayların Denetim Alanları, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- KAYA, Safiye, (2003). “Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay”, *Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası*, Ankara: 2-3 Nisan 2003, ss. 1-6.
- KAYHAN, Fahrettin, (1992). “Özel Hukuk Uygulanmasında Yargı İçtihatlarının ve İçtihadı Birleştirme Kararlarının Normatif Gücü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 1992/2, ss. 341-363.
- KAZAN, Ahmet, (2010). “5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunulacağı Raporlar”, *Dış Denetim Dergisi*, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), Y. 1, S. 1, ss. 190-199.
- KENT, Bülent, (2007). “Türk ve Alman Sayıştayları”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XI, S. 1-2, Y. 2007, ss. 981-1005.
- KEPEKÇİ, Celal, (2004). Bağımsız Denetim, 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- KESİK, Ahmet, (2005). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Mali İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (9) 2005/1: ss. 94-114.
- KHAN, M. Arkam, (1995). “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (Çev.) Faruk EROĞLU, *Sayıştay Dergisi*, S. 19, Ekim-Aralık 1995, s. 15-30.
- KHAN, Ziaul Haq, (1997). Introduction to Government and Financial Audit, Director General (P.A.W), Lahora, Pakistan.
- KILIÇOĞLU, Ahmet M., (2006). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, 7. B., Ankara.

- KIZILKAYA, Eyüp, (2006). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular ve Sorumlulukları”, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara. ss. 211-221.
- KIZILKAYA, Eyüp, (2010).“Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 173-179.
- KİRACI, Murat, (2003). “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi” *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, S. 2, Eskişehir: 2003, ss. 67-78.
- KOÇBERBER, Seyit, (2006). “Kalkınma Ajansları ve Sayıştay Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 61, Nisan-Haziran 2006, ss. 37-55.
- KORKMAZ, Umut, (2007). “Kamuda İç Denetim (I)”, *Bütçe Dünyası*, C. 2, S. 25 Bahar 2007, ss. 4-15.
- KÖSE, H. Ömer, (1999). “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 33, Nisan-Haziran 1999, ss. 62-85.
- KÖSE, H. Ömer, (2007) Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, TC. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- KÖSE, H. Ömer, (2007). “Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler Ve Sayıştayın Konumu”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2007, S. 65 (Özel), ss. 111-150.
- KÖSEOĞLU, Özer, (2005) “Belediyelerde Performans Yönetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Yıl. 2005, S. 447, ss.211-234.
- KUBALI, Derya, (1998). Performans Denetimi Kavram İlkele, Metodoloji ve Uygulamalar, Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Yazı Dizisi: 11, Ankara.
- KULUÇLU Erdal, (2011). “Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, *Sayıştay Dergisi*, S. 82, Temmuz-Eylül 2011, ss. 53-80.
- KULUÇLU, Erdal ve HEPAKSAN, Engin, (2010). “Mali Hüküm İçeren Yönetmelikler ve Sayıştay İstisnaları Mütalaası”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 76, Ocak – Mart 2010, ss. 23-46.
- KULUÇLU, Erdal, (2010). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Işığında Sayıştay Yargısı”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 58-63.

- KUNTER, Nurullah, YENİSEY, Ferudun ve NUHOĞLU, Ayşe, (2006). Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. B., Beta Yayınevi, İstanbul.
- KURU, Baki, (2001). Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt V., Demir-Demir Yayıncılık, 6. B., İstanbul.
- KURU, Baki, ARSLAN, Ramazan ve YILMAZ, Ejder, (2001). Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 13.B., Ankara.
- MANDL, Ulrike, DIERX, Adriaan and ILZKOVITZ, Fabienne, (2008). The Effectiveness and Efficiency of Public Spending.
- MEHTER, Hamdi, (1977). “Sayıştay Kararlarının Geçerlik Tarihleri”, *Sayıştay Mali Hukuk Dergisi*, Yıl 5, S. 28, Ankara, ss. 17-25.
- MESSIER, William F., (1997). Auditing: A Systematic Approach, Library of Congress Cataloging in Publication Data, New Jersey.
- MİDYAT, Cemil S., (“Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, *Mali Hukuk Dergisi*, S. 129, ss. 11-16.
- MUSGRAVE Richard and MUSGRAVE, Peggy B., (1976). Public Finance in Theory and Praticce, Second Edition, Kosaido Printing, Tokyo.
- MUŞUL, Timuçin, (2009). Medeni Usul Hukuku (Temel Bilgiler), Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2. B., Yetkin Yayınevi, Ankara.
- MUTER, Naci B., ÇELEBİ A. Kemal ve SAKINÇ Süreyya, (2008). Kamu Maliyesi, 3. B., Emek Matbaası, Manisa.
- MUTLUER, Kamil, ÖNER, Erdoğan ve KESİK, Ahmet, (2006). Bütçe Hukuku, 2. B., Bilgi Üniversitesi Yayınları No: 99, İstanbul.
- NADAROĞLU, Halil, (1996). Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayınevi, 9.B., İstanbul.
- ONAR, Sıdık Sami, (1966). İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 1- C. 2 ve C. 3, 3. B., İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- ORTAÇ, F. Rifat, (2001). “Kamu Harcamalarının Etkinliği ve Verimliliğinin Ölçülmesinde Karşılaşılan Sorunlar” *İktisat, İşletme Ve Finans*, Y. 16, S. 182, Mayıs 2001, ss. 60-67.

- OYMAK, Celal ve İNAN, Atilla, (2011). Temel Mali Kanunlar Sayıştay Yargısı ve Hak Arama Yolları, Vizyon Yayınları, Ankara.
- OYMAK, Celal, (1999). Sayıştay ve Yargı, Prof. Dr. Faruk EREM Armağanı, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara.
- ÖNDER, Alper, (2005). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile İlgili Mevzuat, Denet Yayıncılık, İzmir.
- ÖNDER, Ayhan, (1966). “Ceza Muhakemeleri Usulü Hukukunda Muhakemenin İadesinde Müşterek Sebepler”, *İHFM XXXII*, 1. ss. 30-42.
- ÖNDER, İzzettin, (1974). Türkiye’de Kamu Harcamalarının Seyri: 1927-1967, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 333, İstanbul.
- ÖRNEK, Acar, (1998). Kamu Yönetimi, Meram Yayınları, İstanbul.
- ÖZBAHAR, Sefa, (2006). “Kamu Mali Yönetim Sisteminde Yeni Temel Yapının Analizi, Harcama ve Ödemeye İlişkin, Sorumluluklar, Muhasebe Yetkililiği, *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 8, S. 31 Nisan-Haziran 2006, ss. 95-110.
- ÖZBEK, Şaban, (1977). “Mahalli İdareler Sorunu” *Mali Hukuk Dergisi*, Yıl 7, S. 44, ss. 17-26.
- ÖZBUDUN, Ergun, (1986). Türk Anayasa Hukuku, Ankara.
- ÖZER, Hüseyin, (1997). Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay 135. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, Ankara.
- ÖZER, Hüseyin, (1992). “Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 7, Ocak-Mart 1992, ss. 30-40.
- ÖZER, Mevlüt, (1997). Denetim, Özkan Matbaacılık, C. I, Ankara.
- ÖZİPEK, Bekir B., (2007). Devlet (Teorik Bir Analiz), Siyasal Kitabevi, Ankara.
- ÖZTUNALI, M. Halit, (1973). “Yargılamanın İadesi”, *Sayıştay Mali Hukuk Dergisi*, Yıl. 4, S. 21, Ankara, ss. 1-12.
- PALAK, Sabri, (2007). “Muhasebe Yetkilisi Mutemetliği Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Y. 10, S. 38, Ekim-Aralık 2007, ss. 86-94.
- PEACOCK, Alan T. and WISEMAN, Jack, (1961). The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom, Princeton University Pres.
- PEKCANITEZ, Hakan, ATALAY, Oğuz ve ÖZEKES, Muhammet, (2005). Medeni Usul Hukuku, 4. B., Yetkin Yayın evi, Ankara.

- PICKETT, K. H. Spencer, (2003). The Internal Auditing Handbook, Second Edition, Wiley.
- PINAR, Burak, (2009). Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- PINAR, İbrahim, (1989). Mahalli İdareler Hesap Usulleri, 1050 Sayılı Kanun ve Ayniyat İşlemleri, Feryal Matbaacılık, Ankara.
- PINAR, İbrahim, ve ÇALIŞKAN, Öner, (2011). 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Diğer İlgili Mevzuat, Dinamik Akademi, Ankara.
- POLAT, Necip, (2003). "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2003, S. 49, ss. 65-80.
- POSTACIOĞLU, İlhan E., (1975). Medeni Usul Hukuku Dersleri, 6. B., İstanbul.
- REİSOĞLU, Safa, (2000). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yayınevi, 14. B., İstanbul.
- SAKINÇ, Süreyya, (2007). Yerel Yönetimler Ekonomisi, Emek Matbaacılık ve Yayıncılık, Manisa.
- SANAL, Recep, (2002). Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, TODAİ, Ankara.
- SARI, Ramazan, (2003). "Kamu Harcamalarının Dünyada ve Türkiye’de Gelişimi ve Türkiye’de Ulusal Gelir İlişkisi," *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, C. 18, S. 209, (Ağustos Ek) 2003, ss. 25-38.
- SAVAŞ, Vural F., (2007). İktisadın Tarihi, Siyasal Kitabevi, 5. B., Ankara.
- SAYDER, Sayıştay’ın Tarihçesi, <http://www.sayder.org.tr/tr/sayistay_tarihce.html>, (20.11.2009).
- SAYIN, İsmail H., (1998). Avrupa Birliği Sayıştay, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- SAYIN, İsmail Hakkı, (2000). Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Evin Yayıncılık, Ankara.
- SAYIŞTAY BAKANLIĞI, (1997). Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.

- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, (2000). Performans ve Risk Denetim Terimleri, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara.
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, (2002). Performans Denetim Kavramları, İlkeleri Metodoloji ve Uygulamalar, Ankara.
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Düzenlilik Denetim Rehberi, s. 5. [http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/dC3BCzenlilik/DÜZENLİLİK DENREHBERİ.doc](http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/dC3BCzenlilik/DÜZENLİLİK_DENREHBERİ.doc) (Erişim Tarihi: 13/09/2011).
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Yargılama Faaliyetlerinin Hızlandırılması ve Daha Etkin Hale Getirilmesi İçin Yapılması Gereken İşlemler Hakkında Rapor, s. 4, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/yargifahizl.pdf> (Erişim Tarihi: 12.09.2010).
- SELİMOĞLU, Seval K., “Faaliyet Denetimi”, *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. XV, S. 1-2, Eskişehir: 1999, ss. 193-206.
- SERDAR, Ali, (2011). “Sayıştay Yüksek Mali Yargı – Yüksek Mali Denetim (Yeni Model Arayışı)”, *Dış Denetim Dergisi*, S. 3, Y. 2, (Ocak-Şubat-Mart 2011), s. 49-58.
- SHARKANSKY, Ira, (1999). The Development of State Audit, State Audit and Accountability, (Ed. Benjamin Geist), State Comptroller’s Office (Israel).
- SÖKENOĞLU, Seda, (2008). Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Bütçe Sistemleri İlişkisi, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- SÖNMEZ, Sinan, (1987). Kamu Ekonomisi Teorisi, Teori Yayınları, Ankara.
- ŞEŞEN, Ramazan, (1987). Selahaddin-i Eyyubi ve Devlet, Çağ Yayınları, İstanbul.
- T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, (1982). Yeni Anayasa Hakkında Sayıştay Görüşü, Sayıştay Yayınları No: 15, Ankara.
- T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, (1997). Verimlilik Denetimi Kanada Sayıştayı Uygulaması, Ankara.
- T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, (2011). Düzenlilik Denetimi Rehberi, Ankara.
- TANÖR, Bülent ve YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, (2001). Türk Anayasa Hukuku, 2. B.,YKY Yayınları, İstanbul.

- TAVŞAN, İhsan, Bağımsız Denetimin Önemi Ve Basel-II Kriterleri, <http://www.bilgilidenetim.com/?sec=3&newsid=73&yazarid=10> (Erişim Tarihi: 20/05/2010).
- TBMM, Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkan Vekilleri ve 3 Millet Vekilinin; Sayıştay Kanun Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (2/594), Dönem: 23, Yasama Yılı: 4.
- TC. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, (1973). Cumhuriyetin Ellinci Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları, No:8, Ankara.
- TEKİNAY, Selahattin Sulhi, (1970). Medeni hukuka Giriş Dersleri, İÜHF Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- TEKİNAY, Selahattin, AKMAN, Sulhi, BURCUOĞLU, Servet, ALTOP, Haluk ve TEKİNAY, Atilla, (1993). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. B., İstanbul.
- TEMİRCİ, Salih, (2011). “Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi ve Sayıştayın 2009 Yılı Denetim Faaliyetleri”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, ss. 262-266.
- TEPE, Kenan, (1998). “Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi”, Kamu Harcamaları ve Denetim Sempozyumu, 26 Ekim 1998, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- TESTERECİ, A. Mithat, (1970). “Sayıştay İlamlarının İnfazı”, *Sayıştay Mali Hukuk Dergisi*, Yıl 1, S. 2, Ankara.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, Government Audit Standards / Internal Professional Practices Framework A Comparison, s. 36, www.theiia.org (Erişim Tarihi: 18/05/2010).
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, www.theiia.org (Erişim Tarihi: 15/02/2010).
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, www.theiia.org (Erişim Tarihi: 15/02/2010).
- TOROSLU, Nevzat, (2001). Ceza Muhakemesi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara.
- TÜĞEN, Kamil, (2010). Devlet Bütçesi, 9. B., Bassaray Matbaası, İzmir.

- TÜLEYKAN, Hayrettin, (2010). “Tarihi Süreçte Ekonomide Devletin Yeri, Gelişimi ve Yeniden Yapılandırılması”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt 2010/1, Sayı 33, ss. 86-114.
- TÜRKER, Masum ve PEKDEMİR, Recep, (2002). “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, İstanbul.
- ULUTÜRK, Süleyman, (1998). Türkiye’de Planlı Dönemde Kamu Harcamalarının Gelişimi ve Devletin Ekonomideki Rolü, Akçağ Yayınları, Ankara.
- UZ, Abdullah, (2005). “Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 4, Yıl 2005, ss. 361-374.
- UZUNÇARŞILI, İ. Hakkı, (1984). Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara.
- ÜSTÜNDAĞ, Sami, (1989). Medeni Yargılama Hukuku, C. I-II., İstanbul.
- YAMAK Nebiye ve KÜÇÜKKALE Yakup, (1997). “Türkiye’de Kamu Harcamalarının Ekonomik Büyüme İlişkisi”, *İktisat – İşletme ve Finans Dergisi*, Yıl 12, S. 131, ss. 5-14.
- YAMAN, Adem, (2008). “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Genel Değerlendirme ve Öneriler”, *Maliye Hukuk Dergisi*, S. 133, Ocak-Şubat 2008, ss. 1- 18.
- YAYLA, Yıldızhan, (1985). İdare Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- YENİCE, Hasan, (2011). “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda İdari Yaptırım”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, ss. 280-283.
- YILANCI, Münevver, (2003). İç Denetim, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 086, Eskişehir.
- YILDIRIM, M. Kamil, (1990). Medeni Usul Hukukunda Delilerin Değerlendirilmesi, İstanbul.
- YILDIRIM, Turan, (1999). Türkiye’nin İdari Teşkilatı, Alkım Yayıncılık, 2. B., İstanbul.
- YILDIRIM, Turan, (2005). İdare Hukuku, 3. B., Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- YILMAZ, Ejder, (1992). Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara.

- YILMAZ, Nebi, (2011). “Sayıştay’ın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları” *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, ss. 71-85.
- YILMAZ, Serdar Beyazıt, (2011). “Yeni Sayıştay Kanunu’nda Öngörülen Hesap Yargılaması”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, ss. 33-38.
- YÖRÜKER, Sacit ve GÜLEN, Fikret, (1992). “Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler”, *Mülkiye Dergisi*, Ankara, 1992, ss. 62-73.
- YURTCAN, Erdener, (2005). *Ceza Yargılaması Hukuku*, 11. B., Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- YÜCE, T. Tufan, (1968). *Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuk Devleti Esasları*, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum.
- ZABUNOĞLU, Yahya K., (1996). “Adil Yargılama Hakkı ve Adil Yargılama Yapma Görevi”, *Yeni Türkiye*, Yargı Reformu Özel Sayısı, Y. 2, S. 10, Ankara.