



SAYIŞTAY HESAP YARGISI

Dr. Mehmet AKSOY
Sayıştay Üyesi

Bülent GEÇGEL
Sayıştay Uzman Denetçisi

Yusuf ÖZ
Sayıştay Uzman Denetçisi

Ankara
2018



SAYIŞTAY HESAP YARGISI

Dr. Mehmet AKSOY

Sayıştay Üyesi

&

Bülent GEÇGEL

Sayıştay Uzman Denetçisi

&

Yusuf ÖZ

Sayıştay Uzman Denetçisi

Nisan 2018

Ankara



T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:115

Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi No:44

Birinci Baskı, 2018

Basım Yeri

T.C. Sayıştay Başkanlığı

Grafik Tasarım ve Dizgi

Nadir ARSLANTÜRK

ISBN

978-975-7590-34-7

Copyright © 2018 T.C. Sayıştay Başkanlığı

Her hakkı saklıdır. Eserin sahibi T.C. Sayıştay Başkanlığı'dır. Bu eserin bir kısmı veya tamamı, T.C. Sayıştay Başkanlığı'nın izni olmadan hiçbir şekilde çoğaltılamaz, kopya edilemez.

SUNUŞ

Türk Sayıştayı yargı yetkisiyle donatılmış yüksek denetim kurumlarındandır. Anayasa'nın 160'ıncı maddesine göre Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlidir.

Sayıştay yargılama görevini gelir, gider ve mal yönetimine ilişkin düzenlemeleri esas alarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71'inci maddesi ile tanımlı "Kamu Zararı" kapsamında yerine getirmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri çerçevesinde Sayıştay denetçileri tarafından kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin yürüttükleri uygunluk denetimleri sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin hususlar, 'Yargılamaya Esas Rapor' düzenlenerek hesap yargısının iddianamesini oluşturmaktadır.

Hesap mahkemesi olan Sayıştay Daireleri yargılama fonksiyonunu, "Yargılamaya Esas Raporlar" zerinden, kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığını hükme bağlama suretiyle yerine getirir.

"Kamu zararı" tespitini diğer bir ifadeyle davaya konu olan olayın Sayıştay mensubu denetçiler tarafından ortaya çıkarılması, yargılamanın Sayıştay mensubu üyeler tarafından yürütülmesi; yargı konusunun yönetimin mali yönüne hasredilmesi; iddia ve yargılamanın genellikle belge ile sınırlı olması; yargılama geleneği olup bunun usul hükümlerine bağlanmaması gibi bazı nedenler Sayıştay yargılamasını kendine özgü (sui generis) kılmaktadır.

Ne yazık ki, "Hesap yargısı" olarak adlandırılan bu özel alan, hukuk dünyasından ve akademik camiadan hak ettiği değeri ve ilgiyi görememiştir. "Hesap yargısı" akademik çalışmalarda, doktora tezlerinde, makale ve kitaplarda yeterince yer almamıştır.

Bu çalışmanın “Hesap yargısı” alanında var olan boşluğu gidereceğine, hukuk çalışanlarının ve akademik çevrenin ilgisini ve dikkatini çekeceğine, başka çalışmalara ilham vereceğine olan inancımı belirterek müelliflerine şahsım ve Sayıştay mensupları adına teşekkür ederim.

Seyit Ahmet BAŞ
Sayıştay Başkanı

ÖNSÖZ

1862 yılında Divanı Muhasebat adıyla kurulmuş olan Sayıştay, kurulduğu günden bugüne Devlet yapımızda önemli bir konumda bulunmasına, Parlamento adına yürütme organı üzerinde denetim yetkisine ve sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlama görev ve yetkisi ile yargılama fonksiyonuna sahip olmasına rağmen bilimsel çalışmalara konu edilmesi noktasında ihmal edilmiştir. Hatta akademik çevrelerce yargı fonksiyonu üzerinde uzun yıllar boyunca çok fazla durulmamıştır.

Buna karşın yargı dünyasında özellikle Anayasa mahkemesi nezdinde, Sayıştayın yargı fonksiyonuna sahip olup olmadığı yarım asır boyunca tartışıla gelmiştir. Ne yazık ki bu tartışmalar nedeniyle de Sayıştayın yargı kolları arasındaki yeri, yargılama faaliyetinin konusu ve niteliği ile yargılama usulü üzerinde durulmamıştır.

Ancak Anayasa Mahkemesinin son kararlarından sonra akademik dünyada ve meslektaşlarımızca Sayıştayın yargı fonksiyonu ile ilgili bilimsel çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Anayasa Mahkemesinin son kararları bu noktada bizleri de cesaretlendirmiş ve bu kitabı yazmaya sevk etmiştir.

Bu kitabı yazmamızdaki temel amaç; Sayıştayın yargılama faaliyetinin konusu, kararlarının niteliği ve örgütlenmesinin dikkate alınarak, ayrı bir yargı kolu olan hesap yargısı olarak tanınması, kendine özgü bir usul kanununun çıkarılması ve bu yargı kolu ile diğer yargı kolları arasında çıkacak görev ve hüküm uyuşmazlıklarının çözümlenme biçiminin açıklığa kavuşturulması gereğini ortaya koymaktır.

Bu çalışma birer hesap mahkemesi olan Sayıştay dairelerinde çalışmanın verdiği tecrübeyle yazılmış olup, yapılacak eleştiri ve katkılara açıktır.

Bu çalışmanın yürütülmesi sırasında temel noktalarla ilgili değerli fikir ve görüşlerini sunmaktan ve bizleri yönlendirmekten kaçınmayan değerli meslektaşlarımıza, özellikle de Sayıştay Savcısı Eyüp KIZILKAYA'ya teşekkürü bir borç biliriz.

Ankara, Nisan 2018

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: Sayıştay Tarihi, Anayasal Konumu, Fonksiyonu ve Teşkilat Yapısı	5
1.1. Sayıştayın Tarihi ve Anayasal Konumu	5
1.1.1. 1876 Tarihli Kanun-i Esasi Öncesi Dönemde Sayıştay	6
1.1.2. 1876 Tarihli Kanun-i Esasi Döneminde Sayıştay	7
1.1.3. 1924 Anayasası Döneminde Sayıştay	8
1.1.4. 1961 Anayasası Döneminde Sayıştay	9
1.1.5. 1982 Anayasası Döneminde Sayıştay	10
1.2. Sayıştayların Organizasyon Yapısı	11
1.2.1. Ofis Tipi Sayıştaylar	12
1.2.2. Kurul/Heyet Tipi Sayıştaylar	12
1.2.2.1. Hesap Mahkemesi Tipi Sayıştaylar.....	13
1.2.2.2. Hesap Mahkemesi Tipinde Olmayan Sayıştaylar	13
1.3. Sayıştayların Özellikleri ve Türk Sayıştayının Durumu	14
1.4. Parlamento ile Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler	14
1.5. Sayıştayın Görevleri	16
1.5.1. Raporlama	18
1.5.1.1. Genel Uygunluk Bildirimi	18
1.5.1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	19
1.5.1.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu	21
1.5.1.4. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	21
1.5.1.5. Diğer Raporlar	22
1.5.1.6. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Raporları.....	22
1.5.1.7. TBMM'den Gelen Denetim Talebi Üzerine Düzenlenen Raporlar	24
1.5.1.8. Siyasi Partilerin Mali Denetim Raporu.....	25
1.5.2. Görüş Bildirme.....	26
1.5.2.1. Mali Konularda Düzenlenen Yönetmelikler Hakkında Görüş Bildirme	27
1.5.2.2. Sayıştay Kanun Tasarı ve Teklifine İlişkin Görüş Bildirme ..	27
1.5.3. Denetim.....	27
1.5.4. Yargılama	28

1.6. Sayıştayın Yetkileri	28
1.7. Sayıştayın Denetim Alanı ve Hesap Yargısı Alanı	29
1.7.1. Sayıştayın Denetim Alanı	29
1.7.2. Sayıştayın Hesap Yargısı Alanı	31
1.8. Yargı Kolları ve Sayıştay Hesap Yargısının Hukuki Durumu	34
1.8.1. Yargı Kolu Kavramı ve Yargı Türleri	34
1.8.1.1. Anayasa Yargısı	34
1.8.1.2. Adli Yargı	35
1.8.1.3. İdari Yargı	36
1.8.1.4. Uyuşmazlık Yargısı	36
1.8.1.5. Hesap Yargısı	37
1.8.2. Sayıştayın Hesap Yargısı Niteliği	37
1.8.2.1. Sayıştay Mahkeme Değildir Tezi	38
1.8.2.2. Sayıştay Mahkemedir Tezi	38
1.9. Hesap Yargısının Kapsamı ve Özelliği	46
1.9.1. Hesap Yargısının Konusu	46
1.9.2. Hesap Yargısına Tabi Kişiler	48
1.9.3. Hesap Yargısının Özelliği	49
1.10. Hesap Yargısının Søjeleri ve Sayıştay Teşkilatı	49
1.10.1. Sayıştayın Teşkilat Yapısı	50
1.10.1.1. Başkanlık ve Sayıştay Başkanı	50
1.10.1.2. Genel Kurul	52
1.10.1.3. Daireler Kurulu	53
1.10.1.4. Rapor Değerlendirme Kurulu	54
1.10.1.5. Yüksek Disiplin Kurulu	54
1.10.1.6. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu	55
1.10.1.7. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu	55
1.10.2. Hesap Yargısının Søjeleri	56
1.10.2.1. Sayıştay Denetçisi	56
1.10.2.2. Sayıştay Savcısı	59
1.10.2.3. Raportör	61
1.10.2.4. Daire	61
1.10.2.5. Temyiz Kurulu	65

BÖLÜM 2: Sayıştay Denetimi ve Hesap Yargılamasına Hazırlık	67
2.1. Denetim Kavramı ve Sayıştay Denetimi	67
2.1.1. İç Denetim	68
2.1.2. Dış Denetim	69
2.2. Sayıştay Denetimi ve Amacı	70
2.3. Sayıştay Denetiminin Genel Esasları	70
2.4. Sayıştayın Denetim Fonksiyonu	71
2.4.1. Düzenlilik Denetimi	71
2.4.1.1. Mali Denetim	74
2.4.1.2. Uygunluk Denetimi.....	75
2.4.2. Performans Denetimi	76
2.5. Sayıştay Denetiminin Özellikleri	78
2.6. Sayıştay Denetim Süreci	79
2.6.1. Denetimin Planlanması	81
2.6.2. Denetimin Uygulanması.....	85
2.6.3. Denetim Sonucunun Raporlanması.....	88
2.6.3.1. Denetim Raporlarının Kamuoyuna Duyurulması	96
2.6.4. Denetimin Gözden Geçirilmesi ve Sonucunun İzlenmesi	96
2.7. Kamu Zararının Sorgu Konusu Yapılması ve Yargılamaya Esas Rapor Düzenlenmesi	97
2.7.1. Sayıştay Denetimi Aşamasında Bilirkişi İncelemesi.....	99
2.7.1.1. Hukuki Dayanak	99
2.7.1.2. Denetim Aşamasında Bilirkişi İncelemesi	100
2.7.1.3. Bilirkişi Görevlendirilmesini Gerektiren Haller ve İstemde Bulunabilecekler	100
2.7.1.4. Bilirkişi Tespiti ve Sayısı ile Bilirkişiyeye Yemin Verdirilmesi.....	100
2.7.1.5. Bilirkişinin Görev Alanının Belirlenmesi ve Bilirkişiyeye Bilgi Verilmesi	101
2.7.1.6. Bilirkişinin Görev Süresi ve Bildirim Yükümlülüğü.....	101
2.7.1.7. Bilirkişinin Yetkileri.....	102
2.7.1.8. Bilirkişi Raporu.....	102
2.7.1.9. Bilirkişi Raporunun Değerlendirilmesi.....	103
2.7.1.10. Bilirkişi Gider ve Ücreti.....	103

2.7.2. Sorguların Hazırlanması	103
2.7.3. Sorguların Sorumlularına Tebliğ Edilmesi.....	105
2.7.4. Sorumluların Denetçi Sorgusuna Yaptıkları Savunmaların Niteliği .	107
2.7.4.1. İddia Edilen Kamu Zararının Tahsil Edilmesi	107
2.7.4.2. İddia Edilen Konunun Kabul Edilmesi ve Kamu Zararının Tahsil Edileceğinin Bildirilmesi	109
2.7.4.3. İddia Edilen Konunun Yasal Mevzuat Hükümlerine Aykırı Olmaması.....	110
2.7.4.4. İddia Edilen Kamu Zararında Sorumluluğun Bulunmaması	110
2.7.4.5. Denetçi Tarafından Düzenlenen Sorguya Savunma Göndermemek	111
2.8. Yargılamaya Esas Rapor Düzenlenmesi.....	111
2.8.1. Yargılamaya Esas Raporun Grup Başkanı Tarafından Değerlendirilmesi	113
2.8.2. Yargılamaya Esas Raporun Başkanlığa Sunulması.....	113
2.8.3. Yargılamaya Esas Raporun Yargılama İçin Daire Başkanlığına Gönderilmesi.....	114
2.9. Ek Rapor	114
2.10. Denetim Sırasında Suç Teşkil Eden Fiile Rastlanılması.....	115
BÖLÜM 3: Sayıştay Hesap Yargısı	119
3.1. Hesapların Yargılanması	119
3.1.1. Yargılamaya Esas Rapora Savcı ve Üye Görüşü Verilmesi	121
3.1.2. Yargılama Gündeminin Hazırlanması ve Duruşma Öncesi İşlemler	122
3.1.3. Duruşmaya Çağrı ve Duruşma Talebi	123
3.1.4. Ahizlerin Hesap Yargılamasına Katılmaları	126
3.1.5. Hesapları Görüşme Usulü	127
3.2. Hesapların Hükme Bağlanması.....	128
3.2.1. Yargılama Aşamasında Bilirkişi İncelemesi.....	131
3.2.1.1. Bilirkişi İncelemesi Yaptırılan Hâller ve Talepte Bulunabilecekler	132
3.2.1.2. Bilirkişi Sayısı.....	133
3.2.1.3. Bilirkişinin Görevlendirilmesi	133
3.2.1.4. Bilirkişilik Görevini Kabul ve Yükümlü Olanlar	133

3.2.1.5. Bilirkişiyeye Yemin Verdirilmesi.....	134
3.2.1.6. Bilirkişinin Görev Alanının Belirlenmesi.....	135
3.2.1.7. Bilirkişinin Görev Süresi	135
3.2.1.8. Bilirkişinin Haber Verme Yükümlülüğü	135
3.2.1.9. Bilirkişinin Görevini Bizzat Yerine Getirme Yükümlülüğü	136
3.2.1.10. Bilirkişinin Yetkileri.....	136
3.2.1.11. Bilirkişi Açıklamalarının Tespiti ve Raporlanması	137
3.2.1.12. Bilirkişi Raporunun Verilmesi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz.....	138
3.2.1.13. Bilirkişi Gider ve Ücreti.....	139
3.2.2. Kamu İdaresi Hesaplarının İncelenme ve Hükme Bağlanma Süresi .	140
3.2.3. Ölen Sorumlu Hakkında Davanın Açılması ve Hüküm Verilmesi	142
3.3. Tutanakların ve İlamların Düzenlenmesi	144
3.3.1. Kamu İdaresi Hesabına İlişkin Bir Asıl İlamın Düzenlenmesi	146
3.4. İlamların Tebliği.....	148
3.4.1. İlamların Vekile Tebliği.....	149
3.4.2. İlamların Fer'î Müdahile Tebliği.....	150
3.4.3. Sayıştay İlamlarının Yayınlanması.....	150
3.5. İlamların Tavzihi ve Düzeltilmesi	151
3.6. İlamların İnfazı	152
3.6.1. Sayıştay İlamına Kesinleşme Şerhinin Verilmesi	154
3.6.2. İlamla Tazminine Karar Verilen Kamu Zararının Faiz Başlangıç Tarihi.....	154
3.6.3. Sorumluların Kamu Gücünden Yararlanarak Kamu Zararını Doğrudan Ahizinden Tahsil Etme Yoluna Gitmeleri	156
3.7. Kanun Yolları	157
3.7.1. Kanun Yollarına Başvurma	158
3.7.1.1. Temyiz.....	163
3.7.1.2. Yargılamanın İadesi.....	177
3.7.1.3. Kararın Düzeltilmesi	182
3.8. Diğer Yargı Kollarında Açılan Davaların Hesap Yargısı Sürecine Etkisi.....	183

3.9. Hesap Yargısında Anayasa Mahkemesine İtiraz Başvurusu	
(Somut Norm Denetimi)	184
3.10. Hesap Yargılamasına İlişkin Diğer Hususlar	186
3.10.1. Avukatlık Vekâlet Ücreti	186
3.10.2. İctihatların Birleştirilmesi	187
3.11. Sayıştay Kararlarına Karşı Bireysel Başvuru Yolu	190
3.11.1. Bireysel Başvuru	190
3.11.1.1. Bireysel Başvuru Hakkı	190
3.11.1.2. Bireysel Başvuru Hakkına Sahip Olanlar	191
3.11.1.3. Bireysel Başvuru Usulü	191
3.11.1.4. Bireysel Başvuruların Kabul Edilebilirlik	
Şartları ve İncelenmesi.....	192
3.11.1.5. Bireysel Başvuruların Esası Hakkındaki İnceleme	193
3.11.2. Sayıştay Kararlarına Karşı Bireysel Başvuru Yolu	194
3.11.2.1. Sayıştay Kararlarına Karşı Bireysel Başvuruda	
Bulunabilme Şartları	194
3.11.2.2. Bireysel Başvuru ve Adil Yargılanma Hakkı	195
3.11.2.3. Ahizlerin Bireysel Başvuru Hakkı	198
3.11.2.4. Sayıştayın Tazmin Kararlarına Karşı Bireysel Başvuru ..	199

BÖLÜM 4: Hesap Yargısıyla İlgili Değerlendirme ve Öneriler	201
4.1. Hesap Yargısı Usul Kanunu'nun Çıkarılması	202
4.2. Yargılamaya Esas Raporun Sonuç Kısmının Sorumlulara Gönderilmesi ...	202
4.3. Yargılamadan Önce Üye Görüşünün Alınmaması	204
4.4. Hesap Yargısında Hüküm Dışı Bırakma Kararının	
Açıklığa Kavuşturulması.....	206
4.5. Hesap Yargısında Duruşmaya İlişkin Kanuni Düzenleme Yapılması	208
4.6. Duruşma Talepleri İçin Ortak Bir Form Geliştirilmesi	212
4.7. Hesap Yargısı ile Diğer Yargı Kolları Arasındaki Hüküm	
Uyuşmazlıklarının Çözümü	213
4.8. Yargılamada Savcının Hazır Bulunmasında Uygulama	
Birliğin Sağlanması.....	213
4.9. Kamu Zararına İlişkin Faiz Başlangıç Tarihi	214
4.10. İlamların Denetçiye Bildirilmesi.....	214
4.11. Sayıştay Denetçilerine İlamları Temyiz Hakkının Tanınması.....	215

4.12. Temyiz Kurulunda Sayıştay Savcısının Her Zaman Hazır Bulunması	216
4.13. Hesap Yargısında Vekâlet Ücreti.....	216
4.14. Ek Rapor Düzenlenmesinde Bazı Belirsizlikler	217
4.15. Temyiz Kurulu Üyelerinin Görev Süresi	218
4.16. Temyiz Kurulu Kaldırma Kararlarının Nisabı	218
4.17. Dairelerin Direnme Kararına Bakacak Kurul	219
4.18. Yargılamanın İadesine Başvuru İçin Hükümün Kesinleşmesi Şartının Getirilmesi.....	220
4.19. Yargılamanın İadesi Başvurularının Reddine İlişkin Kararlara Karşı Temyiz Başvurusu	220
4.20. Sayıştay Dairelerine İlgili Yerlerle Doğrudan Yazışma Yapma Yetkisi Verilmesi	221
Kaynakça	223

KISALTMALAR

659 sayılı KHK	: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname
832 sayılı Kanun	: Mülga Sayıştay Kanunu
1050 sayılı Kanun	: Mülga Muhasebe i Umumiye Kanunu
2004 sayılı Kanun	: İcra ve İflas Kanunu
2820 sayılı Kanun	: Siyasi Partiler Kanunu
3095 sayılı Kanun	: Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun
3346 sayılı Kanun	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun
5018 sayılı Kanun	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
5189/1 sayılı Karar	: Sayıştay Genel Kurul Kararı
6085 sayılı Kanun	: Sayıştay Kanunu
6100 sayılı Kanun	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
6216 sayılı Kanun	: Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun
7201 sayılı Kanun	: Tebligat Kanunu
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
BAŞKANLIK	: Sayıştay Başkanlığı
DDR	: Düzenlilik Denetim Rehberi
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MİDR	: Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi
MK	: Medeni Kanun
SBCY	: Sayıştay Başsavcılığı Çalışma Yönetmeliği
SDÇUE	: Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları
SDY	: Sayıştay Denetim Yönetmeliği
SGKTKDKÇUE	: Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları
SPDR	: Sayıştay Performans Denetim Rehberi
SPMDR	: Siyasi Partiler Mali Denetim Rehberi
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

Mutlak iktidarları sınırlandıran parlamentoların ortaya çıkmasıyla sayıştayların doğuşu arasında yakın bir ilişki vardır. İstedığı gibi vergi toplayıp harcama yapan mutlak yönetimlere, önce İngiltere’de, sonrasında Batı Avrupa’da yeni güç oluşturmaya başlayan mülk sahipleri karşı çıkmıştır. Bu karşı çıkış sürecinin sonucunda parlamentolar doğmuştur. Başlangıçta siyasal iktidarı denetlemek ve sınırlandırmak amacıyla oluşan parlamentoların daha sonraki süreçte siyasal iktidarı oluşturması, bütçenin yapılması ve denetlenmesi alanındaki fonksiyonlarını azaltmıştır. Öte yandan kamu gelirleri ve giderleri alanındaki çeşitlenme ve çoğalma bütçe yapma ve onu denetleme görevinin uzmanlık gerektiren kurumlara verilmesini zorunlu hale getirmiş ve böylece sayıştaylar doğmuştur. Bu nedendir ki sayıştaylar demokratik hukuk devletinin vazgeçilmez unsurları olup parlamentoların bütçe hakkının bekçileridir.

Sayıştaylar ülkelerin tarihi geçmişlerine ve siyasi yapılarına bağlı olarak; “Ofis Tipi Sayıştaylar” ve “Kurul Tipi Sayıştaylar” olmak üzere iki ayrı şekilde örgütlenmiştir. Ofis tipi sayıştaylarda kural olarak yargı yetkisi bulunmamaktadır. ABD, İngiltere ve Kanada gibi Anglo-Sakson ülkelerindeki sayıştaylar ofis tipi sayıştaylardır. Bu tip sayıştaylar, denetim sonuçlarını yasama organına sunmakla vazifelendirilmişlerdir. Kurul tipi sayıştayların ise bir kısmında yargı yetkisi varken, diğer bir kısmında yargı yetkisi bulunmamaktadır. Bu bağlamda kurul tipi sayıştaylar da kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Türkiye, Fransa, Belçika, İspanya, Lüksemburg, Portekiz, Yunanistan ve İtalya gibi ülkelerdeki sayıştaylar yargı yetkisi ile donatılmış kurul tipi sayıştaylar iken, Almanya ve Hollanda gibi bazı ülkelerdeki sayıştaylar yargı yetkisi olmayan kurul tipi sayıştaylardır. Yargı yetkisi olsun olmasın kurul tipi sayıştayların tamamı mali denetim sonuçlarını parlamentoya raporlamaktadır. Yargı yetkisine sahip “Mahkeme Tipi Sayıştaylar” ise denetim sonuçlarını parlamentoya raporlamanın yanında, ayrıca yargılama faaliyeti yapmaktadırlar.

Hukuk devletinin temel kurumlarından biri olan Sayıştay, Osmanlı İmparatorluğunda 1839 yılında Tanzimat döneminde başlayan yenilik hareketlerinin bir sonucu olarak “her devlette olduğu gibi umur-u hisabiyenin bir mahkeme-i kübraya havalesi” gereğinden hareketle; devlet parası ve mallarına tasarruf edenlerin hesaplarının her yıl denetlenmesi ve yargılanması, bakiye veya zimmetlerin tahsili ihtiyacı sonucu, hem Meclis-i Mebusan’dan hem de hükümdar ve hükümetten bağımsız bir denetim ve yargı merci-i olarak 1862 yılında Divan-ı Muhasebat adıyla kurulmuştur.

1876 tarihli Kanun-i Esasi’nin 105’inci, 106’ncı ve 107’nci maddeleri ile anayasal bir kurum olarak düzenlenen Sayıştay, 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’nun 100 ve 101’inci, 1961 Anayasası’nın 127’nci ve 1982 Anayasası’nın 160’ıncı maddelerinde de bu anayasal kurum kimliğini korumuş ve bugünlere gelmiştir.

Ancak başlangıçta yüce mahkeme (Mahkeme-i Kübra) olarak kurulan Sayıştayın zaman içinde en çok tartışılan fonksiyonu yargı fonksiyonu olmuştur. Öyle ki yargı fonksiyonuna sahip olup olmadığı, 1961 Anayasası ile hukuk dünyamıza giren Anayasa Mahkemesi nezdinde birçok kez tartışma konusu olmuştur.

Bilindiği üzere yargı faaliyeti biri organik, diğeri ise fonksiyonel anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Organik anlamda yargının ölçüsü faaliyette bulunan makamdır. Bu ölçünün esas alınması halinde mahkemelerin her türlü faaliyetinin yargısal olduğu sonucuna varılacağından, bu tarif yargı kavramını aydınlatmakta yeterli değildir. Çünkü mahkemelerin personelin yönetimi, yazı işlerinin yürütülmesi gibi idari işleri de bulunmaktadır.

Esasında bir faaliyetin yargısal faaliyet olup olmadığı o faaliyetin fonksiyonel anlamına bakılarak tespit edilir. Fonksiyonel anlamda yargı faaliyeti, kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız kuruluşlar tarafından, hukuki uyumazlıkların ve hukuka aykırılık iddialarının özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmesi ve kesin hükme bağlanması faaliyetidir.

Bu anlamda yargı faaliyetinin en önemli unsuru, bir hukuki uyumsuzluğun tüm yönleriyle esastan çözümlenerek karara bağlanması ve bu kararın kesin hüküm niteliği taşımasıdır. Kesin hüküm, davanın tarafları arasındaki hukuki ilişkinin, bütün bir gelecek için kati olarak tespiti veya düzenlenmesi ve aynı davanın hükmün kesinleşmesinden sonra yeniden açılmamasıdır.

Bu bağlamda 1982 Anayasası'nın 68'inci maddesinin beşinci fıkrasında yer alan, "Hakimler ve savcılar, Sayıştay dahil yüksek yargı organları ..." ifadesinde, 160'ıncı maddesinin, "Sayıştay ... sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir." şeklindeki ve 164'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan, "Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildirimiminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez." şeklindeki hükmünde Sayıştayın hem organik hem de fonksiyonel anlamda yargı organı olduğu açıkça vurgulanmıştır.

Sayıştay, sorumluların hesap ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı, hukuka aykırı ise kamu zararı doğurup doğurmadığı ve hukuka aykırı mali işlem ile kamu zararı arasında illiyet bağı bulunup bulunmadığı yolunda, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda öngörülen yargılama usullerini izleyerek bir inceleme yaptıktan sonra, her üç şartın da gerçekleşmesi durumunda kamu zararının sorumludan tazminine karar vermektedir. Sayıştayın tazmin kararı vermesi, hukuka aykırılığın müeyyidesidir. Anayasa'nın 160'ıncı maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştayın bu kararının kesin hüküm niteliğinde olduğunun açıkça belirtilmesi ve bu karara karşı herhangi bir hukuksal yola başvurma yolunun öngörülmemiş olması, Sayıştay kararının yargısal anlamda kesin hüküm niteliğinde olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla Sayıştayın bu faaliyetinin fonksiyonel anlamda yargı faaliyeti olduğu açıktır.

Bu çalışmanın temel amacı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda getirilen mali sistem

ve hesap verme sorumluluğu kapsamında kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinden doğan kamu zararının tespit edilerek bu zarara neden olan sorumluların belirlendiği hesap yargısını ayrıntılı şekilde açıklayan yeterli bir çalışmanın bulunmamasından doğan boşluğu doldurmaya çalışmak ve bu süreç içinde yer alan kamu görevlilerine yol haritası oluşturabilmektir.

Bu çerçevede kitabın konusunu “Sayıştay Hesap Yargısı” oluşturmaktadır. Bu çalışmada Sayıştayın tarihi, anayasal konumu, yargılamaya esas rapora zemin teşkil eden denetim, hesap yargılaması ve hesap yargısında bazı önerilere yer verilmiştir. Bu bağlamda kitap dört bölüme ayrılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; Sayıştayın tarihi ve anayasal konumu, yetkileri, özellikleri, denetim alanı ve hesap yargısı alanı, organizasyon yapısı, yargı kolları, Sayıştay hesap yargısının hukuki durumu, hesap yargısının kapsamı ve hesap yargısının sūjelerinin yer aldığı Sayıştay teşkilatı açıklanmıştır.

İkinci bölümde; denetim kavramı, Sayıştay denetimi, amacı, genel esasları, Sayıştayın denetim fonksiyonu ve denetim süreci açıklanmıştır. Ayrıca, bu bölümde Sayıştay denetimi sonucunda tespit edilen kamu zararını ve sorumlularını içeren yargılamaya esas rapor ve ek rapor konusunda detaylı bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde; kamu idarelerinin hesaplarının yargılanması, hükme bağlanması, tutanak ve ilamların düzenlenmesi ve ilamların tebliği, tavzihi, infazı, kanun yolları, diğer yargı kollarında açılan davaların hesap yargısı sürecine etkisi ve Sayıştay kararlarına karşı bireysel başvuru yolu konuları anlatılmıştır.

Kitabın son bölümü olan dördüncü bölümde ise hesap yargısı ile ilgili olarak bazı eleştirilerde bulunulmuş ve uygulamada görülen problemlerin çözümüne yönelik öneriler yapılmıştır.

BÖLÜM 1

SAYIŞTAY TARİHİ, ANAYASAL KONUMU FONKSİYONU VE TEŞKİLAT YAPISI

Sayıştay teőkilatları, demokratik hukuk devletinin vazgeçilmez unsurları olup parlamentoların bütçe hakkının bekçileridir (Bayar, 2005: 63). Ülkemizde de bütçe hakkının bekçisi olarak Sayıştay Cumhuriyet döneminde fonksiyonunu geliştirerek 1961 Anayasası ile hukuk devletini oluşturan kuruluşlar arasında, 1982 Anayasası ile de yargı bölümünde yerini almıştır.

Sayıştaylar idareden bağımsız ve parlamento adına yürütme organının faaliyetlerini denetleme yetkisi ile donatılmış anayasal organlardır. Bu denetim genellikle idare bütçelerinin uygulanışının denetlenmesi şeklinde tezahür etmektedir.

Bu bölümde Sayıştay tarihi, anayasal konumu, denetim ve yargı fonksiyonları incelenmiş, Sayıştayın teşkilat yapısı ve hesap yargısının sükjeleri hakkında açıklamalar yapılmıştır.

1.1. Sayıştayın Tarihi ve Anayasal Konumu

Sayıştay; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim

yapmak ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevli anayasal bir organdır.

Türk Sayıştayının tarihi Osmanlı ve Selçuklu Devletleri öncesine kadar gitmektedir. Aşağıda Osmanlı Devleti öncesinden başlamak üzere Sayıştay tarihi Türk Anayasal dönemleri çerçevesinde açıklanmıştır.

1.1.1. 1876 Tarihli Kanun-i Esasi Öncesi Dönemde Sayıştay

Ülkemizde Sayıştay tarihini Divan-ı Muhasebat ile başlatmak doğru değildir. Divan-ı Muhasebat öncesinde de Sayıştay türü müesseseler vardır (Akgündüz, 2012: 13). Bu bağlamda Akgündüz (1997: 10-13) Sayıştay teşkilatını Abbasiler zamanına kadar götürmektedir. Abbasiler zamanında devletin mali konuları inceleme ve denetleme görevini “Divan-ı İşraf” yürütmüştür. Selçuklular döneminde Divan-ı İşraf, İlhanlı Devletinde ise İşraf-ı Memalik adı altında Sayıştay var olmuş ve reisine de “Müşrif-i Memalik” denilmiştir.

Akgündüz (1997: 19) Osmanlı Devleti’nin, kendinden önceki Türk Devletlerinde yer alan müesseseleri devam ettirdiğini belirterek Divan’ül İşraf veya İşraf adı altındaki eski Türk Devletlerinde görülen Sayıştay makamını da Başbaki Kulluğı adı altında devam ettirdiğini ifade etmiştir. Başbaki Kulluğı makamı ilga edildikten sonra bunun yerine kurulan komisyon ve meclisler ya mali uyuşmazlıklara bakmışlar ya da mali problemleri teftiş ve denetleme görevini ifa etmişlerdir. Sayıştay görevini sırasıyla; Meclis-i Maliye Muhasebe, Zimemat Komisyonu ve sonrasında Meclis-i Muhasebe ve Meclis-i Ali-i Hazain yürütmüştür.

Yukarıda belirtilen Meclisi Hazain, Hazine işlemlerini denetleme görevini yaparak Sayıştayın mevcut olmadığı dönemlerde Sayıştayın bazı görevlerini yürütmüş ise de asıl görevi denetimden ziyade mali işlemleri düzenlemek olmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 1973: 11). Meclisi Hazain’in mali konuları düzenleme çabaları sonuç vermeyince 1862 yılında yayımlanan Hattı Hümayun ile mali alanda bazı yenilikler yapılarak bütçe gelir ve gider dengesi sağlanmaya çalışılmıştır.

¹ Karahanlılar, Gazneliler ve Büyük Selçuklu Devletinde de Divan-ı İşraf mali işlerin denetimiyle görevliydi.

Böylece, Osmanlı Devleti'nde mali denetim alanında Tanzimat sonrası oluşturulan meclis ve komisyonların ihtiyaca cevap vermemesi (Kış vd., 2012: 9) ve 1839 yılında başlayan ıslahat çabalarının toplumda meydana getirdiği kurumsallaşma gereksinimlerinin bir sonucu olarak mali konuların düzenlenmesi, gelirden fazla harcama yapılmaması ve harcamaların yıl sonlarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunun sağlanması için her devlette olduğu gibi hesapların bir yüce mahkeme tarafından incelenmesi gereğinden hareketle reisliğine Ahmet Vefik Paşanın getirildiği Divan-ı Muhasebat, 29 Mayıs 1862 tarihinde kurulmuş (Akgündüz, 1997: 70) ve 1862 yılı salnamesinde (yıllık) de devlet kuruluşları arasında yer almıştır (Sayıştay Başkanlığı, 1973: 13).

Divan-ı Muhasebat üç önemli amacı gerçekleştirmek için kurulmuştur (Kış vd., 2012: 14):

- Gelir, gider dengesini doğru ve kesin biçimde oluşturarak giderleri gelire göre ayarlamak,
- Sistemli bir mali denetimi yerleştirmek,
- Mali denetimin sağlıklı yapılabilmesi için piyasada bulunan ve karşılığı olmayan kaimelerin tedavülden kaldırılmasını sağlamak.

29 Mayıs 1862 tarihinde kurulan Divan-ı Muhasebat 29 Nisan 1865 tarihli nizamnameyle yepyeni bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu yapıya göre maliye ve muhakemat daireleri oluşturularak denetim ve yargılama görevleri birbirinden ayrılmıştır (Kış vd., 2012: 29).

1.1.2. 1876 Tarihli Kanun-i Esasi Döneminde Sayıştay

23 Aralık 1876 tarihli Kanun-i Esasi, ilk anayasamız olarak tarihteki yerini almış ve siyasi hayatta ilk defa anayasa ile kurulan parlamentolu bir dönem başlamıştır. Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) ise anılan Anayasa'nın "Umuru Maliye" bölümünde, 105-107'nci maddelerinde yer alarak ilk defa anayasal kuruluş niteliğini almış ve sonraki Anayasalarımızda da yerini korumuştur.

Anılan Kanun-i Esasi'nin 107'nci maddesine istinaden hazırlanan bir kanun layıhası 1879 tarihinde "Divan-ı Muhasebatın Sureti Teşkil ve Vezaifine Dair Kararname" adıyla yürürlüğe konulmuş ve Sayıştay yeni kuruluş ve işleyişine kavuşmuştur.

Divan-ı Muhasebat Birinci Dünya Savaşı'nın çıkması ve İtilaf Devletleri tarafından İstanbul'un işgal edilmesi üzerine 28 Ekim 1922'de son toplantısını yaparak dağılmıştır. Bu dönemde TBMM'nin açılmasıyla birlikte 5 Ocak 1921'de Ankara'da Divan-ı Muhasebat kurulmuş (Kış vd., 2012: 115) ve 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun'la da Meclise bağlanmıştır. Böylece Divan-ı Muhasebat Osmanlı'daki mevcut halini sürdürmüştür (Mutluer vd., 2015: 25).

1934 tarihinde de yukarıda bahsedilen 1879 tarihli Kararname ile 374 sayılı Kanun, 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

1.1.3. 1924 Anayasası Döneminde Sayıştay

1876 Kanuni Esasi sonrasında Sayıştay; 1924 Anayasası'nın "Türlü Maddeler" başlıklı altıncı bölümünde, 100 ve 101'inci maddelerinde de yer almıştır. Bu maddelere göre Sayıştay, Büyük Millet Meclisine bağlı ve Devletin gelirlerini ve giderlerini özel kanuna göre denetlemekle görevli bir kuruluştur. Ayrıca, Sayıştayın, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanununun Maliyece Büyük Millet Meclisine verildiği tarihten başlayarak en geç altı ay içinde Meclise sunması öngörülmüştür.

Bu dönemde yürürlüğe giren 2514 sayılı Kanun'a göre Sayıştay, Büyük Millet Meclisine bağlı ve Devletin bütün gelir ve giderleriyle mallarını ve hesaplarını Meclis adına denetleme ve Devlet mallarını alan, harcayan, idare ve muhafaza edenlerin hesaplarını inceleme ve yargılama ile görevli bir heyettir. Bu Kanun'a göre Sayıştayın denetim ve hesap yargılaması olmak üzere iki görevi vardır. Ayrıca vize görevi ve diğer kanunlardan doğan bazı görevleri de söz konusudur.

15 Ocak 1945 tarih ve 4695 sayılı Kanun’la 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’nun dilinin Türkçeleştirilmesi ile ilk defa “Divan-ı Muhasebat” yerine Sayıştay ifadesi kullanılmıştır. Ancak, 31 Aralık 1952 tarih ve 5997 sayılı Kanun’la Anayasa’da tekrar eski hale dönülmüş ve 1961 Anayasası yürürlüğe girene kadar da “Divan-ı Muhasebat” ismi kullanılmaya devam edilmiştir (Gürhan, 1997: 42).

1.1.4. 1961 Anayasası Döneminde Sayıştay

1961 Anayasası’nın Yürütme bölümünün “D İktisadî ve Malî Hükümler” alt bölümünde “II. Silahlı Kuvvetlerin Mallarının ve Kamu İktisadî Teşebbüslerinin Denetlenmesi” başlıklı 127’nci maddesinde Sayıştaya yer verilmiştir.

Anılan 127’nci maddede; “Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

Silahlı Kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi usulleri, millî savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi kanunla düzenlenir.” denilmiştir.

1961 Anayasası’nın 128’inci maddesi uyarınca da kesin hesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç bir yıl sonra, Bakanlar Kurulunca, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

1961 Anayasası d6neminde Sayıştayın kuruluş ve işleyişi 1967 yılına kadar 2514 sayılı Kanun'a g6re y6r6t6lm6řt6r. Ancak, 6lkemizde şartların değişmesi, ekonomik ve mali konuların 6nem kazanması ve b6t6enin yapısal değişime uğraması karşısında 2514 sayılı Kanun ihtiya6ları karşılayamaz hale gelmiştir. Bunun 6zerine 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu 6ıkarılarak 2514 sayılı Kanun y6r6rl6kten kaldırılmıştır.

832 sayılı Kanun'a g6re Sayıştay, genel ve katma b6t6eli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını T6rkiye B6y6k Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin h6kme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve h6kme bağlama işlerini yapmakla g6revlidir. G6r6leceği 6zere 832 sayılı Kanun'a g6re de Sayıştayın denetim ve hesap yargılaması olmak 6zere iki temel g6revi vardır. Ayrıca, Sayıştay TBMM adına denetim yapmakla g6revli olmakla birlikte hi6bir makama bağlı olmayan bağımsız bir yapıya sahiptir.

1.1.5. 1982 Anayasası D6neminde Sayıştay

Sayıştay, 1982 Anayasası'nda, Hakimler ve Savcılar Kurulu gibi Anayasa'nın yargı b6l6m6nde, 160'ıncı maddede yer almıştır. 1982 Anayasası'na g6re Sayıştay; merkezî y6netim b6t6esi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal g6venlik kurumları ve mahalli idarelerin b6t6n gelir ve giderleri ile mallarını T6rkiye B6y6k Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin h6kme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve h6kme bağlama işlerini yapmakla g6revlidir.

Yukarıda bahsedildiği gibi 1982 Anayasası'na g6re de Sayıştayın denetim ve yargılama olmak 6zere iki g6revi bulunmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay 1876 tarihli Kanuni Esasi ile anayasal kuruluş niteliğini almış ve 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları'nda da bu niteliğini devam ettirmiştir.

Bu bağlamda Sayıştay, yasama ve y6r6tmeden bağımsız olarak y6ksek denetim ve yargılama g6revi icra eden anayasal bir yargı organıdır.

Kamu kaynaklarının yasama organı adına denetleniyor olması Sayıştayı yasamanın bir parçası yapmamaktadır. Çünkü tarihsel süreç içinde, mutlak yetkili hükümdarların yasama yetkilerini seçimle iş başına gelen parlamentolara devretmek zorunda kalmalarıyla birlikte devlet gelirlerinin toplanmasına ve giderlerinin yapılmasına izin verme yetkisi olan “bütçe hakkı”nın parlamentolara geçmesi ve parlamentoların bütçe aracılığıyla yürütme organına verdikleri yetkileri kendi koydukları ilke ve sınırlar içinde uygulanıp uygulanmadığını bütün ayrıntılarıyla parlamento adına görev yapan uzman ve tarafsız kurumlar olan Sayıştaylar aracılığı ile denetlemesi, Sayıştayın yasama organı içinde yer aldığı manasına gelmemektedir. Buradan hareketle Sayıştayı yürütme içinde düşünmek de doğru olmaz. Çünkü denetleyen parlamento, parlamento adına denetleyen Sayıştay, denetlenen ise yürütmedir. Dolayısıyla yürütmeyi denetleyen kuruluşun yürütmenin dışında olduğunu kabul etmek kaçınılmaz bir zorunluluktur (Akyel ve Baş, 2010: 379). 1961 Anayasası'nın yürütme bölümünde yer alan Sayıştayın bu nedenle 1982 Anayasası'nın yargı bölümüne alındığı değerlendirilmektedir.

Tüm bu anlatılanlardan hareketle anayasal bir organ olarak yargı bölümünde yer alan Sayıştay, hem 1982 Anayasası'nın hem de 5018 ve 6085 sayılı Kanunların ilgili hükümleri çerçevesinde yargı görevi icra eden yüksek denetim ve yargı organıdır.

1.2. Sayıştayların Organizasyon Yapısı

Yüksek denetim kuruluşlarının organizasyon yapısı ülkelerin tarihi geçmişlerine ve siyasal düzenlerine bağlı olarak değişik şekillerde gerçekleşmiştir. Kamu yönetimine hâkim olan Anglo-Sakson ve Kara/Kıta Avrupası ayrımı, yüksek denetim kurumlarının organizasyon yapısını belirleyen temel faktör olmuştur (Mutluer vd., 2015: 41).

Yüksek denetim kurumları genel olarak ofis tipi ya da kurul tipi olmak üzere iki şekilde yapılanmıştır. Kurul tipi olan yüksek denetim kurumlarının bazıları yargı yetkisine sahipken bazıları ise yargı yetkisine sahip kılınmamışlardır. Kurul tipi olan yüksek denetim kurumlarından; yargı

yetkisine sahip olanlar “Mahkeme Tipi”, yargı yetkisine sahip olmayanlar ise “Mahkeme Tipinde Olmayan” yüksek denetim kurumlarıdır.

INTOSAI standartlarına göre ise dünyada yaygın olarak üç tip Sayıştay bulunmaktadır;

- Ofis Tipi (Genel Denetçi) Modeli,
- Kurul/Hayet Modeli,
- Hesap Mahkemesi Modeli.

1.2.1. Ofis Tipi Sayıştaylar

ABD, İngiltere ve Kanada gibi Anglo-Sakson ülkelerinde sayıştaylar, ofis tipi şeklinde yapılandırılmıştır. Bunlara “Genel Denetçi Modeli” de denilmektedir.

Bu modelde Sayıştay bir genel denetçinin başkanlığında yapılandırılmıştır. Kurum, başkan, genel denetçi, komptrolör gibi unvanlara sahip yüksek yönetici tarafından yönetilir. Ayrıca başkan yardımcıları ve denetçiler mevcuttur.

Ofis tipi sayıştayların sadece denetim görevi vardır, yargı yetkisi bulunmamaktadır. Denetim sonuçları parlamentoya intikal ettirilir. Denetim sonucu tespit edilen hukuki uyuşmazlıklar ilgili yargı kolu tarafından çözümlenir. Bunlarda da bağımsızlık asıldır. Yürütme organından bağımsız faaliyet gösterirler.

1.2.2. Kurul/Hayet Tipi Sayıştaylar

Kara Avrupasında ise Sayıştaylar genellikle kurul tipi şeklinde yapılandırılmıştır. Bunlar yönetim ve karar organları kurullar halinde oluşturulmuş yüksek denetim kurumlarıdır. Kurum başkanı, kurumun genel işleyişinden ve yönetiminden sorumludur, kurumu dışarıya karşı temsil eder. Başkan yargı daireleri dışında diğer kurulların sürekli ya da gerektiği zaman başkanlığını yapar. Belli konularda başkanın tek başına karar alma yetkisi yoktur, kararlar kurullar kanalı ile alınır. Burada başkan eşitler arasında birincidir.

Bu tip sayıştayların bir kısmı yargı yetkisi ile donatılmış, bir kısmı ise yargı yetkisi ile donatılmamıştır. Bu bağlamda kurul tipi sayıştaylar da bu ayrıma göre ikiye ayrılmaktadır:

1.2.2.1. Hesap Mahkemesi Tipi Sayıştaylar

Türkiye, Fransa, Belęika, İşpanya, Lüksemburg, Portekiz, Yunanistan ve İtalya gibi ülkelerde sayıştaylar yargı yetkisi ile donatılmış kurul tipi şeklinde yapılandırılmıştır.

Mahkeme tipinde kurulmuş sayıştaylar; hem denetim, hem de yargı görevi yaparlar. Kurumun denetim elemanları gelir, gider ve mal denetimi yaparlar. Denetim sonucu tespit edilen hukuki konular mevzuata uygun olarak sayıştayın ilgili daire ve kurullarında karara bağlanır. Denetim sonuçları, performans ve kesin hesap sonuçları parlamentoya sunulur. Türkiye rneğinde olduğu gibi uygunluk denetimi sonucunda tespit edilen kamu zararı ise hesap yargısında kesin hükme bağlanır.

1.2.2.2. Hesap Mahkemesi Tipinde Olmayan Sayıştaylar

Almanya ve Hollanda gibi bazı ülkelerde sayıştaylar kurul tipi şeklinde yapılandırılmıştır, ancak bunların yargı yetkisi yoktur.

Yargı yetkisi olsun olmasın sayıştaylar mali denetim sonuçlarını parlamentoya raporlamaktadır. Mahkeme tipi sayıştaylar ise raporlama yanında, yargılama fonksiyonunu da icra ederler. Yargılama fonksiyonunun icrasında temel nokta işlemlerin kanuniliğinin doğrulanmasıdır.

Mahkeme tipi sayıştayların diğerlerinden farkı kamu gelirlerinin toplanmasının, giderlerinin yapılmasının ve mallarının kullanımı ve korunmasının ilgili mevzuatına uygun yapılmamasından kaynaklanan zararda, kamu görevlilerinin sorumluluğunun ortaya konması ve yargılanmasıdır.

Türk Sayıştayını mahkeme tipi şeklinde yapılanmıştır. Bu yapılanma Anayasa ve Sayıştay Kanunu ile yapılmıştır.

1.3. Sayıştayların Özellikleri ve Türk Sayıştayının Durumu

Yüksek denetim kurumlarının fonksiyonlarını sağlıklı bir şekilde icra edebilmeleri için bazı temel özelliklerin var olması gerekir;

- Sayıştayların denetim yetkileri anayasalarda yer alır. Detaylar mevzuatta belirlenebilir.

- Sayıştayların parlamento ve yürütmeden bağımsız olması gerekir. Parlamento adına denetim yapılıyor olması sayıştayın parlamentodan bağımsız olmadığını göstermez.

- Sayıştay başkan ve üyeleri ile denetçilerinin görevlerinin icrasında yasal teminatlarının olması gerekir.

- Kendi bütçeleri olmalı ve bütçelerini sayıştayların kendilerinin yönetmesi sağlanmalıdır.

- Sayıştayların bilgiye erişimi kısıtlanmamalıdır.

- Sayıştaylar görevlerini yerine getirirken her türlü yasal yetkiye sahip olmalıdır.

- Sayıştaylar denetim konularının seçiminde, denetimin planlanmasında ve programlanmasında, kurumun idaresinde yasama ve yürütmenin yönlendirme ve müdahalesine kapatılmalıdır.

- Denetlenen kurumlar bulgulara belli sürede cevap vermeli ve alınan tedbirleri sayıştaya geri bildirmelidir.

- Sayıştaylar denetim sonuçlarına ilişkin raporlarını parlamentoya sunabilmelidir.

Ülkemizde bu ilkeler Anayasa ve Sayıştay mevzuatı ile sağlanmış ve garanti altına alınmıştır.

1.4. Parlamento ile Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler

Sayıştaylar ile parlamento arasındaki ilişkinin temeli, yasama organının halk adına hükümete kamu gelirlerinin toplanması ve kamu giderlerinin yapılması konusunda bütçe yasasıyla yetki vermesi ve sonra da uygulama sonuçlarını denetlemesi şeklinde tanımlanan bütçe hakkına dayanmaktadır. Halk adına denetim işlevi başlangıçta parlamentoların en

kapsamlı etkinliğini oluşturmuş ise de zamanla parlamentoların işlevlerinin genişlemesi denetim alanında uzmanlaşmış kurumlara gereksinim duyulmasına yol açmış ve bu gereksinim sonucu olarak yüksek denetim kurumları (sayıştaylar) devlet yapısının önemli ve vazgeçilmez unsurları arasında yerlerini almışlardır.

Zaman içinde parlamentoların kamu kaynakları üzerindeki denetim ve gözetim yükümlülüğü anlayışında, hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkelerinin güçlendirilmesi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yönetsel-mali sistem ve süreçlerin oluşturulması yönünde meydana gelen değişim sayıştayların görev ve yetkilerinde de değişime neden olmuştur. Bugün dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına dış denetim görevi yapan sayıştaylar tarafından denetlenmesidir. Sayıştay denetimlerinin, kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinde oynadıkları rolün önemi ülkemizde ve uluslararası camiada da her vesileyle vurgulanmaktadır. Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde sayıştay denetimlerinin öneminin artmasının sonucunda ise; sayıştayların denetim alanı genişlemiş ve parlamento ile olan ilişkisi artmıştır.

Ülkemizde Meclisle Sayıştay arasındaki ilişki, genel olarak Sayıştay tarafından düzenlenen raporlar ile gerçekleşmektedir. Sayıştayın Meclisle olan ilişkisinin etkinliği, Meclisin yürütme üzerindeki denetim yetkisini kullanmadaki isteği ve Sayıştay tarafından üretilen raporların niteliği ile ilişkilidir (Işık ve Akbulut, 1993: 14). Bu bağlamda, 5018 ve 6085 sayılı Kanun'larla Sayıştayın parlamentoya sunduğu rapor çeşidinin artması bu ilişkiyi daha da önemli hale getirmiştir.

Bu bağlamda Sayıştay; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikler değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimini, diğer raporlar, kamu iktisadi teşebbüsleri raporları ve TBMM'den gelen denetim taleplerine ilişkin olarak hazırlanan raporlar şeklinde birçok raporu TBMM'ye sunduğu gibi, bütçe

müzakereleri sürecinde kamu idaresi bazında denetim raporlarını da TBMM'ye sunmaktadır.

Bütçe hakkının etkin olarak kullanılması bakımından bu raporların yasama organında görüşölme usulleri raporların niteliği kadar öneme sahiptir. Söz konusu raporların parlamentoda görüşölmesi usulü ülkeden ülkeye farklılık arz etmekle birlikte esasında birçok ülkede bu raporları görüşen özel komisyonlar bulunmaktadır. Bu tür komisyonların ana amacı, sayıştayların bulgu ve tavsiyelerinin yer aldığı denetim raporlarını göz önüne alarak hükümet faaliyetleri ile ilgili olarak kendi yorum ve tavsiyelerini parlamentoya sunmaktır. Parlamento komisyonları kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmede ve sayıştayların rolünü güçlendirmede önemli işlemlere sahiptir. Ülkemizde de kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi sonucunda düzenlenen Kamu İşletmeleri Raporunun Meclis KİT Komisyonunda görüşölüğü gibi Sayıştay raporlarının görüşölmesi amacıyla da münhasıran özel komisyonların kurulmasında büyük yarar vardır. Nitekim daha önce ülkemizde de bu amaçla kurulmuş Sayıştay Komisyonunun (Işık ve Akbulut, 1993: 15) olduğunu görmekteyiz.

Tüm bunların yanında, 6085 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi kapsamında Sayıştay Başkanı, Sayıştayın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları bilgilendirir.

Ayrıca, Sayıştay Başkan ve üyelerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince seçilmesi ve Sayıştayın saymanlık görevinin Türkiye Büyük Millet Meclisi Saymanlığınca yerine getirilmesi de Sayıştay ile parlamento ilişkisinin başka bir boyutunu oluşturmaktadır.

1.5. Sayıştayın Görevleri

Sayıştay; kanunlarla kendisine verilen, denetleme, kesin hükme bağlama ve inceleme işlerini yapan ve bu işleri yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur (6085 sayılı Kanun, md:1, 3, 5). Sayıştayın ana görevi denetim ve yargılamadır. Denetim sonuçları

ya yargılanarak kesin hükme bağlanmakta ya da Sayıştay raporları ile Parlamento'ya iletilmektedir. Böylece Sayıştay, parlamentonun doğrudan yapması gereken bütçe denetimi işini üstlenip demokratik bir yönetim anlayışının vazgeçilmez unsurları arasında yerini almış olmaktadır (Önder ve Türkoğlu, 2012: 198).

Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın 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. Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır (Anayasa, md:160).

Bu bağlamda Sayıştayın görevleri 6085 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde yer aldığı şekliyle aşağıya alınmıştır;

- Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine 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 bağlar.
- Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.
- Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar.

6085 sayılı Kanun'un görevlere ilişkin bu maddesi 1982 Anayasası'nın 160'ıncı maddesinde yer alan düzenlemeyi tekrar ederek kategorize

etmiştir. Buradan hareketle Sayıştayın görevlerini temel olarak denetim görevi ve yargı görevi şeklinde ikiye ayırmak yanlış olmayacaktır. Tabii bu sınıflamayı yaparken raporlama, görüş bildirme ve diğer inceleme görevlerini de unutmamak gerekir.

Sayıştayın denetim ve yargılama görevi izleyen bölümlerde anlatıldığı için burada kısa bir açıklama yeterli grlmştir. Raporlama ve görüş bildirme görevleri ise aşağıda açıklanmıştır.

1.5.1. Raporlama

Sayıştayın asli vazifesi olan denetim görevinin tamamlayıcısı olarak raporlama görevi de bulunmaktadır (Avcı, 2014: 388). Bu bağlamda 6085 ve 5018 sayılı Kanunlar gereğince Sayıştay tarafından hazırlanan ve TBMM'ye sunulan, içeriği birbirinden farklı çeşitli raporlar vardır (Akyel, 2016: 126). Bu raporlar içinde yer alan denetim raporu ve yargılamaya esas rapora kitabın ilgili bölümlerinde yer verildiği için buraya alınmamıştır. Bu iki rapor dışında kalan Sayıştay raporları ise kısaca aşağıda açıklanmıştır.

1.5.1.1. Genel Uygunluk Bildirimi

TBMM'nin bütçe üzerindeki denetimini sağlayan genel uygunluk bildiriminin hazırlanması görevi Sayıştaya Anayasa'nın 164'üncü maddesi ile verilmiştir (Akyel, 2016: 128).

Genel uygunluk bildirimi; kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçlarının kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırarak, Maliye Bakanlığınca hazırlanan kesin hesap kanun tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğunun değerlendirmesine ilişkin rapordur.

Genel uygunluk bildirimi 5018 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesi ve 6085 sayılı Kanun'un 41'inci maddesi gereğince sadece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için hazırlanarak TBMM'ye sunulur (Söyler ve olak, 2012: 152).

Genel uygunluk bildiriminin içeriği ve nasıl hazırlanacağı 6085 sayılı Kanun'un 41'inci maddesinde aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır:

- Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde TBMM'ye sunar.

- Genel uygunluk bildirimini taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. TBMM'ye sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen genel uygunluk bildirimini taslakları grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulur.

- Genel uygunluk bildirimini taslakları Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şekli verilir. Genel uygunluk bildiriminin görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir. Bu görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı adına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur.

- Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ye verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez. Genel uygunluk bildiriminin sunulmasından sonra kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimini ile birlikte ek olarak TBMM'ye sunulur.

- Kesin hesap kanunu tasarılarına, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvel eklenir.

1.5.1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış denetim genel değerlendirme raporu, kamu idarelerinin denetimine ilişkin genel bilgileri, denetim raporlarında önemli görülen ve genellik arz

eden konuları ve mali konularda belirtilmesi uygun görölen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak TBMM'ye sunulan ve kamuoyuna duyurulan rapordur (Sayıştay Başkanlığı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2016: 2). Bu raporda, kamu idarelerince genel olarak yapılan hatalı uygulamalara ilişkin tespitlere yer verilir (Akyel, 2016: 127).

Dış denetim genel değerlendirme raporu; merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler ile diğer kurumlar itibariyle düzenlenir.

Bu rapor; kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için kamu idarelerince gerekli tedbirlerin alınmasına katkı sağlayan önemli bir araçtır (Taytak ve Selen, 2017: 213). Bu bağlamda dış denetim genel değerlendirme raporunun, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde elde edilmesi ve kullanılmasına katkı sağlanmasında önemli bir rolü bulunmaktadır.

Sayıştay daireleri tarafından görüş bildirilen denetim raporlarında önemli görölen ve genellikle arz eden konular ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görölen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Rapor Değerlendirme Kurulunca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında müstakil raporlar halinde de hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilir.

Dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve 6085 sayılı Kanun'un 42'nci maddesinde belirtilen raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere

Sayıştay Başkanı veya denetimden sorumlu başkan yardımcısı ile kamu idarelerinin üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

1.5.1.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Faaliyet genel değerlendirme raporu, kamu idareleri tarafından Sayıştaya gönderilen idare faaliyet raporları, Maliye Bakanlığı tarafından Sayıştaya gönderilen genel faaliyet raporu ve İçişleri Bakanlığı tarafından Sayıştaya gönderilen mahalli idareler genel faaliyet raporunda yer alan bilgilerin dış denetim sonuçları dikkate alınarak doğruluk ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi suretiyle hazırlanan rapordur. Bu rapor Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberi esas alınarak hazırlanır.

Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahalli idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahalli idareler genel faaliyet raporu ile birlikte TBMM'ye sunulur ve bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilir. Mahallî idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahallî idarenin meclisine gönderilir (6085 sayılı Kanun, md: 39, Sayıştay Denetim Yönetmeliği (SDY), md: 37).

1.5.1.4. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Mali istatistikleri değerlendirme raporu, Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait malî istatistiklerin hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirilmesi sonucu hazırlanan rapordur (6085 sayılı Kanun, md: 40/1).

Mali istatistikleri değerlendirme raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi'nde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde Maliye Bakanlığının denetimini yapan grup başkanlığı tarafından hazırlanır (SDY, md: 38/2).

Bu rapor, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra TBMM'ye sunulur ve Maliye Bakanlığına

gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır (6085 sayılı Kanun, md: 40/2).

1.5.1.5. Diğer Raporlar

Sayıştay denetimi ve incelemesi sonucunda hazırlanan ve yukarıda açıklanan raporlar dışında kalan başka raporlar da vardır. Bu raporlar hakkında da ilgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından görüş bildirilir ve bu raporlar da Sayıştay Başkanı tarafından TBMM'ye sunulur veya ilgili idaresine gönderilir (6085 sayılı Kanun, md: 42).

Diğer raporların neler olduğuna ilişkin ayrıntılı düzenleme Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 40'ıncı maddesinde yapılmıştır. Anılan madde gereğince hazırlanan raporlar aşağıda sıralanmıştır:

- Sayıştay tarafından program, proje ve konu bazında geręekleřtirilen denetim ve incelemeler sonucu düzenlenen raporlar.

- Kamu idarelerinin kaynaklarını, etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporlar.

- 6085 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre; kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dâhil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerinin denetimi sonucunda düzenlenen raporlar.

- 6085 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre; yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesi sonucunda düzenlenen raporlar.

- Kanunlarla verilen diğer inceleme, denetleme faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar.

1.5.1.6. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Raporları

3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un

2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının denetimi sonucunda hazırlanan raporlardır (Şişman, 2017: 69).

Anılan madde kapsamında ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerinince sağlanmış olan kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumlar ve yukarıda sayılanlardan olmamakla beraber kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olup galip vasıfları bu kamu hizmetlerini yürütmek olan ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından olmayan özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası denetime tabidir. Mahalli idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar ise denetime tabi değildir.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimleri sonucu yıllık denetim raporu, genel rapor ve diğer raporlar hazırlanır.

- **Kamu İktisadi Teşebbüsleri Yıllık Denetim Raporu**

Her yıl, denetlenen kuruluşun işlem, bilanço, sonuç hesapları ve yönetim kurullarının ibra edilmesi, ibra edilmemesi veya genel görüşmeye sunulmasına esas olacak görüşleri içeren, gerekçeli ve karşılaştırmalı bir rapor hazırlanır (SDY, md: 32).

Hazırlanan yıllık denetim raporları, en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden Eylül ayı sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Rapor Değerlendirme Kurulu, Ekim ayı sonuna kadar rapora son şeklini verir. Bu raporlar, Sayıştay Başkanlığınca denetlenen kuruluşa ve bir örneği de ilgili bakanlığa gönderilir. Kuruluşlar hazırlayacakları cevaplarını varsa yönetim kurullarından yoksa yetkili organlarından geçirmek kaydıyla, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde Sayıştaya ve ilgili bakanlığa gönderir. İlgili bakanlık bu cevapları kendi görüşleri ile birlikte en geç onbeş gün içinde Sayıştaya gönderir (6085 sayılı Kanun, md: 43/1).

Denetlenen kuruluşlara ait yıllık denetim raporları, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı tarafından, 3346 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde ilgili komisyonda görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Bu raporlar aynı zamanda Devlet Planlama Teşkilatı² ve Hazine Müsteşarlıklarına gönderilir (6085 sayılı Kanun, md: 43/2).

- **Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu**

Kamu iktisadi teşebbüsleri genel raporu; denetlenen tüm kamu işletmelerinin sektör esasına bağlı olarak; yıllık faaliyet sonuçları, Türkiye ekonomisi içindeki yeri, istihdam durumu, mali durumu, işletme çalışmaları, yatırımları, iştirakleri ile genel ve ortak sorunlarının topluca ele alındığı rapordur (SDY, md: 33). Bu rapor kamu işletmeleri genel raporu adı altında yıllık olarak düzenlenir.

- **Kamu İktisadi Teşebbüsleri Diğer Raporları**

Bu raporlar, raporlama dönemi beklenildiğinde telafisi güç sonuçlar doğacağı düşünülen hususlarda başkanlık onayı ile yapılan denetim ve inceleme sonucunda hazırlanan raporlardır. Bunlara, Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından Başkanlıkça belirlenen süre içinde ivedilikle son şekli verilir. Başkanlık bu raporlarda yer alan hususların teftişi veya soruşturulması için söz konusu raporları ilgili kurumlara ve denetlenen kamu idaresine gönderir (SDY, md: 34).

1.5.1.7. TBMM'den Gelen Denetim Talebi Üzerine Düzenlenen Raporlar

TBMM tarafından araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Sayıştaydan talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, her türlü kurum, kuruluş, fon,

² Devlet Planlama Teşkilatı 08.06.2011 tarih ve 27958 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 641 sayılı "Kalkınma Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Kalkınma Bakanlığına dönüştürülmüştür.

işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesi sonucu hazırlanan raporlardır. Denetim sonuçları TBMM'ye sunulur. Cumhurbaşkanlığı bu denetim dışında tutulmuştur (6085 sayılı Kanun, md: 45).

1.5.1.8. Siyasi Partilerin Mali Denetim Raporu

Siyasi partilerin mali denetimi 1982 Anayasası'nın 69'uncu maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu ve Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün ilgili maddelerine göre yapılır (Siyasi Partiler Mali Denetim Rehberi (SPMDR), 2015: 1-6). Bu bağlamda, siyasi partilerin mali denetimi ilk inceleme ve esas inceleme olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir (SPMDR, 2015: 9-33):

• İlk İnceleme

6216 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin ikinci fıkrasında, siyasi partilerin, karara bağlanarak birleştirilmiş bulunan kesin hesap ile parti merkez ve bağlı ilçeleri de kapsayan iller teşkilatının kesin hesaplarının onaylı birer örneğini Haziran ayı sonuna kadar 2820 sayılı Kanun'a uygun olarak, Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderecekleri ve Mahkemenin de kendisine gönderilmiş olan bu belgeleri incelenmek üzere Sayıştay Başkanlığına göndereceği hükme bağlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün "Mali Denetimde İlk İnceleme" başlıklı 51'inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise, Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen denetçilerin kendilerine havale edilen kesin hesapları, 2820 sayılı Kanun'un 73 ve 74'üncü maddelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, devir rakamlarının doğru olup olmadığı ve kesin hesap çizelgelerinde sonuca etkili maddi bir hata veya tutarsızlık bulunup bulunmadığı yönünden inceleyecekleri hüküm altına alınmıştır.

Görevlendirilen denetçiler tarafından yapılan inceleme sonunda hazırlanan ilk inceleme raporları Sayıştay Başkanlığı tarafından Anayasa Mahkemesi Başkanlığına sunulur. Bu ilk inceleme raporları Anayasa

Mahkemesi tarafından karara bağlanır ve buna ilişkin Mahkeme kararı ilgili siyasi partilere tebliğ edilirken bir nüshası da Sayıştaya gönderilir.

- **Esas İnceleme**

Anayasa Mahkemesi ilk incelemeye ilişkin kararında esas incelemenin yapılabilmesi için partilerin gelir-gider belgeleri ve defter kayıtlarının Sayıştaya sunulması için belirli bir süre tayin eder. Partiler bu süre zarfında gelir-gider belgeleri ile defter kayıtlarını Sayıştaya gönderirler.

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün "Mali denetimde esasın incelenmesi" başlıklı 52'nci maddesi kapsamında esasa ilişkin incelemeler; siyasi partilerin gelir ve giderlerinin doğru ve kanuna uygun olup olmadığı yönlerinden yapılır. Doğruluk incelemesi, kesin hesapların dayanağını oluşturan defter ve belgelerde yer alan tutar ve bilgilerin doğruluğu ve kesin hesaplara aynı şekilde aktarılıp aktarılmadığı yönüyle yapılan incelemeleri kapsar. Kanuna uygunluk incelemesi, gelirlerin ve giderlerin Siyasi Partiler Kanunu'na ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını tespit etmeye yöneliktir.

Denetçiler tarafından esasa ilişkin yapılan inceleme sonucunda mevzuata aykırı hususlar tespit edilirse, tespit edilen konu ve bulguları içeren yazı ilgili siyasi partiye cevaplandırılmak üzere Başkanlıkça gönderilir. Siyasi parti en geç iki ay içinde cevabını Başkanlıkça gönderir. Gelen cevap doğrultusunda denetçi tarafından esas inceleme raporu düzenlenir. Düzenlenen bu rapor Anayasa Mahkemesine gönderilir.

Siyası partilerin mali denetimi sonucu Sayıştay tarafından hazırlanan esas inceleme raporları Anayasa Mahkemesi tarafından karara bağlanır. Anayasa Mahkemesince karara bağlanan raporlar Resmi Gazete'de yayımlanır.

1.5.2. Görüş Bildirme

Sayıştay, denetim, yargılama, raporlama ve inceleme görevlerinin yanında mali nitelikteki yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemlere istişari görüş vermektedir.

1.5.2.1. Mali Konularda Düzenlenen Yönetmelikler Hakkında Görüş Bildirme

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştayın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulur. Sayıştay, görüşünü istemin yapılması tarihinden itibaren çalışmaya ara verilme süresi hariç en geç otuz gün içinde bildirir (6085 sayılı Kanun, md: 27/4).

Yönetmelikler, Anayasa'nın 124'üncü maddesinde, "Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazete'de yayımlanacağı kanunda belirtilir." şeklinde ifade edilmiştir. Yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler ise yönetmeliğe benzer esas ve usullerle hazırlanır ve ilgililer için genel ve objektif kurallar içerir.

Mali konularda hüküm içeren yönetmelik ve yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemlerin yürürlüğünden önce, kapsama giren kamu idarelerince Sayıştayın görüşünün alınması gerekir. Alınan görüş istişari olduğu için idarelerin uyma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Kamu idarelerince mali konularda düzenlenen yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında ilk inceleme Grup Başkanlıklarınca yapılır (SDY, md: 57/1-ç). Yönetmelik ve yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında Daireler Kurulunda alınan karar ilgili idaresine bildirilir.

1.5.2.2. Sayıştay Kanun Tasarı ve Teklifine İlişkin Görüş Bildirme

6085 sayılı Kanun'un 25'inci maddesinin ikinci fıkrasının (ç) bendi hükmü gereğince Sayıştaya ilişkin kanun tasarı ve teklifleri hakkında Sayıştay Genel Kurulu tarafından görüş bildirilir.

1.5.3. Denetim

Sayıştay denetimi; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik,

verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi şeklinde yapılır. Kamu hizmetinin daha etkili ve verimli verilebilmesi için denetimin iyi yönetilmesi gerekir.

1.5.4. Yargılama

Sayıştay hesap yargılaması; Sayıştay denetçisinin, sorumluların hesap ve işlemlerinin kanuna aykırı olduğu ve bu nedenle kamunun zarara uğratıldığı iddiasını içeren yargılamaya esas raporu üzerinden başlayan bir süreç olup, bu bağlamda kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanması ve bununla ilgili kanun yollarıdır.

1.6. Sayıştayın Yetkileri

Sayıştayın yetkileri 6085 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un 6'ncı maddesinde sayılan bu yetkiler şunlardır;

- Sayıştay, yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir.

- Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dâhil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir.

- Sayıştay, denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir. Bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğu genel hükümlere tabidir.

- Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya

yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir.

- Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir.

1.7. Sayıştayın Denetim Alanı ve Hesap Yargısı Alanı

Sayıştayın denetim alanı ile hesap yargısı alanı örtüşmemektedir. Denetim alanı hesap yargısı alanından daha geniştir.

1.7.1. Sayıştayın Denetim Alanı

Sayıştayın denetim alanı 6085 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde belirlenmiştir. Anılan maddede yapılan düzenlemeye göre Sayıştayın denetim alanı aşağıda gösterilmiştir;

- Sayıştay; merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç), bu idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

- Kamu idareleri tarafından 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 dâhil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

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

• Yukarıda yer alan ilk fıkraya kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

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

• Yine Sayıştay, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarını bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetler.

Bu bağlamda Sayıştay; merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç), bu idarelere bağı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri, kamu idareleri tarafından 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 Birliğı fonları dâhil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını, kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dâhil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini denetlemekle görevli bir teşkilattır.

Böylesine geniş bir denetim alanına sahip Sayıştayın denetimi ise 5018 sayılı Kanun'un 69'uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. Anılan maddeye göre; Sayıştayın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır.

Sayıştayın adına denetim yaptığı TBMM harcamalarının dış denetimi ise 6253 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı İdari Teşkilatı Kanunu'nun 37'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre; her yıl Sayıştay tarafından görevlendirilen üç denetçiden oluşan bir komisyonca, yalnızca hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır. TBMM'nin ilgili mali yıl bütçe gerçekleştirmelerine ilişkin belgeler muhasebe yetkilisi tarafından takip eden yılın Mart ayı başından itibaren dış denetim yapmakla sorumlu komisyona teslim edilir. Dış denetim sonucu hazırlanacak raporlar, Eylül ayı sonuna kadar TBMM Başkanlığına sunulur. Bu raporlar TBMM Başkanlığınca Başkanlık Divanına sunulur ve bir örneği TBMM Genel Sekreterine gönderilir. Genel Sekreter, cevaplarıyla birlikte raporlara ilişkin inceleme sonuçlarını Başkanlık Divanına sunar. Görüşülen inceleme sonuçları, TBMM Genel Kurulu'nun bilgisine sunulur.

1.7.2. Sayıştayın Hesap Yargısı Alanı

Hesap yargılaması; kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını (6085 sayılı Kanun, md: 2/e) ifade etmektedir.

6085 sayılı Kanun'un 5/b maddesinde yer alan; "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." hükmü ile Sayıştayın hesap yargılaması alanı denetim alanı kadar geniş tutulmamış, denetim alanında

yer alan kamu idarelerinden sadece genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri hesap yargılaması içine alınmıştır.

Kapsam içindeki kamu idarelerinin hesap yargılaması Sayıştay daireleri tarafından yapılır. Daireler; hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin dzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlar (6085 sayılı Kanun, md: 23/2). Yargılamaya esas rapor; Sayıştay dairelerince yapılacak yargılamaya esas olmak üzere, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin dzenlenen rapordur (6085 sayılı Kanun, md: 2/f, 48/1). Kamu zararı ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirtilen kamu zararı (6085 sayılı Kanun, md: 2/k) olup; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır (5018 sayılı Kanun, md: 71). Kamu zararına sebep olunan durumlar bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır (6085 sayılı Kanun, md:7/2).

Anılan madde hükümlerinden de anlaşıldığı üzere Sayıştayın hesap yargılaması sadece genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun tespiti ve hükme bağlanması ile sınırlı tutulmuştur. Ancak, bu noktada, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin tamamının ya da bir kısmının hesap yargılamasına tabi tutulacağı noktasında görüş birliği yoktur. Sebebi ise hesap yargılamasının esasını oluşturan kamu zararının tanımında yer alan kamu kaynağı kavramı ve unsurları noktasında farklı değerlendirmeler yapıyor olmasıdır.

Kamu zararının temel noktasını oluşturan kamu kaynağı kavramı 6085 sayılı Kanun'un 2/I maddesinde; "Kamuya ait veya kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirler, taşınır ve taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler, para, alacak ve haklar, borçlanma suretiyle elde edilenler dâhil her türlü değerler ile bağış ve yardımları" şeklinde, 5018 sayılı

Kanun'un 3/g maddesinde ise; "Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri," şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma bakıldığında kamu kaynağının, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinden gelir, gider ve mal işlemlerini de kapsayan daha geniş bir kavram olduğu görülmektedir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, 5018 sayılı Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde³ yer alan kamu idarelerini, sosyal güvenlik kurumları anılan Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını (5018 sayılı Kanun, md: 3/b, c, d) ifade etmektedir. Genel yönetim kapsamında yer alan mahallî idareler ise; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerden müteşekkil (5018 sayılı Kanun, md: 3/e) idarelerdir.

6085 sayılı Kanun'un 4 ve 5/b maddesinden hareketle genel yönetim kapsamında olmayan kamu idarelerinin Sayıştay denetimine tabi olmalarına rağmen hesap yargısı dışında kaldığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Kısaca Sayıştayın hesap yargısı faaliyetinde bulunabilmesi ve hüküm verebilmesi için;

- Sayıştay denetçileri tarafından denetlenen idarenin genel yönetim kapsamında bir idare olması,
 - Bu idarenin gelir, gider veya mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin mevzuata aykırı olması,
 - Mevzuatına aykırı işlemlerden dolayı bir kamu zararının doğmuş olduğuna ilişkin sorgunun yazılmış olması,
 - Bu kamu zararına kamu görevlilerinin neden olması,
- gerekir.

³ Genel bütçe ve özel bütçeli idarelerle düzenleyici ve denetleyici kurumlar.

Özetle, hesap yargısı alanına kamu zararına neden olan hesap ve işlemler girmekte, kamu zararına girmeyen, fakat hukuka aykırı olan hususlar ise hesap yargısı dışında kalarak Sayıştayın diğer görev alanında yer almaktadır.

1.8. Yargı Kolları ve Sayıştay Hesap Yargısının Hukuki Durumu

Hesap yargısının hukuki durumunu ortaya koyabilmek için yargı kolları ve görevlerine kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır.

1.8.1. Yargı Kolu Kavramı ve Yargı Türleri

Sayıştayın yüksek mahkeme olup olmadığını ortaya koymadan önce “yargı kolu” kavramını açıklığa kavuşturmak gerekir. Bazı hukukçular yargı kolunu; hukuki nitelikleri itibariyle bir bütün oluşturan işlerin bağımsız bir yargılama usulüne tabi olması şeklinde tanımlamıştır. Hukuki nitelikleri itibariyle bir bütün olan işler, aynı yargı çeşidi altında toplanır ve bunlar hakkında o yargı çeşidine özgü yargılama kuralları uygulanır. Bağımsız bir yargı kolu olabilmek için o yargı kolu dışında onun kararlarını kabul ya da bozabilecek başka bir yargı mercii olmaması gerekir.

Türkiye’de yargı kolu olarak; Anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı, uyuşmazlık yargısı ve hesap yargısı şeklinde beş yargı kolu bulunmaktadır.

1.8.1.1. Anayasa Yargısı

Türkiye’de Anayasa yargısı 1961 Anayasası ile anayasa hukukumuzda girmiş ve 1982 Anayasası’nda da bazı değişikliklerle birlikte korunmuştur. Anayasa yargısının temelini “hukuk devleti ilkesi” oluşturur. Anayasa yargısının temelini oluşturan bir diğer ilke Anayasanın “üstünlüğü ve bağlayıcılığı”dır.

Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğüne 1982 Anayasası’nın 11’inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.

Görüldüğü üzere, anayasa yargısının dayanağı olan anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ile hukuk devleti ilkeleri, doğal olarak, anayasa

yargısının işlevinin de belirleyicisi olmaktadır. Anayasa yargısı; doğrudan doğruya anayasaya uyulmasını sağlamak amacını güden her türlü yargı işlemini veya anayasa hukuku sorunlarının yargısal usuller içinde bir karara bağlanması sürecini ifade eder.

Anayasa yargısı 1982 Anayasası'nın 146'ncı ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre Anayasa Mahkemesinin iki tür görevi vardır;

- Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İttüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar.

Anayasa mahkemesinin vermiş olduğu iptal kararları kesindir. Yani bu kararlar aleyhine başka mercilere başvurulamaz.

- Anayasa Mahkemesi, Cumhurbaşkanını, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcı vekilini, Hâkimler ve Savcılar Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini, Genelkurmay Başkanı, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlarını görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar.

1.8.1.2. Adli Yargı

Yargı kolları arasında en eski ve en yaygın olanı adli yargı koludur. Diğer yargı düzenlerinin görev alanlarına girmeyen tüm uyuşmazlıklara adli yargıda bakılır. Bu çerçevede adli yargı genel yargı düzenidir. Ülkemizde adli yargı, medeni yargı (hukuk yargısı) ve ceza yargısı olmak üzere iki ana bölüme ayrılır. Medeni yargı, hukuk mahkemelerinin özel hukuk alanında göstermiş oldukları yargısal faaliyetlerdir. Ceza yargısı ise ceza mahkemelerinin ceza hukuku alanındaki yargısal faaliyetleridir.

Günümüzde adli yargı sistemi, hem medeni yargı, hem de ceza yargısı bakımından üç dereceli (ilk derece-istinaf-temyiz) bir yargı teşkilatına sahiptir. Bu sistemin en altında asıl karar merci olan ve hüküm veren ilk derece mahkemeleri, yani hukuk ve ceza mahkemeleri yer almaktadır. İlk

derece mahkemelerinin üzerinde bölge adliye mahkemeleri, en üstte de Yargıtay yer almaktadır. 1982 Anayasası'nın 154'üncü maddesine göre Yargıtay, adliye mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Ayrıca, kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

1.8.1.3. İdari Yargı

İdari yargı, genel olarak idarenin kamu gücüne dayalı olarak yaptığı, kamu hukuku kurallarına tabi işlem, eylem ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli yargı koludur. 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu ve idarenin, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü bulunduğu açıkça belirtilmiştir. İdari yargının temelinde kişi hak ve özgürlüklerinin, devletin idari organlarının tasarrufları karşısında korunması düşüncesi yer alır.

İdari yargı kolu içinde yer alan yargı yerlerinden idare ve vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesi, bölge idare mahkemeleri ise itiraz merci olarak görev yapmaktadır. Yüksek mahkeme olan Danıştay ise 1982 Anayasası'nın 155'inci maddesine göre, idarî mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

Ayrıca Danıştay, davaları görmek, Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını incelemek, idarî uyuşmazlıkları çözmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir. Bu bağlamda Danıştayın, yürütme organına yardımcı olma niteliğinde inceleme ve danışma görevleri de bulunmaktadır.

1.8.1.4. Uyuşmazlık Yargısı

Farklı yargı kollarındaki mahkemeler arasında çıkan uyuşmazlıkları çözmek üzere kurulmuş olan Uyuşmazlık Mahkemesi uyuşmazlık yargı

kolunu oluşturmaktadır (Esen ve Yücel, 2014: 150). 1982 Anayasası'nın 158'inci maddesinde düzenlenen Uyuşmazlık Mahkemesi, adli ve idari yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını kesin olarak çözümlenmeye yetkilidir. Uyuşmazlık Mahkemesinin kuruluşu, üyelerinin nitelikleri ve seçimleri ile işleyişi kanunla düzenlenir.

Bu mahkemenin başkanlığını Anayasa Mahkemesince, kendi asıl ve yedek üyeleri arasından seçilen üye yapar. Diğer mahkemelerle, Anayasa Mahkemesi arasındaki görev uyuşmazlıklarında, Anayasa Mahkemesinin kararı esas alınır.

1.8.1.5. Hesap Yargısı

Bir diğer yargı kolu olan ve kitabın ana konusunu oluşturan hesap yargısı aşağıda ve izleyen bölümlerde açıklanmıştır.

1.8.2. Sayıştayın Hesap Yargısı Niteliği

Sayıştay, denetim görevi ile Yüksek Denetim Kurumu, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görev ve yetkisi ile de hesap yargısı olarak yapılandırılmıştır. Sayıştayın hesap yargısı bir ihtisas yargısıdır (Akyel, 2015: 1, 2).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2/e, 2/f, 23, 24, 51, 52, 53, 54, 55,56, 57, 58 ve 61'inci madde hükümlerine göre Sayıştay; sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan bir hesap yargılaması faaliyeti yapmaktadır. 1982 Anayasası öncesinde Sayıştayın hukuk düzeni içindeki yeri ile ilgili olarak;

- Sayıştayın bir üst mahkeme olduğu,
- Üst mahkeme değil sadece bir idare mahkemesi olduğu,
- Sayıştayın yargı yetkisi olmayan bir denetim organı olduğu,

yönünde tartışmalar yaşanmış ve yeterli bir açıklama getirilemeyerek konu belirsiz bırakılmıştı. Ancak, bu konu 1982 Anayasası'nda Sayıştayın düzenlendiği madde hükümleri çerçevesinde Anayasa Mahkemesinin son yıllarda verdiği kararları ile açıklığa kavuşturulmuştur. Ayrıca, Yargıtay

Hukuk Genel Kurulu'nun 13 Aralık 2017 tarihli kararında⁴ da Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal faaliyet icra ettiği ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı olduğu hüküm altına alınmıştır.

1.8.2.1. Sayıştay Mahkeme Değildir Tezi

Bilici'nin (2016: 89) de belirttiği gibi Sayıştayın bir mahkeme/yüksek mahkeme olmadığını iddia edenlerin argümanları aşağıda sıralanmıştır:

- 1982 Anayasası'nda Sayıştay “Yargı” bölümünde düzenlenmekle birlikte yüksek mahkemelerin açıklandığı başlık altında değil ayrı bir başlık altında yer almıştır.

- 1982 Anayasası yapılırken bu maddede yer alması düşünülen “Sayıştay ilk ve son derece hesap mahkemesidir.” ifadesi de metinden çıkarılmıştır.

- Anayasa'nın 9'uncu maddesine göre “Yargı yetkisi Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.” Oysa Sayıştay “TBMM adına” denetim yapmaktadır.

- Anayasa Mahkemesinin, Yargıtayın ve Uyuşmazlık Mahkemesinin Sayıştayın mahkeme (yargı yeri) olmadığına ilişkin kararları vardır.

- Anayasa'nın 160'ıncı maddesinde Sayıştayın vereceği kararlar için “idarî yargı yoluna başvurulamayacağı” ve “Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzlıklarda Danıştay kararlarının esas alınacağı” hükümleri yer almaktadır.

1.8.2.2. Sayıştay Mahkemedir Tezi

Sayıştayın mahkeme olduğunu savunanların görüşleri aşağıda sıralanmıştır;

- 1982 Anayasası'nda Sayıştay, “Yüksek Yargı Organları” alt başlığı altında olmasa da “Yargı” bölümünde yer almıştır.

⁴ 2017/8-1856 Esas, 2017/1725 Karar Nolu Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı.

- Anayasa’da ifade edilen ‘‘Sayıştay TBMM adına denetim yapar’’ kuralı Sayıştayın denetim göreviyle ilgili olup, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama göreviyle ilgili değildir. Sayıştay mensupları TBMM Başkanlığıyla herhangi bir hiyerarşik bağlantı içinde değillerdir.

- Anayasa’nın 160’ıncı maddesinin son fıkrasında, Sayıştay başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir denilerek yargılama yapıp karar verecek olanların bağımsızlığı garanti altına alınmak istenmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 70’inci maddesinde aynı konu düzenlenerek başkan ve üyelerin bağımsızlık ve tarafsızlıkları güçlendirilmiş, hakimlik teminatına benzer güvenceler getirilmiştir.

- 6085 sayılı Kanun’un 50’nci maddesine göre Sayıştay hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine karar verir. Verilen kararların temyizi mümkün olur. Sonuçta kesin hüküm niteliğinde kararlar ortaya çıkar.

- Sayıştay kararı ile Danıştay kararının çelişmesi durumunda Danıştay kararının esas alınacağı kuralı, Sayıştayın yüksek mahkeme olduğu tezini zayıflatan değil, kuvvetlendiren bir husustur. Bu ilke Anayasa yapıcısının her iki kurumu da yargı organı olarak gördüğünün kanıtıdır.

- Sayıştay yargılamasında objektif, tarafsız, bağımsız hareket edileceğine ilişkin Sayıştay Kanunu’nda düzenlemeler bulunmaktadır. Aynı Kanun’un 61’inci maddesinde; yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

- 1982 Anayasası’nın 164’üncü maddesinde yer alan ‘‘hesap yargılaması’’ ifadesi de Sayıştayın bir yargı mercii olduğuna işaret etmektedir.

- Anayasa Mahkemesinin son yıllarda verdiği kararlarda konu açıklığa kavuşturulmuş ve Sayıştayın hesap yargılamasının yargısal bir faaliyet olduğu ve Sayıştay Dairelerinin de birer mahkeme olduğu birçok kez vurgulanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin 28.02.2013 tarih ve E.2011/21, K.2013/36 sayılı kararında, Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştirdiği ve bu çerçevede verdiği kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu, bu kararlarına karşı yargı organları dâhil hiçbir makam ve mercie başvurma imkânının bulunmadığı ve yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi olduğu vurgulanmıştır.

Yine Anayasa Mahkemesinin 13.11.2014 tarih ve E:2014/172, K:2014/170 sayılı kararında; somut norm denetimi olarak da adlandırılan itiraz yoluna ancak mahkemelerin başvurabilmekte olduğu, dolayısıyla itiraz yoluna başvuracak merciin mahkeme sıfatını haiz olması gerektiği, öte yandan, Anayasa'nın 152'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "Bir davaya bakmakta olan mahkeme" ibaresinden, mahkemenin baktığı işin de bir dava olması hâlinde itiraz yoluna başvurabileceğinin anlaşılmağa olduğu belirtilerek Sayıştay 1'inci Dairesinin mahkeme olduğu ve anılan Dairenin hesap yargılaması kapsamında baktığı yargısal işin de dava olduğu belirtilmiştir. Anılan Anayasa Mahkemesi kararında;

"Anayasa Mahkemesinin 27.12.2012 günlü, E.2012/102, K.2012/207 sayılı kararında yargısal faaliyet ve Sayıştayın bu açıdan konumu şu şekilde ifade edilmiştir:

"Yargısal faaliyet, kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız kuruluşlar tarafından, hukuki uyumsuzlukların ve hukuka aykırılık iddialarının özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmesi ve kesin hükme bağlanması faaliyeti" olarak tanımlanmaktadır. Bağımsızlık ve tarafsızlık, yargı fonksiyonunu idare fonksiyonundan ayıran en önemli ölçüt olup yargı yetkisini kullanacak olan merciin, çözümlenmesi istenen uyumsuzluğa doğrudan veya dolaylı olarak taraf olmayan ve uyumsuzluğun taraflarından tamamen bağımsız olan kişi veya kişilerden oluşmasını gerektirmektedir. Öte yandan yargılama faaliyetinde idari faaliyetten farklı olarak, uyumsuzluk, bağımsızlık ve tarafsızlığı güçlendiren özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmektedir. Ayrıca, yargı organları bir uyumsuzluğu kesin bir biçimde çözerken, idare organlarının verdiği kararlar kural olarak kesin

nitelikte değildir. Dolayısıyla verilen karara karşı herhangi bir organa başvurulamaması, karara yargısal nitelik kazandıran önemli bir gösterge olarak ortaya çıkmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı bağlamında mahkemeyi, ulusal kanunlarda mahkeme olarak nitelendirilmiş olup olmadığına bakmaksızın, belli bir usul izleyerek ve hukuk kurallarına dayanarak, gerektiğinde devlet zoruyla yerine getirilmesi mümkün olan karar verme yetkilerini elinde tutan organ olarak nitelemektedir (Sramek/Avusturya kararı, Başvuru No:8790/79, par.36).

1982 Anayasası'nın 160'ıncı maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştayın görevleri;

- Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek,
- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak,
- Kanunla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak

şeklinde sayılmıştır.

Yukarıda yapılan tanıma göre yargısal faaliyetin en önemli unsuru, bir hukuki uyumsuzluğın tüm yönleriyle esastan çözümlenerek karara bağlanması ve bu kararın kesin hüküm niteliği taşımasıdır. Kesin hüküm, davanın tarafları arasındaki hukuki ilişkinin, bütün bir gelecek için kati olarak tespiti veya düzenlenmesi ve aynı davanın hükmün kesinleşmesinden sonra yeniden açılmamasıdır. Sayıştay, sorumluların hesap ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı, hukuka aykırı ise kamu zararı doğurup doğurmadığı ve hukuka aykırı mali işlem ile kamu zararı arasında illiyet bağı bulunup bulunmadığı yolunda, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda öngörülen yargılama usullerini izleyerek bir inceleme yaptıktan sonra, her üç koşulun da gerçekleşmesi durumunda kamu zararının sorumludan

tazminine karar vermektedir. Sayıştayın tazmin kararı vermesi, hukuka aykırılığın müeyyidesidir. Anayasa'nın 160'ıncı maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştayın bu kararının kesin hüküm niteliğinde olduğunun açıkça belirtilmesi ve bu karara karşı herhangi bir hukuksal yola başvurma yolunun öngörülmemiş olması, Sayıştay kararının yargısal anlamda kesin hüküm niteliğinde olduğunu göstermektedir.

Öte yandan Anayasa'nın 164'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan "Kesin Hesap Kanunu tasarısının ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez." biçimindeki hükümde, hesap yargılamasından söz edilmesi, Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin olarak verdiği kararların yargısal kimliğe sahip olduğunun önemli bir göstergesidir.

Ayrıca, Anayasa'nın 160'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzlıklarda Danıştay kararının esas alınacağına öngörölmüş olması, Sayıştayın bir yargı mercii olarak kabulünü gerektirmektedir. Sayıştayın idari bir makam olarak kabulü durumunda, Sayıştay ile Danıştay kararları arasındaki uyumsuzlıkta Danıştay kararının üstün olduğunu vurgulayan Anayasa hükmünün bir anlamı kalmayacaktır. Çünkü yargı kararları ile idari kararlar arasında kıyas yapılması dahi mümkün değildir. Anayasa koyucunun, Sayıştay ile Danıştay kararları arasında bu şekilde bir kıyaslama yapma ihtiyacı duyması, ikisini de yargı organı olarak görmesinin bir sonucudur.

Sayıştayın yargısal fonksiyon ifa edip etmediğinin saptanmasında dikkate alınması gereken diğeri bir unsur da bağımsızlık ve tarafsızlıktır. Anayasa'nın 160'ıncı maddesinin birinci fıkrasında Sayıştayın merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını 'Türkiye Büyük Millet Meclisi adına' (TBMM) denetleyeceğinin belirtilmiş olması, Sayıştayın

TBMM'ye bağılı olarak faaliyet yürüttüğü ve bağımsızlık unsurunu taşımadığı yolunda görüşlerin ileri sürülmesine neden olmuştur. Ancak Anayasa'nın 160'ıncı maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinin lafzi dikkate alındığında, Sayıştayca TBMM adına icra edilen görev denetim görevi olup sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi değildir. Zira cümlede, 'Türkiye Büyük Millet Meclisi adına' ibaresi 'denetlemek' ibaresinden hemen önce kullanıldığından 've' bağlacından sonraki 'sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak' ibaresini ilgilendirmemektedir. Şayet, 'Türkiye Büyük Millet Meclisi adına' ibaresinin, 'sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak' ifadesini de nitelemesi istenseydi, cümlenin ortasında ('denetlemek' ibaresinden hemen önce) değil, başında kullanılması gerekirdi.

Kaldı ki Sayıştayın TBMM adına görev ifa etmesi, TBMM'ye bağılı olduğu anlamına gelmemektedir. Sayıştay mensupları, TBMM Başkanlığıyla herhangi bir hiyerarşik ilişki içerisinde bulunmadıkları gibi sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama faaliyeti sırasında, TBMM'den telkin, tavsiye ve talimat almadan tamamen bağımsız bir şekilde hareket etmektedirler.

Anayasa'nın 160'ıncı maddesinin dördüncü fıkrasında, bir yandan Sayıştayın işleyişi ve denetim usulleri ile Başkan ve üyelerinin teminatının kanunla düzenleneceği belirtilmek suretiyle yargılama usulleri kanuni güvenceye bağlanmış, öte yandan da Başkan ve üyelerinin diğer kamu görevlilerinden farklı teminatlarla donatılması gerektiği hükme bağlanarak karar mercilerinde görev yapacak kişilerin bağımsızlık ve tarafsızlıkları güçlendirilmiştir.”

Bu açıklamalar ışığında, Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi çerçevesinde verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu ve bu görevin icrası kapsamında mahkeme sıfatını haiz bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Sayıştayın, anılan görevinin icrası kapsamında mahkeme sıfatının bulunduğu saptandıktan sonra bu görev çerçevesinde karara bağladığı işlerin Anayasa'nın 152'nci maddesinin birinci fıkrası bağlamında “dava” niteliğinde olup olmadığının da tartışılması gerekmektedir.

Anayasa'nın 152'nci maddesinde sözü edilen “dava” kavramının, özel usul kanunlarındaki anlamına bağlı kalınmaksızın, bir anayasa yargısı terimi olarak, anayasa yargısındaki işlev ve amacı gözetilerek yorumlanması gerekmektedir. Dava kavramı her usul hukuku dalında ayrı içerik ve şekillere büründüğünden, bunlardan birine bağlı kalınarak yapılacak tanım, diğer yargı kollarında görülen işlerin dava kavramının kapsamı dışında bırakılması riskini taşımaktadır. Bu durum, anayasa yargısının işleviyle bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla Anayasa'nın 152'nci maddesinde sözü edilen dava kavramının tüm yargı kollarında görülen işler göz önünde bulundurulurken anlamlandırılması kaçınılmazdır.

Sayıştayda görülen hesap yargılaması, Sayıştay denetçisinin, sorumluların hesap ve işlemlerinin kanuna aykırı olduğu ve bu nedenle kamunun zarara uğratıldığı iddiasını içeren yargılamaya esas raporun Başkanlığa sunulmasıyla başlayan bir süreçtir. Sayıştay denetçisi, yargılamaya esas raporunda, sorumlunun kanuna aykırı hesap ve işlemleri nedeniyle oluşan kamu zararının sorumludan tazminine karar verilmesini istemektedir. Sayıştay yargılama dairesi, hesap yargılaması kapsamında sorumluların hesap ve işlemlerinin kanuna uygun olup olmadığını inceledikten sonra neticeye göre; ya sorumluların beraatına ya da kamu zararının sorumlulardan tazminine karar vermektedir. Dolayısıyla Sayıştayın, hesap yargılaması kapsamında baktığı yargısal işin Anayasa'nın 152'nci maddesi anlamında bir dava olduğu anlaşılmaktadır.

Bu durumda, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayan Sayıştay 1'nci Dairesinin olayda uygulanacak kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu sonucuna ulaşarak iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine yaptığı başvurunun esasının incelenmesi gerekmiştir.”

denilmiştir.

Sonuç olarak, 1982 Anayasası'nın 160'ıncı maddesinde Sayıştaya denetim görevinin yanında ayrıca "sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlama görevi" verildiği, bu görevin de yargısal bir görev olduğu ve Sayıştayın denetim ve yargı olmak üzere iki fonksiyonu bulunduğu açıktır. Dolayısıyla Sayıştay hem yüksek denetim organı hem de yüksek yargı organıdır. Yargı fonksiyonunun en önemli ayırıcı özelliği de hukuka aykırılık iddialarını kesin olarak çözmeye, yani kesin hükme bağlama özelliğidir.

Ayrıca, 1982 Anayasası'nın 164'üncü maddesinin son fıkrasında; "Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez." hükmünün yer alması da bu tezi desteklemektedir.

Anayasa Mahkemesinin yukarıda yer verilen kararında açıkça Sayıştayın hesap yargılaması yaptığı vurgulanmıştır. Kaldı ki kamu görevlilerinin hazineye karşı olan mali sorumluluklarının, özel kişilerden farklı şekilde, genel görevli ve yetkili mahkemeler yerine Sayıştay gibi özel bir yargı mercii önünde aranması ve saptanması ne hukuk devleti ilkesine ne de sağduyu ve hukuk mantığına aykırı bir durumdur. Anayasa'nın 37'nci maddesinde düzenlenen kanuni hakim güvencesi ilkesi herkesin mutlaka aynı ve tek mahkemenin görev ve yetkisi içinde bulunmasını zorunlu kılmaz (Geçgel, 2014: 32).

Bu bağlamda görevleri gereği kamu fonlarına tasarruf eden, Devlet gelir ve giderlerini kanunlara ve diğer mevzuata uygun olarak tahakkuk ettiren, tahakkuk eden gelirleri toplayan, giderleri hak sahiplerine ödeyen, kendilerine tevdi edilmiş para, kıymet ve malları idare ve muhafaza eden, bu iş ve işlemlere ilişkin belgeleri düzenleyen, muhasebe kayıtlarını tutan, Devlet bütçesinin yerinde ve zamanında kullanılmasından, giderlerin gerçek ihtiyaç karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin tam ve zamanında yerine getirilmesinden sorumlu olan kamu görevlileri,

yargılama faaliyetinin kendine has ihtisaslaşmış bir alanını oluşturan hesap yargısı usulüne tabi bulunmaktadır (Bayar, 2010: 47).

1982 Anayasası'nın 160'ıncı maddesinde de belirtildiği gibi Sayıştay bir hesap mahkemesi olarak sorumlu kamu görevlilerinin hesap ve işlemlerini kesin hůkme bağlar (Gözübüyük, 1962: 312; 1966: 162). Sayıştayın yargı kararları kesin olup bunlar hakkında idari yargı yoluna başvurulamaz.

1.9. Hesap Yargısının Kapsamı ve Özelliği

Sayıştayın hesap yargısı, gerek konu gerekse şahıs bakımından sınırlıdır. 1961 Anayasası'nın 127 ve 1982 Anayasası'nın 160'ıncı maddesinde; "...sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hůkme bağlamak..."tan söz edilmektedir. Buna göre hesap yargısının konusu hesap ve işlemler, muhatabı ise sorumlulardır. Hesap yargısının sorumluları ise 5018 sayılı Kanun ve 6085 sayılı Kanun hůkümlerine göre; harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi ve şartları oluştuğuunda üst yöneticilerle diğer kamu görevlileridir.

Kanunlarda belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hůkme bağlanması olan hesap yargılaması üç unsurdan oluşmaktadır;

- Hesap ve işlemler,
- Sorumlular,
- Sorumluluklar.

Bu unsurların temel özelliği kanunda belirleniyor olmalarıdır. Buradan hareketle hesap yargısının konusu ve muhatabı aşağıda açıklanmıştır.

1.9.1. Hesap Yargısının Konusu

Můlga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda sayman idare hesabı esas alınır ve saymanlar bir mali yıl içindeki hesap ve işlemlerin tamamından bidayetden zimmetdar (önceden sorumlu) kabul edilirdi. Bu nedenle de saymanların hesap ve işlemlerinin yargılanması aynı zamanda

hesabın tamamının yargılanması anlamına gelirdi. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda ise kamu idaresinin hesabı esas alınmakta ve bu hesap kapsamında da kamu zararına konu olan hesap ve işlemler hesap yargılamasına konu edilmektedir.

Hesap (muhasabe 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 (5018 sayılı Kanun, md: 61). Bir diğer ifadeyle hesap; eski tabirle saymanın, yeni tabirle muhasabe yetkilisinin tuttuğu defter ve kayıtlar ile bunların dayanağı olan belgelerin tümüdür. Hesap yargısı ise muhasabe defterlerine geçen ve geçmesi gereken mali işlemler ile bunları gerçekleştiren kamu görevlileri hakkında hüküm tesisine yönelik olarak yürütülen bir yargılama faaliyetidir.

Ancak, 5018 sayılı Kanun'la saymanın yerini muhasabe yetkilisi almış ve sadece anılan Kanun'da sayılan belli hallerde sorumlu tutulmuş ve kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin tamamından peşinen sorumlu tutulmamıştır. Böylece, 1050 sayılı Kanun'daki “önceden sorumlu olma” ve “sayman hesabı” anlayışı terk edilmiş ve “kusura dayanan sorumluluk” ve “kamu idaresi hesabı” anlayışına geçilmiştir. Yeni sistemde kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin tamamından sorumlu tutulan bir kamu görevlisi bulunmamakta, mali işlem sürecinde yer alan tüm kamu görevlileri kusurları oranında sorumlu olmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinin ikinci fıkrasında; “Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.” denilerek kamu idaresi hesabı, bu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle

garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde kaydedildiği hesaplar şeklinde tanımlanmış ve 51'inci maddesinin üçüncü fıkrasında da bu hesapların mali yıl esasına göre tutulacağı belirtilmiştir.

Kamu idaresi hesabını oluşturan bu işlemler doğal olarak kamu görevlileri tarafından yapılmaktadır. Sorumluların hesap ve işlemlerinin bütünü özünde kamu idaresi hesabını oluşturur. Kamu idaresi hesabı ile sorumluların hesap ve işlemleri bir birinden ayrı şeyler değildir.

1.9.2. Hesap Yargısına Tabi Kişiler

5018 sayılı Kanun öncesinde hesap yargısında sorumlular 1050 sayılı Kanun'da unvanlar itibariyle belirlenmiştir. Mülga 1050 sayılı Kanun'da sorumlular; ita amirleri, tahakkuk memurları, saymanlar ve diğerleri (1050 sayılı Kanun, md: 8, 9, 10, 11, 12, 21, 22, 96 ve 134) iken, 5018 sayılı Kanun'da sorumlular; bakan, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi ve diğer kamu görevlileri şeklinde tasnif edilmiştir.

1050 sayılı Kanun'a göre bakanlar ve bakan adına yetki kullanabilecek olan üst yöneticiler birinci derece ita amiri, bakan onayı ile veya tediye emirleri (ödenek gönderme belgeleri) ile yetkilendirilenler ikinci derece ita amiri olarak ayrılmıştı. Birinci derece ita yetkisinin bütçe yetkisi, ikinci derece ita yetkisinin harcama yetkisi olarak anlaşılması gerekir. Bütçe yetkisi ve buna bağlı sorumluluk parlamentoya karşı sorumluluktur (Bayar, 2010: 48).

Mülga 1050 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kanun'da yetkiler mali işlem sürecine göre dağıtıldığı ve bu süreç aynı kaldığı için tanımların değişmesi görevlerde önemli bir değişiklik getirmemiştir. Her iki Kanun'daki görev ve sorumluluk tanımları arasında önemli bir içerik farkı oluşmamıştır (Bayar, 2010: 48).

5018 sayılı Kanun'da sayılan sorumlulardan; harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi ve şartları oluşmuş ise üst yönetici hesap yargısına tabidir.

1.9.3. Hesap Yargısının Özelliği

Hesap yargısı esas itibariyle dosya üzerinden yürütülür. Burada esas olan mali işlemlerin hesaplar üzerinden mevzuata uygun olup olmadığının ve mevzuata uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespit edilmesidir. Mali işlem mevzuata uygun değilse ve bunun sonucunda kamu zararına neden olunmuşsa hesap yargısı hükmü bunu tespit eder ve müeyyidesini belirler. Hükmün muhatabı ise kusurlu davranış sonucu mevzuata uygun hareket etmeyen ve hatalı işlemi yapan kamu görevlisi ya da görevlileridir.

Sayıştayın hesap yargısında yargılama faaliyetine özgü bir yargılama usul kanunu bulunmamaktadır. Genellikle yargılamaya ilişkin hükümler kendi kanunlarına serpiştirilip bu kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde de Hukuk Usulü Kanunu'na gidilmesi öngörülmüştür. 6085 sayılı Kanun'da da bu yöntem izlenmiş ve anılan Kanun'un "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun uygulanacağı haller" başlıklı 61'inci maddesinde, "Bu Kanun'da yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır." denilerek bu yöntem devam ettirilmiştir. Ancak, Sayıştay yargısının diğer yargı kollarından ayırıcı özellikleri dikkate alındığında ayrı bir usul kanununa ihtiyaç olduğu kuşkusuzdur (Geçgel, 2014: 34).

Bu bölüm sona erdirilmeden önce hesap yargısında yer alan sùjelerin görevleri ve Sayıştayın teşkilat yapısı da izleyen konu başlığında açıklanmıştır.

1.10. Hesap Yargısının Sùjeleri ve Sayıştay Teşkilatı

Sayıştay hesap yargısında birden fazla sùje görev yapmaktadır. Bu sùjeler aşağıda sayılmış ve Sayıştay teşkilat yapısıyla birlikte açıklanmıştır.

- Denetçi
- Savcı
- Raportör
- Daireler
- Temyiz Kurulu

1.10.1. Sayıştayın Teşkilat Yapısı

6085 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde Sayıştay mensuplarının; Sayıştay Başkanı, Daire Başkanı, üyeler ve Sayıştay denetçilerinden oluşan meslek mensupları, başsavcı ve savcılar ile yönetim mensuplarından teşekkül edeceği, 11'inci maddesinde ise Sayıştay teşkilat yapısının; başkanlık, yargı ve karar organları, diğer organlar ve başsavcılıktan meydana geleceği ifade edilmiş ve izleyen maddelerde Sayıştay mensuplarının nitelikleri ile teşkilat yapısını oluşturan organların oluşum ve görevleri hüküm altına alınmıştır.

Buna göre Sayıştay mensupları aşağıda sayılmıştır;

- Meslek mensupları,
- Başsavcı ve savcılar,
- Yönetim mensupları.

Sayıştay meslek mensupları ise şunlardır;

- Sayıştay Başkanı,
- Daire Başkanı,
- Üyeler,
- Sayıştay denetçileri.

1.10.1.1. Başkanlık ve Sayıştay Başkanı

Başkanlık; Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşur. Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları ile yönetim birimleri doğrudan başkanlığa bağlı olarak görev yapar (6085 sayılı Kanun, md: 20).

• Sayıştay Başkanı

Sayıştay Başkanının nitelikleri 6085 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; Sayıştay Başkanı hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya öğrenim itibariyle bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onanmış yurt içinde veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya

yüksekokulların birinden mezun olduktan sonra kamu idarelerinde en az onaltı yıl çalışmış ve Sayıştay üyeliği, Bakanlık, Müsteşarlık veya valilik, Rektörlük, Başbakanlık ve bakanlıklar ile bağlı kuruluşların genel müdürlük veya başkanlık, Maliye Teftiş Kurulu ile Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Başbakanlık ve bakanlıklar Teftiş Kurulu başkanlıkları, Düzenleyici ve Denetleyici Kurul başkanlıkları görevlerinde toplam bir yıl bulunmuş olması gerekir.

Sayıştay Başkanı yukarıda belirtilen niteliklere sahip isteklilerden TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu üyelerinden oluşturulan Sayıştay Başkanı ve Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonunca belirlenecek iki aday arasından TBMM Genel Kurulunca gizli oyla seçilir (6085 sayılı Kanun, md: 13/1).

Sayıştay Başkanının görev süresi beş yıl olup, bir kimse en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilebilir. 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 (6085 sayılı Kanun, md: 13/4).

Sayıştay Başkanının görevleri 6085 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre Sayıştay Başkanı;

- Sayıştayı yönetir ve temsil eder. Kurumun en üst yöneticisi olup genel işleyişten sorumludur. Kanunlarla verilen görevlerin iyi yapılması ve yönetimin düzenli bir surette yürütülmesi için gerekli tedbirleri alır.
- Genel Kurulun da başkanı olan Sayıştay Başkanı, gerek gördükçe Temyiz Kurulu ve Daireler Kuruluna da başkanlık eder, bu kurullara verilecek işleri düzenler ve görüşmeleri yönetir.
- Sayıştayın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları bilgilendirir.
- Sayıştay raporlarının Türkiye Büyük Millet Meclisinde 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 Başkan Yardımcıları ve Bölüm Başkanları**

Sayıştay Başkanına denetim ve yönetim ile ilgili işlerde kendisine yardımcı olmak üzere üyeler arasından iki başkan yardımcısı görevlendirilir. Başkan tarafından görevlendirilen yardımcılar daire başkanı statsindedir (6085 sayılı Kanun, md: 22/1).

Denetimle 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 meslek mensupları arasından en çok beş bölüm başkanı görevlendirilir (6085 sayılı Kanun, md: 22/2).

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 (6085 sayılı Kanun, md: 22/3).

1.10.1.2. Genel Kurul

Sayıştayın yargı ve karar sisteminin en üst organı olan Genel Kurul 6085 sayılı Kanun'un 25'inci maddesinde düzenlenmiştir. Genel Kurul, Sayıştay Başkanının başkanlığında başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşmaktadır. Genel Kurul, mevcut ye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Sayıştay Başkanının bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. Sayıştay Başkanının katılmadığı hallerde Genel Kurula, Kurula katılan başkan yardımcılarında kıdemli olanı başkanlık eder. Başsavcı oy hakkı olmamak üzere Genel Kurul toplantılarına katılır ve görüşünü açıklar.

Genel Kurulun görevleri şunlardır;

- Genel uygunluk bildirimlerini görüşür.
- İçtihadın birleştirilmesi kararı alır.
- 6085 sayılı Kanun gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirir.
- Sayıştaya ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirir.
- Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirir veya karar verir.
- 6085 sayılı Kanun’la verilen diğer görevleri yapar.

1.10.1.3. Daireler Kurulu

Daireler Kurulu 6085 sayılı Kanun’un 27’nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; 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 ye 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 katılamayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak kadar ye 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 ve Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir. Ayrıca, 6085 sayılı Kanun’la kendisine verilmiş olan diğer görevleri yapar.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştayın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulur. Sayıştay,

görüşünü istemin yapılması tarihinden itibaren çalışmaya ara verilme süresi hariç en geç otuz gün içinde bildirir. Bu sürenin aşıldığı haller, Sayıştay faaliyet raporunda gerekçeli olarak yer alır.

1.10.1.4. Rapor Değerlendirme Kurulu

Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildiren Rapor Değerlendirme Kurulu 6085 sayılı Kanun'un 28'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan maddeye göre; 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. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, Kurula görevlendirilmiş üye sayısını aşmamak ve o toplantıya münhasır olmak kaydı ile 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.

Sayıştay raporlarının Kurulda görüşülmesi sırasında ilgili grup başkanı veya raporun denetçisi katılarak görüşünü açıklar. Sayıştay raporlarının görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir.

1.10.1.5. Yüksek Disiplin Kurulu

Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruştırmalarına bakan Yüksek Disiplin Kurulu 6085 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Kurul, 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.

1.10.1.6. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu

Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürütmekle görevlendirilen Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kuruluna ilişkin düzenlemeler ise 6085 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinde yapılmıştır.

Bu maddeye göre Kurul her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir başdenetçi 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 görüşüldüğu toplantılara katılamazlar.

1.10.1.7. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu

6085 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinde düzenlenen 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.

Anılan maddeye göre bu Kurulun görevleri şunlardır:

- Kurum stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlamak.
- Türkiye Büyük Millet Meclisinin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri de dikkate alınarak denetim stratejik

planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırlamak.

- Plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerekli koordinasyonu sağlamak, performans ölçüm sistemlerini oluşturmak ve Sayıştay faaliyet raporunu hazırlamak.

- Denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek.

- Sayıştay Başkanının görüşülmesini istediği konularda görüş bildirmek.

1.10.2. Hesap Yargısının Süjeleri

Hesap yargısının süjeleri; Sayıştay denetçisi, Sayıştay savcısı, raportör, Daire ve Temyiz Kuruludur. Aşağıda hesap yargısı sürecinde yer alan tüm süjeler açıklanmıştır.

1.10.2.1. Sayıştay Denetçisi

Sayıştay denetçisi, uzman denetçi, başdenetçi, denetçi veya denetçi yardımcısını ifade etmektedir (6085 sayılı Kanun, md: 2-m). Sayıştayın hesap yargısı süreci denetçilerin uygunluk denetimi ile başlar.

• Sayıştay Denetçilerinin Nitelikleri ve Mesleğe Alınmaları

Sayıştay denetçilerinin nitelikleri ve mesleğe alınmalarına ilişkin düzenleme, 6085 sayılı Kanun'un 17'nci maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre Sayıştay denetçileri, denetçi yardımcılığından yetişirler.

Denetçi yardımcılığına hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olanlar arasından, açılacak giriş sınavını kazananlar Sayıştay Başkanı tarafından aday olarak atanır.

Sınava girebilmek için sınavın yapıldığı yılın ocak ayının ilk günü itibarıyla 31 yaşını (yüksek lisans veya doktora derecesine sahip olanlar için 35 yaşını) bitirmemiş olmak ve 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet

Memurları Kanunu'nun 48'inci maddesinde belirtilen genel nitelikleri taşımak şarttır. Giriş sınavı; eleme sınavı, yazılı sınav ve mülakattan oluşur. Eleme ve yazılı sınavları, Sayıştay Başkanlığı ile imzalanacak protokole göre Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından yapılır.

Denetçi yardımcılarının mesleki eğitim ve staj süresi en az iki en çok üç yıldır. Adaylık süresi en az bir en çok iki yıldır. Adaylık süresi sonunda; olumlu sicil alanlar Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunun kararı ve Sayıştay Başkanının onayıyla denetçi yardımcılığına atanırlar. Olumlu sicil alamayanların görevine Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunun kararı ve Sayıştay Başkanının onayıyla son verilir.

Denetçi yardımcılarının denetçiliğe atanabilmeleri için mesleki eğitim ve staj sonunda yapılacak sınavda başarılı olmaları ve olumlu sicil almaları şarttır. Yeterlik sınavında başarılı olamayanların meslek mensupluğu ile ilişiği kesilir. Bunlardan yazılı olarak talepte bulunanlar, Sayıştay Başkanının onayıyla yönetim mensubu olarak atanır. Denetçi yardımcılarını denetçiliğe, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kararı ve Sayıştay Başkanının onayı ile atanır.

- **Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları**

Sayıştay denetçilerinin Sayıştay denetim gruplarında bir denetim ekibinde görev yapmaları esastır. Bu kapsamda oluşturulan denetim grup başkanlıkları 6085 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre denetim ve denetim destek grup başkanlıkları bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluşur.

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

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

Grup başkanı, grup tarafından yerine getirilmesi gereken denetim çalışmaları ile ilgili olarak Başkanlığa karşı birinci derecede sorumludur ve denetim ekiplerinin oluşturulması, denetimlerin grupta gevli denetim ekipleri tarafından yürütülmesi, sonuçlarının mevzuatta ngrldğ şeekliyle raporlanması ile bu çalışmalara ilişkin kontrol ve gözden geçirme faaliyetlerini yürütür.

Denetim grup başkanlıkları bünyesinde denetim faaliyetini yerine getirecek denetim ekipleri; denetlenecek kamu idarelerinin büyüklüğü, yapısı, kurumsal risk, geçmiş yıl denetim sonuçları vb. kriterler dikkate alınarak grup başkanları tarafından önerilerek Başkanlık onayıyla oluşturulur.

Denetçilerin Sayıştay denetim gruplarında bir denetim ekibi bünyesinde görev yapması esastır. Kamu idaresinin işlem hacminin fazla olmadığı durumlarda tek bir denetçi denetim görevi ile görevlendirilebilir. Bu durumda denetçi, hem ekip başkanının hem de denetçinin yapacağı görevleri yapar ve grup başkanına karşı sorumludur.

Ekip başkanı, yapılacak denetim çalışmalarında ekip üyelerinin çalışma takvimine, mevzuata, talimatlara, ekip çalışmasının gereklerine uymalarını temin eder. Denetim alışmaları sırasında ekibin grup başkanı ve denetlenen kurum ile iletişimini sağlar.

Ekip yesi olarak çalışması halinde denetçi; ekip çalışmalarının gerektirdiği hususları ekip başkanının gözetiminde yerine getirmekten sorumludur. Müstakil denetim halinde ise denetçi çalışmalarını grup başkanının gözetimi altında yürütür.

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 Sayıştay Kanunu ile verilen diğer işleri yapmakla görevlidir.

1.10.2.2. Sayıştay Savcısı

Hesap yargılamasında sjelerden birisi de savcılardır. Savcılar Sayıştay Başsavcılığı bünyesinde görev yaparlar.

- **Başsavcılık**

Başsavcı ve savcılardan oluşan başsavcılık 6085 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesinde düzenlenmiş ve Sayıştay Başsavcılığı alışma Yönetmeliği'nde konu detaylandırılmıştır.

Başsavcı;

- ✓ Savcılar tarafından yargılamaya esas rapor ile ek raporların hızlı ve gerekçeli bir şekilde görüş bildirilmesi, ilamların tavrıhi ve düzeltilmesi ile kanun yollarına başvurulması işlemlerinin kanunda öngörülen srelerde yürütülmesi ve Kanun'da sayılan diğer görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için gerekli tedbirleri alır.

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

- ✓ 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.

- ✓ Hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer ilgililerin durumlarını izler.

- ✓ Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında 6085 sayılı Kanun'da belirtilen gerekli işlemleri yapar.

- ✓ Kanunlarla ve Sayıştay Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

Savcı;

✓ Savcılar kendilerine verilen yargılamaya esas rapor, ek rapor, temyiz ve karar düzeltilmesine ilişkin mütalaalarını düzenler ve imza ederler.

✓ Kendilerine havale edilen yargılamaya esas rapor ve ek rapora ilişkin görüşlerini gerekçeli olarak yirmi gün içerisinde bildirirler. Zorunlu hallerde Başsavcı beş işgünü geçmemek üzere ek süre verebilir.

✓ Temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesine ilişkin taleplerini Kanun'da belirtilen süreler içinde Başsavcıya iletirler.

✓ Oy hakkı bulunmamak üzere hesap yargılamasına katılır ve görüşünü açıklarlar.

✓ Başsavcı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

Savcılar arasındaki görev dağılımı Başsavcı tarafından belirlenir.

• **Başsavcı ve Savcılarının Nitelikleri ve Atanmaları**

Sayıştay Başsavcısı ve savcılarının nitelikleri ve atanmaları 6085 sayılı Kanun'un 18'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Sayıştay başsavcısı ve savcılarını, 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.

Sayıştay Başsavcısı ve savcılarının aşağıdaki nitelikleri taşıması gerekir:

✓ Hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, 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 olmak ve yüksek öğrenimden sonra mali,

iktisadi veya hukuki konularla ilgili kamu hizmetinde en az onaltı yıl çalışmış olmak.

✓ Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde denetim elemanlığı, müşavir Hazine avukatlığı veya daire başkanlığı ve üstü görevlerde bulunmuş olmak.

1.10.2.3. Raportör

Hesap yargılamasının sjelerinden biri de daire raportrleridir. Raportörlerin görevi Sayıştay Dairelerinin alışma Usul ve Esasları'nın 7'nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre;

- Raportörler, bağlı buldukları dairece verilen karar ve görüşler ile tutanak ve ilamları yazmak ve bunların gerektirdiği diğer işlemleri yapmakla görevlidirler.

- Yargılamaya esas raporlar ve ek raporların hükme bağlanması ile denetim raporları ve Başkanlığca havale edilen konular hakkında görüş bildirilmesi veya karar verilmesi sırasında, raportör tarafından gerekli notlar alınır.

- Dairece verilen karar ve görüşler ile tutanak ve ilamların müsveddelerinin yargılamada veya görüşmede hazır bulunan raportör tarafından düzenlenmesi veya yazılması esastır. Zorunlu hallerde diğer raportörlerce bu işlerin yapılmasına daire başkanınca karar verilebilir.

- Sayıştay Başkanlığınca dairelere havale edilen yargılamaya esas raporlar, ek raporlar, denetim raporları ve diğer rapor ve işler daire başkanı adına en kıdemli raportör tarafından iş yükü göz önünde bulundurulurken, bekletilmeksizin ve dengeli bir şekilde diğer raportörler arasında dağıtılır.

1.10.2.4. Daire

Sayıştayın hesap yargılamasının yapıldığı Dairelere ilişkin hüküm ve düzenlemeler 6085 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinde ve Sayıştay Dairelerinin alışma Usul ve Esasları'nda yer almaktadır.

Sayıştayda sekiz daire bulunmaktadır. Her daire bir başkan ile altı üyeden kuruludur. Hesap mahkemesi olan daireler bir başkan ve dört üye ile toplanır, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir. Daireler;

✓ Hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda ve yargılamaya esas ek raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlar. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verebilir.

✓ Denetim raporları hakkında görüş bildirir.

✓ Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenilen konular hakkında görüş bildirir veya karar verir.

• Daire Başkanları ve Seçilmesi

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 sağlamakla görevlidir. Ayrıca, Daire başkanları, denetim raporlarına ilişkin görüşlerin bildirilmesiyle ilgili işlemleri yürütür ve görüş bildirdikleri raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında hazır bulunur. Daire başkanlığının boşalması, daire başkanının izinli veya özürlü olması halinde en kıdemli üye daire başkanlığına vekâlet eder. Kıdemde esas, üyeliğe seçilmez.

Sayıştay daire başkanlarının seçimi 6085 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Anılan maddeye göre daire başkanları, Sayıştay Genel Kurulunca, en az üç yılını doldurmuş üyeler arasından gizli oy ve üye tamsayısının salt çoğunluğu ile seçilir. İlk üç oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, üçüncü oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır. Dördüncü oylamada en fazla oy alan üye daire başkanı seçilmiş olur. 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. Çalışmaya ara verme müddeti bu sürenin hesabında dikkate alınmaz.

Görevi sona eren daire başkanları, boş üye kadrosu şartı aranmaksızın üyeliğe dönerler. Bu durumda boşalan ilk üye kadrosu kendilerine tahsis edilir.

- **Daire Üyeleri ve Seçilmesi**

Üyeler, buldukları dairelerde daire başkanı ya da dâhil buldukları kurulda kurul başkanı tarafından kendilerine verilen dosyaları ve raporları geciktirmeden inceleyerek görevli daire veya kurullara gerekli açıklamaları yapar, görüş ve düşüncelerini gerekçeleri ile yazılı olarak bildirir, dairelerin ve üyesi buldukları kurulların toplantılarına katılır, oylarını verir, karar ve görüşlerde azınlıkta kalanlar karşı oy gerekçelerini yazılı olarak bildirir, daire ve kurullarla ilgili olmak üzere verilen diğer işleri yaparlar.

Sayıştay üyelerinin nitelikleri 6085 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; Sayıştay üyesi hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya öğrenim itibarıyla bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onanmış yurt içinde veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokulların birinden mezun olduktan sonra kamu idarelerinde en az onaltı yıl çalışmış ve Bakanlık, Müsteşarlık, müsteşar yardımcılığı, valilik, Rektörlük, Başbakanlık ve bakanlıklar ile bağlı kuruluşların genel müdürlük veya başkanlık, Maliye Teftiş Kurulu ile Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Başbakanlık ve bakanlıklar Teftiş Kurulu başkanlıkları, Düzenleyici ve Denetleyici Kurul başkanlıkları, birinci sınıfa ayrılmak şartıyla Sayıştay denetçiliği, Sayıştay başsavcı veya savcılığında, profesörlükte, birinci sınıfa ayrılmak şartıyla idari veya adli yargı hakimliğinde veya savcılığında, Başbakanlık, bakanlıklar ve Hazine Müsteşarlığı merkez denetim elemanlığı görevlerinde toplam bir yıl bulunmuş olması gerekir.

Sayıştay üyelerinin seçimine ilişkin düzenleme 6085 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinde yapılmıştır. Sayıştay üyelerinin beşte üçü Sayıştay meslek mensuplarından, geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından olmak üzere yukarıda nitelikleri belirlenen diğer adaylar arasından seçilir. Üyeliklerde boşalma olması halinde daire başkanlığı kadroları da dâhil olmak üzere boşalan kontenjan için seçim yapılır.

Sayıştay Başkanlığı boşalan üyelik sayısının beşi bulduğu tarihten itibaren yedi gün içinde başlamak üzere, Resmi Gazete ve diğer basın ve yayın organları aracılığıyla seçim için duyuru yapar. Başvurular Sayıştaya yapılır. Üye adaylığı için başvuru süresi, ilk duyuru tarihinden itibaren otuz gündür.

Sayıştay Genel Kurulunca, Sayıştaya başvuranların sicilleri üzerinde yapılacak inceleme sonucunda, Sayıştay Kanunu'nda yazılı niteliklere sahip oldukları anlaşılanlar arasından mevcut üye sayısının salt çoğunluğunun gizli oyu ile her boş yer için dörder aday seçilir. Aday seçimi, başvuru süresinin bitiminden itibaren otuz gün içerisinde sonuçlandırılır. Seçim sonuçları, seçilen adayların sicil özetleri ile birlikte Sayıştay Başkanlığınca seçimi takip eden üç iş günü içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur. Otuz günlük sürede seçim tamamlanamadığı takdirde, Sayıştay Başkanlığı aday adaylıkları kabul edilmiş olanların tümünü, sicil özetleri ile birlikte kontenjan gruplarını da belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunar.

Üyelerin TBMM tarafından seçimi ise 6085 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

- Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda yapılacak Sayıştay üyeliği seçimleri için gerekli değerlendirmeleri yapmak ve aday belirlemek üzere Sayıştay Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonu kurulur.

- Ön Seçim Geçici Komisyonu, Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından, siyasi partiler ile bağımsızların Türkiye Büyük Millet

Meclisindeki temsil güçleri oranında ve ad çekme usulü ile belirlenen onbeş kişiden oluşur. Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanı, kendi siyasi parti grubunun kontenjanından Ön Seçim Geçici Komisyonuna katılır ve başkanlık eder.

- Ön Seçim Geçici Komisyonu salt çoğunluk ile toplanır. Sayıştay üye adaylarının seçiminde kontenjan gruplarına göre düzenlenen birleşik oy pusulası kullanılır. Aday seçimleri gizli oyla yapılır. Aday seçilebilmek için ilk turda üye tam sayısının salt çoğunluğu, ikinci turda oylamaya katılanların salt çoğunluğu aranır. İlk iki oylamada sonuç alınamadığı takdirde, üçüncü oylamada geçerli oyların en yüksekini alanlar seçilmiş sayılır. Adayların belirlenmesi sırasında oylarda eşitlik olması halinde, eşit oy alanlar arasında yeniden oylama yapılır.

- Ön Seçim Geçici Komisyonu gerekli gördüğü hallerde adaylarla mülakat yapabilir.

- 6085 sayılı Kanun'un 15'inci maddesindeki kontenjan grupları oranlarına göre, Ön Seçim Geçici Komisyonu tarafından boş üyelik sayısının iki katı olarak belirlenen adayların isimleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur. Kontenjan grupları oranlarına göre gösterilen adaylar için ayrı ayrı listeler halinde birleşik oy pusulası düzenlenir. Adayların adlarının karşısındaki özel yer işaretlenmek suretiyle gizli oylama yapılır. Seçilecek üyelerin sayısından fazla verilen oylar geçersiz sayılır.

1.10.2.5. Temyiz Kurulu

Temyiz Kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir. Sayıştay daireleri tarafından hesapların yargılanması sonucu çıkarılan ilamların temyizen incelendiğı Temyiz Kuruluna ilişkin düzenleme 6085 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesinde yapılmıştır.

Bu maddeye göre 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. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, dairelerden Kurula seçilmiş bulunan üye sayısını aşmamak ve 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. Kararı temyiz edilen daire başkan ve üyelerinin oy hakkı yoktur. Savcı, duruşmalı oturumlarda doğrudan, diğer oturumlarda ise Kurulun daveti üzerine toplantıya katılarak görüşünü açıklar.

Sayıştayın tarihi, anayasal konumu, görev ve yetkileri, denetim alanı ve hesap yargısının hukuki niteliği ve hesap yargısının konu ve kişiler itibariyle kapsamı ile teşkilat yapısı yukarıda kısa ve öz bilgilerle anlatılmıştır.

Sayıştayın yargı fonksiyonunu icra edebilmesi için öncelikle diğer ana fonksiyonu olan ve hesap yargılamasının hazırlık aşamasını oluşturan denetim görevinin icra edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle izleyen bölümde Sayıştayın denetim fonksiyonu açıklanmıştır.

BÖLÜM 2

SAYIŞTAY DENETİMİ VE HESAP YARGILAMASINA HAZIRLIK

Sayıştay denetimi aynı zamanda hesap yargısının hazırlık aşamasını oluşturmaktadır. Sayıştay denetimi yoksa hesap yargısı da yoktur. Çünkü hesap yargısı Sayıştay denetimi neticesinde düzenlenen kamu zararı içerikli raporlar üzerinden yapılmaktadır.

2.1. Denetim Kavramı ve Sayıştay Denetimi

Türk Dil Kurumu tarafından murakabe, teftiş olarak ifade edilen denetim, kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birim tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak açıklanmıştır.

Denetim kavramına ilişkin literatürde birçok tanım yapılmıştır. Köse'ye göre (2007: 5) denetim; bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin, araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci, oşkun'a (2000: 15) göre ise; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerekleşi miş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler

ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların nlenmesine 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 yetkililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç olarak ifade edilmiştir.

Bu tanımlamalara göre denetim kavramına farklı anlamlar yüklenebilmekte ve farklı kavramlarla ifade edilebilmektedir. 5018 sayılı Kanun ile getirilen yeni mali sistemde denetimdeki terminolojik karmaşıklığa son verilerek denetim konusu iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikili bir ayrımla ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kanun öncesinde bakanlık, başkanlık ve genel müdürlük müfettiş ve kontrolörleri idare adına teftiş, denetim ve soruşturma yapmaktaydılar. Yapılan bu teftiş, denetim ve incelemeler esnasında tespit edilen kamu zararı adına denetim yapılan amire raporlanmaktaydı. Ancak, 5018 sayılı Kanun sonrasında denetim olayı iç denetim ve dış denetim olarak sınıflandırılmış ve teftiş ve kontrolörlük birimlerinin kaldırılması amaçlanmıştır.

Ancak bugün itibariyle bu amaç gerçekleştirilememiş ve idarelerin teftiş ve denetimi ve bu bağlamda kamu zararı tespiti üç farklı kanaldan yrtlmeye başlanmıştır:

- Teftiş ve denetim birimleri,
- İç denetim birimleri,
- Dış denetim organı.

Aşağıda i ve dış denetim hakkında kısa bir açıklama yapılmıştır.

2.1.1. İç Denetim

5018 sayılı Kanun'a göre iç 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 (5018 sayılı Kanun, md: 63).

2.1.2. Dış Denetim

Sayıştay tarafından yapılan denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme 5018 ve 6085 sayılı Kanun'ların ilgili hükümlerinden gelmektedir. Anılan Kanun'lara göre dış denetim Sayıştay tarafından yürütülür. Sayıştay denetimi, kamu yönetiminin parlamentolar adına bağımsız denetim elemanlarınca denetlenmesi ve ilgili idarenin mali tabloları ile hesap ve işlemlerinin doğruluğunun, uygunluğunun araştırılması; yönetimin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu hakkında görüş belirtilmesine yönelik faaliyetlerdir (Önder ve Türkoğlu, 2012: 199).

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası 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 Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (5018 sayılı Kanun, md: 68).

Bu bağlamda 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.

2.2. Sayıştay Denetimi ve Amacı

6085 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Kamu hizmetinin daha etkili ve verimli ifa edilebilmesi için denetimin iyi yönetilmesi gerekir.

Yasama organı adına yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay tarafından yapılan ve "yüksek denetim" şeklinde de ifade edilen dış denetimin (oşkun ve Karabeyli, 2010: 92) amacı 6085 sayılı Kanun'da da belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 34'üncü maddesine göre dış denetim;

- Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine 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.

İç denetimde olduğu gibi dış denetimde de temel amaç hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve mali saydamlığın sağlanmasıdır.

2.3. Sayıştay Denetiminin Genel Esasları

Sayıştay denetiminin genel esasları 6085 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddeye göre;

- Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay

tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz.

- Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütölür.
- Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütölmesinde talimat verilemez.
- Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.
- Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir.
- Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.

2.4. Sayıştayın Denetim Fonksiyonu

Sayıştay denetiminin kapsamı düzenlilik ve performans denetiminden oluşmaktadır. Bir başka ifadeyle Sayıştay denetim fonksiyonunu, düzenlilik ve performans denetimi şeklinde yerine getirir.

2.4.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsayacak şekilde yapılır (6085 sayılı Kanun, md: 35/2.a). Anılan Kanun'un 36'ncı maddesine göre düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve yine kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin

değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Harcama sonrası denetime ilişkin olan düzenlilik denetimine literatürde tasdik denetimi, geleneksel denetim, klasik denetim, uygunluk denetimi veya mali denetim de denilmektedir (Coşkun ve Karabeyli, 2010: 89).

Sayıştay tarafından bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak yapılacak düzenlilik denetiminin temel amacı şunlardır (Düzenlilik Denetim Rehberi (DDR), 2014:3);

- Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği hakkında denetim görüşü oluşturmak,

- Kamu idaresinin gelir, gider, mal hesapları ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmek,

- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek,

- Kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemler nedeni ile sebep olunan kamu zararlarını tespit etmektir.

Düzenlilik denetiminde, denetim görüşü makul güvence elde edilmesi şeklinde oluşur. Zira denetçinin bütün hataları tespit edebilmesini sınırlayan etkenler bulunduğundan yüzde yüz güvence elde edilemez. Makul güvence yeterli ve uygun denetim delili toplamak suretiyle aşağıdaki unsurlara ilişkin elde edilir (DDR, 2014: 4);

- Mali rapor ve tabloların şekil ve içerik açısından öngörülen mali raporlama sistemine uygunluğu,

- Mali rapor ve tablolarda yer alan rakamların kuruma ilişkin tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğu,

- Kuruma tahsis edilen kamu kaynaklarının yetkili organca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı,

- Gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak yapıldığı.

Düzenlilik denetiminin kaynakları ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir (DDR, 2014: 5);

- Mali Rapor ve Tablolar: Denetlenen kamu idaresinin tabi olduğu muhasebe sistemi ve hesap planına göre tutmak ve hazırlamakla mükellef olduğu defter, cetvel, tablo, tutanak vb. belgeler. Örneğin yevmiye defteri, mizan cetveli, bilanço, gelir-gider tabloları, taşınır sayım cetvelleri, kasa ve banka sayım tutanakları, yardımcı defterler vb.

- Plan, Bütçe ve Programlar: Kamu idaresinin bütçesi, stratejik planı, performans programı, iş programları, kamu idaresince hazırlanan yönerge, talimat vb. belgeler.

- Gelir, Gider ve Mal İşlemlerine İlişkin Belgeler: Denetlenen kamu idaresinin faaliyetlerini yansıtan her türlü kanıtlayıcı belge. Örneğin giderlerin ödenmesine, avans ve mahsup işlemlerine, gelirlerin tahakkuk ve tahsiline, malların saklanması ile kullanım ve tüketimine ilişkin kamu idaresince düzenlenen belgeler ile diğer kanıtlayıcı belgeler vb.

- Sözleşme ve Anlaşma Hükümleri: Her türlü sözleşme, anlaşma vs. ilişkin belgeler. Örneğin, ihale işlem dosyaları, taahhüt kartları, yapım işlerine ilişkin hakediş vb. belgeler.

- Dış Teyide İlişkin Belgeler: Kamu idaresinin işlemlerini etkileyen belirli konular hakkında üçüncü kişilerden elde edilen belgeler. Örneğin banka mutabakatları, tapu ve nüfus kayıtları vb.

- Diğer Çalışmalar: İç denetçiler, bağımsız dış denetçiler, diğer denetim elemanları ile uzmanların çalışmaları vb.

- İlgili Taraf İşlemleri: Kamu idaresinin ilgili taraflarla (kamu idaresi tarafından kontrol edilen veya onu kontrol eden kurumlar ya da bağlı birimler; kamu idaresi üzerinde etkisi olup dolaylı veya doğrudan bir çıkarı bulunanlar ile bunların yakın aile üyeleri; kilit yönetim personeli veya bunların yakın aile üyeleri) gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin belgeler.

- Kamu İdaresi Tarafından Üretilen Diğer Bilgi ve Belgeler: Kamu idaresi yönetimi tarafından hazırlanan raporlar, yıllık faaliyet raporları, insan kaynaklarına ilişkin veriler, yatırım planları vb.
- Yazılı ve Sözlü Bilgiler: Denetime ilişkin olarak gerek kurum yöneticisi ve çalışanlarından, gerekse üçüncü şahıslarla yapılan görüşmelerden elde edilen yazılı ve sözlü bilgiler.
- Diğer Kaynaklar: Denetime ilişkin olarak elde edilen diğer bilgi ve belgeler Örneğin yazılı ve görsel basında yer alan haber, yazı ve benzeri bilgiler ile gelen ihbarlar vs.

Denetim görüşü makul güvence elde edilmesi şeklinde oluşan düzenlilik denetimi; mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır.

2.4.1.1. Mali Denetim

Geleneksel denetim olarak nitelendirilebilecek olan bu denetim tarzı, günümüzde hemen hemen bütün sayıştaylarda devam etmektedir. Ancak, zamanla geleneksel denetimin kapsamı genişlemiş, metot ve teknikleri yenilenmiş ve kamu kurumlarının mali tabloları denetimi sonucu hazırlanan raporlar yayınlanmaya başlanmıştır. Bu nedenle mali denetimin, sayıştayların süregelen temel denetim görevi olduğu söylenebilir (Mutluer vd., 2015: 111).

Mali denetim; 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 tablolarda yer alan kayıt ve bilgilerin doğruluğuna, mali tablolarda yer alan rakamların kuruma ait tüm işlemleri kapsayacak şekilde doğru ve güvenilir olduğuna yönelik makul güvence sağlamaktadır (Ceylan, 2010: 111).

Mali denetim; kayıt nizamı, mali raporların güvenirliliği ve mali analiz olmak üzere üç aşamada gerçekleşmektedir (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 272).

Muhasebe düzenliliği ya da kayıt nizamı olan ilk aşama; muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sistematik bir kayıt ve belge düzeninin varlığının araştırılmasıdır. Bu işlemlerden muhasebe yetkilileri sorumludur.

Mali denetimin ikinci aşaması, mali tablo ve raporların, muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanıp hazırlanmadığının ve kamu idaresinin mali durumunun doğru, açık ve samimi bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının araştırılmasıdır. Bu aşamanın tipik örneği yasama organına sunulan genel uygunluk bildirimidir.

Mali denetimin üçüncü aşaması, kamu idaresinin mali tablo ve raporlarda yansıyan görünümünün irdelenmesi ve yorumlanmasıdır. Böylece mali denetim sonunda kamu idaresinin bütünü hakkında bilgi sahibi olunur ve kurumsal düzeyde hataların tespiti mümkün olur.

2.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; denetlenen kuruluşların faaliyetlerinin kuruma verilen yetkilere, yasalara ve idari düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesine ilişkin sayıştayların sorumluluğu ile ilgilidir. Uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir. Karakaş (2004: 126) uygunluk denetimini; bütçedeki ödenekler aracılığıyla harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin mevzuata (kanun, tüzük, yönetmelik vb.) uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı konusunda yapılan denetim şeklinde tanımlamıştır. Uygunluk denetimi ile kamu idarelerinin yaptığı mali işlemlerin hukuki düzenlemelere uygunluğu denetlenmektedir. Bu nedenle uygunluk denetimine hukukilik denetimi de denilmektedir.

Esas itibarıyla mali rapor ve tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin yürütülecek bir denetimin bu tabloların dayanağını teşkil eden işlemlerin uygunluğuna ilişkin yürütülecek bir denetimden ayrılması söz konusu değildir. Ancak konu bazlı denetim, proje denetimi gibi durumlarda

mali tabloların denetiminden bağımsız bir uygunluk denetiminin yürütülmesi de mümkündür (DDR, 2014: 7).

INTOSAI denetim standartlarında da uygunluk denetimi kavramı, kamu idarelerinin faaliyetlerinin, uymakla yükümlü oldukları yasa ve diğer düzenlemelere uygun olarak yürütölüp yürütölmediğine ilişkin yapılacak denetim olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanında uygunluk denetiminin amaç, kapsam ve mahiyetinin, Sayıştayın anayasal statüsü ile görev ve yetkileri yanında denetlenen kurumla ilgili yasa ve diğer düzenlemelere bağlı olarak belirleneceği vurgulanmaktadır.

Uygunluk denetimi, düzenlilik denetiminin bir parçası olarak yürütöllebileceği gibi bağımsız olarak da yürütölbilmektedir. Mali denetimden bağımsız yürütölülecek 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 işlemleri olabileceği gibi belirli bir proje ya da faaliyet de olabilir. Sayıştaya TBMM'den gelen inceleme talepleri de bu kapsamda değerlendirilir.

Uygunluk denetimi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu geniş yelpazeden seçilecek herhangi bir konuda, konu bazlı uygunluk denetimi yapılması mümkündür (DDR, 2014: 8). Uygunluk denetimi sonucu hazırlanan raporların sunulacağı mercii ofis tipi sayıştaylarda genellikle ilgili kurumlar veya Maliye Bakanlığı iken, mahkeme tipi sayıştaylarda yargılama daireleridir (Mutluer vd., 2015: 112). Ülkemizde uygunluk denetimi sonucunda tespit edilen kamu zararını içeren raporlar yargılama dairelerine sunulmakta ve kamu zararı sorumluları ilgili dairelerde yargılanmaktadır.

2.4.2. Performans Denetimi

Literatürde performans denetimine ilişkin çeşitli tanımlar yapılmıştır. Performans denetimi, genel olarak kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadıklarını tespiti için yapılan denetim olarak ele alınmıştır. Bu denetim türünde yapılan

harcamanın gerçek ihtiyacı karşılayıp karşılamadığı, hizmetin zamanında bitirilip bitirilmediği, önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmada kamu kurumunun etkinliği sağlayıp sağlamadığı, üretilen hizmetin kalitesinin değerlendirilmesi araştırılır (Altuğ, 2013: 289). Performans denetimi yerine paranın karşılığı denetimi, etkinlik denetimi, program denetimi, verimlilik denetimi, yönetim denetimi gibi kavramlar da kullanılabilir (Karakaş, 2004: 122).

Özer (1992: 31) de performans denetimini, denetlenen kurumun kaynaklarını (işgücü, para, malzeme ve makinalar) verimli, etkin ve iktisadi (tutumlu) bir biçimde yönetmede ve kullanmada gerekli özeni gösterip göstermediğinin denetlenmesi olarak tanımlamıştır.

Performans denetiminin temel amacı, kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıkları konusunda Meclise bağımsız bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmaktır. Performans denetiminin ikinci amacı ise, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ulaşmak için yapılan çalışmalarını geliştirmek ve denetlenen kurumlara bu konuda yardımcı olmaktır. Denetlenen kurumlara tasarruf sağlamak veya maliyetleri azaltmak, hizmetleri daha iyi kalitede sunmak, yönetim ve organizasyon süreçlerini geliştirmek ve güçlendirmek, amaçlarına ve hedeflerine maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde ulaşmak için geliştirebilecekleri yöntemleri göstererek veya bu yöntemlere dikkat çekerek, kurumların verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu artırmaya çalışmak, performans denetiminin temel amaç ve işlevlerindedir (Köse, 2007: 74).

Literatürde performans denetiminin tanımı genel olarak yukarıda açıklandığı şekilde yapılmakla birlikte Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi 6085 sayılı Kanun kapsamında yürütülmektedir. Anılan Kanun'un 36'ncı maddesinin ikinci fıkrasında performans denetiminin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

Bu bağlamda Sayıştayın performans denetiminin temelini idarelerin üreteceği performans bilgisi oluşturmaktadır. İdarelerin performans bilgisinin incelenmesi sonucu kurumsal performans hakkında ortaya çıkan bulgular performans denetimi aracılığıyla raporlanır (Sayıştay Performans Denetim Rehberi (SPDR), 2014:5).

Sayıştay, performans denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirir. Performans bilgisi; devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgidir. Performans bilgisini denetlerken Sayıştayın üç temel hedefi vardır:

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanun'a uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak,
- Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,
- Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek (SPDR, 2014: 5-6).

2.5. Sayıştay Denetiminin Özellikleri

Sayıştay denetimi denildiğinde genellikle düzenlilik denetimi aklı gelmektedir. Düzenlilik denetimi de mali denetim ve uygunluk denetimi adı altında birbirini tamamlayan iki denetimden oluşmaktadır. Düzenlilik denetiminin özellikleri aşağıda özetlenmiştir.

Kamu idaresi mali tablolar ve bunlara ilişkin belge, kayıt ve işlemler üzerinden denetlenmektedir. Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali rapor ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi de dâhil olmak üzere kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlar.

Düzenlilik denetimini oluşturan mali denetim ve uygunluk denetimi bir bütünü oluşturan parçalar gibidir. Birbirinden ayrı düşünülemez. Çünkü mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği onları oluşturan mali işlemlerin mevzuatına uygunluğu ile mümkündür.

Düzenlilik denetimi, denetlenen idarenin mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi denetimini de içermektedir. Bu denetimle denetlenen idarenin iç kontrol sisteminin zayıf yönleri ortaya konularak düzeltilmesi sağlanır. Bu bağlamda yapıcı bir yönü söz konusudur.

Düzenlilik denetimi, denetim sonuçlarının raporlanmasına imkân sağlar. Mali denetim ve uygunluk denetimi cari yıl esası ile kamu idaresi temelinde birlikte yürütülür. Gerektiğinde denetimlerin konu, sektör, faaliyet ve proje bazlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde yürütülmesine de imkân sağlar. Ekip çalışması esasına dayalı olarak grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak ekiplerce risk odaklı ve sistem tabanlı olarak yürütülür.

Düzenlilik denetimi Sayıştayın yargılama fonksiyonunu da desteklemektedir. Zira bu denetim sonunda kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde buna ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenmektedir.

Düzenlilik denetimi sonucunda denetim raporu ve yargılamaya esas rapor düzenlenmektedir.

2.6. Sayıştay Denetim Süreci

Denetime ilişkin görev ve sorumluluklar ile denetim sürecinin aşamaları Düzenlilik Denetim Rehberinde (2014) detaylarıyla açıklanmıştır.

Sayıştayın denetim görevi Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen denetçiler tarafından yerine getirilir. Başkanlıkça, denetlenen kurumlara denetim döneminin başında, denetim görevinin mahiyeti, görevli denetçiler ile denetim süresince denetlenen kurumca alınacak denetimi kolaylaştırıcı tedbirler ve diğer yükümlülöklere ilişkin açıklamaların yer aldığı bir yazı gönderilir.

Denetçilerin Sayıştay denetim gruplarında bir denetim ekibi bünyesinde görev yapması esastır. Kamu idaresinin işlem hacminin fazla olmadığı durumlarda tek bir denetçi denetim görevi ile görevlendirilebilir. Bu durumda denetçi, hem ekip başkanının hem de denetçinin yapacağı görevleri yapar ve grup başkanına karşı sorumludur.

Ekip üyesi olarak çalışması halinde denetçi; ekip çalışmalarının gerektirdiği hususları ekip başkanının gözetiminde yerine getirmekten sorumludur. Müstakil denetim halinde ise denetçi çalışmalarını grup başkanının gözetimi altında yürütür. Ekip çalışmalarının yürütülmesi sırasında ekip üyesi denetçi, denetim sürecinin her aşamasında yapılan faaliyetleri ve ulaşılan sonuçları düzenleyeceği çalışma kâğıtlarında göstererek ekip başkanına, tek başına çalışması halinde grup başkanına değerlendirmek üzere iletir. Bunun yanında denetçi, denetime ilişkin güncel ve sürekli denetim dosyalarının oluşturulması çalışmalarına katılır.

Ekip başkanı ise denetim çalışmaları sırasında ekibin grup başkanı ve denetlenen kurum ile iletişimini sağlar. Aynı zamanda, denetim sürecinin her aşamasında ekipteki her bir denetçinin denetim faaliyetlerine ilişkin düzenledikleri çalışma kâğıtlarını değerlendirerek imzalar. Ekibin güncel ve sürekli denetim dosyalarının oluşturulmasını sağlar.

Çalışma kâğıtları; denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerini, elde ettiği bilgileri ve yaptığı incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları kaydettiği kâğıtlardır. Denetimin planlanması, zamanlaması ve uygulanan denetim prosedür ve tekniklerinin kapsamı, sonuçları ve bunlara dayalı denetim kanıtlarından elde edilen sonuçlar denetçi tarafından çalışma kâğıtlarına kaydedilir. Çalışma kâğıtları denetçi tarafından irdelenen ve değerlendirilmeye tabi tutulması gereken bütün önemli konuları ve bu konularda denetçinin varmış olduğu sonuçları içerir. Denetim süresince incelenen her konunun belgelenmesi uygulamada zorluk oluşturacağı için, denetçi, çalışma kâğıtlarının kapsamını mesleki yargısına göre belirler.

Yukarıda ifade edildiği üzere ayrıntıları Düzenlilik Denetim Rehberinde (2014) açıklanan denetim süreci 6085 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde belirtildiği üzere dört aşamadan meydana gelmektedir;

- Planlama,
- Uygulama,
- Raporlama,
- İzleme.

2.6.1. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması aşaması denetim sürecinin ilk aşamasıdır. Düzenlilik denetim rehberine göre planlama yedi aşamada gerçekleştirilir.

Birinci aşama kamu idaresinin tanınmasıdır. Denetimin hedefine ulaşması bu aşamada elde edilen verilere ve bilgilere dayanır. Denetim ekibinde görevli denetçiler denetim rehberini esas alarak düzenlilik denetiminin ilk kez yapılacağı kurumlarda kurumu tanımaya yönelik detaylı çalışmalar yürütürler. İzleyen yıl denetimlerinde bu çalışmalar verilerin güncellenmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bu kapsamda, idarenin faaliyet ortamı, kurumsal verileri, mevzuatı ve benzeri kaynaklara dayalı olarak idarenin organizasyon yapısı, görev ve sorumlulukları, mali yapısı, iç kontrol, iç denetim, muhasebe ve bilişim sistemlerini tanımaya yönelik inceleme, görüşme, kontrol ve değerlendirmelere yer verilir.

İkinci aşama önemlilik seviyesinin belirlenmesidir. Önemlilik; mali rapor ve tablolarda yer alan hata ve noksanlara ilişkin tolerans seviyesini ifade etmektedir. Önemlilik seviyesi de kabul edilebilir hata düzeyini gösterir. Önemlilik; denetçinin, hangi hata ya da yanlışlıkların mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyip etkilemediğini belirlemede kullandığı kriterdir.

Önemlilik, denetim görüşünün belirlenmesinde ölçüt olarak kullanılmakta olup denetimler esnasında tespit edilen kamu zararlarına ilişkin düzenlenecek yargılamaya esas raporlar için geçerli değildir. Tespit edilen kamu zararı miktarı ne olursa olsun buna ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir. Bu anlamda kamu zararına ilişkin herhangi bir hatanın önemsiz addedilmesi ya da göz ardı edilmesi söz konusu değildir.

Önemlilik aynı zamanda planlama sürecinde önemli-önemli olmayan hesap alanlarının belirlenmesinde ve örnekleme formüllerinin uygulanmasında veri olarak kullanılmaktadır.

Önemlilik parasal ve niceliksek olarak iki şekilde belirlenmektedir. Mali rapor ve tablolara yansıyan hataların parasal tutarı, mali rapor ve tablo kullanıcılarının görüşlerini değiştiriyorsa, bu hatalar parasal değer bakımından önemli sayılır. Önemlilik seviyesi, kabul edilebilir hata miktarı olup; belirlenen önemlilik tabanına önemlilik oranının uygulanması yolu ile belirlenir. Yapılan hata, mali rapor ve tablolarda yer alan ve kullanıcıların büyük ihtimalle doğru ifade edilmiş olmasını umduğu bir rakamı etkiliyor ya da mali tablo kullanıcıları için büyük önem arz ediyorsa, söz konusu hata nitelik bakımından önemlidir. Örneğin kamu kaynağının suistimali, zimmet vb. yolsuzluk unsuru içeren bulgular parasal değerine bakılmaksızın önemli sayılır.

Düzenlilik denetiminin üçüncü aşaması; kurum tanıma çalışmalarından, özellikle kurumun mali sistemi ve muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerle, benzer özelliklere ve benzer süreçlere sahip, benzer iç kontrol süreçlerini içeren hesap ve işlemleri ifade eden hesap alanlarının belirlenmesidir.

Denetçi denetimi planlarken, kurumu tanıma aşamasında elde ettiği bilgilerden yararlanarak mali tablolarda yer alan hesap ve işlemleri hesap alanını oluşturmak üzere gruplara ayırır. Bu gruplama, detaylı hesap planlarındaki hesap kodlarına göre yapılabileceği gibi konu veya işlem bazında da yapılabilir. Bir kuruma ait hesap alanları;

- 10 Hazır Değerler, 11 Menkul Kıymetler gibi ana hesap grupları,
- 100 Kasa hesabı, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı, 300 Banka Kredileri Hesabı gibi hesaplar,
- Gelirler, maaşlar, demirbaşlar, stoklar, satın almalar, yatırımlar, tedavi giderleri, yolluklar vb. konu ve işlem grupları,

- 03 Mal ve Hizmet Alımları, 06 Sermaye Giderleri gibi analitik bütçe sistemi kodları, bazında belirlenebilir.

Denetçi hesap alanlarını belirlerken mesleki yargısını kullanır. Hesap alanları belirlenirken, gereğinden az sayıda hesap alanı ile gereğinden çok hesap alanı arasında uygun bir denge kurulmalıdır.

Bir sonraki aşama, risk değerlendirmesi aşamasıdır. Bu aşamada, kurumun karşı karşıya bulunduğu yapısal riskler ile iç kontrollerin etkin kurulmaması ya da etkin çalışmaması sonucu ortaya çıkan kontrol risklerinin, kurumun faaliyetlerini ne derece etkilediği ve mali rapor ve tablolarda önemli hataya yol açma olasılığı, denetçi tarafından ortaya konulur ve değerlendirilir.

Risk değerlendirmesi planlama safhasının önemli çalışmalarından birisidir ve en düşük maliyetle, en kısa zamanda, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmede denetçiye yardımcı olur. Risk değerlendirmesi ayrıca denetçiye, ne kadar çalışma yapması gerektiğini belirlemede ve önemli sorunlar üzerine odaklanmış denetim prosedürlerini tasarlamasında da yol gösterir.

Denetçi önemli hata risklerini mali tablolar düzeyinde genel olarak ve önemli hesap alanları için tespit etmeli ve değerlendirmelidir. Bu amaçla denetçi:

- Tespit edilen risklerle denetim hedefleri düzeyinde oluşabilecek hatalar arasında bağlantı kurar.
- Risklerin mali rapor ve tablolarda önemli hataya neden olma olasılığını göz önünde bulundurur.

Denetimin beşinci aşamasında denetim yaklaşımı belirlenir. Denetim yaklaşımı; denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması süresince denetçinin her bir hesap alanı ile ilgili kanıtları toplaması ve değerlendirmesi için yapacağı planlamanın genel adıdır. Denetim yaklaşımı, uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamını, zamanlamasını ve niteliğini gösterir.

Amaç en uygun ve etkili denetim prosedürüne karar verebilmektir. Seçilen denetim yaklaşımı, denetlenen kurumla ilgi olarak elde edilen tüm bilgileri yansıtmalı, önemlilik seviyesini dikkate almalı ve risk değerlendirmesi esnasında belirlenen risk faktörlerine cevap vermelidir.

Denetçi denetim planının bir parçası olarak denetim yaklaşımını denetim planında açıklar. Bununla birlikte denetçi, denetimin yürütülmesi sırasında denetlenen kurumun faaliyetleri konusunda daha fazla bilgi edindikçe denetim yaklaşımında sonradan değişiklik yapabilir.

Denetim yaklaşımı her bir hesap alanı için ayrı ayrı belirlenir. Zira kontroller kimi hesap alanlarında etkin çalışıyor iken kimi hesap alanlarında çalışmıyor olabilir. Bu aşamada yapılacak çalışma ile denetçi, hangi hesap alanlarında kontrollere güveneceğini, hangilerinde güvenmeyeceğini belirleyerek uygun denetim yaklaşımına karar verebilecektir. Denetçi yalnızca farklı hesap alanları için değil, aynı hesap alanına ilişkin farklı denetim hedefleri için de farklı denetim yaklaşımları izleyebilecektir.

Altıncı aşama ise denetimde incelenecek işlemlerin belirlenmesi ve örnekleme yapılmasıdır. Denetçi denetim kanıtı toplamak için, denetlenen her bir hesap alanının denetlenme amacına göre aşağıdaki metotların birini veya bir kaçını uygulayarak incelenecek işlemleri seçebilir.

- Tüm işlemlerin seçilmesi,
- Belirli işlemlerin seçilmesi,
- Denetim örnekleme.

Bunlardan hangi metot ya da metotların uygulanacağına karar verilirken, denetçi testin amaçlarına ulaşmak için kullanılan yöntemlerin yeterli uygunluktaki denetim kanıtının elde edilmesinde etkin oldukları konusunda ikna olmalıdır.

Denetimin planlamasının son aşaması tamamlamadır. Denetçi bu aşamada, benimsediği denetim yaklaşımı konusunda grup başkanının onayını almak üzere, planlama çalışmalarından elde ettiği, denetim

yaklaşımın gerekçesini ve dayanaklarını oluşturan özet bilgileri içeren bir denetim planı hazırlar.

Denetim planı gerçekleştirilen planlama çalışmalarını özetleyen bir dokümandır. Denetim planı aynı zamanda denetimdeki ilerlemenin izlenmesi için bir araç işlevi görür ve denetimin kalitesini artırır.

Denetimin planlanması çalışmaları sonunda denetim rehberine göre hazırlanan denetim planı, görüş ve önerileri alınmak üzere grup başkanına sunulur. Denetim planını gözden geçiren grup başkanı planı yeterli görüyorsa onaylar. Grup başkanı planı yeterli görmez ise eksiklikleri ve tereddütlü konuları denetim ekibi ile görüşür ve plan üzerinde grup başkanının önerisi doğrultusunda gerekli değişiklikler yapılır.

Denetçi, denetim planının onaylanmasını takiben denetim çalışmasına başlamadan önce her bir hesap alanına ilişkin olarak denetim çalışmasının ayrıntısını ortaya koyan denetim programı hazırlar. Denetçi hesap alanları itibarı ile uygulayacağı denetim prosedürlerinin ne olacağını denetim planında belirtir. Denetim programında ise tasarlanan bu prosedürlerin her bir hesap alanında denetim hedefleri itibarı ile hangi denetim teknikleri ile yürütüleceğini ayrıntılı şekilde açıklar.

Denetim hedefleri, denetlenen kurum tarafından mali tablolarda ve eklerinde açıkça veya zımnen ifade edilen beyanlardır. Bu beyanların doğruluğunu test etmek, denetçi için denetimde ulaşılacak bir hedef olmaktadır.

Yukarıda açıklandığı şekilde hazırlanan denetim planının onaylanmasının ardından uygulama aşamasına geçilir.

2.6.2. Denetimin Uygulanması

Uygulama aşaması, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim planı ile plan eki denetim programlarında ve varsa birleşik denetim formlarında tasarlanan denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanarak, verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek denetim kanıtlarının

toplandığı aşamadır. Yargılamaya esas rapora konu teşkil edecek kamu zararlarının tespitine ilişkin çalışmalar da uygulama aşamasında yrtlr. Bu aşamada, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim programlarında belirlenen prosedür ve teknikler uygulanarak yeterli ve uygun denetim kanıtları toplanır.

Denetim prosedürleri denetim kanıtı toplama yöntemleridir. Denetim prosedürleri; maddi doğrulama prosedürleri ve kontrol testlerinden oluşur.

Maddi doğrulama prosedürleri, muhasebe kayıtlarının dayandığı hesap ve işlemlerin detaylı incelenmesi ile analitik inceleme süreçlerini kapsar.

Kontrol testleri ise denetlenen kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali tablolarda önemli hata oluşmasını önleyecek şekilde etkin olarak işleyip işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla test edilmeleridir.

Denetçi hesap alanları itibarı ile uygulayacağı denetim prosedürlerinin türünü, kapsamını ve uygulama zamanını denetim planında belirtmiş olmalıdır. Denetim programında ise yine her bir hesap alanında denetim hedefleri itibarı ile tasarlanan bu prosedürlerin hangi denetim teknikleri ile (kayıt ve belgelerin incelenmesi, fiili-fiziki denetim, gözlem, yazılı ve sözlü bilgi alınması, teyit, karşılaştırma, yeniden hesaplama, yeniden uygulama gibi) yürütüleceğini ayrıntılı şekilde açıklar.

Denetim ekibinde görevli denetçiler, görevli oldukları hesap alanları ile ilgili denetim programlarını uygular ve sonuçlarını belgeler; yaptıkları çalışmalara ait her türlü bilgi ve belgeyi arşivler; denetim bulgularını destekleyen yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtını çalışma kâğıtları ile ilgisini kurarak sistematik şekilde belgeler. Kamu zararını ilgilendiren hususlar ile ilgili olarak sorguları hazırlar. Denetim sonucunda tespit edilen hatalar; mali rapor ve tablolara, mali yönetim ve iç kontrol sistemine ve uygunluğa ilişkin hatalar olmak üzere üç kategoride tasnif edilir. Denetim ekibi, yrtlen çalışmaların sonucunda denetlenen kurumun görüşünün alınacağı taslak denetim raporunu hazırlar (SDY, md: 16).

Denetimin uygulama süreci; denetim kanıtlarının elde edilmesi, denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetimin tamamlanması olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.

Denetim kanıtı, denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmada, denetçi tarafından elde edilen bilgi anlamına gelir. Denetim kanıtları, mali tabloların dayandığı hesap ve işlemler ile diğer kaynaklardan elde edilmiş olan bilgileri içeren belgelerden ve muhasebe kayıtlarından elde edilir. Belli durumlarda da önceki denetçinin elde ettiği denetim kanıtları cari dönemi ilgilendiriyorsa bir denetim kanıtı olarak kabul edilebilir.

Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi, denetçi tarafından, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediği; iç kontrollerin tasarımı ve etkinliği; kurumun işlem ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğu hakkında bir sonuca ulaşmak amacını taşır. Denetçi denetim sonuçlarını bir bütün olarak değerlendirirken bulunan hataları, tespit edilen kontrol zaafalarını ve yolsuzluğa işaret edebilecek bulguları içeren tüm önemli hususları mutlaka göz önünde bulundurur.

Denetçi, denetim sonuçlarını hesap alanları ve mali tabloların bütünü itibariyle değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken hesap alanları itibari ile uyguladığı doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinin, analitik incelemelerin ve kontrol testlerinin sonuçlarını esas alır. Ayrıca bu değerlendirme yapılırken denetim süresince tespit edilen hataların önemli olup olmadıklarının da belirlenmesi gerekir. Hataların önemliliğinin hem miktar olarak hem de nitelik ve etki açısından dikkate alınması gerekir. Tespit edilen hataların gerçekten hata olup olmadıklarının teyidi için de denetlenen kurumun yetkilileri ile görüşülmesi gerekir.

Denetimin uygulama aşaması denetimin tamamlanması ile son bulur. Denetçi, denetim sürecini tamamladıktan sonra oluşturulan denetim görüşünün doğruluğunu güvence altına almak için aşağıda sıralanan ilave çalışmaları yapar:

- Tamamlayıcı analitik prosedürlerin uygulanması,

- Denetim prosedürlerinin ve denetim kapsamının yeterliliğinin belirlenmesi,
- Yolsuzluk riskinin tekrar gözden geçirilmesi,
- Mali tablo tarihinden sonraki olayların incelenmesi,

Denetçi, yürütölen denetim faaliyetinin düzenlilik denetim rehberine uygun olduğundan emin olmalıdır.

Uygulamanın tamamlanması ile birlikte yapılan bu çalışmaların sonucunun değerlendirilmesi raporlama ile gerçekleştirilir.

2.6.3. Denetim Sonucunun Raporlanması

Raporlama aşamasında, uygulama safhasında ulaşılan denetim sonuçları raporlanır. Yürütölen bir düzenlilik denetiminin sonucunda denetim bulguları göz önüne alınarak, denetlenen kamu idaresinin bir yıllık mali işlemlerine ilişkin denetim raporu ile tespit edilen kamu zararlarına ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir.

Denetim raporu; kurumun gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğerk hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak kurulup kurulmadığı ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı konularında yapılan değerlendirmeler sonucunda; mali rapor ve tabloların denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediğı veya mali rapor ve tablolarda önemli hatalar bulunup bulunmadığı yönünde oluşturulan rapordur.

Denetim raporu denetim ekibi tarafından taslak şeklinde hazırlanır. Taslak denetim raporunun içeriğı Sayıştay Denetim Rehberinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu rehberde göre taslak denetim raporu aşağıdaki bölümlerden oluşur;

- **Başlık sayfası**

Başlık sayfası ‘‘T.C. Sayıştay Başkanlığı’’ başlığını ve denetlenen kamu idaresinin adını ve ilgili kamu idaresi hesabının yılına ilişkin bilgileri içerir.

- **Kamu idaresinin mali yapısı ve mali tabloları hakkında bilgi**

Denetlenen kamu idaresinin sadece mali yapısı (tabi olduğu muhasebe sistemi ve bütçe büyüklükleri...vs) ve mali tabloları ile ilgili özet bilgi verilir.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar’ın 5’inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden denetime sunulanlar sayılır ve denetimin bunlar ile usul ve esasların 8’inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütölüp sonuçlandırıldığı açıklanır. Denetim görüşünün, kamu idaresinin temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna / gelir tablosuna ve varsa nakit akış tablosuna verildiği belirtilir.

- **Denetlenen kamu idaresi yönetiminin sorumluluğu**

Denetlenen kamu idaresinin sorumluluklarını açıklamak üzere aşağıdaki ifadeye herhangi bir ekleme ya da çıkarma yapılmadan aynen yer verilir.

‘‘Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmamasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından,

etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.”

- **Sayıştayın sorumluluğu**

Sayıştayın sorumluluklarını açıklamak üzere aşağıdaki ifadeye herhangi bir ekleme ya da çıkarma yapılmadan aynen yer verilir.

“Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.”

- **Denetimin dayanağı, amacı, yönetimi ve kapsamı**

Denetimin dayanağını, amacını, yöntemini ve kapsamını açıklamak üzere aşağıdaki ifadeye herhangi bir ekleme ya da çıkarma yapılmadan aynen yer verilir.

“Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıtığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yrtlen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim

prosedürünün belirlenmesine esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır”.

- **Denetim bulguları**

Bu bölümde mali rapor ve tabloları etkileyen bulgulara, uygunluğa ilişkin tespitlere ve mali yönetim ve iç kontrole ilişkin değerlendirmelere yer verilir. Mali rapor ve tabloları etkileyen bulguların hangi yönlerden ve ne tutarda etkilediğine ilişkin bilgilere yer verilir. Yargılamaya esas rapora konu edilecek hususlara bu bölümde yer verilmez. Bulgulara ilişkin mevzuat özetlenir ve önerilere yer verilmez.

Kamu idarelerinin düzenlilik denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen taslak denetim raporları, ilgili kamu idaresine gönderilmeden önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmek üzere Başkanlığa sunulur. Rapor değerlendirme komisyonları, taslak raporu değerlendirilecek denetim ekibinde görev almamış olmak kaydıyla bir başkan olmak üzere Başkanlıkça görevlendirilen üç uzman denetçiden oluşturulur. Komisyon, üye tam sayısı ile toplanır ve görüşünü oy çokluğu ile on beş iş günü içerisinde oluşturur. Komisyon, taslak denetim raporlarını; ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşlere uygunluğu yönünden değerlendirerek raporunu ilgili gruba gönderilmek üzere Başkanlığa sunar. Denetim ekibinin komisyon görüşüne katılmaması halinde, ilgili grup başkanının görüşüne göre denetim ekibi tarafından düzeltilen taslak rapor ilgili kamu idaresine gönderilmesi için grup başkanı tarafından Başkanlığa sunulur (SDY, md: 35/1, 2, 3).

Denetim raporunun bir 6rneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine g6nderilir. Denetim raporları, kamu idaresinin 6st y6neticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz g6n içinde cevaplandırılır. Bu cevaplar da dikkate alınarak denetim ekibi tarafından yeniden d6zenlenen denetim raporları Sayıştay dairelerinin g6r6şleri alınmak 6zere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir (6085 sayılı Kanun, md: 38/1).

Daireler, raporlar hakkındaki g6r6şlerini temmuz ayının onbeşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar. Daireler denetim raporları hakkında g6r6ř oluştururken, s6z konusu raporların bu Kanunda 6ng6r6len amaç, ereve ve sınırlar içinde olup olmadığı y6n6nden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların d6zeltilmesine ilişkin g6r6ř6n6 Sayıştay Başkanlığına sunar (6085 sayılı Kanun, md: 38/1).

Dairelerce g6r6ř bildirilen denetim raporlarında 6nemli g6r6len ve genellik arz eden konular ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun g6r6len diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun g6r6ř6 alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca g6r6ř bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte T6rkiye B6y6k Millet Meclisine sunulur (6085 sayılı Kanun, md: 38/2). Kurulca g6r6ř verilen mahalli idarelere ait denetim raporları ise ilgili mahalli idarelerin meclislerine bilgi ve gereği için g6nderilir (SDY, md: 35/7).

TBMM'ye sunulacak, mahalli idare meclisi ve kamu idaresine g6nderilecek Sayıştay Denetim Raporu D6zenlilik Denetim Rehberine g6re aşağıdaki b6l6mlerden oluşur.

- **Başlık**

Başlık sayfası ‘‘T.C. Sayıştay Başkanlığı’’ başlığını ve denetlenen kamu idaresi adını, ilgili kamu idaresi hesabının yılı bilgilerini içerir.

- **Kamu idaresinin mali yapısı ve mali tabloları hakkında bilgi**

Taslak denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

- **Denetlenen kamu idaresi yönetiminin sorumluluğu**

Taslak denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme alınır.

- **Sayıştayın sorumluluğu**

Taslak denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme alınır.

- **Denetimin dayanağı, amacı, yönetimi ve kapsamı**

Taslak denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

- **Denetim görüşünün dayanakları**

Denetim raporunda denetim bulguları bölümünde yer alan bulgulardan ilgisine göre denetim görüşüne dayanak teşkil eden mali rapor ve tabloları etkileyen bulgular ile uygunluğa ilişkin bulgulardan mali tabloları etkileyenlere denetim raporundaki bulgu numaraları ile bu bölümde yer verilir.

Denetim raporundaki bulgulardan denetim görüşüne dayanak teşkil etmeyen bulgulara ise ilgisine göre “Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler”, “Kamu İdaresi Cevabı Üzerine Kaldırılan Hususlar (EK-4)”, veya “İzlenecek Hususlar (EK-5)” bölümlerinde denetim raporundaki bulgu numaraları ile yer verilir.

Kamu idaresinin bulguya ilişkin cevabına, yeterli bir şekilde özetlenerek yer verilir. Gerektiğinde bulgulara ilişkin öneriler “öneri” başlığı altında bulgunun sonunda açıklanır. Önerilerde uygun ifadeler kullanılarak kamu idaresi tarafından yapılması gerekenler açıklanır. TBMM tarafından yapılması gereken kanuni düzenlemelere de yer verilebilir.

Mali rapor ve tabloları etkileyen bulguların hangi yönlerden ve ne tutarda etkilediğine ilişkin bilgilere yer verilir.

- **Denetim görüşü**

Denetçi tüm denetim delillerini bir araya getirip denetim sonuçlarını yukarıda açıklandığı Şekilde değerlendirdikten sonra mali rapor ve tabloların/hesabın önemli hatalar içerip içermediğine ve hesapların ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirmeler yaparak elde ettiği denetim sonuçlarından denetim görüşüne ulaşır. Görüş paragrafında, bir bütün olarak kurumun mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtıp yansıtmadığı ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli yanlışlıklar veya yanlış beyanlar içerip içermediği hususlarında aşağıdaki denetim görüşlerinden birine ulaşılır;

- **Olumlu Görüş**

Denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtıldığı durumlarda verilen görüştür.

- **Őarlı Görüş**

Bazı istisnaların saklı tutulması Şartıyla, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının bir bütün olarak kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtıldığı durumlarda verilen görüştür.

- **Olumsuz Görüş**

Denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmadığı durumlarda verilen görüştür.

- **Görüş Bildirmekten Kaçınma**

Kapsam sınırlaması nedeniyle, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunlara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir.

- **Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler**

Denetim raporunun “Denetim Bulguları” başlığı altında yer alan bulgulardan TBMM’ye sunulması gerekli görülen fakat denetim görüşünü etkilemeyen ve yargılamaya esas raporda yer almayacak olan uygunluğa ilişkin tespitlere ve mali yönetim ve iç kontrole ilişkin değerlendirmelere, denetim raporundaki bulgu numaraları ile bu bölümde yer verilir.

- **Raporun Ekleri**

Raporun altı adet eki vardır.

- **Ek-1: Kamu idaresi mali tabloları**

Kamu idaresinin görüş verilen (bilanço ve faaliyet sonuçları tablosu / gelir tablosu ve varsa nakit akış tablosu) tablolarına bu bölümde yer verilir. TBMM’ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm rapor eki olarak yer alır.

- **Ek-2: Rapor değerlendirme komisyonu raporu ve grubun değerlendirmesi**

Rapor değerlendirme komisyonu raporu ve grubun komisyon raporu üzerine yaptığı kısa değerlendirme bu bölüme eklenir. TBMM’ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılır.

- **Ek-3: Kamu idaresi cevabı**

Kamu idaresi cevabı bir bütün olarak bu bölüme eklenir. TBMM’ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılır.

- **Ek-4: Kamu idaresi cevabı üzerine kaldırılan hususlar**

Kamu idaresi cevabı üzerine kaldırılan hususlara denetim raporundaki bulgu numarası ile bu bölümde yer verilir. TBMM’ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılır.

- **Ek-5: İzlenecek hususlar**

Denetim raporunda yer almakla birlikte gelen kamu idaresi cevabı üzerine kaldırılmayan ancak, Sayıştay Raporuna alınacak nitelikte de önemli görülmeyen, fakat kamu idaresi tarafından yapılacak işlemlerin

izlenmesine gerek görölen hususlara denetim raporundaki bulgu numaraları ile bu bölümde yer verilir. TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılarak bir yazı ile ilgili kamu idaresine gönderilir.

➤ **Ek-6: Kamu idaresi tarafından düzeltilen hususlar**

Denetimler sırasında tespit edilen hususlardan kamu idaresi ile yapılan görüşmeler sonucunda kamu idaresinin kabul ederek düzelttiği hususlara bu bölümde yer verilir. TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılır.

Denetim sonucunda rastlanan kamu zararına ilişkin hususlar ise kesin hükme bağlanmak üzere yargı raporuna konu edilir.

2.6.3.1. Denetim Raporlarının Kamuoyuna Duyurulması

Düzenlenen denetim raporları, TBMM'ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur. Raporlar kamuoyuna yazılı ve görsel iletişim araçları, internet veya basın açıklaması yolu ile duyurulabilir. Kamuoyuna duyurulan Sayıştay raporları Başkanlık internet sitesinde yayımlanır. Savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının Kanun uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporlar kamuoyuna açıklanmayacaktır (SDY, md: 41).

2.6.4. Denetimin Gözden Geçirilmesi ve Sonucunun İzlenmesi

Denetimde kalite ve etkinliği sağlamak amacıyla denetim çalışmasının bütün aşamaları gözden geçirilir. Gözden geçirmenin temel amacı, mali tablolarla ilgili olarak verilen denetim görüşünün doğruluğundan, denetim görüşünü destekleyen yeterli ve uygun denetim kanıtı toplandığından ve gerçekleştirilen denetimin mevzuata uluslararası denetim standartlarına ve Sayıştay uygulamalarına uygun olduğundan emin olmaktır. Denetimler yürütölürken yapılan gözden geçirme iki aşamalıdır. Birinci aşama gözden

geçirmeyi ekip başkanı, ikinci aşama gözden geçirmeyi ise grup başkanı yerine getirir. Gözden geçirme sürecinin nasıl yapılacağı Denetimde Kalite Yönetimi Rehberi'nde ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

Denetim tamamlandıktan sonra yapılacak gözden geçirme için, Başkanlıkça her yıl tamamlanmış denetimler içerisinde belli sayıda denetim seçilerek, denetim ekibinden bağımsız ekipler tarafından denetim sonrası kalite güvencesine yönelik gözden geçirme faaliyetlerinde bulunulur. Gözden geçirme ile görevlendirilen ekibin, kurumun denetlenmesine iştirak etmemiş ve yeterli mesleki tecrübeye sahip denetçilerden oluşturulması gerekir.

Sayıştay, denetlenen kurumun, raporda yer alan önerileri ne ölçüde uyguladığını izler. İzleme, konunun özelliğine göre, yeni bir denetim çalışması olarak yürütülebileceği gibi denetlenen kurumlardan, rapordaki önerilerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek amacıyla yazılı bilgi alma biçiminde de olabilir. İzleme sonucunda tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalınan alanlar hazırlanacak raporlarda değerlendirilir (SDY, md: 18).

Denetim sonuçlarının izlenmesi, Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesinden sonra; denetim raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılır. İzleme görevinin, denetleyen denetim ekibince yerine getirilmesi esastır. Bununla beraber, gerektiğinde farklı denetçilerin de bu faaliyeti yürütmesi mümkündür.

2.7. Kamu Zararının Sorgu Konusu Yapılması ve Yargılamaya Esas Rapor Düzenlenmesi

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yıl sonu itibarıyla yargılamaya esas rapor düzenlenir. 6085 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinin birinci fıkrasında hükme bağlanan yargılamaya esas rapor;

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için,
- Sayıştay denetçileri tarafından,
- Kamu zararına yol açan bir husus tespit edilmesi halinde,
- Sorumluların savunmaları alındıktan sonra,
- Mali yılsonu itibariyle,

düzenlenir.

Düzenlilik denetimleri esnasında incelenen her bir işlemdeki kamu zararına ilişkin olarak denetçi, her bir işlemdeki kamu zararının kesin miktarını ve sorumlularını belirlemek durumundadır. Eğer denetçi bir hesap alanında, incelediği işlemlerde herhangi bir kamu zararı tespit etmiş ve benzer işlemlerde de kamu zararının var olduğunu dşnyorsa ilgili tüm işlemleri inceleyerek kamu zararına ilişkin kesin miktarı hesaplamalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bir hesap alanında rneklemeye yapılmış olsa dahi kamu zararına ilişkin olarak bulunan hataların genellenemeyeceğidir. Kamu zararı oluşturan hatalar benzer olsalar bile, sorumluları ve miktarları farklı olabilir (DDR, 2014: 115).

Düzenlenen yargılamaya esas raporlar ilgili mali yılı takip eden yılın en geç Kasım ayı sonuna kadar Başkanlığa sunulur (SDY, md: 42/1).

Ancak, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile malları, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle Sayıştay tarafından denetlenebilir ya da sektör, program, proje ve konu bazında denetim yapılabilir (6085 sayılı Kanun, md: 6/4). Bu denetimler neticesinde düzenlenen yargılamaya esas raporlar için mali yılsonu beklenmez (6085 sayılı Kanun, md: 48). Bu şekilde düzenlenen yargılamaya esas raporlar ise denetimin bitimini takip eden en geç altı ay içinde Başkanlığa sunulur (SDY, md: 42/2).

Yargılamaya esas rapor, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda düzenlenmekle birlikte, raporun temelini Sayıştay denetçisi tarafından düzenlenen sorgu oluşturmaktadır. Denetçi iddiası niteliğinde olan

sorguların, yargılamaya esas raporda ve dolayısıyla daire yargılamasında kullanılabilmesi için bir takım süreçten geçmesi gerekir.

Bu bağlamda aşağıda, Sayıştay hesap yargılamasının temelini oluşturan sorguların hazırlanışı, sorguların hazırlanışı sırasında ihtiyaç duyulan bilirkişi incelemesi, sorumlu tutulan kamu görevlilerinin gönderdikleri savunmaların içeriği ve savunmalar üzerine denetçi tarafından yargılamaya esas raporun düzenlenmesi ele alınmıştır.

2.7.1. Sayıştay Denetimi Aşamasında Bilirkişi İncelemesi

Bilirkişi, çözümü uzmanlık, özel veya teknik bilgi gerektiren durumlarda başvuru, o konunun uzmanı kişilere hukuk dilinde verilen addır. Bilirkişiler konunun uzmanı şahıslar olabileceği gibi o konuda uzmanlaşmış kurumlar da olabilir. Örneğin, Adli Tıp Kurumu kendi konusunda en önemli bilirkişilik kurumudur. Sahte para konusundaki davalarda Merkez Bankası bilirkişilik kurumudur.

Sayıştayda da gerek denetim aşamasında gerekse yargılama aşamasında çözümü özel uzmanlık veya teknik bilgi gerektiren hâllerle karşılaşmaktadır. Özellikle yatırım harcamalarının denetimi ve yargılanmasında bilirkişi incelemesine ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü bu harcamaların denetimi ve yargılanması genellikle mühendislik bilgisini gerektirmektedir. Aşağıda denetim aşamasında bilirkişi incelemesinin esas ve usulleri açıklanmıştır.

2.7.1.1. Hukuki Dayanak

6085 sayılı Kanun'un "Sayıştayın yetkileri" başlıklı 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, Sayıştayın, denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği bilirkişiler tarafından yerinde ve işlemin/olayın her safhasında incelemeye yetkili olduğu, bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğunun genel hükümlere tabi olduğu belirtildikten sonra beşinci fıkrasında, denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde Sayıştay dışında uzman görevlendirilebileceği, bilirkişi ve uzman görevlendirilmesine ilişkin esas ve usullerin ise yönetmelikle belirleneceği açıklanmıştır.

Anılan maddeye dayanılarak çıkarılan Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik⁵'te denetim ve inceleme sırasında bilirkişilerin görevlendirilmeleri, bunların nitelikleri, görev, yetki ve sorumlulukları ve çalışma şartları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

2.7.1.2. Denetim Aşamasında Bilirkişi İncelemesi

Denetim aşamasında bilirkişi incelemesi Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik'te ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Anılan Yönetmelik'teki hükümlere bakıldığında, hukuki statü, yetkiler ve tabi olunacak hukuki sorumluluk rejimi itibariyle, büyük ölçüde 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun bilirkişilikle ilgili hükümleriyle paralellik gösterdiği görülmektedir.

2.7.1.3. Bilirkişi Görevlendirilmesini Gerektiren Haller ve İstemde Bulunabilecekler

Anılan Yönetmelik'in 4'üncü maddesine göre; denetim veya inceleme sırasında; çözümlü özel uzmanlık veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin görüşüne başvurulabilir. Mesleğin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda ise bilirkişi çalıştırılmaz.

Anılan Yönetmelik'in 5'inci maddesi hükmüne göre; grup başkanı, ekip başkanının denetim veya incelemeler sırasında ihtiyaç duyduğu bilirkişi görevlendirilmesine ilişkin yetki talebini Başkanlığa sunar. Talep, Başkanlıkça on iş günü içinde sonuçlandırılır ve sonuç yazı ile bildirilir. Başkanlık tarafından bilirkişi görevlendirme yetkisi verildiğinde bundan sonraki işlemler Başkanlık adına ekip başkanı tarafından doğrudan yürütülür.

Ekip başkanı talep müzekkeresinde bilirkişi incelemesine ihtiyaç duyulan konuyu, bilirkişinin çalışması gereken tahmini süreyi, bilirkişinin uzmanlık alanını, ödenecek tahmini ücreti ve diğer hususları belirtir.

2.7.1.4. Bilirkişi Tespiti ve Sayısı ile Bilirkişiye Yemin Verdirilmesi

Söz konusu Yönetmelik'in 6'ncı maddesine göre; ihtiyaç duyulan bilirkişiler, bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları ile

⁵ 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

meslek odalarınca düzenlenen bilirkişi listelerinden veya kamu idarelerinde görev yapan kişiler arasından ekip başkanı tarafından tespit edilir. İşin mahiyetine göre birden fazla bilirkişi görevlendirilebilir.

Aynı Yönetmelik'in 7'nci maddesi hükmüne göre ise; bilirkişi olarak görevlendirilenlere, belirtilen gün ve saatte istenilen yerde hazır bulunarak yemin vermeleri için tebligat yapılır. Bilirkişilere yemin verdirilmesi, ekip başkanı tarafından gerçekleştirilir. Bilirkişi olarak görevlendirilenlere; "Bilirkişilik görevimi sadakat ve özenle, bilim ve fenne uygun olarak, tarafsız ve objektif bir biçimde yerine getireceğime, namusum, şerefim ve kutsal saydığım bütün inanç ve değerlerim üzerine yemin ederim." şeklindeki sözler tekrar ettirmek sureti ile yemin verdirilerek bu hususa ilişkin Yemin Tutanağı düzenlenir.

2.7.1.5. Bilirkişinin Görev Alanının Belirlenmesi ve Bilirkişiye Bilgi Verilmesi

Anılan Yönetmelik'in 8'inci maddesine göre; yemin verdirilme işleminden sonra bilirkişilere, yapacağı incelemelerle ilgili hususlar yazılı olarak bildirilir ve açıkça anlatılır. Bu yazıda;

- İncelemenin konusu ve sınırlarına,
- Bilirkişinin cevaplaması gereken sorulara,
- Raporun verilme süresine,

ilişkin hususlara yer verilir. Bilirkişiye gerektiğinde çalışma yeri temin edilir. Bilirkişilere inceleme konusu ile ilgili belgelerin aslı veya onaylı bir sureti dizi pusulasına bağlanarak imza karşılığı teslim edilir; ayrıca bu husus tutanağa bağlanır.

2.7.1.6. Bilirkişinin Görev Süresi ve Bildirim Yükümlülüğü

Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik'in 9'uncu maddesine göre; ekip başkanı tarafından, bilirkişinin gerekçeli istemi üzerine, işin niteliğine göre ilk görevlendirmede verilen sürenin yarısına kadar ek süre verilebilir. Belirlenen süre içinde raporunu vermeyen bilirkişi görevden alınır, yerine bir başkası bilirkişi olarak görevlendirilebilir. Bu durumda, ekip başkanı görevden alınan bilirkişiden

o ana kadar yapmış olduğu işlemler hakkında açıklama yapmasını ve kendisine incelenmek üzere dizi pusulasına bağlanarak teslim edilen dosya ve eklerinin eksiksiz olarak hemen geri verilmesini ister. Görevden alınan bilirkişilerin hukuki ve cezai sorumlulukları saklı kalmak kaydıyla, ekip başkanı tarafından gerekçesi belirtilmek suretiyle kendilerine ücret ve masraf adı altında hiçbir ödeme yapılmamasına yönelik talep Başkanlıkça karara bağlanır. Ayrıca Başkanlık tarafından durum bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonuna, ilgili meslek odalarına veya kamu çalışanı ise kurumuna yazılır.

Anılan Yönetmelik'in 10'uncu maddesinde ise bilirkişinin bildirim yükümlülüğü düzenlenmiş olup bu madde hükmüne göre; görevlendirilen bilirkişi, kendisine tevdi olunan görevin, uzmanlık alanına girmediğini, inceleme konusu iş ve işlemlerin açıklığa kavuşturulması için alanında uzman başka bir bilirkişi ile işbirliğine ihtiyaç duyduğunu veya varsa görevden kaçınmayı haklı kılacak bir mazeretinin bulunduğunu, görevin kendisine verilme tarihinden itibaren en geç yedi gün içinde ekip başkanına yazılı olarak bildirir. Bilirkişi tarafından yapılan ön incelemede, incelemenin gerçekleştirebilmesi için bazı hususların önceden araştırılması ve tespiti ile kendisine teslim edilen dosya ve belgelere ilave olarak başka kayıt ve belgelerin görülmesine ihtiyaç duyulması halinde yedi gün içinde ekip başkanına bilgi vererek yazılı talepte bulunur.

2.7.1.7. Bilirkişinin Yetkileri

Söz konusu Yönetmelik'in 13'üncü maddesine göre; bilirkişi, görev alanı veya sınırları hakkında tereddüde düşerse, bu tereddüdünün giderilmesini, ekip başkanından her aşamada talep edebilir. Bilirkişi, görevini yaparken incelediği konuyla sınırlı olmak üzere ilgililerden gerekli bilgi ve belgeleri isteyebilir. Kamu idareleri ile ilgililer bilirkişiye gerekli kolaylığı sağlamak zorundadırlar. Aksine hareket edenler hakkında 6085 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri uygulanır.

2.7.1.8. Bilirkişi Raporu

Anılan Yönetmelik'in 14'üncü maddesine göre; bilirkişi, kendisine verilen göreve ilişkin bilirkişi raporunu süresinde teslim eder. Bilirkişi

raporunda; ilgili kamu idaresinin adı, bilirkişiyi görevlendiren ekip başkanının adı soyadı, incelemenin konusu, gerekçeli sonuç, varsa kamu zararının sebep ve miktarı, raporun düzenlenme tarihi ile bilirkişinin ad soyad, unvan ve imzasının bulunması zorunludur. Birden fazla bilirkişi görevlendirilen durumlarda; varsa farklı görüşler raporda ayrı ayrı açıklanır. Bilirkişi raporunda noksan veya anlaşılmasız hususlar görüldüğünde; ekip başkanı tarafından belirlenecek sürede yazılı açıklama istenir. İhtiyaç duyulduğu takdirde bilirkişiden sözlü açıklama yapması da istenebilir. Bilirkişi, raporunda ve sözlü açıklamaları sırasında hukuki değerlendirmelerde bulunamaz.

2.7.1.9. Bilirkişi Raporunun Değerlendirilmesi

Aynı Yönetmelik'in 15'inci maddesine göre, bilirkişi raporunu ekip başkanı değerlendirir. Ekip başkanı bilirkişi raporunun bir örneğini Başkanlığa sunar. Bilirkişi raporu esas alınarak sorgu düzenlenmesi halinde bu raporun onaylı bir örneği sorguya eklenerek sorumlulara tebliğ edilir.

2.7.1.10. Bilirkişi Gider ve Ücreti

Sözü edilen Yönetmelik'in 16'ncı maddesine göre; Sayıştayca bilirkişiye, sarf etmiş olduğu emek ve mesaiyle orantılı bir ücret ödenir. Bilirkişi ücreti, Adalet Bakanlığınca çıkarılacak tarifeler, ilgili meslek odalarının tarifeleri, emsal uygulamalar, bilirkişinin sarf ettiği emek ve zaman, incelemenin nitelik ve önemi göz önünde bulundurulmak suretiyle ekip başkanının önerisi dikkate alınarak Başkanlık tarafından belirlenir. Ulaşım, konaklama ve diğer giderler belgeleri karşılığında ayrıca ödenebilir. Konaklama giderleri denetçiler için belirlenmiş olan konaklama bedelini aşamaz.

2.7.2. Sorguların Hazırlanması

Denetim sırasında kamu zararına neden olan bir husus tespit edildiğinde hesabın denetçisi tarafından öncelikle ilgili belgeler üzerinden kamu zararının miktarı ve sorumluları belirlendikten sonra tespit edilmiş ve henüz iddia niteliğinde olan konu hakkında sorgu yazılması ve sorumluların savunmalarının alınması hususu SDY'nin 44'üncü maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddeye göre;

- Denetim sırasında mevzuata uygun bulunmayan işlemlerden kamu zararına yol açtığı tespit edilen işlemlerin yer aldığı belgeler ayrılır. Kamu zararına neden olan kamu görevlilerinin sorumlulukları belirlenerek sorgu konusu yapılır.

- Aynı belgelerin değişik nitelikte ilişkili konuları kapsamaması halinde her konu aynı sorgu maddesinde fıkralar halinde gösterilir ve sorgulara madde numarası verilir.

- Sorumlulara elektronik ortamda tebliğ yapılamayan sorguların bütün sayfaları resmi mühür ile mühürlenir ve her sorumluya ait sorguların son sayfası ilgili denetçiler ve ekip başkanı ile grup başkanı tarafından imzalanır.

- Sorgularda; her bir sorgu maddesinin üst kısmında denetlenen kurumun adı, ilişkili belgelerin tarih ve numarası, kamu zararı tutarı, kamu zararına neden olan sorumluların adı ve soyadı ile unvanları tablo halinde gösterilir. Ayrıca kamu zararı hesabının sorumlular ve yargılama heyeti tarafından anlaşılabilirliğinin sağlanması için hesabın yapılması ve gerekirse bu hesabın tabloda ayrıntılı gösterilmesi yerinde olur.

- Sorgularda; kamu zararının hangi mevzuat hükümlerine aykırılık sonucu oluştuğu, kamu kaynağındaki artışa engel ya da eksilmeye neden olan durum ve kamu görevlilerinin kamu zararına yol açan karar, işlem veya eylemlerinin neler olduğu açıklanarak konu hakkında sorumluların savunmaları istenir.

- Sayıştayda hesaplar grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulan ekipler tarafından incelendiğinden, hesabın bulunduğu grubun başkanı ile hesabı denetleyen ekip arasında kamu zararı konusunda her zaman görüş birliği olmayabilir. Sorguda şekil ve ifade açısından oluşan farklılık grup başkanı görüşü doğrultusunda giderilirken, esasa ilişkin oluşan farklılık yargılamaya esas raporda değerlendirilir. Yani kamu zararı konusunda grup başkanı ile denetim ekibi arasında görüş birliği olmasa bile denetim ekibinin tespiti doğrultusunda sorgu düzenlenir, grup başkanı savunmalar

sonucunda da hala görüşünü koruyorsa yargılamaya esas raporda düşüncesini açıklar.

2.7.3. Sorguların Sorumlularına Tebliğ Edilmesi

Sayıştay denetimi sırasında tespit edilen kamu zararı için düzenlenen ve Sayıştay hesap yargısının temelini oluşturan sorguların sorumlulara tebliğ edilmesi ve sorumluların konu hakkında savunmalarının alınması gerektiği hususu SDY'nin 45'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Sorgular, savunmaları alınmak üzere sorgularda adı, soyadı ve unvanı belirtilen her bir sorumluya Tebligat Kanunu hükümlerine uygun olarak tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmaz.

- Sorguların tebliğinin elektronik ortamda yapılması esastır. Elektronik ortamda tebliğ yapılamaması halinde tebligat yazılı olarak yapılır. Elektronik ortamda sorguların tebliği ve savunmaların alınmasına ilişkin düzenlemeler Başkanlıkça belirlenir. Elektronik ortamda tebliğ yapılamayan her sorumlu için sorgu üst yazısı doldurulur, Başkan adına grup başkanı tarafından imzalanıp resmi mühür ile mühürlendikten sonra sorgu kâğıtlarına iliştilerilerek ilgili birime verilir. İlgili birim tarafından bu sorgular, sorgu üst yazısındaki bilgilere göre doldurulan sorgu tebliğ zarfına konulduktan sonra, sorumlularına tebliğ edilir.

- Sorguların merkezden tebliğinin yanında denetlenen kurumda denetim ekibi tarafından da sorumlulara elden tebliğ yapılabilir. Bu durumda yukarıda belirtilen işlemler ekip başkanı tarafından yerine getirilir.

- Sorguların tamamı, kurum üst yöneticisine ve muhasebe birimine yazılı olarak bilgi amaçlı gönderilir veya verilir.

Sorgu üst yazısının nasıl olacağı Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin Ekler kısmında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre üst yazıda; sorgunun tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde sorgu madde numaraları

belirtilmek suretiyle elektronik ortamda cevaplandırılması ve savunma ekinde belirtilen kanıtlayıcı belgelerin iki nüsha olarak gönderilmesi gerektiği, savunmanın belirtilen süre içinde gönderilmemesi halinde 6085 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi hükmü doğrultusunda işlem yapılacağı ve sorumlular tarafından duruşma talep edilip edilmediğinin belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Sorgu üst yazısında savunmaların elektronik ortamda gönderilmesi istenildiği halde, sorumlular savunmalarını elektronik ortamda göndermelerinin yanında ayrıca yazılı olarak posta yoluyla da göndermektedirler. Oysa asıl istenen savunmaların elektronik ortamda gönderilmesidir. Böylece gereksiz kırtasiye ve gönderi masrafı önlenmiş olur.

Üst yazıda kanıtlayıcı belgelerin iki nüsha olarak gönderilmesi istenmişse de bir nüshanın gönderilmesi yeterli olacaktır. Zira gönderilen belgeler ispat niteliği taşımakta olup, denetçi savunmaları değerlendirirken daire de yargılama esnasında bu belgelere bakacak, yargılama sonrası rapor eki olarak arşive kaldırılacaktır. Üst yazıda iki nüsha ibaresinin yazılması 832 sayılı Sayıştay Kanunu zamanında yürürlükte olan Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik'in 6 nolu ekinde yer alan düzenlemeden gelmektedir.

6085 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmalarının dikkate alınmayacağı hükme bağlanmışsa da bu hükmün pratikte bir önemi bulunmamaktadır. Bu hüküm sadece söz konusu süre içerisinde sorumluların savunmalarını göndermemeleri halinde denetçinin mevcut bilgi ve belgelere göre yargılamaya esas raporu düzenlemesini sağlayan bir hükümdür.

Sorguların tebliği yukarıda açıklandığı şekilde olmakla birlikte vefat eden sorumluya tebligat yapılmayacaktır. Aynı şekilde vefat eden sorumlunun mirasçılara da tebligat yapılmayacaktır⁶.

⁶ Sayıştay Başkanlığının 30.09.1970 tarih ve 70 seri nolu Genelgesi. Bu konu kitabın 3.2.1. numara başlığı altında açıklanmıştır.

2.7.4. Sorumluların Denetçi Sorgusuna Yaptıkları Savunmaların Niteliği

6085 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde denetçi tarafından sorumluların savunmaları alındıktan sonra yargılamaya esas rapor düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla savunma yargı raporunun temel unsurlarından birisidir. Ancak, sorumlu savunma yapıp yapmamakta serbesttir.

Savunma yapma serbestisi 6085 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 48'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise; "Usulü dairesinde yapılan bildirimde bilgi edinilmesinden itibaren en çok otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları beklenmeyerek mevcut bilgi ve belgelere göre rapor düzenlemekle beraber, bunlar hakkında ayrıca bu kanun esaslarına göre disiplin veya ceza kovuşturulması isteminde bulunulur" denilmek suretiyle sorumluların konu hakkında savunma yapmaları zorunlu kılınmıştır.

Ancak, sorumluların savunma yapıp yapmamaları konusunda herhangi bir zorlayıcı hüküm 6085 sayılı Kanun'da bulunmamakla birlikte ilerde telafisi olmayan zararların önlenmesi için, kamu zararına neden olduğu iddia edilen kamu görevlilerinin denetçi sorgusuna ayrıntılı bir şekilde cevap vermeleri yerinde olur.

Sorumluların denetçi sorgusuna yapacakları savunmaların içeriği ve gerekçeleri aşağıda açıklandığı gibi farklı olabilir.

2.7.4.1. İddia Edilen Kamu Zararının Tahsil Edilmesi

Denetçi tarafından iddia edilen kamu zararının sorgu üzerine tahsil edilmesi durumunda sorumlular, denetçinin tespit etmiş olduğu hususu kabul ederek neden olunan kamu zararını tahsil ettiklerini savunma cevabı olarak bildirirler. Böyle bir durumda sorumlular tarafından yapılan işlemin yanlışlığı kabul edilerek neden olunan kamu zararı denetlenen kurum hesabına girdiğinden konu düzeltilmiştir. Denetçi tarafından düzenlenecek yargılamaya esas raporun sonuç kısmında da tahsilatın tarihi ve belgenin

numarası belirtilmek suretiyle tahsil edilen bu tutarın ilamda gösterilmesi ve konu hakkında ilişilecek husus kalmadığına karar verilmesi ilgili daireden istenir.

Bazen kamu zararına neden olunduğu iddiası ile dzenlenen sorgu konusu kamu görevlileri tarafından hesap yılında fark edilerek dzenilmiş ve yapılan yersiz ödeme tahsil edildiği halde denetim sırasında bu durum fark edilmemiş olabilir. Bzyle bir durumda da sorumlular savunmalarında konuyu açıklayıp yapılan tahsilata ilişkin bilgileri savunmaları ile birlikte gönderirler. Denetçi ilgili rapor maddesinde tahsilatın yılı içinde yapıldığını belirterek konu hakkında ilişilecek husus bulunmadığına karar verilmesini ilgili daireden ister. Ancak tahsilat, denetçi sorgusu olmadan yılı içinde yapıldığından ilamda gösterilmesinin istenmesine gerek yoktur.

Kamu zararı iddiası ile dzenlenen sorgudaki sorumlular ile yersiz ödemenin yapıldığı kişiler aynı ise kamu zararının tahsili ve idare hesabına kaydedilmesinde bir problem ortaya çıkmaz. Ancak, sorumlu ile yersiz ödemenin yapıldığı kişilerin farklı olması halinde kamu zararının tahsilinde bir takım uyumsuzluklar doğabilmektedir. Nitekim maaş ödemesinde, maaş bordrosunu hazırlayan ve buna ilişkin ödeme emri belgesini dzenleyen kamu görevlileri ile maaşın yanlış hesaplanması ile kendisine fazla ödeme yapılan kişi farklıdır. Keza bir yapım işi nedeniyle hakediş dzenlenmesi sırasında fazla ödeme yapılan kişi işin yüklenicisi olduğu halde, sorumlu hakedişi veya ödeme emri belgesini dzenleyen kamu görevlisi olmaktadır. Yine tahsil edilmesi gereken miktardan daha az tahsilat yapılmışsa bu durumda da sorumlu tahsilatı eksik yapan kamu görevlisi olacaktır. Bzyle durumlarda sorumlular kamu gücünü ve yetkilerini kullanarak kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan ya da kendisinden gerekenden daha az tahsilat yapılan ve hesap yargısında ahiz olarak ifade edilen (Taytak ve Sakınç, 2016: 16) kişi ya da kişilerden kamu zararının tahsili yoluna gitmektedirler.

Ahizler kamu zararından sorumlu tutulmadıkları için sorgu üzerine savunma yapamazlar. Ancak, Sayıştay Kanunu'nun "Daireler" başlıklı

23'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunmak üzere ahizlerin daire tarafından çağrılabilceği hüküm altına alınmış, Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın "Çağrı ve Duruşma Talebi" başlıklı 10'uncu maddesinin beşinci fıkrasında da ahizlerin fer'i müdahil olarak duruşmaya katılabıleceği düzenlenmiştir.

2.7.4.2. İddia Edilen Konunun Kabul Edilmesi ve Kamu Zararının Tahsil Edileceğinin Bildirilmesi

Sorguda iddia edilen konunun sorumlularca kabul edilmesi ve kamu zararının tahsil edileceğinin bildirilmesi durumunda denetçi tarafından düzenlenen sorgu konusu kabul edilmekle birlikte kamu zararının tahsilatı henüz yapılmamış olmaktadır. Böyle bir durumda sorumlular tarafından tahsilatın yapılacağına ilişkin çalışmaların yapıldığı veya yazışmaların yapılarak ahizlerin ödeme yapmalarının beklendiği şekilde açıklamalar yapılabilir. Ayrıca, otuz günlük sürede kamu zararının tahsili imkânı da söz konusu olmayabilir.

Bazı durumlarda da kamu zararına yol açan hususlarla ilgili olarak kamu idaresinin açmış olduğu bir dava bulunabilir. Bu durumda ise sorumlular konunun yargı aşamasında olduğunu, mahkeme sonucu doğrultusunda işlem yapılacağını da belirtilebilir.

Yukarıda belirtilen bu durumlarda denetçi elindeki bilgi ve belgeler doğrultusunda raporunu sonuçlandırır. Kamu zararı kabul edilmekle birlikte tahsilata ilişkin herhangi bir belge bulunmadığından raporun sonuç kısmında kamu zararının sorumlulara ödettirilmesi yargılamayı yapacak olan daireden istenir.

Kamu idaresi tarafından açılan davaya ilişkin olarak denetçi elindeki bilgi ve belgeler doğrultusunda kamu zararının varlığından emin ise yine raporun sonuç kısmında tazmin kararı verilmesini isteyebilir. Ancak, yürümekte olan mahkeme kararı kamu zararını etkileyecekse mahkeme kararının beklenilmesini ve mahkeme sonucu doğrultusunda

karar verilmesini de daireden isteyebilir. Zaten kamu zararı konusunda mahkemede açılmış bir dava varsa daireler de genellikle davanın sonucunu bekleme yönünde karar vermektedir.

Eğer kamu zararına ilişkin tahsilat rapor yazıldıktan sonra, fakat yargılama yapılmadan önce gerçekleşmişse ve de tahsilata ilişkin belgeler yargılamadan önce daireye ulaştırılmışsa bu durum yargılama aşamasında değerlendirilip ilama alınır.

2.7.4.3. İddia Edilen Konunun Yasal Mevzuat Hükümlerine Aykırı Olmaması

Sorumlular, denetçi tarafından düzenlenen sorguda hukuka aykırı olduğu belirtilen ödemenin hukuka uygun olduğunu düşünüyorlarsa bu yönde savunmalarını yaparlar. Düzenlenen sorguda sorumlular birden fazla olabileceğinden, bazı sorumlular sorguya itiraz ederken bazı sorumlular denetçi görüşü doğrultusunda belirlenen kamu zararını kabul edebilirler. Bu durumda denetçi düzenleyeceği raporun sonuç kısmında her bir sorumlunun taleplerini değerlendirerek istemini daireye bildirir.

2.7.4.4. İddia Edilen Kamu Zararında Sorumluluğun Bulunmaması

Sorumlular, denetçi sorgusu ile tespit edilen kamu zararını kabul etmekle beraber bu zarardan sorumlulukları bulunmadığını iddia edebilirler. Başka bir ifadeyle, kendileri gereken dikkati ve özeni göstermelerine rağmen kamu zararının ortaya çıktığını, hukuka aykırı olay ile sonuç arasında uygun illiyet bağının bulunmadığını savunma olarak bildirebilirler (Oymak ve İnan, 2011: 47-48). Örneğin belediye meclisinin bir kararı üzerine yapılan harcamada meclis üyeleri ile birlikte ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisi ile harcama yetkilisi denetçi tarafından sorumlu tutulmuşsa harcama yetkilisi ve/veya gerçekleştirme görevlisi meclis kararını uyguladıklarını, dolayısıyla ortaya çıkan kamu zararından sorumlulukları bulunmadığını savunmalarında belirtebilirler. Bu durumda denetçi tarafından sorumluluk konusu incelenerek raporun sonuç kısmında ayrıntılı bir değerlendirme yapılır.

2.7.4.5. Denetçi Tarafından Düzenlenen Sorguya Savunma Göndermemek

Bazı durumlarda sorumlular kendi istekleri doğrultusunda savunma göndermezler veya savunma yapma imkânı bulamazlar. Hukukun genel ilkeleri doğrultusunda savunma yapmak bir hak olduğuna göre sorumlular bu hakkı kullanmak istemeyebilirler.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere 832 sayılı Kanun zamanında süresi içinde savunma yapmayan sorumlular hakkında hesabı inceleyen denetçi tarafından sorumluların bağlı olduğu kurum ya da idari birimlerine disiplin veya ceza kavuşturması isteminde bulunuluyordu. Ancak, 6085 sayılı Kanun’la birlikte bu uygulamadan vazgeçilmiştir (Taytak, 2013: 126-127).

2.8. Yargılamaya Esas Rapor Düzenlenmesi

Yargılamaya esas raporun düzenlenmesi ile ilgili açıklamalar SDY’nin 46’ncı maddesinde yapılmıştır. Buna göre, yargılamaya esas rapor ekip başkanı tarafından anılan Yönetmelik ekinde yer alan form kullanılarak düzenlenir. Öncelikle tüm sorumlulara sorguların tebliğ edilip edilmediği kontrol edilir. Sorumlulara doğru bir şekilde tebligat yapıldığı anlaşıldıktan sonra savunma gönderen sorumluların savunmaları değerlendirilerek, 6085 sayılı Kanun’un 48’inci maddesindeki otuz günlük sürenin dolmasıyla birlikte yargılamaya esas rapor hazırlanmaya başlanır. Düzenlenen bu raporlarda kamu zararına ilişkin tüm sorgulara, sorgu sırasına göre yer verilir.

Yargılamaya esas rapor; sorgu, savunmalar ve sonuç bölümlerinden oluşur.

- Birinci bölüm “Sorgu” başlığı altında düzenlenir ve bu bölümde sorgulara madde numarası da belirtilmek suretiyle aynen yer verilir.
- 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 tebellüğ ettiği halde savunma göndermeyen

sorumlular varsa tebellüğ tarihi (ilanen tebliğ edilmişse kesinleşme tarihi) gösterilerek savunmasını göndermediği yazılır.

• Üçüncü bölüm “Sonuç” başlığı altında düzenlenir ve bu bölümde savunmalarda ileri sürülen hususlar karşılanmak suretiyle gerekçeli olarak denetçi son düşüncesini açıklar ve daireden aşağıdaki hususlardan birini veya birkaçını ister:

- Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna hükmedilmesi,
- Kamu zararının sorumlularından tazminine hükmedilmesi,
- Gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi, hesap ve işlemlerin yargılamaının durdurularak hüküm dışı bırakılması.

Anılan Yönetmelik’in 46’ncı maddesinin üçüncü fıkrasının (c) bendinde denetçinin sonuç kısmında isteyebileceği kararlar dört bent halinde sayılmışsa da sorumluların yapmış oldukları tahsilatın nasıl sonuçlandırılacağı ifade edilmemiştir. 832 sayılı Sayıştay Kanunu zamanında yürürlükte olan Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik’in “Genel Esaslar” başlıklı 34’üncü maddesinin son fıkrasında; “Tahsil edilmek suretiyle ilişigi giderilen konular için (Sonuç) kısmında tahsilatın tutarı ve ilgili vevne veya mahsup alındısı veya tahsil fişi tarih ve numaraları yazılır...” şeklindeki ifade ile tahsilatın yargılamaya esas rapora ne şekilde alınacağı düzenlemesi varken, yeni Yönetmelik’te bu hususa ilişkin düzenleme yapılmamıştır. Denetçiler, Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları ekinde yer alan ilamın düzenlenmesine ilişkin açıklamalarda sıralanan kararın hüküm fıkrasında kullanılan ifadelere yer vermek suretiyle raporlarını sonuca bağlamaktadırlar. Dolayısıyla bugün yürürlükte olan Yönetmelik’te yukarıda belirtilen eksikliğin giderilmesi yasal mevzuat açısından uygun olur.

Yargılamaya esas rapor eki; düzenlenen sorgu nüshası, sorumluların cevapları, tebellüğ belgeleri, kamu zararına sebep olan belgeler ve duruşma

talebinde bulunan sorumluların listesinden oluşur. Bu husus söz konusu Yönetmelik'in ilgili maddesinde açıklanmamakla birlikte Yönetmelik ekinde bulunan "Yargılamaya Esas Rapor Arka Kapağı"nın not kısmında gösterilmiştir.

2.8.1. Yargılamaya Esas Raporun Grup Başkanı Tarafından Değerlendirilmesi

Grup başkanı, grup tarafından yerine getirilen denetim çalışmalarından Başkanlığa karşı birinci dereceden sorumludur. Bu sorumluluğu gereğince, denetim ekipleri tarafından yürütülen denetim sonuçlarının mevzuatta öngörüldüğü şekliyle raporlanması ve bu çalışmalara ilişkin kontrol ve gözden geçirme faaliyetlerini yürütür (DDR, 2014: 9).

Grup başkanı denetim ekiplerinin çalışma kâğıtlarını gözden geçireceğinden ve gerektiğinde denetimle ilgili denetlenen kurumla yapılan toplantılara katılabileceğinden denetimin her aşamasından bilgi sahibidir.

Ekip başkanının koordinesinde denetim ekibi tarafından hazırlanan yargılamaya esas rapor grup başkanına sunulur. Grup başkanınca mevzuat, rehber ve diğer standartlar kapsamında değerlendirilen raporda değiştirilmesi gereken husus yoksa aynen Başkanlığa sunulur. Değiştirilmesi istenen bir husus varsa denetim ekibi ile konu müzakere edilir. Grup başkanı tarafından uygun görülmeyen ve değiştirilmesi istenen esasa ilişkin hususlar ekip başkanı tarafından kabul edilmemişse grup başkanı ilgili maddenin sonuç kısmından sonra kendi görüşünü ayrıca belirtir. Grup başkanının görüşü ile birlikte rapor son şeklini almış olur ve Başkanlığa sunulur.

2.8.2. Yargılamaya Esas Raporun Başkanlığa Sunulması

İlgili hesabın denetiminde bulunan ekip başkanı ve denetçi ile birlikte grup başkanı tarafından imzalanan yargılamaya esas rapor, ekleri ile ve ayrıca elektronik ortamda ilgili mali yılı takip eden yılın en geç Kasım ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 46'ncı maddesinden raporun bir nüsha olarak sunulacağı anlaşılrsa da rapor dört nüsha olarak Başkanlığa gönderilmektedir. Bu uygulama, 832 sayılı Sayıştay Kanunu zamanında yürürlükte olan Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmeliğin “Genel Esaslar” başlıklı 34'üncü maddesinin (a) bendinde “İlişikli raporlar (üç nüshası tutanak olarak kullanılmak üzere) dört nüsha olarak düzenlenir...” hükmünden gelmektedir.

Esasen Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın 18'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü dikkate alındığında yargılamaya esas raporun üç nüsha düzenlenmesi yeterlidir.

2.8.3. Yargılamaya Esas Raporun Yargılama İçin Daire Başkanlığına Gönderilmesi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 21'inci maddesi kapsamında denetçi tarafından hazırlanan ve Başkanlığa sunulan yargılamaya esas rapor Sayıştay Başkanı imzası ile hesabın yargılanacağı daireye gönderilir.

Yargılamaya esas rapor düzenlendikten sonra raporda yer alan maddelerde değişiklik yapılması veya raporda yer almadığı halde sonradan denetçi tarafından ilişikli görülen bir hususun rapora alınması ya da rapor maddesinin yargılanması sırasında eksiklik olması nedeniyle hüküm dışı bırakılması durumlarında da söz konusu hususların yargılanması için de rapor düzenlenmesi gerekir. Hesaba ilişkin asıl rapor düzenlendikten sonra bahse konu hallerde düzenlenen rapora “Ek Rapor” denilmektedir.

2.9. Ek Rapor

Yargılamaya esas rapora konu kamu zararının yargılanması sonuçlanana kadar, daha önce raporda yer alan konularda değişiklik yapılmasını öngören veya raporda yer almadığı halde sonradan ilişikli görülerek rapora alınması gerekli görülen ya da yargılama yapılırken hüküm dışı bırakılan hususlar hakkında, asıl raporu düzenleyen ekip başkanı tarafından yargılamaya esas rapor düzenlenmesine ilişkin hükümler göz önüne alınarak ek rapor hazırlanır (SDY, md: 48).

Ek raporların düzenlenmesinde:

- Yargılamaya esas rapor düzenlenmesine ilişkin genel esaslar göz önünde bulundurulur.
- Standart formda raporun “Ek” olduğu belirtilir.
- Hüküm dışı bırakılan konunun asıl raporun hangi maddelerine ilişkin olduğu açıklanır.
- Ek raporların yazılması ve Başkanlığa sunulmasında, Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 46'ncı maddesi hükmü uygulanır.

Ayrıca, ek raporlarda yer alan konulara ilişkin belgeler, ilgili hesap veya esas rapor dosyası ekleri arasından çıkartılarak bu raporlara eklenir.

2.10. Denetim Sırasında Suç Teşkil Eden Fiile Rastlanılması

Denetim ve incelemeler sırasında suç teşkil eden bir fiile rastlanıldığı takdirde ilgili denetçi tarafından Sayıştay Başkanlığına gönderilmek üzere deliller derhal toplanır (6085 sayılı Kanun, md: 78). Toplanan bu delil ve belgelere numara verilmek suretiyle bir dizi pusulası düzenlenir (SDY, md: 53).

Denetçi tarafından toplanacak delil ve belgeler SDY'nin 52'nci maddesinin birinci fıkrasında aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Tahakkuk, tahsilat ve harcama belgeleri ile sair işlemlere ait belgeler,
- Defter, kayıt ve cetveller,
- İhbarlar veya bu nitelikteki yazı ve yayınlar,
- Resmi ve özel kuruluşlarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden sağlanacak her türlü bilgi ve belgeler.

Suç teşkil eden fiile ilişkin bilgi ve belgeler toplandıktan sonra durumun Sayıştay Başkanlığına bildirilmesi için hesabın denetçisi

tarafından müzekkere hazırlanır. Düzenlenen müzekkere de aşağıdaki hususlara yer verilir (SDY, md: 54);

- İlgili kamu idaresinin adı,
- Suç teşkil eden fiilin denetim veya inceleme esnasında veya ihbar sonucu tespit edildiğini belirten açıklama,
- Doğrudan Başkanlık tarafından görevlendirilme halinde, buna ilişkin yazının tarih ve numarası,
- Muhbirlerin kimlik ve adresleri,
- Yazı ve yayımları yazan veya yayımlanmasından sorumlu olanların kimlik ve adresleri,
- Sorumluların kimlik ve adresleri,
- Suç teşkil eden fiiller hakkında (birden fazla olmaları veya birden fazla yılı ilgilendirmeleri halinde, ayrı ayrı ele alınarak) delil ve belgelerle ilgi kurmak suretiyle yapılacak açıklama,
- Gerekçeli kanaat.

Hazırlanan müzekkere ve ekleri, grup başkanının imzasıyla Sayıştay Başkanlığına intikal ettirilir. Sayıştay Başkanının görevlendireceğı dairece onbeş gün içinde yapılacak inceleme sonucunda toplanan ilk delillerin kamu davası açılmasını gerektirecek nitelikte görülmesi halinde gereğı yerine getirilmek üzere dosya, sorumluların bağı olduğu kamu idaresine veya suçun niteliğine göre doğrudan soruşturma yapılmak üzere ilgili Cumhuriyet Savcılığına gönderilmesi için Sayıştay Başsavcılığına verilir. Suç teşkil eden fiillere ilişkin işlemlerin sonucunun takibi Başsavcılık tarafından yapılır. Dairece, konunun kamu davası açılmasını gerektirecek nitelikte görülmemesi halinde dosya işlem den kaldırılır. Müzekkere hakkındaki dairenin görüşü Başkanlıkça denetçisine bildirilir (SDY, md: 55).

Suç teşkil eden fiille ilgili olarak kamu davası yönünden yukarıda açıkladığı Ŗzere işlem yapılmakla beraber; dairenin kararı Başkanlıkça denetçisine bildirildikten sonra, konu hakkında ayrıca sorumluların yazılı savunmaları alınır ve denetçi düşüncesiyle birlikte düzenlenecek bir yargılamaya esas raporda gösterilir. Dairece konunun kamu davası açılmasını gerektirecek nitelikte grlmemesi halinde dahi, denetçi tarafından gerekli görüldüğü takdirde aynı Şekilde sorumluların savunmaları alınır ve kendi düşüncesiyle birlikte anılan raporda gösterilir (SDY, md: 56).

Ancak, 6085 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde ihdas edilen hükme göre, hesap ve işlemlerin denetimi sırasında kamu zararına yol açan bir durumun tespit edilmesi halinde sorumluların savunmaları alınmak suretiyle yargılamaya esas rapor düzenlenmesi gerektiği hususu dikkate alındığında, suç duyurusunda bulunulan husus hakkında kamu zararı bulunmuyorsa denetçi tarafından yargılamaya esas rapor düzenlenmemesi gerekir.

BÖLÜM 3

SAYIŞTAY HESAP YARGISI

Sayıştay, hesap ve işlemler üzerinde mevzuata aykırılıkları, varsa buna bağlı olarak ortaya çıkan kamu zararını ve miktarını, bu hesap ve işlemleri gerçekleştiren görevlilerin sorumluluklarını yargılama suretiyle hükme bağlar.

Bu bölümde; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, ikincil mevzuatı ve diğer ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde Sayıştay hesap yargılaması açıklanmıştır.

3.1. Hesapların Yargılanması

Yargı faaliyeti, kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız kuruluşlar tarafından, hukuki uyumsuzlıkların ve hukuka aykırılık iddialarının özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmesi ve kesin hükme bağlanması faaliyetidir⁷.

Yargı faaliyetinin en önemli unsuru, bir hukuki uyumsuzluğın tüm yönleriyle esastan çözümlenerek karara bağlanması ve bu kararın kesin hüküm niteliği taşımasıdır. Kesin hüküm, davanın tarafları arasındaki hukuki ilişkinin, bütün bir gelecek için kati olarak tespiti veya düzenlenmesi ve aynı davanın hükmün kesinleşmesinden sonra yeniden açılmamasıdır.

⁷ 27.12.2012 tarih ve E.2012/102, K.2012/207 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı.

Sayıştay, sorumluların hesap ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı, hukuka aykırı ise kamu zararı doğurup doğurmadığı ve hukuka aykırı mali işlem ile kamu zararı arasında illiyet bağı bulunup bulunmadığı yolunda, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda öngörülen yargılama usullerini izleyerek bir inceleme yaptıktan sonra, her üç şartın da gerçekleşmesi durumunda kamu zararının sorumludan tazminine karar vermektedir. Anayasa'nın 160'uncü maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştayın bu kararının kesin hüküm niteliğinde olduğunun açıkça belirtilmesi ve bu karara karşı herhangi bir hukuki yola başvurma yolunun öngörülmemiş olması, Sayıştay kararının yargısal anlamda kesin hüküm niteliğinde olduğunu göstermektedir⁸.

Sayıştay denetçisinin, sorumluların hesap ve işlemlerinin kanuna aykırı olduğu ve bu nedenle kamunun zarara uğratıldığı iddiasını içeren yargılamaya esas raporunun Başkanlığa sunulmasıyla başlayan bir süreç olan hesap yargılaması: kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığı yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını (6085 sayılı Kanun, md: 2-e) ifade etmektedir.

Hesap yargılaması, Sayıştay denetçileri tarafından düzenlenen yargılamaya esas raporlar esas alınarak yapılmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay denetçisi tarafından sorgu düzenlenmeden ve bu sorgu ile sorumlu veya sorumluların savunmaları alınmadan hesap yargılamasının yapılması mümkün değildir (Oymak ve İnan, 2011: 32).

6085 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinin birinci fıkrasında, yargılamaya esas raporların, denetim sırasında kamu zararına yol açan hususların tespiti halinde düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Yine anılan hükme göre incelemeye alınan her hesapla ilgili yargılamaya esas rapor düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla yargılamaya esas rapor düzenlenmeyen hesaplar yargılamaya konu edilmemektedir. Diğer bir ifadeyle 6085 sayılı Kanun ile hesap incelemesi sonucunda mevzuata uygun görülen hesap ve işlemlerin ayrıca Sayıştay yargısına taşınarak hükme bağlanması uygulamasından vazgeçilmiştir (Geçgel, 2014: 36).

⁸ 27.12.2012 tarih ve E.2012/102, K.2012/107 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı.

Anılan Kanun maddesinde yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmalarının dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, uygulamada bu hükmün bir önemi bulunmamaktadır. Bu sadece söz konusu süre içerisinde sorumluların savunmalarını göndermemeleri halinde denetçinin mevcut bilgi ve belgelere göre yargılamaya esas raporu düzenlemesini sağlayan bir hükümdür. Yoksa dairelerin, belirtilen süreden sonra gönderilen savunmaları dikkate almamasını öngören bir hüküm değildir. Bu süreden sonra gönderilen savunmaların da dairelerce yargılamada dikkate alınması gerekir. Aksi takdirde bu savunmalarda sunulan, ancak yargılama sırasında dikkate alınmayan belgeler nedeniyle yargılamanın iadesi sebebinin doğma ihtimali söz konusu olabilir.

3.1.1. Yargılamaya Esas Rapora Savcı ve Üye Görüşü Verilmesi

Sayıştay denetçileri tarafından düzenlenen yargılamaya esas rapor temel alınarak yapılacak hesap yargılamasına geçilebilmesi için anılan esas raporla ilgili olarak savcı ve üye görüşü alınması gerekmektedir. Sayıştay Başkanı tarafından yargılanmak üzere yetkili daireye havale edilen yargılamaya esas rapor ilgili daire başkanı tarafından önce savcı görüşü alınmak üzere Sayıştay Başsavcılığına havale edilir. Sayıştay savcısı yirmi gün içinde yazılı görüşünü raporun ilgili sayfasına yazar ve imzalar, rapor Başsavcı tarafından daireye gönderilir. Zorunlu hallerde Başsavcı beş iş gününü geçmemek üzere ek süre verebilir. Savcı görüşü alınan bu rapor bu kez daire başkanı tarafından yazılı görüşü alınmak üzere ilgili daire üyelerinden birine havale edilir. İlgili üye de yirmi gün içinde yazılı görüşünü vermek durumundadır. Ancak daire başkanı üyenin gerekçeli talebi üzerine ek süre verebilir.

Savcı ve üye görüşü alan yargılamaya esas rapor dairedeki kıdemli raportör tarafından daire başkanı adına iş yükü göz önüne alınarak dairedeki raportör denetçilerden birine verilir. Bu raportör denetçi, söz konusu yargılamaya esas raporu inceleyerek yargılamaya hazır hale getirmek, yargılama heyetine sunmak ve yapılan yargılama sonucunda verilen kararlara ilişkin tutanak, ilam ve diğer kararları yazmakla görevlidir (6085

sayılı Kanun, md: 49, Sayıştay Dairelerinin alışma Usul ve Esasları (SDUE), md: 12 ve 13).

3.1.2. Yargılama Gündeminin Hazırlanması ve Duruşma Öncesi İşlemler

Hesabın yargılanmasına geçilebilmesi için yargılamaya esas raporla ilgili olarak savcı ve üye görüşünün alınması dışında yargılama öncesinde yapılması gereken diğer işlemler de bulunmaktadır. Bunlar gündemin hazırlanması ve gerek görülmesi halinde ilgililerin yargılamaya çağrılmaları ve sorumluların talebi üzerine yapılacak duruşma öncesi işlemlerin tamamlanmasıdır. Bu hususlar Sayıştay Dairelerinin alışma Usul ve Esasları'nın 9 ve 10'uncu maddelerinde düzenlenmiştir.

Anılan Esaslar'ın 9'uncu maddesinde dairelerin gündeminin hazırlanması, dağıtılması ve gündemde yer alan raporların ve diğer belgelerin heyet üyelerine ve savcıya gönderilmesiyle ilgili kurallara yer verilmiştir. Buna göre; dairelerde salı ve perşembe günleri için gündem düzenlenir. Daire başkanının istemi üzerine 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 yazılır.

Daire başkanınca belirlenen gündem, görüşmeden en az iki gün önce daire üyeleri ve ilgili savcıya bildirilir. Gündemin dağıtılmasından sonra ortaya çıkan ivedi veya süreli işlerin daire başkanının talebi ve heyetin kabulü ile aynı toplantıda görüşülmesi mümkündür.

Daire gündeminde yer alan yargılamaya esas rapor, ek rapor veya diğer belgeler talepleri halinde heyette yer alan üyelere gönderilir. Talebi halinde yargılamaya esas raporlar ve ek raporlar ilgili savcıya da gönderilir.

Daire başkanı, üyelerin görüşmelere ay itibariyle eşit sayıda katılımını sağlayacak şekilde heyeti oluşturur. Ancak mazereti bulunan üyenin yerine bir başka üyeyi davet edebilir.

3.1.3. Duruşmaya Çağrı ve Duruşma Talebi

SDÇUE'nin 10'uncu maddesinde çağrı ve duruşma usulü düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; 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.

Çağrının yapılıp yapılmayacağına heyetçe karar verilir. Çağrı üzerine gelenlerin açıklamaları dinlenir; hiçbiri gelmezse görüşme veya yargılamaya rapor üzerinden devam edilir.

Yargılamaya esas raporlar hakkında sorumlular duruşma talebinde bulunabilirler. Sorumlular bu taleplerini denetçi sorguları üzerine düzenleyecekleri savunmalarında belirtirler.

Ahizler duruşmaya fer'i müdahil olarak katılma isteklerini, bir dilekçe ile Sayıştaya bildirirler. Ahizler yargılamayı yapan dairenin bu başvuruyu kabul etmesi halinde duruşmaya katılarak açıklamalarını yaparlar.

Çağrı veya duruşma talebi üzerine davet; elektronik posta veya telefonla teyit edilmek şartıyla faks veya gerektiğinde resmi yazı ile yapılır. Çağrı veya davette, ilgililerden belirlenen gün ve saatte toplantı veya yargılamada hazır bulunması istenir.

Görüldüğü üzere duruşmaya çağrı ve duruşma talebi birbirinden farklı iki ayrı usuldür. Çağrı, dairelerin gerek görmesi halinde başvuru bir usulken, duruşma sorumluların talebi üzerine yapılması zorunlu olan bir yargılama usulüdür. Duruşma talebi olduğu halde talepte bulunanın yapılan duruşmaya davet edilmemesi ya da duruşmanın hiç yapılmaması bir usul eksikliği olup kararın bozulmasını gerektirir.

Nitekim Sayıştay Temyiz Kurulunun bir İlamında⁹ ; "...Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde; "...Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

⁹ 15.03.2016 tarih ve 41634 tutanak numaralı İlam.

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.” denilmekte,

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun “Hukuki dinlenilme hakkı” başlıklı 27’nci maddesinde;

“...(1) Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler.

(2) Bu hak;

a) Yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını,

b) Açıklama ve ispat hakkını,

c) Mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini, içerir.” denilmektedir.

Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları’nın “Çağrı ve Duruşma Talebi” başlıklı 10’uncu maddesinin ilgili 4’üncü ve 6’ncı fıkrasında ise;

“(4) Yargılamaya esas raporlar hakkında sorumlular duruşma talebinde bulunabilirler. Sorumlular bu taleplerini denetçi sorguları üzerine düzenleyecekleri savunmalarında belirtirler.

(6) Çağrı veya duruşma talebi üzerine davet; elektronik posta veya telefonla teyit edilmek şartıyla faks veya gerektiğinde resmi yazı ile yapılır. Çağrı veya davette, ilgililerden belirlenen gün ve saatte toplantı veya yargılamada hazır bulunması istenir.” denilmektedir.

Anayasa’nın 36’ncı maddesine göre herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Adil yargılanma hakkı, hak arama özgürlüğünün uzantısı niteliğindedir.

Ayrıca, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 27’nci maddesi uyarınca taraflar dinlenmeden, iddia ve savunmalarını beyan etmeleri için davet edilmeden hüküm kurulması, savunma hakkının kısıtlanması

niteliğinde olduğundan adil yargılanma hakkı ve hukuki dinlenilme hakkına aykırıdır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre duruşma talebinde bulunan sorumlulara duruşma hakkı tanınması gerekmektedir. Dolayısıyla sorumluların bu yöndeki talebi yerindedir....” denilerek duruşma talebinde bulunan sorumluların duruşmaya davet edilmeleri gerektiği, aksi durumun daire kararının bozulma sebebi sayılacağı belirtilmiştir. Bu bakımdan yargılamaya esas rapor veya ek raporlarda yer alan rapor maddelerinin hangileri ile ilgili olarak duruşma talebinin olduğunun ve bu talebin kimler tarafından yapıldığının titizlikle tespit edilmesi ve ilgililerin duruşmaya davet edilmeleri ve bunun için de duruşma talebinde bulunanların adı ve soyadı, adresleri ve diğer iletişim bilgileri ile talebin yapıldığı rapor maddelerinin belirtildiği ortak bir formun geliştirilmesi ve bu formun yargılamaya esas rapor ve ek raporlarda yer almasının zorunlu hale getirilmesi gerekir.

Ayrıca, her ne kadar anılan maddede sorumluların duruşma taleplerini denetçi sorguları üzerine düzenleyecekleri savunmalarında belirtmeleri gerektiği açıklanmışsa da savunma hakkının kutsallığı ilkesi gereğince savunmalarda bu talepte bulunulmayan hallerde yargılama yapılmaya kadar olan süre içinde verilecek bir dilekçeyle de duruşma talebinde bulunulması mümkündür.

Yapılan duruşmada açıklığa kavuşturulması gereken diğer bir husus da duruşma gününün kaç gün önceden talepte bulunanlara bildirilmesi gerektiğidir. Yukarıda da belirtildiği üzere 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 61'inci maddesinde yer alan 6085 sayılı Kanun'da yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmünden hareketle 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 140 ve 369'uncu maddeleri uyarınca duruşma tarihinin en az iki hafta öncesinde taraflara bildirilmesi gerekir.

Burada üzerinde durulması gereken diğerk bir husus da daire hükmünün temyiz kurulu tarafından bozulması nedeniyle dairece konunun yeniden hükme bağlanması sırasında temyiz başvurusu kapsamında yapılan duruşma taleplerinin daire tarafından dikkate alınıp alınmayacağı hususudur.

Bilindiğı üzere temyiz aşaması ile ilk derece yargılaması aynı yargı düzeni içerisinde yürütölen bir yargılamanın iki ayrı aşamasıdır. Bu iki ayrı yargılama aşamasının tabi olduğı usul ve esaslar farklıdır. Nitekim Temyiz Kurulu'nda duruşma yapılması 6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde hükme bağlanmışken, ilk derece yargılaması yapan dairelerde duruşma yapılması 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 80'inci maddesindeki yetkiye istinaden çıkarılan Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın 10'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Dolayısıyla söz konusu yargılama aşamalarına ait duruşma taleplerinin ayrı ayrı yapılması gerekir.

Kaldı ki temyiz aşamasındaki duruşma ile ilgili mevzuat hükümlerine istinaden dairelerde duruşma yapılamayacağına göre, temyiz itirazı kapsamında yapılan duruşma talebinin daire aşamasını da kapsadığı ileri sürülemez.

Bu nedenle, daire hükmünün bozulması nedeniyle dairece konunun yeniden hükme bağlanması sırasında temyiz başvurusu kapsamında yapılan duruşma taleplerinin dikkate alınmaması, diğerk bir ifadeyle bu nitelikteki dosyalarla ilgili olarak duruşma yapılabilmesi için daire aşamasındaki yargılamaya münhasıran ayrıca duruşma talebinin yapılmış olması gerekir.

3.1.4. Ahizlerin Hesap Yargılamasına Katılmaları

Ahizlerin hesap yargılamasına katılmaları hususuna da; anılan SDÇUE'de değinilmiş ve ahizlerin fer'i müdahil olarak bir dilekçeyle yapacakları başvurularının dairece kabul edilmesi halinde sadece duruşmaya katılabilecekleri öngörölmüştür. Kanaatimizce Sayıştay dairelerinin re'sen inceleme yetkisi olduğundan, gerçeğe ulaşmak amacıyla, ahizlerin görölmekte olan dava ile ilgili olarak sundukları yazılı açıklamaların da

dairelerce değerlendirilmesi gerekir. Bu sebeple de sorumluların duruşma talebinde bulunmadıkları hallerde dahi ahizlerin tek başına yapacakları duruşma taleplerinin de kabulü gerektiğini düşünüyoruz.

3.1.5. Hesapları Görüşme Usulü

Sayıştay dairelerinde hesapları görüşme usulü ayrıntılı olarak anılan SDÇUE'nin 7, 11 ve 12'nci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre;

Bir başkan ile altı üyeden oluşan daireler, başkan ve dört üye ile toplanır, oy hakkı bulunmaksızın Sayıştay savcısı da yargılamada hazır bulunur ve görüşünü açıklar, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir. Dairede görüşmeler daire başkanı tarafından yönetilir. Görüşmeye daire başkanının raportöre söz hakkı vermesi ile başlanır. Raportör raporun birinci maddesinden başlayarak sırayla sorgu konusu hususu, savunmaları, raporun sonuç kısmındaki denetçi düşüncesini, savcı ve üye görüşünü özetler. Raportörün belirtilen şekilde yaptığı sunumu bittikten sonra müzakereye geçilir. Daire başkanı en kıdemsiz üyeden başlamak üzere üyelere konuyla ilgili söz hakkı verir. Karar aşamasına geçmeden önce savcıya söz hakkı verilir ve son görüşü alınır. Görüşmelerin yeterliliğini daire başkanı takdir eder. Ancak, konunun aydınlığa kavuşması için görüşmelere devam edilmesi üyelerce istenildiği takdirde daire başkanı bu görüşe katılmaz ise bu husus oylama ile çözülür.

Çoğunluk konunun daha derinlemesine incelenmesini gerekli görürse daire başkanı görüşmeyi bir başka güne bırakır. Bir dahaki görüşmeye bir zorunluluk olmadıkça aynı üyeler katılır. İkinci görüşme daire başkanının belirleyeceği en yakın tarihte yapılır.

Görüşmeler tamamlandıktan sonra oylama, yargılamadaki en kıdemsiz üyeden başlanarak kıdem sırasına göre yapılır. Üyeler oylamaya sunulan her konu hakkında oy kullanmak zorundadır, çekimser oy kullanamazlar. Daire başkanı görüşünü açıkladıktan sonra o konu hakkındaki görüşme bitmiş olur. Kararlarda azınlıkta kalan daire üyeleri karşı oy gerekçelerini en fazla bir hafta içinde yazılı olarak daire başkanına verir.

3.2. Hesapların Hükme Bağlanması

Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması ve hesap yargılaması sonucunda verilebilecek daire kararları 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 50'nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine de karar verilebilir.

Hesap yargılaması sırasında, mahkemelere veya yürütölen bir soruşturma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle belgeleri bulunmayan hesap yargılamasına konu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesi ve kovuşturma veya soruşturma sonucunun beklenmesine gerek görölen hallerde, bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak hüküm dışı bırakılabilir. Hüküm dışı bırakılan hususlara ilişkin noksanlıklar giderildikten sonra bu hesap ve işlemlerin yargılanmasına devam edilir. Buna göre; Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda esas olarak;

- Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna, eski deyimini ile sorumluların beraatine veya
- Kamu zararının sorumlulardan tazminine

olmak üzere iki ayrı karar verilmektedir. Ayrıca bu iki karar dışında gerekli görölen hususların ilgili mercilere bildirilmesi veya istisnai hallerin oluşması halinde, Sayıştay yargısında kullanılan bir terim olan ve dosyadaki eksiklikler nedeniyle hükme bağlanamayan konunun hükme bağlamaya elverişli olan konulardan ayırma kararı anlamına gelen "hüküm dışı bırakma" kararı da verilebilmektedir.

Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda verilebilecek kararlar Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın 14'üncü maddesinde de sayılmıştır; Anılan maddeye göre 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 husus bulunmadığına,
- Gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine

karar verilebilmektedir.

Anılan Esaslar'ın 28'inci maddesinin ikinci fıkrasında; Dairelerce, ilamların bu Usul ve Esaslar'a ekli 2, 3, 4 ve 5 numaralı formlara uygun olarak düzenleneceği belirtilmiştir. İlamın düzenlenmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 3/1 örnek numaralı formda da yargılama sonucunda verilen kararların niteliğine göre ilamın aşağıdaki gibi düzenleneceği belirtilmiştir. Buna göre ilamlar;

- Yargılama sonunda tazmin kararı verilmesi halinde; “ sonucu oluşan ... TL kamu zararının sorumlularından müştereken ve müteselsilen, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 53'üncü maddesi gereği işleyecek faizleri ile ödettirilmesine oybirliğiyle/oyçokluğuyla,”

- Tahsil edilmek suretiyle ilişigi giderilen hususlar hakkında; “... TL ... kamu zararı aşağıdaki tabloda tarih ve sayıları yazılı makbuzlarla tahsil edildiğinden ilişilecek husus kalmadığına oy birliğiyle/oyçokluğuyla,”

- Yersiz tahsil edilen miktarın iadesi hakkında; “Yersiz tahsil edilen ve aşağıda ayrıntısı gösterilen tutarların ahizlerine (sorumludan veya sorumlulardan tahsil edildi ise sorumluya veya sorumlulara) iadesine oybirliğiyle/oyçokluğuyla,”

- Mevzuatına uygun olduğu anlaşılan hesap ve işlemler hakkında; “Mevzuatına uygun olduğu anlaşılan ... TL ile ilgili olarak ilişilecek husus bulunmadığına oybirliğiyle/oyçokluğuyla,”

• Kamu zararı oluşmayan hesap ve işlemler hakkında; “Kamu zararı oluşmayan ... TL ile ilgili olarak ilişilecek husus bulunmadığına oybirliğiyle/oyçokluğuyla,”

• Hesap ve işlemlerin hůkım dışı bırakılması hususunda; “... TL’lik işlemin hůkım dışı bırakılmasına oybirliğiyle/oyçokluğuyla,”

şeklinde dzenlenmektedir.

Görıldüğü üzere 6085 sayılı Kanun’un 50’nci maddesindeki “hesap ve işlemlerin yasal dzenlemelere uygunluğuna”, eski deyimini ile sorumluların beraatına veya “kamu zararının sorumlulardan tazminine” şeklindeki kararlar anılan Esaslar’da “kamu zararının sorumlulara müştereken ve müteselsilen ödettirilmesine, tahsil edildiğinden ilişilecek husus kalmadığına, yersiz tahsil edilen miktarın iadesine, mevzuatına uygun olduğundan ilişilecek husus bulunmadığına ve kamu zararı oluşmadığından ilişilecek husus kalmadığına” şeklinde beş çeşit karara dönüşmüştür.

Esasında anılan mevzuat hůkümleri birlikte değerlendirildiğinde “kamu zararı oluşmadığından ilişilecek bir husus bulunmadığına”, “mevzuata uygun olduğundan ilişilecek husus bulunmadığına” ve “yersiz tahsil edilen miktarın iadesine” şeklindeki kararlar, “hesap ve işlemlerin yasal dzenlemelere uygunluğuna” kararı; “kamu zararının sorumlulara müştereken ve müteselsilen veya sorumlusuna münferiden ödettirilmesine” ve “tahsil edildiğinden ilişilecek husus kalmadığına” şeklindeki kararlar ise tazmin kararı kapsamında verilen kararlardır.

Burada üzerinde durulması gereken bir husus da mevzuata aykırı ödemenin hesap yılında tahsil edilmesi halinde; “ilişilecek husus bulunmadığına” mı, yani işlemin mevzuatına uygunluğuna mı? yoksa “tazmin mahiyetinde tahsil edildiğinden ilişilecek husus kalmadığına” mı? kararı verilmesi gerektiği konusudur.

Uygulamada bazı daireler mevzuata aykırı ödeme yılı içinde tahsil edildiğinde ilişilecek husus bulunmadığına, yani hesap ve işlemin yasal dzenlemelere uygunluğuna karar verirken, bazı daireler tazmin

mahiyetinde tahsil edildiğinden ilişilecek husus kalmadığına kararı vermektedir.

“İlişilecek husus kalmadığına” karar veren daireler mevzuata aykırı ödemenin denetçi sorgusu üzerine yapıldığı gerekçesine dayanırken, “ilişilecek husus bulunmadığına” karar veren daireler ise tahsilat denetçi sorgusu üzerine de yapılmış olsa 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 51’inci maddesi uyarınca kamu idaresi hesapları mali yıl esasına göre tutulduğundan, hesap yargılamasında sorumluluğun bir mali yıl içindeki hesap ve işlemlerin tamamının dikkate alınarak belirlenmesi gerekeceği, yılı içinde tahsilatla mevzuata aykırı ödemenin giderildiği ve hesap yılı sonu itibariyle bu mevzuata aykırı ödemeden bahsedilemeyeceği gerekçesine dayanmaktadır.

3.2.1. Yargılama Aşamasında Bilirkişi İncelemesi

Hesap yargılamasına konu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesi halinde bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak hüküm dışı bırakılabilir. Bu kapsamda daireler hüküm dışı bırakılan yargılamaya konu hususla ilgili bilirkişi incelemesi yaptırabilir.

Bilirkişi, çözümü uzmanlık, özel veya teknik bilgi gerektiren durumlarda başvuru, o konunun uzmanı kişilere hukuk dilinde verilen addır. Sayıştayda da gerek denetim aşamasında gerekse yargılama aşamasında çözümü özel uzmanlık veya teknik bilgi gerektiren hâllerle karşılaşılmaktadır. Özellikle yatırım harcamalarının denetimi ve yargılanmasında bilirkişi incelemesine ihtiyaç duyulabilmektedir.

Sayıştay yargılaması bağlamında, vakıa ya da hüküm mahkemesi sıfatıyla hareket eden, yani uyuşmazlığı gören, bu bağlamda vakıa tespiti ve delil değerlendirmesini yapan ve somut uyuşmazlık hakkında da hükmü veren birimler, ilk derece mahkemesi sıfatını taşıyan dairelerdir (Tanrıver, 2016: 275). Temyiz Kurulu ise tarafların başvurusu üzerine dairece alınan kararların salt hukuki denetimini yapan temyiz mercii niteliğindeki bir

yargı organıdır. Bu bakımdan hesap yargılaması aşamasında bilirkişi incelemesine ancak vakıa denetimi yapan ilk derece mahkemesi niteliğinde olan daireler başvurabilir. Temyiz Kurulu vakıa denetimi yapmadığı için gerek temyiz incelemesi ve gerekse karar düzeltilmesi kanun yollarında bilirkişi incelemesi yaptırılmaz. Daireler ise gerek ilk yargılama sırasında gerekse yargılamanın iadesi sırasında bilirkişi incelemesi yaptırabilirler.

Birer hesap mahkemesi olan dairelerce yaptırılacak bilirkişi incelemesi; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 61'inci maddesine istinaden 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndaki hükümlere göre yürütülmektedir.

3.2.1.1. Bilirkişi İncelemesi Yaptırılan Hâller ve Talepte Bulunabilecekler

6100 sayılı Kanun'un 266'ncı maddesinin birinci fıkrasında, "Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir... Ancak genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvuramaz... Hukuk öğrenimi görmüş kişiler, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu belgelendirmedikçe, bilirkişi olarak görevlendirilemez." denilerek bilirkişiye başvurulacak hâller düzenlenmiştir. Bu hükme göre Sayıştay daireleri tarafından bilirkişi incelemesi yaptırılabilmesinin temel şartı, çözümü hukuk dışında özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerin varlığıdır. Bu hâllerin varlığı durumunda taraflardan birinin talebi üzerine veya Sayıştay dairesi kendiliğinden bilirkişi incelemesi yaptırabilmektedir.

Tarafların her talebi üzerine Sayıştay daireleri bilirkişi incelemesine karar vermek zorunda değildir. Çünkü bilirkişi incelemesinin ön şartı çözümü hukuk dışında özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerin varlığıdır. Bu şartın yokluğu durumunda, taraflar bilirkişi inceleme talebinde bulunsalar dahi bilirkişi incelemesine karar verilmemesi gerekmektedir.

3.2.1.2. Bilirkişi Sayısı

6100 sayılı Kanun'un 267'nci maddesi hükmü uyarınca, bilirkişi olarak yalnızca bir kişinin görevlendirilmesi esas olmakla birlikte, gerekçesi açıkça gösterilmek suretiyle tek sayıda, birden fazla kişiden oluşacak bir kurulun bilirkişi olarak görevlendirilmesi de mümkündür.

3.2.1.3. Bilirkişinin Görevlendirilmesi

6100 sayılı Kanun'un 268'inci maddesine göre; bilirkişiler, bölge adliye mahkemelerinin yargı çevreleri esas alınmak suretiyle bilirkişilik bölge kurulu tarafından hazırlanan listede yer alan kişiler arasından seçilir. Ancak kendi bölge listesinde ilgili uzmanlık alanında bilirkişi olmasına rağmen diğer bir bölgedeki bilirkişinin, görevlendirme yapılan yere daha yakın bir mesafede bulunması durumunda, bu listeden de görevlendirme yapılabilir. Bölge kurulunun hazırladığı listede bilgisine başvurulacak uzmanlık dalında bilirkişi bulunmaması hâlinde, diğer bölge kurullarının listelerinden; burada da bulunmaması hâlinde, Bilirkişilik Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (d), (e) ve (f) bentleri hariç birinci fıkrasında yer alan şartları da taşımak kaydıyla listelerin dışından bilirkişi görevlendirilebilir. Listelerin dışından görevlendirilen bilirkişiler, bölge kuruluna bildirilir. Kanunların görüş bildirmekle yükümlü kıldığı kişi ve kuruluşlara görevlendirildikleri konularda bilirkişi olarak öncelikle başvurulur. Ancak kamu görevlilerine, bağlı buldukları kurumlarla ilgili dava ve işlerde, bilirkişi olarak görev verilemez.

Sayıştay daireleri de bilirkişi incelemesi yaptırdıklarında bilirkişilik bölge kurulu tarafından hazırlanan listelerde yer alan kişiler arasında bilirkişi görevlendirmesi yapmak zorundadır. Bunun için öncelikle ilgili bilirkişilik bölge kuruluna yazı yazılarak bilirkişi listelerinin istenilmesi gerekmektedir. Bu listeler temin edildikten sonra listelerde yer alan konunun uzmanı kişiler arasında bilirkişi görevlendirilmesi yapılabilir.

3.2.1.4. Bilirkişilik Görevini Kabulle Yükümlü Olanlar

6100 sayılı Kanun'un 270'inci maddesinde bilirkişilik görevini kabule zorunlu olan kişi ve kuruluşlar;

- Resmî bilirkişiler ile 6100 sayılı Kanun'un 268'inci maddede belirtilmiş bulunan listelerde yer almış olanlar,

- Bilgisine başvurulacak konuyu bilmeksizin meslek veya zanaatlarını icra etmesine olanak bulunmayanlar,

- Bilgisine başvurulacak konu hakkında, meslek veya sanat icrasına resmen yetkili kılınmış olanlar,

şeklinde sıralanmıştır.

Bu kişilerin, ancak tanıklıktan çekinme sebeplerine veya mahkemece kabul edilebilir diğer bir sebebe dayanarak bilirkişilikten ekinebilmesi mümkündür.

3.2.1.5. Bilirkişiye Yemin Verdirilmesi

6100 sayılı Kanun'un 271'inci maddesi hükmü uyarınca, listelere kaydedilmiş kişiler arasından görevlendirilmiş olan bilirkişilere, bilirkişilik bölge kurulu veya bulunduğu yer il adli yargı adalet komisyonu huzurunda, "Bilirkişilik görevimi sadakat ve özenle, bilim ve fenne uygun olarak, tarafsız ve objektif bir biçimde yerine getireceğime, namusum, şerefim ve kutsal saydığım bütün inanç ve değerlerim üzerine yemin ederim." şeklindeki sözler tekrarlatılmak suretiyle yemin verdirilmektedir. Bu bilirkişilere, görevlendirildikleri her dava veya işte ayrıca yemin verdirilmez; sadece görevlendirme yazısında, bilirkişilere önceden etmiş buldukları yemine bağlı kalmak suretiyle oy ve görüş bildirmek zorunda oldukları hususu hatırlatılır.

Bilirkişiler, listelere kaydedilmemiş olan kişiler arasından grevlendirilmişse kendilerine, görevlendiren mahkemece, huzurda, göreve başlamadan önce, yukarıda belirtilen şekilde yemin verdirilmektedir. Yemine ilişkin tutanak, hâkim, zabıt ktibi ve bilirkişi tarafından imzalanmaktadır.

Sayıştay dairelerince bu listede yer alan kişiler arasında bilirkişi görevlendirmesi yapıldığında ayrıca yemin verdirilmesine gerek bulunmamaktadır.

3.2.1.6. Bilirkişinin Görev Alanının Belirlenmesi

6100 sayılı Kanun'un 273'üncü maddesi hükmüne göre; bilirkişinin görevlendirilmesine ilişkin kararda, inceleme konusuna, bilirkişinin cevaplaması gereken sorulara ve raporun verilme süresine yer verilmesi zorunludur. Bilirkişiye, görevlendirme yazısının ekinde, inceleyeceği şeyler, dizi pusulasına bağlı olarak ve gerekiyorsa mühürlü bir biçimde teslim edilmekte; ayrıca bu husus tutanakta gösterilmektedir.

3.2.1.7. Bilirkişinin Görev Süresi

6100 sayılı Kanun'un 274'üncü maddesine göre, bilirkişi raporunun hazırlanması için verilecek süre üç ayı geçemez. Bilirkişinin talebi üzerine, kendisini görevlendiren mahkeme gerekçesini göstererek, süreyi üç ayı geçmemek üzere uzatabilir. Belirlenen süre içinde raporunu vermeyen bilirkişi görevden alınıp, yerine bir başka kimse, bilirkişi olarak görevlendirilebilir. Bu durumda mahkeme, görevden alınmış olan bilirkişiden, görevden alındığı ana kadar yapmış olduğu işlemler hakkında açıklama yapmasını talep eder ve ayrıca bilirkişinin dizi pusulasına bağlı bir biçimde görevi sebebiyle incelenmek üzere kendisine teslim edilmiş bulunan dosya ve eklerini mahkemeye hemen tevdi etmesini ister. Ayrıca hukuki ve cezai sorumluluğuna ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, bilirkişiye ücret ve masraf adı altında hiçbir ödeme yapılmamasına karar verilebilir ve gerekçesi gösterilerek gerekli yaptırımların uygulanması bilirkişilik bölge kurulundan talep edilir.

3.2.1.8. Bilirkişinin Haber Verme Yükümlülüğü

6100 sayılı Kanun'un 275'inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca, bilgisine başvuru bilirkişinin, kendisine tevdi olunan görevin, uzmanlık alanına girmediğini, inceleme konusu maddi vakıaların açıklığa kavuşturulması ve tespiti için uzman kimliği bulunan başka bir bilirkişi ile işbirliğine ihtiyaç duyduğunu veya görevi kabulden kaçınmasını haklı kılabilecek mazeretini bir hafta içinde görevlendirmeyi yapan Sayıştay dairesine bildirmesi gerekmektedir.

Bilirkişinin, incelemesini gerçekleştirebilmek için bazı hususların 6nceden soruşturulması ve tespiti ile bazı kayıt ve belgelerin getirilmesine ihtiyaç duyması hâlinde bunun sağlanması için bir hafta içinde kendisini g6revlendiren Sayıştay dairesine bilgi vermesi ve talepte bulunması gerekmektedir.

3.2.1.9. Bilirkişinin G6revini Bizzat Yerine Getirme Y6k6ml6l6ė6

6100 sayılı Kanun'un 276'ncı maddesine g6re; bilirkişi, Sayıştay dairesince kendisine tevdi olunan g6revi bizzat yerine getirmekle y6k6ml6 olup g6revinin icrasını kısmen yahut tamamen başka bir kimseye bırakması m6mk6n değildir. 6nk6 bu g6rev bilirkişiye sahip olduğu uzmanlık bilgisi nedeniyle verilmiş olup bu vasıf onunla sıkı sıkıya bağlı olduğundan devredilemez.

Ayrıca bilirkişi, yargılama s6reci içinde kamu g6revi yapmakta olup bu g6revin yerine getirilmesinde kamu hukuku ilkelerine tâbidir. Kamu hukuku alanında bu konudaki temel ilke ise kamu g6revinin ilgisi tarafından bizzat yerine getirilmesidir. Bu ilkenin doğal sonucu olarak da bilirkişilik g6revinin de bizzat bilirkişi tarafında yapılması zorunludur.

3.2.1.10. Bilirkişinin Yetkileri

Bilirkişi; g6revini, g6revlendirmeyi yapan Sayıştay dairesinin sevk ve idaresi altında y6r6t6r. Bilirkişi, g6rev alanı veya sınırları hakkında teredd6de d6şerse bu teredd6d6n6n giderilmesini her zaman, g6revlendirmeyi yapan Sayıştay dairesinden isteyebilmektedir.

6100 sayılı Kanun'un 278'inci maddesinin 66nc6 ve d6rd6nc6 fıkralarında, "Bilirkişi, incelemesini gerçekleştirirken ihtiyaç duyarsa, mahkemenin de uygun bulması kaydıyla, tarafların bilgisine başvurabilir. Taraflardan birinin bilgisine başvurulacağı hâllerde, mahkemece bilirkişiye taraflardan biri bulunmaksızın diğerinin dinlenemeyeceği hususu 6nceden hatırlatılır.

Bilirkişinin oy ve g6r6ř6n6n açıklayabilmesi için bir Şey 6zerinde inceleme yapması zorunlu ise mahkeme kararı ile gerekli incelemeyi

yapabilir. Bu işlemin icrası sırasında taraflar da hazır bulunabilir.” denilmektedir.

Sayıştay dairelerince yapılan yargılamada taraflardan biri de Sayıştay savcısıdır. 6100 sayılı Kanun’un 278’inci maddesinin yukarıda yer verilen fıkralarında da belirtildiği üzere bilirkişi, ancak tarafları bir arada bulunmaları şartıyla dinleyebilecektir. Sayıştay savcısının Ankara’da bulunduğu durumu dikkate alındığında taşrada yapılacak bir bilirkişi incelemesinde tarafların dinlenmesinin zor olduğu açıktır.

3.2.1.11. Bilirkişi Açıklamalarının Tespiti ve Raporlanması

6100 sayılı Kanun’un 279’uncu maddesinde;

“(1) Mahkeme, bilirkişinin oy ve görüşünü yazılı veya sözlü olarak bildirmesine karar verir.

(2) Raporunda, tarafların ad ve soyadları, bilirkişinin görevlendirildiği hususlar, gözlem ve inceleme konusu yapılan maddi vakıalar, gerekçe ve varılan sonuçlarla, bilirkişiler arasında görüş ayrılığı varsa, bunun sebebi, düzenlenme tarihi ve bilirkişi ya da bilirkişilerin imzalarının bulunması gerekir. Azınlıkta kalan bilirkişi, oy ve görüşünü ayrı bir rapor hâlinde de mahkemeye sunabilir.

(3) Mahkeme, bilirkişinin oy ve görüşünü sözlü olarak açıklamasına karar verirse, bilirkişinin açıklamaları tutanağa geçirilir ve tutanağın altına bilirkişinin de imzası alınır. Kurul hâlinde görevlendirme söz konusu ise bilirkişilerin bilgilerine başvuru hususu hemen aralarında müzakere etmelerine imkân tanınır ve müzakere sonucunda açıklanan oy ve görüş, tutanakla tespit edilip; tutanağın altı, bilirkişilere imza ettirilir.

(4) (Değişik: 3/11/2016-6754/54 md.) Bilirkişi, raporunda ve sözlü açıklamaları sırasında çözümünü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlar dışında açıklama yapamaz; hâkim tarafından yapılması gereken hukuki nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamaz.”

denilerek bilirkişi raporunda yer alması gereken hususlar ve bilirkişi tarafından yapılacak sözlü açıklamaların tespit usulü belirtilmiştir.

Sayıştay yargılamasında kamu idaresi hesabı kapsamında sorumluların hesap ve işlemleri kesin hükme bağlandığından bilirkişi raporlarında ayrıca ilgili kamu idaresi hesabının adına yer verilmesinde fayda olduğu değerlendirilmektedir.

3.2.1.12. Bilirkişi Raporunun Verilmesi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz

6100 sayılı Kanun'un 280'inci maddesine göre bilirkişi; raporunu, varsa kendisine incelenmek üzere teslim edilen şeylerle birlikte bir dizi pusulasına bağlı olarak mahkemeye verir, verildiği tarih rapora yazılır ve duruşma gününden önce birer örneği taraflara tebliğ edilir.

Anılan Kanun'un 281'inci maddesinde ise; "(1) Taraflar, bilirkişi raporunun, kendilerine tebliği tarihinden itibaren iki hafta içinde, raporda eksik gördükleri hususların, bilirkişiye tamamlattırılmasını; belirsizlik gösteren hususlar hakkında ise bilirkişinin açıklama yapmasının sağlanmasını veya yeni bilirkişi atanmasını mahkemeden talep edebilirler.

(2) Mahkeme, bilirkişi raporundaki eksiklik yahut belirsizliğin tamamlanması veya açıklığa kavuşturulmasını sağlamak için, bilirkişiden, yeni sorular düzenlemek suretiyle ek rapor alabileceği gibi, ayin edeceği duruşmada, sözlü olarak açıklamalarda bulunmasını da kendiliğinden isteyebilir.

(3) Mahkeme, gerçeğin ortaya çıkması için gerekli görürse, yeni görevlendireceği bilirkişi aracılığıyla, tekrar inceleme de yaptırabilir." hükmüne yer verilerek bilirkişi raporuna itiraz konusu düzenlenmiştir.

Anılan hükümlere göre, bilirkişi tarafından düzenlenen raporun taraflara tebliği zorunludur. Sayıştay yargılamasının özelliği dikkate alındığında söz konusu tebliğin, bilirkişi raporunun ilgili denetçiye gönderilmesi, denetçi tarafından sorumluların savunmalarının alınarak sonucunda ek rapor düzenlenmesi ve bu ek raporun Sayıştay savcısına

havale edilerek görüşünün alınması şeklinde uygulanması gerektiği kanaatini taşımaktayız. Çünkü Sayıştay dairelerince yapılan yargılama, Sayıştay denetçileri tarafından düzenlenen yargılamaya esas rapor baz alınarak yapılmakta olup bu raporlar birden fazla konuyu içerebilmektedir. Bu durumda, bilirkişi incelemesi yapılan konu hüküm dışı bırakılıp diğer konular hükme bağlanarak bu rapora istinaden yapılan yargılama sonuçlanmaktadır. Hüküm dışı bırakılan bu hususların yargılanması için de Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 48'inci maddesinin birinci fıkrası gereğince ilgili denetçi tarafından ek rapor düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca yargılamanın amacı olan gerçeğe ulaşmak bakımından da uyuşmazlık konusu kamu zararını tespit eden denetçinin bilirkişi raporuyla ilgili görüşünün alınmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre, hükme bağlanan hesap ve işlemlerle ilgili olarak düzenlenen Sayıştay ilamlarında, anılan Kanun'un 51'inci maddesi hükmü uyarınca denetçi görüşüne yer verilmesi zorunlu olduğundan, bahse konu bilirkişi raporuyla ilgili olarak denetçi görüşünün alınmaması, dosyanın son durumuyla ilgili denetçi görüşünün alınmaması anlamına gelmekte, bu da bir usul eksikliği oluşturmaktadır (Geçgel, 2016: 7).

3.2.1.13. Bilirkişi Gider ve Ücreti

6100 sayılı Kanun'un 283'üncü maddesinde; bilirkişiyse, sarf etmiş olduğu emek ve mesaiyle orantılı bir ücret ile inceleme, ulaşım, konaklama ve diğer giderlerinin ödeneceği belirtildikten sonra bu konuda, Adalet Bakanlığınca çıkarılacak ve her yıl güncellenecek olan tarifenin esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye binaen Adalet Bakanlığınca çıkarılan Hukuk Muhakemeleri Kanunu Bilirkişi Ücret Tarifesinde doğal olarak adli yargıdaki dosyaların niteliği esas alınarak ücret belirlenmesi yapılmıştır.

Anılan Tarife'nin 7'nci maddesinde, "Hâkim, işin mahiyetine göre bu Tarifede yazılı bilirkişi ücretlerini artırabilir ve indirebilir." denilmekte olduğu için Sayıştay daireleri bilirkişi ücretini takdir ederken anılan Tarifede yazılı ücretle sınırlı değildir.

3.2.2. Kamu İdaresi Hesaplarının İncelenme ve Hükme Bağlanma Süresi

Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 66'ncı maddesinde, "Saymanların hesapları Sayıştaya noksansız verildiği tarihten itibaren iki yıl içinde yargılanamadığı takdirde hükmen onanmış sayılır.

...şu kadar ki, sayman hesabını oluşturan cetvellerle eki belgelerdeki maddi hata ve tutarsızlıklar nedeniyle hesabın hükme bağlanmaya elverişli görölmediğinin daire kararıyla saptanması halinde, sayman hesabının verilme tarihi, hesabın tam ve doğru olarak düzenlendikten sonra Sayıştaya geldiği tarihtir." denilerek sayman hesaplarının noksansız verildiği tarihten itibaren iki yıllık süre içerisinde hükme bağlanması ön görölmüş idi. Bu iki yıllık süre hak düşürücü süre olup, bu süre içerisinde yargılanmayan sayman hesaplarının yargılanması mümkün değildi. Ancak, hükmen onanma tarihinden itibaren beş yıl içinde yargılamanın iadesi şartlarının oluşması halinde, yargılamanın iadesine karar verilen konularla sınırlı olarak sayman hesabının hükme bağlanması mümkün idi.

6085 sayılı Kanun'da ise hesapların hükme bağlanması belirli bir süre ile sınırlandırılmamıştır. Her ne kadar anılan Kanun'un 24'üncü maddesinin birinci fıkrasında, daire başkanlarının, çalışmaya ara verilmesi süresi hariç en geç altı ay içinde, dairelerine havale edilen yargılamaya esas raporların karara bağlanmasını ve bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesini sağlamakla görevli olduğu öngörölmüşse de bu süre hesapların belirli bir süre içerisinde hükme bağlanmasını ifade eden bir süre olup, hak düşürücü nitelikte bir süre değildir.

6085 sayılı Kanun'da hesapların incelenmesi ve hükme bağlanması süresi ile ilgili olarak özel düzenleme olmaması Sayıştayın kamu idaresi hesaplarını hiçbir süreye bağlı kalmaksızın her zaman inceleyip hükme bağlayacağı anlamına gelmez. Bu hukuk güvenliği ilkesine de ters olur.

Kural olarak, inceleme dönemi biten bir hesap tekrar incelemeye alınmamalıdır. Aynı şekilde denetçinin de inceleme dönemi bittikten sonra bu döneme ilişkin olarak re'sen inceleme yapmaması gerekir. İnceleme

dönemi biten hesaplar, ancak bir ihbara konu edilen veya hesabın inceleme döneminde tespit edilemeyip bir sonraki hesap döneminde tespit edilen hususlarla sınırlı olarak verilen yetki çerçevesinde incelenmesi mümkün olmalıdır.

Zira 6085 sayılı Kanun'un 77'nci maddesinde de genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerine ilişkin her çeşit belge ve bilginin ilgili idarenin muhasebe biriminde, diğer idarelerin ise kendi bünyelerinde saklanacağı hüküm altına alınmış, bu belge ve bilgilerin Sayıştaya gönderilmesi, Sayıştay tarafından iadesi, ilgili idaresince saklanması ve yok edilmesine ilişkin hususların ise yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir.

Bu hükme dayanılarak çıkarılan “Belgelerin Sayıştaya Gönderilmesi, İadesi, Saklanması ve Yok Edilmesine İlişkin Yönetmelik” in 5'inci maddesinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerine ilişkin, elektronik ortamda üretilenler dahil, her türlü kayıt, belge ve bilgilerin, üst yöneticiler veya görevlendireceği harcama yetkilileri ile muhasebe yetkilileri tarafından; diğer kamu idarelerinde ise en üst yöneticiler veya görevlendireceği yetkililer tarafından denetime hazır olarak bekletileceği ifade edilmiştir.

Ancak bu bekletme anılan Yönetmelik'in 9'uncu maddesinde yer alan düzenleme bağlamında belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu madde de; “Kamu idarelerinin hesap ve işlemlerine ilişkin her çeşit belge ve bilgi, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için ilgili idarenin kontrol ve gözetiminde bütçe yılının bitiminden başlayarak zaman aşımını kesen ve durduran haller hariç on yıl süreyle saklanır. Belge ve bilgilerin saklanma süresi ile ilgili olarak kamu idarelerinin kendi mevzuatlarında yer alan hükümler saklıdır.” denilerek hesapların incelenmesi amacıyla geriye gidilebilecek sürenin dolaylı yoldan da olsa azami 10 yıl olduğu belirtilmiştir.

Bilindiği üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 74'üncü maddesinde de; kamu zararının meydana geldiği

ve bu Kanun'da belirtilen para cezalarının verilmesini gerektiren fiilin işlendiği yılı izleyen malî yılın başından başlamak üzere zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla onuncu yılın sonuna kadar tespit ve tahsil edilemeyen kamu zararları ile para cezalarının zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda bahsedilen Kanun maddeleri ve Yönetmelik hükmü Sayıştayın kamu idaresi hesaplarını inceleme ve yargılama yetkisinin kamu zararının zamanaşımına uğrama süresi ile sınırlı olduğunu göstermektedir.

3.2.3. Ölen Sorumlu Hakkında Dava Açılması ve Hüküm Verilmesi

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 114'üncü maddesi hükmüne göre bir davada davacı ve davalı olmak üzere iki tarafın bulunması temel bir dava şartıdır. Temel dava şartı olan taraf ehliyeti ise aynı Kanun'un 50'nci maddesinde düzenlenmiş olup söz konusu madde hükmüne göre medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olanlar davada taraf ehliyetine sahiptir. 4721 sayılı Medeni Kanun'un 8 ve 28'inci maddelerine göre de gerçek kişilerden ancak sağ olanlar medeni haklardan yararlanabildiğinden, davada taraf ehliyetine sahip olanlar ancak yaşayanlar olabilir. Diğer bir ifadeyle anılan mevzuat hükümlerine göre ölen kişilerin davada taraf olma ehliyeti yoktur. Bu nedenle hukuk yargılamasında ölen kişiye karşı açılan davalar temel dava şartı olan taraf ehliyetinin yokluğu nedeniyle reddedilmektedir.

Ancak yanılığıyla, ölmüş kişiye karşı dava açmış olan davacı, bu yanılığısını düzelterek, davaya ölmüş davalının mirasçılara karşı devam edilmesini isteyebilir (Kuru, 2015: 94).

Dava açıldıktan sonra taraflardan birinin ölmesi halinde ise dava konusu mirasçuları ilgilendirmekte ise (bunlar mal varlığı haklarına ilişkin davalardır) mirasçuları davaya dâhil edilerek davaya devam edilir. Mirasçuları ilgilendirmeyen davalarda ise dava konusuz kalacağından davanın reddine karar verilir.

Hukuk yargılamasında durum böyle olmakla birlikte hesap yargılamasında durum farklıdır. Çünkü hesap yargılamasında hukuk yargılamasının aksine mahkemelerin re'sen araştırma yetkileri bulunmaktadır. Bu yetkinin sonucu olarak hesap yargı yerindeki mahkeme dava konusunu re'sen inceleyip sonuçlandırabilmektedir. Hukuk yargılamasında ise mahkemeler tarafların iddiaları ile bağlıdır. Bir anlamda dosyanın hazırlanma yükümlülüğü taraflara aittir. Bunun doğal sonucu olarak da davada mutlaka tarafların davaya müdahil olması istenilmektedir.

İşte ayrı yargı düzenindeki mahkemelerin davayı çözmedeki bu yetki farklılığı ölen kişi ile ilgili olarak dava açılıp açılmayacağı ve dava açılmasının sonucu olan hüküm kurulup kurulamayacağı konusunda da farklı sonuçlar doğurmuştur. Yukarıda da belirttiğimiz üzere hukuk yargılamasında ölen kişiye karşı dava açılması mümkün değilken, hesap yargılamasında ölen kişi ile ilgili olarak dava açılıp hüküm kurulmakta ve bu kapsamda tazmin kararı verilebilmektedir¹⁰. Hesap yargılamasında ölen kişi hakkında hüküm verilmesinin diğer bir gerekçesi de; hesap yargı düzeninde borcun varlığı ancak yapılacak yargılama sonucunda sabit olmaktadır. Henüz borcun var olup olmadığı belli değilken, ölen sorumluların mirasçılarının savunmalarının alınması usul ekonomisi ilkesine aykırı olur.

Kaldı ki hesap yargısı yerinde yukarıda da belirttiğimiz üzere mahkemeler (daireseler) re'sen araştırma yetkisine sahip olup, yapılacak yargılama sonucunda beraat kararı verebilir. Beraat kararı verilecek bir konuda mirasçılarının davaya dâhil edilmesi ise onlara eziyet vermek dışında başka bir sonuç doğurmaz ve yargılamanın amacına hizmet etmez.

Ancak, tazmin kararı verilmesi halinde ilam sorumlularının mirasçılarında tebliğ edilerek, mirası reddetmeyen sorumlulara kanun yollarına başvuru hakkı tanınmış olur. Uygulamada da hakkında tazmin kararı verilen ve mirası reddetmeyen sorumlular kanun yollarına başvurmakta ve bu başvuruları da kabul görmektedir.

¹⁰ Sayıştay 6. Dairesinin 27.05.2014 tarih ve 12703 tutanak sayılı Ek İlamı, Sayıştay 5. Dairesinin 14.04.2016 tutanak tarihli 181 sayılı İlamı.

3.3. Tutanakların ve İlamların Düzenlenmesi

Sayıştay daire kararlarına ilişkin tutanakların düzenlenme usul ve esasları, Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın 16'ncı maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddeye göre; verilen hüküm ve kararlar gerekçeli olarak tutanağa bağlanır ve daire başkanı ve üyeler tarafından imzalanır. İki nüsha olarak düzenlenen tutanakların imzalı nüshası raportörlük arşivinde saklanır. Bir nüshası da rapor dosyası ile birlikte Arşiv Müdürlüğüne gönderilir. Ek raporlara ilişkin tutanaklar hakkında da aynı usul uygulanır.

İlamların düzenlenme usul ve esasları ile ilamlarda yer alması gereken hususlara ise 6085 sayılı Kanun'un 51 ve anılan Esaslar'ın 17'nci maddelerinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Tutanaklara göre gerekçeli olarak düzenlenen ilamlardan gereği kadar nüsha çıkartılır. İlamlardan ikişer nüshası daire başkanı ve üyeler tarafından imza edildikten sonra imzalı nüshalardan biri dairede alıkonulur, diğeri ve imzasız nüshaları rapor dosyası ile birlikte Sayıştay Başkanlığına verilir. Ek ilamlarda da aynı usul uygulanır.

İlamlarda aşağıda sıralanan hususlar yer alır;

- Daire ve karar numarası, ilgili kamu idaresinin veya hesabın adı ve denetim dönemi,
- Raporu düzenleyen denetçinin, savcının ve ilamı yazan raportörün ad ve soyadları,
- 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,

- Kararın hukuki dayanakları ile gerekçesi, tazmin hükmolunan hallerde tazmin miktarı ve uygulanacak faizin başlangıç tarihi ile ödeme tutarlarına ait ahiz listesi,
- Tahsil edilmek suretiyle ilişığı giderilmiş hususlar ve ahizleri ile tahsilât miktarları,
- Sorgu üzerine tahsil edilmiş olan miktarların yersiz tahsil edildiğine karar verilmesi durumunda, tahsilâta ilişkin belgelerin tarih ve numarası, sorumluların ve ahizlerin ad ve soyadları ile iade gerekçesi,
- Hüküm dışı bırakılan hususlar,
- Kararın tarihi, oybirliği veya oy çokluğu ile verilmiş olduğu ve varsa muhalefet şerhi,
- Hesap yargılamasını yapan daire başkan ve üyelerinin ad ve soyadları ile imzaları.

Tarafların elinde bulunan ilamların farklı olması durumunda daire arşivinde korunan ilam esas alınır. İlam başkan veya üyelerden biri tarafından herhangi bir sebeple imzalanmazsa imza edilmemesinin sebebi belirtilir.

Anılan Esaslar'ın 16'ncı maddesinin birinci fıkrasında, “Verilen hüküm ve kararlar gerekçeli olarak tutanağa bağlanır ...” denildikten sonra 17'nci maddesinin birinci fıkrasında; “Tutanaklara göre gerekçeli olarak düzenlenen ilamlardan ...” ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere ilamların tutanaklara göre daha gerekçeli düzenlenmesi gerekir. Tutanak aslında bir ölçüde kısa karar olarak da nitelendirilebilir. Bu nedenle tutanakta kanaatimizce uyuşmazlığın konusu ve verilen hükme kısaca yer verilmesi yeterlidir. Kelime anlamı “bildirmek-bildirim” demek olan ilam, yapılan yargılamayı, yani tarafların iddia ve cevaplarıyla ortaya koydukları delilleri ve gerekçeli hükmü kapsayan belgelerdir (Sayıştay Başkanlığı, 1973: 133). Bu nedenle ilamların sayılan bu unsurları taşımaları ve daha açıklayıcı olmaları zorunludur.

Gereke, hem davanın taraflarına kararın nedenini aeklayan, hem de temyiz yoluyla incelemeyi kolaylaştıran, hükmün zorunlu unsurlarından biridir. Ayrıca kararların gerekçeli olması, mahkeme kararının saygınlığıyla da ilgilidir. Her kararın gerekçesi ne denli güçlü olursa verilen karar da o denli saygın olur. Gerekçeli kararlar olaylarla hüküm arasında neden-sonuç ilişkisi kurarak kararların bilimselliğini ve güvenilirliğini de sağlar (Oymak ve İnan, 2011: 54).

İlamlarda; ilgili mercilere (Cumhuriyet Savcılığına, idaresine veya bakanlığına) bildirilmesi niteliğindeki kararlara yer verilmesi gerekip gerekmediği konusunda da tereddüt yaşanmaktadır. Bu kararların idari nitelikte kararlar olduğu, bu nedenle ilamda yer almamaları gerektiği ileri sürülebilirse de; 6085 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi ile Sayıştay Dairelerin Çalışma Usul ve Esasları'nın 17'nci maddesinin incelenmesi halinde görüleceği üzere ilamlarda denetçi ve savcı görüşüne yer verilmesi zorunludur. Denetçi veya savcı görüşünde ilgili mercilere bildirilmesi talebinin olması halinde bu talebe ve bu talebin kabul edilip edilmediği yönündeki daire kararına yer verilmesi mecburidir.

Kaldı ki Sayıştay Dairelerin Çalışma Usul ve Esasları'nın ekinde yer alan "İlamların Düzenlenmesine İlişkin Açıklamalar" başlığının 1'inci bendinde; "Yargılamaya esas raporda yer alan her maddeye ilamda yer verilir." denilmektedir. Bu hükme göre de yargılamaya esas raporda yer alan iddiaların ve bu iddialarla ilgili olarak verilen kararların tamamına ilamda yer verilmesi gerektiği açıktır.

3.3.1. Kamu İdaresi Hesabına İlişkin Bir Asıl İlam Düzenlenmesi

Sayıştay, hesap yargısı yetkisi çerçevesinde kamu idaresi hesabını ve bu kapsamda sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama konusu edip hükme bağlayarak ilam düzenlemektedir. Bu yetkinin kullanımı ile ilgili olarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile hesabın tamamının hükme bağlanması uygulamasından vazgeçildiği için, artık kamu idaresi hesabı kapsamında sorumluların hesap ve işlemleri ayrı ayrı yargılama konusu yapılabileceği, diğer bir ifadeyle, bir yıla ait kamu idaresi hesabıyla ilgili

olarak birden fazla yargı raporu düzenlenip ayrı zamanda yargılamaya konu edilerek ayrı ayrı ilam düzenlenebileceği ileri sürülebilirse de; sorumluların bir mali yıl içinde sorumluluk doğuran hesap ve işlemlerinin ayrı ayrı yargılama konusu edilmesi, görülmekte olan bir davanın kısımlara bölünmesi anlamına gelir. Çünkü 5018 sayılı Kanun’un 51’inci maddesi uyarınca kamu idaresi hesapları, diğer deyişle sorumluların hesap ve işlemleri, bir dönemi kapsayacak şekilde çıkarılmaktadır. Dolayısıyla, sorumluların sorumluluk doğuran hesap ve işlemlerinin bu dönem çerçevesinde ele alınıp çözümlenmesi gerekir. Bir dönem çerçevesinde ele alınıp çözümlenmek durumunda kalınan sorumluluğun belirlenmesi işine ilişkin davanın da aynı olması zaruridir. Bu noktada mülga 832 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Kanun arasında bir fark bulunmamaktadır (Geçgel, 2014: 32).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 48’inci maddesinin birinci fıkrasında; “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yıl sonu itibarıyla yargılamaya esas rapor düzenlenir. Ancak bu Kanunun 6’ncı maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen hususlara ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlar için mali yıl sonu beklenmez.” denilmektedir. Görüldüğü üzere bu hükümde kullanılan “mali yıl sonu itibarıyla yargılamaya esas rapor” ifadesinden her hesap dönemine bağlı olarak o dönemde tespit edilen bütün kamu zararı iddialarını içeren tek yargılamaya esas rapor düzenlenmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Öte yandan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun “Hüküm ve tutanaklar” başlıklı 50’nci maddesinin birinci fıkrasında, yapılan hesap yargılaması sonucunda verilebilecek hükümler belirtildikten sonra üçüncü fıkrasında hesap yargılaması sırasında hüküm dışı kararı verilecek haller düzenlenmiştir. Sayıştay hesap yargısında kullanılan bir terim olan “hüküm dışı” terimi, dosyadaki eksiklikler nedeniyle hükme bağlanamayan konunun hükme bağlamaya elverişli olan konulardan ayrılmasına ilişkin karardır. Bu bağlamda 6085 sayılı Kanun’da birden fazla yargı raporu ve

bu yargı raporlarının ayrı zamanlarda yargılamaya konu edilip ayrı ayrı ilam düzenlenmesi öngörölmüş olsaydı, hüküm dışı müessesesine yer verilmezdi. Çünkü bu halde her konu ayrı raporlanıp ayrı dava konusu edileceğinden eksiklikler giderilmeden dosya karara çıkarılmaz ve dolayısıyla da hükme bağlamaya elverişli olmayan dosyaya ilişkin hüküm dışı kararı, diğer bir ifadeyle ayırma kararına ihtiyaç duyulmazdı.

Anılan Kanun'da tek bir yargılamaya esas rapor ve bu yargılamaya esas raporun aynı yargılamaya konu edilmesi öngöröldüğü içindir ki, rapor içeriğindeki konulardan biriyle ilgili olarak dosyada bulunan eksikliğin diğer konuların hükme bağlanmasına engel teşkil etmemesinin sağlanması için, eksikliğin bulunduğu konunun diğerlerinden ayrılmasına imkân sağlayan yöntem olan hüküm dışı kuralına yer verilmiştir.

Bu hüküm dışı bırakılan hususlar eksiklikler tamamlandıktan sonra düzenlenecek ek raporla yeniden yargılamaya konu edilmekte olup, bu yargılama sonucu ek tutanak ve ek ilam düzenlenmektedir. Düzenlenen bu ek tutanak ve ek ilama da yeni numara verilmektedir.

Netice itibariyle, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre Sayıştay denetçisi tarafından bir hesap dönemi itibariyle denetlenen kamu idaresi hesabı için kamu zararının tespit edilmesi durumunda döneme ilişkin hesap ve işlemlerin tamamını içeren bir adet yargılamaya esas rapor ve bu rapor kapsamında yer alan sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanması sonucunda da tek ilam düzenlenmesinin zorunlu olduğu anlaşılmaktadır.

3.4. İlamların Tebliği

Tebliğ sözcüğü haber verme, bildirme ve bildiri anlamında kullanılmaktadır. İlamların tebliği de davaya ilişkin kararın usulüne uygun olarak ilgililere bildirilmesidir. Davada tebliğin büyük önemi vardır. Tarafların yaptıkları usul işlemlerinin, tamamlanıp hüküm ifade edebilmesi için ekseriyetle tebliğ edilmiş olması gerekir (Kuru vd., 2001: 876).

6085 sayılı Kanun'un 52'nci maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştay ilamlarının; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edileceği belirtilerek Sayıştay ilamlarının kimlere tebliğ edileceği tek tek sayma suretiyle düzenlenmiştir. Ancak, bu kimseler arasında yargılamaya esas raporu düzenleyen Sayıştay denetçisi sayılmamıştır. Anılan Kanun'un 55, 56 ve 57'nci madde hükümleri dikkate alındığında bunun sebebinin Sayıştay denetçisine kanun yollarına başvurma yetkisinin verilmek istenmemesi olduğu anlaşılmaktadır.

3.4.1. İlamların Vekile Tebliği

Tebliğat konusunda üzerinde durulması gereken hususlardan biri de vekile tebligat yapılmasıdır. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 11'inci maddesinde; "...Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir. Eğer tebligat birden fazla vekile yapılmış ise, bunlardan ilkinde yapılan tebliğ tarihi asıl tebliğ tarihi sayılır. Ancak, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun¹¹, kararların sanıklara tebliğ edilmelerine ilişkin hükümleri saklıdır. ...Avukat tarafından takip edilen işlerde, avukatın bürosunda yapılacak tebligatlar, resmî çalışma gün ve saatleri içinde yapılır.

Kanuni mümessilleri bulunanlara veya bulunması gerekenlere yapılacak tebligat kanunlara göre bizzat kendilerine yapılması icap etmedikçe bu mümessillere yapılır." denilerek vekile ve kanuni mümessile tebligat ile ilgili uyulması gereken kurallar açıklanmıştır.

Görüldüğü üzere anılan maddede vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligatın vekile yapılması gerektiği öngörülmüştür. Bu durumda hesap yargısında vekille temsilin söz konusu olduğu hallerde avukata tebligatın yapılması kanaatimizce yeterlidir. Bu kanaatimiz kamu idaresi için de geçerlidir. Diğer bir ifadeyle kamu idaresinin yargılamaya katılması ve bunun hazine avukatı marifetiyle yapılması halinde tebligatın hazine

¹¹ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 18'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

avukatına yapılması yeterlidir. Ancak Sayıştay hesap yargısı uygulamasında, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda ilamın kimlere tebliğ edileceğinin özel olarak belirtildiğı gerekçesiyle, vekille temsilin söz konusu olduğı hallerde tebligat, hem müvekkile hem de vekile yapılmaktadır.

Yine 7201 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen maddesine göre eğer bir kimsenin birden fazla vekili varsa, tebliğın bu vekillerden birine yapılmış olması yeterlidir. Eğer tebliğ birden fazla vekile yapılmışsa ilk yapılan tebliğ esas alınır ve bu halde kanunun tebliğ'e bağıladığı hukuki sonuçlar ilk tebliğın yapıldığı tarihte doğar.

Sayıştayda ilamlar sorumlulara her halükarda tebliğ edildiğı halde, unutulma veya bu hususta yaşanan tereddütler nedeniyle vekile tebliğ edilmeyen durumlarla da karşılaşmaktadır. Bu gibi durumlarda 7201 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinde yer alan, "Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğ'e muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiğı tarih, tebliğ tarihi addolunur." şeklindeki hüküm uyarınca, vekil ilamdan haberdar olduğunda tebligat yapılmış sayılır, ancak tebliğ tarihi vekilin ilamdan haberdar olduğunu beyan ettiğı tarihtir.

3.4.2. İlamların Fer'i Müdahile Tebliğı

Fer'i müdahile ilamın tebliğ edilip edilmeyeceğı konusunda 6085 sayılı Kanun ile Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu durumda 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na müracaat edilmesi gerekmekte olup, anılan Kanun'un 68'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "Mahkeme, katıldığı noktadan itibaren, taraflara bildirilen işlemleri müdahile de tebliğ eder." hükmü dikkate alındığında ilamın fer'i müdahile de tebliğ edilmesi gerektiğı açıktır.

3.4.3. Sayıştay İlamlarının Yayınlanması

Sayıştay yargı kararlarının kamuoyu ile tam ve zamanında paylaşılmasının, yargılamanın şeffaflığını sağlayacağı ve adil yargılamaya olan güveni artıracacağı gerekçeleriyle bu kararlar Sayıştayın web sayfasında yayımlanmaktadır.

Sayıştayın 2014-2018 Stratejik Planında yer alan “Adil, hızlı, şeffaf ve etkin işleyen bir yargı için süreç ve altyapıyı geliştirmek” amacı doğrultusunda Sayıştay Başkanlığınca çıkarılan 15.12.2015 tarih ve 2015/11 sayılı Genelge uyarınca Sayıştay daireleri ve Temyiz Kurulu kararları ilgililerine tebliğ edilmek üzere İlam Müdürlüğüne gönderilmesinden itibaren 30 gün içinde Sayıştay web sayfasında yayımlanmaktadır. Doğal olarak bu kararlar, kararda yer alan sorumluların, ahizlerin, firmaların isimleri ile kimlik ve iletişim bilgileri, karara konu işin adı ile parasal tutar, idarenin adı vb. hususlar kişisel verilerin korunması amacıyla ilgili raportör tarafından çıkarıldıktan sonra yayımlanmaktadır.

Dairelerce yargısal hüküm tesis edilmeyen kararlar (hüküm dışı ve ilgili mercilere yazılan kararlar vb.) ise yayımlanmamaktadır.

3.5. İlamların Tavzihi ve Düzeltilmesi

Tavzih 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 52’nci maddesinde düzenlenmiş olup istisnai bir usul hukuku müessesesidir. Anılan Kanun’un 52’nci maddesinin ikinci fıkrasında, “Sayıştay dairelerinden veya Temyiz Kurulundan verilen kararlar müphem ise taraflardan her biri bunların tavzihini yahut tarafların adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaların sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesini isteyebilir.” denilerek ilamların tavzih ve düzeltilmesi şartları düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere anılan maddede; verilen kararlar anlaşılammakta veya çelişkili hükümler içermesi nedeniyle hakiki manasının tayininde tereddüt yaşanmakta ise tarafların hükmü veren Sayıştay dairesine veya Temyiz Kuruluna müracaatla bunun açıklanmasını isteyebilecekleri kabul edilmiştir. Tavzihten amaç hükümdeki hakiki mananın ortaya çıkarılmasıdır. Tavzih kural olarak sadece hüküm fıkrası hakkında olur, hükmün gerekçesi ile ilgili olarak tavzih yoluna başvurulamaz. Tavzih bir kanun yolu değildir. Dolayısı ile hükmün tavzihi yolu ile önceden kurulan hüküm değiştirilemez veya yeni bir şey ilave edilemez.

İlam hükmünde tarafların adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıkları ise eski tabirle ilamın tashihi Kanun'da kullanılan yeni tabirle ise ilamın düzeltilmesi yoluyla giderilebilir. İlamın düzeltilmesi bir kanun yolu olan karar düzeltilmesinden farklı olup bu kanun yoluyla karıştırılmamalıdır.

Tavzih için taraflardan birinin talebi gerektiği ve re'sen tavzih yapılamadığı halde, hakimin re'sen tashih yapabileceğini de kabul etmek gerekir¹². Her ne kadar anılan hükümde ilamların tavzihi ve düzeltilmesi için tarafların istemde bulunabileceği belirtilmişse de kanatimizce tavzih için mutlaka taraflardan birisinin talebi gerektiği halde, ilamların düzeltilmesi hesap mahkemesince madde metninde öngörülen usul kurallarına uyulması şartıyla re'sen yapılabilir. Ancak, bu halde de hükmün değiştirilmesi yoluna gidilmesi mümkün değildir.

Anılan madde hükmüne göre, tavzih veya düzeltme dilekçeleri karşı taraf sayısından bir nüsha fazlasıyla verilir. Kararı vermiş olan daire veya Kurul işi inceler ve lüzum görürse dilekçenin bir nüshasını, tayin edeceği süre içerisinde cevap verilmek üzere, diğer tarafa tebliğ eder. Cevap iki nüsha olarak verilir; bunlardan biri tavzih veya düzeltmeyi isteyen tarafa gönderilir. Görevli daire veya Kurulun bu husustaki kararı taraflara tebliğ olunur. Tavzih veya düzeltme, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir.

3.6. İlamların İnfazı

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 53'üncü maddesi uyarınca Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumludur. İlamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur.

Anılan madde hükmünde ilamlarının infazı için kesinleşme şartı öngörölmüştür. Ancak, söz konusu hükümde ilamın kesinleşme tarihi ve biçimi ile ilgili özel bir düzenleme yapılmamıştır. Genellikle bir mahkeme ilamı belirli süre içinde aleyhine kanun yollarına başvurulmaması veya

¹² (<http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/ankarabarasu/tekmakale/2003-2/2.pdf>).

kanun yollarına gidildiği halde nihai merciin kararına bağlanması üzerine kesinleşmektedir. Hesap yargılamasında da durum aynıdır (Feyzioğlu, 1984: 433). Bu durumda Sayıştay ilamının kesinleşmesi temyiz edilmişse Temyiz Kurulunun kararını vermesiyle, şayet temyiz edilmemişse temyiz süresinin geçmesiyle olur.

Yine anılan hükme göre ilamların, kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde infaz edilmeleri gerekmekte olup, ilamların infazından ilamın gönderildiği üst yöneticiler sorumludur.

6085 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında; "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, Sayıştayın 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 Sayıştayca 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." denildikten sonra dördüncü fıkrasında "Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen ve gereklerini yerine getirmeyenler hakkında da üçüncü fıkradaki hükümler uygulanır." denilmektedir.

Anılan Kanun'un 9 ve 53'üncü maddeleri birlikte irdelendiğinde, Sayıştay ilamı ile tazminine karar verilen tutar doksan gün içinde rızaen ödenirse ilam infaz edilmiş olmakta ve İcra ve İflas Kanunu hükümlerine müracaata gerek kalmamaktadır. Ancak bu süre içinde ödenmezse 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre takip ve tahsili işlemlerine başlanması, bu işlemlere başlanmaması halinde ise üst yöneticilerin aylıklarının Sayıştayın istemi üzerine yarım olarak ödenmesi, yarım aylık ödenmeye başlandıktan sonra Sayıştayca belirtilen süre içerisinde ilamların

infazı ile ilgili gerekli işlemlerin yapılmasını sağlamayan üst yöneticilerin bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturmanın yapılması gerekir.

6085 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan Sayıştay Başsavcısının Sayıştay ilamlarının infazını izleme ve bu hususta gerekli işlemleri yapma görevi dikkate alındığında anılan Kanun'un 9'uncu maddesinde geöen "Sayıştayın istemi" ifadesinin Sayıştay Başsavcısına işaret ettiği açıktır.

Sayıştay ilamlarının kesinleşmesi konusunda yaşanan bir tereddüt de kesinleşmenin nasıl yapılacağı hususudur. Bugün uygulamada ilam bir bütün olarak dikkate alınarak sorumluların tamamına tebliğ edilmediköe ilamın kesinleşmediği kabul edilmektedir. Oysa ilamlar madde bazında sorumlulara tebliğ edildiğinden; ilamların kesinleşmesinin; ilam maddesinin ilgili olduğu sorumlular bazında yapılması gerekir. Diğer bir ifadeyle maddedeki sorumluların tamamına ilam tebliğ edilmişse o ilam maddesinin kesinleştiğinin kabul edilmesi gerekir.

3.6.1. Sayıştay İlamına Kesinleşme şerhinin Verilmesi

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 302'nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan, "Hükmün kesinleştiği, ilamın altına veya arkasına yazılıp, tarih ve mahkeme mührü konmak ve başkan veya hakim tarafından imzalanmak suretiyle belirtilir." şeklindeki hüküm gereğince Sayıştay ilamlarının kesinleştiğine dair imzanın daire başkanı veya üyelerden biri tarafından atılması gerekir. Ancak, hesap yargısının mevcut uygulamasında ilamın kesinleşme şerhine ilişkin herhangi bir işlem yapılmamaktadır.

3.6.2. İlamla Tazminine Karar Verilen Kamu Zararının Faiz Başlangıç Tarihi

Sayıştay ilamlarının infazı kapsamında üzerinde durulması gereken bir diğer husus da Sayıştay ilamıyla tazminine karar verilen kamu zararına

uygulanacak faiz oranı ve bu faizin başlangıç tarihidir. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 18'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre; kamu zararına olduğu tarihten itibaren faiz yürütülmekte iken, hesap yargılaması sonucunda tazminine karar verilen kamu zararına yani Sayıştay ilamıyla tazminine karar verilen kamu zararına 6085 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca hüküm tarihinden itibaren faiz uygulanması gerekmektedir. Bu durumda denetçi sorgusu üzerine kamu idarelerinin kamu zararını kabul ederek tahsil yoluna gitmeleri halinde faizin başlangıcı kamu zararının doğduğu tarih olduğu halde, tahsilat yapmayıp yargılamanın sonucunu beklemeleri halinde faizin başlangıcı hüküm tarihi olmaktadır.

Bu durum kamu idarelerinin, ahizler arasında ayırım yapmasına yol açabilir. Kamu idareleri, kimi ahizler için Sayıştay denetçisi sorgusuna konu edilen kamu zararı tespitine katılmak suretiyle doğduğu tarihten itibaren faiz uygulama yolunu seçerken, kimi ahizler için hesap yargılamasının sonucunu bekleme ve böylece daha az süre için faiz uygulama yolunu seçebilir. Bu nedenle, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yapılacak bir değişiklikle Sayıştay denetçisi sorgusuna konu edilip kamu idaresince kabul edilen kamu zararının da konuya ilişkin hesap yargılamasının hüküm tarihine kadar faizsiz tahsil edilmesi imkânının getirilmesi ahizler arasında yukarıda belirtilen ayırımın yapılmasının önlenmesi bakımından hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Ayrıca, şunu da belirtmek gerekir ki uygulamada genelde denetçi sorgusu üzerine kamu zararı faizsiz tahsil edilmektedir. Yargılamayı yapan daireler de bu tahsilatın faiziyle yapılması gerektiğine dair herhangi bir hüküm vermemektedir. Kanaatimizce dairelerin bu yaklaşımı doğrudur. Çünkü hesap mahkemesi açısından kamu zararının varlığı yargılamanın sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle hüküm tarihinden önce tahsil edilen kamu zararının faiziyle tahsil edilmesinin mahkemece istenilmesi mahkemenin kararını hüküm tarihinden önceye yürütmesi anlamına gelir ki bu yargılamanın amacına ve felsefesine aykırıdır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Sayıştay ilamlarının infazı kapsamında üzerinde durulması gereken bir diğer husus da Sayıştay ilamıyla tazminine karar verilen kamu zararına uygulanacak faiz oranı meselesidir. 6085 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, ilamlarda gösterilen tazmin miktarının hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak tahsil olunacağı belirtilerek bu konuda herhangi bir tereddüte yer bırakılmamıştır.

3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'un değişik 1'inci maddesinde, "Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde, miktarı sözleşme ile tespit edilmemişse bu ödeme yıllık yüzde oniki oranı üzerinden yapılır. Bakanlar Kurulu, bu oranı aylık olarak belirlemeye, yüzde onuna kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkilidir." denilerek kanuni faiz ile ilgili temel esas ve oran belirtildikten sonra belirtilen alt ve üst sınırlar içinde kalmak şartıyla Bakanlar Kuruluna bu oranı değiştirme yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetki çerçevesinde 19.12.2005 tarih ve 2005/9831 sayılı Kararı ile 01.06.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kanuni faiz oranını yıllık % 9 olarak değiştirmiş olup bu oran halen geçerliliğini korumaktadır.

3.6.3. Sorumluların Kamu Gücünden Yararlanarak Kamu Zararını Doğrudan Ahizinden Tahsil Etme Yoluna Gitmeleri

Sayıştay ilamlarının infazında yaşanan diğer bir sorun da söz konusu ilamlarla sorumlu tutulan sorumluların, sebep oldukları kamu zararını ödemeleri ve daha sonra ödedikleri tutarları sebepsiz zenginleşme hükümleri çerçevesinde ahizine rücu etmeleri gerekirken, anılan sorumluların kamu gücünden yararlanarak kamu zararını doğrudan ahizinden tahsil etme yoluna gitmeleridir. Bu da ahizlerin, idarelerin resen yaptıkları bu tahsilat işlemlerine karşı idari ve adli yargı yoluna başvurmalarına ve bunun sonucunda da hesap yargısı ile idari ve adli yargı yerleri arasında çıkan hüküm uyuşmazlığı sorununun doğmasına neden olmaktadır.

Bu sorunun giderilmesi için Anayasa'nın 158'inci maddesi ile 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'da değişiklik yapılarak Sayıştay kararları ile diğer yargı organları kararları arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını çözümlene yetki ve görevi Uyuşmazlık Mahkemesine verilmelidir.

3.7. Kanun Yolları

Mahkemeler tarafından verilen nihai kararların hatalı olmaları ya da en azından davayı kaybeden tarafta böyle bir kanaat uyandırmaları mümkündür. Bu nedenle mahkemelerce verilen kararların yeniden gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın giderilmesi arayışının sonucunda da adına kanun yolu denilen müessese oluşmuştur. Genel olarak kanun yolu/ yolları veya daha geniş ifadeyle yasal çare olarak adlandırılan bu yolla davanın tarafları ve bazı hallerde ilgili mercilerin istemi üzerine mahkeme kararları yeniden incelemeye tabi tutulmakta ve bu inceleme sonucunda hatalı kararların düzeltilmesi imkânı sağlanmaktadır.

Kanun yolu; olağan ve olağanüstü olmak üzere ikiye ayrılır. Olağan kanun yolu, son kararların kesinleşmesine engel olan kanun yolu türüdür. Temyiz bu türün tipik bir örneğidir. Olağanüstü kanun yolu ise, olağan kanun yollarına başvurulmasından sonra kesinleşen kararlarla olağan kanun yoluna süresi içinde başvurulmamış olması nedeniyle kesinleşen yargı kararlarına karşı tanınmış olan kanun yoludur. Yargılamanın iadesi bu kanun yolu türünün örneğidir.

Hesap yargısında temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi olmak üzere üç kanun yolu bulunmaktadır. Bunlardan temyiz ve karar düzeltilmesinin olağan kanun yolu olduğu konusunda bir tartışma yokken, yargılamanın iadesinin olağan üstü kanun yolu olup olmadığı konusunda duraksama yaşanmaktadır. Bu kanun yoluna başvurmada ilamın kesinleşme şartı aranmadığından bu yolun da olağan kanun yolu olduğu ileri sürülebilmektedir.

3.7.1. Kanun Yollarına Başurma

Hesap yargısında kanun yollarına başurma usul ve esasları 6085 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinde, kanun yollarına başurabilecekler ise anılan Kanun'un 52'nci maddesinin ilk fıkrasında düzenlenmiştir.

Anılan 54'üncü madde hükmüne göre; temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi talepleri, Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile yapılır. Dilekçeler Sayıştay Başkanlığına verilir veya gönderilir. İlgililer isterlerse evrakın alındığına dair kendilerine bir alındı verilir.

Dilekçelerde aşağıdaki hususlar bulunur:

- Başuruda bulunan kişinin ve varsa kanuni temsilcisinin veya vekilinin adı, soyadı, unvanı ve adresi.
- İlamın tarihi, numarası.
- İlgili hesabın adı ve yılı.
- Başurunun konusu.
- Hangi kanun yoluna başurulduğu ve başurunun hukuki sebepleri.
- Varsa duruşma talebi.

Dilekçelere ilgililer tarafından itirazlarını ispat edecek belgeler eklenir. Dilekçeler ve bunlara ekli belgelerin örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Dilekçelerin yukarıda belirtilen hususları ihtiva etmediğine, ilgisine göre Temyiz Kurulu veya Sayıştay dairesince karar verirse, eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlatılması dilekçe sahibine tebliğ olunur. Bu süre içinde eksiklikler tamamlanmazsa, ilgisine göre Temyiz Kurulunca veya dairesince başurunun reddine karar verilir. şu kadar ki, başuru sahibinin kimliğini, imzasını, başuru konusu ilam hükmünü ve hangi kanun yoluna hangi sebeple başurulduğunu yeteri kadar belli edecek kayıtları ihtiva eden dilekçeler, diğer hususlar gösterilmemiş olsa bile kabul edilir.

Kanaatimizce ilgililerin T.C. kimlik numaralarının da dilekçede bulunması gereken zorunlu unsurlardan biri haline getirilmesi gerekir.

Çünkü dilekçelerdeki bu eksiklik nedeniyle ilamların tebliğinde sorunlar yaşanmaktadır. Oysa sorumluların T.C. kimlik numaralarının bilinmesi halinde adresleri de kolayca tespit edilerek tebligatın sorunsuzca yapılması sağlanabilir. Nitekim diğer yargı kollarında dava dilekçelerinde T.C. kimlik numarasına yer verilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

- **Kanun Yollarına Başvurabilecek Olanlar**

Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir. Daire tarafından verilen her iki tür hüküm hakkında da kanun yollarına başvurmak mümkündür.

Hesap yargısında kanun yollarına başvurabilecek olanlar 6085 sayılı Kanun'un 52'nci maddesinin birinci fıkrasında Sayıştay ilamlarının tebliğ edileceği belirtilen kişiler olup aşağıda sıralanmıştır,

- Sorumlular,
- Sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri,
- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı,
- İlgili muhasebe birimleri,
- Sayıştay Başsavcılığı.

6085 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde ihdas edilen hüküm uyarınca hesap yargılamasında yargılamanın iadesi talebinde bulunabilecekler arasında Sayıştay daireleri de sayılmıştır.

Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 63'ncü maddesinde de Sayıştay ilamlarının birer nüshasının sorumlulara, birer nüshasının sorumluların bağlı olduğu bakanlık veya daireye, iki nüshasının da, bir nüshası ilgili saymanlığa gönderilmek üzere Maliye Bakanlığına ve bir nüshasının da Savcılığa usulüne göre tebliğ olunması hükme bağlanmıştı. 6085 sayılı Kanun'un 52'nci maddesinin anılan 63'üncü maddeden esinlenerek hazırlandığı ve çok benzer olduğu görülmektedir. Farklılık Maliye Bakanlığına ilamın tebliğinin genel bütçeli idarelerle sınırlı kılınmasıdır. Saymanlık ibaresi de ilgili muhasebe birimi haline dönüştürülmüştür.

➤ **Sorumlu**

Sorumlu tanımına 5018 sayılı Kanun'da açıkça yer verilmemiştir. Sadece 5018 sayılı Kanun'un muhtelif maddelerinde sorumlu ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te ise sorumlu; "Kamu zararının oluşmasına sebep olan kamu görevlisi" şeklinde tanımlanmıştır

Kamu zararı uygulaması bakımından sorumluluk mali sorumluluktur. Sorumlular ise mali işlemlerin, kararlaştırılması, gerçekleştirilmesi, kontrolü ve muhasebe kaydı süreçlerinde yer alıp, bu işlemlere ilişkin belgeleri düzenleyen ve kontrolü gerçekleştiren kamu görevlileridir. Bu görevlileri; gelir, gider, mal ve muhasebe gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilileri ve muhasebe yetkilisi şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

Sorumlular kanun yollarına başvurmak suretiyle hesap yargılamasında verilen kararların tekrar gözden geçirilmesini sağlayarak kamu zararı yükümlülüğünden kurtulmak isterler.

➤ **Sorumluların Bağlı Olduğu Kamu İdareleri**

Hesap yargılaması Sayıştay denetçilerinin yaptığı uygunluk denetimlerinde tespit edilen kamu zararını esas almaktadır. Kamu zararı yoksa hesap yargılaması da yoktur. Hesap yargılaması ile kamu zararı sorumluları belirlenmektedir.

Sayıştayın hesap yargılaması sadece genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun tespiti ve hükme bağlanması ile sınırlı tutulmuştur. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ise, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden meydana gelmektedir (5018 sayılı Kanun, md: 3/a).

Dolayısıyla hesap yargılaması ile sorumlu tutulan kamu görevlilerinin görev yaptıkları kamu idareleri de kanun yollarına başvurmak suretiyle verilen kararın tekrar gözden geçirilmesini talep edebilirler.

➤ **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Maliye Bakanlığı**

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı da kanun yoluna başvurabilecekler arasında sayılmıştır. Bu bendin 832 sayılı mülga Sayıştay Kanunu'ndan kalma olduğu değerlendirilmektedir. Zira 659 sayılı KHK'nin yayımlanmasından sonra idareler hukuki işlemlerini kendi hukuk birimleri kanalı ile yapar hale gelmişlerdir. Dolayısıyla genel bütçeli idareler için de olsa Maliye Bakanlığının kanun yoluna başvuracaklar arasında sayılmış olması geçmişten gelen alışkanlığın sürdürülmeye devam edildiğini göstermektedir.

➤ **İlgili Muhasebe Birimleri**

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 8 ve 9'uncu maddelerine göre, tespit edilen kamu zararından doğan alacakların her biri için merkezde strateji geliştirme birimlerince, taşrada ise takibe yetkili birimce alacak takip dosyası açılır. Sayıştayca düzenlenen sorgular ihbar kabul edilerek yaptırılan kontrol, denetim veya incelemenin değerlendirilmesi sonucunda kamu zararının oluştuğuna karar verilmesi durumunda da alacak takip dosyası açılır.

Sayıştay ile adli ve idari yargı ilâmlarına konu kamu zararından doğan alacakların, ilâmların idaresine ulaştığı; kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen kamu zararından doğan alacakların ise yapılacak değerlendirme sonucunun yazılı hale getirildiği tarihten itibaren beş iş günü içerisinde, merkezde strateji geliştirme birimlerince, taşrada ise takibe yetkili birimce muhasebeleştirmeye esas belgelerinin birer nüshası muhasebe birimine gönderilerek, sorumlular ve ilgilileri adına muhasebe kayıtlarına alınması istenilir.

Muhasebe birimi, Sayıştay ilâmına istinaden bildirilenleri ilâmda belirtilen sorumlular adına; adli ve idarî mahkeme ilamlarına istinaden bildirilenleri tazminle yükümlü olduğu belirtilenler adına; bunların dışındakileri ise sorumlular ve ilgililer adına hesaplara kaydeder.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (md: 81-84), Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (md: 109-112), Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (md: 114, 119-120) gibi idari düzenlemelerde kamu zararının kişilerden alacaklar hesapları içinde değerlendirilmesi ve kaydedilmesi hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda Sayıştay ilamlarının tebliğ edileceği belirtilen kişiler arasında ilgili muhasebe birimlerinin sayılması normal gözükmektedir. Ancak, bunların da kanun yoluna başvurabilecekler arasında sayılmasınının 832 sayılı mülga Kanun'dan kalma olduğu değerlendirilmektedir.

➤ **Sayıştay Başsavcılığı**

Sayıştay Başsavcılığı iki farklı şekilde kanun yoluna başvurmaktadır;

✓ **Doğrudan Sayıştay Savcısının Kanun Yoluna Başvurması**

Sayıştay dairesi tarafından verilen hükme katılmayan savcı süresinde bu karara karşı doğrudan kanun yoluna başvurabilir. Bu durumda dilekçesini yazarak süreci başlatır.

Sayıştay savcısı tarafından verilen temyiz ve karar düzeltilmesine ilişkin dilekçeler Temyiz Kurulu Raportörlüğu ve Sayıştay Başkanlığı aracılığı ile karşı tarafa tebliğ edilir. Cevap süresi tebliğden itibaren otuz gündür. Bu cevaplar Temyiz Kurulu Raportörlüğu ve Sayıştay Başkanlığı aracılığıyla Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edilir. Sayıştay Başsavcılığı bu cevapları ilgili savcıya havale eder. Sayıştay savcısı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde cevaba cevap dilekçesi verir. Temyiz Kurulu Raportörlüğu ve Sayıştay Başkanlığı aracılığı ile bu cevaba cevap dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı tarafın tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde vereceği ikinci cevap dilekçesi ile dosya tekâmül eder.

Yargılamanın iadesinde ise savcının dilekçesi Sayıştay Başkanlığı kanalı ile yargılama dairesine gönderilir. Burada sürecin nasıl işleyeceği kanunda düzenlenmemiş, ancak kanaatimizce daire yargılamanın iadesi talebini yerinde görürse yargılama ilk derece yargılamasının tabi olduğu

usul ve esaslara göre yürütülmesi gerekir. Yani savcının talebi denetçiye havale edilmeli, denetçi tarafından sorumluların konu ile ilgili savunmaları alındıktan sonra bu savunmalar değerlendirilerek ek raporla daireye intikal ettirilmeli ve yargılama bu ek rapor üzerinden yürütülmelidir.

✓ **Sayıştay Denetçisinin Talebi Üzerine Sayıştay Başsavcısının Temyize Başvurması**

Sayıştay Başsavcısı 6085 sayılı Kanun'un 33'ncü maddesi bağlamında ilama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirerek temyize başvurabilir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunar. Bu hükme göre denetçinin temyiz talebinin ilgili savcıya havale edilmeksizin bizzat Sayıştay Başsavcısı tarafından değerlendirilmesi gerekir. Bu kapsamda denetçi tarafından yapılan temyiz başvurusu yerinde görülmedi ise Başsavcı tarafından gerekçesinin yazılarak ilgili denetçiye bildirilmesi, denetçinin talebine katılması halinde ise temyiz sürecinin yukarıdaki başlıkta belirtilen prosedür çerçevesinde bizzat kendisince yürütülmesi gerekir.

Sayıştay denetçisinin talebi üzerine Sayıştay Başsavcısının temyize başvurması durumunda taraflardan birisi murafaa talebinde bulunmuşsa duruşmaya Sayıştay Başsavcısının bizzat katılması gerekir. Çünkü Başsavcı yerine Sayıştay savcısının Temyiz Kurulunda duruşmaya katılması halinde, temyiz yetkisine haiz olduğu halde temyize gerek görmemiş olan savcının duruşmaya katılmak durumunda bırakılması gibi çelişkili bir durum ortaya çıkmaktadır.

Ancak, uygulamada bu temyiz başvuruları Sayıştay Başsavcısı tarafından ilgili savcıya havale edilmekte ve ilgili savcı tarafından gereği yapılmaktadır.

3.7.1.1. Temyiz

Temyiz, ilk derece mahkemesinin yasaya aykırı karar vermesi, yetkili olmaması veya yargılama yöntemine aykırı karar vermesi gibi durumlarda

kararın bozulması için yüksek dereceli mahkemeye başvurulmasıdır (Yılmaz, 1986: 720). 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 yoludur.

Temyiz olağan kanun yollarından en önemlisidir. Diğer olağan kanun yolu olan karar düzeltilmesi yolu ancak temyiz yoluna gidildikten sonra gidilebilen bir kanun yoludur. Adli ve idari yargıda, temyiz mercii, organik olarak bu yargı organlarının dışında fakat söz konusu mahkemelerin üzerinde yer alan Yargıtay ve Danıştaydır. Ancak, hesap yargısı yeri olan Sayıştayda durum farklıdır. Sayıştayda dairelerce verilen yargı kararlarının temyiz mercii, üyeleri Sayıştay dairelerinin başkanı ve üyeleri arasından Sayıştay Genel Kurulunca seçilen Sayıştay Temyiz Kuruludur.

• Temyiz Kurulunun Oluşumu

Sayıştayın teşkilat yapısı başlığında da belirttiğimiz üzere bu kurulun oluşumu 6085 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; 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. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanmadığı hallerde, dairelerden Kurula seçilmiş bulunan üye sayısını aşmamak ve 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. Kararı temyiz edilen daire başkan ve üyelerinin oy hakkı yoktur. Savcı, duruşmalı oturumlarda doğrudan, diğer oturumlarda ise Kurulun daveti üzerine toplantıya katılarak görüşünü açıklar.

Anılan madde hükmüne göre; Kurula seçilecek daire başkanları ile üyelerin görev süreleri dört yıl olup, her yıl Kurul üyelerinin dörtte birinin yenilenmesi ve üyeliği sona erenlerin dört yıl geçmeden tekrar seçilememesi gerekmektedir. Bu düzenleme, üye seçiminde aranan; “Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalması, bir önceki yıl Kurul üyeliği görevinin üzerinden en az 4 yıl geçmiş olması, her daireden en fazla 2 üyenin seçilebilecek olması” şeklindeki şartlar nedeniyle Kurula seçilecek yeterli sayıda üye bulunmasını zorlaştırmaktadır.

Sayıştayda sekiz yargılama dairesi olduğuna ve anılan maddenin birinci fıkrası hükmünde Kurulun dört daire başkanı ve her daireden seçilen iki üyeden oluşması öngörüldüğüne göre Kurulun biri başkan olmak üzere 20 üyesi bulunmaktadır. Genelde karar alınmasının sağlanmasının kolaylaştırılması amacıyla kurullar tek sayılı üye sayısından oluşturulur. Çift sayılı üye sayısından oluşan kurullarda, oy çokluğuyla karar alınmasının arandığı durumlarda oyların eşitliği halinde kararın oluşmasının sağlanabilmesi için Başkanın bulunduğu tarafın çoğunluğu sağlamış olduğu yönünde özel düzenleme yapılır. Anılan maddenin ikinci fıkrasında da Kurulun mevcudun salt çoğunluğu ile karar vereceği belirttikten sonra oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu tarafın çoğunluğu sağlamış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre, kanuni izin veya boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, Kurul başkanı toplantıya katılmayan üyelerin yerine, Kurul üyesi olmayan üyeler arasından yeter sayıyı sağlayacak kadar üyeyi toplantıya çağırabilecektir. Bu kuraldan hareketle, kanuni izin veya boş üyeliklerin toplantı nisabının sağlanmasına engel olmadığı hallerde, kanuni izinli olmayan başka üyelerin de toplantıya katılmaması nedeniyle toplantı yeter sayısının sağlanamaması durumunda, kanuni izinli olmayan üyelerin yerlerine Kurul dışından üye davet edilebileceği akla gelebilirse de bu anılan kanun hükmüne aykırı olur.

- **Temyiz Sebepleri**

6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Sayıştay dairelerinin ilamları; kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak ve hesap yargılaması usullerine riayet etmemek gibi sebeplerle temyiz edilebilir. Bu sebeplerin kapsamı aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

- **Kanuna Aykırılık**

Kanuna aykırılık, ilamın dayanağı olan kanunun yerinde olmaması veya yanlış olmasıdır. Buradaki kanun kavramı ile yürürlükteki hukuk kuralları, diğer bir ifadeyle mevzuat ve içtihatları birleştirme kararları kastedilmektedir.

- **Yetkiyi Aşmak**

Hukuk literatüründe yetki kavramı, davaya hangi yerdeki görevli mahkemenin bakacağını ifade eden bir kavramdır. Oysa Sayıştay dairelerinin yargılama yetkileri belli bir coğrafı bölgeyle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle buradaki yetkiyi açma kavramı adli ve idari yargı kolundaki anlamı ile kullanılmamıştır.

Hesap yargı kolunda yetkiyi açma kavramıyla; diğer yargı kollarının görev alanına giren bir konuda karar verilmesinin (Örneğin; hapis cezası verilmesi veya idari işlemin iptaline karar verilmesi gibi) veya idari işlem mahiyetinde olan kararlar verilmesinin (örneğin disiplin cezası vermesi gibi) kast edildiği anlaşılmalıdır.

- **Hesap Yargılaması Usullerine Riayet Etmemek**

Sorumluların savunmalarının alınmaması, savunmaların Sayıştay denetçisi yerine diğer denetim organı elamanınca alınması, yargılamaya esas raporla ilgili olarak üye ve savcı görüşünün alınmaması, sorumlulara otuz günlük savunma hakkının tanınmaması, duruşma talebine rağmen sorumluların duruşmaya çağırılmaması, sorgu ve duruşma günü tebligatının usulüne uygun yapılmaması, yetkisiz vekil huzurunda duruşma yapılması ve benzeri nedenler hesap yargılaması usullerine riayet etmemek kapsamındaki temyiz nedenlerine örnek verilebilir.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki 55'inci maddede “gibi sebeplerle” ibaresi kullanılarak temyiz sebeplerinin sayılanlarla sınırlı olmadığı belirtilmiştir. Bu durumda kanunda sayılanların dışındaki hangi sebeplerin temyiz sebebi sayılacağı ancak içtihatlarla geliştirilebilir. Sayıştay Temyiz Kurulu bu konuda bazı kriterler koymuş olmakla birlikte yargılamanın iadesi sebebi sayılmayan bütün kanuna aykırılıkları temyiz sebebi olarak kabul etmektedir (Oymak ve İnan, 2011: 80).

• Temyiz Talebinde Bulunabilecekler

Sayıştay daire ilamlarını temyiz edebilecek ilgililer; sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcılığıdır. Bunlar dışındaki kimselerce yapılan temyiz başvuruları esasa girilmeden Temyiz Kurulunca reddedilir. Bu bakımdan ahizlerce yapılacak temyiz başvuruları esasa girilmeden reddedilir.

Sayıştay denetçilerinin temyiz başvurusunda bulunabilecekler arasında sayılmaması büyük bir eksiklik. 832 sayılı Sayıştay Kanunu döneminden beri var olan bu eksiklik 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun “Başsavcılık” başlıklı 33'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan “İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunar. ...” şeklindeki hükümlerle Sayıştay denetçisine Sayıştay Başsavcılığı aracılığı ile temyiz başvurusu yetkisi verilmekle aşılmaya çalışılmıştır. Ancak, bu düzenleme uygulamada görülen ihtiyacı gideren nitelikte bir düzenleme değildir.

Anılan Kanun maddesinin teklifinde ilamın ilgili denetçiye tebliği öngörülmüş, ancak Plan Bütçe Komisyonunda Sayıştay denetçisine ilamın tebliğ edilmesinin süreci uzatacağı gerekçesiyle, teklifte yer alan “ilgili denetçi” ibaresi çıkarılmıştır. Plan Bütçe Komisyonunda yapılan bu değişiklik yerinde olmamıştır. Çünkü yargılamaya esas raporun hazırlık sürecinde gerçekleştirilen bütün inceleme, araştırma, gerekirse bilirkişi ve uzman çalıştırma, sorumluların ve ilgililerin bilgisine başvurma, yerinde fiili ve fiziki her türlü incelemeyi yapma, sorgu yazma, sorumluların

savunmasını alma ve nihayetinde yargılamaya esas raporu düzenleme görevi, bilfiil denetçi tarafından yerine getirilmekte, yargılama aşamasında da gerekmesi halinde dairenin istemi üzerine bilgi sunmaktadır. Buna karşılık Sayıştay Başsavcısı veya savcıları, yargılamaya esas raporun hazırlık (inceleme, denetim, sorgu, vb.) ve raporun yazımı sürecinde yer almamaktadır.

Özetle; hesap yargılamasına esas dosyayı hazırlayan, diğer bir ifadeyle yargılamanın ilk aşaması olan hazırlık aşamasını yürüterek dosyayı oluşturan ve böylece yargılamaya konu iddianın sahibi olan Sayıştay denetçisidir. Buna rağmen Sayıştay denetçisine kanun yollarına, özellikle de bu yollardan biri olan temyize başvuru yetkisinin verilmemesi, mevzuatta kendini bir eksiklik şeklinde hissettirmektedir.

• Temyiz Usulü

Temyiz başvurusu kanun yollarına başvuru başlığında da belirtildiği üzere Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile yapılır. Dilekçede bulunması gereken unsurlar söz konusu başlık altında ayrıntılı olarak açıklandığı için burada ikinci kez açıklama gereği duyulmamıştır.

6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre; temyiz süresi ilamın ilgiliye tebliğinden itibaren altmış gündür. Bu süre ilamın ilgililere tebliğinden itibaren başlayarak temyiz dilekçesinin merkezde Sayıştay Başkanlığına¹³ verildiği tarihe kadarki günlerin sayılmasıyla tespit edilir. Temyiz süresinin geçirilmesi halinde yapılan temyiz başvuruları Temyiz Kurulunca esasa girilmeden süre aşımı gerekçesiyle reddedilir.

Temyiz dilekçesiyle buna ekli evrak karşı tarafa tebliğ olunur. Cevap süresi tebliğden itibaren otuz gündür. Bu cevaplar temyiz edene tebliğ olunur. Temyiz eden buna onbeş gün içinde cevap verir. Bu cevaplar da karşı tarafa tebliğ olunur. Buna da onbeş gün içinde cevap verilir. Cevaplar alındıktan sonra veya taraflardan biri süresi içinde karşılık vermediği takdirde temyiz incelemesi yapılarak karara bağlanır.

¹³ Temyiz dilekçesinin taşrada en büyük mülkiye memurluğuna verilmesi durumunda ise 832 sayılı Kanun'un 71'nci maddesinden kalma uygulama günümüzde de devam ettirilmekte ve temyiz dilekçesinin taşrada en büyük mülkiye memurluğuna verildiği tarihe kadarki günlerin sayılmasıyla bu süre tespit edilmektedir. Temyiz dilekçesinin posta ile gönderilmesi durumunda da dilekçenin postaya verildiği gün Sayıştaya verilmiş kabul edilmektedir.

Burada taraflar; sorumlular, sorumluların bağı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcılığıdır.

Temyiz talebinde bulunabilecekler önceki paragrafta sayılanlar olmakla birlikte genellikle temyiz talebi sorumlular veya Sayıştay Başsavcılığı tarafından yapılır. Sorumluların temyiz talebinde bulunması halinde karşı taraf, sorumluların bağı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcılığı olmakla birlikte uygulamada karşı taraf fiilen Sayıştay Başsavcılığıdır. Dolayısıyla uygulamada sorumluların temyiz talepleri Sayıştay Başsavcılığı tarafından karşılanmaktadır.

Sorumlu veya sorumluların Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılmış temyiz dilekçesi Sayıştay Başkanlığı tarafından Temyiz Kurulu Raportörlüğüne havale edilir. Temyiz Kurulu Raportörlüğü de bu temyiz dilekçesini Sayıştay Başkanlığı aracılığı ile karşı taraf olan Sayıştay Başsavcılığına tebliğ eder. Karşı taraf tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap dilekçesini Sayıştay Başkanlığı aracılığı ile Temyiz Kurulu Raportörlüğüne iletir. Temyiz Kurulu Raportörlüğü, karşı tarafın cevap dilekçesini Sayıştay Başkanlığı aracılığı ile sorumlu veya sorumlulara tebliğ eder. Sorumlu veya sorumlular tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde cevaba cevap dilekçesini verir. Bu cevaba cevap dilekçesi de Temyiz Kurulu Raportörlüğü tarafından Sayıştay Başkanlığı aracılığı ile Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edilir. Sayıştay Başsavcılığı da ikinci cevap dilekçesini tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde Temyiz Kuruluna iletir ve böylece dosya tekâmül eder.

Savcının doğrudan veya denetçi talebi üzerine Sayıştay Başsavcısı tarafından yapılan temyiz başvurularında ise karşı taraf; sorumlu veya sorumlular, sorumluların bağı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı ve ilgili muhasebe

birimleridir. Ancak, uygulamada genellikle karşı taraf olarak, sadece sorumlu veya sorumlular Temyiz Kuruluna katılmaktadır. Sorumlular temyiz dilekçesinde açıkça belirtilir. Temyiz Kurulu Raportörlüğü, Başsavcılığın temyiz dilekçesini Sayıştay Başkanlığı aracılığı ile karşı tarafa tebliğ eder. Sorumlu veya sorumlular temyiz dilekçesine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verir. Bu cevaplar Temyiz Kurulu Raportörlüğü tarafından Sayıştay Başkanlığı aracılığıyla Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edilir. Başsavcılık tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde cevaba cevap dilekçesini Temyiz Kuruluna iletir. Temyiz Kurulu Raportörlüğü, Başsavcılığın cevaba cevap yazısını Sayıştay Başkanlığı aracılığı ile karşı tarafa tebliğ eder. Karşı taraf tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ikinci cevap dilekçelerini verir ve böylece dosya tekâmül etmiş olur.

Taraflar dilekçelerinde duruşma istediklerini belirtmişlerse veya Temyiz Kurulu lüzum görürse tarafları davet ederek savunmalarını dinler ve açıklama isteyebilir. Sorumlular diğer ilgililer (Temyiz Kurulu tarafından kabul edilmiş ise ahizler¹⁴ dâhil) ile birlikte açıklamalarda bulunabilirler. Taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiçbiri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. Duruşmalı oturumlarda savcı doğrudan, diğer oturumlarda ise Temyiz Kurulunun daveti üzerine toplantıya katılarak görüşünü açıklar. Murafaalı (duruşmalı) oturumlarda karşı tarafın sözlü savunmalarına karşı savcı son görüşünü açıklar. Böylece duruşma süreci tamamlanır ve Temyiz Kurulu müzakere aşamasına geçer.

Şunu belirtmek gerekir ki ilgili kamu idaresi bazen temyiz sürecine sorumluların karşısında asli müdahil olarak, daha açık ifadeyle sorumluların aleyhine tazmin kararı verilmesini isteyerek katılmaktadır.

¹⁴ Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları, md: 27-3.

• Temyiz Kurulu Kararları

6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde yer alan hükme bakıldığında Temyiz Kurulu dört farklı karar verebilmektedir;

- Olduğu gibi tasdik,
- Düzelterek tasdik,
- Bozma,
- Kaldırma.

Bu kavramlar 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümleri, hukuk terminolojisindeki anlamları ve hesap yargısı içtihatları dikkate alınarak aşağıda açıklanmıştır.

➤ Olduğu Gibi Tasdik

Bu kararlar temyize konu edilen daire kararının mevzuatına uygun olduğunu ifade eden kararlardır. Diğer bir ifadeyle dairenin karar alırken yetkisini aşmadığını, yargılama usullerine uyduğunu ve karara konu edilen maddi olay tespiti ile hukuki değerlendirmesinin isabetli olduğunu ifade eden kararlardır.

➤ Düzelterek Tasdik

Temyiz Kurulu iki durumda düzelterek tasdik kararı verebilir. Bunlar:

✓ Temyiz olunan hüküm esas yönünden kanuna uygun olmakla birlikte kanunun olaya uygulanmasında hata edilmiş olması halinde Temyiz Kurulu düzelterek tasdik kararı vermektedir. Örneğin kamu zararı miktarının fazla hesaplanması halinde Temyiz Kurulu kamu zararı miktarını yeniden hesaplar ve daire kararını düzelterek tasdik eder.

✓ Temyiz olunan hükmün sonucu esas bakımından usul ve kanuna uygun olmakla birlikte gerekçenin Temyiz Kurulunca doğru görülmemesi halinde, Temyiz Kurulu gerekçeyi değiştirir ve daire kararını düzelterek tasdik eder.

➤ **Bozma**

Temyiz Kurulu dairenin yargılama usullerine uymaması, yetkisini açması, sorumluların doğru tespit edilmemesi ve benzeri hallerde bozma kararı verir. Temyiz Kurulu tarafların iddiaları ile bağlı değildir. Bozma kararı sadece esas veya sorumluluk yönüyle olabileceği gibi her iki sebeple de olabilir. Temyiz Kurulu, bozma kararı vermesi halinde evrakı yeniden hükme bağlanması için o kararı veren daireye gönderir. Bozma kararından sonra dairenin dosyayı inceleme ve karara bağlama yetkisinin bozma kararı ile sınırlı olup olmayacağı konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Nitekim Temyiz Kurulu bu konuyu 23.11.2016 tarih ve 42359 tutanak sayılı kararında tartışmış ve sonuçta dairenin evrakı yeniden hükme bağlarken Temyiz Kurulunun bozma kararı ile sınırlı olmadığına oy çokluğuyla karar vermiştir.

➤ **Kaldırma**

Kaldırma kararı, sadece tazmin kararları hakkında verilir. Bu karar tazmin kararının esastan hatalı olması halinde verilir. Bu hata, temyize konu edilen kararda maddi olayın yanlış tespit edilmesi şeklinde olabileceği gibi mevzuatın hatalı yorumlanması şeklinde de olabilir. Örneğin, fiyat farkı ödendiği gerekçesiyle tazmin kararı verilmiş olup da temyiz incelemesinde fiyat farkının verilmediğinin anlaşılması hali maddi olay tespitinde hata yapılmasına, ihale sözleşmesi hükmünün 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümlerine aykırı olduğu yönündeki daire değerlendirmesine Temyiz Kurulunun katılmaması ise mevzuatın olaya yanlış uygulanmasına örnek verilebilir.

Bu kararla dairenin tazmin kararı kaldırılmakta ve karara konu işlemin yasal mevzuatına uygun olduğu hüküm altına alınmaktadır. Esasında bu kararla Temyiz Kurulu daire yerine geçerek konuyu esastan hükme bağlamaktadır. Temyiz Kurulunun tazmin hükmünün kaldırılmasına ilişkin kararları, temyiz konusu ilam maddesindeki bütün sorumluları kapsar. Bu karar türünün alınma nisabı Temyiz Kurulunun diğer kararlarından farklıdır. 6085 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesinin ikinci fıkrasında Temyiz Kurulunun mevcudun salt çoğunluğuyla karar vereceği belirtildiği

halde, aynı Kanun'un 55'inci maddesinin yedinci fıkrasında kaldırma kararının Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile verilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere kaldırma niteliğindeki kararlar verilen tazmin kararının hukuka aykırı olduğunu belirten nitelikteki kararlardır. Bu nitelikteki kararlar Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğuyla, yani 20 üyenin ancak 14'ünün oyuyla verilirken, "hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna ve kamu zararının sorumlulardan tazminine" kararlarının onanması niteliğindeki tasdik kararları ile bozma kararları ise mevcudun salt çoğunluğuyla, yani Kurulun toplantı yeter sayısı olan 14 üyenin en az 8'inin oyuyla verilebilmektedir.

Ayrıca, Kurulun boş üyelik veya kanuni izin nedeniyle toplantı yeter sayısı olan 14 üye ile toplanması halinde, kaldırma kararı verilebilmesi için 14 üyenin tamamının kaldırma yönünde oy kullanması gerekir ki bu oldukça zordur. Bu durum ise Kurulun kaldırma gerekçeli bozma kararları vermesine yol açmış bulunmaktadır.

Nitekim Sayıştay web sayfasında yayımlanan Sayıştay 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporunda, Temyiz Kurulunca 2016 yılında yargılamaya konu edilen 1258 dosya için 2109 karar verildiği, bu kararların 576'sının tasdik, 16'sının düzelterek tasdik, 58'inin kaldırma, 1079'unun bozma ve 386'sının yapılacak işlem olmadığına karar verme şeklinde olduğu belirtilmiştir.

Bu verilerden de görüldüğü üzere Temyiz Kurulunca verilen kararların yarısından fazlası bozma niteliğindeki kararlardır. Bunların da büyük bir bölümü kaldırma gerekçeli bozma kararlardır.

Sonuç olarak, kaldırma niteliğindeki kararların verilmesinin özel nisaba bağlanması, hukukun eşitlik ilkesine, yargılamanın uzamasına yol açması nedeniyle adil yargılama ilkesine ve usul ekonomisi ilkesine aykırıdır.

- **Dairenin Direnme Kararının Temyizi Halinde Bu Kararı Görüőecek Kurul**

6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin sekizinci fıkrası hükmüne göre Temyiz Kurulunun bozma kararlarına karşı dairenin direnmesi ve bu direnme kararının temyiz edilmesi halinde dosya yeniden Temyiz Kuruluna gitmektedir. Oysa bu halde yargılamanın amacı olan gerçeğe ulaşmanın sağlanması için konunun bir başka kurulca incelenip karara bağlanması daha doğru bir yöntem olur. Bu kurul da Sayıştay Genel Kurulu olabilir.

Nitekim 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 373'üncü maddesinin beşinci fıkrasında, Yargıtayın ilgili dairesinin bozma kararına karşı ilk derece mahkemesi veya bölge adliye mahkemesinin kararında direnmesi ve bu kararın temyiz edilmesi halinde incelemenin Yargıtay Hukuk Genel Kurulunca yapılacağı belirtilmiştir.

Yine 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 50'nci maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre; bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır.

Bu bağlamda hesap yargılamasında da dairelerin ısrar kararlarının temyizi halinde Sayıştay Genel Kuruluna gidilmesinin yolunu açacak yasal değişiklik yapılması uygun olur.

- **Temyiz Kurulunda Toplantıya Çağrı ve Gündem**

Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Dairler Kurulunun Çalışma Usul Esasları'nın 26'ncı maddesine göre;

➤ Kurul Başkanınca hazırlatılan gündemin dağıtılması çağrı yerine geçer.

➤ Gündem; sırasıyla kurulda görüşülecek işleri, hükmü veren heyeti ve toplantının gün ve saatini gösterecek şekilde düzenlenir. Gündemde, ilgili hesabın adı ve yılı, ilam maddesinin özeti ve tutarı, temyiz talebinde bulunan ilgililerin adı soyadı, unvanı ve varsa duruşma talepleri gösterilir.

➤ Raportör gündemdeki konulara ilişkin kanaatini yazılı olarak hazırlar.

➤ Gündem ve ekleri ile raportör görüşü toplantıdan önceki hafta içerisinde Sayıştay Başkanı, Kurul üyeleri ile Başsavcılığa dağıtılır. Gündemin dağıtılmasından sonra Kurul Başkanınca gerek görülmesi halinde ek gündem düzenlenebilir.

➤ Gündem, Kurul üyesi olmayan Daire Başkanlarına da bilgi için gönderilir.

➤ Duruşma talebi üzerine davet; elektronik posta veya telefonla teyit edilmek şartıyla faks veya gerektiğinde resmi yazı ile yapılır. Davette, ilgililerden belirlenen gün ve saatte yargılamada hazır bulunmaları istenir.

• **Temyiz Kurulunda Müzakere ve Oylama Düzeni**

Yukarıda anılan Esaslar'ın 29'uncu maddesine göre;

➤ Temyiz Kurulunda toplantıya katılan sorumlular ve varsa diğer ilgililere, sırasıyla söz verilir. Üyelerce sorumlular ve diğer ilgililere sorulacak sorular, Kurul Başkanı aracılığıyla olur. Sorumluların açıklamalarından sonra Savcının görüşü alınır. Daha sonra raportörün görüşü okunur ve müzakereye geçilir.

➤ Müzakerelerin yeterliliği hususunda kanaate varıldığı takdirde konu Kurul Başkanı tarafından oya sunulur.

➤ Oylanacak hususlar oylamadan önce açıkça belirtilir ve oylamaya geçildikten sonra görüş açıklanamaz.

➤ Usule ilişkin konular önce oylanır. Usule ilişkin oylamada azınlıkta kalan üyeler esas hakkında oy kullanmak zorundadır.

➤ Müzakerenin sonucunda tasdik veya düzelterek tasdik, bozma ya da kaldırma hususlarında ikiden fazla görüş ortaya çıkarsa; Kurul Başkanı tarafından aykırılık sırası tespit edilir ve en aykırı görüşten başlayarak oylama yapılır. Görüşlerden her biri (evet) ve (hayır) şeklinde oylanır.

Bu oylamalar sonucunda hiç birisi yeterli oyu sağlayamamışsa tekrar müzakereye geçilerek görüşmelere devam edilir.

➤ Temyiz edilen kararda imzası bulunanlar müzakerede söz alamazlar.

➤ Oylama elektronik usulle yapılır. Elektronik oylama sistemini yönetecek görevliler salonda bulunur. Kurul kararı ile işaret yoluyla da oylama yapılabilir. Üyeler, oya sunulan her konuda oy kullanmak zorunda olup, çekimser oy kullanamazlar. Elektronik oylama tamamlandıktan sonra, üyeler hatalı oy kullandıklarını ileri süremezler.

• **Temyiz Kurulunda Kararların Yazılması ve Okunması**

Temyiz Kurulunda kararların yazılması ve okunması anılan Esaslar'ın 30 ve 31'inci maddelerinde düzenlenmiş olup bu madde hükümlerine göre;

➤ Kararlar; müzakere ve oylamalara uygun ve gerekçeli olarak raportörlük tarafından yazılır. Varsa azınlık görüşleri de gerekçeli olarak belirtilir.

➤ Kararlarda azınlıkta kalan Kurul yeleri karşı oy gerekçelerini en fazla bir hafta içinde yazılı olarak raportrlğe bildirirler.

➤ Yazılan kararlar; raportörün gelecek oturumunda okunur. Kararlara müzakerenin yansıtılmayan bölümleri ilave edilir, uygun bulunmayan hususlar çıkarılır ve gerekiyorsa dil ve ifade bakımından düzeltmeler yapılarak son şekli verilir.

• **Temyiz Kararları İle İlgili Tutanakların Düzenlenmesi**

Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Dairler Kurulunun alışma Usul Esasları'nın 32'nci maddesine göre;

➤ Gündemde yer alan her dosya için bir tutanak düzenlenir. Tutanaklar oylamaya katılan üyelerce imzalanır.

➤ Azınlık görüşlerinin de yer aldığı ilamlar, Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği kimseler tarafından Sayıştay mührü ile mühürlenip imzalandıktan sonra, taraflara tebliğ edilir.

➤ Temyiz dilekçesi ve eki belgeler ile Temyiz Kurulu ilamının bir nüshasını kapsayan dosya, ilgili yıl hesabının yargılamaya esas rapor dosyasına eklenmek üzere ilgili birime verilir.

3.7.1.2. Yargılamanın İadesi

Yargılamanın iadesi yolu, kanunda sınırlı olarak sayılan bazı ağır yargılama yanlışlıklarından dolayı kesin hükmün tekrar gözden geçirilmesine ve aynı dava hakkında yeni bir hüküm verilmesine imkân veren bir kanun yoludur. Bu bağlamda kesin hükme bağlanmış olan bir davaya yeniden bakılamayacağına ilişkin kuralın en önemli istisnasının yargılamanın iadesi yolu olduğu görülmektedir (Kuru vd., 2001: 812- 815).

Hesap yargılamasında yargılamanın iadesine başvurmak için hükmün kesinleşmesi şartı aranmamaktadır. Sorumlular aynı ilam hükmüne karşı hem yargılamanın iadesine hem de temyize müracaat etmektedirler. Öyle ki, çok istisnai bir durum da olsa bazen dairenin yargılamanın iadesi suretiyle görüşüp kaldırdığı ilamı Temyiz Kurulu onayabilmektedir¹⁵.

Her ne kadar 6085 sayılı Kanun'un 61'inci maddesi hükmü uyarınca müracaat edilecek kanun olan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 374'üncü maddesinde, "(1) Yargılamanın iadesi, kesin olarak verilen veya kesinleşmiş olan hükümlere karşı istenebilir." denildiğinden kesinleşmeyen Sayıştay ilamlarının yargılamanın iadesi yoluyla görüşülmemesi gerektiği ileri sürülebilirse de;¹⁶ 6085 sayılı Kanun'da yargılamanın iadesi sebepleri bakımından bir ayırım yapılmaksızın, yargılamanın iadesi isteminde bulunma süresinin ilamın tebliği tarihinden itibaren beş yıl olduğu hükme bağlanmıştır. Yargılamanın iadesi için hükmün kesinleşmesinin beklenmesi halinde, temyize başvurulması ve temyiz sürecinin uzaması halinde bu sürenin tükeneceği ve bu kanun yolunun kullanılmaz hale geleceği hususu dikkate alındığında, aslında zımnen 6085 sayılı Kanun'da yargılamanın iadesine başvuru için kesinleşme şartının aranmadığının kabul edilmesi gerekir. Bu nedenle de bu hususta 6100 sayılı Kanun'a gidilemez.

¹⁵ Temyiz Kurulu, 07.01.204 tarih ve 38175 tutanak sayılı ilam.

¹⁶ Sayıştay 2'nci Dairesi, 25.10.2013 tarih ve 34896 tutanak sayılı karar.

Nitekim 6100 sayılı Kanun'un 374'üncü maddesinde yargılamanın iadesine başvurulması için hükmün kesinleşmesinin şart olduğu hükme bağlandıktan sonra 377'nci maddesinde; yargılamanın iadesi süresi yargılamanın iadesi sebeplerine göre bu sürenin başlama tarihi farklı düzenlenmiş ve bu sürenin her halde iade talebine konu olan hükmün kesinleşmesinden itibaren on yıl olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu bağlamda, 6085 sayılı Kanun'da da yapılacak bir değişlikle yargılamanın iadesi yoluna başvurulmasının hükmün kesinleşmesi şartına bağlanması ve buna bağlı olarak da yargılamanın iadesi talebinde bulunulması süresinin yeniden düzenlenmesi olağanüstü bir kanun yolu olan bu kanun yolunun felsefesine daha uygun olur.

- **Yargılamanın İadesi Talebinde Bulunabilecekler, Usulü ve Süresi**

6085 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesine göre; sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcılığı tarafından yargılamanın iadesi istenebileceği gibi Sayıştay dairelerince de doğrudan doğruya yargılamanın iadesine karar verilebilir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, madde hükmünde kararı veren daire ifadesi kullanılmadığı için herhangi bir Sayıştay dairesi tarafından da yargılamanın iadesi talebinde bulunabileceği hususudur. Ancak söz konusu talebin mutlaka Sayıştay dairesince yapılması gerekir. Bu kapsamda Sayıştay Başkanlığının yargılamanın iadesi talebinde bulunması mümkün değildir (Oymak ve İnan, 2011: 89).

Yargılamanın iadesi talebi, hangi kurum veya kişi tarafından istenirse istensin ilk önce hükmü veren dairece incelenir ve ilk olarak yargılamanın iadesi talebinin kabulüne veya reddine karar verilir. Kabul kararı verilmesi halinde iade edilen hususlarla sınırlı olmak üzere hesap yargılaması yapılır. Yargılamanın iadesi talebine ilişkin dilekçede bulunması gereken unsurlar "Kanun Yollarına Başvurma" başlığında ayrıntılı olarak açıklandığından ayrıca burada tekrar edilmemiştir.

Yargılamanın iadesi isteminde bulunma süresi ilamın tebliği tarihinden itibaren beş yıldır.

- **Yargılamanın İadesi Talebinin Sonuçları**

Yargılamanın iadesi isteminde bulunmak ilamın icrasını alıkoymaz. Yargılamanın iadesi dilekçesini inceleyen daire gerekli gördüğü takdirde, kanunen geçerli teminat karşılığında, icranın geciktirilmesine karar verebilir. Kanun'da icranın geciktirilmesi kararının verilebilmesi için talep şartının aranıp aranmayacağı ve bu talebin ne zaman yapılacağı açıklanmamıştır.

- **Yargılamanın İadesi Sebepleri**

6085 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde yargılamanın iadesi sebepleri aşağıda sıralandığı gibi altı bent halinde sayılmıştır;

- Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliği 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.

Yargılamanın iadesi sebepleri anılan Kanun maddesinde tek tek sayma suretiyle belirtilmiş olup bu sebeplerin dışındaki bir sebeple yargılamanın iadesine başvurulamaz.

Her ne kadar 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yargılamanın iadesi sebepleri arasında sayılmamakla birlikte 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 375'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmü

uyarınca, bir dava sonunda verilen hükmün kesinleşmesinden sonra tarafları, konusu ve sebebi aynı olan ikinci davada, öncekine aykırı bir hüküm verilmiş olmasının yargılamanın iadesi sebebi sayılması gerektiği ileri sürülebilirse de; 6085 sayılı Kanun'un 61'inci maddesinde, "Bu Kanun'da yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır." denilerek sadece 6085 sayılı Kanun'da hüküm bulunmayan hallerde 6100 sayılı Kanun'a gidilebileceği hükme bağlanmıştır. Yargılamanın iadesi sebepleri konusunda ise 6085 sayılı Kanun'da ayrıntılı düzenleme yapılmıştır, diğer ifadeyle hüküm mevcut olduğundan, bu sebeplerin genişletilmesi mümkün değildir¹⁷.

Yargılamanın iadesi sebepleri 6085 sayılı Kanun'un anılan maddesinde açık olup, bu sebeplerden sadece, "Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması." sebebi üzerinde biraz durmak gerekir.

Sayıştay dairelerince öteden beri hüküm tarihinden önce yapılan tahsilatlar bu sebep kapsamında sayılarak yargılamanın iadesine karar verilerek verilen tazmin hükümleri sorumluların uhdelerinden kaldırılmaktadır.

Daha önce de bahsedildiği üzere "tahsil edildiğinden ilişilecek husus kalmadığına" şeklindeki kararlar tazmin kararları kapsamında verilen kararlardır. Diğer bir ifadeyle tazmin mahiyetinde olan kararlardır. Bu kararlarla kamu zararının varlığı kabul edilmekte, ancak tahsil edildiğinden, yani infazı gerektirecek bir husus kalmadığından, sorumlulara sorumluluk yüklenmemektedir. Tahsil edildiği halde hüküm tarihinde bilinmediği için verilen tazmin kararının, tahsilatın bildirilmesi üzerine yapılacak yargılamanın iadesi yoluyla kaldırılmasının hukuki bir yararı bulunmamaktadır. Çünkü bu hallerde tazmin kararı infaz edilmek istendiğinde, tazmine konu edilen kamu zararının tahsil edildiğinin infaz makamına bildirilmesi halinde ilamın infazdan kaldırılacağı açıktır.

¹⁷ Sayıştay 6'ncı Dairesi de 25.05.2017 tarih ve D6/2017-24 sayılı kararı ile bu görüşümüzü paylaşmıştır.

Bu nedenle, yargılamanın iadesi yoluyla verilen tazmin hükmünün kaldırılmasına gerek yoktur.

Kaldı ki denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan ve hükme tesir eden belgelerden kastedilen; eski deyimiyile “beraat” yeni deyimiyile “yasal düzenlemelere uygunluğuna” kararını “tazmin”, “tazmin” kararını ise “yasal düzenlemelere uygunluğuna” dönüşmesini sağlayan nitelikte belgelerdir. Oysa hüküm tarihinden önce yapılan tahsilat nedeniyle daha önce verilen tazmin kararı yasal mevzuatına uygunluğuna dönüşmemektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 56’ncı maddesinde sayılan yargılamanın iadesi sebepleri dışında diğer bir yargılamanın iadesi sebebi de aynı Kanun’un 60’inci maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan maddeye göre; vergi, benzeri mali yükümlölükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştayın kesinleşmiş kararları arasındaki uyuşmazlıklarda, Kanun’un 52’nci maddesinde belirtilen ilgililerin yine anılan Kanun’un 56’ncı maddesindeki esas ve usuller dairesinde başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşölerek uyuşmazlık Danıştay kararı doğrultusunda giderilir. Uyuşmazlığın bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı 52’nci maddede belirtilen ilgililerce Danıştaya başvurulduğu takdirde, bu hususa ilişkin Danıştay kararına uyulur.

Uyuşmazlığın mevcut olmadığı tespit edilinceye kadar ise Sayıştay ilamının yerine getirilmesi durdurulur.

Bahse konu 60’inci maddedeki hüküm Anayasanın 160’inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan; “Vergi, benzeri mali yükümlölükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır.” şeklindeki hükmün zorunlu bir sonucu olarak düzenlenmiştir.

Oymak ve İnan (2011: 92) anılan hükmün uygulanmasında, “Danıştay kararı” sözünün dar anlamda yorumlanmayıp idare mahkemesinin

kesinleşmiş kararlarını da kapsama alacak şekilde değerlendirilmesi gerektiğini ifade etseler de; bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 1'inci maddesinde; “Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır. Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir.” denilerek kanunun sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanacağı vurgulandıktan sonra kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa nasıl hareket edileceği açıklanmıştır. Kanunların öncelikle sözü ve özüyle uygulanması hukuk devletinin de bir gereğidir. Aksi takdirde keyfilik olur. Herkes kanun koyucu yerine geçerek norm koyar hale gelir. Söz konusu maddede de “Danıştay Kararı” ibaresi kullanılmış olup ifade yorumu gerektirmeyecek ölçüde açıktır.

Yine; sorumlunun Sayıştayca ödemeye mahkûm edilip rücu edeceği ahizin hukuk mahkemesinde beraat etmesi halinin de yargılamanın iadesi sebebi sayılması gerektiği ileri sürülmekte (Oymak ve İnan, 2011: 92) ise de bu görüş biraz da adli yargı organları ile hesap yargısı yeri olan Sayıştayın yargı kararları arasında çıkan hüküm uyuşmazlığının yarattığı olumsuz sonuçların giderilmesi adına savunulan bir görüş olup, Sayıştay ile diğer yargı organları arasındaki hüküm uyuşmazlığının bir sorun olduğunu kabul etmekle birlikte bu sorunların aşılması yolunun bu olmadığını düşünmekte ve bu nedenle de söz konusu görüşe katılmamaktayız.

3.7.1.3. Karar Düzeltmesi

Karar düzeltilmesi temyiz merciinin temyiz incelemesi sonucu vermiş olduğu kararlara karşı tanınmış olan olağan bir kanun yoludur. Temyiz merciince verilen bir karara karşı karar düzeltilmesi kanun yolu açıksa verilen karar ancak bu yolun tüketilmesi ile kesinleşir. Hesap yargısında karar düzeltilmesi talebi, bu kararı vermiş olan Sayıştay Temyiz Kuruluna yapılır.

6085 sayılı Kanun'un 57'nci maddesine göre; Temyiz Kurulu kararları hakkında, sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel

bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcılığı tarafından yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere aşağıdaki sebeplerle karar düzeltilmesi isteminde bulunulabilir:

- Hükümün 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.

Karar düzeltilmesi talep ve incelenmesi temyiz şekil ve usulleri dairesinde yürütülür. Temyiz Kurulu, karar düzeltilmesi talebinde ileri sürülen sebeplerle bağlıdır. Karar düzeltilmesi talebi, kesin hükmün yerine getirilmesine engel değildir. Verilen karar, ilgililere tebliğ edilir.

3.8. Diğer Yargı Kollarında Açılan Davaların Hesap Yargısı Sürecine Etkisi

Yargılama, bir durumun veya işlemin hukuka uygun olup olmadığını tespit eden ve bunlara hukuk kurallarının öngördüğü müeyyideyi belirleyen bir görevdir. Bu görev yargı organlarınca yürütülmektedir. Yargı erki tek bir organdan değil organlar topluluğundan oluşmaktadır. Çeşitli sebeplerle de kollara ayrılmıştır. Ülkemizde hukuki nitelikleri bakımından bir bütün teşkil eden işler bir yargı düzeninde toplanır, yargı kolları oluşur ve bunlar hakkında o yargı düzenine özgü yargılama usulü uygulanır. Dolayısıyla diğer yargı organlarında açılan davaların hesap yargısı kanun yolları sürelerine herhangi bir etkisi olamaz. Her yargı kolundaki dava tabii bulunduğu yargı düzenindeki usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Kaldı ki hukuk düzenimizde yargı ayrılığı ilkesi kabul edildiğinden bunun sonucu olarak da aynı davanın iki ayrı yargı kolunda açılması/ görülmesi kabul edilmemiştir. Kabul edilmesi de zaten mümkün değildir.

Aksi takdirde hangi mahkeme kararının uygulanacağı dolayısıyla da hakkın yerine getirilmesi sorunu ortaya çıkacaktır. Bununla birlikte kanun koyucu her ihtimali dikkate alarak aynı davanın iki yargı kolunda açılması halinde çıkacak sorunun çözümlenmesi için 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'la ayrıntılı düzenleme yapmış ve bu konudaki yetkiyi Uyuşmazlık mahkemesine vermiştir.

Öte yandan dava açılmasıyla dava konusu alacak veya hak için zamanaşımı kesilir kesilir (Türk Borçlar Kanunu (TBK), md: 133, Türk Ticaret Kanunu (TTK), md: 662) yoksa o alacak veya hak ile ilgili olarak bir şekilde diğer yargı organlarında açılacak davanın süresine bir etkisi olamaz.

3.9. Hesap Yargısında Anayasa Mahkemesine İtiraz Başvurusu (Somut Norm Denetimi)

Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi, soyut norm denetimi ve somut norm denetimi olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilir. Soyut norm denetiminde kanunun uygulandığı somut bir dava veya olay yoktur. Anayasaya aykırılık iddiası ve denetimi, herhangi bir dava ile ilgili olmaksızın soyut olarak gerçekleştirilmektedir (Özbudun, 2017: 401). Somut norm denetiminde ise kanunun uygulandığı somut bir dava veya olay bulunmaktadır.

Anayasa'nın 152 ve 6216 sayılı sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40'ıncı maddesi gereğince, bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, bu hükmün iptali için Anayasa Mahkemesine başvurarak, Mahkemenin bu konuda vereceği karara kadar davayı görüşmeyi erteler. Anayasa Mahkemesinin bu denetimine somut norm denetimi denir. Doktrinde ise bu denetime itiraz veya def'i yolu denir (Gözler, 2015a: 363).

Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi olarak tanımlanabilen itiraz yolunun işletilebilmesi için Anayasa'nın 152'nci maddesinde öngörülen belli şartların bir arada olması gerekmektedir. Buna göre:

- Görülmekte olan bir dava olmalıdır.
- Bu davaya bakan bir mahkeme bulunmalıdır.
- Davada uyuşmazlığın çözümü için uygulanacak kanun ya da KHK niteliğinde bir norm bulunması gereklidir.
- Mahkeme hakiminin uygulanacak normu anayasaya aykırı bulması, ya da dava taraflarının anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmesi gerekir.

Bu kapsamda, mahkeme sıfatını haiz olan Sayıştay dairelerinin verdiği kararlar, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi çerçevesinde maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı ve baktığı iş de dava niteliğinde olduğu için Anayasa Mahkemesine başvurulabilmektedirler.

Bu bağlamda Sayıştay 1'inci Dairesi¹⁸ Anayasa'nın 152 nci maddesinin birinci fıkrasındaki, "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır." hükmü ile 6216 sayılı Kanun'un "Anayasaya aykırılığın Mahkemelerce ileri sürülmesi" başlıklı 40'ıncı maddesi hükmü gereğince 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Görevlilerinin Mali Haklarının Düzenlenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek ödeme oranlarının belirlendiği (I) sayılı Cetvelin "A- Aylıklarını 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na Göre Alanlar" bölümünün (1) numaralı sırasının (d) bendinde yer alan

¹⁸ Sayıştay 1'inci Dairesinin 25.09.2014 tarih ve 10367 sayılı kararı.

“diğer illerin il özel idaresi genel sekreteri” ve (e) bendinde bulunan “büyükşehir belediyesi bulunmayan illerin il özel idaresi genel sekreter yardımcısı” ibarelerinin Anayasa’nın 91’inci maddesine aykırı görerek iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmuş ve Anayasa Mahkemesi de bu başvuruyu kabul ederek anayasaya aykırılık iddiasını karara bağlamıştır¹⁹. Diğer Sayıştay daireleri tarafından yapılan itiraz başvuruları da Anayasa Mahkemesince kabul edilerek karara bağlanmıştır²⁰.

3.10. Hesap Yargılamasına İlişkin Diğer Hususlar

Bu başlık altında avukatlık vekâlet ücreti ile içtihatları birleştirme kararları yer almıştır.

3.10.1. Avukatlık Vekâlet Ücreti

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 297’nci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile 332’nci maddesi hükmü karşısında, mahiyeti itibariyle yargılama giderleri arasında sayılan vekâlet ücretini kimin ödeyeceğine mahkemece karar verilmesi gerekmekte ise de; 6085 sayılı Kanun’da “yargılama usulüne ve kanun yollarına” ilişkin hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na gidileceği hüküm altına alınmış olup, bu Kanun’un 51’inci maddesinde ilamların nasıl düzenleneceği ve ilamda yer alması gereken hususların neler olduğu ayrıntılı olarak düzenlendiğinden, Sayıştay ilamlarının düzenlenmesi ile ilgili olarak Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na gidilmesi mümkün değildir. Bu gerekçelerle, Sayıştay yargılamasında vekâlet ücretine hükmedilmesine imkân bulunmamaktadır²¹.

Ancak diğer taraftan 6085 sayılı Kanun’da yargılama usulü ve bu usul içerisinde yer alması zorunlu olan avukatlık ücreti hakkında özel hüküm bulunmadığından Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanması zorunluluğu vardır (Garip, 2015: 32).

¹⁹ Anayasa Mahkemesinin 13.11.2014 tarih ve E.2014/172, K.2014/170 sayılı kararı

²⁰ Anayasa Mahkemesinin 16.03.2016 tarih ve E.2016/15, K.2016/14 sayılı, 07.04.2016 tarih ve E.2016/28, K.2016/25 sayılı, 29.03.2017 tarih ve E.2016/1, K.2017/81 sayılı ve 12.07.2017 tarih ve E.2017/27, K.2017/117 sayılı kararı.

²¹ Sayıştay 6’ncı Dairesi, 08.11.2016 tarih ve D6/2016-28/D.44114 No.lu Karar.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde de vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti yargılama giderleri arasında sayıldıktan sonra 326'ncı maddesinde;

- Kanunda yazılı hâller dışında, yargılama giderlerinin, aleyhine hüküm verilen taraftan alınmasına karar verileceği,
- Davada iki taraftan her biri kısmen haklı çıkarsa, mahkemenin, yargılama giderlerini tarafların haklılık oranına göre paylaşacağı,
- Aleyhine hüküm verilenler birden fazla ise mahkemenin, yargılama giderlerini, bunlar arasında paylaşırabileceği gibi, müteselsilen sorumlu tutulmalarına da karar verebileceği,

hükümüne yer verilmiştir. Anılan madde hükümlerine göre vekâlet ücreti mahkeme masraflarından olduğundan, vekâlet ücretini karşılamak üzere davayı kaybeden tarafça karşılanmak üzere mahkeme kararında gösterilmesi gerekir.

Bu nedenle hesap yargısında vekâlet ücreti konusunda yaşanan bu tereddütler ancak yapılacak bir yasal düzenlemeyle giderilebilir.

3.10.2. İçtihatların Birleştirilmesi

Anayasa'nın 10'uncu maddesinde hüküm altına alınan kanun önünde eşitlik ilkesi gereği hukuk kurallarının tüm ülke çapında herkese eşit uygulanması gerekir. Bu bağlamda yargı organlarına da hukuk birliğinin sağlanması konusunda görev düşmektedir. Mahkemelerin benzer (aynı) nitelikteki olaylar hakkında verdikleri kararlar arasında çelişki bulunması kanun önünde eşitlik ilkesini zedeleyeceği gibi, adalet duygusunu incitici ve yerine göre temelde sarsıcı bir etki de doğurabilir (Kuru, 2015: 568). Bu olumsuzluğun giderilmesi yüksek yargı organlarının bünyelerinde bulunan daire ve kurulların benzer konularda aynı yönde karar vermeleri ile sağlanabilir. Bu ise içtihadı birleştirme yolu ile olur. İçtihadı birleştirme yoluna aynı nitelikteki hukuki konular hakkında birbirine aykırı kararlar bulunması halinde gidilebilir.

Sayıştay daireleri ve Temyiz Kurulunun kendi kararları arasında çelişki olmaması, her şeyden önce Sayıştay daireleri ve Temyiz Kurulunca her benzer olay hakkında aynı kararın verilmesiyle sağlanır. Ancak uygulamada Sayıştay dairelerinin kendi ve diğer dairelerin kararları ile Temyiz Kurulunun kendi kararları arasında uyuşmazlık olabileceğini öngören kanun koyucu bu aykırılığın giderilmesi ve böylece hukuk birliğinin sağlanması için içtihadın birleştirilmesi müessesesine Sayıştay Kanunu'nda da yer vermiştir.

Anılan Kanun'un 58'inci maddesine göre, işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise Sayıştay Başkanı bu ilamları içtihatların birleştirilmesi için Genel Kurula gönderir. Sayıştay Başkanı birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de talepte bulunabilir.

İçtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi kararları Resmi Gazete'de yayımlanır. Bu kararlara Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumlular uymak zorundadır.

Anılan hükme göre hesap yargısında içtihatların birleştirilmesinin şartı; işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamların birbirine aykırı olmasıdır.

İçtihatların birleştirilmesi yetkisi Sayıştay Genel Kuruluna aittir. Sayıştay Başkanının içtihatların birleştirilmesi konusundaki yetkisi ise birbirine aykırı olan ilamları Sayıştay Genel Kuruluna göndermekten ibaret olup, bu yetki idare hukuku terimi ile bağlı yetkidir. Çünkü anılan maddenin birinci fıkrasında "... Sayıştay Başkanı bu ilamları içtihatların birleştirilmesi için Genel Kurula gönderir." denilmekte olup bu yetki takdir yetkisi içermemektedir. Yani şartların varlığı halinde Sayıştay Başkanı birbirine aykırı olan ilamları içtihatların birleştirilmesi için Sayıştay Genel Kuruluna gönderir.

Ancak, 6085 sayılı Kanun'da Sayıştay Başkanının birbirine aykırı olan ilamları nasıl tespit edip Sayıştay Genel Kuruluna götüreceği konusunda

herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanun'daki bu boşluk Sayıştay Denetim Yönetmeliği ile giderilmiştir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 58'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmü ile içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesini gerektirir konular varsa bunları belirleyerek Başkanlığa sunma görevi denetim destek grup başkanlıklarına özel olarak verilmiştir. Ancak, aynı Yönetmeliğin 61'inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükmü uyarınca, denetim destek grup başkanlıkları dışındaki diğer denetçiler de içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesini gerektirir konular varsa bunları belirleyerek Başkanlığa sunmakla görevlidir.

Sayıştay Başkanı, denetçiler tarafından Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 58'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) bendi ile 61'inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükümlerindeki yetkiye istinaden yazılan içtihatların birleştirilmesi müzekkeresini öncelikle dairelerden birine havale eder. İlgili daire 6085 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca müzekkereyi görüşüp bu konudaki görüşünü Sayıştay Başkanına sunar. Sayıştay Başkanı konuyla ilgili daire kararı ve denetçi müzekkeresini, müzekkereye konu içtihatların birleştirilmesi için Sayıştay Genel Kuruluna sevk eder.

Sayıştay dairelerinin bu konudaki yetkisi, konunun esasına girilmeksizin içtihadın birleştirilmesine konu kararlarda işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde, aynı konu hakkında farklı kararlar verilip verilmediği; yani olayda ayniyet, verilen kararlarda ise aykırılık bulunup bulunmadığının tespitiyle sınırlıdır.

6085 sayılı Kanun'un anılan maddesinde Birinci Başkana, aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamların birbirine aykırı olması halinde, Genel Kuruldan içtihadın birleştirilmesini ve birleşmiş içtihadın değiştirilmesini isteme yetkisi tanınmıştır. Birinci Başkan, içtihadın birleştirilmesi istenen ilamlarda yer alan işlemler ile bu işlemlere ait belgelerin mahiyetlerinin aynı olup olmadığı ve ilamlar arasında aykırılık bulunup bulunmadığı hususlarının incelenmesi ve bu

hususlar hakkında görüş bildirilmesi için bir daireyi görevlendirmekte ve daireden konunun esası hakkında görüş bildirilmesi istenilmemektedir. Esasen, içtihadın birleştirilmesi hususunda Birinci Başkanın konunun esası hakkında bir daireden görüş istemesi ve bu görüşleri Genel Kurula sunması da mümkün görülmemektedir. Zira 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 58'inci maddesinde yer alan "Birinci Başkan bu ilamları içtihadın birleştirilmesi için Genel Kurula verir" şeklindeki hüküm, meselenin esası hakkında bir dairenin veya Başkanlığın görüşlerinin önceden belirlenmesine engel teşkil etmektedir. Söz konusu madde hükmü, ilamların Birinci Başkan tarafından yorumsuz olarak Genel Kurula verilmesini öngörmektedir.

3.11. Sayıştay Kararlarına Karşı Bireysel Başvuru Yolu

Sayıştay hesap yargısında verilen kararlara karşı da Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu açıktır.

3.11.1. Bireysel Başvuru

Genel olarak bireysel başvuru, temel hak ve hürriyetleri ihlal edilen kişilerin idari ve yargısal yolları tükettikten sonra Anayasa Mahkemesine başvurarak hak arama yoludur.

Bireysel başvuru, 1982 Anayasası'nın 148, 149 ve geçici 18'inci maddelerinde 2010 yılında yapılan düzenlemelerle²² anayasa yargısı sistemimize girmiştir. Bireysel başvuruya ilişkin detaylı düzenlemeler ise 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un dördüncü kısmının "Bireysel Başvuru" başlıklı dördüncü bölümünde 45 ila 51'inci madde hükümleri ile yapılmıştır.

3.11.1.1. Bireysel Başvuru Hakkı

6216 sayılı Kanun'un 45'inci maddesine göre; herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu

²² 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve 12.09.2010 tarihli referandumla kabul edilen 5982 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Anayasa yargısı sistemine getirilmiş bir yeniliktir.

protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.

Bireysel başvuruya konu edilemeyecek işlemler ve kararlar da 45'inci maddenin üçüncü fıkrasında sıralanmıştır. Bu fıkraya göre yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu yapılamaz.

3.11.1.2. Bireysel Başvuru Hakkına Sahip Olanlar

Kimlerin bireysel başvuru yapabileceği anılan Kanun'un "Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar" başlıklı 46'ncı maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.
- Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.
- Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.

3.11.1.3. Bireysel Başvuru Usulü

Bireysel başvuru usulü 6216 sayılı Kanun'un 47'nci maddesinde açıklanmıştır. Maddeye göre;

- Bireysel başvurular, bu Kanun'da ve İçtüzük'te belirtilen şartlara uygun olarak doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler

vasıtasıyla yapılabilir. Başvurunun diğer yollarla kabulüne ilişkin usul ve esaslar İÇTüzük’le düzenlenir.

- Bireysel başvurular harca tabidir.

• Başvuru dilekçesinde başvuru ve varsa temsilcinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi şarttır.

• Başvurucu bir avukat tarafından temsil ediliyorsa, vekâletnamenin sunulması gerekir.

• Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren onbeş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvuru ve mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.

• Başvuru evrakında herhangi bir eksiklik bulunması hâlinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvuru veya varsa vekiline onbeş günü geçmemek üzere bir süre verilir ve geçerli bir mazereti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceği bildirilir.

3.11.1.4. Bireysel Başvuruların Kabul Edilebilirlik Şartları ve İncelenmesi

6216 sayılı Kanun’un 48’inci maddesine göre bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için anılan Kanun’un 45 ila 47’nci maddelerinde öngörülen şartların var olması gerekir.

Mahkeme, Anayasa'nın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurusunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir.

Kabul edilebilirlik incelemesi komisyonlarca yapılır. Kabul edilebilirlik şartlarını taşımadığına oy birliği ile karar verilen başvurular hakkında, kabul edilemezlik kararı verilir. Oy birliği sağlanamayan dosyalar bölümlere havale edilir.

Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir. Kabul edilebilirlik şartları ve incelemesinin usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar İçtüzük'le düzenlenir.

3.11.1.5. Bireysel Başvuruların Esası Hakkındaki İnceleme

Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi anılan Kanun'un 49'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre esas incelemesi bölümler tarafından yapılır. Bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verilmesi hâlinde, başvurunun bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına gönderilir. Adalet Bakanlığı gerekli gördüğü hâllerde görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirir.

Komisyonlar ve bölümler bireysel başvuruları incelerken bir temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve incelemeyi yapabilir. Başvuruyla ilgili gerekli görülen bilgi, belge ve deliller ilgililerden istenir. Mahkeme, incelemesini dosya üzerinden yapmakla birlikte, gerekli görürse duruşma yapılmasına da karar verebilir.

Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvurusunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere resen veya başvurusunun talebi üzerine karar verebilir. Tedbire karar verilmesi hâlinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerekir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkar.

Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin

nasıl ortadan kaldırılacağıının belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

3.11.2. Sayıştay Kararlarına Karşı Bireysel Başvuru Yolu

Kamu zararından sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlama görevi çerçevesinde yapılan yargılama sonucunda Sayıştay dairesi tarafından verilen hüküm yargı kararı olduğundan ve bu görevin icrası kapsamında mahkeme sıfatını haiz bulunduğundan Sayıştay dairelerince verilen kararlara karşı Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilir.

3.11.2.1. Sayıştay Kararlarına Karşı Bireysel Başvuruda Bulunabilme Şartları

Anayasa Mahkemesine karşı bireysel başvuruda bulunabilme şartlarını Gözler (2015b: 432-433) aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- Bireysel başvuruda bulunacak kişinin Anayasa ve AİHS kapsamında güvence altına alınmış olan temel hak ve hürriyetinin ihlal edilmiş olması.
- Söz konusu ihlalin kamu gücü tarafından yapılması.
- Başvuru yapılmadan önce olağan kanun yollarının tüketilmesi.
- Bireysel başvuru yapacak kişinin güncel ve kişisel bir hakkının ihlal edilmesi.
- Başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması.

Bireysel başvuruda bulunacak kişinin öncelikli olarak Anayasa ve AİHS kapsamında güvence altına alınan bir hakkının ihlal edilmiş olması gerekir. Sayıştay yargılaması açısından bireysel başvuruya konu edilebilecek en önemli husus yargılama usulü kapsamında Anayasa ve AİHS ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği konusudur.

3.11.2.2. Bireysel Başvuru ve Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkında Anayasa'nın 36'ncı maddesinde; "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz." şeklinde düzenleme yapılmış,

AİHS'nin "Adil Yargılanma" başlıklı 6'ncı maddesinde ise;

"1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.”

denilmiştir.

• **Adil Yargılanma Hakkının Unsurları**

Adil yargılanma hakkının unsurlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Çelik, 2014: 1-174):

- Mahkemeye başvurma hakkının bulunması,
- Kanunla kurulmuş mahkemenin bağımsız ve tarafsız olması,
- Yargılamanın makul sürede yapılması,
- Yargılamanın aleni yapılması,
- Yargılamanın hakkaniyete uygun yapılması,
 - ✓ Silahların eşitliği ilkesi,
 - ✓ Çelişmeli yargı ilkesi,
 - ✓ Kararların gerekçeli olması,
 - ✓ Duruşmada hazır bulunma ilkesi,

Sayıştay yargısı açısından adil yargılanma hakkının unsurlarından en önemlisi yargılamanın hakkaniyete uygun yapılıp yapılmadığıdır. Bu hakkın da en önemli unsuru silahların eşitliği ilkesidir. Bu ilkenin anlamı mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında eşitliğin bulunmasıdır. Bu ilke davanın taraflarının usul hakları açısından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre zayıf duruma düşürülmemesini ifade etmektedir. Bir davaya taraf olan herkesin karşı taraf karşısında kendisini dezavantajlı bir konumda bırakmayacak şartlarda iddia ve savunmalarını mahkemeye sunabilmesi için makul bir fırsata sahip olması gerekir (Çelik, 2014: 112) .

Sayıştay denetçileri tarafından düzenlenen ve sorumlulara tebliğ edilen sorgulara gönderilen savunmalar üzerine denetçi, savunmaları da değerlendirerek yargılamaya esas raporunu düzenler ve hesabın ilgili dairede yargılanması için Başkanlığa gönderir. Denetçinin hazırladığı yargılamaya esas raporu sorumlular görememektedir. Denetçiye iki defa sağlanan imkân savunma makamına sadece bir defa sağlanmış olacağından adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olur.

Bir diğer önemli ilke de silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargı ilkesidir. Bu ilke, bir davada tarafların karşı tarafın sunduğu delil veya dosyada yer alan görüşler hakkında bilgi sahibi olup bunlar hakkında yorum yapabilme hakkıdır (Çelik, 2014: 121).

Sayıştay yargılamasında sorumluların ilişkili belgelere ulaşımına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Sorumlu denetlenen kurumdan başka bir kuruma geçmiş, görevinden alınmış ya da emekliye ayrılmış olabilir. Bu durumda sorumlunun kendisine tebliğ edilen sorguda ilişkili tutulan belgeleri görmeksizin otuz gün içinde savunma yapmak zorunda bırakılmasının adil yargılanma hakkı ilkelerine aykırılığı ileri sürülebilir.

Sayıştayda yapılan yargılamadan önce yargılamaya esas rapora üyelerden birinin görüş vermesi ve görüşün diğer üyeler tarafından görülmesi ihsası rey olup yargılamaya katılacak heyeti etkileme olasılığı vardır. Bu durum da tarafsızlık ilkesinin ihlali sayılabilir (Mutluer vd., 2015: 55).

Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması ve hesap yargılaması sonucunda verilebilecek daire kararları 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 50'nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir.

Sayıştay tarafından verilen, hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna ilişkin kararlar bireysel başvurunun konusu olamazlar. Zira bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem

ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabildiğinden sorumluların lehine olması yönüyle bu kararlar için Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilmesinde kamu tüzel kişileri aleyhine karar verilmiş olsa da bunların başvuru yapma imkânı 6216 sayılı Kanun gereğince bulunmamaktadır.

Sayıştayın sorumlular hakkında verdiği ve kesin hüküm niteliğinde bulunan kararlardan sadece tazmin kararlarına karşı, güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler olarak kabul edilebilecek “sorumlular” tarafından bireysel başvuru yoluna gidilebilir.

3.11.2.3. Ahizlerin Bireysel Başvuru Hakkı

Kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan ya da kendisinden gerekenden daha az tutarda tahsilat yapılan ve hesap yargısında ahiz olarak ifade edilen kişiden kamu zararının tahsil edilmesi halinde bu kişiler Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapabilecekler midir? sorusu bu konuda Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bir kararda cevabını bulmuştur.

Anayasa Mahkemesinin anılan kararında²³; “.....Sayıştay yargılamasında kamu zararının oluşmasına neden olan fazla ödemeyi alan veya lehine fazla ödeme yapılan kişi “ahiz” olarak isimlendirilmektedir. Bir ödemenin yapılmasından sorumlu olan kişi aynı zamanda ahiz olabilmekle beraber somut başvuruya konu olayda böyle bir durum söz konusu değildir. Sayıştay yargılamasında davanın tarafları, hakkında hüküm bulunan sorumlular ile Sayıştay Savcılığı olup sorumlular hakkında hüküm verilmektedir. Ahizler davanın tarafı olmadıklarından temyiz hakları da bulunmamaktadır. Ahizler kendilerine yapılan fazla ödemelerin tahsili amacıyla yapılan takip işlemlerine veya kesintilere karşı idari yargıda dava açabilmektedirler.

Somut başvuruya konu olayda ilgili Kanun hükümlerine aykırı bir biçimde başvuru lehine fazla ödeme yapılması nedeniyle sorumlular

²³ Anayasa Mahkemesi Başvuru No: 2013/3228, 10/12/2015.

hakkında verilen tazmin hükmüne konu Sayıştay 6. Dairesinin 2/8/2010 ve 8/9/2011 tarihli ilamları, başvuru hakkında hüküm içermemektedir. Nitekim başvuruya konu 2/8/2010 tarihli ve 2007-1125 sayılı ilam, sorumlulardan H.D. tarafından temyiz edilmiş ancak temyiz talebi Temyiz Kurulunun 13/12/2011 tarihli ve 34055 sayılı kararı ile reddedilerek ilgili ilam tasdik edilmiştir.

Başvuru konusu olayda, Sayıştay yargılamasında davanın tarafı olmadığından ve kendisi hakkında hüküm kurulmadığından başvuru gncel ve kişisel bir hakkı doğrudan bu yargılamanın sonucundan etkilenmemiştir. Bir başka ifadeyle başvuru somut davada verilen hükümlerin doğrudan mağduru değildir. Bu işlemden dolayı olarak etkilenmek başvurucuya mağdur statüsü kazandırmaz. Bu durumda söz konusu işlemin başvuru haklarına bir müdahale oluşturduğu söylenemez. İşlemin doğrudan mağduru olmayan başvuru bu işlem aleyhine bireysel başvuru yapma hakkı bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle başvuru mağdur sıfatı taşımadığı anlaşıldığından başvuru diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin kişi yönünden yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.” denilerek ahizin başvuru, işlemin doğrudan mağduru olmadığı gerekçesiyle kabul edilmemiştir.

3.11.2.4. Sayıştayın Tazmin Kararlarına Karşı Bireysel Başvuru

Sayıştayın tazmin kararlarına karşı, 6085 sayılı Kanun’da öngörülen olağan kanun yollarının tamamına bireysel başvuru yapılmadan önce başvurulmuş olması gerekir. Sayıştay Kanunu’nda temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltme olağan kanun yolları olarak ifade edilmiş olsa da doktrinde yargılamanın iadesi olağanüstü kanun yoludur. Olağan kanun yollarından anlaşılması gereken adli ve idari yargıda temyiz ile sonuçlanan süreç iken Sayıştay Kanunu’nda yargılamanın iadesi de olağan bir kanun yolu olarak kullanılmaktadır (Görgün ve Aydın, 2012: 83).

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılabildiğinden olağan-olağanüstü kanun yolu ayırımında uyumsuzluk yaşanmaması için Sayıştay yargısında da yargılamanın iadesi yolunun olağanüstü kanun yolu olarak uygulanması gerekir. Bunun için de yapılacak yasal değişlikle ancak kesinleşmiş hükümler aleyhine yargılamanın iadesi yoluna başvurulabileceğinin kural altına alınması gerekir.

BÖLÜM 4

HESAP YARGISIYLA İLGİLİ DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Yargı faaliyeti, kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız kuruluşlar tarafından, hukuki uyumsuzlıkların ve hukuka aykırılık iddialarının özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmesi ve kesin hükme bağlanması faaliyetidir. Yargı faaliyetinin en önemli unsuru, bir hukuki uyumsuzluğun tüm yönleriyle esastan çözümlenerek karara bağlanması ve bu kararın kesin hüküm niteliğı taşımasıdır. Kesin hüküm, davanın tarafları arasındaki hukuki ilişkinin, bütün bir gelecek için kati olarak tespiti veya düzenlenmesi ve aynı davanın hükmün kesinleşmesinden sonra yeniden açılmamasıdır.

Ülkemizde anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı ve uyumsuzluk yargısı yanında kendine özgü yargılama kuralları bulunan, verdiği hükümler başka bir mercie götürülemeyen, dolayısıyla kesin hüküm veren, yasama ve yürütmeden bağımsız görev yapan hesap yargısı da ayrı bir yargı kolu olarak görev ve faaliyetlerini Anayasa ve kendi kanununda ihdas edilen hükümlere uygun olarak icra etmektedir.

Sayıştayın yargı yetkisi hukuk sistemi içinde mevzuata aykırılıkların önlenmesine yardımcı olmaktadır. Ancak hesap yargısının daha etkili olabilmesi için yasal boşluklardan doğan bazı sorunların ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Bu bölümde hesap yargısıyla ilgili mevcut bazı yasal boşlukların giderilmesi ve uygulamada görülen bazı sorunların çözülmesi amacıyla bir takım önerilere yer verilmiştir.

4.1. Hesap Yargısı Usul Kanunu'nun Çıkarılması

1982 Anayasası'nın 142'nci maddesi hükmü gereğince mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usullerinin kanunla düzenlenmesi gerekir. Bu hüküm çerçevesinde tüm yargı kuruluşlarının görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kendilerine vücut veren kanunlarında düzenlenmiştir. Hesap yargısında ise öteden beri yargılamaya ilişkin hükümler kendi kanunlarına serpiştirilmiş olup bu kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde de hukuk usulü kanununa gidilmesi öngörülmüştür.

6085 sayılı Kanun'un "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun uygulanacağı haller" başlıklı 61'inci maddesinde, "Bu Kanun'da yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun²⁴ ilgili hükümleri uygulanır." denilerek bahsettiğimiz yöntem devam ettirilmiştir.

Sayıştay hesap yargısının diğeri yargı kollarından ayırıcı özellikleri dikkate alındığında ayrı bir usul kanununa ihtiyaç olduğu kuşkusuz olup bir an önce bahse konu usul kanununun çıkarılması gerekir.

4.2. Yargılamaya Esas Raporun Sonuç Kısmının Sorumlulara Gönderilmesi

Sayıştay hesap yargısı açısından adil yargılanma hakkının unsurlarından en önemlisi yargılamanın hakkaniyete uygun yapılip yapılmadığıdır. Bu hakkın en önemli unsuru da silahların eşitliği ilkesidir. Bu ilkenin anlamı mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında eşitliğin bulunmasıdır. Bu ilke davanın taraflarının usul hakları açısından aynı şartlara tabi tutulmasını ve taraflardan birinin diğeri göre zayıf duruma düşürülmemesini ifade etmektedir. Bir davaya taraf

²⁴ Bu Kanun 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu Kanun'a yapılan atıflar 6100 sayılı Kanun'a yapılmış olmaktadır.

olan herkesin karşı taraf karşısında kendisini dezavantajlı bir konumda bırakmayacak şartlarda iddia ve savunmalarını mahkemeye sunabilmesi için makul bir fırsata sahip olması gerekir (Çelik, 2014: 112).

Sayıştay denetçileri tarafından düzenlenen ve sorumlulara tebliğ edilen sorgulara gönderilen savunmalar üzerine denetçi, savunmaları da değerlendirerek yargılamaya esas raporunu düzenler ve hesabın ilgili dairede yargılanması için Başkanlığa gönderir. Denetçinin hazırladığı yargılamaya esas raporda yer alan maddelerin sonuç kısmını sorumlular görememektedirler. Zira rapor maddelerinin sonuç kısmının sorumlulara gönderileceğine ilişkin Sayıştay mevzuatında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda denetçiye iki defa sağlanan imkân savunma makamına sadece bir defa sağlanmış olacağından Anayasa ile güvence altına alınmış olan savunma hakkı dolayısıyla adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olacaktır.

Sayıştay Kanunu'nun 61'inci maddesine göre, yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde uygulanacak olan 6100 sayılı Kanun'un; "Dava dilekçesinin tebliği" başlıklı 122'nci ve "Tarafların ikinci dilekçeleri" başlıklı 136'ncı maddelerine göre açılan bir davada, davacının ilk dava dilekçesinin mahkeme tarafından davalıya gönderileceği, davalının bu dilekçeye cevap verebileceği; verilen cevap üzerine davacının cevaba cevap dilekçesi, davalının da ikinci cevap dilekçesini verebileceği hükme bağlanmıştır. Böylece taraflara eşit söz hakkı verilmek suretiyle adil yargılanma hakkı sağlanmış olmaktadır.

Esasen raporun sonuç kısmından sorumluların haberdar olması gerektiğine ilişkin düzenleme 6085 sayılı Kanun'un TBMM'ye sunulan Kanun teklifinde "Yargılamaya Esas Rapor" başlıklı 47'nci maddesinin bir ve ikinci fıkralarında "...Yargılamaya esas raporlar eki belgelerle birlikte Başkanlığa sunulur. Başkanlık bu raporları en geç on beş gün içinde yargılamanın yapılacağı daireye gönderir ve bir örneği de konu ile ilgili sorumlulara iadeli taahhütlü mektupla tebliğ edilir. Mektubun postaya verilmesini takip eden yedinci gün tebliğ tarihi sayılır. Sorumlular tarafından en geç onbeş gün içerisinde gönderilecek açıklamalar yargılama

sırasında dikkate alınmak üzere Başkanlık tarafından yargılamanın yapılacağı daireye ve bir örneği de bilgi için ilgili denetçisine gönderilir.” denilerek yapılmıştı.

Ancak bu hüküm fıkrası TBMM Plan ve Bütçe Komisyon raporunda; “...yargılamaya esas raporların ilgililere tebliğine ilişkin maddenin ikinci fıkrasında yer alan hükümlerin, ilgililerin farklı şehirlerde ikamet etmesi halinde tebliğ sürecinin tamamlanmasını ve yargılama sürecine geçilmesini geciktirmesi nedeniyle, raporların tebliğ sürecinin yargılamanın yapılacağı daireye gönderilmesi ile tamamlanmasının temininin, ikinci fıkradan tebliğe ilişkin hükümlerin çıkarılması ve madde numarasının 48 olarak teselsül ettirilmesi suretiyle” yapılan açıklamayla çıkarılmış ve madde Plan Bütçe Komisyonunda kabul edilen haliyle yasalaşmıştır.

Kanun teklifindeki düzenleme adil yargılanma hakkı açısından doğru olmakla birlikte raporun tamamının sorumlulara gönderilmesinin bir anlamı bulunmamakta olup bazı raporların binlerce sayfayı bulabileceği de göz önüne alındığında gereksiz tebligat giderine neden olacaktır. Ancak, sadece sorumlularca itiraz edilen, diğer ifadeyle sorgu üzerine tahsil edilmeyen veya tahsil edileceği belirtilmeyen ve denetçi tarafından da sorumluların savunmaları kabul edilmeyerek tazmini istenen sorgu maddelerine ilişkin olarak cevap hakkının tanınması gereklidir.

Bu kapsamda, sorumlularca tahsil edilmeyen veya tahsil edileceği bildirilmeyerek itiraz edilen, ancak yapılan bu itirazların denetçi tarafından kabul görmediği rapor maddelerinin sonuç kısımlarına ilişkin denetçi düşüncesi ile ilgili olarak sorumlulara ikinci kez cevap hakkının tanınması adil yargılanma hakkı bağlamında faydalı olacaktır.

4.3. Yargılamadan Önce Üye Görüşünün Alınmaması

Sayıştay Başkanı tarafından yargılanmak üzere yetkili daireye havale edilen yargılamaya esas rapor ilgili daire başkanı tarafından savcı görüşü alındıktan sonra daire üyelerinden birine havale edilir. İlgi üye de yirmi gün içinde yazılı görüşünü verir. Daire yargılamasında heyette bulunacak

üye önceden görüşünü açıklamış, bir anlamda yargılamadan önce rapor maddeleri hakkında kararını vermiştir.

Anayasa'nın 36'ncı ve AİHS'nin 6'ncı maddesi gereğince adil yargılanma hakkı herkesin kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma hakkını içerir. Hakimin iki tarafa eşit uzaklıkta kalıp tarafsız bir şekilde karar vermesi adil yargılanmanın temelidir. Ancak hakimin tarafsız kalamayacağı ve bu nedenle de davaya bakamayabileceği bazı durumlar vardır ki böyle hallerde hakim kendiliğinden davaya bakmaktan çekilebileceği gibi tarafların talebiyle de hakimin reddi istenebilecektir (Arslan vd., 2017: 117).

6100 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinde de hakimin reddi sebepleri düzenlenmiştir. Bu sebeplerden birisi hakimin davada iki taraftan birine veya üçüncü kişiye kanunen gerekmediği halde görüşünü açıklamış olmasıdır. Hakimin görüşünü açıklaması uygulamada "ihzası rey" olarak ifade edilmiştir.

6100 sayılı Kanun gereğince hâkimin davada tarafların haklı veya haksız olduğu ile ilgili görüş beyan etmesi halinde taraflardan birisi hakimin reddini talep edebilecektir.

Sayıştayda yapılan yargılamadan önce yargılamaya esas rapora üyelerden birinin görüş vermesi ve görüşün diğer üyeler tarafından görülmesi de ihzası rey olup yargılamaya katılacak heyeti etkileme olasılığı vardır. Bu durum tarafsızlık ilkesinin ihlali sayılabilir (Mutluer vd., 2015: 55).

Bu bağlamda yargılamadan önce bir üye tarafından yargılamaya esas rapora görüş verileceği düzenlemesi 6085 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi ile yapılmışsa da bu husus yukarıda da ifade edildiği üzere adil yargılanma ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle yargılamadan önce üyelerden birisi tarafından yargılamaya esas rapora görüş verilmesi uygulamasının adı geçen Kanun'da yapılacak bir düzenleme ile kaldırılması Anayasa hükümleri ve AİHS kapsamında yerinde olacaktır.

4.4. Hesap Yargısında Hüküm Dışı Bırakma Kararının Açıklığa Kavuşturulması

Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması ve hesap yargılaması sonucunda verilebilecek Daire kararları 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 50'nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda;

- Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna, eski deyimini ile sorumluların beraatine,
- Kamu zararının sorumlulardan tazminine,
- Hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak hüküm dışı bırakılmasına

olmak üzere üç ayrı karar verilmektedir.

Hesap yargılaması sonucunda gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi kararı da verilebilmektedir, ancak bu karar yukarıda belirtilen ilk iki ana kararın yanında verilebilen nitelikte bir karardır.

Hüküm dışı bırakma hususu 6085 sayılı Kanun'un 50'nci maddesinin üçüncü fıkrasında; "Hesap yargılaması sırasında, mahkemelere veya yürütölen bir soruştırma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle belgeleri bulunmayan, hesap yargılamasına konu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli görölmemesi ve kovuştırma veya soruştırma sonucunun beklenmesine gerek görölen hallerde, bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak, hüküm dışı bırakılabilir. Hüküm dışı bırakılan hususlara ilişkin noksanlıklar giderildikten sonra bu hesap ve işlemlerin yargılanmasına devam edilir." şeklinde düzenlenmiştir.

Mülga 832 sayılı Kanun'un 3162 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle değişik 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise hüküm dışı bırakılma; "Yargılama sırasında, mahkemelere veya yürütölen bir soruştırma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle belgeleri bulunmayan hesap ve işlemlerle yargılama konusu olan bir işleme ilişkin bilgi ve

belgelerin yeterli görülmemesi ve kovuşturma veya soruşturma sonucunun beklenmesine gerek görülen hallerde, bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak, sayman hesabı hakkındaki hükmün dışında bırakılabilir. Hüküm dışı bırakılan miktarlara ilişkin hesap ve işlemler, tamamlandıkları tarihten itibaren iki yıl içinde yargılanmadığı takdirde, 66'ncı madde hükmü uygulanır.” şeklinde düzenlenmişti.

Mülga 832 sayılı Kanun'un 61'nci maddesinin gerekçesi; “Hesap ve işlemlerin yargılanması sırasında, sayman hesabına alınmış işlemlere ilişkin belgeler ibraz edilmedikçe sorumlular hesabın bu bölümünde sorumlu olmaktadır.

Ne var ki, mahkemelerce veya soruşturma kurullarınca istenilen belgelerin verilmesi yasa gereği olduğundan, sayman hesabını Sayıştay' vermeden önce bazı belgeleri sözü edilen mercilere göndermiş bulunması veya Sayıştaya ibraz ettiği belgelerin Sayıştayca anılan mercilere gönderilmiş olması nedeniyle bu belgelere dayalı işlem yargılanamamakta; belge ibraz edilmemesinde sorumlunun bir sui taksiri de bulunmadığından kendisine herhangi bir sorumluluk yüklenememektedir. Bu tür işlemlerin yargılanması durdurularak hüküm dışı bırakılmakta, belgeler ibraz edildikten sonra hükme bağlanmaktadır.

Bazı hallerde, yargılama sırasındaki eldeki bilgi ve belgeler yeterli olmamakta, ek bilgi alınması ve inceleme yapılması gerekmektedir ki, bu durumda da konuyla ilgili işlem hakkındaki hüküm, inceleme sonucuna değin ertelenmektedir.

Sayıştay uygulaması bu yolda yürütülmekte ise de Yasada bu zorunlu uygulamaya cevaz veren açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu defa getirilen Hazine zararı ilkesi muvacehesinde zararın tespiti için bilirkişi incelemesi yapılması veyahut bazı idare ve kurumlardan bilgi toplanması gerekebileceğinden, bu işlemlerin sonuçlanmasına kadar ilişkin bulunduğu işlemin yargılamaasının geciktirilmesi zorunlu olacaktır.

Sayman hesabının tümünün yargılanmasını geciktirmemek için bu tür işlemlerin hüküm dışı bırakılması; bunlara bağlı olmaksızın hesabın hükme bağlanmasını sağlamak ve uygulamayı yasal düzeyde açıklığa kavuşturmak amacıyla 61'inci maddede değişiklik yapılmıştır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Hesap ve işlemlerin hüküm dışı bırakılmasına ilişkin yukarıda bahsedilen her iki madde arasında küçük farklılıklar bulunsa da esas itibariyle düzenleniş şekli birbirine benzerdir. Ancak, söz konusu her iki düzenlemede hüküm dışı kararının hangi hallerde verileceği açık bir şekilde ifade edilmemiştir. Bu nedenle uygulamada hüküm dışı kararının hangi hallerde verileceği hususunda tereddüt yaşanmaktadır. Bu tereddüt, hüküm dışı kararının belgeleri mahkemelere veya yürütülen bir soruşturma için ilgili idari mercilere verilmiş olan hesap ve işlemlerin yanında, bilgi ve belgeleri yeterli görülmeyen hesap ve işlemler için de verilebileceği noktasında yaşanan tereddüttür.

Bu bağlamda yapılacak bir kanuni düzenlemeyle hüküm dışı bırakma kararının hangi hallerde verileceğinin açıkça ifade edilmesi yerinde olur. Yapılacak düzenlemenin; belgelerin mahkeme veya soruşturma için ilgili idari mercilere verilmesi de dâhil, her türlü bilgi ve belge eksikliği halinde hüküm dışı kararı verilmesine imkân verecek şekilde yapılması uygun olur.

4.5. Hesap Yargısında Duruşmaya İlişkin Kanuni Düzenleme Yapılması

Anayasa'nın 36 ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi ile düzenlenen adil yargılanma hakkının en önemli unsuru olan hukuki dinlenilme hakkına (açıklama, duruşma) ilişkin tek düzenleme hesap yargısının temelini oluşturan 6085 sayılı Kanun'un “Daireler” başlıklı 23'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yapılmış ve “Yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunmak üzere ilgili grup başkanı, raporu düzenleyen denetçi, sorumlular ve ahizler çağrılabilir.” denilerek sorumluların dinlenilmesi dairesinin takdirine bırakılmıştır.

6085 sayılı Kanun'un TBMM'ye sunulan, "Yargılamaya Esas Raporların dairelerce incelenmesi ve hükme bağlanması başlıklı" 48'inci madde teklifinin üçüncü fıkrasında; "Taraflarca yazı ile istenir veya dairece lüzum görülürse, taraflar veya bir taraf davet edilerek savunmaları dinlenir açıklama istenir" denilmek suretiyle sorumluların yargılama sırasında dinlenilmeleri ile ilgili olarak öneri yapılmıştır. Ancak bu öneri TBMM Plan ve Bütçe Komisyon Raporunda; "48'inci maddesi; madde ile düzenlenen hesap yargılaması esnasında savunma dinleme ve açıklama istemeye ilişkin hususların hesap yargılama sürecinden bağımsız hususlar olmaması nedeniyle dinleme ve açıklamaya ilişkin hususları düzenleyen üçüncü fıkranın metinden çıkarılmasına karar verilmiştir." şeklinde yapılan açıklamayla çıkarılmış ve Plan Bütçe Komisyonunda kabul edilen haliyle yasalaşmıştır.

6085 sayılı Kanun'dan yaklaşık iki ay sonra yürürlüğe giren 6100 sayılı Kanun'da ise hukuki dinlenme hakkının, Anayasa'nın 36'ncı maddesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nin 6'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının en önemli unsuru olduğu belirtilerek duruşmanın nasıl yapılacağı ve duruşmada uygulanacak kurallar ile duruşmanın yapılmayacağı istisnai haller ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

6100 sayılı Kanun'un 27'nci maddesinde hukuki dinlenme hakkı aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

"(1) Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenme hakkına sahiptirler.

(2) Bu hak;

- a) Yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını,
- b) Açıklama ve ispat hakkını,
- c) Mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini içerir."

Yukarıda anılan 27’nci maddenin gerekçesi; “Hukukî dinlenilme hakkı, Anayasa’nın 36’ncı maddesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6’ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının en önemli unsurudur. Zira insan onurunun yargılamadaki zorunlu bir sonucu olarak, yargılama sùjelerinin, yargılamada şeklen yer almaları dışında, tam olarak bilgi sahibi olmaları, kendilerini ilgilendiren yargılama konusunda açıklama ve ispat haklarını tam ve eşit olarak kullanmaları ve yargı organlarının da bu açıklamaları dikkate alarak gereği gibi değerlendirme yapıp karar vermesi gereklidir. Hukukî dinlenilme hakkı olarak maddede ifade edilen ve uluslararası metinlerde de yer bulan bu hak, çoğunlukla “iddia ve savunma hakkı” olarak bilinmektedir. Ancak, hukukî dinlenilme hakkı, iddia ve savunma hakkı kavramına göre daha geniş ve üst bir kavramdır.

Bu hak, yargılamanın tarafları dışında, müdahiller ve yargılama konusu ile ilgili olanları da kapsamına almaktadır. Ancak, her yargılama sùjesi kendi hakkıyla bağlantılı ve orantılı olarak bu hakka sahiptir. Hakkın temel unsurları maddede tek tek belirtilmiş, böylece uygulamada bu temel yargısal hak konusundaki tereddütlerin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede, öncelikle tarafların gerek yargı organlarıncaya gerekse karşı tarafça yapılan işlemler konusunda bilgilendirilmeleri zorunludur. Kişinin kendisinden habersiz yargılama yapılarak karar verilmesi kural olarak mümkün değildir.

Bu hakkın ikinci unsuru, açıklama ve ispat hakkıdır. Taraflar, yargılamayla ilgili açıklamada bulunma, bu çerçevede iddia ve savunmalarını ileri sürme ve ispat etme hakkına sahiptirler. Her iki taraf da bu haktan eşit şekilde yararlanırlar. Bu durum “silahların eşitliği ilkesi” olarak da ifade edilmektedir.

Bu hakkın üçüncü unsuru, tarafların iddia ve savunmalarını yargı organlarının tam olarak dikkate alıp değerlendirmesidir. Bu değerlendirmenin de, kararların gerekçesinde yapılması gerekir. Eksik, şekli ve görünüşte gerekçe yazılması, bu hakkın ihlâli sonucunu

doğuracaktır. Yargı organları, her iki tarafın iddia ve savunmaları ile delillerini değerlendirip, hangi maddî ve hukukî sebeplerle karar verdiklerini gerekçelerine yansıtmalıdırlar. Ortaya çıkacak karar, hukukun genel ilkelerine, mevzuata ve yerleşik içtihatlarla tamamen aykırı ve sürpriz sayılacak nitelikte olmamalıdır. Bu durum “sürpriz karar yasağı” olarak da ifade edilmektedir.

Yargı organları özellikle yerleşik içtihatların dışında yeni bir karar verebilirler. Ancak, bu konuda gerekçelerini tam ortaya koymalı ve tarafların açıklamalarını da değerlendirmelidirler.

Maddede yapılan düzenlemeyle, en temel yargısal hak olarak kabul edilen ve uluslararası sözleşmelerle anayasalarda yerini bulan hukukî dinlenilme hakkı, tüm unsurlarıyla ortaya konulmuştur.” şeklindedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “Duruşma” başlıklı 17’nci maddesinde de konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme yapılmıştır.

Hesap yargısında, sorumluların duruşma talebinde bulunup bulunmayacakları sorgu tebliğine ilişkin üst yazının²⁵ 5’inci maddesinde belirtilmiştir.

Duruşmaya ilişkin bir diğer düzenleme ise SDÇUE’nin “Çağrı ve duruşma talebi” başlıklı 10’uncu maddesinin dört ve beşinci fıkralarında;

“4) Yargılamaya esas raporlar hakkında sorumlular duruşma talebinde bulunabilirler. Sorumlular bu taleplerini denetçi sorguları üzerine düzenleyecekleri savunmalarında belirtirler.

5) Ahizler duruşmaya fer’i müdahil olarak katılma isteklerini, bir dilekçe ile Sayıştay’a bildirirler. Ahizler yargılamayı yapan dairenin bu başvuruyu kabul etmesi halinde duruşmaya katılarak açıklamalarını yaparlar.”

şeklinde yapılmıştır.

Anayasa’nın 142’nci maddesinin birinci fıkrasında; “Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla

²⁵ SDY Eki Form 1.

düzenlenir.” denilerek mahkemelerin yargılama usullerinin kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Sorumluların dinlenilmesi hesap mahkemesinin yargılama usulü kapsamına giren bir husus olduğundan, bu konunun kanuni düzenleme yerine yukarıda bahsedilen usul ve esaslarda yapılması doğru değildir. Söz konusu Esaslar’la ancak 6085 sayılı Kanun’da yer alan temel düzenlemeler detaylandırılabilir.

Kanunda yer alan bir hakkın bir alt norm ile ortadan kaldırılması kabul edilemeyeceği gibi, kanunda hiç düzenlenmeyen bir hakkın da taraflara veya tarafların birine bir alt norm ile verilmesi de kabul edilemez.

Bu çerçevede usul ve esaslarda ancak kanunda düzenlenen dinlenilme hakkının yöntemi ve şekli düzenlenebilir. Diğer bir ifadeyle usul ve esaslarda; duruşmanın nasıl yapılacağı, duruşmaya katılan sorumlu, ahiz ve fer’i müdahilin kimlik tespitlerinin nasıl olacağı, duruşmaya davetin nasıl ve duruşma gününden kaç gün önce gerçekleştirileceği ve duruşmanın tutanağa bağlanıp bağlanmayacağı gibi hususların düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak, söz konusu Esaslar’da bunlara ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Sonuç olarak adil yargılama hakkı kapsamında yer alan dinlenilme hakkı ikincil mevzuatta yapılan düzenleme ile düzenlenmişse de Anayasa ve AİHS ile güvence altına alınan temel bir hakka ilişkin bu düzenlemenin 6085 sayılı Kanun’da yapılması daha doğru olur.

4.6. Duruşma Talepleri İçin Ortak Bir Form Geliştirilmesi

Hesap yargısında duruşma talebinde bulunan sorumluların duruşmaya davet edilmemeleri bozma sebebi olacağından, yargılamaya esas rapor veya ek raporlarda yer alan rapor maddelerinin hangileri ile ilgili olarak duruşma talebinin olduğunun ve bu talebin kimler tarafından yapıldığının titizlikle tespit edilmesi ve ilgililerin duruşmaya davet edilmeleri gerekir. Bunun için duruşma talebinde bulunanların adı ve soyadı, adresleri ve diğer iletişim bilgileri ile talebin yapıldığı rapor maddelerinin belirtildiği ortak bir formun geliştirilmesi ve bu formun yargılamaya esas rapor ve ek raporlarda yer almasının zorunlu hale getirilmesi büyük yarar sağlayacaktır.

4.7. Hesap Yargısı ile Diğer Yargı Kolları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarının Çözümü

Sayıştay ilamlarının infazında yaşanan sorunlardan biri de söz konusu ilamlarla sorumlu tutulan sorumluların, sebep oldukları kamu zararını ödemeleri ve daha sonra ödedikleri tutarları sebepsiz zenginleşme hükümleri çerçevesinde ahizine rücu etmeleri gerekirken, kamu gücünden yararlanarak kamu zararını doğrudan ahizinden tahsil etme yoluna gitmeleridir. Bu da ahizlerin, idarelerin re'sen yaptıkları bu tahsilat işlemlerine karşı idari ve adli yargı yoluna başvurmalarına ve bunun sonucunda da hesap yargısı ile idari ve adli yargı yerleri arasında hüküm uyuşmazlığı sorunu çıkmasına neden olmaktadır.

Bu sorunun giderilmesi için Anayasa'nın 158'inci maddesi ile 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'da değişiklik yapılarak Sayıştay kararları ile diğer yargı organlarının kararları arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını çözümlene yetkisi ve görevi Uyuşmazlık Mahkemesine verilmelidir.

4.8. Yargılamada Savcının Hazır Bulunmasında Uygulama Birliğinin Sağlanması

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2'nci maddesinde hesap yargılaması; "Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanması ve bununla ilgili kanun yolları" şeklinde tanımlanmış ve 49'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da, "Hesap yargılaması sırasında savcı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar" denilerek Sayıştay savcısının hesap yargılamasına katılması öngörülmüştür.

Ancak, uygulamada savcıların hesap yargılamasına katılmaları konusunda Sayıştay daireleri arasında uygulama birliği bulunmamaktadır. Bazı dairelerde savcılar hüküm aşamasında bulunmazken, bazı dairelerde ise hüküm aşamasında da bulunmaktadırlar.

Bu bağlamda hesap yargılamasına katılan savcıların görüşünü açıkladıktan sonra, yargılama sonuna kadar bekleyip beklemeyecekleri

konusunun hesap yargısı ikincil mevzuatında netliğe kavuşturulması ve bu konuda uygulama birliğinin sağlanmasında fayda vardır.

4.9. Kamu Zararına İlişkin Faiz Başlangıç Tarihi

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 18'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre kamu zararına, oluştuğu tarihten itibaren faiz yürütölmekte iken, hesap yargılaması sonucunda tazminine karar verilen kamu zararına yani Sayıştay ilamıyla tazminine karar verilen kamu zararına 6085 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca hüküm tarihinden itibaren faiz uygulanması gerekmektedir.

Bu durumda denetçi sorgusu üzerine kamu idarelerinin kamu zararını kabul ederek tahsil yoluna gitmeleri halinde faizin başlangıcı kamu zararının doğduğu tarih olduğu halde, tahsilat yapmayıp yargılamanın sonucunu beklemeleri halinde faizin başlangıcı hüküm tarihi olmaktadır. Bu durum kamu idarelerinin ahizler arasında ayırım yapmasına yol açabilir. Kamu idareleri, kimi ahizler için Sayıştay denetçisi sorgusuna konu edilen kamu zararı tespitine katılmak suretiyle doğduğu tarihten itibaren faiz uygulama yolunu seçerken, kimi ahizler için hesap yargılamasının sonucunu bekleme ve böylece daha az süre için faiz uygulama yolunu seçebilir.

Bu nedenle, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yapılacak bir değişlikle Sayıştay denetçisi sorgusuna konu edilip kamu idaresince kabul edilen kamu zararının da konuya ilişkin hesap yargılamasının hüküm tarihine kadar faizsiz tahsil edilmesi imkânı getirilmelidir.

4.10. İlamların Denetçiye Bildirilmesi

Sayıştay daireleri ilamlarının yargılamaya esas raporu düzenleyen Sayıştay denetçilerine bildirilmemesi de bir eksikliktir. Çünkü 6085 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi ile ilama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçilere Sayıştay Başsavcılığı aracılığıyla temyiz isteminde bulunabilme yetkisi tanınmıştır. Kendisine ilam bildirilmeyen denetçinin bu yetkiyi etkin bir şekilde kullanması

mümkün değildir. Bu nedenle ilamların raporu düzenleyen denetçiye bildirilmesi ve bu bildirim yapıldığının resmi kayıt altına alınmasında fayda vardır.

4.11. Sayıştay Denetçilerine İlamları Temyiz Hakkının Tanınması

6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre; Sayıştay daire ilamları sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcılığı tarafından temyiz edilebilmektedir.

Sayıştay denetçilerinin temyiz başvurusunda bulunabilecekler arasında sayılmaması büyük bir eksikliklerdir. 832 sayılı Sayıştay Kanunu döneminden beri var olan bu eksiklik 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Başsavcılık" başlıklı 33'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan "İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunar. ..." şeklindeki hükümlerle Sayıştay denetçisine Sayıştay Başsavcılığı aracılığı ile temyiz başvurusu yetkisi verilmekle aşılına çalışılmıştır. Ancak bu düzenleme de ihtiyacı gideren nitelikte bir düzenleme olmamıştır.

Anılan Kanun maddesinin teklifinde ilamın ilgili denetçiye tebliği öngörölmüş, ancak Plan Bütçe Komisyonunda Sayıştay denetçisine ilamın tebliğ edilmesinin süreci uzatacağı gerekçesiyle, teklifte yer alan "ilgili denetçi" ibaresi çıkarılmıştır. Plan Bütçe Komisyonunda yapılan bu değişiklik yerinde olmamıştır. Çünkü yargılamaya esas raporun hazırlık sürecinde gerçekleştirilen bütün inceleme, araştırma, gerekirse bilirkişi ve uzman çalıştırma, sorumluların ve ilgililerin bilgisine başvurma, yerinde fiili ve fiziki her türlü incelemeyi yapma, sorgu yazma, sorumluların savunmasını alma ve nihayetinde yargılamaya esas raporu düzenleme görevi, bilfiil denetçi tarafından yerine getirilmekte, yargılama aşamasında da gerekmesi halinde dairesinin istemi üzerine bilgi sunmaktadır. Buna karşılık Sayıştay Başsavcısı veya savcıları, yargılamaya esas raporun hazırlık (inceleme, denetim, sorgu, vb.) ve raporun yazımı sürecinin hiç birinde yer almamaktadır.

Özetle; hesap yargılamasına esas dosyayı hazırlayan, diğer bir ifadeyle yargılamanın ilk aşaması olan hazırlık aşamasını yürüterek dosyayı oluşturan ve böylece yargılamaya konu iddianın sahibi olan Sayıştay denetçisine, kanun yollarına, özellikle de bu yollardan biri olan temyize başvuru yetkisinin verilmemesi hesap yargısında bir eksiklik olarak görülmektedir. Kanun koyucu yukarıda da belirtildiği üzere bu ihtiyacı temyiz başvurusu ile ilgili olarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 33'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yaptığı düzenlemeyle gidermeye çalışmış, ancak yapılan bu düzenleme uygulamada yeterli olmamıştır.

4.12. Temyiz Kurulunda Sayıştay Savcısının Her Zaman Hazır Bulunması

Temyiz Kurulunda yapılan yargılama süreci de duruşmalı veya duruşmasız yapılmaktadır. Uygulamada Sayıştay savcısı duruşmalı temyiz yargılamasında hazır bulunmakta ve görüşünü açıklamaktadır. Ancak duruşmasız temyiz yargılamalarında savcı Temyiz Kuruluna davet edilmediği için sürece katılarak görüşünü açıklama ve tarafları ve Temyiz Kurulunu aydınlatma imkânı bulamamaktadır.

Temyiz dilekçelerini karşılayan ve cevap yazan savcı duruşmasız yargılamada karşılama sonrası gelen bilgi ve belgelerden ve bu bağlamda yapılan müzakerelerden habersiz olduğu için karar düzeltmesi talebi ile karşı karşıya kalabilmektedir.

Dolayısıyla Temyiz Kurulunda duruşmalı yargılamalarda olduğu gibi duruşmasız yargılamalarda da savcının hazır bulunması ve görüşünü açıklaması gerekir.

4.13. Hesap Yargısında Vekâlet Ücreti

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 2'nci maddesinde, "avukat, her türlü hukuki sorun ve anlaşmazlıkların, adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesi ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasında, yargı organlarına, kişilere, kurum ve kuruluşlara yardım etmek için, hukuki bilgi ve tecrübelerini, adalet hizmetine tahsis eden, kamu hizmeti

gören serbest meslek mensubu kişiler” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre avukat, taraf temsilcisi olarak faaliyet göstermekle birlikte, yargılama faaliyetlerine katılarak yargının bir çalışanı olmak sıfatıyla, adaletin gerçekleşmesi çabasına da ortak olmaktadır.

Ancak hesap yargılamasında mevcut mevzuat hükümleri karşısında avukatlık vekâlet ücretine hükmedilememesi avukatların hesap yargılamasına ilgi duymamasına ve yargılama faaliyetine olan katkılarından yeterince yararlanılmamasına yol açmaktadır.

Bu nedenle yapılacak bir yasal düzenlemeyle hesap yargılamasında avukatlık vekâlet ücretine hükmedilebilmesinin yolunun açılmasında fayda vardır.

4.14. Ek Rapor Düzenlenmesinde Bazı Belirsizlikler

Ek rapora ilişkin düzenleme SDY'nin 48'inci maddesinde; “Ek Raporların Düzenlenmesi” başlığı altında yapılmıştır. Bu madde ile yargılamaya esas rapora konu kamu zararının yargılanması sonuçlanana kadar, daha önce raporda yer alan konularda değişiklik yapılmasını öngören veya raporda yer almadığı halde sonradan ilişkili görülerek rapora alınması gerekli görülen ya da yargılama yapılırken hüküm dışı bırakılan hususlar hakkında ek rapor düzenleneceği ifade edilmiştir.

Ek rapora ilişkin bir diğer düzenleme ise SDÇUE'nin “Tanımlar” başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yapılmıştır. Anılan bentte SDY'de belirtilen hususlara ek olarak yargılamanın iadesine ilişkin düzenlenecek raporların da ek rapor olduğu ifade edilmiştir.

Uygulamada Sayıştay Temyiz Kurulunca verilen “bozma” kararları da Dairede görüşülmeden önce ek rapor yazılmak üzere hesabın denetçisine gönderilmekte ve denetçi tarafından konu yeniden incelenerek ek rapor yazılmaktadır.

Görüleceği üzere SDÇUE'de yargılamanın iadesine ilişkin ek rapor düzenleneceği hüküm altına alınmışken, SDY'nin 48'inci maddesinde

böyle bir düzenleme yer almamıştır. Yine her iki madde metninde de temyiz kurulunca verilen bozma kararı üzerine hesabın denetçisi tarafından ek rapor düzenleneceği hükmü de bulunmamaktadır.

Her iki mevzuatta da ek rapora ilişkin düzenlemeler bulunmakla birlikte eksiklikler vardır. Ek raporlar denetçiler tarafından düzenlenip yargılanması için ilgili daireye gönderileceğinden hangi konular için ek rapor yazılacağının SDY’de ayrıntılı olarak düzenlenmesi ve adı geçen Yönetmelik’le uyumlu ek rapor tanımının da SDCUE’de yapılması yararlı olur.

4.15. Temyiz Kurulu Üyelerinin Görev Süresi

6085 sayılı Kanun’un 26’ncı maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre; Temyiz Kuruluna seçilecek daire başkanları ile üyelerin görev süreleri “dört” yıl olup, her yıl Kurul üyelerinin dörtte birinin yenilenmesi ve üyeliği sona erenlerin dört yıl geçmeden tekrar seçilememesi gerekmektedir. Bu düzenlemenin Kurula üye seçiminde aranan; “Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalması, dört yıllık kurul üyeliği süresini tamamlayanların Kurul üyeliği görevinin üzerinden en az 4 yıl geçmiş olması, her daireden en fazla 2 üyenin seçilebilecek olması” şeklindeki şartlar nedeniyle Kurula seçilecek yeterli sayıda üye bulunmasını zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla hükmün bu bakımdan yeniden gözden geçirilmesinde yarar vardır.

4.16. Temyiz Kurulu Kaldırma Kararlarının Nisabı

6085 sayılı Kanun’un 26’ncı maddesinin ikinci fıkrasında Temyiz Kurulunun mevcudun salt çoğunluğuyla karar vereceği belirtildiği halde, aynı Kanun’un 55’inci maddesinin yedinci fıkrasında kaldırma kararının Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile verilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere kaldırma niteliğindeki kararlar verilen tazmin kararının hukuka aykırı olduğunu belirten nitelikteki kararlardır. Bu nitelikteki kararlar Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğuyla, yani 20 üyenin ancak 14’ünün oyuyla verilebilmektedir. Hesap ve işlemlerin yasal

düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine kararlarının onanması niteliğindeki tasdik kararları ile bozma kararları mevcudun salt çoğunluğuyla, yani Kurulun toplantı yeter sayısı olan 14 üyenin en az 8'inin oyuyla verilebilmektedir.

Bu düzenlemeyle tasdik ve bozma kararlarının verilebilmesi kolaylaştırılmışken, kaldırma kararlarının verilmesi zorlaştırılmıştır. Dolayısıyla kaldırma niteliğindeki kararların verilmesinin özel nisaba bağlanması, hukukun eşitlik ilkesine ve yargılamanın uzamasına yol açması nedeniyle adil yargılama ilkesine ve usul ekonomisi ilkesine aykırıdır. Bu nedenle yapılacak bir yasal düzenleme ile kaldırma kararlarının da oy çokluğuyla alınabilmesi sağlanmalıdır.

4.17. Dairelerin Direnme Kararına Bakacak Kurul

6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin sekizinci fıkrası hükmüne göre; Temyiz Kurulunun bozma kararlarına karşı dairenin direnmesi ve bu direnme kararının temyiz edilmesi halinde dosya yeniden Temyiz Kuruluna gitmektedir. Oysa bu halde yargılamanın amacı olan gerçeğe ulaşmanın sağlanması için konunun bir başka kurulca incelenip karara bağlanması daha doğru bir yöntem olacaktır.

Nitekim 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 373'üncü maddesinin beşinci fıkrasında, Yargıtayın ilgili dairesinin bozma kararına karşı ilk derece mahkemesi veya bölge adliye mahkemesinin kararında direnmesi ve bu kararın temyiz edilmesi halinde incelemenin Yargıtay Hukuk Genel Kurulunca yapılacağı belirtilmiştir.

Yine 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 50'inci maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre; bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır.

Hesap yargılamasında da dairelerin ısrar kararlarının temyizi halinde Sayıştay Genel Kuruluna gidilmesinin yolunu açacak yasal değişiklik yapılması uygun olacaktır.

4.18. Yargılamanın İadesine Başvuru İçin Hükümün Kesinleşmesi Şartının Getirilmesi

Hesap yargılamasında yargılamanın iadesine başvurmak için hükmün kesinleşmesi şartı aranmamaktadır. 6085 sayılı Kanun'da yapılacak bir değişiklikle yargılamanın iadesi yoluna başvurulmasının, hükmün kesinleşmesi şartına bağlanması ve buna bağlı olarak da yargılamanın iadesi talebinde bulunması süresinin yeniden düzenlenmesi olağanüstü bir kanun yolu olan bu kanun yolunun felsefesine uygun olacaktır.

4.19. Yargılamanın İadesi Başvurularının Reddine İlişkin Kararlara Karşı Temyiz Başvurusu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 51'inci maddesinin ilamlarda yer alacak hususları belirten ikinci fıkrasının (1) bendinde; "Hesap yargılamasını yapan daire başkan ve üyelerinin ad ve soyadları ile imzaları yer alır." denilerek ilamların hesap yargılaması sonucunda düzenleneceği belirtildikten sonra 55'inci maddesinin birinci fıkrasında; "Sayıştay dairelerince verilen ilamlar Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz olunur." denilerek ancak ilamlara karşı temyiz yoluna gidilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu iki hükmü birlikte değerlendirdiğimizde ilamların ancak hesap yargılaması sonucunda düzenleneceği ve temyiz başvurusunun da yine ancak ilamlara karşı yapılabileceği anlaşılmaktadır.

Oysa anılan Kanun'un 56'ncı maddesinin beşinci fıkrasında da; "Yargılamanın iadesi istemi, hükmü veren dairece incelenir ve ilk olarak yargılamanın iadesi talebinin kabulüne veya reddine karar verilir. Kabul kararı verilmesi halinde iade edilen hususlarla sınırlı olmak üzere hesap yargılaması yapılır." denilerek hesap yargılamasının kabul kararı verilmesi halinde yapılacağı belirtilmiştir. Bu hükmün mefhumu muhalifinden iade taleplerinin reddine ilişkin kararların hesap yargılaması kapsamında verilen kararlar olmadığı, bu nedenle de bu kararlarla ilgili olarak ilam değil, karar düzenlenmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Özetle; anılan Kanun'un zikredilen hükümlerine göre yargılamanın iadesi taleplerinin reddi kapsamında verilen kararlar hesap yargılaması

kapsamında verilen kararlar olmadığından bu kararlar ilama ve temyize konu edilemez.

Kanaatimizce yargılamanın iadesi taleplerinin reddine ilişkin kararlara karşı da temyiz yolu olmalıdır. Aksi takdirde ağır yargılama hatalarının yapıldığı kararların denetimi mümkün olmaz. Bu durum ise toplumsal barışa ve adalete olan inancı sarsar. Hâlbuki bu kararlara karşı temyiz yolunun açık olması halinde, hatalı olan ve bu sebeple de toplum vicdanını yaralayan kararların kaldırılması imkânı oluşur. Bu nedenle yapılacak bir yasal değişiklikle yargılamanın iadesi taleplerinin reddine ilişkin kararlara da temyiz yolu açılmalıdır.

4.20. Sayıştay Dairelerine İlgili Yerlerle Doğrudan Yazışma Yapma Yetkisi Verilmesi

Bugünkü genel uygulamaya bakıldığında Sayıştay dairelerinin ilgili kurum, kuruluş ve kişilerle doğrudan yazışma yapmadığı görülmektedir. Sayıştay dairelerince yapılan yargılama sonucunda düzenlenen ilamlar kendisine bağlı olmayan İlam Müdürlüğü tarafından ilgililere tebliğ edilmektedir. Yine yargılama sonucunda verilen, idaresince inceleme ve soruşturma yapılmasına dair kararlar da Dairece resen ilgili idarelere veya bakanlıklara gönderilememektedir. Bu tür kararlar ilgili idarelere veya bakanlıklara Sayıştay Başkanı tarafından imzalanan yazı ekinde gönderilmektedir.

Ancak, Anayasa Mahkemesine Anayasa'nın 152'nci maddesi uyarınca yapılan itiraz başvurularına dair daire kararı mahkemelerin bağımsızlığı gerekçesiyle daire başkanının imzası ile gönderilmektedir. Yani bu tür kararlar diğer kararlardan farklı olarak Sayıştay Başkanı tarafından değil, ilgili dairenin başkanı tarafından gönderilmektedir.

Dairelerin ilamlarını ve verdiği diğer kararlarını doğrudan ilgililere gönderememesi bize göre mahkemelerin bağımsızlığı ile bağdaşmadığı gibi bu uygulama kırtasiyeciliği artırmakta ve yargılamanın da uzamasına yol açmaktadır.

Oysa idari yargı kolundaki yüksek mahkeme olan Danıştay'da, 2537 sayılı Danıştay Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 4'üncü bendi hükmü uyarınca her dairede bir yazı işleri müdürünün yönetimi altında bir kalem bulunmakta olup, yazı ve tebliğ işlemleri bu müdürlükçe yapılmaktadır. Aynı şekilde adli yargı kolundaki yüksek mahkeme olan Yargıtayda da 2797 sayılı Yargıtay Kanunu'nun 53'üncü maddesi uyarınca Yargıtay daire ve kurullarında bir yazı işleri bürosu bulunmakta olup gerekli tebligat işlemleri yazı işleri müdürünün gözetiminde büro personeline yapılmaktadır²⁶.

Özetle; idari yargı kolundaki yüksek mahkeme olan Danıştay ve adli yargı kolundaki yüksek mahkeme olan Yargıtay dairelerinde birer yazı işleri müdürlüğü olup bu müdürlüklerce dairelerin yazışmaları ve tebliğ işlemleri yapılmakta olup mahkemelerin bağımsızlığı gereğince de böyle olması gerekir. Bu bağlamda Sayıştayda da daire ve kurullara bağılı birer yazı işleri müdürlüğü oluşturulup gerekli tebliğ ve yazışmaların bu müdürlükler marifetiyle re'sen yapılması hesap yargısında mahkemelerin bağımsızlığı kuralına uygun olur.

²⁶ 29.08.1983 tarih ve 18150 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yargıtay İç Yönetmeliğı'nin 98'inci maddesi.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akgündüz, Ahmet (1997), *Arşiv Belgeleri Işışında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Akgündüz, Ahmet (2012), *Osmanlıdan Cumhuriyete Sayıştay (Divan-ı Muhasebat)*, Osmanlı Araştırmalar Vakfı, İstanbul.
- Altuğ, Figen, Kesik Ahmet, şeker Murat (2013), *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Arslan, Ramazan, Ejder Yılmaz, Ayvaz Taşpınar (2017), *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- Avcı, A. Mehmet (2014), *Ofis Tipi Sayıştay Örneklere Işışında Türk Sayıştayının Değerlendirilmesi*, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi, Antalya.
- Çelik, Abdullah (2014), *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara.
- Çoşkun, Arife (2000), *Performans ve Risk Terimleri*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Esen, Selin ve Yücel Bülent (2014), *Türk Anayasa Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Feyzioğlu, B. Necmeddin (1984), *Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe*, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Garip, Bayram (2015), *Panel Sayıştay Yargılamasında Savunma Hakkı ve Bilirkişilik*, Öztepe Matbaacılık Ltd. şti., Ankara.
- Gözler, Kemal (2015a), *Anayasa Hukukuna Giriş*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gözler, Kemal (2015b), *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- İnan, Atilla (2015), *Panel Sayıştay Yargılamasında Savunma Hakkı ve Bilirkişilik*, Öztepe Matbaacılık Ltd. şti., Ankara.

- Kış, Salih, İnce Yunus, Koyuncu Nuran, Mimirolu İ. Mete, Yılmaz Nagehan, Seyhan H. Hatice, Elemana Halil (2012), *Kuruluşundan Cumhuriyete Sayıştay Tarihi, 1862-1923*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Köse, H. Ömer (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Kuru, Baki (2015), *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Legal Yayınevi.
- Kuru, Baki, Arslan Ramazan, Ejder Yılmaz (2001), *Medeni Usul Hukuku*, 12. Baskı, Yetkin Basımevi, Ankara.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner, Çoşkun Arife (2015), *Sayıştay Hukuku*, Bilgi Üniversitesi Yayınları 537, İstanbul.
- Oymak, Celal ve İnan Atilla (2011), *Temel Mali Kanunlar Sayıştay Yargısı ve Hak Arama Yolları*, Vizyon Yayınları, Ankara.
- Özbudun, Ergun (2017), *Türk Anayasa Hukuku*, 17. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (1973), *Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay*, Sayıştay Yayınları, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- Şişman, Gülden (2017), *Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Taytak, Mustafa (2013), *Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği (Sayıştay Yargılaması)*, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara.
- Yılmaz, Ejder (1986), *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Sürelı Yayınlar

- Akyel, Recai (2015), “Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Ekim, 23,1-22.
- Akyel, Recai (2016), “Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 49, Mart, 119-145.
- Akyel, Recai ve Baş Hasan (2010), “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran, 158, 374-387.

- Bayar, Doğan (2005), “Sayıştayın Anatomisi”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan, 148, 63-81.
- Bayar, Doğan (2010), “Hesap Yargısı Hesap Sorumluluk”, *Dış Denetim*, Temmuz, Ağustos, Eylöl,1, 45-55.
- Bilici, Nurettin (2016), “Sayıştay Bir Yüksek Mahkeme midir?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 328, 87-90.
- Ceylan, F. Betöl (2010), “Mali Denetim”, *Dış Denetim*, Temmuz, Ağustos, Eylöl,1, 110-113.
- Çoşkun, Arife ve Karabeyli Levent (2010), “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, *Dış Denetim*, Temmuz, Ağustos, Eylöl,1, 81-93.
- Geçgel, Bölent (2014), “Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 93, 31-42.
- Geçgel, Bölent (2016) “Sayıştayda Yargılama Aşamasında Bilirkişi İncelemesi” *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Ağustos, 8, 3-8.
- Görgün, Emin ve Aydın Yakup (2012), “Sayıştay Kararlarına Karşı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu” *Sayıştay Dergisi*, Ocak- Mart 84, 63-88.
- Gözübüyök, A. şeref (1962), “Sayıştay”, *SBF Dergisi*, Cilt 17,3-4, 303-318.
- Gözübüyök, A. şeref (1966), “Sayıştay ve Yargı Görevi”, *SBF Dergisi*, Cilt 21,4, 157-171.
- Gürhan, H. Hüseyin (1997), “Sayıştayın Tarihsel Gelişimi”, *Sayıştay Dergisi*, 25, 37-42.
- Işık, Hikmet ve Akbulut Erol (1993) “Sayıştay ve Parlamento” *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 17, 13-17.
- Karakaş, Mehmet (2004), “Performans Denetimi: Tanımı, Unsurları, Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 184, 121-129.

- Önder, Özgür ve Türkoğlu İrfan (2012), “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 17, 197-214.
- Özer, Hüseyin (1992), “Performans Denetimi”, Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart,7,20-40.
- Söyler, İlhami ve Çolak Mustafa (2012), “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama”, Maliye Dergisi, 162, 145-154.
- Tanrıver, Süha (2016), “Sayıştay ve Bilirkişilik”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 122, 259-280.
- Taytak, Mustafa ve Bahtiyar Ercan (2015), “Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştayının Rolü”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4, 261-284.
- Taytak, Mustafa ve Sakınç Süreyya (2016), “Kamu Giderlerinde Etkinliğin Sağlanmasıda Hesap Yargılamasının Rolü ve Etkinliği”, *Maliye Dergisi*, 170, 1-23.
- Taytak, Mustafa ve Selen Ufuk (2017), “Türkiye’de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştayın Konumu”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:19, 1, 193-223.

Anayasalar

- 1876 Tarihli Kanun-i Esasi
- 1924 Anayasası (Teşkilatı Esasiye Kanunu)
- 1961 Anayasası
- 1982 Anayasası

Kanunlar

- 832 sayılı Mülga Sayıştay Kanunu
- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (Mülga)
- 1136 sayılı Avukatlık Kanunu

2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu

3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun

6253 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı İdari Teşkilatı Kanunu

7201 sayılı Tebligat Kanunu

Yönetmelikler

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar

Sayıştay Başsavcılığı Çalışma Yönetmeliği

Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik

Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları

Sayıştay Denetim Yönetmeliği

Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları

Rehberler

Sayıştay Başkanlığı Denetimde Kalite Yönetimi Rehberi (2014)

Sayıştay Başkanlığı Düzenlilik Denetim Rehberi (2014)

Sayıştay Başkanlığı Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberi (2014)

Sayıştay Başkanlığı Performans Denetim Rehberi (2014)

Sayıştay Başkanlığı Siyasi Partiler Mali Denetim Rehberi (2015)

Yargı Kararları

Anayasa Mahkemesi, 27.12.2012 tarih ve E.2012/102, K.2012/207 nolu Karar

Anayasa Mahkemesi, 28.02.2013 tarih ve E.2011/21, K.2013/36 nolu Karar

Anayasa Mahkemesi, 13.11.2014 tarih ve E.2014/172, K.2014/170 nolu Karar

Sayıştay 2'nci Dairesi, 25.10.2013 tarih ve 34896 tutanak sayılı Karar

Sayıştay 6'ncı Dairesi, 25.05.2017 tarih ve D6/2017-24 sayılı Karar

Sayıştay 6'ncı Dairesi, 08.11.2016 tarih ve D6/2016-28/D.44114 sayılı Karar

Sayıştay Temyiz Kurulu, 07.01.2014 tarih ve 38175 tutanak sayılı İlam

Sayıştay Temyiz Kurulu, 05.03.2016 tarih ve 41634 tutanak sayılı İlam

Sayıştay Temyiz Kurulu, 23.11.2016 tarih ve 42359 tutanak sayılı İlam

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E.2017/8-1856, K.2017/1725 nolu Karar

Raporlar

Sayıştay Başkanlığı 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Sayıştay Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu



Dr. Mehmet AKSOY
Sayıştay Üyesi

Çorum 1966 doğumlu olan Mehmet AKSOY, lisans eğitimini 1988 yılında Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümünde, yüksek lisans eğitimini 2003 yılında, University of Illinois, (Urbana- Champaign, ABD), Uluslararası Finans dalında, doktora eğitimini Eylül 2015 yılında, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ana bilim dalı Muhasebe ve Finansman bilim dalında “Kamu Finansmanında Yapı Yaklaşık Maliyetlerine İlişkin Birim Fiyatların Rolü ve Önemi” konulu teziyle tamamladı. Ayrıca, Ekim 2006- Şubat 2007 Milli Güvenlik Akademisi 61. Dönem mezunu olup Haziran 2016’da Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Adalet ön lisans programını bitirdi.

1990-2004 yılları arasında Maliye Bakanlığında Muhasebat Kontrolörü/Baş Kontrolörü, 1997 yılında Muhasebat Kontrolörleri Kurul Başkan Yardımcısı, 2004-2007 yılları arasında Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Daire Başkanı, 2007-2008 ve Temmuz 2011-Nisan 2012 tarihleri arasında TBMM’de İç Denetçi, 2008-Temmuz 2011 tarihlerinde İslam Konferansı Örgütü’nde (Cidde- Suudi Arabistan) Direktör Denetçi olarak çalıştı. 2012-2016 yılları arasında Kamu İhale Kurulu üyesi olan Aksoy, Temmuz 2016 tarihinden itibaren Sayıştay üyesi olarak görev yapmaktadır.

İyi derecede İngilizce bilen Aksoy evli ve üç çocuk babasıdır.



Bülent GEÇGEL
Sayıştay
Uzman Denetçisi

1968 yılında Tunceli’nin Pertek İlçesinin Tozkoparan Köyünde doğdu. 1988 yılında İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümünü bitirdi. 1990 yılında Sayıştayda Denetçi Yardımcısı olarak göreve başladı. Sonrasında sırayla Denetçi, Başdenetçi ve Uzman Denetçi oldu. Yedi yıllık denetim tecrübesinden sonra 1997 yılında Sayıştay 6. Dairesinde Raportör Denetçi olarak görevlendirildi. Yaklaşık 21 yıldır çalıştığı bu Dairede 2012 yılından beri de Kıdemli Raportör olarak görev yapmaktadır.

Bir kısmı hakemli olmak üzere çeşitli dergilerde yayınlanmış çok sayıda makalesi ve ayrıca Ankara Barosu ile Birlikçiler, Hakemler ve Arabulucular Derneğinin 14.11.2015 tarihinde birlikte düzenledikleri “Sayıştay Yargılamasında Savunma Hakkı ve Birlikçilik” konulu panelde “Sayıştayda Yargılama Aşamasında Birlikçi İncelemesi” adlı sunulmuş tebliği bulunmaktadır.

Evli ve bir çocuklu olup yabancı dili İngilizcedir.



Yusuf ÖZ
Sayıştay
Uzman Denetçisi

1976 yılında Ankara’da doğdu. 2002 yılında Gazi Üniversitesi Maliye Bölümünü bitirdi. 2004-2006 yılları arasında Maliye Bakanlığında Milli Emlak Denetmen Yardımcısı olarak çalıştı. 2006 yılında Sayıştayda Denetçi Yardımcısı olarak göreve başladı. Sonrasında sırayla Denetçi, Başdenetçi ve Uzman Denetçi oldu. 2008-2010 yıllarında belediye grubunda çalıştıktan sonra 2010 yılında Sayıştay 6. Dairesinde Raportör Denetçi olarak görevlendirildi. 2014 yılında Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bilim Dalında “Türk Sosyal Güvenlik Hukukunda Yaşlılık Sigortası” konulu teziyle yüksek lisans eğitimini tamamladı. Halen 6. Dairede Raportör olarak görev yapmakta olup evlidir.

ISBN: 978-975-7590-34-7

Adres: T.C. Sayıştay Başkanlığı 06520 Balgat / Ankara

Tel: 0 (312) 295 30 00

Fax : 0 (312) 295 48 00

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

