

**BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN**

Kanun Numarası : 6353
Kabul Tarihi : 4/7/2012
R.G Tarih ve Sayı: : 12/7/2012-28351

6085 Sayılı Kanunun 35'nci Maddesinde Değişiklik Yapan Madde 45

MADDE 45 – 3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(2) Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur:

a) 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. Söz konusu hesap ve işlemler dışında kalan diğer işlem ve faaliyetler düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemez. Yapılan düzenlilik denetiminin kapsamına ilişkin denetlenen kamu idaresi ile ortaya çıkan görüş farklılıklarının nasıl giderileceği hususu Sayıştay tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

b) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez.

c) Yapılan denetimler sonucunda, 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 aykırı denetim raporu düzenlenemez. Ancak, bu düzenlemelerin ilgili kanunlara aykırı olduğu kanaatine varılır ve bu hususa Başkanlık tarafından da iştirak edilir ise düzenlenen rapor Başkanlık tarafından ilgili mercilere gönderilir. İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılması halinde ilgili düzenleme veya görüş usulüne uygun olarak düzeltilir. İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılmaması halinde, Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyon tarafından düzenlenecek rapora göre işlem yapılır.

ç) Düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen raporda, yapılan denetimin kapsadığı iş ve işlemler ile bunlardan ilgili mevzuatına uygun olduğu tespit edilen hususlara da yer verilir. Bu hususların ilgili Daireler tarafından da uygun bulunması halinde ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bu mevzuata uygun olarak aynı şekilde yapılan mali iş ve işlemler hakkında da daha sonra mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlenemez.

d) Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen taslak denetim raporları denetim grup başkanlıkları tarafından Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri

tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşler ile bu fıkroda yer alan diğer hususlara uygunluğu yönünden değerlendirilir. Rapor değerlendirme komisyonlarının teşekkülü ile bunların çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.”

6353 Sayılı Kanun Yasalaşma Süreci Dokümanları

Gerekçeler, Komisyon Raporları ve Tutanaklar [\(Metinler için\)](#)

Madde Gerekçeleri

Madde 27- Maddeyle, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile getirilen düzenlilik ve performans denetiminin genel esaslarına ilişkin olarak uygulamaya açıklık getirmek ve Sayıştay denetiminin amacına uygun bir şekilde yerine getirilmesi sağlanmak istenilmektedir.

Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile getirilen düzenlilik ve performans denetiminin genel esaslarına ilişkin olarak uygulamaya açıklık getirilmesinin,

...

Çerçeve 27 nci maddesi 6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesine eklenmesi öngörülen fıkranın (a) bendinin ikinci cümlesinde yer alan “diğer hesap ve işlemler ile diğer faaliyetler” ifadesinin, uygulamada tereddüde yol açılmaması amacıyla “diğer işlem ve faaliyetler” şeklinde değiştirilmesi suretiyle 39 uncu madde olarak,
...kabul edilmiştir.

6085 Sayılı Kanunun 35’nci Maddesinin Değişiklikten Önceki Metni

Denetimin genel esasları

MADDE 35 - (1) Denetimin genel esasları şunlardır:

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

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

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

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

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

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

Değişiklik Yapan Kanun Maddesi Hakkında Anayasa Mahkemesinin Gerekçeli Kararı

[\[Kararın Tam Metni İçin\]](#)

R.G Tarih ve Sayı: 2/04/2013 - 28606 (Mükerrer)

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı: 2012/102

Karar Sayısı: 2012/207

Karar Günü: 27.12.2012

İPTAL DAVASINI AÇAN : Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri M. Akif HAMZAÇEBİ ve Ali Rıza ÖZTÜRK ile birlikte 121 milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU :

.....

7- 45. maddesiyle, 3.12.2010 günlü, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35. maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (a) bendinin ikinci ve üçüncü cümleleri ile (b), (c), (ç) ve (d) bentlerinin,

.....

I- İPTAL VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN GEREKÇESİ

....

6) 04.07.2012 Tarihli ve 6353 Sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 45 inci Maddesiyle 03.12.2010 Tarihli ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci Maddesine Eklenen (2) Numaralı Fıkrasının;

a) (a) Bendinin İkinci ve Üçüncü Tümcelerinin Anayasaya Aykırılığı

6353 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 45 inci maddesiyle 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkrasında, "Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur:" denildikten sonra birinci tümcesinde, "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." denilmiş; devamında ise, "Söz konusu hesap ve işlemler dışında kalan diğer işlem ve faaliyetler düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemez. Yapılan düzenlilik denetiminin kapsamına ilişkin denetlenen kamu idaresi ile ortaya çıkan görüş farklılıklarının nasıl giderileceği hususu Sayıştay tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir." hükümlerine yer verilmiştir.

6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkrada "Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur:" denildiğine ve (a)

bendi de "Düzenlilik denetimi" ibaresiyle başladığına göre, (a) bendindeki hüküm Sayıştayın hem parlamentoya düzenlilik denetimi kapsamında sunacağı "Sayıştay raporları"nı, hem de Anayasanın 160 ıncı maddesi ile 6085 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre düzenleyeceği, "Yargılamaya esas rapor"ları kapsamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin 30.12.2010 günlü ve E.2008/83, K.2010/121 sayılı Kararına göre, bütçe ilkeleri; bütçenin hazırlanması, görüşülüp oylanması, uygulanması ve denetlenmesi ile ilgilidir ve bunlar devlet bütçesinin temel özellikleri ve amaçlarının gerçekleşmesi için uyulması zorunlu olan ulusal ve uluslararası alanda kabul görmüş ilkelerdir.

Bütçelerin; ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, yatırımların teşvik edilmesi, ekonomik büyümenin sağlanması gibi hedeflere ulaşmada işlevini görebilmesi için, hazırlanması, görüşülmesi, uygulanması ve denetiminde bütçe ilkelerine uyulmasını zorunlu kılmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde, bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak, gelir ve giderlerin ekonomik ve mali analizinin yapılmasına imkan verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağı ve uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede oluşturulan Analitik Bütçe Sınıflandırması; giderlerin kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırmasına dayanmaktadır.

Bütçenin temelini oluşturan fonksiyonel sınıflandırma, kamusal faaliyetleri esas almakta ve devlet faaliyetlerinin türünü göstermektedir.

Fonksiyonel sınıflandırma, dört düzeyli bir kod grubundan oluşmaktadır. I. düzey, kamu faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, II. düzeyde alt fonksiyonlara bölünmektedir. III. düzey kodlar, nihai hizmetleri göstermekte; boş bırakılan IV. Düzey ise, özel olarak izlenmesi gereken kamusal projeler için tahsis edilmiş bulunmaktadır.

Devletin bir faaliyette bulunabilmesi, söz konusu faaliyete bütçe ile ödenek tahsis edilmesinden geçmekte; ödenek tahsis edilmeyen, personel, hizmet binası, demirbaş malzeme vb. özgülenmeyen hiçbir kamu faaliyetinin yürütülmesi mümkün olmamaktadır. Nitekim, 5018 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (n) bendinde "Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir." denilirken; (o) bendi, "Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir." hükmüne yer verilmiştir.

Kamusal faaliyetlere ödenek tahsis etmek, parlamentonun bütçe hakkının kapsamında olduğundan, kamusal faaliyetler ile faaliyetleri yürütmek için yapılan işlemleri denetlemek de bütçe hakkının kapsamındadır. Bu bağlamda, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin dışında kalan diğer işlem ve faaliyetlerin düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin düzenleme, doğrudan parlamentonun bütçe hakkına yapılmış açık bir saldırıdır.

Anayasa Mahkemesinin 30.12.2010 günlü ve E.2008/83, K.2010/121 sayılı Kararında vurgulandığı üzere, bütçenin denetlenmesi ile ilgili uyulması zorunlu olan ulusal ve uluslararası alanda kabul görmüş bütçe ilkeleri vardır. Nitekim, 5018 sayılı Kanunda Sayıştay denetiminin düzenlendiği 68 inci maddenin ikinci fıkrası, "Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;" şeklinde başlarken; 6085

sayılı Kanunun "Denetimin genel esasları" başlıklı 35 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendinde, "Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür." kuralına yer verilmiştir.

Parlamentonun "bütçe hakkı" kapsamında Sayıştaylar tarafından yapılacak denetimlere ilişkin göndermede bulunulan uluslararası denetim standartları ile ifade edilen Sayıştaylar açısından INTOSAI Denetim Standartlarıdır.

INTOSAI Denetim Standartlarının (DS);

1.0.38 Nolu DS: "Sayıştay denetiminin kapsamı düzenlilik ve performans denetimini içerir."

şeklinde iken;

1.0.38 Nolu DS: "Düzenlilik denetimi şunları içerir:

a) Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumluluklarının, mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat (görüş) belirtilmesi de dahil olmak üzere doğrulanması (tasdik edilmesi);

b) Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;

c) Mali sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetimi;

d) İç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi;

e) Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;

f) Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştayca açıklanması gerekli görülen konuların rapor edilmesi;"

biçiminde düzenlenmiş;

6085 sayılı Sayıştay Kanununun "Sayıştay denetimi" başlıklı 36 ncı maddesi ise,

"(1) Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar.

(2) Düzenlilik denetimi;

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

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

c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

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

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

şeklinde kurallaştırılmıştır.

İptali istenen, “Söz konusu hesap ve işlemler dışında kalan diğer işlem ve faaliyetler düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemez.” tümcesinin; INTOSAI'nin düzenlilik denetimi kapsamında gördüğü ve standart hale getirdiği, “İç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi; Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi ve Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştayca açıklanması gerekli görülen konuların rapor edilmesi;” standartları ile 6085 sayılı Kanunun 36 ncı maddesi kapsamında Sayıştayın düzenlilik denetimi yapmasını sınırlandırmak üzerinden parlamentonun yürütme organı ile idarenin kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin hesap verme sorumluluğunu görüşmesini engellemeyi amaçladığı çok açıktır.

Bu itibarla, iptali istenen düzenlemeler Anayasanın 7 nci ve 87 nci maddeleri ile 112 nci maddesinin ikinci fıkrasına aykırıdır.

Öte yandan, iptali istenen düzenlemeler, yargılamaya esas rapor üzerinden Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama yetkisini de sınırlandırmaktadır. Örneğin, Anayasa Mahkemesine yeni hizmet binası yapılmış ve bedeli hakedişlerle bütçeden ödenmiştir.

Dar anlamıyla hesap ve işlem, giderin ödemeye bağlandığı ödeme emri belgesi ve ekindeki hakediş raporları ile muhasebe belge ve kayıtlarını ve muhasebe kayıtlarından üretilen mali tabloları içermektedir. Ancak, hizmet binası yapılmasına ilişkin faaliyet, yer seçiminden, seçilen yerin imar durumuna, yaklaşık maliyetin hazırlanmasından işin ihalesine, yer tesliminden işe başlanmasına, iş programından ödenek dilimlerine, süre uzatım kararlarından fiyat farkı ödemelerine, hak ediş belgesindeki imalat miktarlarının metrajlarından kübaj hesaplamalarına, ataşmanlardan yeşil defterlere ve kesin hesaba kadar bir yoğun iş, işlem, idari karar ve faaliyeti kapsamaktadır.

İptali istenen düzenlemeyle, örneğin, binanın yapıldığı yerin bataklık veya imarsız olması ya da yüklenicinin iş programının değiştirilmesi gibi idari kararlar, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin dışında kalan diğer işlem ve faaliyetler kapsamındadır şeklinde değerlendirmeye açık hususlardır. Oysa, inşaatın yapılacağı yerin bataklık veya imarsız olması ya da yüklenicinin iş programının idari kararlarla değiştirilmesi, hukuki niteliğine göre yükleniciye ödenecek tutarı değiştirerek bütçe giderini doğrudan etkilemektedir. Bütçe giderinin mevzuata göre ödenmesi gerekenden fazla olması ise, Sayıştaya Anayasanın 160 ıncı maddesi ile verilen sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi kapsamındadır.

Bunun içindir ki INTOSAI'nin 1.0.38 Nolu DS: “Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;” şeklindedir. Bu bağlamda, iptali istenen düzenleme Anayasanın 160 ıncı maddesine de aykırıdır.

Yapılan düzenlilik denetiminin kapsamına ilişkin denetlenen kamu idaresi ile ortaya çıkan görüş farklılıklarının nasıl giderileceği hususu, nasıl olsa Sayıştay tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecek ve dolayısıyla Sayıştay hazırlayacağı yönetmeliği tüm bu hususları gözeterek çıkarsın denilebilir.

Düzenlemenin kendisi Anayasaya aykırı iken, yönetmelikle yapılacak düzenleme, yasanın Anayasaya aykırılığını ortadan kaldırılamaz. Çünkü, hukuk hiyerarşisinde yönetmelik yasaya uygun olmak durumundadır.

Kaldı ki, Anayasanın 160 ıncı maddesinin birinci fıkrasında Sayıştay denetiminin kapsamı, “bütün gelir ve giderleri ile malların” denetimi olarak belirlenerek gelir, gider ve malları ilgilendiren bütün iş, işlem, faaliyet ve kararlar Sayıştay denetiminin kapsamına

alınmış; dördüncü fıkrasında ise, denetim usullerinin kanunla düzenleneceği kuralı getirilmiştir. Öte yandan, Anayasanın 7 nci maddesinde, yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği; 123 üncü maddesinde ise idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği kurala bağlanmıştır. Anayasa denetim usullerinde dahi yasallık kuralı arar ve idarenin kanuniliği ilkesi idarenin ve organlarının görev ve yetkilerinin hiçbir duraksamaya yer vermeyecek şekilde yasayla düzenlenmesini gerekli kılarken; denetimin kapsamının yasayla düzenlenmek yerine hiçbir ölçü getirilmeden ve çerçeve çizilmeden yönetmeliğe bırakılması, Anayasanın 160 ıncı maddesine aykırı olmanın yanında, yasama yetkisinin devri sonucunu doğurduğundan Anayasanın 7 nci maddesine, idarenin kanuniliği ilkesiyle bağdaşmadığından da 123 üncü maddesine aykırılık oluşturur.

Ayrıca, yasada Sayıştay denetimin kapsamına ilişkin denetlenen kamu idaresi ile görüş farklılığının ortaya çıkacak olmasından söz edilmesi, Sayıştay denetiminin kapsamına kamu idarelerinin müdahale etmesini baştan kabul etmek demektir ki, bu durum Sayıştayın ve denetçinin bağımsızlığıyla bağdaşmamanın yanında, yürütme organı ile idareye Sayıştay denetiminin kapsamını belirleme ve giderek Sayıştayı denetim bulgularını örtbas etmeye ve değiştirmeye zorlama gücü vermektedir.

Oysa, 6085 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde, "Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur." denilmekte; INTOSAI'nin 2.2.2 nolu Denetim Standardı, "Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır." ilkesini içerirken; 2.2.14 nolu Denetim Standardı ise, "Sayıştayın, görevinin yürütülmesine ilişkin olarak yürütme organından talimat almaması bağımsızlığı açısından önemlidir. Sayıştay denetim yapmaya veya yaptığı denetimin, kapsamını, biçimini değiştirmeye denetimden kaçınmaya, denetim bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmeye veya değiştirmeye zorlanmamalıdır." şeklindedir.

Denetlenen idarelere Sayıştay tarafından yapılacak düzenlilik denetiminin kapsamına müdahil olma yetkisi vererek, Sayıştayın ve denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran ve Sayıştayı denetimden kaçınmaya, denetim bulguları ile sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmeye veya değiştirmeye zorlayan iptali istenen düzenlemeler; Sayıştayın TBMM'ye sunacağı raporlar bağlamında, Anayasanın 7 nci ve 87 nci maddeleri ile 112 nci maddesinin ikinci fıkrasına; yargı raporları bağlamında ise Anayasanın 2 nci ve 160 ıncı maddelerine bu açılarından da aykırıdır.

Öte yandan, Anayasanın 2 nci maddesinde "demokratik" devlet ilkesi Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılmıştır. Modern demokrasi katılımcıdır. Çağdaş devlette katılımcılık ilkesi, bilimsel bir önerme olmaktan çıkmış, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa temel oluşturan "iyi yönetim" modeli bağlamında hukukun temel bir ilkesi olarak hukuksallık kazanmıştır. Günümüzün temsili demokrasisi, siyasal karar alma yapı ve süreçleri yanında yönetimin uygulamalarında da katılımcılığa dayanmaktadır.

Sayıştay denetimi gibi yürütme organının ve idarenin hesap verme sorumluluğu ile parlamentonun bütçe hakkının kullanımını konu alan ve toplumun tamamını ilgilendiren bir düzenlemenin katılımcı süreçler işletilerek yasalaşması, demokratik devlet olmanın gereğidir.

Sayıştayı konu alan düzenlemelerde bu gereklilik sadece ilkesel bir tutum veya kuramsal bir ön kabul değil, aynı zamanda yasal bir zorunluluktur. 832 sayılı Sayıştay Kanununun 19 uncu maddesindeki, Sayıştaya ilişkin kanun tasarı ve tekliflerinde Sayıştay Genel Kurulunun görüşünün alınacağına ilişkin hüküm, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 25 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (ç) bendinde, Genel Kurul, "Sayıştaya ilişkin kanun

tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirir.” şeklinde kurallaştırılmıştır. Bu düzenlemenin kaynağını, Anayasanın 160 ıncı maddesiyle Sayıştaya verilen görevlerin Anayasal sistem içindeki öneminden aldığı kuşku yoktur.

Bu açık hükme rağmen, 6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkra, Sayıştay Genel Kurulundan görüş alınmadan yasalaştırılmıştır.

Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan 25.06.2012 tarih ve YBY.2012/37 sayılı Duyuruda aynen,

“Bir grup milletvekili tarafından hazırlanarak TBMM Başkanlığına sunulan ‘Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi’nin 27 nci (komisyondan çıkan şekliyle 39 uncu) maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 35 inci maddesine bir fıkra eklenmesi teklif edilmiştir. Anılan maddenin hazırlanmasından önce ve hazırlık safhasında Sayıştay Başkanlığına herhangi bir bilgi verilmemiş, görüş sorulmamış, dolayısıyla bu teklif metnine hiçbir katkımız olmamıştır.

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda teklifin görüşülmeye başlanmasından sonra, 19.06.2012 tarihinde saat 16.38’de gelen fax mesajıyla, 20.06.2012 Çarşamba günü saat 14.00’de teklifin görüşülmesinde hazır bulunmamız bildirilmiştir. Teklifin hazırlanma yöntemine ve ayrıca içeriğine katılmamızın mümkün olmaması nedeniyle, o tarihte yurtdışında bulunan Başkanımızın da bilgisi dahilinde, tepki olarak komisyondaki görüşmelere iştirak edilmemiştir.

Mensuplarımıza duyurulur.”

denilmiştir (EK-1).

Sayıştay TBMM adına denetim yapan ve yaptığı denetimlerle TBMM’nin bütçe hakkını kullanmasına veri ve bulgu sağlayan Anayasal yüksek denetim kurumu ve hesap mahkemesidir. Bu konumdaki Anayasal bir kurumun yapılan bir yasal düzenleme hakkındaki eleştirilerini resmi bir yazıyla mensuplarına duyurma noktasına kadar gelmesi son derece düşündürücüdür.

Sayıştay’ın karşı çıkışı, Yasasının açık hükmüne rağmen, görüşüne başvurma ihtiyacı hissedilmeden Sayıştay denetimini ortadan kaldıran düzenlemeler yapılmasıdır. Oysa, Sayıştay yönetim kuramında olan değişimleri ve bunun denetime yansımalarını yakından takip eden ve bunu içselleştiren Türkiye’nin tek kurumudur. İnternet sitesine girildiğinde görüleceği üzere (<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinsonekleme.asp>) bu alandaki yayın listesi, Türkiye’nin hiçbir üniversitesinde dahi yoktur.

Söz konusu karşı çıkış, Osmanlı’dan miras ve denetim konusunda 150 yıllık bir birikimin taşıyıcısı olan Anayasal bir kurumun, adına denetim yaptığı seçilmişlerin, atanmış bürokratların Başbakanın inisiyatifıyla kulu haline getirilmelerini içine sindirememesi şeklinde de okunabilir.

6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkra, katılımcı demokrasinin hukuki metinlere girmesine ve 6085 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (ç) bendindeki açık hükme rağmen, Sayıştay Genel Kurulunun görüşü alınmadan yasalaştığından, 6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın iptali istenen (a) bendine ek olarak (b), (c), (ç) ve (d) bentleri de aynı gerekçelerle, Anayasanın 2 nci maddesindeki demokratik devlet ilkesi ile Anayasanın 160 ıncı maddesine aykırıdır.

Anayasanın 2 nci maddesinde Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında “hukuk devleti” ilkesine de yer verilmiştir. Hukuk devletinde, Anayasanın açık kurallarıyla birlikte, hukukun bilinen temel ve evrensel ilkelerine de uygun davranılması gerekir.

Hukuk devleti ilkesi, yasaların kamu yararına dayanması gereğini de kapsamaktadır. Bu ilkenin anlamı kamu yararı düşüncesi olmaksızın başka deyimle yalnızca özel çıkarlar veya yalnızca belli kişilerin yararına olarak herhangi bir yasa kuralının konulamayacağıdır.

6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın, kamu kaynaklarını usulsüz ve savurganca kullanmayı yönetsel bir hak olarak gören ve hesap verme sorumluluğundan kaçan yüksek bürokratlar/üst yöneticiler ile yürütme organının yararına ve halkın/kamunun zararına düzenlendiği açık olduğundan (2) numaralı fıkranın iptali istenen düzenlemelerinin tamamı Anayasanın 2 nci maddesindeki hukuk devleti ilkesine de aykırıdır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkrasının (a) bendinin “Söz konusu hesap ve işlemler dışında kalan diğer işlem ve faaliyetler düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemez. Yapılan düzenlilik denetiminin kapsamına ilişkin denetlenen kamu idaresi ile ortaya çıkan görüş farklılıklarının nasıl giderileceği hususu Sayıştay tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.” şeklindeki ikinci ve üçüncü tümceleri, Anayasanın 2 nci, 7 nci, 87 nci, 112 nci, 123 üncü ve 160 inci maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekir.

b) (b) Bendinin Anayasaya Aykırılığı

6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkrasının (b) bendiyle, denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemeyeceği; denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlandıracak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemeyeceği kuralı getirilmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 48 inci maddesinde, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında mevzuata aykırılığından dolayı kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde denetçiler tarafından sorumluların savunmaları alınarak “yargılamaya esas rapor” düzenleneceği belirtildiğine göre, 6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (b) bendiyle yapılan düzenlemeyle “yerindelik denetimi”nin arkasına sığınarak, Sayıştayın 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 41 inci, 54 üncü ve 68 inci maddeleri ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 38 inci, 39 uncu, 40 ıncı, 41 inci ve 42 nci maddeleri gereğince TBMM’ye sunacağı Sayıştay Raporlarının içinin boşaltılmasının ötesinde TBMM’ye hiç sunulmaması hatta sunulmaması amaçlanmaktadır.

Yerindelik denetimi, yargı yetkisi kullanan bağımsız mahkemelerin verdikleri yargı kararlarına ilişkin hukuksal bir terimdir. Nitekim, Anayasanın “Yargı yolu” başlıklı 125 inci maddesinin birinci fıkrasında, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun

açık olduğu belirtildikten sonra dördüncü fıkrasında, “Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.” kuralına yer verilmiştir. Bu bağlamda, Sayıştay açısından yerindelik denetimi, ancak sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasında, başka bir anlatımla yargısal nitelikteki kararlarında söz konusu olabilir.

Oysa, bağımsız denetçilerce yerine getirilen raporlamaya ilişkin denetimin varlık nedeni, görüş, tavsiye ve taleplerle sonuçlanması ve yasama organı tarafından kabul görenlerin izlenmesidir. Görüş, tavsiye ve talep içermeyen denetim raporu hazırlansın demek, hiç denetim raporu hazırlanmasın demektir.

Çünkü, denetim, tarihin hiçbir döneminde, hiçbir zaman ve hiçbir yerde kendi başına bir amaç olmamış, daima ve her zaman yönetimin bir unsuru olagelmıştır. Yönetim üzerine yapılan bilimsel çalışmaların tamamının hedefi, verimliliği artırmanın yollarını aramak olmuştur.

Geleneksel yönetim kuramları temelini, endüstriyel verimliliği artırmayı hedefleyen Frederick W. Taylor’un 1911 yılında yayınlanan Bilimsel Yönetim İlkeleri (The Principles of Scientific Management) isimli makalesinden almakla birlikte esas olarak Henri Fayol’un 1925 yılında yayınlanan Genel ve Endüstriyel Yönetim (General and Industrial Management) kitabındaki POCCC (planning-planlama, organizing-organizasyon kurma, commanding-yönetme, co-ordinating- koordinasyon sağlama, controlling-kontrol etme) modeli üzerine kurulmuştur.

ABD’nin yönetsel sorunlarını incelemek ve yapılacak düzenlemeleri önermek amacıyla kurulan ve Luther H. Gulick’in de üyesi bulunduğu Başkanlık Kamu Yönetimi Kurulu (President’s Committee on Administrative Management), tarafından hazırlanan ve Aralık 1936’da Başkana sunulan raporda, yönetimin ilkeleri POSDCORB (planning-planlama, organizing-örgütlenme, staffing-personel yönetimi, directing-yönlendirme, co-ordinating-eşgüdümleme, reporting-denetim, budgeting-bütçeleme) olarak belirlenmiş; 1937 yılında ise, Luther H. Gulick ve Lyndall Urwick tarafından yazılan İdare ilmi Üzerine İncelemeler (Papers on the Science of Administration) isimli eserde POSDCORB modeli geliştirilmiştir.

Geleneksel yönetim kuramlarında dahi denetim, sadece hataları arama, yanlışları bulma, sorumlulukları tespit etme ve verimsizliği raporlama üzerine inşa edilmemiş, denetim raporlarındaki geri bildirimler yoluyla hata, yanlış ve eksikliklerin giderilmesi ve verimliliğin artırılması için yönetime yol göstermesi işlevi de yüklenmiştir.

1970’lerin petrol krizi sonrasında açığa çıkan küresel krizin reçetesi olarak piyasaların (para, sermaye, mal, hizmet, dış ticaret, işgücü) kuralsızlaştırılarak ekonominin devlet müdahalesinden arındırılması, kamu malvarlığının özelleştirilmesi, sosyal devletin tasfiyesi üzerine oturan ve kar hadlerini küresel düzeyde yükseltmeyi amaçlayan neoliberal/yenisığ politikalar uygulamaya konmuştur.

Neoliberal politikaların egemenliği ile eş zamanlı ve ona paralel olarak Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışı doğmuştur. Refah devleti kuram ve uygulamalarının temel dayanaklarının ortadan kaldırılması ve kamu yönetiminin serbest piyasa ekonomisi ile özel sektör felsefesine oturtulmasını misyon edinen YKY anlayışı, kamu yönetimini 3E olarak

nitelendirdiği, verimlilik (efficiency), etkililik (effectiveness) ve tutumluluk (economy) ilkeleri üzerine bina etmiştir.

Kamu yönetimindeki paradigma değişimi ile birlikte devletin toplumsal yaşamdaki rolü “etkin devlet” olarak belirlenmiştir. Etkin devlet, toplumsal yaşamda devletin klasik fonksiyonlarına geri çekilmesi, hukukun üstünlüğü ve halkın yönetime katılma olanaklarının artırılması olarak sunulmuş ve buradan yeni bir yönetim ve aynı zamanda kalkınma modeli olarak good governance (iyi yönetim) türetilmiştir.

Türkçe’ye “yönetişim” olarak çevrilen “governance” kavramı, halka açık özel şirketlerin üst yönetimi (yönetim kurulu ve CEO) ile hissedarları arasında yaşanan yönetim-mülkiyet gerginliğindeki temsile ilişkin sorunlar ile yönetimin şirket kaynakları ile yürütme gücünü kişisel çıkarları doğrultusunda kullanma eğilimlerine karşı, azınlık hissedarların da yönetime katılımının öngörüldüğü ve yönetimin tüm iş, işlem ve faaliyetlerinin saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine dayandırılarak şirketin ve hissedarların haklarının güvence altına alınmaya çalışıldığı bir yönetim tarzı bağlamında ortaya çıkmıştır.

Bir işletme yönetimi tekniği olarak geliştirilmiş bulunan şirket yönetiminden (corporate governance), Dünya Bankası (DB) bir kalkınma modeli olarak kamusal yönetişimi türetmiştir.

DB, “Sub-Saharan Africa: From Crisis to Sustainable Growth” (Aşağı Sahra Afrika’sı Krizden Sürdürülebilir Büyümeye) adındaki 1989 tarihli Raporunda, Aşağı Sahra Afrika’sı ülkelerine kullandığı yapısal uyum kredilerini etki ve sonuçlarıyla birlikte değerlendirmiş ve yapısal uyum programının başarısızlığını, “governance krizi” ile gerekçelendirerek programın başarıya ulaşarak kalkınmanın sağlanabilmesi için ekonomik kaynakların yönetimi ile siyasal gücün kullanılma biçiminde “good governance” önermiştir.

DB’nin 1992 yılında yayınladığı “Governance and Development” (Yönetişim ve Kalkınma) isimli raporunda yönetişim, “kalkınmak amacıyla, ülkenin ekonomik ve beşeri kaynaklarının yönetiminde iktidarın kullanılma biçimi” olarak tanımlanmış ve katılımcı kamusal yönetişim, (i) kamu sektörü reformu, (ii) hesapverebilirlik, (iii) kalkınmanın yasal çerçevesi, (iv) saydamlık ve bilgilendirme olmak üzere dört temel ilke üzerine inşa edilmiştir.

DB açısından “iyi yönetim” katılımcı yönetim ile özdeştir ve devletin ekonomik/mali konulardaki kamusal karar alma ve uygulama yapı ve süreçlerine, bu karar ve uygulamalardan etkilenen kesimlerin fiili katılımlarının sağlanmasına dayanmaktadır.

Yönetişim modeli ile yönetim tek boyutlu olmaktan çıkarılarak yöneten ve yönetilenler için aktif rollerin olduğu birlikteliğe çevrilmiştir.

Hesap verebilirlik, yetki verilerek ekonomik kaynak tahsis edilen yönetsel birimlerin, söz konusu yetkiler ile kaynakları, belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda ne derece kurallara uygun, verimli, etkili ve tutumlu kullandıklarının raporlara dayalı olarak ortaya konması sorumluluğudur. Hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için performans dönük ve sonuç odaklı bir mali yönetim, dışsal performans denetimi ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesi sonucu elde edilecek bulguların mali kararların alınması ve uygulanmasında kullanılmasını öngören işlevsel yapı öne çıkarılmıştır.

Saydamlık ilkesi, kamu yönetiminin hesap verebilirliğinin ön şartıdır ve “good governance” modelinde, yönetimin ekonomik ve mali sonuç doğuran tüm iş, işlem, eylem ve faaliyetleri ile bunlara ilişkin karar alma ve uygulama süreçlerinin aleni olması, kaynak

kullanıcıların görev, yetki ve sorumluluklarının önceden belirlenmesi ve belirlenen amaç ve hedefler ile uygulama ve denetim sonuçlarına ilişkin bilgilerin düzenli, anlaşılabilir ve güvenli bir biçimde raporlanması anlamına gelmektedir.

Bilgilendirme ilkesi ise, özel sektör için yatırılabilir kaynaklar bağlamında hayati öneme sahip olan istihdam, enflasyon, dış açık gibi makro ekonomik dengeler, hükümet programları, finansal piyasalar, kamu harcama, vergi, borçlanma, sosyal yardım ve sosyal güvenlik politikaları gibi iktisat politikası alanlarındaki bugünün yapı, hedef ve uygulamalarına ilişkin bilgiler yanında, geleceğe ilişkin yapı ve hedeflerin ve bu anlamda hükümetlerin ya da kamu kurumlarının gelecekte ne yapmaya niyetli olduklarının saydamlık ilkesini tamamlar şekilde önceden kamuoyunun bilgisine sunularak kamunun yükümlülük altına sokulmasını içermektedir.

DB yukarıdaki ilkeler üzerine inşa ettiği “iyi yönetişimi”, öngörülebilir, aleni ve saydam siyasa oluşturma sürecine; profesyonel bürokrasiye; eylemlerinden sorumlu yürütmeye; kamu işlerine katılan güçlü bir sivil topluma ve bunların tamamının hukuka uygun davranmasına vurgu yapan bir kavramsallaştırma olarak tanımlamaktadır.

DB tarafından geliştirilen ve süreç içinde Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) ve Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) gibi uluslararası ekonomik ve mali kuruluşlarca benimsenerek katkı sağlanan yönetim modeline 1990 sonrasında çok önemli işlevler yüklenmiştir. Sovyetler Birliği'nin çökmesi sonrasında bağımsızlığına kavuşan ülkelerin Batı'ya entegrasyonunun sağlanması ile IMF ve DB'nin kullandığı kredilerde ve kredilendirdiği ülkelerin uygulamalarının değerlendirilmesinde iyi yönetim modeli esas alınmıştır.

AB'nin yürütme organı olan Avrupa Komisyonu 2001 yılında “White Paper on European Governance” (Avrupa Yönetişimi Beyaz Kitabı) yayınlamış ve yönetişimi, görev ve yetkilerin AB düzeyinde yürütülmesini etkileyen kural, süreç ve davranışlar olarak tanımlayarak saydamlık, katılımcılık, hesap verebilirlik, etkililik ve tutarlılık olmak üzere beş ilke üzerine inşa etmiştir. Beyaz Kitabın önemi, içeriğindeki yönetim modelinin AB Katılım Süreci müzakerelerinde aranıyor olmasıdır.

Türkiye’de kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasının yapı taşları olan bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurullara ilişkin yasalar ile “Kamu Yönetimi Reformu” kapsamında yasalaşan özellikle 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 5253 sayılı Dernekler Kanunu, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, yönetim modeli esas alınarak hazırlanmıştır.

Bu yasalar içinde yönetim modelini bütünüyle yansıtan ve ilkeleriyle birlikte taşıyan iki yasadandır, kamu mali yönetimi ve kontrolünü düzenleyen 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girerken; kamu idaresi ile yönetimini konu alan 5227 sayılı Kanun ise Sayın Cumhurbaşkanının 3 Ağustos 2004 tarihinde kısmen veto ederek TBMM'ye iade etmesi nedeniyle yürürlüğe girmemiştir.

Stratejik planlama, performans programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, performans esaslı bütçe, çok yıllık bütçeleme, faaliyet raporu, mali istatistik, iç kontrol, dış denetim gibi yapı ve süreçler ile mali saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık gibi ilkeler hukuk sistemi ile mali literatürümüze 5018 sayılı Kanunla girmiştir. Dahası, söz konusu

yapı ve süreçler, DB'nın "good governance" modelinden aynen alınırken, ilkeleri birebir örtüşmenin yanında aynı anlam ve işlevler yüklenmiştir.

Mali mevzuatın Anayasası olarak nitelendirilen ve kamu mali yönetimi ile mali kontrolünü konu edinen 5018 sayılı Kanunun "Amaç" başlıklı 1 inci maddesindeki, "Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir." ifadeleri bu saptamayı doğrulamaktadır.

Mali sistemin temelini oluşturan aşağıdaki hükümler, "good governance" modelinin ilkeleriyle birebir örtüşmektedir:

"Saydamlık" ve "bilgilendirme" ilkeleri bağlamında; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi (md. 7/1); ve bu amaçla; görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması (7/1-a), hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması 7/1-b), genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması 7/1-c) mali saydamlık ilkesinin; merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma sürecinin, Bakanlar Kurulunun kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlaması (md. 16/2); ve orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli malî planın, Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanması ve orta vadeli program ile mali planın Resmî Gazetede yayımlanması (md. 16/3) bilgilendirme ilkesinin gereğidir.

"Katılımcılık" ilkesi bağlamında; kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamakla yükümlüdürler (md. 9/1).

"Hesapverebilirlik" ilkesi bağlamında; kamu maliyesinin kamu görevlilerinin hesap verebilmesini sağlayacak şekilde uygulanması (md. 5/1-b) ve kamu mali yönetiminin Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülmesi kamu maliyesinin temel ilkeleri arasındadır (md. 5/1-d). Öte yandan, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır (md. 8).

"Siyasi hesapverebilirlik" ögesi bağlamında, bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların

stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur (md. 10/1). Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar (md. 10/2).

“Yönetmelik hesapverebilirlik” ögesi bağlamında; üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar (md.11/2).

“Mali hesapverebilirlik” ögesi bağlamında; harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur (md. 32/2); gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler (md. 33/2); gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar (md. 33/4); kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur (md. 38); kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur (md. 48/2).

5018 sayılı Kanunda sadece saydamlık, bilgilendirme, katılımcılık ve hesapverebilirlik ilkeleri kurallaştırılmamış; bunun yanında hesapverebilirliğin sağlanması için gerekli mekanizmalar da kurulmuştur.

Bu bağlamda; Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, hesapverme sorumluluğu çerçevesinde, idarelerinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporu hazırlayarak kamuoyuna açıklar; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderir (md. 41/1). Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir (md. 41/2).

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştaya gönderir (41/3).

İçişleri Bakanlığı, mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderilir (md. 41/2)

Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştaya gönderilir (md. 42/2).

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri malî istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderir (md. 53/1).

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır (md. 53/2).

Öte yandan, 5018 sayılı Kanunda Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin amacı belirlenmiş; türleri genel hatlarıyla ortaya konmuş; TBMM'ye sunacağı raporlar sayılmış ve TBMM'nin kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesi kurallandırılmıştır.

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 (md. 68/1).

Düzenlilik denetimi, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler temelinde, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti suretiyle gerçekleştirilir (md. 68/2-a).

Performans denetimi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi suretiyle gerçekleştirilir (md. 68/2-b-tümçenin ilk kısmı).

Performans ölçümü, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir (md. 68/2-b-tümçenin ikinci kısmı).

Sayıştay, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez (md. 43).

Sayıştay denetimleri sonucunda düzenlenen düzenlilik denetimi, performans denetimi ve performans ölçümü raporları, idareler itibarıyla bir araya getirilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır (md. 68/4- ilk tümce).

Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporu (md. 68/4-ikinci tümce) ile mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar (md. 41/4-ilk tümce).

Bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır (md. 54).

Sayıştay'ın dış denetim (düzenlilik denetimi, performans denetimi ve performans ölçümü) sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunduğu, idare faaliyet raporları, mahallî idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu ve değerlendirmeler çerçevesinde TBMM, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur (md. 41/4-ikinci tümce).

İptali istenen düzenleme ile 5018 sayılı Kanunla kurulan hesapverebilir kamu mali yönetimi sistemi, Sayıştay denetimine getirilen ölçüsüz sınırlama üzerinden bir bütün olarak çöktürülmektedir.

Sayın Başbakan sık sık, "Seçilmişleri atanmışlara kul etmeyiz." cümlesini dile getirmektedir. Gerçekte ise AKP iktidarlarının seçilmişleri Başbakan üzerinden atanmışların kulu haline getirdiği apaçık bir gerçekliktir. Bunun en belirgin örneğini 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile anılan Kanunda yapılan ve iptali istenen değişiklikler oluşturmaktadır.

832 sayılı Sayıştay Kanununa 04.07.1996 tarihli ve 4149 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen ek 10 uncu maddeye dayanarak Sayıştay tarafından INTOSAI Denetim Standartlarına göre hazırlanan Türkiye'de İçme Suyu Yönetimi, Türkiye'de Gıda Denetimi, TÜBİTAK'ın AR-GE Destek Faaliyetleri, Karadeniz Sahilyolu Projesi, Deriner Barajı Projesi ve Türkiye'de Hafif Raylı Sistemler isimlerini taşıyan 6 adet performans denetimi raporunun hazırlanması ve kurum görüşlerinin alınması için ilgili kamu kurumlarına gönderilmesi aşamasında, raporlarda yer alan kaynakların ekonomik, verimli ve etkin kullanılmadığı saptamaları yanında çok büyük miktarlara varan kamu zararları oluştuğuna yönelik bulgulardan yüksek bürokrasi ile yürütme organının haberi olması üzerine, yüksek bürokratlar ile yürütme organının istem ve yönlendirmesiyle 6085 sayılı Kanunun TBMM Genel Kurulunda görüşülmesi sırasında AKP Grup Başkanvekillerinin verdiği bir önergeyle Sayıştay'ın 1996 yılından bu yana sürdürdüğü performans denetimi yapma ve dolayısıyla TBMM'nin yürütme organını kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanma sorumluluğu bağlamında denetleme yetkisi TBMM'nin AKP'li üyelerinin oylarıyla elinden alınmıştır. Başka bir anlatımla TBMM, yürütme organı ile idareyi kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanma sorumluluğu bağlamında denetleme yetkisini, yürütme organı ile yüksek bürokratları öyle istiyor ve Başbakan da bunu tasvip ediyor diye kullanmaktan vaz geçmiştir.

6085 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ve dolayısıyla Sayıştay'ın 6085 sayılı Kanunda TBMM'ye sunulması öngörülen raporlar bağlamında kamu idareleri nezdinde "düzenlilik denetimi" yapmaya başlayarak çok önemli denetim bulgularına ulaşmasıyla birlikte ise, bu defa yine yüksek bürokrasi ile yürütme organının talepleri doğrultusunda

Sayıştay'ın düzenlilik denetimine bırakınız Anayasa ile INTOSAI Denetim Standartlarını, en ilkel yönetim ve denetim anlayışına sığmayan sınırlamalar getirilerek Sayıştay denetimi ve dolayısıyla yürütme organının yasama organına hesap verme sorumluluğu ile yasama organının, yürütmenin bildirimleri ve Sayıştay raporları üzerinden yürütmenin hesap verme sorumluluğunu görüşmesi, adı olan fakat kendisinin esamisi okunmayan bir sıradanlığa indirgenmiştir.

Bilinen tarihsel bir gerçeği yinelemekte yarar bulunmaktadır: Parlamentolar, savurgan ve keyfi harcamalarda bulunan yürütme makamlarına karşı vergi mükelleflerinin temsilcileri olarak doğmuş ve bu işlevlerini kabul ettirerek var olabilmişlerdir. Günümüzün temsili demokrasilerinin temelinde, halkın temsilcilerinin kamu gelir ve giderlerinin saptanmasında söz ve karar sahibi olabilmek ve hesap verebilir bir kamu yönetimi oluşturabilmek için yürütme makamlarına karşı bütçe hakkı bağlamında sürdürdükleri mücadele yatmaktadır.

Halktan toplanan vergilerin nasıl harcandığını denetleme hakkı demokratik yönetimlerin temel taşlarından biridir. Tüm demokrasilerde olduğu üzere Türkiye'de de bu denetimin yurttaşlar adına onlar tarafından seçilmiş temsilciler, Parlamento üyeleri tarafından gerçekleştirilmesi gerekir.

Hükümetin parayı toplamadan, ödünç almadan veya harcamadan önce Parlamantonun onayını alması; kamu gelirlerini harcadıktan sonra ise, bunları Parlamantonun verdiği izin çerçevesinde, doğru miktarlarda, mevzuata uygun şekilde, verimli, etkin ve tutumlu harcadığını gösterebilmesi gerekir.

Hükümetin iş, işlem, faaliyet ve eylemlerine yönelik olarak parlamentoya raporlama ve yanıt verme yükümlülüğü hesap verme sorumluluğu olarak adlandırılmaktadır.

Öte yandan, Anayasa Mahkemesinin 30.12.2010 günlü ve E.2008/83, K.2010/121 sayılı Kararında da belirtildiği üzere, "Yasama organının, halk adına kamu gelirlerini toplama ve yine halk adına bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına sınırları belirleyerek yetki vermesi ve sonuçlarını denetlemesine bütçe hakkı denilmektedir. (...) Bu hak, demokratik parlamenter yönetim sistemini benimsemiş olan ülkelerde, halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan ve en yetkili organ olan yasama organına ait bulunmaktadır. Bütçe, hükümetin Meclis'e karşı temel sorumluluk mekanizmasıdır. (...)

Bütçe yapısının fonksiyonunu ifa edebilmesi, temel bütçe ilkelerine uyulması ile mümkün olmaktadır. Bütçe ilkeleri; bütçenin hazırlanması, görüşülüp onaylanması, uygulanması ve denetlenmesi ile ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken kuralları ifade eder. Bu ilkeler, devlet bütçelerinin temel özellikleri ve amaçlarının gerçekleşmesi için uygulanması zorunlu olan ulusal ve uluslararası alanda kabul görmüş klasik maliye biliminin ilkeleridir."

Bütçe uygulamaları ile yürütme organının bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin bildirimlerinin denetiminin özel uzmanlık gerektirmesi nedeniyle, tüm demokratik ülkelerde Sayıştaylar kurulmuş ve yasama organı bütçe hakkından kaynaklanan yürütmenin hesap verme sorumluluğunu Sayıştay raporlarını temel alarak denetlemiştir.

Anayasa Mahkemesinin yukarıda yer verilen kararında belirtildiği üzere, nasıl ki bütçenin hazırlanması, görüşülüp onaylanması, uygulanması ve denetlenmesi ile ilgili bütçenin temel özellikleri ve amaçlarının gerçekleşmesi için uygulanması zorunlu olan ulusal ve uluslararası alanda kabul görmüş ilkeler var ise parlamento denetimine bulgu ve veri sağlayan Sayıştay denetimi konusunda da uluslararası alanda kabul edilmiş temel ilke ve standartlar vardır.

Bunların başında Uluslararası Sayıştaylar Örgütü (INTOSAI) Denetim Standartları gelmektedir.

INTOSAI, Sayıştay denetimini geliştirmek ve ilerletmek, üyeleri arasında bilgi ve deneyim paylaşımı sağlamak, Sayıştay denetimleri için kurumsal çerçeve ve standartlar oluşturmak üzere Küba Sayıştay Başkanının girişimi üzerine 34 Sayıştay'ın katılımıyla 1953 yılında kurulmuştur.

Özerk ve siyasetten bağımsız bir organizasyon olan INTOSAI'nin Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi (ECOSOC)'ne özel danışmanlık statüsü bulunmakta ve günümüzde aralarında asıl üye olarak Türkiye'nin de yer aldığı 190 asıl ve 4 bağlı üyesi bulunmaktadır.

INTOSAI Denetim Standartları'ndan 1.0.40 nolu DS;

“Performans denetimi, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun denetimi ile ilgili olup şunları kapsar:

a) İdari faaliyetlerinin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;

b) İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;

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

şeklindedir.

Performans denetimi, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun bilimsel bir metodoloji temelinde değerlendirilmesidir ve denetimin metodolojik çerçevesi ile nasıl yapılacağı INTOSAI Performans Denetimi Rehberi ile ortaya konmuştur.

Türk Sayıştayının INTOSAI Denetim Standartları ve metodolojisi temelinde performans denetimi yapma yetkisi, 6085 sayılı Kanunla elinden alınmış ve söz konusu düzenlemenin iptali için CHP Anayasa Mahkemesine iptal davası açmıştır. İptal davası bugüne kadar sonuçlanmamıştır.

Sayıştayın performans denetimi yapma yetkisinin elinden alınması; verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu INTOSAI'nin 1.0.40 nolu DS ve INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberindeki metodoloji çerçevesinde denetleyemeyeceği şeklinde anlaşılabilirse de bu durum Sayıştayın verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu hiç değerlendiremeyeceği anlamına gelmemektedir.

Çünkü, 5018 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde, Kanunun amacı “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak” şeklinde ortaya konmuş; 5 inci maddesinin (b) bendinde kamu maliyesinin kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanacağı, (d) bendinde, kamu mali yönetiminin TBMM'nin bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği, (g) bendinde, kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılmasının esas olduğu kanunun temel ilkeleri arasında sayılmış; 8 inci maddesinde, her türlü kamu

kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle yükümlü kılınmış; 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından başbakana ve TBMM'ne karşı sorumlu tutulmuştur.

Ayrıca, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun "Sorumlular ve sorumluluk halleri" başlıklı 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, bu Kanunun sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında 5018 sayılı Kanunda belirtilen sorumlular ve sorumluluk hallerinin esas olduğu belirtildikten sonra (2) numaralı fıkrasında, "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır." denilirken; (5) numaralı fıkrasında ise, Bakanların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumlu oldukları kuralına yer verilmiştir.

Yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata uygun olması genel kuraldır ve mevzuata aykırı karar, iş, işlem veya faaliyetlerden dolayı bir kamu zararı oluşmuş ise, 6085 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre denetçiler tarafından sorumluların savunmaları alınarak "Yargılamaya esas rapor" düzenlenmesi ve 49 uncu maddesine göre de yargılama dairelerinde hükme bağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, mevzuata aykırılıktan kaynaklanan kamu zararı, bakanlar ile üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarına konu oluşturmamaktadır.

Hesap verme sorumluluğuna ilişkin olarak 5018 sayılı Kanunun 8 inci, 10 uncu ve 11 inci maddesindeki hükümler ile 6085 sayılı Kanunun 7 nci maddesindeki hükümler, hesap verme sorumluluğunun kapsamına etkili, verimli ve ekonomiklik ölçütlerini aldığı; Sayıştay raporlarına ilişkin olarak 5018 sayılı Kanunun 41 inci, 43 üncü, 54 üncü ve 68 inci maddeleri ile 6085 sayılı Kanunun 38 inci, 39 uncu, 40 ıncı, 41 inci ve 42 nci maddelerindeki hükümlerde verimlilik, etkililik ve ekonomiklik denetim kriteri olarak belirlendiği; TBMM'nin yürütmenin hesap verme sorumluluğunu görüşmesine ilişkin olarak 5018 sayılı Kanunun 41 inci maddesinin dördüncü fıkrası ile 6085 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin (4) numaralı fıkrasındaki hükümler, Sayıştay tarafından TBMM'ne sunulacak Sayıştay raporlarında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bağlamında değerlendirmeler (görüş, öneri ve talepler) yer almasını öngördüğü için; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata uygun olmasına rağmen, Sayıştayın yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş, öneri ve talepler içeren raporlar sunması hukuksal bir zorunluluktur.

Mevzuata aykırılıklar 6085 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre zaten yargılamaya esas raporun konusunu oluşturacağından, aksine düzenleme Sayıştay'ın 5018 ve 6085 sayılı Yasalarda yer alan görevlerini yapmamasını ve TBMM'ye Sayıştay raporu sunmamasını amaçlamaktadır.

Öte yandan, INTOSAI'nin 1.0.41 nolu DS; "Uygulamada düzenlilik ve performans denetimi üst üste gelebilir. Bu durumlarda sınıflandırma, yapılan denetimin ana amacına dayandırılacaktır."

şeklinde iken;

1.0.43 nolu DS; "Bazı ülkelerde yürürlükteki anayasa veya ilgili yasalar her zaman Sayıştaya, yürütmenin mali yönetiminin etkinlik ve verimliliğini denetleme yetkisi vermemektedir. Bu durumlarda idari kararların uygunluğu ve yararı ile yönetimin etkinliğinin değerlendirilmesi, yönetim hizmetlerinin organizasyonu görevini üstlenmiş olan ve yasama organı önünde yönetimlerinden ötürü sorumlu bulunan Bakanlar içindir. Bu şartlarda yapılan Sayıştay denetimlerini, düzenlilik ve yasallık denetimlerinin ötesinde "iyi yönetim denetimi" şeklinde ifade etmek uygun olacaktır. Böyle bir denetimin amacı; mali kaynakların kullanımındaki etkinlik ve verimliliğin eleştirel bir yaklaşımla incelenmesinden çok, sağlıklı yönetim prensipleri ışığında kamu harcamaları analizi yapmaktır. Denetimin iki türü olan düzenlilik denetimi ve yönetim denetimi, karşılıklı olarak birbirini güçlendirdiği için, bu iki tip denetim pratikte aynı anda yürütülebilir ve düzenlilik denetimi yönetim denetimine zemin hazırlarken, yönetim denetimi de düzensizliğe sebebiyet veren durumları düzeltebilir."

şeklindedir.

Ayrıca, INTOSAI'nin 1.0.44 nolu DS'nda; "Kamusal hesap verme sorumluluğu; Sayıştaya tanınan yetkiler, Sayıştayı tüm kamu kurumlarında, düzenlilik ve performans denetimini yürütmekle veya yürütülen denetimi yönlendirmekle yetkili kıldığı ölçüde gelişmiş olacaktır." denilerek, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun değerlendirilmesi ile kamusal hesap verme sorumluluğu arasındaki doğrusal ilişki açıkça ortaya konulmuştur.

Bu bağlamda, Sayıştayın 5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Kanunlarda öngörülen etkinlik, verimlilik ve tutumluluğu performans denetimi metodolojisi çerçevesinde olmasa da uygulamada düzenlilik ve performans denetiminin üst üste gelebilme özelliği karşısında ve kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında esas olan ekonomik ve sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak yapacakları maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizler temelinde en azından "sağlıklı yönetim prensipleri ışığında kamu harcamaları analizi yapmak" suretiyle düzenlilik denetimi kapsamında yapması, hem 5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Kanunun zorunlu bir sonucu, hem de INTOSAI Denetim Standartlarının bir gereğidir.

Diğer taraftan, INTOSAI'nin 1.0.45 nolu DS: "Temel denetim prensipleri: 'Sayıştaylar performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir.' şartını koyar."

şeklinde iken;

1.0.46 nolu DS: "Denetçilerin giderek genişleyen denetim rolleri onları, denetlenen kurumların makul ve geçerli performans ölçüleri kullanıp kullanmadıklarını denetleyebilecek teknikler ve metodolojiler geliştirmeye iter. Denetçiler bunun için diğer disiplinlerdeki metodoloji ve tekniklerden faydalanmalıdırlar."

biçimindedir.

Bu bağlamda, Sayıştaya idarelerin hazırladığı hedefler ile performans ölçü ve göstergelerine göre performans/faaliyet raporlarındaki bilgilerin/verilerin mali denetim metodolojisine göre doğrulanmasıyla sınırlı bir görev yüklenmesi, Sayıştayı TBMM adına denetim yapan ve yürütmenin hesap verme sorumluluğunun Sayıştay raporları üzerinden görüşülmesini sağlayan Anayasal bir denetim kurumu olmaktan çıkararak, idarelerin

noteri konumuna indirgeyen ve dolayısıyla 160 ıncı maddesi yanında INTOSAI Denetim Standartlarıyla bağdaşmayan bir durumdur.

İdarelerin hazırladıkları faaliyet raporları ve bu raporlardaki veriler, idarelerin oluşturdukları performans ölçüm sistemlerinin etkinliği ve verimliliği; performansın her açıdan ölçülüp ölçülmediği; performans göstergelerinin doğru şeyleri ölçüp ölçmediği; amaç, hedef, performans ölçüleri ve çıktıların/sonuçların birbirleriyle bağlantı ve uyum derecesi; hedeflerin uygunluğu ve somutluğu; performans bilgisinin güvenilirliği; performans ölçülerinin geçerliliği ve elverişliliği, vb. yönlerden Sayıştay denetimine konu oluşturmayacaklar ve Sayıştay tarafından TBMM'ye sunulacak raporlar, Sayıştay denetimi sonucunda ulaşılan bulgulara dayalı olarak geliştirilecek görüş, öneri ve talepleri içermeyecek ise, TBMM'nin bütçe hakkı kapsamında TBMM adına yapılan Sayıştay denetiminin hiçbir anlamı, işlevi ve gereği kalmamaktadır. Bu durumda idarelerin faaliyet raporlarını doğrudan TBMM'ye sunmaları, faaliyet raporlarının Sayıştay tarafından hiç denetlenmemesi ve dolayısıyla Sayıştay adıyla bütçeden ödenek tahsis edilen bir kurumun da olmaması gerekir.

Anayasanın 87 nci maddesinde, Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek Türkiye Büyük Millet Meclisinin yetkileri arasında sayılırken; "Görev ve siyasi sorumluluk" başlıklı 112 nci maddesinin birinci fıkrasında, Başbakanın Bakanlar Kurulunun başkanı olarak Bakanlıklar arasında işbirliğini sağlayacağı ve hükümetin genel siyasetinin yürütülmesini gözeteceği ve Bakanlar Kurulunun bu siyasetin yürütülmesinden birlikte sorumlu olduğu kuralına yer verilmiş; 160 ıncı maddesinde ise, Sayıştayın merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetleyeceği belirtilmiştir.

Siyaset olgusu, Antik Yunan'dan günümüze kadar toplumsal kaynakların üretimi ve bölüşümünü içeren bir çizgi üzerinde yürümüş ve siyasetin konusunu devlet iktidarının ele geçirilerek kullanılması oluşturmuştur.

Bu bağlamda, Anayasanın 112 nci maddesinde sözü edilen hükümetin genel siyasetinin en önemli unsurunu bütçe oluşturmakta ve Bakanlar Kurulunun birlikte sorumlu olduğu mercii de yasama organı olmaktadır. Çünkü, hükümetler toplumsal kaynakların üretimi ve bölüşümü sürecine bütçe ile müdahale etmekte ve ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, yatırımların teşvik edilmesi, ekonomik büyümenin sağlanması gibi iktisat ve maliye politikaları kaynağını ve hukuksal temelini bütçeden almaktadır. Bütçe hakkı ise parlamentonundur ve Anayasa Mahkemesinin 30.12.2010 günlü ve E.2008/83, K.2010/121 sayılı Kararında da belirtildiği üzere, "Yasama organının, halk adına kamu gelirlerini toplama ve yine halk adına bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına sınırları belirleyerek yetki vermesi ve sonuçlarını denetlemesine bütçe hakkı denilmektedir."

6353 sayılı Kanununun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (b) bendindeki, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemeyeceği ile denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak

görüş ve talep içeren rapor düzenlenemeyeceğine ilişkin hükümler, Sayıştayın 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 41 inci, 54 üncü ve 68 inci maddeleri ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 38 inci, 39 uncu, 40 ıncı, 41 inci ve 42 nci maddeleri gereğince TBMM'ye sunacağı Sayıştay Raporlarının içinin boşaltılmasının ötesinde TBMM'ye hiç sunulmaması hatta sunulmamasını amaçlayarak, TBMM'nin 5018 sayılı Kanunun 41 inci maddesinin dördüncü fıkrası ile 6085 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin (4) numaralı fıkrasındaki hükümler çerçevesinde yürütmenin hesap verme sorumluluğunu görüşmesini engellemeyi öngördüğü için Anayasanın 87 nci ve 112 nci maddesi ile 160 ıncı maddesindeki kurallarla bağdaşmamaktadır.

Öte yandan, Sayıştayların raporlarını, iktidarı ve muhalefetiyle siyasetin en yüksek düzeyde yapıldığı parlamentolara sunması, Sayıştay raporlarının doğru, nesnel, tarafsız, zamanlı olmasını gerektirmekte; bu da Sayıştayların bağımsızlığının sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Nitekim, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu 22 Aralık 2011 tarihli 66. Oturumunda,

“1- Sayıştaylar, denetlenen kurumlardan bağımsız olurlar ve dış etkilere karşı korunurlar ise görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilirler.

2- Kamu yönetiminde verimlilik, hesap verebilirlik, etkililik ve saydamlığın sağlanmasında Sayıştaylar önemli rol oynarlar ve bu rolün kabul edilmesi, ulusal kalkınma hedef ve önceliklerin yanı sıra Binyıl Kalkınma Hedefi dahil uluslararası kabul görmüş kalkınma hedeflerine ulaşılmasına vesile olur.” kararını almıştır (UN General Assembly, 22.12.2011, A/66/209).

Türk Sayıştay'ının 1876 Anayasasından bu yana temel özelliği ise, bağımsızlığının Anayasal düzeyde güvence altına alınmış olunmasıdır. 1982 Anayasasında Sayıştay, Anayasanın üçüncü kısmının “Yargı” başlıklı üçüncü bölümünde yüksek yargı organlarından sonra bağımsız bir başlık altında düzenlenmiş ve 160 ıncı maddenin birinci ve üçüncü fıkralarında görev ve yetkilerine yer verildikten sonra dördüncü fıkrasında, “Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, başkan ve üyelerinin teminatı” yasa ile düzenleme kuralına bağlanarak yasa dışındaki hukuksal düzenlemelerle Sayıştay'a ve dolayısıyla Sayıştay denetimine müdahale edilerek, yürütmenin hesap verme sorumluluğunun yasama organı tarafından denetlenmesine, yürütmenin müdahalesinin engellenmesi amaçlanmıştır.

Türkiye'nin katılım sürecini yürüttüğü AB hukukunun da “Beyaz Kitap” ile bir parçası haline gelen “iyi yönetim” modeli ile ilkelerinin hukuksal ifadesi olan ve mali mevzuatın Anayasası olarak nitelendirilen 5018 sayılı Kanunun 68 inci maddenin ikinci fıkrası, “Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;” şeklinde başlarken; 6085 sayılı Kanunun “Denetimin genel esasları” başlıklı 35 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendinde, “Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.” kuralına yer verilmiştir.

Parlamentolar adına yapılan Sayıştay denetimleri ise, yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere INTOSAI Denetim Standartları bağlamında uluslararası düzeyde standartlaşmıştır.

Türk Sayıştayının üyesi bulunduğu INTOSAI'nin Denetim Standartları ile Türkiye'nin üyesi olduğu BM'in aldığı kararın, Sayıştayın bağımsızlığını salt bir iç hukuk sorunu olmaktan çıkardığı; Türkiye'nin modern dünya ile olan ilişkisi, AB'ye katılım süreci, demokratik rejimi ve Anayasa Mahkemesi kararında vurgulandığı üzere, “devlet

bütçelerinin temel özellikleri ve amaçlarının gerçekleşmesi için uygulanması zorunlu olan ulusal ve uluslararası alanda kabul görmüş” bütçe ilkelerinin, bütçenin denetimi ile denetim standartlarını da kapsadığı ve Anayasada öngörülen bütçe hakkının TBMM tarafından kullanılmış sayılabilmesi için bu ilkelere uyulmasının zorunlu olduğu ve dolayısıyla yürütme organı ile idarenin hesap verme sorumluluğunu işlevsizleştirmek için Türkiye’ye özgü bir Sayıştay denetimi dizayn etmenin Anayasanın 2 nci maddesindeki demokratik hukuk devleti ilkeleriyle bağdaşmadığı açıktır.

Anayasa Mahkemesinin birçok kararında vurgulandığı üzere, Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasakoyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda hukuk devletinde yasakoyucu, yalnız yasaların Anayasaya değil, Anayasanın da hukukun evrensel temel ilkelerine uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür.

Anayasa Mahkemesinin 29.04.2003 günlü ve E.2003/30, K.2003/38 sayılı Kararında, “Hukuk devleti, siyasal iktidarı hukukla sınırlayarak ve devlet etkinliklerinin düzenle sürdürülebilmesi için gerekli olan hukuksal alt yapıyı oluşturarak aynı zamanda istikrara da hizmet eder. Bu istikrarın özü hukuki güvenlik ve öngörülebilirliktir. Hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlanabilmesi ise, kuralların genel, soyut, açık ve anlaşılabilir olmalarına bağlıdır.” denilirken; 22.02.2012 günlü ve E.2011/53, K.2012/27 sayılı kararında ise, “Hukuk güvenliği ilkesi hukuk normlarının birbirleriyle çelişmeyecek biçimde açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.” denilmiştir.

Sayıştayın Anayasanın 160 ıncı maddesine göre Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapacağı denetimleri düzenleyen kuralların da bu nitelikleri taşıması hukuk devletinin bir gereği olduğu kadar, TBMM’nin yürütme organı ile idareyi bütçe hakkından kaynaklanan hesap verme sorumluluğunun gerekleri kapsamında denetleyebilmesinin ve ayrıca bakanlar ile üst yöneticilerin hukuki güvenliklerinin sağlanmasının ön koşuludur.

Oysa, 6085 sayılı Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (b) bendindeki hükümler; genel, soyut, açık ve anlaşılabilir olmadıkları gibi, kamu mali yönetimi ve kontrolünü düzenleyen ve bu niteliğiyle mali kanunların Anayasası olarak nitelendirilen 5018 sayılı Kanunun 1 inci, 8 inci, 10 uncu, 11 inci, 41 inci, 43 üncü, 54 üncü ve 68 inci maddeleri ile “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 yapılacak denetimleri” düzenlemek amacıyla çıkarılmış bulunan 6085 sayılı Kanunun 1 inci, 5 inci, 7 nci, 38 inci, 39 uncu, 40 ıncı, 41 inci ve 42 nci maddelerindeki hükümler ile çok açık ve çok net çelişkiler taşımaktadır. Hatta bu çelişkiler, söz konusu hükümleri ve hükümlerle getirilen sistemi ilga ederek işlemez kılacak boyuttur.

Hukuki güvenlik ilkesi, bu derece hukuki belirsizlik ile bu boyutta bir hukuksal çelişkiler yumağını taşıyamayacağından, iptali istenen düzenlemeler Anayasanın 2 nci maddesindeki hukuk devleti ilkesine aykırıdır.

Öte yandan, temsili demokrasinin temelinde “bütçe hakkı” yatmakta ve günümüzün demokratik devletleri ile yönetim modelleri, yukarıda ayrıntılarıyla açıklandığı ve 5018 sayılı Kanun ile hukuksallaştırıldığı üzere saydamlık, bilgilendirme, katılımcılık ve hesap verebilirlik ilkeleri temelinde eylemlerinden parlamentoya karşı sorumlu olan yürütme organı ile idareye dayanmaktadır. TBMM’nin bütçe hakkından kaynaklanan denetim yetkisine Sayıştay denetimi üzerinden sınırlama getirilmesi, Anayasanın 2 nci maddesindeki demokratik devlet ilkesiyle bu açıdan da bağdaşmamaktadır.

Yukarıda ayrıntılarıyla açıklandığı üzere 6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (b) bendi, Anayasanın 2 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 inci maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekir.

c) (c) Bendinin Anayasaya Aykırılığı

6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (c) bendiyle, Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda, 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 aykırı denetim raporu düzenlenemeyeceği; ancak, bu düzenlemelerin ilgili kanunlara aykırı olduğu kanaatine varılır ve bu hususa Başkanlık tarafından da iştirak edilir ise düzenlenen raporun Başkanlık tarafından ilgili mercilere gönderileceği; ilgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılması halinde ilgili düzenleme veya görüşün usulüne uygun olarak düzeltileceği; ilgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılmaması halinde, Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyon tarafından düzenlenecek rapora göre işlem yapılacağı kuralları getirilmektedir.

6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (c) bendinde, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı denetim raporu düzenlenemeyeceği kuralı getirilmiş; denetim raporu da 6085 sayılı Kanunun “Tanımlar” başlıklı 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (g) bendinde, “Denetim raporu: Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan raporu,” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla (c) bendindeki hükümlerin Sayıştayın TBMM’ne sunacağı Sayıştay raporlarına temel oluşturan denetim raporlarını kapsadığı anlaşılmaktadır.

Ancak, 6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkra, “Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur:” hükmüne amir olduğundan ve (c) bendi de (2) numaralı fıkranın altında düzenlendiğinden, (c) bendindeki hükümlerin kamu zararının tespiti için düzenlenen “yargılamaya esas raporlar”ı da kapsadığı gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, hükmün kapsamı konusunda çelişkiye dayalı bir belirsizlik vardır.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesinin unsurlarından biri de hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuk güvenliği ise kurallarda belirlilik ve öngörülebilirlik gerektirir. Belirlilik ise hukuk normlarının birbiriyle çelişmeyecek şekilde açık, tartışmalara yol açmayacak şekilde anlaşılabilir olmasına bağlıdır. Hukuk güvenliği, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yollardan kaçınmasını gerekli kılar.

İptali istenen (c) bendinin, sadece denetim raporlarını mı, yoksa denetim raporları ile birlikte yargılamaya esas raporları da mı kapsadığı konusunda çelişkiye dayalı

belirsizlik olduğundan, hukuk devleti ilkesi de bu belirsizliği taşıyamayacağından söz konusu (c) bendi Anayasanın 2 nci maddesine aykırıdır.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin yasa teklifi, Sayıştay Genel Kurulundan görüş alınmadan yasalaştığından Anayasanın 2 nci maddesindeki demokratik hukuk devleti ilkesine bu açıdan da aykırılık oluşturmaktadır.

Anayasanın 6 ncı maddesinde, hiçbir kimse veya organın kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamayacağı; 8 inci maddesinde yürütme yetkisi ve görevinin Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılıp yerine getirileceği; 113 üncü maddesinde, bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri, yetkileri ve teşkilatının kanunla düzenleneceği; 123 üncü maddesinde ise, idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği kurallarına yer verilmiş; Anayasada “Temel Haklar ve Ödevler”in düzenlendiği ikinci kısımda ise, kamu düzeninin güvence altına alınması ile devlet iktidarına karşı kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması amaçlandığından, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sıralanması yanında bu hak ve özgürlükler ile devlet iktidarına sınırlamalar getirilmiştir.

Sözü edilen Anayasal kurallara göre, nelerin, nasıl yapılmayacağına ilişkin hükümler, kamu düzeni ile temel hak ve özgürlükleri konu alan ceza ve ceza usul yasalarına konu oluşturur iken; nelerin nasıl yapılacağına ilişkin kurallar ise teşkilat kanunlarına konu oluşturmaktadır.

Her hangi bir faaliyetin, kamu hizmeti kapsamına alınabilmesi ve bu hizmeti yürütecek kurum ya da kuruluşun kurulması ancak TBMM tarafından usulüne göre çıkarılacak yasayla mümkündür. Dolayısıyla, kamu kurum ve kuruluşlarının görev ve yetkileri düzenlenirken, neleri nasıl yapacağı kurallaştırılır; neleri nasıl yapmayacağı ise düzenleme konusu olmaz. Çünkü, kamu hizmetinin varlık nedeni yasadır ve yasa yoksa kamu kurum ve kuruluşu ve dolayısıyla görev ve yetki de yoktur. Bunun içindir ki bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarına ilişkin teşkilat yasalarında görevler ve bu görevleri yerine getirirken kullanılacak yetkiler sıralanırken; şunlarla şunları yapamaz ya da şu şekilde yapamaz diye bir sıralamaya yer verilmez. Çünkü, sayılmayanlar zaten yapılmayacağı gibi sayılarak nasıl yapılacağı belirtilenler de başka türlü yapılamaz. Yapılması, hukuka aykırı olur.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 4 üncü maddesinde Sayıştayın denetim alanı, 5 inci maddesinde görevleri, 6 ncı maddesinde yetkileri sıralanırken; “Tanımlar” başlıklı 2 nci maddesi ile “Sayıştay denetimi” başlıklı 36 ncı maddesinde ise bahse konu “düzenlilik denetimi”nin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir.

6085 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimi olarak ikiye ayrılırken; (c) bendinde mali denetim, “Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi,”; (ç) bendinde uygunluk denetimi, “Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi,” şeklinde tanımlanmış; 36 ncı maddesinin (2) numaralı fıkrasında ise aynen,

“Düzenlilik denetimi;

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

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

c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi,
suretiyle gerçekleştirilir.”

denilmiştir.

6085 sayılı Kanununun 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi ile 36 ncı maddesinin (2) numaralı fıkrasında, düzenlilik denetiminin, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere (tüzük, bakanlar kurulu kararı, yönetmelik) uygun olup olmadığının tespiti şeklinde yapılacağı belirtildiğine göre, Sayıştay tarafından kurumsal olarak bu kurala aykırı olacak şekilde düzenlilik denetimi yapılamayacak demektir.

Ancak, söz konusu kural, düzenlilik denetimini fiilen yürüten Sayıştay Denetçilerinin tüm raporlarının yasalara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olması gerektiği anlamına gelmekle birlikte, uygun olduğu sonucunu doğurmamaktadır. Çünkü, uygun olduğu sonucunu doğursa idi, düzenlenmesi ile birlikte hukuksallık kazanarak uygulamaya girmesi ve dolayısıyla Sayıştay yargılama dairelerinde yargılamaya esas raporların yargılanması, yargılamanın iadesi yoluyla yargılanması ve denetim raporlarının görüşülmesi; Temyiz Kurulunda ilamların temyiz yoluyla ve temyiz kararlarının da karar düzeltilmesi suretiyle görüşülmesi, Rapor Değerlendirme Kurulunda Sayıştay raporlarının görüşülmesi ve Genel Kurulda içtihatların birleştirilmesi gibi kurul ve kanun yollarına gerek olmazdı.

Bu bağlamda, denetçiler tarafından düzenlenen tüm raporlar, hukuksal anlamda denetçi görüşünü içermekte olup, içeriğindeki tespit ve bulguların düzenlendikleri aşamada “yargılamaya esas rapor”lar bağlamında hukuki bir bağlayıcılığı yoktur ve “denetim raporları” bağlamında ise Sayıştay görüşünü temsil etmemektedirler.

Şöyle ki;

Anayasanın 160 ıncı maddesinde Sayıştaya, TBMM adına denetim yapma ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama olmak üzere başlıca iki görev verildiğinden, 6085 sayılı Kanunda da Sayıştay denetçilerinin yaptıkları denetimler sonucunda TBMM’ye sunulmak üzere “Sayıştay raporu” ve yargılama dairelerine sunulmak üzere “yargılamaya esas rapor” olmak üzere başlıca iki rapor düzenlemeleri öngörülmüştür.

6085 sayılı Kanuna göre;

Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından cevaplandırılır. Bu cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporları Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini Sayıştay Başkanlığına sunar. Daireler denetim raporları hakkında görüş oluştururken, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin görüşünü Sayıştay Başkanlığına sunar (md. 38/1).

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme

raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur (38/2). Rapor Değerlendirme Kurulunda Sayıştay raporlarının görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir (28/6).

Dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve bu Kanunun 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 yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur (38/4).

Bu bağlamda, düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen denetim raporları, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırılık taşısa dahi (içlerinde çeşitli nedenlerle taşıyanlar mutlaka çıkacaktır) ilgili kamu idaresine gönderilerek, içeriğinde yer alan bulgu ve tespitler kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından cevaplandırılacaktır. Kamu idaresinin üst yöneticisinin emrinde ise, 5018 sayılı Kanun ile ilgili idarenin teşkilat kanununa göre strateji geliştirme başkanlığı ile iç denetim birimi başkanlığı bulunduğu ve bu başkanlıkların da mali mevzuata hakim olması gerekeceğinden, denetim raporunda hukuka aykırılık var ise Sayıştaya göndereceği cevapta bunları ileri sürecektir. Cevaplar da dikkate alınarak denetim raporu yeniden düzenlenecek ve verilen cevaplarla birlikte incelenmek üzere bir başkan ve dört üye ile toplanan yargılama dairesine gönderilecektir. Yeniden düzenlenen denetim raporu, yargılama dairesine cevaplar ile birlikte gönderileceğinden, verilen cevaplarda ileri sürülen hukuka aykırılıklar yeniden düzenlenen denetim raporunda ister dikkate alınmış, ister alınmamış olsun, her iki durumda da yargılama dairesi ileri sürülen hukuka aykırılıkları inceleyecek ve görüşünü buna göre oluşturacaktır. Yargılama dairesi görüşü alınan ve görüş doğrultusunda gerekli düzenlemeler yapılan denetim raporlarına, bu defa Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususlar da eklenerek dış denetim genel değerlendirme raporuna dönüştürülecek ve görüşü alınmak üzere bu defa iki daire başkanı sekiz üye ve denetimden sorumlu başkan yardımcısı olmak üzere onbir üyeli Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilecektir. Kurulda raporun görüşülmesi sırasında üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı açıklamalarda bulunabilecek ve dolayısıyla hukuka aykırılıklar var ise bunları ileri sürebilecektir. Kurulun olumlu görüş verdiği denetim raporları, Sayıştay raporu niteliğini kazanacak ve Sayıştay görüşü olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacaktır. Türkiye Büyük Millet Meclisi ise söz konusu raporlar ve raporlardaki değerlendirmeler çerçevesinde kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecek ve bu görüşmelere kamu idarelerinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı ilgili bakanla birlikte katılacaktır. Sayıştay raporu, bu aşamada dahi hukuka aykırılıklar taşıyor ise, ilgili idarenin üst yöneticisi veya yardımcısı TBMM’de yapılacak görüşmelerde hukuka aykırılıkları ileri sürebilecek; “bütçe hakkı”nın sahibi TBMM de yaptığı denetimde hukuka aykırılık iddialarını göz önünde bulunduracaktır.

Yine, 6085 sayılı Kanuna göre;

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yıl sonu itibarıyla yargılamaya esas rapor düzenlenir (48/1). Yargılamaya esas raporlar eki belgelerle birlikte Başkanlığa sunulur. Başkanlık bu raporları hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderir (48/2).

Daire başkanları dairelerine verilen yargılamaya esas raporlar hakkında başsavcılığın yazılı düşüncesini alır (49/1). Daire başkanı başsavcılığın yazılı düşüncesini içeren yargılamaya esas raporu düşüncesini bildirmesi için üyelerden birine verir. Üye kendisine verilen yargılamaya esas rapor üzerinde gerekli incelemeyi yapar ve yazılı düşüncesi ile birlikte daire başkanlığına geri verir ve raporda konu edilen hesap ve işlemlerin yargılanmasına başlanır (49/2).

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 karar verilebilir (50/1). Verilen hüküm ve kararlar gerekçeli olarak tutanağa bağlanır ve daire başkanı ve üyeler tarafından imzalanır (50/2). İlamlar gerekçeli olarak düzenlenir (51/1).

Sayıştay ilamları; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir (52/1). 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 (52/2).

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 (54/1).

Sayıştay dairelerince verilen ilamlar Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz olunur. Bu Kurulca verilen kararlar kesindir (55/1).

52 nci maddenin birinci fıkrasında yazılı ilgililer tarafından yargılamanın iadesi istenebileceği gibi Sayıştay dairelerince de doğrudan doğruya buna karar verilebilir (56/1).

Temyiz Kurulu kararları hakkında, 52 nci maddenin birinci fıkrasında yazılı ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere (...) karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler (57/1).

İşin 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 (58/1). Sayıştay Başkanı birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de istemde bulunabilir (58/2). İctihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi kararları Resmi Gazetede yayımlanır (58/3). Dairelerin kararları veya bir dairenin iki kararı arasında aynı konuda aykırılık bulunur veya bir içtihadın değişmesine lüzum görülür ya da bu mahiyette bütün işlemlere uygulanabilecek kararlar almaya ihtiyaç duyulursa, konu Genel Kurulda görüşülerek karara bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır (59/1).

Bu bağlamda, denetçiler tarafından mevzuata hakim olamama, yorum hatası, farklı değerlendirme, bir kısım bilgi ve belgelere ulaşamama ve hatta tarafgir davranma vb. nedenlerle kanunlar ile diğer hukuki düzenlemelere aykırı yargılamaya esas rapor düzenlenmiş olsa dahi, bunun sorumlular açısından hukuksallık kazanması; başsavcılık ve üyenin yazılı düşüncesinin alınması ve raporun yargılama dairesinde yargılanıp ilamın düzenlenmesiyle gerçekleşmekte ve kesinleşmesi ise kanun yolları tüketilip temyiz kurulu kararından sonra olmaktadır. Kesinleşmiş bir ilamın hukuka aykırılığından hukuksal olarak söz edilemeyeceği de açıktır.

Anayasanın 6 ncı, 8 inci, 113 üncü ve 123 üncü maddesindeki kurallara göre teşkilat kanunlarında, bakanlıklar ile idarelerin görev ve yetkilerine ve dolayısıyla neleri nasıl yapacaklarına yer verilmesi gerekmesine ve bu kurala göre 6085 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi ile 36 ncı maddesinin (2) numaralı fıkrasında, düzenlilik denetiminin nasıl yapılacağı açıklanmasına ve dahası 6085 sayılı Kanunun 28 inci, 38 inci, 48 inci, 49 uncu, 50 nci, 51 inci, 52 nci, 54 üncü, 55 inci ve 56 ncı maddelerinde düzenlilik denetimi sonrasında düzenlenecek “denetim raporları” ile “yargılamaya esas raporlar”ın hukuksal bağlayıcılık ile Sayıştay görüşü taşıyabilmesi için işlemesi gereken yargısal ve kurumsal süreçler ortaya konmasına ve raporlarda herhangi bir hukuka aykırılık var ise, hukuka aykırılıklar söz konusu raporların Sayıştayda işlem gördüğü her aşamada dile getirilebilmesine rağmen; “Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda, 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 aykırı denetim raporu düzenlenemez.” şeklinde kural getirerek devamında buna güvence oluşturmak üzere hukukla bağdaşmazlığı bir yana mantıksal tutarlılığı dahi bulunmayan mekanizmalar öngörmenin;

- Sayıştay denetiminin bağımsızlığına ve tarafsızlığına güvence oluşturmak,
 - Sayıştay denetimi sonrasında düzenlenecek raporların doğru, nesnel, tarafsız ve zamanlı olmasına katkı sağlamak,
 - Sayıştay denetimine kalite güvencesi oluşturmak veya artırmak,
 - Sorumlular ile üst yöneticileri hukuksal güvenceye kavuşturmak,
 - Kamu yararını gerçekleştirmek,
- gibi bir amacı bulunmamaktadır.

Tek, gerçek ve güncel amacı, denetimi fiilen yürüten Sayıştay denetçilerini sindirip görev yapamaz hale getirerek Sayıştaya Anayasa ile verilmiş görevlerin bağımsız, tarafsız, nesnel, hukuka uygun ve zamanlı bir şekilde yapılmasını engellemektir.

Anayasa Mahkemesinin 20.11.1996 günlü ve E.1996/58, K.1996/43 sayılı Kararında, “...Sayıştay'ın vereceği kararların temelini denetçiler tarafından yapılan denetim görevi oluşturmaktadır. Yetkili kurul ve dairelerce sağlıklı karar verilebilmesi ise kararın oluşumunda çok önemli katkıları olan denetçi ve raportörler için her türlü etkiden uzak bağımsız bir çalışma ortamının yaratılmasıyla olanaklıdır. (...) Sayıştay'a Anayasanın yargı bölümünde Anayasal bir kurum olarak yer verilmesi ve 160 ıncı maddeyle de, mensuplarının nitelikleri ile atanmalarının, görev ve yetkilerinin, hakları ve yükümlülüklerinin ve diğer özlük işlerinin kanunla düzenlenmesinin öngörülmüş olması da Sayıştay grup şefleri, raportörler ve denetçileri ile denetçi yardımcılarının güvenceli olması gereğini göstermektedir.” şeklinde vurgulandığı üzere, Sayıştay denetiminin güvencesini, denetçilerin bağımsız ve güvenceli bir ortamda çalışması oluşturmaktadır.

Sayıştay denetçilerinin denetim raporuna aldığı bir hususun yargılama daireleri veya Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından Sayıştay raporuna kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırılık nedeniyle alınmaması veya yargılamaya esas rapora aldığı bir hususa yargılama dairelerinin beraat hükmü tesis etmesi durumunda, denetçiler, “Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda, 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

aykırı denetim raporu düzenlenemez.” hükmüne aykırı rapor düzenlemiş olacaklar ve dolayısıyla görev suçu işlemiş durumuna düşebileceklerdir.

Bu durumda, üst yöneticiler veya sorumlular tarafından Sayıştay denetçileri hakkında adli mahkemelerde dava açılmanın yanında Sayıştay Başkanlığı tarafından disiplin soruşturması yürütülmesi gündeme gelebilecek ve hatta belki de adli ve disiplin cezaları alabileceklerdir. Ceza tehdidi altında çalışan denetçilerden denetim yapmaları beklenemeyeceğinden Sayıştay Anayasal görevlerini yerine getiremeyecektir.

Sayıştayın Anayasal görevlerini yerine getiremez hale gelerek kamuoyunda işlevsiz bir kurum olarak algılanmaya başlaması ise, kurum içi mesleki dayanışmayı yoğunlaştırabilecek ve bu durum denetim raporuna yazılan her hususun Sayıştay görüşü olarak TBMM’ne sunulması ve yargılamaya esas raporda yazılan her hususa ise tazmin hükmü verilmesiyle sonuçlanabilecek ve dolayısıyla Sayıştay denetiminin bağımsızlığı, tarafsızlığı, nesnelliği ve hukuka uygunluğu bütünüyle ortadan kalkacaktır.

İptali istenen düzenlemelerin gerçek ve güncel amacının, denetimi fiilen yürüten Sayıştay denetçilerini sindirip görev yapamaz hale getirerek Sayıştaya Anayasa ile verilmiş görevlerin bağımsız, tarafsız, nesnel, hukuka uygun ve zamanlı bir şekilde yapılmasını engellemek üzerinden TBMM’nin bütçe hakkını sınırlandırmak olduğu o derece açıktır ki devamında yer alan tümceler niyeti tüm çıplaklığı içinde ortalığa sermektedir.

Tümcenin devamında, “Ancak, bu düzenlemelerin ilgili kanunlara aykırı olduğu kanaatine varılır ve bu hususa Başkanlık tarafından da iştirak edilir ise düzenlenen rapor Başkanlık tarafından ilgili mercilere gönderilir.” ifadesi yer almaktadır.

Ancak, 6085 sayılı Kanunda Başkanlık, Sayıştayın “Teşkilat Yapısı”nın düzenlendiği İkinci Kısımının “Başkanlık, Yargı, Karar ve Diğer Organlarının İşleyiş, Görev ve Yetkileri”nin düzenlendiği Üçüncü Bölümünde yer almasına rağmen, Başkanlığın düzenlendiği 20 nci maddede Başkanlığın Sayıştay Başkanı ile başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşacağına ve Başkanlığa bağlı birimlere yer verilmiş; 21 inci maddesinde Başkanın, 22 nci maddesinde ise başkan yardımcılarının görev ve yetkileri sıralanırken; bunlar arasında Başkana veya başkan yardımcısına “mevzuatı yorumlama” gibi yargısal bir görev verilmemiştir. 6085 sayılı Kanunda “mevzuatı yorumlama” ve dolayısıyla iptali istenen tümcedeki “düzenlemelerin ilgili kanunlara aykırı olduğu kanaatine varma” yetkisi, münhasıran daireler ile kurulların (yargılama daireleri, daireler kurulu, temyiz kurulu, rapor değerlendirme kurulu ve genel kurul) yetkisindedir. Sayıştay Başkanına idari düzenlemelerin ilgili kanunlara aykırı olmadığına karar verme üzerinden denetim raporunu ilgili idare veya sorumlulara göndermeme yetkisi verilmesi, Sayıştay yargılama daireleri ile kurullara ait yetkinin gasp edilerek Sayıştay denetiminin kişisel inisiyatife terk edilmesi ve dolayısıyla Sayıştay denetiminin Sayıştay Başkanını Başkanlık makamına seçen siyasilerin müdahalelerine açık hale getirilmesi demektir.

Tümcenin devamı ise, “İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılması halinde ilgili düzenleme veya görüş usulüne uygun olarak düzeltilir.” şeklindedir.

Öncelikle ilgili kamu idaresinin katılacağı görüş, Sayıştay görüşü değil, denetim raporunda yer alan ve Başkanın da katılmış olduğu denetçi görüşüdür. Sayıştay görüşü, denetim raporunun verilen cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlendikten ve yargılama dairesi ile akabinde Rapor Değerlendirme Kurulunda görüşüldükten sonra TBMM’ne sunulmasına karar verilen Sayıştay raporunda yer alan görüştür.

Diğer yandan, ilgili kamu idaresinin ilgili düzenlemeleri düzeltebilmesi, yetkisi dahilinde uygulamayı yönlendirmek üzere çıkardığı genelge, özelge, uygulama talimatı,

görüş vb. düzenlemeler için söz konusu olup; Bakanlar Kurulunun yetkisinde olan tüzük ve kararnameler için söz konusu olamaz. Kaldı ki, bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik ve idarenin diğer düzenleyici işlemlerini denetlemek, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesine göre Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı işler kapsamında iken, daha hukuksal bağlayıcılığı ve Sayıştay görüşü niteliği dahi kazanmamış bir denetçi görüşünün varlığı ileri sürülerek hukuksal düzenleme düzeltilmeye gidilmesi, hukuksal karmaşa, belirsizlik ve çelişkilere yol açarak kaotik bir ortam doğurur. Ayrıca, ilgili düzenleme düzeltilmeye gidilirken; ilgili düzenlemeye göre yapılmış idari iş, işlem ve eylemlerin düzeltilip düzeltilmeyeceği veya ne yapılacağı konusunda sessiz kalınması ise ayrı bir çelişkidir.

İptali istenen bentteki asıl fecaat ise, “İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılmaması halinde, Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyon tarafından düzenlenecek rapora göre işlem yapılır.” şeklindeki son tümcedir.

Başka bir anlatımla, mali mevzuatı yorumlayarak Sayıştayın Anayasanın 160 ıncı maddesine göre TBMM adına denetim yapıp yapmayacağı ile sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayıp bağlamayacağına, “Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyon” karar verecek ve bu karar da Anayasanın 160 ıncı maddesindeki “kesin hükme bağlamak” ifadesiyle mali mevzuatı yorumlama yetkisi verilmiş bulunan Sayıştay yargılama daireleri ile kurullarını ve hatta bütçe hakkının sahibi TBMM’yi bağlayacaktır.

Yukarıda yer verilen (c) bendiyle (d) bendindeki düzenlemelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 07.07.2011 tarih ve 646 sayılı KHK’nin 4 üncü maddesinin (b) bendiyle değişik 140 ıncı maddesinin ikinci fıkrasında; “Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.” şeklinde yer alan düzenlemeden esinlenerek hazırlandığı açıktır.

Ancak, Maliye Bakanlığına (idareye) bağlı görev yapan vergi müfettişleri ile yardımcılarının düzenledikleri vergi incele raporları için böyle bir kalite kontrol süreci geliştirilmesi olağan ve elzemdir.

Çünkü;

Birincisi, karşı tarafın düşünceleri alınmaksızın, itirazları değerlendirilmeksizin tek yanlı olarak düzenlenen vergi inceleme raporları doğrudan vergi dairesi başkanlıklarına gönderilmekte ve gönderildiği andan itibaren hukuksallık kazanarak işleme konulmaktadır. Oysa Sayıştay denetçilerinin düzenledikleri denetim raporu ile yargılamaya esas raporların hukuksallık kazanma süreci yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır ve

düzenlendikleri anda denetçi görüşü olup, Sayıştay görüşünü taşımamakta ve hukuksallık kazanmamaktadır.

İkincisi, vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname ve tüzüklere göre incelenmesi gerekli; bunlar yanında yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmesi de olağan ve elzemdir. Çünkü söz konusu düzenleyici işlemleri vergi müfettiş ve yardımcılarının bağlı çalıştığı Maliye Bakanlığı çıkarmakta ve ayrıca 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nin değişik 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (h) bendine göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının "Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak" görevi bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının düzenleyici işlemleri Maliye Bakanlığı personeli için bağlayıcıdır. Buna karşın, Sayıştayın denetimine tabi idareler tarafından hazırlanan düzenleyici işlemlerden, "mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler" hakkında -o da gönderilirse- görüş vermek dışında idarelerin diğer düzenleyici işlemleriyle hiçbir ilgisi bulunmamaktadır.

Üçüncüsü, ilgili vergi dairesi başkanlığına ulaştığı anda işleme konularak hukuksallık kazanan vergi inceleme raporlarını inceleyecek rapor değerlendirme komisyonu ile merkezi rapor değerlendirme komisyonuna dışarıdan hiçbir üye (örneğin, bağımsız denetçi veya yeminli mali müşavir) alınmazken; TBMM adına denetim yapan ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan Anayasal kurumun denetim raporları ile yargılamaya esas raporlardaki mevzuata aykırılığı ileri sürülen hususları, Sayıştayı bağlayacak şekilde karara bağlamak üzere oluşturulacak komisyonun Sayıştay üyeleri de değil, üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresinden iki görevliden meydana getirilmesindeki hukuk ve demokrasi dışı gayriciddiliğin bu derecesine ise denecek söz yoktur. Hukuk dışıdır; çünkü Sayıştay yargılama daireleri ile kurullarına ait yetkiyi idareye kullandırmakta; denetleyeni denetlenene tabi kılmaktadır. Gayri ciddidir; çünkü TBMM'ye ait bütçe hakkına, hesap verme yükümlülüğü altındaki yürütmenin ajanlarını ortak etmektedir.

6085 sayılı Kanun (832 sayılı Kanundan farklı olarak), teşkilat, denetim süreci ve raporlama açısından "ofis tipi" Sayıştay modeli üzerine bina edilmekle birlikte, diğer yüksek yargı organlarında olduğu gibi yargılama daireleri ve kurullar kurulmuş; "yargılama", "kesin hüküm", "ilam" gibi kavramlar kullanılmış ve "temyiz", "yargılamanın iadesi", "karar düzeltme", "içtihadı birleştirme" gibi hukuk yolları oluşturulmuştur.

Anayasa Mahkemesinin 20.11.1996 günlü ve E.1996/58, K.1996/43 sayılı Kararında da belirtildiği üzere, bu niteliğiyle diğer yüksek yargı organlarından farklı olarak kendine özgü denetim yapan ve yargısal sonuçlu kararlar veren Sayıştay, gördüğü hizmetin niteliği ve çalışma yönteminin yakınlığı nedeniyle Anayasanın "yargı" bölümünde düzenlenmiştir. Anayasanın 148 inci maddesinde de Sayıştay Başkan ve üyelerinin görevleriyle ilgili suçlardan dolayı yargılanmaları diğer yüksek mahkemelerin başkan ve üyelerinde olduğu gibi Anayasa Mahkemesinin görevleri arasında sayılmıştır.

Bu nedenle, Sayıştay, Anayasanın 160 ıncı maddesine göre, TBMM adına denetim görevi yapan, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan ve kararlarına karşı hiçbir yargı organına başvurma olanağı bulunmayan anayasal bir kurumdur.

Denetimi fiilen yürüten Sayıştay denetçilerini sindirip görev yapamaz hale getirmek; Sayıştay daire ve kurullarının yetkisinde olan hususlarda, Sayıştayı bağlayıcı kararlar verme yetkisini Sayıştay Başkanına ve üç uzman denetçi ile ilgili daire temsilcisi iki görevliden oluşan komisyonlara vermek; Sayıştayın Anayasal ve yargısal görevlerine

denetimindeki idareleri müdahil ve hatta ortak etmek yoluyla Sayıştaya Anayasa ile verilmiş görevlerin bağımsız, tarafsız, nesnel, hukuka uygun ve zamanlı bir şekilde yapılmasını engelleyen ve TBMM'nin bütçe hakkının gereği olan kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesini ve yürütme organını denetlemesini Sayıştay raporları üzerinden sınırlandırmanın ötesinde bütçe hakkına yürütmenin ajanlarını ortak eden iptali istenen hükümler, Anayasanın 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine aykırıdır.

Anayasanın 2 nci maddesinde, hukuk devleti ilkesi Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılmış; 4 üncü maddesinde ise bu ilkenin değiştirilemeyeceği ve değiştirilmesinin teklif dahi edilemeyeceği kurala bağlanmıştır.

Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, tüm eylem ve işlemleri bağımsız yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlettir. Kamusal yetkilerin kaynağı, dayanağı ve sınırı olan Anayasanın herhangi bir maddesine aykırı bir yasa kuralı, doğal olarak hukuk devleti ilkesiyle de bağdaşmaz.

Öte yandan, hukuk devleti ilkesinin öğeleri arasında yasaların kamu yararına dayanması ve kamu düzeninin kurulması ve korunması amacına yönelik kurallarda adalet ve hakkaniyet ölçütlerinin göz önünde tutulması gerekliliği de bulunmaktadır. Buna göre kamu yararı düşüncesi olmaksızın, diğer bir anlatımla, yalnız özel çıkar veya belli kişilerin yararına olacak şekilde herhangi bir yasa kuralı konulamaz. Oysa, iptali istenen düzenleme, TBMM'nin bütçe hakkından kaynaklanan yürütmenin ve idarenin hesap verme sorumluluğunu görüşmesine taban oluşturan Sayıştayın Anayasanın 160 ıncı maddesine göre TBMM adına yaptığı denetim sonucunda hazırlayacağı Sayıştay raporları ile sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevini, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmekten kaçınan yürütme organı ile üst yöneticilerin yararına ve kamunun zararına olacak şekilde ortadan kaldırarak Sayıştayın Anayasal görevlerini bağımsız, tarafsız, nesnel, hukuka uygun ve zamanlı bir şekilde yapmasını engellemeyi amaçlamakta ve Sayıştayı hak, hukuk, adalet ve hakkaniyet ölçülerinden uzak denetim yapmaya zorlamaktadır. İptali istenen düzenlemeler, bu yanılla da hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Yukarıda süreçleri de açıklandığı üzere, 6085 sayılı Kanunda Sayıştayın TBMM'nin bütçe hakkını kullanmasına taban oluşturmak üzere Sayıştay raporları, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak üzere ise yargılamaya esas rapor hazırlaması öngörülmüştür.

Sayıştay'ın yaptığı denetimler sonucunda görüşlerini de belirtmek suretiyle hazırlayıp sunduğu Sayıştay raporları ve değerlendirmeler temelinde TBMM, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecektir.

Sayıştay, bu denetimlerde TBMM'nin çıkardığı yasaları ve hükümetin politika tercihlerinin yer aldığı ve TBMM'nin uygulanmasına onay verdiği bütçeyi esas almak zorundadır. Sayıştayın yasalara aykırı denetim yapması ve TBMM'nin bütçeyle onay verdiği politika tercihlerini eleştirmesi veya doğruluğunu ya da yerindeliğini sorgulaması elbette ki söz konusu olamaz. Sayıştayın görevi, TBMM'nin çıkardığı yasalar ile TBMM'nin bütçe ile

onay verdiği politikaların nasıl uygulandığını; yapılan harcamaların yasalarla verilen yetkilere uygun şekilde ve verimlilik, tutumluluk ve etkililik ilkelerine göre harcanıp harcanmadığını; idarelerin iç kontrol yapısının güvenilirliğini; mali raporlarının doğruluğunu ve uygunluğunu raporlamaktır.

Sayıştayın söz konusu raporları hazırlarken, idarenin düzenleyici işlemleri olan bakanlar kurulu kararı, tüzük ve yönetmelikler ile ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşlere tabi kılınması ve bunlara aykırı denetim raporu düzenleyemeyecek olması, bütçe hakkının sahibi olan TBMM'nin kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesini, idarelerin idari tasarruflarına tabi kılmak anlamına gelmektedir. Denetleyen TBMM'yi denetlenenin iradesinin eseri olan yönetsel tasarruflara bağlı kılmak, bütçe hakkından kaynaklanan denetimi ortadan kaldırmakla eşdeğerdir.

Oysa, Sayıştayın yürütmenin faaliyetlerini denetleyerek TBMM'ye rapor sunmasından amaçlanan; Parlamento'ya bütçe hakkı kapsamında, hükümetten hesap sormasına yardımcı olacak tarafsız ve nesnel bulgu, bilgi ve veriler sağlamak ve yönetimin geliştirilmesi ve aksaklıkların giderilmesi için öneriler getirmektir.

Hükümetin politika tercihlerinin beklenen sonuçları doğurmamasının veya işleri iyi yönetememesinin ya da yasaya aykırılığın veyahut da savurganlığın temelinde idarenin düzenleyici işlemleri yatıyor ise, Sayıştaydan idarenin düzenleyici işlemleri hukukun bir parçası ve idare de düzenleyici işlemlerine uygun faaliyette bulunmuş gerekçesiyle söz konusu hususları Parlamento'ya raporlamaktan imtina etmesi beklenemez. Beklenmesi, Parlamento'nun bütçe hakkının yok sayılması demektir.

Kaldı ki, (mülga) 832 sayılı Sayıştay Kanununun 25 inci maddesinin ikinci fıkrasında, "Denetçiler; anlam, uygulama veya sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte gördükleri kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve sair mevzuat hükümlerini, inceleme sırasında tesbit ederek bunları gerekçesiyle birlikte ve yazılı olarak Birinci Başkanlığa bildirirler. Birinci Başkan, bu bildirimleri derhal Genel Kurula havale eder ve bunlardan Genel Kurul kararıyla kabule değer görülenler üç aylık raporlarla Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisine sunulur." hükmü yer almaktaydı.

Anılan hüküm genel ifadelerle daha kapsayıcı hale getirilerek 6085 sayılı Kanunun "Sayıştay denetimi" başlıklı 36 ncı maddesinin (4) numaralı fıkrasında, "Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir." şeklinde kurallaştırılmıştır.

Bu bağlamda, Sayıştay hem, TBMM'nin çıkardığı yasalar ile TBMM'nin bütçe ile onay verdiği politikaların nasıl uygulandığını, yapılan harcamaların yasalarla verilen yetkilere uygun şekilde ve verimlilik, tutumluluk ve etkililik ilkelerine göre harcanıp harcanmadığını; hem de hükümetin politika tercihlerinin beklenen sonuçları doğurmamasının veya işlerin iyi yönetilememesinin ya da yasaya aykırılığın veyahut da savurganlığın temelinde idarenin düzenleyici işlemleri yatıyor ise beklenen sonuçları doğurmayan faaliyetler, iyi yönetilemeyen işler, yasaya aykırı uygulamalar ve savurgan harcamalarla birlikte, bunlara yol açan idarenin düzenleyici işlemlerini de TBMM'ye raporlaması, yapmaktan kaçınamayacağı Anayasal ve yasal görevleridir.

TBMM'nin kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesine, Sayıştay raporları üzerinden sınırlama getirilmesi, Anayasanın 2 nci maddesindeki demokratik devlet ilkesi ile 87 nci, 112 nci ve 160 ncı maddelerine bu açılardan da aykırıdır.

İptali istenen (c) bendindeki hükümler, yargılamaya esas rapor ve hesap yargısı açısından da Anayasaya aykırılık oluşturmaktadır.

Anayasanın 123 üncü maddesinde, idarenin kanuniliği ilkesi getirilmiştir ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ise yasamaya bağımlı ve ikincil bir yetkidir. Anayasanın 115 inci maddesinde, yürütme organına, kanunların uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştayın incelemesinden geçirmek şartıyla tüzük; 124 üncü maddesinde ise idareye, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla yönetmelik çıkarabilme yetkisi verilmiştir. Bu bağlamda, tüzük, yönetmelik ve idarenin diğer düzenleyici işlemleri yetkiyi yasalardan almak, yasaların uygulanmasını sağlamak ve yasalara aykırı olmamak durumundadır. İdarenin düzenleyici işlemlerini denetlemek ise, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesine göre Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı işler kapsamındadır. Dolayısıyla, idarenin düzenleyici işlemleri kural olarak yasalara aykırı olamazlar. Olmaları durumunda ise, yasal normların esas alınması hukukun temel bir prensibi ve hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğundan, idarenin düzenleyici işlemlerine aykırı denetim raporu ya da yargılamaya esas rapor düzenlememeye ve dolayısıyla Sayıştay yargılama daireleri ile kurullarını yasaya aykırı ve idarenin düzenleyici işlemlerine uygun karar vermeye zorlayan iptali istenen düzenleme, Anayasanın 2 nci maddesi ile 160 ıncı maddesine bu açıdan da aykırılık oluşturur.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (c) bendi, Anayasanın 2 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekir.

d) (ç) Bendinin Anayasaya Aykırılığı

6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (ç) bendinde, düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen raporda, yapılan denetimin kapsadığı iş ve işlemler ile bunlardan ilgili mevzuatına uygun olduğu tespit edilen hususlara da yer verileceği; bu hususların ilgili Daireler tarafından da uygun bulunması halinde ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bu mevzuata uygun olarak aynı şekilde yapılan mali iş ve işlemler hakkında daha sonra mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlenemeyeceği hükümlerine yer verilmiştir.

Bendin ilk tümcesinde, “düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen raporda” denildiğine ve 6085 sayılı Kanunda düzenlilik denetimi sonucunda denetim raporu ve yargılamaya esas rapor olmak üzere iki rapor düzenlenmesi öngörüldüğüne göre, bentte yer alan hükümler her iki raporu da kapsamaktadır.

Bütçe hakkı, Anayasanın 87 nci, 160 ıncı, 162 nci ve 164 üncü maddelerine göre TBMM'nindir. TBMM, gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması yetkisini bütçe kanunu ile yürütmeye devretmekte; yürütme ise, bütçe programlarına tahsis edilen ödeneklerin, bütçede öngörülen programlara, belirtilen tutarlarda, hukuka uygun şekilde ve taahhüt edilen hedeflere ulaşılması amacıyla verimli, tutumlu ve etkin şekilde harcanacağı konusunda hesap verme yükümlülüğü altına girmektedir.

Türk Sayıştayını kurulduğu andan itibaren “yargı tipi” Sayıştaylar arasında yer almış; nitekim Anayasanın 160 ıncı maddesinde Sayıştaya TBMM adına denetim yapma ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi verilmiştir. Anayasanın 160

ıncı maddesinde yer alan “sorumlular” ifadesi, bidayetden sorumluluğu/zimmettarlığı ifade etmektedir.

Bidayetten sorumlular ise, TBMM'nin yürütme organına tahsis ettiği bütçe ödeneklerinin teslim edildiği kamu görevlileridir. Bütçe Kanununun Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle söz konusu sorumlular, sorumluluklarına verilen bütçe ödenekleri tutarında borç altına girmekte; mali yılın sonunda Sayıştaya verecekleri yönetim dönemi hesabında, yaptıkları her işlemin mevzuata uygun olduğunu ispat ve beraatlarına yarayan belgeleri ibraz ederek borçtan kurtulmaktadırlar. Söz konusu kamu görevlileri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda harcama yetkilisi (md. 31), gerçekleştirme görevlisi (md. 33) ve muhasebe yetkilisi (md. 61) ile diğer sorumlular olarak yer almıştır. Bütçe ödeneklerinin teslim edildiği/zimmetlerine verildiği söz konusu sorumluların, hesap ve işlemlerinin yargılama dairelerinde yargılanması sonucunda mevzuata uygun bulunan kısımları için Sayıştayca beraat hükmü tesis edilerek sorumlulukları sona erdirilmekte, mevzuata uygun bulunmayan kısımları için ise zimmettarlıklarının devamına yönelik olarak tazmin hükmü tesis edilmektedir.

Nitekim, Sayıştay ilamlarında tazmin hükmolunan hususlar, sorumluları ve gerekçeleriyle birlikte maddeler halinde sıralandıktan sonra sonuç bölümünde “... maadasının belgelerine dayandığı, kayıtlarına, kanun ve diğer mevzuat hükümlerine uygun bulunduğu anlaşıldığından sorumluların beraatine ... yılı ... ayının ... günü hükmolunduğu Sayıştay ... Dairesinde saklı ... sayılı tutanakta yazılı olmakla işbu ilam düzenlendi.” denilmektedir.

Başka bir anlatımla tazmin hükmü verilenlerden başka, diğer hesap ve işlemlerin tamamının mevzuata uygun olduğuna ve sorumluların beraatına karar verilmektedir. Bu bağlamda (ç) bendinde sözü edilen “... yapılan denetimin kapsadığı iş ve işlemler ile bunlardan ilgili mevzuatına uygun olduğu tespit edilen hususlara da yer verilir.” şeklindeki hükmün gereği, zaten ilamda yerine getirilmiş olmaktadır.

Bununla birlikte, (ç) bendinde, ilamda değil, ilama esas oluşturan yargılamaya esas raporda yer alması öngörülmektedir. Ancak bu isteğin yerine getirilmesi hem fiilen imkansız, hem maliyeti çok yüksek, hem de hukuken yersiz ve gereksizdir.

Anayasa Mahkemesinin hesap ve işlemleri yıllık örneğin 12 çuval ise, Bayındırlık Bakanlığının 12 kamyon, Milli Eğitim Bakanlığının ise 22 kamyonudur. Anayasanın 160 ıncı maddesinde, “Sayıştay ... kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak(la) ... görevlidir.” denildiğine göre, denetçiler 22 kamyon hesap ve işlemi ve bunların temsil ettiği karar ve faaliyetleri inceledikten sonra mevzuata aykırı buldukları yanında uygun gördüklerini de yargılamaya esas rapora alsınlar demek; denetçilerin 22 kamyon hesap ve işlemin -ki 2.000.000 yevmiye sayısını geçer- her birinin yevmiye tarihi, yevmiye numarası, tutarı, harcamanın konusu ve mevzuata uygunluk nedeninin (çünkü yargılama dairesinde mevzuata uygunluk yönünden yargılanıp, 6085 sayılı Kanunun 51/1 maddesi gereğince ilamlar da gerekçeli yazılacağından) yargılamaya esas rapora yazılmasını istemektir. Bunlar alt alta yazılsa ve her sayfaya 20 satır sığdırılsa 100.000 sayfa yapar. Her işlem için harcamanın konusu ve mevzuata uygunluk gerekçeleri de dört satıra sığdırılsa 400.000 sayfalık bir rapor ortaya çıkar. Sayıştay denetimine tabi tüm idareler göz önüne alındığında, bunun yapılabilirliği fiilen imkansızlaşır. Bunun yapılabilmesi için, Sayıştayın mevcut denetçi, savcı ve üye kadrosunun en azından yüz ile çarpılması, mevcut bütçe ödeneklerinin tamamının da kırtasiye harcamalarına tahsis edilmesi gerekir.

Her faaliyet gibi denetimin de bir maliyeti vardır ve denetim maliyeti yüksek bir faaliyettir. Tüm kamu faaliyetlerinde olması gerektiği üzere denetim hizmetinde de aynı veya daha az kaynak kullanarak daha fazla veya daha kaliteli hizmetin elde edilmesi, kaynak kullanımının asgariye indirilmesi ve hedeflenenlerin başarılması gerekir.

Oysa, iptali istenen düzenleme verimlilik ve ekonomiklik ilkelerini literatürden silecek bir kaynak savurganlığı öngörmenin yanında, söz konusu kaynak savurganlığının gerekçesi olan, yargılamaya esas raporlarda mevzuata uygun görülen hususların “Daireler tarafından da uygun bulunması halinde ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bu mevzuata uygun olarak aynı şekilde yapılan mali iş ve işlemler hakkında daha sonra mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlenemez” hedefinin başarılması da, 6085 sayılı Kanuna göre hukuken mümkün değildir.

Çünkü, Sayıştay yargılama dairelerinin kararları kesin değildir. Bir denetçinin mevzuata uygun değerlendirdiği hususu, başka denetçilerin mevzuata aykırı değerlendirebilecekleri bir yana, 6085 sayılı Kanununun (55/1) maddesinde göre Sayıştay dairelerince verilen ilamlar, Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz olunur ve bu Kurulca verilen kararlar kesindir. Dahası, 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 (58/1). Sayıştay Başkanı birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de istemde bulunabilir (58/2). Genel Kurul, içtihadın birleştirilmesi kararı alır (25/2-b).

Bu bağlamda, işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde aynı konu hakkında Sayıştayın sekiz dairesinden birinin mevzuata uygun bulduğu hususu bir diğeri ya da diğerleri mevzuata aykırı bulabilirler; hepsi uygun bulsalar dahi Savcının istemi üzerine Temyiz Kurulu bozabilir; Temyiz Kurulu kararları arasında farklılık olması halinde Genel Kurul içtihadı birleştirir. Sayıştay Denetçilerini yaptıkları denetimlerde mevzuatın yorumlanması açısından daire kararları değil; Genel Kurul kararları bağlar. Dolayısıyla, düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen yargılamaya esas raporda, yapılan denetimin kapsadığı iş ve işlemler ile bunlardan ilgili mevzuatına uygun olduğu tespit edilen hususlara, fiili imkansızlığa ve ölçsüz kaynak savurganlığına rağmen yer verilse ve bu hususlar ilgili Daireler tarafından uygun bulursa dahi, bu düzenlemeden hedeflenenin başarılması, daire kararlarının kesin olmaması nedeniyle hukuken mümkün değildir; mümkün olmadığı için de düzenleme hukuken yersiz ve gereksizdir.

Bu durum, denetçilerin TBMM’ne sunulmak amacıyla hazırlayacakları denetim raporları için de geçerlidir. Tek fark, kaynak savurganlığının daha az olacak olmasıdır.

INTOSAI’nin 3.0.3/a nolu DS, “Denetçi denetimi -denetimin üstün vasıflı, etkili, verimli, ekonomik ve zamanında yapılmasını temin edecek şekilde- planlamalıdır.” şartını koyar.

Denetçi TBMM’ye sunulacak raporlar için hem önemlilik eşliğini hem de kabul edilebilir denetim risklerini değerlendirerek incelenecek hesap ve işlemin (genel popülasyon) içinden uygun teknikler kullanarak bütünü şamil olmak üzere denetim örnekleme seçecektir. Bu durumda, Milli Eğitim Bakanlığının 22 kamyon olan hesap ve işlemi içinden denetçi örneğin 1 kamyonunu (yaklaşık 100.000 yevmiye sayısı) inceleyecektir.

İptali istenen düzenleme yine aynı şekilde denetçinin 100.000 işlemin mevzuata aykırı buldukları yanında uygun bulduklarının tamamının yevmiye tarihi, numarası, tutarı ve konusu ile mevzuata uygunluk gerekçelerini yazdığı bir denetim raporu düzenlemesini

öngörmektedir. Yukarıdaki hesaba göre yaklaşık 20.000 sayfalık söz konusu denetim raporu cevaplandırılması için Milli Eğitim Bakanlığı müsteşarına gönderilecek; cevaplar alındıktan sonra verilen cevaplar çerçevesinde yeniden düzenlenerek 100.000 (20.000 sayfa rapor) işlem için yargılama dairesi görüşü alınacak; yargılama dairesi görüşünden sonra denetim raporu daire görüşü doğrultusunda Sayıştay raporuna dönüştürülerek 100.000 işlem için bu defa Rapor Değerlendirme Kuruluna, Rapor Değerlendirme Kurulunun son şeklini verdiği Sayıştay raporu ise TBMM'ye sunulacaktır. Bunun Sayıştay denetimine tabi olan tüm idareler için geçerli olacağı göz önüne alındığında Sayıştay raporları TBMM'ye kamyonlarla gönderilecektir. Bu içerikte ve yoğunluktaki raporların bırakınız TBMM'de görüşülmesini, TBMM'nin her yıl Sayıştay raporları için ek arşivler yaptırması gerekecektir.

Yasanın öngördükleri, aklın, mantığın kabul edebileceği, havsalanın alabileceği bir durum değildir ve böylesine maddi gerçeklerden kopukluğa tarihsel söylencelerde dahi rastlanmamaktadır. Öte yandan, TBMM'ye sunulacak Sayıştay raporlarında Rapor Değerlendirme Kurulu, son karar mercii olduğundan yargılama dairelerinin mevzuata uygun bulduklarını aykırı, aykırı bulduklarını uygun bulabilecektir. Dolayısıyla, hedeflenen yine gerçekleşmeyecektir.

Hedeflenenin gerçekleşmesi demek, bir denetçinin görüşü üzerinden verilen daire kararının Sayıştayın diğer yargılama daireleri yanında kurullarını da bağlaması ve dolayısıyla Sayıştaydaki kanun yollarının sona erdirilerek 6085 sayılı Kanunun bütünüyle ilgası anlamına gelmektedir ki, bu durumun Anayasanın 160 ıncı maddesine aykırılığı ortadadır.

Öte yandan, yürütme organı ile idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması bir meziyet değil, hukuksal sorumluluğudur. Anayasanın 8 inci maddesinde yürütme görevinin Anayasaya ve kanunlara uygun olarak yerine getirileceği; 129 uncu maddesinde ise, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlü oldukları kurallarına yer verilmiş; 137 nci maddesinde ise kanunsuz emir düzenlenmiştir.

Bu bağlamda yürütme organı ile idarenin yasal sorumluluklarını yerine getirmesi genel kural olup; Sayıştayın varlık nedeni ve Anayasal görevi kuraldışı olanları raporlamaktır.

İptali istenen (ç) bendi, Sayıştay'dan imkansız istemekte; Sayıştay imkansız her şeye rağmen gerçekleştirse bile, nihayetinde hiçbir açıdan hiçbir işe yaramamaktadır.

Bununla birlikte, Sayıştayların kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve ekonomik ilkelerine uygunluğunu, performans denetimi metodolojisi temelinde denetlemelerinde, "iyi uygulama örneklerini" raporlamaları bir INTOSAI Denetim Standardıdır.

Çünkü, performans denetimleri, kamu idarelerinin faaliyetlerinin faaliyet dönemine bağlı kalmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle sektör, program, proje ve konu bazında bazen birden çok kamu idaresini kapsayacak şekilde yürütülmesi şeklinde gerçekleştirilir. Kamu idarelerinden birinin diğerlerine göre aynı faaliyeti daha verimli, etkili ve ekonomik yürütmesi "iyi uygulama örneği" oluşturduğundan diğerlerine de örnek olması ve yaygınlaştırılmasının sağlanması amacıyla parlamentoya raporlanması gerekir. Ancak, AKP iktidarı Sayıştayın performans denetimi yetkisini elinden almıştır.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu geliştirerek sürdüren,

Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğunun bilincinde olan devlettir.

Yasalar nihayetinde, devlet etkinliklerinin düzenle sürdürülebilmesi için gerekli olan hukuksal alt yapıyı oluşturmak, kamu yararını gerçekleştirmek ve uygulanmak amacıyla çıkarılır. Devlet etkinliklerinin düzenle sürdürülmesine engel olan, kamu yararına sonuç doğurmayan, kamu hizmetinin nitelikleriyle bağdaşmayan, hak, hukuk ve adalet anlayışına aykırı, makul olmayan ve uygulanabilirliği bulunmayan bir düzenlemenin, Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesi ile bağdaştırılmayacağı açıktır.

İptali istenen düzenleme, Anayasanın 160 ıncı maddesiyle Sayıştaya verilen TBMM adına denetim yapma ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevlerini, denetim hizmetlerinin gerektirdiği bağımsızlık, tarafsızlık, nesnellik ve zamanındalık gibi geçerli ve makul nedenler ile gerçekleştirilebilir hedefler olmaksızın amacından saptırmayı; kaynaklarını işlevi ve işlerliği olmayan ve Sayıştay denetiminde kaos yaratmak dışında hiç kimsenin de işine yaramayan boş, gereksiz ve yersiz işlere tahsis ederek görevlerini etkili, güvenilir ve yeterli yapmaktan alıkoymayı ve TBMM'nin kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesini işlevsizleştirerek boğmayı amaçladığından Anayasanın 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine aykırıdır.

Yukarıda açıklandığı üzere, 6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (ç) bendi, Anayasanın 2 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekir.

e) (d) Bendinin Anayasaya Aykırılığı

6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (d) bendinde, kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen taslak denetim raporlarının denetim grup başkanlıkları tarafından Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından, ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşler ile bu fıkra da yer alan diğer hususlara uygunluğu yönünden değerlendirileceği; rapor değerlendirme komisyonlarının teşekkülü ile bunların çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenleneceği kuralları getirilmektedir.

6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkra da “Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur:” denildiğine ve (d) bendinde de “kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen taslak denetim raporlarının” ifadesine yer verildiğine göre, (d) bendi “yargılamaya esas rapor”, “denetim raporu” ve “performans denetimi/ölçümü raporu” nu kapsamaktadır.

Yapılan düzenlemenin, “yargılamaya esas rapor”, “denetim raporu” ve “performans denetimi/ölçümü raporu” nun Başkanlığa sunulmadan önce, üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluk açısından incelenerek, raporların kalite güvencesinin sağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Rapor değerlendirme komisyonları marifetiyle raporlara kalite güvencesinin sağlanması, geleneksel yöntem ve tekniklerle yürütülen ve ilgili vergi dairesine verilmekle uygulamaya konularak hukuksallık kazanan vergi inceleme raporları için elzemdir.

Ancak, bağımsız dış denetim ile Sayıştay denetimleri için uluslararası düzeyde geçerlilik taşıyan ve sadece denetim raporunu değil, denetimin planlanmasından sonuçlandırılarak raporlanmasına kadar bütün aşama ve süreçlerini kapsayan kalite güvence standartları vardır: Bağımsız dış denetim için, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan “Uluslararası Denetim Standartları” ile Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”; Sayıştay denetimleri için ise, “INTOSAI Denetim Standartları”.

INTOSAI Denetim Standartları; temel prensipler, genel standartlar, alan standartları ve raporlama standartları olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Denetime kalite güvencesi sağlamak “Alan Standartları”nın konusunu oluşturmaktadır.

INTOSAI’nin (1.0.6/a) nolu DS: “Sayıştaylar önemli olarak nitelendirilebilecek her konuda INTOSAI denetim standartlarına uymalıdır.” şartını koyarken;

(3.0.3/b) nolu DS: “ Her seviyedeki denetim görevlisinin çalışması ve denetimin her safhası uygun bir biçimde gözetime tabi tutulmalı ve belgelendirilmiş denetim çalışması kıdemli bir denetim elemanı tarafından gözden geçirilmelidir.” ilkesini içermektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun “Denetimin genel esasları” başlıklı 35 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde, “Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.” denilirken; (e) bendinde, “Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.” denilmiştir; “denetim süreci” başlıklı 37 nci maddesinin (2) numaralı fıkrası ise, “Denetim sürecine ilişkin hususlar, kanunlar dikkate alınmak ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanmak suretiyle hazırlanacak yönetmelik, standart ve rehberlerde belirtilir.” şeklinde kurallaştırılmıştır.

6085 sayılı Yasada sözü edilen rehberlerden, INTOSAI Düzenlilik Denetimi Rehberi esas alınarak hazırlanan Düzenlilik Denetimi Rehberi, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 17.06.2011 tarih ve 12 sayılı toplantısında görüşülmüş ve Sayıştay Başkanının 17.06.2011 tarihli onayıyla yürürlüğe girmiştir.

Anılan Rehberin (<http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/duzenlilik/rehber.asp>) “4.1 Gözden Geçirme (Denetimin İzlenmesi)” bölümünde, “Denetimde kalite ve etkinliği sağlamak açısından denetim çalışmasının bütün aşamalarının gözden geçirilmesi gereklidir. (...) Denetimde kalitenin ve etkinliğin sağlanması denetim sırasında yapılan gözden geçirme, denetim sonrasında ise kalite güvencesine yönelik gözden geçirme yolu ile sağlanır”.

“Gözden geçirme, denetimin tamamlanma aşamasına bırakılmadan denetim çalışması süresince her bir denetim aşamasından sonra yerine getirilir.

Gözden geçirme, gözden geçirmeyi yapan grup başkanı veya denetim ekibi başkanına denetim çalışması üzerinde etkili bir kontrol uygulama imkanı verir ve denetim sürecinde gerekli değişikliklerin zamanında yapılabilmesine katkıda bulunur. (...)

Denetimin gözden geçirilmesi Birinci Aşama Gözden Geçirme (Detaylı) ve İkinci Aşama Gözden Geçirme (Genel) olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir.”

“Birinci aşama gözden geçirmede, denetim çalışmasının bütün aşamalarında düzenlenen denetimi destekleyici her bir çalışma kağıdı söz konusu çalışma kağıtlarını düzenlememiş olan ekip başkanı tarafından detaylı bir şekilde incelenir. Birinci aşama

gözden geçirmede ilk olarak, denetim planının gerektirdiği bütün işlerin yerine getirildiğinden ve düzenlenen çalışma kağıtlarında, yürütülen denetim çalışmalarının gerektiği şekilde belgelendirilmiş olduğundan emin olunur. Daha sonra denetimin farklı aşamalarında yapılmış çalışmaların ve ulaşılmış sonuçlarının detaylı bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılır. (...)

İkinci aşama gözden geçirmede, belirli çalışma kâğıtları seçilmek suretiyle grup başkanı tarafından incelenir. Grup başkanı genel olarak denetimin kalitesini değerlendirir.

(...)

Gözden geçiren grup başkanı:

- Denetim planının, denetlenen kurumun tanınması temeline dayanan risk ve önemlilik kavramlarının dikkate alınarak hazırlandığı,

- Denetim planının, denetimin nasıl ve ne zaman yapılacağı ve mali tablolarla ilgili görüş oluşturmak amacıyla gerekli denetim kanıtlarının nasıl sağlanacağını gösterecek şekilde hazırlandığı,

- Denetime ilişkin alan çalışmasının, yapılan ve onaylanmış denetim programına göre yürütüldüğü ve mali tabloların önemli hata ve mevzuata aykırılık hususları içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplandığı,

- Onaylanmış denetim programından sonra ortaya çıkan önemli değişikliklerin dikkate alındığı,

- Denetimle ilgili önemli hususların denetim süresince dikkate alındığı,

- Denetimin, mevzuata, uluslararası denetim standartlarına ve Sayıştay'ın mali denetim politika ve prosedürlerine göre yürütüldüğü

Hususlarında tam olarak ikna olmalıdır.”

“Denetim tamamladıktan sonra kalite güvencesine yönelik gözden geçirmeler yapılır.

Kalite güvencesine ilişkin gözden geçirme, Sayıştay'a;

- Denetim çalışmasının kanunlar, Sayıştay uygulamaları ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu olduğu,

- Denetim görüşünün denetim kanıtlarıyla tamamen desteklendiği,

- Denetim ekipleri tarafından doğru denetim görüşlerine ulaşıldığı,

- Denetimlerden elde edilen iyi uygulama örneklerinin Sayıştay geneline yaygınlaştırılması,

Düzenlilik denetim rehberinde geliştirilmesi gereken alanların tespit edilmesi,

hususlarında katkı sağlar.

Kalite güvencesine yönelik gözden geçirmeler, Başkanlıkça, denetlenen kurumun denetlenmesine iştirak etmemiş ve yeterli mesleki tecrübeye sahip denetçilerden oluşturulan Kalite Kontrol Ekibi tarafından yürütülür. 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 çalışması yolu ile denetimin planlama, uygulama, raporlama, gözden geçirme safhalarına ilişkin sonuçlarını;

- Zamanlama
 - Tamlık
 - Denetimin ve birinci ve ikinci gözden geçirmelerinin uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediği
 - Yapılan çalışmaların belgelendirilmesinin ve özetlenmesinin tam bir şekilde yapıp yapılmadığı
 - Denetim görüşünü destekleyen uygun çalışmaların ve değerlendirmelerin yapıp yapılmadığı
- açılardan değerlendirilir.”

Görüldüğü üzere Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetiminde, denetimin planlanmasından raporlanmasına kadar her bir aşaması, ekip başkanı tarafından “birinci aşama gözden geçirme” ve grup başkanı tarafından ise “ikinci aşama gözden geçirme” şeklinde sürekli bir kalite değerlendirilmesine tabi tutulmakta; denetim tamamlandıktan sonra ise, tamamlanmış denetimler içinden belli sayıda denetim seçilerek, denetlenen kurumun denetimine iştirak etmemiş mesleki tecrübeye sahip denetçilerden oluşturulan “kalite kontrol ekibi” tarafından kalite güvencesine yönelik gözden geçirme yapılmaktadır.

Bu bağlamda, Sayıştay tarafından yapılan denetimin kalite güvencesi, tüm dünya Sayıştaylarının kabul ettiği INTOSAI Denetim Standartları ile INTOSAI Düzenlilik Denetimi Rehberindeki esaslar temelinde sağlanır; buna ek olarak yargılamaya esas raporlar yargılama daireleri ile kurullarda, denetim raporları ile performans denetimi/ölçümü raporları ise yargılama daireleri ile Rapor Değerlendirme Kurulunda görüşülür ve mevzuata uygunluk yönünden incelenirken; ayrıca taslak denetim raporlarının cevaplandırılmak üzere denetlenen idarelere gönderilmesi için Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından incelenmesinin hangi amaca hizmet edeceği ve bundan ne gibi yararlar beklendiği anlaşılabilir olmanın uzağındadır.

Rapor değerlendirme komisyonlarının inceleme yapabilmeleri için öncelikle ortada hazırlanmış denetim raporlarının olması gerekir. Sayıştayın asli görevi denetim yapmak ve bu denetimi 6085 sayılı Yasasında da belirtildiği üzere tüm Dünya Sayıştayları için geçerli olan INTOSAI Denetim Standartlarının öngördüğü kalite güvence sistemleri dahilinde yapmaktır. Sayıştay, denetimlerini ve kalite kontrol süreçlerini INTOSAI Denetim Standartlarına göre yaparken, denetim kapasitesinin önemli bir kısmını, ne bağımsız dış denetimde, ne de Sayıştay denetiminde amacı, işlevi, gereği ve diğer ülkeler Sayıştaylarında örneği olmayan rapor değerlendirme komisyonlarına tahsis etmesi, denetim yapamaması ve üçer uzman denetçiden oluşacak rapor değerlendirme komisyonlarının incelemesi öngörülen denetim raporlarını üretemeyerek Anayasal görevlerini yapamaması demektir.

Ayrıca, denetlenen kurumun denetim sürecine katılmadığından kurumu tanımamış; iş, işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemini incelememiş; tanıma ve incelenmesine refakat etmemiş; denetimin nasıl yapıldığına ilişkin çalışma kağıtlarını inceleyecek zamanı olmayan, üst yönetici cevapları da henüz alınmadığından denetim raporu hazırlanmamış taslak denetim raporu üzerinden yapılacak bir rapor değerlendirme faaliyetinin, Sayıştay denetiminin kalitesine anlamlı bir katkısı olmak yerine, zarar vermesi ve ayrıca denetçinin bağımsızlığını zedeleyerek meslekten soğumasına yol açması beklenmelidir.

Hukuk devletinde yasaların bir çıkarılma amacı, bir gerekçesi olması gerekir. Bu amaç ve gerekçe kamusal bir hizmeti gerçekleştirmekten daha kaliteli, daha etkili ve kamu

yararına sonuç doğuracak şekilde gerçekleştirmeye kadar uzanabilir. Ancak, kamusal bir hizmetin, gerektiği gibi yapılmasını sekteye uğratmak; kurulmuş hukuksal alt yapısını çökertmek; kamu hizmetlerinin düzenle sürdürülmesini tehlikeye atmak ve kamu yararından koparmak amacıyla yasa çıkarılması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Sayıştayın Anayasal görevlerini yapmasını ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin yürütme organı ile kamu idarelerinin yönetim ve hesapverme sorumluluklarını görüşmesini, haklı ve geçerli bir ihtiyaca binaen ve makul nedenler olmaksızın denetim hizmetinin gerekleriyle bağdaşmayacak şekilde sekteye uğratarak amacından saptıran söz konusu düzenleme, Anayasanın 2 nci maddesi yanında 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine de aykırıdır.

Öte yandan, söz konusu raporlar zamanlı raporlardır. 6085 sayılı Kanununun 38 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, denetim raporlarının idareler itibariyle birleştirileceği ve bir örneğinin Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderileceği; kamu idaresinin üst yöneticisinin, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandıracağı; bu cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporlarının Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulacağı yazılıdır.

Bu hükümlere göre, denetim raporlarının Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulabilmesi için, bir ay üst yöneticinin cevaplandırma süresi, 20 gün verilen cevaplara göre raporun yeniden düzenlenme süresi, 10 gün posta (gönderme ve cevap) süresi dikkate alındığında denetçilerin denetim raporlarını ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar hazırlayıp ilgili kamu idaresine gönderilmek üzere Sayıştay Başkanlığına sunmaları gerekmektedir.

Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan ve 17.12.2011 tarihli ve 28145 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar"ın 6 ncı maddesinin (4) numaralı fıkrasında, "Hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgeler; ilgili mali yılı takip eden yılın Şubat ayı sonuna kadar Başkanlığa gönderilir." denilmiş; 5 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise hesap dönemi sonunda verilecek defter olarak birleştirilmiş veriler defteri; mali tablo olarak geçici ve kesin mizan ile bilanço; belgeler olarak ise kasa, banka, alınan çekler, menkul kıymet ve varlıklar, teminat mektupları, değerli kağıtlar sayım tutanakları ile taşınır kesin hesap cetveli ve taşınır icmal hesabı veya envanter defteri sayılmıştır.

Buna göre, Sayıştay denetiminin (hesap ve işlemlerin) temelini oluşturan defter, mali tablo ve belgeler, Şubat ayı sonunda Sayıştaya gönderilecek, Mart ayı içinde denetçiler, hesap ve işlemlere ilişkin kanıtlayıcı belgelerin (ödeme emri, muhasebe fişi vb.) defterlere doğru tutarlar üzerinden doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediğini, bütün belgelerin kaydedilip kaydedilmediğini, belgesiz kayıt yapılıp yapılmadığını, sayım tutanakları tutarları ile mali tablo devir tutarlarının örtüşüp örtüşmediğini ve hatalar varsa nedenleri ile mali tabloların söz konusu kayıtlardan üretilip üretilmediğini inceleyip denetim görüşü oluşturarak mali denetim raporu hazırlayacak ve Mart ayı sonuna kadar da Başkanlığa sunacaktır.

Getirilen düzenlemeyle taslak denetim raporunun (mali denetim ve uygunluk denetimi raporu) Başkanlığa sunulmadan önce bir defa da üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonu tarafından incelenmesi ve önerileri doğrultusunda yeniden düzenlenmesi öngörülmektedir.

Burada sorulması gereken soru şudur: Rapor değerlendirme komisyonu söz konusu taslak denetim raporlarını hangi süre içinde inceleyecek; hangi süre içinde öneriler doğrultusunda rapor yeniden düzenlenecek ve Sayıştay tarafından hazırlanan tüm taslak denetim raporları inceleneceğine göre, Sayıştay bu kadar uzman denetçiyi nereden bulacaktır? Ayrıca, (2) numaralı fıkranın (c) bendinde yer alan Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyon tarafından yapılacak mevzuat değerlendirmesi de söz konusu Mart ayı içinde yapılacaktır. Bunların tamamının bir ay içinde yapılabilmesi ise, fiilen imkansızdır.

Dahası, Sayıştay Başkanlığı söz konusu Yönetmeliği çıkarmasına rağmen, aradan sekiz ay geçtiği halde Maliye Bakanlığı "saymanlık/muhasebe birimi"ni kamu idareleri bazında kurmadığından, Sayıştay hesap ve işlemleri "kamu idaresi" bazında değil, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre, "saymanlık/muhasebe birimi" bazında almaya devam etmektedir. Maliye Bakanlığının muhasebe birimlerini kamu idareleri bazında ne zaman kuracağı ve buna ilişkin yönetmelikleri ne zaman hazırlayacağı yanında kurup kurmayacağı da belirsizliğini sürdürmektedir.

30.12.2006 tarihli ve 26392 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği"nin 506 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "Mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilmemiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri mali yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Bakanlık tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde ise beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir." denilirken; 510 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise, "Düzenlenen yönetim dönemi hesabı defter, cetvel ve tabloları ile bu Yönetmelik uyarınca düzenlenmesi gereken yıl sonu sayım tutanakları, mahsup dönemi sonu itibariyle görev başında bulunan muhasebe yetkilisi tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bir dosya ile en geç mahsup dönemini izleyen bir ay içinde Sayıştay Başkanlığına gönderilir." denilmektedir.

Bu hükümlere göre mahsup işlemleri mali yılın bitiminden itibaren bir ay içinde yapılacağına ve bütçe giderleri için bu süre bir ay, diğerleri için beş ay uzatılabileceğine ve Yönetim Dönemi Hesabı da mahsup dönemini izleyen bir ay içinde Sayıştaya gönderileceğine göre, Sayıştayın denetleyeceği "mali tablolar", Sayıştaya en erken Mart ayı, en geç Ağustos ayı sonunda gönderilecektir.

Dolayısıyla Sayıştay denetçileri, Sayıştaya en erken Mart ayı sonunda gönderilecek mali tabloları, daha yolda iken denetleyecekler ve aynı Mart ayı sonunda denetim raporlarını bitirmiş olarak Sayıştay Başkanlığına sunacaklardır.

Getirilen düzenleme, denetçilerin defter, mali tablo ve belgeler daha yolda iken, inceleyip denetim görüşü oluşturarak hazırlayacakları denetim raporunun, yine defter, mali tablo ve belgeler yolda iken rapor değerlendirme komisyonu tarafından incelenmesini ve önerileri doğrultusunda yeniden düzenlenmesini öngörmektedir.

"İmkansız istem, yapabileceğinin en iyisini başarır" deyimi, kişileri motive etmek için geçerli bir yöntem olabilir. Ancak, bir hukuk devletinde yasalar imkansız istememez. Yasakoyucu, imkansızla uğraşmaz; makul olanı kurallaştırır. İptali istenen düzenleme Anayasanın 2 nci maddesine bu açıdan da aykırıdır.

Öte yandan, tüm denetim raporları üç uzman denetçiden oluşacak komisyonlar tarafından olmayan süre içinde değerlendirileceğine göre, tüm uzman denetçiler komisyon üyesi yapılacak ve karşılıklı olarak birbirlerinin hazırladıkları raporları

değerlendireceklerdir. Komisyonlardan birinin veya bir kaçının hukuken geçerli nedenlerle dahi olsa uygun görmediği hususlar olduğunda, raporu hazırlayan uzman denetçinin veya uzman denetçilerin tepkisini çekecek ve bu durum karşılıklı çekişmeler üzerinden uzman denetçilerin birbirlerinin raporlarını uygun bulmamalarına yol açarak kurum içi çalışma barışının bozulması yanında, Sayıştayı hukuka uygun denetim yapmaktan da alıkoyabilecektir. Düzenleme bu yanıyla da hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Ayrıca, düzenleme, üç uzman denetçiden oluşacak rapor değerlendirme komisyonlarına taslak denetim raporlarını, kanunlara ek olarak idarenin tebliğ, genelge, talimat ve hatta görüş gibi düzenleyici işlemleri yönünden değerlendirme yetkisi vermektedir.

6085 sayılı Kanunda, denetçiler tarafından denetimi tamamlanmış ve raporu hazırlanmış denetim raporlarındaki mevzuata aykırılıkları değerlendirme yetkisini, münhasıran yargılama daireleri ile kurullara verilmiştir.

Bu yetkinin hesap yargılaması yapma ve Sayıştay görüşü oluşturma yetkisi olmayan uzman denetçilerden oluşturulan komisyona verilmesi, Anayasanın 160 ıncı maddesine aykırıdır.

Öte yandan Sayıştay denetimi Anayasanın 160 ıncı maddesine göre TBMM adına yapılmakta ve 6085 sayılı Kanunda denetim sonuçlarının Sayıştay raporlarıyla TBMM'ye sunulması öngörülmektedir.

Bu durumda, Sayıştayın bir yandan, TBMM'nin çıkardığı yasalar ile TBMM'nin bütçe ile onay verdiği politikaların nasıl uygulandığını, yapılan harcamaların yasalarla verilen yetkilere uygun şekilde ve verimlilik, tutumluluk ve etkililik ilkelerine göre harcanıp harcanmadığını; diğer yandan da hükümetin politika tercihlerinin beklenen sonuçları doğurmamasının veya işlerin iyi yönetilememesinin ya da yasaya aykırılığın veyahut da savurganlığın temelinde idarenin düzenleyici işlemleri yatıyor ise beklenen sonuçları doğurmayan faaliyetler, iyi yönetilemeyen işler, yasaya aykırı uygulamalar ve savurgan harcamalarla birlikte, bunlara yol açan idarenin düzenleyici işlemlerini de TBMM'ye raporlaması, yapmaktan kaçınamayacağı Anayasal ve yasal görevleri arasındadır.

Bu bağlamda, TBMM'nin bütçe hakkı gereği yapacağı yürütmenin ve idarenin hesap verme sorumluluğunu görüşme yetkisinin, Sayıştay denetimi üzerinden, idarenin düzenleyici işlemlerine bağlı hale getirilip, idarenin düzenleyici işlemleriyle sınırlandırılması, Anayasanın 2 nci maddesindeki demokratik devlet ilkesi ile 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine bu açılarından da aykırıdır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 6353 sayılı Kanununun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın (d) bendi, Anayasanın 2 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekir.

.....

III. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

.....

6) Sayıştay denetimine getirilen ölçsüz, yersiz, gereksiz, gerekçesiz sınırlamalar, Sayıştayın bırakınız bağımsız, tarafsız, nesnel ve zamanlı denetim raporları üretemeyecek olmasını, Anayasal görevlerini hiç yapamamasıyla sonuçlanacak ve Parlamentonun bütçe hakkını kullanamamasına yol açacak içerikte olduğundan, Anayasanın 2 nci, 7 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine aykırıdır.

Sayıştay'ın INTOSAI Denetim Standartlarına ve INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberine uygun olarak hazırladığı altı adet performans denetimi raporu, 6085 sayılı Kanunla performans denetimi görevinin elinden alınmasından dolayı TBMM'ne sunulmamıştır.

03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 19.12.2010 tarihli ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmesi nedeniyle Sayıştay Başkanlığı ikincil mevzuat ile denetim rehberlerinin hazırlanması ve denetçilerin hizmetiçi eğitime alınması gerekçeleriyle, Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların 2010 yılı hesap ve işlemlerini denetlememiştir.

Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların 2011 yılı hesap ve işlemlerini 6085 sayılı Kanuna göre denetlemiş; denetim raporları hazırlanarak kurum görüşleri alınmış ve daire görüşü alınması için yargılama dairelerine gönderildiğinde, 6353 sayılı Kanunun 45 inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkra yürürlüğe girmiştir. Sayıştay yargılama dairelerinden yarısına yakını, denetim raporlarının 6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkrada getirilen usul ve esaslara göre hazırlanmadığı ve fıkrada öngörülen kontrol süreçlerinden geçmediğini ileri sürerek, raporları görüşerek daire görüşü vermemiştir.

Anayasanın 164 üncü maddesinde, kesinhesap kanun tasarısının, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç yedi ay sonra, Bakanlar Kurulunca TBMM'ne sunulacağı; Sayıştayın ise kesin hesap kanun tasarısının sunulmasından sonra en geç yetmişbeş gün içinde TBMM'ye sunacağı; 5018 sayılı Kanunun 42 nci maddesinin ikinci fıkrasında ise, kesin hesap kanun tasarısının, izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca TBMM'ne sunulacağı belirtilmiştir. Buna göre Sayıştay'ın genel uygunluk bildirimini en geç 15 Eylül'e kadar TBMM'ne sunması gerekmektedir.

6085 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında ise Sayıştay raporlarının TBMM'ne genel uygunluk bildirimini ile birlikte sunulacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla, Sayıştayın denetimine tabi kurum ve kuruluşların 2011 yılı hesapları üzerinde yürüttüğü denetimler sonucu hazırlanan denetim raporları, TBMM'ne sunulamayacaktır. Bundan, tüm kamunun ve Türk demokrasisinin ileride telafisi olmayan zarar ve ziyanlar göreceği her türlü tartışmanın dışındadır.

....

IV. SONUÇ VE İSTEM

...

6) 45 inci maddesiyle 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın,

a) (a) bendinin ikinci ve üçüncü tümcesi, Anayasanın 2 nci, 7 nci, 87 nci, 112 nci, 123 üncü ve 160 ıncı maddelerine,

b) (b) bendi; Anayasanın 2 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine,

c) (c) bendi, Anayasanın 2 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine,

d) (ç) bendi, Anayasanın 2 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine,

e) (d) bendi, Anayasanın 2 nci, 87 nci, 112 nci ve 160 ıncı maddelerine,

....

aykırı olduklarından iptallerine ve uygulanması halinde giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar doğacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz."

II- YASA METİNLERİ

MADDE 45- 3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35 inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(2) Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur:

a) Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin malî nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukukî düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsayacak şekilde yapılır. **Söz konusu hesap ve işlemler dışında kalan diğer işlem ve faaliyetler düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemez. Yapılan düzenlilik denetiminin kapsamına ilişkin denetlenen kamu idaresi ile ortaya çıkan görüş farklılıklarının nasıl giderileceği hususu Sayıştay tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.**

b) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez.

c) Yapılan denetimler sonucunda, 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 aykırı denetim raporu düzenlenemez. Ancak, bu düzenlemelerin ilgili kanunlara aykırı olduğu kanaatine varılır ve bu hususa Başkanlık tarafından da iştirak edilir ise düzenlenen rapor Başkanlık tarafından ilgili mercilere gönderilir. İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılması halinde ilgili düzenleme veya görüş usulüne uygun olarak düzeltilir. İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılmaması halinde, Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyon tarafından düzenlenecek rapora göre işlem yapılır.

ç) Düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen raporda, yapılan denetimin kapsadığı iş ve işlemler ile bunlardan ilgili mevzuatına uygun olduğu tespit edilen hususlara da yer verilir. Bu hususların ilgili Daireler tarafından da uygun bulunması halinde ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bu mevzuata uygun olarak aynı şekilde yapılan mali iş ve işlemler hakkında da daha sonra mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlenemez.

d) Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen taslak denetim raporları denetim grup başkanlıkları tarafından Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşler ile bu fıkrafta yer alan diğer hususlara uygunluğu yönünden değerlendirilir. Rapor değerlendirme komisyonlarının teşekkülü ile bunların çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.”

... III- İLK İNCELEME

.....

IV- ESASIN İNCELENMESİ

Dava dilekçesi ve ekleri, Raportör Ayhan KILIÇ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, dava konusu Yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

.....

G- Kanun'un 45. Maddesiyle, 6085 Sayılı Kanun'un 35. Maddesine Eklenen (2) Numaralı Fıkranın (a) Bendinin İkinci ve Üçüncü Cümleleri ile (b), (c), (ç) ve (d) Bentlerinin İncelenmesi

1- Sayıştayın Anayasal Konumu Hakkında Genel Değerlendirme

Sayıştay, 1961 Anayasası'nda "Yürütme" bölümünün "İktisadi ve Mali Hükümler" alt başlığında yer alırken, 1982 Anayasa'nın "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmının, "Yargı" başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Ayrıca 1982 Anayasası'nda, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna (Danıştay'a) başvurulamayacağı, ancak vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

1982 Anayasası'nın 160. 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.

Sayıştay'ın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamasının yargısal bir faaliyet olup olmadığının saptanabilmesi için söz konusu faaliyetin objektif içeriğine ve Sayıştayca verilen hükmün niteliğine bakmak gerekmektedir. Bunun için öncelikle, yargılama faaliyetinden ne anlaşılması gerektiğinin ortaya konulması zorunludur.

Devletin yargılama fonksiyonunun belirlenmesinde iki temel yaklaşım söz konusudur. Maddi anlamda yargılama faaliyeti, hukuki uyuşmazlıkları ve hukuka aykırılık iddialarını çözümlleyen ve karara bağlayan bir devlet fonksiyonu olarak görülmektedir. Bu anlayış, organik açıdan idare içerisinde yer alan kimi organ ve kurulların benzer faaliyetlerinin de yargılama faaliyeti sayılması sonucunu doğurması nedeniyle yetersiz kalmaktadır.

Günümüzde genel kabul gören organik-şekli ölçüte göre, yargısal faaliyet, kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız kuruluşlar tarafından, hukuki uyuşmazlıkların 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, çözülmesi istenen uyuşmazlığa doğrudan veya dolaylı olarak taraf olmayan ve uyuşmazlığın taraflarından tamamen bağımsız olan kişi veya kişilerden oluşmasını gerektirmektedir. Öte yandan yargılama faaliyetinde idari faaliyetten farklı olarak, uyuşmazlığın çözümü, bağımsızlık ve tarafsızlığı güçlendiren özel yargılama usulleri izlenerek gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, yargı organları bir uyuşmazlığı kesin bir biçimde çözerken, idare organlarının verdiği kararlar kural olarak kesin nitelikte değildir. Dolayısıyla verilen karara karşı herhangi bir organa başvurulamaması, karara yargısal kimlik kazandıran önemli bir göstergedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılama 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).

Bu tanıma göre yargısal faaliyetin 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 kesin 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 Kanun'da öngörülen yargılama usullerini izleyerek bir inceleme yaptıktan sonra, her üç koşulun da gerçekleşmesi durumunda kamu zararının hesap sorumlusundan tazminine karar vermektedir. Sayıştayın tazmin kararı vermesi, hukuka aykırılığın müeyyidesidir. Anayasa'nın 160. 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. maddesinin son fıkrasında yer alan "Kesin Hesap Kanunu tasarısının 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." şeklindeki hükümde, hesap yargılamasından söz edilmesi, Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin olarak verdiği kararların yargısal kimliğe sahip olduğunun önemli bir göstergesidir.

Diğer taraftan, Anayasa'nın 160. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararının esas alınacağı öngörülmüş olması, Sayıştayın bir yargı mercii olarak kabulünü gerektirir. Sayıştayın idari bir makam olarak kabulü durumunda, Sayıştay ile Danıştay kararları arasındaki uyumsuzlukta 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 diğer bir unsur da, bağımsızlık ve tarafsızlıktır. Anayasa'nın 160. 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 bağlı olarak faaliyet yürüttüğü ve bağımsızlık unsurunu taşımadığı yolunda görüşlerin ileri sürülmesine zemin hazırlamıştır. Ancak Anayasa'nın 160. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinin lafzı 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 bağlı 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. maddesinin dördüncü fıkrasında, bir yandan Sayıştayın işleyişi ve denetim usulleri ile Başkan ve üyelerinin teminatının kanunla düzenleneceği belirtilmek suretiyle yargılama usulleri kanunilik güvencesine 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.

Bütün bu açıklamalar dikkate alındığında, Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet icra ettiği ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu, kesin hüküm vermesi nedeniyle bunu sonuçsuz veya etkisiz kılacak şekilde gerek idari gerekse yargısal makamlar nezdinde herhangi bir karar alınmasının söz konusu olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

2- Maddenin (2) Numaralı Fıkrasının (a) Bendinin İkinci ve Üçüncü Cümlelerinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetiminin kapsamını sınırlandıran ve denetlenen idarelere düzenlilik denetiminin kapsamına müdahil olma yetkisi veren düzenlemeyle, yürütme organının kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak parlamentoya hesap vermesinin engellenmesinin amaçlandığı, öte yandan, düzenlemenin, Sayıştayın bağımsızlığını ortadan kaldırdığı, yargılamaya esas rapor üzerinden Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama yetkisini de sınırlandırdığı, denetimin kapsamının kanunla düzenlenmek yerine hiçbir ölçü getirilmeden ve çerçeve çizilmeden yönetmeliğe bırakılmasının, yasama yetkisinin devri sonucunu doğurduğu ve idarenin kanuniliği ilkesine aykırı düştüğü belirtilerek kuralların, Anayasa'nın 2., 7., 87., 112., 123. ve 160. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

6216 sayılı Kanun'un 43. maddesine göre, ilgisi nedeniyle kural, Anayasa'nın 7. maddesi yönünden de incelenmiştir.

Dava konusu kuralların da yer aldığı (a) bendinde, düzenlilik denetiminin kapsamı ve ne şekilde yapılacağı düzenlenmiştir. 6085 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde Sayıştay denetiminin, düzenlilik ve performans denetimini kapsadığı belirtilmiş; (b) bendinde de düzenlilik denetiminin, mali denetimi ve uygunluk denetimini içerdiği kurala bağlanmıştır. Aynı fıkranın (c) bendinde, mali denetimin, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi; (ç) bendinde ise uygunluk denetiminin, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi kapsadığı belirtilmiştir.

Öte yandan, 6085 sayılı Kanun'un 36. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, düzenlilik denetiminin, "kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukukî düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti", "kamu idarelerinin malî rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu

hakkında görüş bildirilmesi” ve “malî yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi” suretiyle gerçekleştirileceği kurala bağlanmıştır.

Dava konusu kuralları da içeren (a) bendinin birinci cümlesinde, düzenlilik denetiminin, 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 yapılacağı belirtilmiş; dava konusu ikinci cümleyle ise söz konusu hesap ve işlemler dışında kalan diğer işlem ve faaliyetlerin düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemeyeceği kurala bağlanmak suretiyle düzenlilik denetimi salt uygunluk denetimine indirgenmiş, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmaları içeren mali denetim ise kapsam dışı bırakılmıştır. Öte yandan, dava konusu üçüncü cümleyle de uygunluk denetimiyle sınırlandırılan düzenlilik denetiminin kapsamına ilişkin olarak denetlenen kamu idaresi ile Sayıştay arasında görüş farklılıklarının ortaya çıkması durumunda görüş farklılığının, Sayıştay tarafından çıkarılacak yönetmelikte belirlenecek usule göre giderilmesi öngörülmüştür.

Anayasa'nın 160. maddesinin birinci fıkrasında, “Sayıştay, merkezi 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.” denilmiş; 2. maddesinde ise Türkiye Cumhuriyetinin demokratik bir hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır.

Buna göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemekle yükümlüdür. Anayasa'da Sayıştay denetiminin kapsamı ve niteliğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamasıyla birlikte bu denetimin, demokrasinin temel gereklerinden olan şeffaflık, saydamlık, yasamanın yürütmeyi denetleme hakkı ve yürütmenin yasamaya ve halka hesap verme sorumluluğu anlayışına uygun olarak yapılması gerektiği açıktır.

Kuvvetler ayrılığı esasına dayanan demokratik yönetim biçiminde, yürütme organına gelir toplama ve harcama yetkisi tanıyan bütçelerin yapımı, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organının asli görevlerindedir. Yasama organı açısından aynı zamanda bir hak olan bu görev, yürütmenin bütçe ile ilgili işlemlerinin doğru, güvenilir ve kanunlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin denetimini de kaçınılmaz kılmaktadır. Bütçe uygulamalarının denetimi görevi, bütçe işlemlerinin gün geçtikçe nitelik ve nicelik itibarıyla artması ve karmaşıklaşması nedeniyle yasama organı adına tarafsız ve uzman kuruluşlar tarafından yerine getirilmektedir. Ülkemizde de bu görev, Anayasa'nın 160. maddesiyle Sayıştaya verilmiştir. Yasama organının, yürütme organı üzerindeki bütçe denetimi büyük ölçüde Sayıştay tarafından yapılan bu denetimlere dayanmaktadır. Dolayısıyla yasama organının işlevini etkin ve sağlıklı bir biçimde yürütmesinde Sayıştay denetiminin önemi yadsınamaz. Öte yandan Sayıştay denetimi, demokratik devlet ilkesinin bir gereği olarak yürütmenin, halka ve yasama organına hesap verme sorumluluğunun işlevselleştirilmesinin en önemli araçlarından biridir.

Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi şeklinde gerçekleşen “malî doğruluk” denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve

diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti biçiminde gerçekleşen “uygunluk” denetiminin varlığı, geleneksel sorumluluk anlayışının bir gereği olup yasama organının bütçe hakkının vazgeçilmez bir koşuludur. Anayasa’nın 164. maddesinin birinci fıkrası uyarınca kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması zorunlu olan genel uygunluk bildirimleri, büyük ölçüde Sayıştay tarafından yapılan “malî doğruluk” ve “uygunluk” denetimlerine dayanmaktadır. Bu itibarla geleneksel denetim anlayışı bakımından ele alınsa bile klasik denetimin genel çerçevesini oluşturan “mali doğruluk” denetiminin Sayıştay denetiminin kapsamı dışına çıkarılması, kesin hesap kanunu tasarıları ile sayman hesaplarının karşılaştırılması suretiyle düzenlenen genel uygunluk bildirimlerinin gerçek durumu yansıtmaması ve bütçe denetiminin etkin bir şekilde yapılamaması sonucunu doğuracağından bu durum Anayasa’ya aykırılık oluşturmaktadır.

Anayasa’nın 160. maddesinin birinci fıkrasında, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının “bütün gelir ve giderleri ile mallarının” Sayıştay tarafından denetlenmesi öngörülmüştür. Ancak günümüzde devletin mali işlemlerinde hem nitelik hem de nicelik olarak büyük artışlar meydana gelmiş olması nedeniyle bu işlemlerin tamamının Sayıştay tarafından yapılan dış denetim yoluyla fiilen denetlenmesi mümkün olamamaktadır. Bunun yerine kurum içi denetim sistemlerinin oluşturulması ve Sayıştay denetiminin, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerinin etkin işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi suretiyle yerine getirilmesi anlayışı benimsenmiştir. Bu yolla, denetlenen kuruluşun mali yönetim ve iç kontrol sistemleri gözden geçirilerek potansiyel risklerin teşhis edilmesi ve yasama organının, idarenin mali işleyişinin aksayan yönlerinden haberdar olması sağlanmaktadır. Bu nedenle, çağdaş denetim anlayışının bir gereği olarak ortaya çıkan mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi şeklindeki denetimin Sayıştay denetimi kapsamı dışına çıkarılması, Anayasa’ya uygun düşmez.

Diğer taraftan, 6085 sayılı Kanun’un 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan tanımlar ile 36. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, Sayıştayın düzenlilik denetimi kapsamında mali denetim yapması zorunlu olduğu hâlde, dava konusu kuralda mali denetimin düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemeyeceği öngörülmek suretiyle aynı Kanun’un farklı hükümleri arasında çelişki yaratılmıştır. Bu durumun, hukuk kurallarının, açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması gereğine aykırılık teşkil edeceği açıktır.

Anayasa’nın 7. maddesinde, “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.” denilmekte; 160. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise Sayıştayın görevleri ve denetim usullerinin kanunla düzenleneceği belirtilmiştir. Sayıştay ile denetlenen idare arasında, düzenlilik denetiminin kapsamıyla ilgili ortaya çıkan görüş ayrılığının ne şekilde giderileceğinin yönetmelikle düzenlenmesi, Sayıştayın görev, yetki ve denetim usullerinin belirlenmesi anlamını taşıyacağından, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı düşmektedir.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kurallar, Anayasa’nın 2., 7. ve 160. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kurallar, Anayasa’nın 2., 7. ve 160. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden Anayasa’nın 87., 112. ve 123. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

3- Maddenin (2) Numaralı Fıkrasının (b) Bendinin Birinci Cümlesinde Yer Alan “etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle” İbaresinin İncelenmesi

a- Anlam ve Kapsam

6085 sayılı Kanun’un 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde, performans denetimi, “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanun’un 36. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise performans denetiminin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 6085 sayılı Kanun’un 35. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinin birinci cümlesinde, denetim, “kamu idarelerinin hesap, malî işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi” olarak tanımlanmış; (b) bendinde ise “denetim, genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.” hükmüne yer verilmiştir. Yine aynı Kanun’un “Sorumlular ve sorumluluk halleri” başlıklı 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 9. maddesinde, kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları; Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergelerinin, kuruluşların bütçelerinde yer alacağı; performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği düzenlenmiş, aynı Kanun’un 68. maddesinin ikinci fıkrasında, dış denetimin, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesini de kapsayacağı belirtilmiştir.

6085 ve 5018 sayılı kanunların ilgili maddeleri birlikte ele alındığında, hukukumuzda öngörülen performans denetiminin uluslararası standartlarla belirlenen performans denetimi ile aynı içeriğe sahip olduğu ve sadece performans ölçümünden ibaret olmayıp, verimlilik, etkililik ve tutumluluk yönlerinden bir değerlendirme yapmayı da kapsadığı anlaşılmaktadır.

Dava konusu kuralın, performans denetimini performans ölçümüne indirgeyip bu denetimin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini engellemek amacıyla düzenlendiği sonucuna ulaşılmaktadır.

b- Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, Anayasa Mahkemesi kararlarına göre yasamanın bütçe hakkının bütçenin uluslararası standartlar çerçevesinde denetimini de kapsadığı, Sayıştayın, yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği yolunda değerlendirme yaparak görüş belirtmesinin uluslararası standartlar gereği olduğu, dava konusu kuralla, Sayıştayın bu yönde görüş ve öneride bulunamayacağının

öngörülmesinin, Sayıştayın 5018 ve 6085 sayılı kanunlar gereğince TBMM'ye sunacağı Sayıştay raporlarının içinin boşaltılarak yürütmenin hesap verme sorumluluğunun ortadan kaldırıldığı ve TBMM'nin bütçe hakkının ihlali anlamına geldiği, öte yandan düzenlemenin 5018 ve 6085 sayılı kanunların Sayıştayın performans denetimi yapmasını öngören diğer kurallarıyla çeliştiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 87., 112. ve 160. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Yasama organına tanınan bütçe hakkı, sadece bütçenin yapımını değil, bütçenin uygulanmasının denetlenmesini de kapsamaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 30.12.2010 günlü, E.2008/84, K.2010/121 sayılı kararında bütçe hakkını, "yasama organının, halk adına kamu gelirlerini toplama ve yine halk adına bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına sınırları belirleyerek yetki vermesi ve sonuçlarını denetlemesi" şeklinde tanımlamıştır. Bütçenin sağlıklı bir biçimde denetlenebilmesi, denetimin bütçenin teknik özelliklerine uygun olarak yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Geleneksel bütçe sistemlerinden çağdaş bütçelere geçilmekle kamu kesiminin denetim kapsamı da gelişmiş, harcamaların yasalık ve maddi doğruluklarının yanı sıra, kamu kesiminin verimli, etkin ve tutumlu çalışma derecesi de denetim kapsamına girmiştir. Çağdaş bütçe sistemleri, kamusal kaynakların daha etkin kullanımını amaçladığından çağdaş mali denetimin de bu amaca paralel olarak yeniden yapılandırılması zorunlu hale gelmiştir.

Bu anlayışın bir sonucu olarak Sayıştayın, performans denetimi yapması gereği ortaya çıkmıştır. Kamu kaynaklarının en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanılıp yararlanılmadığının ve planlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi olarak tanımlanan performans denetiminin temel amacı, kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıkları konusunda yasama organına bağımsız bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmaktır. Bu yolla halkın ve yasama organının, yürütmenin bütçe uygulamaları konusunda sağlıklı bir şekilde değerlendirme yapabilmesine olanak sağlanmaktadır.

İdareler tarafından belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesine indirgenen bir performans denetiminin, öngörülen amaçlara hizmet etmekten uzak kalacağı açıktır. Demokratik hukuk devletinin vazgeçilmez unsurlarından olan saydamlık ve yönetimin hesap verme sorumluluğunun işletilebilmesi için performans denetiminin kamu idareleri tarafından belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesinin yanında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini de kapsaması bir zorunluluktur. Sayıştayın uluslararası denetim standartlarının gereği olarak, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususunda TBMM'ye raporlama yapması yerindelik denetimi olarak nitelenemez.

Bu nedenle, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde, yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin yönetsel bakımdan etkililiği, ekonomikliği ve verimliliği yönünden değerlendirme yapılması olanağının ortadan kaldırılması sonucunu doğuran dava konusu (b) bendinin birinci cümlesinde yer alan "etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle" ibaresi Anayasa'ya aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kural, Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden Anayasa'nın 87. ve 112. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

4- (b) Bendinin Kalan Bölümünün İncelenmesi

Dava konusu kuralla, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde, yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekli, ölçülü ve uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenmesi yasaklanmıştır. Bununla bağlantılı olarak, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemeyeceği belirtilmiştir.

İdarelerin, kanunlarla verilen görevleri yerine getirirken ne tür kararlar almaları gerektiğinin, her türlü olay ve olgu göz önünde bulundurularak önceden hukuk kurallarıyla belirlenmesi mümkün olmadığı gibi, kamu hizmetlerinin ve toplumsal ihtiyaçların değişkenliği dikkate alındığında uygun bir yöntem de değildir. Bu nedenle, idarelerin karşılaştıkları farklı durumlar karşısında en uygun çözümü üretebilmeleri için takdir yetkisiyle donatılmaları zorunludur. Takdir yetkisinin amacı, idareye farklı çözümler arasından uygun ve yerinde olanı seçme serbestisi tanımaktır. İdarenin bulunduğu çözümün uygun olup olmadığı hukuki bir mesele olmayıp, bir yerindelik sorunudur. Yargı organlarının ve işlemleri hukuksal sonuç doğuran dış denetim organlarının, idarece bulunan çözümün (alınan kararın) yerinde olup olmadığını denetlemesi düşünülemez. Aksi takdirde, gerçekte söz konusu idari kararı bu konuda sorumluluk sahibi olan idare değil, herhangi bir sorumluluk taşımayan yargı organı veya ilgili dış denetim kurumu vermiş olur.

Bu itibarla, TBMM adına kamu idarelerinin gelir gider ve mallarını denetleyen ve bu denetim sonucu elde edilen bulgulara istinaden aynı zamanda hesap yargılaması da yapan Sayıştay'ın, denetlenen idarelerce yapılan iş ve işlemlerin gerekli, ölçülü ve yerinde olup olmadığını denetlemesi ve belli bir yönde karar almasını zorunlu kılacak şekilde görüş ve önerilerde bulunması, Anayasayla ve Sayıştayın kuruluş amacıyla bağdaşmaz.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kuralın "etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle" ibaresinin dışında kalan bölümü, Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir

Kuralın, Anayasa'nın 87. ve 112. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.

5- (c) Bendinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, düzenlilik denetiminin, idarenin düzenleyici işlemleri ile kararlarının kanunlara uygunluğunun denetimini de kapsadığı, dava konusu kuralda, ikincil hukuki düzenlemelere aykırı denetim raporu düzenlenemeyeceğinin belirtilmesinin Sayıştay denetimini işlevsizleştireceğinden kamu yararı amacıyla bağdaşmadığı, Sayıştaya ait olan kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarıyla ilgili kanunları yorumlama ve ikincil mevzuatın kanuna uygun olup olmadığını belirleme yetkisinin Sayıştay Başkanlığı tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyona verilmesinin ve bu komisyonun Sayıştayı bağlayıcı kararlar almasının Sayıştayın bağımsızlığıyla bağdaşmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 87., 112. ve 160. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu kuralda, düzenlilik denetiminin bir unsuru olan uygunluk denetimine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Kuralla, denetçinin, 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 aykırı rapor düzenlenmesi yasaklanmıştır. Ancak, denetçinin, ikincil mevzuatın ilgili kanunlara uygun olmadığı kanaatini taşıması ve Sayıştay Başkanlığınca da denetçinin kanaatine iştirak edilmesi durumunda düzenlenen raporun Başkanlık tarafından denetlenen idareye gönderilmesi ve denetlenen idarenin Sayıştay Başkanlığının iştirak ettiği denetçi görüşüne katılması halinde ilgili düzenleme veya görüşün usulüne uygun olarak düzeltilmesi öngörülmüştür. Buna karşılık denetlenen kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılmaması halinde, Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından belirlenecek iki üyeden oluşacak komisyon tarafından düzenlenecek rapora göre işlem yapılması gerektiği kurala bağlanmıştır.

TBMM adına kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarını denetleyen Sayıştayın, bu görevini ifa ederken yürütme organından tamamen bağımsız olarak hareket etmesi gerektiği kuşkusuzdur. Bu bakımdan Sayıştayın, denetleme faaliyeti kapsamına giren bir hususta yürütmenin müdahalesine maruz kalması, bağımsızlık ilkesine aykırılık teşkil eder.

Sayıştay denetimi, TBMM'ye sunulan Sayıştay raporuyla sonlanan bir süreci kapsamaktadır. Bu süreçte en önemli görevi denetçiler ifa etmektedir. Sayıştayın yargılama daireleri ile diğer daire ve kurulları, denetçiler tarafından yapılan inceleme ve değerlendirme sonucu hazırlanan denetim ve yargılamaya ilişkin raporlara dayanarak görev icra etmektedirler. Bu nedenle Sayıştayın bağımsızlığı, Başkan ve üyelerin yanı sıra denetçinin bağımsızlığını da gerektirmektedir. Sayıştay denetçisinin yürütmeden ve hatta yasama organından bağımsız olarak idarenin gelir, gider ve malları ile sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde inceleme yapması, elde ettiği denetim bulgularını maddi ve hukuki yönden değerlendirmesi ve rapora bağlaması gerekmektedir. Bu süreçte, yasamanın ve yürütmenin denetçiye telkin, tavsiye veya maddî ve manevî zorlamada bulunulması, denetçinin bağımsızlığını zedeler.

Bu itibarla, Sayıştay denetçisi ile denetlenen idare arasında, gelir, gider ve mallarına ilişkin idari düzenleyici işlemler ile düzenleyici işlem niteliğinde olmayıp görüş bildiren işlemlerinin ilgili kanunlara uygun olup olmadığı hususunda görüş ayrılığı bulunması durumunda denetçinin doğrudan kendi görüşünü esas alması olanağını ortadan kaldıran ve bu konuda duruma göre Sayıştay Başkanlığı veya Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından belirlenecek iki üyeden oluşacak komisyonun görüşünün esas alınmasını zorunlu kılan düzenlemenin, denetçinin yürütme organına karşı bağımsızlığını zedelediği açıktır.

Bu nedenle, Sayıştay denetçisinin, kamu idarelerinin icrai ve icrai olmayan düzenleyici işlemlerine aykırı rapor düzenlemesinin engellenmesi, Sayıştay denetiminin, yasamanın bütçe hakkının gerektirdiği içerikten uzaklaşması ve denetlenen idarenin, kanuna aykırı düzenleyici işlemlere dayanarak hesap verme sorumluluğundan kurtulması sonucunu doğurduğundan, Anayasa'ya uygun düşmemektedir.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kural, Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden Anayasa'nın 87. ve 112. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

6- (ç) Bendinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, Sayıştay denetçisinin incelediği ve hukuka uygun bulduğu tüm işlemleri raporuna aktarması fiilen mümkün olmadığı gibi gereksiz yere Sayıştayın iş yükünün artmasına ve denetim faaliyetinin aksamasına yol açacağı, denetçi raporu üzerinden Sayıştayın bir yargılama dairesince herhangi bir işlemin hukuka uygun olduğu yolunda verilen kararın aksine rapor düzenlenemeyeceğinin öngörülmesinin, bir dairece verilen kararın diğer daireleri bağlaması ve kanun yollarının işlevsiz kalması sonucunu doğuracağı, düzenlemeyle Sayıştaya verilen TBMM adına denetim yapma ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevlerinin amacından saptırıldığı ve Sayıştay denetiminin işlevsizleştirildiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 87., 112. ve 160. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu (ç) bendinde, düzenlilik denetiminin bir unsuru olan uygunluk denetimine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Anılan bendin birinci cümlesiyle düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen raporda, yapılan denetimin kapsadığı iş ve işlemler ile bunlardan ilgili mevzuatına uygun olduğu tespit edilen hususlara da yer verilmesi öngörülmüş, bendin ikinci cümlesinde ise denetçi raporunda hukuka uygun bulunan iş ve işlemlerin ilgili daireler tarafından da hukuka uygun bulunması halinde ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bu mevzuata uygun olarak aynı şekilde yapılan mali iş ve işlemler hakkında daha sonra mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlenemeyeceği kurala bağlanmıştır.

Bendin ikinci cümlesinde, ilgili iş ve işlemlerin mevzuata uygun olduğunun daireler tarafından uygun bulunmasından söz edildiğinden, hukuka uygun bulunan işlemlerin aktarılması gereken raporların, yargılama raporları olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Zira denetim faaliyeti kapsamında düzenlenen raporlarda dairelerin fonksiyonu sadece görüş bildirmekten ibaret olup ilgili işlemin hukuka uygun olup olmadığını kesin olarak karara bağlaması söz konusu değildir. Denetim faaliyeti sonucu düzenlenen raporları kesinleştiren ve bu raporlara son şeklini veren mercii Sayıştay Genel Kuruludur. Oysa yargılama raporlarına konu olan iş ve işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını karara bağlanması, Sayıştayın yargılama dairelerine ait bir görevdir. Dolayısıyla kuralın ilk cümlesinde sözü edilen raporların, yargılamaya esas raporlar olduğu anlaşılmaktadır.

Kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. "Elverişlilik", başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını; "gereklilik", başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve "orantılılık" ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir.

Sayıştayın bağımsızlığı, sadece yasama ve yürütme organlarına karşı değil, fakat aynı zamanda bizzat kendi kararlarına karşı bağımsızlığını da içerir. Bu nedenle, Sayıştayın yargılama dairelerinin, daha önce verilen kararlarla mutlak olarak bağlı olduklarından söz edilemez. Bununla birlikte Sayıştayın bağımsızlığı keyfilik anlamına gelmemektedir.

Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemleriyle ilgili olarak keyfiliğe varacak kararlar vermesini engelleyecek çeşitli mekanizmaların geliştirilmesi, hukuki güvenliğin sağlanması bakımından kaçınılmazdır. Ancak, keyfiliğin engellenmesi amacıyla öngörülen tedbirlerin, bağımsızlığı ortadan kaldıracak boyuta ulaşmaması gerekir. Bu anlamda Sayıştay'ın bağımsızlığı ilkesi ile hukuki güvenlik ve istikrar ilkesi arasında makul bir denge kurulmalıdır. Öte yandan, hukuki güvenlik ve istikrarın sağlanması amacıyla Sayıştayın bağımsızlığına müdahalenin hukuk devletinin bir gereği olarak ölçülü olması gerekir.

Sayıştay dairesince denetçi raporunda yer alan iş ve işlemlere ilişkin olarak üretilen içtihatlarla aykırı rapor düzenlenmemesini öngören dava konusu kuralın, Sayıştay denetçilerinin farklı sonuçlara ulaşarak değişik rapor hazırlamalarını ve yargılama dairelerinin zaman içinde farklılaşan kararlar vermesini önlemek ve bu yolla hukuki güvenlik ve istikrarı korumak amacıyla ihdas edildiği anlaşılmaktadır. Sayıştay dairesinin içtihadına aykırı rapor düzenlenmemesi, aynı içtihadın geçerliliğinin bir daha Sayıştay tarafından sorgulanamaması anlamını taşıyacağından, kendi kararlarına karşı da bağımsız olması gereken Sayıştay dairelerinin bağımsızlığına müdahalenin varlığı tartışmasızdır.

Bu müdahalenin gerekli olup olmadığının değerlendirilebilmesi için Kanun'un diğer maddelerinde getirilen düzenlemelerin de göz önüne alınması gerekmektedir. 6085 sayılı Kanun'un 55. maddesiyle hukuka aykırı olduğu düşünülen Sayıştay dairesi kararlarına karşı Temyiz Kurulu nezdinde temyize başvurma olanağı getirilmiştir. Bu bağlamda, Sayıştay dairelerinin farklı karar vermesi durumunda temyiz yoluyla içtihat birliğinin sağlanması mümkündür. Kanun'un 58. maddesi uyarınca dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen kararların birbirine aykırı olması halinde Sayıştay Başkanı'nın başvurusu üzerine Genel Kurulca içtihadın birleştirilmesi olanaklıdır. Öte yandan, denetçinin bir işlemi hukuka aykırı olarak eleştiri konusu yaptığı meseleler, dairece beraat kararı verilmek suretiyle düzeltilebilir.

Bütün bunlar birlikte değerlendirildiğinde, 6085 sayılı Kanun'da öngörülen tedbirlerin, hukuki güvenlik ve istikrarın sağlanması bakımından yeterli olduğu anlaşılmaktadır. Anılan mekanizmaların varlığına karşın, Sayıştay denetçisinin, ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadıkça daha önce Sayıştay yargılama dairesince hukuka uygun bulunan mali iş ve işlemlerle benzer nitelik taşıyan iş ve işlemler hakkında da mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlemesinin yasaklanması, hatalı içtihatların gözden geçirilmesini ve dolayısıyla hukukun gelişmesini engelleyeceğinden bu şekilde bir müdahalenin "gerekli" olduğu söylenemez. Öte yandan, hukuki güvenlik ve istikrarı sağlamak adına, daire kararlarına içtihadı birleştirme kararlarının bile üzerinde bir hukuki güç tanınması ve içtihadın değiştirmesinin önünün kapatılması sonucunu doğuracak şekilde Sayıştay bağımsızlığına müdahalede bulunulmasının "orantılı" olmadığı da açıktır.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırıdır.

İptali gerekir.

Kural, Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden Anayasa'nın 87. ve 112. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

7- (d) Bendinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, Sayıştay tarafından yapılan denetimin kalite güvencesinin, tüm dünya Sayıştaylarının kabul ettiği INTOSAI Denetim Standartları temelinde sağlandığı, buna ek olarak yargılamaya esas raporların yargılama daireleri ile kurullarda, denetim

raporları ile performans denetimi/ölçümü raporlarının ise yargılama daireleri ile Rapor Değerlendirme Kurulunda görüşüldüğü ve mevzuata uygunluk yönünden incelendiği, raporların kalite kontrolüne ilişkin söz konusu mekanizmalar öngörülmüş iken taslak raporların ayrıca üçer uzman denetçiden oluşacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından da incelemesinin öngörülmesinin Sayıştay denetiminin kalitesine anlamlı bir katkısı olmayacağı gibi denetçinin bağımsızlığını zedeleyeceği, öte yandan yargılama raporlarındaki mevzuata aykırılık iddialarını değerlendirme yetkisinin münhasıran daireler ve kurullara ait olduğu, dava konusu kuralla oluşturulması öngörülen üç kişilik kurulca raporların mevzuata uygunluk yönünden değerlendirilmesinin, daire ve kurullara ait olan yetkinin söz konusu kurula devri anlamına geleceği, kuralda, raporun idarenin düzenleyici işlemlerine uygunluk yönünden değerlendirileceğinin belirtilmesiyle Sayıştay denetiminin idarenin düzenleyici işlemlerine uygunlukla sınırlandırıldığı ve bu durumun Anayasa'nın 2., 87., 112. ve 160. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu kural ile kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen taslak "denetim raporları", "yargılama raporları" ve "performans denetim/ölçümü raporları"nın denetim grup başkanlıkları tarafından Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından, ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşler ile bu fıkrafta yer alan diğer hususlara uygunluk yönünden değerlendirmesi öngörülmektedir. Benden son cümlesiyle, rapor değerlendirme komisyonlarının teşekkülü ile bunların çalışma usul ve esaslarının yönetmelikle düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Denetim faaliyetini fiilen yürüten ve raporlama işini yerine getiren denetçinin, yasamadan ve yürütmeden gelebilecek her türlü etkiden uzak bir şekilde denetim sonucu elde ettiği bulguları değerlendirerek rapora bağlayabilmesini ifade eden "denetçinin bağımsızlığı" ilkesi, denetçiye, hiçbir kural ve ilkeyle bağlı olmadan, sınırsız ve sorumsuz analiz yapma ve yargıda bulunma yetkisi vermemektedir. Denetçinin, bağımsızlık ilkesinin yanında, yüksek denetimin gerektirdiği sorumluluk, yasallık, nesnellik (tarafsızlık), dürüstlük, güvenilirlik, yeterlilik ilkelerine uygun hareket etmesi ve Sayıştay raporlarının bu ilkelere uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda denetçinin raporunun mesleki standartlara ve iç düzen kurallarına uygunluk bakımından belli bir kalite kontrol denetiminden geçirilmesi denetçinin bağımsızlığını etkilemez.

Dava konusu kuralla denetçi raporunun Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından, ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşler ile bu fıkrafta yer alan diğer hususlara uygunluk yönünden değerlendirilmesi, kalite güvencesine yönelik bir gözden geçirme faaliyeti olup denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldırmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın, Anayasa'nın 87. ve 112. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

V- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

...

B) 1- 45. maddesiyle, 3.12.2010 günlü, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35. maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın;

a- (a) bendinin ikinci ve üçüncü cümlelerinin

b- (b) bendinin birinci cümlesinde yer alan “...etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle...” ibaresinin,

c- (c) ve (ç) bentlerinin,

2- Geçici 2. maddesinin,

Yürürlüğünün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE,

...

6- 45. maddesiyle 6085 sayılı Kanun’un 35. maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın, (b) bendinin birinci cümlesinde yer alan “...etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle...” ibaresi dışında kalan bölümü ile (d) bendine,

...

yönelik iptal istemleri, 27.12.2012 günlü, E.2012/102, K.2012/207 sayılı kararlar reddedildiğinden, bu maddeye, fıkraya, bentlere, cümlelere, bölüme, ibarelere ve değişikliklere ilişkin yürürlüğün durdurulması isteminin REDDİNE,

27.12.2012 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VII- SONUÇ

4.7.2012 günlü, 6353 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un:

7- 45. maddesiyle, 3.12.2010 günlü, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 35. maddesine eklenen (2) numaralı fıkranın;

a- (a) bendinin ikinci ve üçüncü cümlelerinin Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

b- (b) bendinin;

aa- Birinci cümlesinde yer alan “...etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle...” ibaresinin Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

bb- Kalan bölümünün Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE

c- (c) ve (ç) bentlerinin Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

d- (d) bendinin Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

[Kararın Tam Metni](#)

6085 Sayılı Kanununun 35'nci Maddesinin, 6353 Sayılı Yasa ve Anayasa Mahkemesi Kararından Sonraki Metni

Denetimin genel esasları
MADDE 35

(1) Denetimin genel esasları şunlardır:

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

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

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

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

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

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

(2) **(Ek: 4/7/2012- 6353/45 md.)** Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur:

a) 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. ⁽¹⁾

b) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, ⁽²⁾ uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez.

c) ⁽³⁾

¹ **Anayasa Mahkemesi'nin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararıyla İptal Edilen (2. ve 3. Cümle):** Söz konusu hesap ve işlemler dışında kalan diğer işlem ve faaliyetler düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemez. Yapılan düzenlilik denetiminin kapsamına ilişkin denetlenen kamu idaresi ile ortaya çıkan görüş farklılıklarının nasıl giderileceği hususu Sayıştay tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

² **Anayasa Mahkemesi Kararıyla İptal Edilen İbare:** etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle

³ **Anayasa Mahkemesi Kararıyla İptal Edilen Fıkra:** c) Yapılan denetimler sonucunda, 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 aykırı denetim raporu düzenlenemez. Ancak, bu düzenlemelerin ilgili kanunlara aykırı olduğu kanaatine varılır ve bu hususa Başkanlık tarafından da iştirak edilir ise düzenlenen rapor Başkanlık tarafından ilgili mercilere gönderilir.

ç) (4)

d) Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen taslak denetim raporları denetim grup başkanlıkları tarafından Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşler ile bu fıkra da yer alan diğer hususlara uygunluğu yönünden değerlendirilir. Rapor değerlendirme komisyonlarının teşekkülü ile <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130402M1-4.htm> bunların çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılması halinde ilgili düzenleme veya görüş usulüne uygun olarak düzeltilir. İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılmaması halinde, Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyon tarafından düzenlenecek rapora göre işlem yapılır.

4 Anayasa Mahkemesi Kararıyla iptal Edilen Fıkra: Düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen raporda, yapılan denetimin kapsadığı iş ve işlemler ile bunlardan ilgili mevzuatına uygun olduğu tespit edilen hususlara da yer verilir. Bu hususların ilgili Daireler tarafından da uygun bulunması halinde ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bu mevzuata uygun olarak aynı şekilde yapılan mali iş ve işlemler hakkında da daha sonra mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlenemez.