

# **BÜTÇE HUKUKUNDA BİR TARTIŞMA: SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMLERİ YERİNDELİK DENETİMİ SAYILIR MI?**

*(A DISCUSSION IN BUDGET LAW: MAY PERFORMANCE AUDITS EXERCISED BY COURT OF ACCOUNTS BE EVALUATED AS REVIEW OF EXPEDIENCY)*

**Yard. Doç. Dr. Müzeyyen Eroğlu Durkal**  
**Yard. Doç. Dr. Ferhat Akbey\***

## **Öz**

Yeni Kamu Yönetimi" veya "Yeni Kamu İşletmeciliği" biçiminde kendisine gösteren "yönetişim" eksenli dönüşümün dışavurumlarından biri de, kamusal denetimde "yasallık" veya "uygunluk" denetiminin yanı sıra "performans denetimi" süreçlerini öne çıkarmasıdır. Denetim kavramı Kıta Avrupası çıkışlı olmasına rağmen performans denetimi Anglo-Sakson hukuk ve idare geleneğinin bir yansımasıdır. Türkiye'de de 1996 yılında 4149 sayılı Kanun ile getirilen "etkililik, ekonomiklik ve verimlilik" (VET) denetimlerine ek olarak, 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarla, bir yargı mercii ve mahkeme olan Sayıştay'a "performans denetimi" görevi verilmiştir. Ancak Türk Sayıştay'ı VET denetimini düzenlilik denetimi içerisinde fiili, performans denetimini ise hukuki olmak üzere, INTO-SAI'nin tamamını "performans denetimi" olarak tanımladığı denetimleri ayrı ayrı uygulamaktadır. Ve her iki uygulamada da Anayasanın 125 inci maddesinde belirtilen "yerindelik denetimi yapılamayacağı" şeklindeki hüküm ihlal edilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Sayıştay, Performans Denetimi, Yerindelik Denetimi

## **ABSTRACT**

*Besides "New Public Administration" or "New Public Management, another reflection of the "governance" based transformation is its bringing forward "performance audit" into the public sector along with "compliance audit" or "the audit of legality". In spite of the fact that the concept of "audit" had come out in Europe, "performance audit" is a reflection of Anglo-Saxon tradition of law and administration. In Turkey, in addition to 3E (Economy, Efficiency and Effectiveness) Audits that had been brought by Law No.:4149 in 1996, the performance audits were entrusted to Court of Accounts (CoA) by Laws No.: 5018 and 6085. On the other hand, while INTOSAI incorporates these two audit types into one "performance audit", CoA exercises them separately as de jure performance audit and de facto 3E audit that embedded in "compliance audit". And both of them breach*

---

\* Metnin birinci, ikinci ve üçüncü ana başlıkları Müzeyyen EROĞLU DURKAL; dördüncü ve beşinci ana başlıkları ise Ferhat AKBEY tarafından kaleme alınmıştır. Yazarlar, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğretim üyeleridir.

*the mandatory rule of 1982 Constitution as “in no case may judicial power be used as a review of expediency”.*

**Keywords:** *Court of Accounts, Performance Audit, Review of Expediency*

\*\*\*

## GİRİŞ

Neo-liberal ekonomik dinamiklerin 1980 sonrası dönemde devlet ve yönetim yapılarını dönüştürmeye başlaması, “Yeni Kamu Yönetimi” ve/veya “Yeni Kamu İşletmeciliği” çerçevesinde “yönetişim” eksenli idari ve hukuksal düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. Birçok ülkede idari ve mali reformlar biçiminde kendini gösteren bu dönüşüm süreci, doğal olarak farklı geleneklere göre şekillenmiş olup olmadıklarına bakmadan, hukuksal ve idari yapıları, küreselleşme bağlamında, Anglo-Sakson anlayışı yansıtan yapı ve sistemlere yatkınmıştır. Yani Kıta Avrupası geleneğine göre şekillenmiş hukuk ve yönetim sistemleri zamanla aşındırılarak Anglo-Sakson geleneğin özelliklerini taşımaya zorlanmış, bu durum ise çeşitli yasal ve idari uyumsuzlukların gündeme gelmesine neden olmuştur.

Uyumsuzlıklardan biri de kamusal “denetim” kökenlidir. Esasen Kıta Avrupasında doğup gelişmiş bir kavram olan denetim de (özelde ise mali denetim) yukarıda bahsedilen süreçlerden etkilenmiştir. Kıta Avrupası yaklaşımının en tipik dışavurumu olan “yasallık”, “uygunluk” veya “düzenlilik” denetimi, giderek “performans denetimi” adı verilen “Anglo-Sakson” dünyada daha güçlü vurgulanan unsuru da içerecek şekilde dönüştürülmüştür. Ancak bu dönüşüm bir tür “yerindelik denetimi” sorunsalını da ortaya çıkarmıştır. Özellikle yargı mercii olarak mahkeme özelliği de bulunan Sayıştayların “performans denetimi” gerçekleştirmesi, yeri geldiğinde bu bağlamda “önerilerde bulunması”, bir tür doku uyumsuzluğını da beraberinde getirmiştir.

Benzer bir durum Türkiye’de de ortaya çıkmıştır. Sırasıyla 1996, 2003 ve 2010 yıllarında çıkarılan 4149, 5018 ve 6085 sayılı kanunlarla Sayıştay’ın performans denetiminin yapma yetkisi bir yandan giderek genişlemiş, diğer yandan da karmaşık bir hal almıştır. Karmaşıklığın nedeni ise, Sayıştay’ın 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarda ortaya konan performans denetiminin yanı sıra, 1996 yılında 4149 sayılı Kanun ile getirilen ve “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik” (VET) denetimi biçiminde kendini gösteren, esasen INTOSAI standartlarına göre bu haliyle performans denetimi anlamına gelen bir denetimin “düzenlilik denetimi” süreçlerinde fiili olarak uygulaması ve bunu raporlarına yansıtmasıdır. Yani Türkiye’de iki tür performans denetimi yapılmaktadır. Birincisi Performans Esaslı Bütçeleme çerçevesinde 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarla getirilen ve kurumların kendi performans göstergeleri ve faaliyet raporlarına dayalı olarak gerçekleştirilen denetim; ikincisi ise 4149 sayılı Kanun ile getirilen ve düzenlilik denetimleri içerisinde gizlenmiş olarak gerçekleştirilen VET denetimleri. INTOSAI’nin performans denetimlerinden VET denetimlerini anladığı gerçeğini de göz önüne aldığımızda, Türkiye’de uygulanan performans denetiminin karmaşık yapısı ve ayrıca düzenlilik denetimi içerisine gizlenen kısmı itibarıyla, yerindelik denetimi anlamına gelebilecek içeriği bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede, çalışmanın ilk kısmında yerindelik denetiminin anlamı ve içeriği ortaya konmuş, bu bağlamda ortaya çıkan iki farklı yaklaşım olarak Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson yaklaşımları ele alınmıştır. Ardından Türk Kamu

Hukukunda yerindelik denetimi, Anayasal ve idare hukuku boyutlarıyla irde- lenmiş ve Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası hukuk yaklaşımları farkı bağlamında, nasıl bir dönüşüme uğradığı ortaya konmuştur. Sonrasında, Sayıştayların yapı- sı ve kuramda performans denetimi çerçevesinde Türk Sayıştay'ının yargısal ve denetimsel konumu analiz edilmiştir. Çalışmaya, VET denetimleri ve perfor- mans denetiminin yasal altyapısının incelenmesi ile devam edilmiştir. Nihai olarak Sayıştay'ın 2013 mali yılı düzenlilik ve performans denetimleri sonu- cunda yazdığı raporların kahir ekseriyeti incelenerek, yerindelik denetimi an- lamına gelecek olan tespitler ortaya konmuştur. Sonuç kısmında ise mevcut karmaşık ve uyumsuz durumun çözümüne yönelik önerilerde bulunulmuştur.

## 1. YERİNDELİK DENETİMİ ve İÇERİĞİ

İdari yargının tarihsel gelişimine bakıldığında, idarenin yargısal deneti- minin önceleri idari kuruluşlar eliyle yapıldığı, zamanla bunlara özerklik tanı- narak ve bunlar idareden ayrılarak, tam yargısal kuruluş dönüştükleri görülmektedir. Danıştay tipi idari yargı sisteminde de bu söylediğimiz idare içinden gelmenin etkileri görülmektedir. Bilindiği üzere, Danıştay'ın sadece yargısal görevleri bulunmamakta, idari işlere de bakmaktadır. Danıştay'ın idari işlerde karar verirken sadece hukukilik denetimi ile bağlı kalması gerektiği söylene- mez. Çünkü idari denetim hem hukukilik hem de yerindelik denetimini kapsar. Buna karşın yargısal işlevini yerine getirirken Danıştay, sadece hukukilik deneti- mi ile sınırlı bir denetim yapmalıdır. Aynı ifadeleri çalışma konumuz olan Sa- yıştay için de söyleyebiliriz. Sonuçta Sayıştay da hem mali denetim yönüyle idari bir işlev yüklenmekte hem de yargısal bir makam olarak uyumsuzlukları inceleyip karara bağlamaktadır.

Nitekim 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun birçok maddesinin Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle açılan iptal davasında, Kanun'un 35. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan "Sayıştay tarafından yerindelik deneti- mi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak ka- rar alınmaz" biçimindeki son cümlesinin de Anayasaya aykırılığı ileri sürül- müştür. Dava dilekçesinde yerindelik denetimi yapılmasının ancak uyulması zorunlu olan bağlayıcı kararlar bir başka ifadeyle yargı kararları için söz konu- su olabileceği, Sayıştay'ın yapacağı düzenlilik denetimi ile sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlaması faaliyetlerinin, yerindelik denetiminin kapsamına girmediği, öte yandan, iktisadi bir kavram olan performans deneti- mi ile hukuki bir kavram olan yerindelik denetiminin de uzaktan veya yakı- nından hiçbir ilgisinin olmadığı, Sayıştay'ın yaptığı denetimin yargı denetiminden farklı olduğu, dava konusu kuralın, Sayıştay'ın TBMM adına yapacağı denetim- lere, Anayasa'nın 125. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan hükme konu oluşturmayan ve söz konusu hükmün amacını aşan bir sınırlama getirdiği be- lirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi söz konusu iptal davasında, Sayıştay'ın Anayasal konumunu ifade ederken "[d]enetleme ve kesin hükme bağlama görevleri bulun- an Sayıştay, denetleme işleri bakımından bir mahkeme niteliğinde olmadığı açık olmakla birlikte, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama açısından yargısal bir faaliyet gerçekleştirmektedir... Anayasa Mahkemesi'nin 27.12.2012 günlü, E.2012/102, K.2012/207 sayılı kararı da dikkate alındığında Sayıştay'ın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştirdiği ve bu çerçevede verdiği kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olup, bu karar-

larına karşı yargı organları dâhil hiçbir makam ve mercie başvurma olanağının bulunmadığı ve yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır” ifadelerine yer vermiştir. Takdir yetkisinin amacının, idareye farklı çözümler arasından uygun ve yerinde olanı seçme serbestisi tanımak olduğunu belirten yüksek mahkeme, idarenin bulduğu çözümün uygun olup olmadığını hukuki bir mesele olmayıp, bir yerindelik sorunu olduğunu, yargı organlarının ve işlemleri hukuksal sonuç doğuran dış denetim organlarının, idarece bulunan çözümün yerinde olup olmadığını denetlemesinin de düşünülmeeyeceğini, aksi takdirde, gerçekte söz konusu idari kararı bu konuda sorumluluk sahibi olan idarenin değil, herhangi bir sorumluluk taşımayan yargı organı veya ilgili dış denetim kurumunun vermiş olacağını belirterek söz konusu hükmü Anayasaya aykırı bulmamıştır<sup>1</sup>.

İdarenin yerindelik denetimi yetkisi, uzun zamandan beri hem idare hukukunda hem de idari yargı yerlerinde kabul edilen ve üzerinde çokça tartışılan bir yetki olmakla birlikte, bu yetkinin tanımı ve sınırları konusunda ne bilimsel ne de yargısal içtihatlarla herhangi bir tanımlama yer almamaktadır. İdarenin serbest iradesiyle karar alabildiği bir alanı ifade eden idarenin yerindelik denetimi yetkisi, idarenin takdir yetkisi ile çok karıştırılmakla birlikte, ikisi birbirinden farklı kavramlardır. Bu iki kavram arasındaki en önemli farklılık; takdir yetkisinin, yapılan idari işlemde bağımsız olup, işlemin konusunu oluşturan olayda bir kez kullanılmakla sona eren bir yetki olmasına karşın, yerindeliğin, idari işlemin ortaya çıkardığı az çok süreklilik arz eden bir durumu belirtmesidir. Bu durum, idari işlemin yarattığı sonucun kamu hizmetinin gereklerine uygun düşmesinden ibarettir (Kalabalık, 1997:219).

Yerindelik denetimi, takdir yetkisinin içinde yer alan daha sınırlı bir kavram olup takdir yetkisi kullanılarak tesis edilen işlemlerin hukuka uygunluğunun belirlenmesinde, idari yargı hâkiminin yetkisinin sınırındır. Yerindelik alanı, takdir yetkisinin içinde yer almakla birlikte, takdir yetkisini veren mevzuatın kapsamına göre de takdir yetkisinin içindeki yeri genişlemekte ya da daralmaktadır. (Azrak, 1985:26-27; Dinçkol, 2013:1573-1575). Bir başka deyişle yerindelik, takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmayan kısmıdır (Kalabalık, 1997:217).

Danıştay'a göre de yerindelik denetimi, takdir yetkisiyle çok sıkı bağları olan bir kavram olduğundan, yerindeliğin denetiminden kaçınılması, takdir yetkisinin denetlenmesini de engellemektedir<sup>2</sup>. Takdir yetkisi ve yerindelik kavramı, idarenin kendi görev ve yetkisi içindeki alanı serbestçe biçimlendirme isteği ile idari yargının idare üzerindeki denetimini etkinleştirme çabasının çatışma noktasını oluşturmaktadır (Azrak, 1985:17-18). Bu çatışmada, idari yargı, kamu yararı kavramından hareketle yerindelik denetimi yapmaya çalışırken, idare de yasama yoluyla bu alanı yargı denetimi dışında bırakmak istemektedir (Çağlayan, 2003:171).

Yerindelik denetimi tanımlayabilmek için öncelikle onunla yakın ilişki içinde olan hatta bazen iç içe giren idarenin takdir yetkisinden bahsetmek yerinde olacaktır.

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesi, 28.02.2013, E: 2011/21, K: 2013/36, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/e2285c9f-c53d-4763-b602-8ba41ef19d68?excludeGercek=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 01.07.2015).

<sup>2</sup> Danıştay 5.D., 24.09.1987, E: 1986/683, K: 1987/371, Danıştay Dergisi, Yıl:18, S: 70-71, 1988, s. 436.

### **1.1. Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi**

Takdir yetkisi; idarenin belli bir konuda karar alıp almamak ya da karar alacaksa birden fazla karar arasında seçim yapabilme imkânıdır (Gözler, 2009:943). Bir başka ifadeyle takdir yetkisi, ayrı bir karar alma gücü değil, mevcut karar alma gücünün niteliğidir. İdareye tanınan karar alma gücü, nedenlerde ve sonuçta idareye seçim ve değerlendirme yapabilme imkânı tanıyor-sa takdiri niteliktedir (Karahanoğulları, 2011:52; Kalabalık, 1997:218).

Bilindiği üzere idari işlemlerin unsurları yetki, amaç, şekil, usul, sebep ve konudur. İdari işlemin yetki, amaç, şekil ve usul unsurlarında idareye takdir yetkisi tanınması mümkün değildir. Yetki, şekil ve usul kanunlarda açıkça gösterildiği için bu alanlarda idareye takdir yetkisi tanınmaz. Amaç unsurunda ise, idari işlemlerin tek bir amacı vardır, o da kamu yararının sağlanmasıdır. Bu nedenle amaç unsurunda da takdir yetkisi kullanılamaz. İdareye tanınan takdir yetkisi, idari işlemin ancak sebep ve konu unsurunda söz konusu olabilir. İdari işlemin sebebi, kanunlarda açıkça belirtilmemiş ya da sebep olarak “görülen lüzum”, “kamu güvenliği”, “milli güvenlik”, “genel sağlık” gibi belirsiz kavramlar kullanılmışsa, idare işlemin sebebini belirlemek, ya da sebep olarak gösterilen belirsiz kavramı belirli duruma getirmek için takdir yetkisini kullanır<sup>3</sup> (Gözübüyük ve Tan, 2014: 508-509). Konu, idari işlemin içeriği, bu işlemin hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir. Kanunlar, bazı durumlarda idareye, bir kararı alıp almama, alacaksa hangi kararı alma noktasında seçim hakkı tanımaktadır. Böyle durumlarda idare, işlemin konu unsuru bakımından bir serbestiye başka bir ifadeyle takdir yetkisine sahip olmaktadır (Gözler, 2009: 946; Kalabalık, 1997:202-215).

İdareye takdir yetkisi kanunla verilir, tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerle de bu yetki düzenlenebilir. İdareye takdir yetkisinin verilmesi değişik şekillerde olabilir:

- Kanunlarda idareye takdir yetkisinin verildiği açıkça belirtilebilir.
- İdareye takdir yetkisi verildiği “karar verebilir”, “yapabilir”, “uygulayabilir”, “reddedebilir”, “kabul edebilir” gibi ibarelerle kuralın yazılış biçiminden anlaşılabilir.
- Kural, idareye en az iki seçenek arasında tercih yapma imkanı veriyorsa, idarenin takdir yetkisine sahip olduğu çıkarılabilir.
- İdari işlemin konu unsurunda derecelendirme varsa, idarenin takdir yetkisine sahip olduğu anlaşılabilir (alt ve üst sınırları belirlenmiş bir idari para cezasının verilmesi halinde, cezanın miktarının tespiti konusunda idareye takdir yetkisi tanınmış demektir).
- İdareye, kanunlarla işlemlerin yapılması konusunda görev ve yetki verilmiş ancak bu işlemlerin yapılacağı yer ve zaman ya da işlemin nasıl ve hangi araçlarla yapılacağı belirtilmemişse, işin mahiyeti gereği idarenin bu konularda takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilir (Gözler, 2009: 948-949; Edis, 1973:183-184).

Bilindiği üzere bütün idari işlemlerin amacı, kamu yararının sağlanmasıdır. İdareye takdir yetkisi verilmesinin sebebi de kamu yararının sağlanmasıdır. Ancak kamu yararını sağlamak için önceden tespit edilmiş yollar yoktur.

---

<sup>3</sup> Farklı Görüş: İdarenin takdir yetkisi idari işlemin ancak konu unsurunda söz konusu olabilir. Sebep unsurunda takdir yetkisi değil, “değerlendirme marjı” söz konusudur (Gözler, 2009: 945-946)

Somut sorunu en iyi değerlendirebilecek olan idaredir. İŖte idarenin karŖılaŖtıęı sorunlar için en uygun çözümü bulması, en yerinde kararı almasına “yerinde-lik” denir (Gözler, 2009:951; Pekiner, 1961:3-4). Kararın yerindeligi de kararın zamanında alınmiŖ olması, araçlar, uygulama çevresi, amaçlar, maliyet, etkin-lik ve süratlilik yönlerinden en uygun çözümün belirlenmiŖ olması ile ilgilidir ki yargı organları tarafından denetlenmesi de mümkün değildir (Duran, 1987:8; Atay, 1999:208). Bir baŖka ifadeyle yerindelik, idarenin seçtiği aracın, kamu yararı amacını gerekleŖtirmeye elveriŖli olmasıdır. İdarenin yaptığı eylemlerin ya da aldığı kararların ürettiği hizmetin ihtiyaçlarına uygun olup olmaması olarak da ifade edilebilecek olan yerindelik (Karahanoğulları, 2011:54; DaŖtan, 2003:329), hukuki bir sorun olmayıp fiili ve teknik bir sorundur. BaŖka bir deyiŖle tamamen bir etkililik sorunudur. Bu sorun karŖısında önceden belirlenmiŖ kurallar koymak mümkün olmadığı için idareye takdir yetkisi tanımaktan baŖka are de yoktur (Edis, 1973:169; Gözler, 2009:951).

Bir idari iŖlem açısından hukukilik kadar yerindelik sorunu da önemlidir. İdari iŖlemden beklenen hem hukuka uygun hem de yerinde olmasıdır. İdari iŖlemlerin hukuka uygun olmalarını sağlamak kolaydır. Çünkü önceden belirlenmiŖ hukuk kuralları (ölçü normlar) vardır ve iŖlemin bu kurallara uygun olup olmadığı daha kolay denetlenebilir. Oysa bir idari iŖlemin yerinde olup olmadığını denetlemek zordur. Çünkü yerindeligi denetlemek için önceden belirlenmiŖ kurallar, ölçü normlar yoktur, konulamaz. Yerindelik, alınan kararın etkili olup olmadığı sorunu olduğu için, idarenin her somut olay karŖısında, o olayın özelliklerine en uygun ve etkili kararı alabilmesi için idareye takdir yetki-si tanımaktan baŖka bir seçenek kalmamaktadır.

## 2. YERİNDELİK DENETİMİNE İKİ FARKLI YAKLAŖIM

İdarenin yargısal denetiminin yoğunluğu konusunda baŖlıca iki model vardır. Bunlardan ilki Kıta Avrupası Hukuk Sistemi, diğeri ise Anglo- Sakson Hukuk Sistemidir. Genel olarak Kıta Avrupası Hukuk Sisteminde idari iŖlem denetlenirken, iŖlemin esasına etki eden unsurlar yönünden denetim yapılmakta iken, Anglo Sakson Hukuk Sisteminde mahkemeler daha çok denetimlerini idari iŖlemin usul ve Ŗekle iliŖkin hükümlerinde hukuka aykırılık bulunup bulunmadığı noktasında yoğunlaŖtırmaktadırlar (Bignami, 2012:10; Akyılmaz, 1998:26-29).

Anglo Sakson Hukuk Sisteminde yer alan İngiltere ve Amerika BirleŖik Devletlerinde idarenin denetimi sadece usul hükümlerine ve Ŗekil Ŗartlarına uyulup uyulmadığı ile sınırlı iken iki ülkenin bu sonuca ulaŖma gerekçeleri birbirinden farklılık arz etmektedir. İngiltere'de bu ilkenin kabul edilme nedeni, parlamentonun üstünlüğü ilkesinin bir gereği olarak idareye kanunla verilen bu yetkiye yargı organının müdahale etmek istememesi olmasına rağmen; Amerika BirleŖik Devletlerinde söz konusu uygulamanın gerekçesi biraz daha farklıdır. Amerika açısından idarenin uzmanlaŖmiŖ olmasına vurgu yapılarak, kamu hizmetini yerine getiren idarenin kendi alanında uzmanlaŖmiŖ olmasına rağmen, onun aldığı kararları denetleyecek olan yetkili mahkeme hakimlerinin aynı uzmanlık düzeyine sahip olmamaları nedeniyle, idarenin yerindelik denetimi yetkisini kullanarak aldığı kararlara müdahale edilmekten uzak durulduğu belirtilmektedir (Ŗen, 2013:1627). Görüldüğü üzere her iki ülkede de idarenin yerindelik denetimi yetkisini kullanarak aldığı kararlara yargının müdahalesi sadece usul hükümleri açısından olmakla birlikte, ülkeleri bu sonuca götüren gerekçeler farklılık arz etmektedir.

Denetimin esasa ilişkin ve yoğun olarak yapıldığı Kıta Avrupası Hukuk Sisteminde ise denetimde farklı kriterler benimsenmiş olmakla birlikte idari işlemin kanuna uygun olması, makul olması ve temel hak ve özgürlüklere zarar vermemesi temel kriterler olarak benimsenmiştir. Bu temel kriterlerin üzerine her ülkenin hukuk geleneği ve tarihi mirasına göre farklı kriterler eklenmektedir. Örneğin Alman idari yargısında, yargı organları tarihsel süreç içinde idarenin yerindelik denetimi yetkisini, kişi hak ve özgürlükleri lehine daraltan birçok kriter geliştirmişlerdir. Ölçülülük, eşit muamele ilkesi, idari işlemin gerekçeli olması ve idare tarafından işlemin gerekçelerinin hukuken kabul edilebilir şekilde açıklanması (makuliyet) ilkelerini bu kriterler arasında saymak mümkündür (Bignami, s.13; Akyılmaz, 1998:31). Hatta bazı durumlarda idari işlemin dava türüne göre, topluca kabul edilen genel ahlaki değerlere ve geleneklere uygun olup olmadığı bile denetlenip, aykırı ise bu durum iptal sebebi sayılabilmektedir (Şen, 2013:1629-1630). İdari işlemin denetimi yapılırken mahkemelerce dikkate alınan kriterler açısından en fazla benzerlik gösterdiğimiz ülke olan Fransa'da ise idarenin almış olduğu kararların yargı tarafından denetiminde esas alınan kriterleri şu şekilde sıralamak mümkündür: işlemin yetkisiz kişi ya da makamlarca tesis edilmiş olması, makamın yetkisini aşarak işlem tesis etmesi, usul hükümlerine uyulmamış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, idari işlemin gerekçesiz olması, gerekçenin hukuken kabul edilebilir olup olmaması (makuliyet), ölçülülük ilkesine ve kamu yararına uygun olup olmaması (Şen, 2013:1632).

Bu kriterler içinde özellikle makuliyet ve işlemin kamu yararına uygun olup olmadığının değerlendirilmesi, yerindelik denetimidir.

### 3. TÜRK HUKUKUNDA YERİNDELİK DENETİMİ

İdari yargı sistemimizde 1961 Anayasasından önce de yargı organlarıncı idarenin yerindelik denetimi yetkisi denetlenmekteydi. Bu denetimde, idareye yetki veren kanunların özüne ve öngördüğü amaca aykırılık ölçütü ile kamu yararı ölçütü kullanılmıştır (Yayla, 1964:202; Azrak, 1985:18).

İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olduğu kuralı [ise], ilk kez 1961 Anayasası ile kabul edilmiş ve Anayasanın 114. maddesinde "*[i]darenin hiçbir eylem ve işlemi hiçbir halde, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz*" kuralı getirilerek yasamanın yargı yolunu kapayan kanun çıkarılması önlenmek istenmiştir. Bu dönemde de Danıştay yine 1961 öncesi içtihatlarını sürdürmüş, amacın hukuka uygunluğu, kamu yararı, hizmet yararı, hizmet gerekleri gibi kavramlar kullanarak idarenin yerindelik alanını denetlemiştir (Çağlayan, 2003:182; Azrak, 1985:19). 1971 yılında Anayasanın 114.maddesinde yapılan değişiklikle maddeye "*[y]argı yetkisi, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini sınırlayacak tarzda kullanılamaz*" hükmü eklenmesine rağmen, bu değişiklik Danıştay içtihatlarında bir değişikliğe yol açmamıştır.

1980 müdahalesinin ardından çıkarılan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2.maddesi ikinci fıkrasında da "*[i]dari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler*" hükmüne yer verilmiş, yargı organlarıncı sadece hukuka uygunluk denetimi yapı-

labileceği, kuralı 1982 Anayasası'nın “yargı yolu” başlıklı 125. maddesinin 4.fıkrasında da düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; “[y]argı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez”. Söz konusu maddede 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile “[y]argı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz” denilerek yargı organlarının hiçbir surette yerindelik denetimi yapamayacağı vurgulanmıştır. Değişikliğin genel gerekçesinde yerindelik denetimi ya-sağı ile ilgili bir açıklama yer almaz iken madde gerekçesinde değişikliğin amacına açıkça vurgu yapılmıştır:

*“Öte yandan, 125 inci maddenin dördüncü fıkrasında, yargı yetkisinin, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu; yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemeyeceği hükme bağlanmış ve maddenin gerekçesinde “...yargı organının idarî işlemin yerindeliliğini denetlemeyeceği...” belirtilmiş olmasına rağmen, uygulamada bu hükme uymayacak şekilde yargı kararlarının verildiği görüldüğünden, bu tür uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla, fıkrada yargı yetkisinin, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılmayacağı açıkça vurgulanmıştır. Bu ilkenin Anayasada yer almasının yargı pratiğimizden kaynaklandığı ve önleyici işlevi olacağı açıktır. Yerindelik denetimi, yürütme iktidarının negatif kullanımı anlamına gelir.”<sup>4</sup>. Gerekçeye göre değişikliği nedeni; idari yargı yerlerinin sadece hukukilik denetimi yapmakla kalmayıp Anayasa ve kanunlarla yasaklanmasına rağmen yerindelik denetimi de yapmasıdır. Yargı tarafından verilen bu tür kararlara tepki olarak da yerindelik denetiminin hiçbir surette yargı organları tarafından yapılamayacağı anayasal kural haline getirilerek bu konuda güvence sağlanmak istenmiştir.*

Yerindelik denetimi, idarenin belirli konularda kendisine kanunlarla tanınan takdir yetkisini kamu yararını sağlayacak şekilde etkili kullanması olduğuna göre, yerindelik denetimi yetkisinin kullanılması sonucu idarenin aldığı kararın yargı organları tarafından denetlenmesine izin vermek, idarenin takdiri yerine hakimın takdirini koymak olacaktır. Kaldı ki hakim tarafından verilen kararın da kamu yararını sağlayıp sağlamayacağı kesin değildir (Gözübüyük ve Tan, 2014:536; Günday, 1990:219; Atay, 2008:131). Çünkü daha önce de ifade ettiğimiz üzere bir kararın yerinde olup olmayacağını denetlemek için ölçü normlar yoktur. Yerindelik, idareye takdir yetkisi tanınan alanlarda tamamen risk almak demektir. Bu riskin sonucunda karar ya yerindedir ya da değildir. Ama bu riski alması gereken o sorunla karşı karşıya gelip de sorunun sıkıntılarını en iyi bilen idare olmalıdır, yargı organı değil. Bir başka ifadeyle alınan idari bir kararın hedefine ulaşıp ulaşmadığını ya da verimli olup olmadığını değerlendirmek, sübjektif bir değerlendirme olup kanaatimizce yargı organının işi değildir.

İdare, kanunlarla kendisine tanınan yerindelik denetimi yetkisini kullanırken tamamen serbest değildir. Takdir yetkisi, idarenin keyfi hareket yetkisi değildir. İdare, kendisine tanınan takdir yetkisini de ancak hukuka uygun şekilde kullanabilir ve bu durumda bazı ilkelere uyması gerekir. İdare takdir yet-

<sup>4</sup> <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/2/2-0656.pdf> (Erişim Tarihi: 03.07.2015).



kisini kullanırken; kanunun çizdiği sınırlar içinde kalmalı, eşitlik ilkesine riayet etmeli<sup>5</sup>, yetkiyi kamu yararı amacıyla kullanmalı, kamu hizmeti gereklerine uygun davranmalı, gerekçeli olarak karar vermeli ve yetkinin kullanılabilmesi için özel şartlar öngörülmüşse bunlara da uymalıdır<sup>6</sup> (Gözübüyük ve Tan, 2014:507; Akyılmaz, 1998:37-55; Kalabalık, 1997:197-201). Bu amacı gerçekleştirmeyi sağlayan yargı yerlerince yapılan denetleme, yerindelik denetimi anlamını taşımaz (Atay, 2008:142).

İdarenin bu temel ilkelerle doğrudan ilgili olmayan konularda aldığı teknik kararlar ve tercih ettiği sonuç ise tamamen idarenin yerindelik alanını oluşturmaktadır. Bu durumda yetkinin varlığı, doğru kişiler tarafından kullanılıp kullanılmadığı, konunun hukuki olup olmadığı, şekil ve usul kurallarına uyulup uyulmadığı denetlenebilir ancak, idarenin kamu yararını sağlamak için yaptığı teknik, hukuk dışındaki veriyi değerlendirmesini zorunlu kılan bir hak çatışması söz konusu olmadığı için bu denetimin dışında kalacaktır (Karahanoğulları, 2011:11; Karatepe, 1991:84).

İmar planı değişikliği ile tören alanı olarak belirlenen bir taşınmaz hakkında yapılan kamulaştırma işlemine karşı açılan iptal davasında, idare mahkemesince verilen davanın reddi kararı Danıştay tarafından bozulmuş ve Danıştay bozma kararında şu ifadelere yer vermiştir: *"Tören alanları, bir önem atfedilmiş günlerde sadece o gün için toplanma amaçlı olarak kullanılacak alanlardır. Süreli ve geçici olarak tanımlanabilecek böyle bir ihtiyaç için herhangi bir taşınmazın sürekli olarak imar planında bu amaca tahsis edilmesinde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Aksine bir görüşün, imar planlarının kamu yararı için toprağın korunma ve kullanma dengesini en rasyonel biçimde sağlama fonksiyonu ile örtüşmeyeceği açıktır...Kaldı ki, bu nitelikteki bir ihtiyacın ilgili idarelerce imar planında başka amaçlara ayrılan yerlerin geçici olarak tahsisi suretiyle giderilmesi de mümkündür. Bu itibarla, belirtilen amaçla ayrıca yer ayrılmasına ilişkin imar planında şehircilik ilkelerine, planlama esaslarına ve kamu yararına uyarlık bulunmadığından dava konusu imar planı ve bu plan uyarınca yapılan kamulaştırma işlemi hakkında İdare Mahkemesince yeniden karar verilmesi gerekmektedir".*<sup>7</sup> Danıştay bu kararında idarece tören alanı olarak yer belirlenmesini hukuka uygun bulmuş ancak tören alanı olarak belirlenecek yer için sürekli bir taşınmaz tahsis edilmesi konusundaki idarenin değerlendirmesini kişilerin mülkiyet haklarına haksız müdahale oluşturacağı gerekçesiyle hukuka aykırı bularak, idarenin bu tasarrufunu iptal etmiştir. İptal kararında da sadece hukuka aykırılığı tespit etmekle kalmamış, idarenin istediği sonuca nasıl ulaşabileceğini de kararında göstermiştir.

<sup>5</sup> "...Böylesine subjektif değer yargılarına bağlı olarak kullanılacak takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşmesi muhtemel olduğu gibi, böyle bir uygulama Anayasa'da ifade edilen "kanun önünde eşitlik" ilkesinin ve "kamu hizmetine girme hakkının" ihlali niteliğini taşır." Danıştay 5.D., 13.03.2003, E: 2001/5253, K: 2003/796, <http://www.kanunum.com/arama/?query=2001%2F5253&mm=100%&pageNo=1&altCatID=11:5.%20Daire&startDate=2000-01-01&endDate=2009-12-31&dateType=year#73320> (Erişim Tarihi: 20.04.2016).

<sup>6</sup> Ayrıntılı bilgi için bakınız: Akyılmaz, s.37-55.; Danıştay 11.D., 24.01.2007, E: 2004/5815, K: 2007/461, Kanunum İçtihat ve Mevzuat Bilgi Bankası.

<sup>7</sup> Danıştay 6.D., 24.02.2006, E: 2004/926, K: 2006/762, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet> (Erişim Tarihi: 25.06.2015).

Danıştay'ın yerindelik denetimi konusunda vermiş olduğu kararlar incelendiğinde; idarenin takdir yetkisine dayanarak aldığı kararlar üzerinde belli sınırlar içinde yerindelik denetimi yaptığı görölmektedir. Yüksek Mahkemenin, kararlarında idarenin söz konusu yetkisini kullanarak aldığı kararlar üzerinde, yetkinin mutlak bir serbestlik olmadığı, sınırsız olmadığı, kamu yararıyla ve hizmet gerekleriyle sınırlandırıldığı<sup>8</sup>, amacı dışında ve keyfi kullanılamayacağı<sup>9</sup>, geçerli nedenlere dayanmak zorunda olduğu<sup>10</sup>, bu nedenlerin de idarenin takdir ettiği sonuç için yeterli olması gerektiği gibi ilkelere dayanarak etkili bir yerindelik denetimi gerçekleştirdiği söylenebilir (Karahanoğulları, 2011:12; Yokuş, 1997-1998:201).

İdarenin yerindelik denetimi yetkisini kullanırken sahip olduğu seçeneklerin hukuka uygun olması gerekir. Bu seçeneklerin hukuka uygun olup olmadığı yargı organınca denetlenebilirken, idarenin bunlar arasında yaptığı seçim yetkisi, yargının denetim alanı dışında kalmalıdır.

Diğer yandan idarenin yerindelik alanı içinde karar alması, belirli bir sebebe ya da sebeplere dayanmak zorundadır ve idare de dayandığı bu sebepleri kararında göstermelidir. İdarenin teknik değerlendirme sonucu aldığı yerindelik kararı, teknik değerlendirmeye ilişkin verilerin sunulması koşuluyla, hukukilik denetimi yapmakla yükümlü yargının denetimi dışında kalır. İdarenin yaptığı seçimde dayandığı verileri göstermesi gerekir. Göstermezse, o zaman bu karar sebepsiz kaldığı için idare serbest karar alma yetkisini hukuka aykırı kullanmış olur ve yargı tarafından bu tür kararlar denetlenir<sup>11</sup>.

Türk hukuk sisteminde idarenin yerindelik alanının denetimi konusu yargı içtihatları ve mevzuat açısından farklılık arz etmektedir. İdari yargı organlarının denetim sırasında, hukuka uygunluğun araştırılmasında nereye kadar gidebilecekleri, nereden sonrasının yerindelik denetimine girdiği önemli bir sorundur (Oytan, 1990:149). Söz konusu sorun nedeniyle, Yargı kararları arasında da birlik sağlanamamıştır. Danıştay, idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak şekilde karar verilemeyeceğini, bir başka ifadeyle yerindelik deneti-

<sup>8</sup>Anılan maddelerle memurların sınıflarının da değiştirilmesi suretiyle naklen atanmaları konusunda idareye takdir yetkisi tanındığı açık olup bu yetkinin ancak kamu yararı ve hizmet gerekleri göz ardı edilerek kullanıldığının kanıtlanması ya da idari yargı merciince saptanması halinde, sözü edilen bu durumun dava konusu idari işlemin sebep ve maksat yönlerinden hukuka aykırılığı nedeniyle iptalini gerektireceği yerleşmiş yargısal içtihatlarla kabul edilmiş bulunmaktadır" (Danıştay 5.D., 17.05.1999, E: 1997/1899, K: 1999/1526, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismissiDokumanAraServlet>), (Erişim Tarihi: 28.06.2015); "... İdareye bu konuda tanınmış olan takdir yetkisinin ancak kamu yararı ve hizmet gerekleri göz ardı edilerek kullanıldığının kanıtlanması ya da idari yargı merciince saptanması halinde, dava konusu idari işlemin neden ve amaç yönlerinden hukuka aykırılığı nedeniyle iptalini gerektireceği yerleşmiş içtihatlarla kabul edilmiş bulunmaktadır." Danıştay İDDK, 25.10.2007, E: 2004/2505; K: 2007/2225, Kazancı İçtihat Bankası.

<sup>9</sup> Danıştay 8.D., 01.07.1982, E: 1981/2049, K: 1982/974, Danıştay Dergisi, Yıl:13, Sayı: 50-51, 1983, ss. 352-353; Danıştay 12.D., 31.01.2011, E: 2010/6880, K: 2011/394, Erişim: [http://www.kanunum.com/YargK/2010-6880/12-Daire-2010-6880-E,-2011-394-K,-31012011-T\\_xxxvid2264150#.VxdTB\\_mLRD8](http://www.kanunum.com/YargK/2010-6880/12-Daire-2010-6880-E,-2011-394-K,-31012011-T_xxxvid2264150#.VxdTB_mLRD8) (Erişim Tarihi: 20.07.2015).

<sup>10</sup> Danıştay 5.D., 10.05.1984, E: 1980/492, K: 1984/2185 (ÇAĞLAYAN, 2003:185); Danıştay 5.D., 10.12.1997, E: 1997/1422, K: 1997/2952 (ÇAĞLAYAN, 2003:185); Danıştay 10.D., 06.11.1997, E: 1996/2993, K: 1997/4168, Kazancı İçtihat Bankası.

<sup>11</sup> Danıştay 8.D., 21.10.2005, E: 2005/1680, K: 2005/4184; Danıştay 10.D., 05.07.2005, E: 1999/474, K: 2005/3949 Kanunum İçtihat ve Mevzuat Bilgi Bankası.

mi yapılamayacağını genel olarak kabul etmekle birlikte<sup>12</sup> yüksek mahkemenin yerindelik denetimi yapar nitelikte, aksi yönde kararları da mevcuttur. Özellikle sınavlarda verilen notlar ile bilimsel alanlarda yapılan jüri değerlendirmelerinin denetimi önemli bir sorun oluşturmaktadır. Bu hususlarda idari yargı yerlerinin verdiği birçok kararda yerindelik denetimi yaptığı görülmektedir<sup>13</sup>.

Hukukumuzdaki tüm anayasal ve yasal sınırlamalara rağmen yargı organları tarafından idarenin takdir yetkisinin etkili bir şekilde denetlenmekte olduğu ve yerindelik denetimi de yapıldığı görülmektedir. Yargı içtihatları incelendiğinde idarenin almış olduğu kararlar üzerinde Kara Avrupası Hukuk sisteminde olduğu gibi yoğun bir denetim yapıldığı görülmektedir.

Mevzuatımız incelendiğinde ise 1982 Anayasasının ilk hali ve İdare Yargılama Usulü Kanunundaki düzenlemelerle bu yoğunluk azaltılmak istenmiş özellikle Anayasamızda 2010 yılında yapılan değişiklikle mahkemelerin hiçbir şekilde yerindelik denetimi yapamayacakları belirtilerek bu konudaki anayasal ve kanuni düzenlemeler ile yerindelik denetimi, Anglo-Sakson Hukuk Sistemine doğru evrilmeye çalışılmıştır.

#### **4. SAYIŞTAY YAPILARI VE KURAMDA PERFORMANS DENETİMİ**

Yukarıda bahsedilen ve yerindelik denetiminde ortaya çıkan Kıta Avrupası - Anglo Sakson yaklaşımı ayrımları ister istemez mali denetim süreçleri ile denetim kurumlarının farklı şekilde örgütlenmelerini de beraberinde getirmiştir. Buna karşılık Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) bünyesinde, bu farklılıklar pek dikkate alınmadan, denetim standartları ve rehberleri geliştirilerek mevzuatımıza da girmiş olan bir tür "uluslararası denetim standartları" bütünü oluşturulmaktadır. Örneğin, Türkiye, Anglo-Sakson denetim sistemine yaklaşıma gayret ederken, Anglo-Sakson sisteminin önder ülkesi olarak Amerika Birleşik Devletleri de Kıta Avrupasının bazı tekniklerinden esinlenmektedir (Apan, 2011:11). Ancak aşağıda da ortaya konduğu gibi, Anglo-Sakson devlet, iktisat ve hukuk geleneğinin yoğun izlerini taşıyan bu standartların Türkiye gibi ülkelerde uygulanmaya konması, bazı uyum sorunlarını gün yüzüne çıkarmaktadır.

##### **4.1. Sayıştay Yapıları**

Denetimin nasıl olması gerektiği ile ilgili dünyada farklı örnekler vardır. Yönetim sürecinin son aşaması olarak denetim de temel olarak Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson geleneklerinin etkisi altındadır. Fransa'da Napolyon zamanında geliştirilen kanunlar Kıta Avrupası yönetim sistemi geleneği olarak zaman içinde biçimlenmiş ve Anglo-Sakson sistemi ile birlikte (Alman yönetim sistemi sayılmazsa) tüm dünyayı etkisi altına alan 2 temel yönetim sistemi olarak kabul edilmiştir (Apan, 2011:10). Esasen "denetim" olgusunun öncüsü olanlar ve bu alanı geliştirenler de zaten Avrupalılardır. "Denetim" kavramı Birleşik Kral-

<sup>12</sup> Danıştay 6.D., 21.04.2006, E: 2004/1613, K: 2006/2164, Kazancı İçtihat Bankası; Danıştay 5.D., 23.11.1987, E: 1987/2389, K: 1987/1620, Danıştay Dergisi, S: 70-71, s.255vd.; Danıştay 10.D., 06.11.2000, E: 1998/5208, K: 2000/5466, Kazancı İçtihat Bankası.

<sup>13</sup> Ankara 3.İdare Mahkemesi, 25.05.1989, E: 1987/812, K: 1989/796 (Gözübüyük ve Tan:2014, 525).

lık'ta Kraliçe I. Elizabeth döneminde, kamu harcamalarını kontrol eden Hazine görevlisine (Exchequer) 1559 yılında "Denetçi" (Auditor) unvanı verilmesiyle kullanılmaya başlanmıştır (Gheorghiu, 2012:169). Bununla birlikte AB'nin kendi Sayıştay (ECA- European Court of Auditors) burada ilginç bir görünüm arz eder. Her ne kadar adı "mahkeme" olsa da "yargısal bir fonksiyon icra etmemekte, ancak kararları AB Komisyonu kararlarına esas teşkil etmektedir" (Gheorghiu, 2012:169-170).

Sayıştaylar, örgütlenme biçimi olarak "ofis tipi" ve "yargı tipi" sayıştaylar olmak üzere iki çeşittir (Akyel ve Baş, 2010:376). Genelde Kıta Avrupasında görülen "yargı tipi" olanlar bağımsız olup birer yüksek mahkeme yapısı taşıdıklarından hesap yargılaması yapabilirken, daha çok Anglo-Sakson geleneğinin birer yansımaları olarak ABD, Kanada ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde görülen "ofis tipi" olanlar, genelde hükümet hiyerarsisi içerisinde idareye bağlı veya yarı-özerk olarak faaliyet gösterirler ve yargılama yapmazlar. Lâkin bu statüleri, taraflı oldukları ve objektif denetim yapamayacakları anlamına gelmez. Örneğin ABD Sayıştay (General Accountability Office-GAO) 2011 yılı denetim standartlarına göre "denetimler; denetimin türüne ve kapsamına bağlı olarak; kamu yönetiminin performansının veya hükümet politikaları, programları veya faaliyetlerinin maliyetlerinin; bağımsız, objektif, partizan olmayan bir değerlendirmesini ortaya koyar" (GAO, 2011:4).

Anglo-Sakson gelenekte Sayıştay'ın hiçbir şekilde yargılama yetkisi yoktur. Sayıştay çoğunlukla parlamento adına denetim, danışma ve aynı zamanda kamuoyunu aydınlatma işlevi görmektedir. Kıta Avrupasında ise tüm ülkelerde geçerli olmamakla birlikte, Sayıştay, performans denetiminin yanı sıra hesap yargılaması da yapan bir yargı merciidir. Diğer bir deyişle Sayıştay'ın yargılama yapması Kıta Avrupasına has bir özellik olarak kendini göstermektedir.

Avrupa'da dört temel yüksek denetim kurumu türü vardır. Bunlar yargısal işlevler üstlenen ve "court" (mahkeme) olarak adlandırılan (Fransa, Belçika, Lüksemburg, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan Sayıştayları), kurul eliyle yönetilip yargısal yetkisi bulunmayan (Almanya, Lüksemburg, Slovakya, Hollanda, Çek Cumhuriyeti ve Avrupa Birliği Sayıştayları), Genel Denetçi tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisleri (İngiltere, İrlanda ve Danimarka, Macaristan, Litvanya, Letonya, Polonya, Malta, Estonya, İsveç ve Finlandiya Sayıştayları) ve Hükümet yapısı içinde yer alan, Genel Denetçi tarafından yönetilen denetim ofisi türleridir (Avusturya ve Slovenya Sayıştayları). Bunlara ek olarak Avusturya Sayıştay, bir Başkan tarafından yönetilen ve merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim yapan farklı bir model oluşturmaktadır (Köse, 2007:104-105).

Sayıştaylara performans denetimi yapma yetki ve görevinin verilmesi ise 1980'li yıllara denk gelmektedir. 1977 yılında INTOSAI'nin önemli tavsiye kararlarının alındığı Lima Deklarasyonu'nda performans denetiminin türü ve niteliği tanımlanmış, 1986 yılında Sydney'de gerçekleştirilen 12 nci Kongrede ise performans denetiminin amaçları açıklanmıştır (Candan, 2007: 61).

Yunanistan ve Lüksemburg gibi kimi ülkeler dışında Avrupa'nın yüksek denetim kurumları genellikle performans denetimi yapma yetkisine sahiptirler. Yüksek denetim kurumlarının çoğunda, özellikle İtalya, İspanya ve Belçika'da bu yetki yenidir, İrlanda ve İngiltere'de ise 1993 ve 1983'te bu tür denetim için açık yetki tanınmıştır. Ancak bu iki ülkede geçen yüzyıldan itibaren bu tür çalışmaların tali nitelikte yapılageldiği bilinmektedir. Bazı yüksek denetim kurumlarında da performans denetiminin çok eski bir geçmişi bulunmaktadır. Örneğin Alman Sayıştay 19. yüzyıldan beri etkinlik konularına önem verirken,

Finlandiya'daki devlet denetim kuruluşları, denetimlerinde bu tür konulara önemli yer ayırmışlardır (Köse, 2007:113).

#### **4.2. Kuramda Performans Denetimi**

Performans denetimi içerdiği anlamlar çerçevesinde farklı ülkelerde farklı adlarla da kullanılmaktadır. Örneğin Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk Denetimi, Yönetimin Denetimi, Yönelimli Denetim, İşlemsel Denetim, Faaliyet Denetimi, Program Değerlendirmesi gibi kavramlar da performans denetimini ifade etmek üzere kullanıldığı gibi İngiltere'de harcanan paraların karşılığının alınması anlamına gelen "Value for Money", Avustralya'da Verimlilik Denetimi, İsveç'te ise Etkinlik Denetimi kavramları kullanılmaktadır (İlhan, 2011:113-114).

Performans denetimi kısaca; denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Candan, 2007:53). Performans denetimi denince genelde, tanımda geçen anahtar kavramların İngilizcelerinin baş harfleri esas alınarak "meşhur 3E" (economy, efficiency ve effectiveness), yani mali literatürümüzdeki haliyle VET (verimlilik, ekinlik ve tutumluluk) akla gelmektedir. Oysa son zamanlarda buna bir de dördüncü "E" (Environmental Sustainability) eklenmektedir ki "çevresel sürdürülebilirlik" olarak ifade edilebilir (Gheorghiu, 2012:167-168). Ancak bu dördüncü "E" ülkemizde mali denetim literatürüne henüz girmiştir ve gerek bilimsel çalışmalara gerekse mevzuata pek yansımamıştır.

Geniş manada performans denetimi ise (mali olmayan işlem ve durumlar dahil) bir kurumun, faaliyetin veya yönetimin performansının/başarısının incelenmesi, değerlendirilmesi ve yetkili mercilere raporlanmasına yönelik olarak yürütülen denetim çalışmalarıdır. Bu denetim sadece amaç ve hedeflere ulaşmadaki başarıyı değil, aynı zamanda verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelere uygunluk yönünden yapılan incelemeleri de içermektedir (Candan, 2007:53).

Performans denetiminin temel amacı, kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıkları konusunda Parlamento'ya bağımsız bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmaktır. Parlamento'nun yanı sıra medya kuruluşlarına ve halka, kamusal kaynakların kullanımı konusunda objektif, bağımsız ve tarafsız bilgi sunmak, kamusal kaynakların makul (rasyonel) kullanımı konusunda güvence sağlamaktır. Bir başka deyişle yürütmenin denetlenmesi alanında yasama organına ve halka sağlıklı değerlendirme yapabilmelerini sağlayacak olanaklar sunmaktır. Performans denetiminin ikinci amacı ise, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ulaşmak için yapılan çalışmaları geliştirmek ve denetlenen kurumlara bu konuda yardımcı olmaktır. Denetlenen kurumlara tasarruf sağlamak veya maliyetleri azaltmak, hizmetleri daha iyi kalitede sunmak, yönetim ve organizasyon süreçlerini geliştirmek ve güçlendirmek, amaçlarına ve hedeflerine maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde ulaşmak için geliştirebilecekleri yöntemleri göstererek veya bu yöntemlere dikkat çekerek, kurumların verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu arttırmaya çalışmak, performans denetiminin temel amaç ve işlevlerindedir (Köse, 2007:74).

Bir kurumun veya programın performans düzeyi bu amaçla geliştirilen performans kriterleri çerçevesinde değerlendirilir ve denetlenir. Faaliyetlerin yürütülmesi, programların gerçekleştirilmesi, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında performans kriterleri esas alınarak ölçüm yapılır. Per-

formansın ölçümünde kullanılan performans kriterleri, performans denetiminin gerçekleştirilmesinde denetim kriteri olarak kullanılır. Denetimde kullanılacak kriterler kurumun görev, amaç ve hedefleriyle bağlantılı olarak söz konusu performans kriterlerinden oluşturulur (Candan, 2007:94).

Geleneksel denetim ile performans değerlendirmesi farklı işlevleri yerine getirmektedir. Geleneksel denetim, kurumların önceden belirlenen kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun hareket edip etmediğini tespit ederken, performans değerlendirmesi kurumun yaptığı faaliyetlerin amaç ve hedeflere ne kadar hizmet ettiği ile kamu hizmetlerinin etkili ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediğini saptamaktadır. Ayrıca geleneksel denetim, denetçi sıfatını haiz bağımsız kişiler tarafından yerine getirilmekte iken performans değerlendirme için böyle bir zorunluluk yoktur. Performans değerlendirmesinin amacı ve işlevi geleneksel denetimden farklı olduğu için değerlendirme yaparken anketler, karşılıklı görüşmeler veya grup tartışmaları gibi geleneksel denetimde pek kullanılmayan farklı yöntemlere de başvurulmaktadır (Yenice, 2006:124). Yine performans denetimleri ekonomi, sosyoloji ve siyaset bilimi gibi bilimlerden yararlanan disiplinlerarası bir niteliğe sahipken, düzenlilik denetimi sadece muhasebeyi baz alır (Demirbaş, 2001:67). İki denetim türü arasındaki farklılık aşağıdaki tablodan da okunabilmektedir:

**Tablo 1:** Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetimi Karşılaştırması

<b>FARKLILAŞMA ALANLARI</b>	<b>Performans Denetimi</b>	<b>Finansal ve Uygunluk/Düzenlilik Denetimi</b>
<b>Amaç</b>	Kaynakların ekonomik, verimli ve etkin kullanıldığını değerlendirir	Finansal işlemlerin yasalılığı ve düzenliliği ile hesapların güvenilirliğini değerlendirir
<b>Odak</b>	Siyasa, program, örgüt, faaliyetler ve yönetim sistemleri	Finansal işlemler, muhasebe ve anahtar kontrol prosedürleri
<b>Akademik Temel</b>	İktisat, siyaset bilimi, sosyoloji vs.	Muhasebe ve hukuk
<b>Yöntemler</b>	Denetimden denetime değişken	Standart format
<b>Denetim Kriterleri</b>	Denetçinin yargısına daha açık Her denetime özgü ayrı kriterler	Denetçinin yargısına daha az açık Her denetim için mevzuat ve kurullarla konmuş standart kriterler
<b>Raporlar</b>	Amaca yönelik özel rapor Yapısı ve içeriği amaçlara göre değişken	Yıllık rapor Az çok standardize edilmiş

**Kaynak:** ECA, 2013:9.

Performans denetimi oldukça ciddi yürütülmelidir. Çünkü her ne kadar denetçilerin denetim yaparken “siyasal alanlara girmemeleri salık verilse de, denetim bulguları politik reflekslere sebebiyet verecek şeyleri içerebilir” (Daujotaitė ve Mačerinskienė, 2008:179). Örneğin, performans denetimi bir kurumun tüm faaliyetlerine yönelik olarak yapılabileceği gibi, muayyen program, faaliyet, proje veya konuya yönelik olarak da ifa edilebilir (Candan, 2007: 63-64) ve bunlar da genelde bir “siyasa” ile bağlantılı konulardır. Özellikle bizim gibi hukuki ve idari sistemi Kıta Avrupası modeline göre şekillendirilmiş ülkelerde bu süreçlerin daha dikkatli yürütülmesi gerekmektedir.

#### 4.3. Performans Denetiminde INTOSAI Standartları

Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak INTOSAI, 2004 yılında ISSAI 3000 (International Standards of Supreme Audit Institutions) kodlu ve “Performans Denetimine Yönelik Olarak INTOSAI'nin Denetim Standartları ve Pratik Deneyimleri Üzerine Temellendirilmiş Standartlar ve Esaslar” (Standards and Guidelines for Performance Auditing Based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience) başlıklı bir rehber yayımlamıştır (buradan itibaren kısaca “Rehber” olarak anılacaktır).

Rehber performans denetimini şöyle tanımlamıştır: “*Performans denetimi, ekonomik duruma dikkate alınarak; devlet teşebbüslerinin, programlarının ve kurumlarının verimlilik ve etkinliklerinin bağımsız olarak sınanması ve -bu şekilde gelişmeye zemin kazandırılmasıdır*” (INTOSAI, 2004:11).

Performans denetimi, normal düzenlilik denetiminden yöntem itibarıyla ayrılmaktadır. Düzenlilik denetiminde önceden belirlenmiş formlarda düzenlenmiş denetim standartları mevcutken, performans denetimi daha esnek ve çok çeşitli değerlendirme yöntemlerini kullanır. Bu açıdan performans denetimi, yasal sınırlar içerisinde, tüm devlet faaliyetlerini farklı perspektiflerden sınamaya tabi tutabilmelidir (INTOSAI, 2004:12)

Rehber'e göre devletin tam denetimi düzenlilik ve performans denetiminden oluşur, ve performans denetimi ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik denetimi ile ilgilenir ve şu üç unsuru kapsar:

- a) Sağlam yönetim ilkeleri, pratikleri ve politikaları ile uyumlu olarak idari faaliyetlerin ekonomiklik denetimi,
- b) Beşeri, finansal ve diğer kaynakların kullanımının verimlilik denetimi,
- c) Denetlenen birimin objektiflik düzeyi bağlamında, performans etkinliğinin denetimi (INTOSAI, 2004:11).

Performans denetimini uygulayacak personel, finansal denetim uygulayacak olanlardan farklı olmalı ve bunlar farklı kariyer altyapısına ve yeteneklere sahip olmalıdır (INTOSAI, 2004:37). Çünkü performans denetiminin temel amacı denetlenen kurumun performansını arttırmak olduğundan, denetçi, kurumun gelişime açık fırsatlarını araştırır ve performansını arttırmak için bulgu ve önerilerde bulunur (Kells ve Hodge, 2011:166).

INTOSAI'ye göre performans denetiminde uyulacak kriterler denetlenen kurumun ilgili mevzuatında yer alanlar olabileceği gibi; denetim, yasama veya yürütme organının kararlaştırdığı kriterler, yahut denetlenen kurumun kendi performans göstergeleri üzerinden, hatta bilimsel temelli olarak veya profesyonel standartlara göre yürütülebilecektir (INTOSAI, 2004:53). Ayrıca yapılan performans denetimi sonucunda önerilerde bulunulabilir, ancak bunlar mantıklı, bilgiye dayalı, değer katan ve uygulanabilir olmalıdır (INTOSAI, 2004:67).

Türkiye’deki performans denetim süreçlerinin bu kriterlere uyumlu olup olmadığı aşağıda ele alınacaktır.

## **5. TÜRKİYE’DE SAYIŞTAY’IN KONUMU VE PERFORMANS DENETİMLERİ**

Ülkemizde, Osmanlı İmparatorluğu 18. yüzyılın sonlarında başlayan reform hareketlerinden son reform dalgasına kadar esasen Kıta Avrupası yönetim sisteminin etkisinde olduğundan denetim sistemimizin örgütlenmesi de aynı doğrultuda olmuştur (Apan, 2011:10). Osmanlı’nın son dönemlerinden itibaren Türkiye de özellikle Fransa’nın yönetim yapısından büyük ölçüde etkilenmiştir ve bu nedenle yönetim yapımızın birçok alanında olduğu gibi mali yönetim alanında da Fransa ile Türkiye arasında temel benzerlikler bulunmaktadır (Köse, 2007:120). Sayıştay’ın konumu ve yapısı ile mali denetim süreçleri de doğal olarak Kıta Avrupası geleneğine has özellikler taşımaktadır. Öte yandan Türk kamu yönetimi son zamanlarda bu yapısından uzaklaşmaya başlamıştır ve Anglo-Sakson denetim sisteminden esinlenerek performans denetimini uygulamaya sokmaya çalışmaktadır (Apan, 2011:11). Bu bağlamda Sayıştay’ın değişen denetimsel konumu ve bunun yasal ve idari anlamları üzerinde durulacaktır.

### **5.1. Sayıştay’ın Kamu Bütçe Hukukundaki Konumu**

Sayıştay, Osmanlı İmparatorluğu’nda “Islahat Hareketleri” diye bilinen yenileşme çabaları meyanında 29 Mayıs 1862 tarihinde Osmanlı mali yaşamının düzenlenmesi devlet gelir ve giderlerinin denetimiyle yıl sonlarında ilgili memurların hesaplarının incelenmesi için yüce mahkeme (Mahkeme-i Kübra) olarak Divan-ı Muhasebat adıyla kurulmuştur (Akyel ve Baş, 2010:374). Zamanla denetim işlevleri çeşitlenmiş ve INTOSAI üyeliği sürecinden sonra uluslararası denetim standartlarının etki alanına girmiştir. Sayıştay’ın bu değişken yargısal ve denetimsel konumu ele alınacaktır. Ancak çalışmanın temel araştırma alanı Sayıştay’ın performans denetimleri olduğu için, bu konular özet olarak verilecektir.

#### **5.1.1. Yargısal Konumu**

Aşağıdaki mevzuat hükümlerinde geçen “hesap yargılaması”, yargılamaya esas rapor”, “yargılama”, “yargılamak”, “hükümlerin kesinliği”, temyiz yolu”, (Danıştay ile) “uyuşmazlık” gibi kavramların varlığı; ayrıca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümlerine atıf yapılması ve son olarak bütçeyi uygulayan memurlarla ilgili cezai hükümlerin, 657 sayılı kanun dışında tutularak yargılama yetkisinin Sayıştay’a verilmesi, Sayıştay’ın açık şekilde bir yargı merci ve mahkeme olduğunu ortaya koymaktadır:

- 1982 Anayasası’nın 164/3 üncü maddesi,
- 6085 sayılı Kanun’un 1, 2, 41/4, 60 ve 61 inci maddeleri,
- 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının “ğ” bendi; 42 nci maddesinin birinci fıkrası.

Esasen 1982 Anayasası hazırlanırken, Sayıştay, Anayasa Komisyonu’na yüksek mahkeme olarak değerlendirilmiş ve Anayasanın Sayıştay’a dair 192. Maddesi şu şekilde düzenlenerek Danışma Meclisi’ne gönderilmiştir (vurgular bize aittir):



“Madde 192 – Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerle, sermayesinin yarısı veya daha fazlası bu dairelerce verilerek kurulan sabit veya döner sermayeli ya da fon şeklindeki idarelerin ve kamu iktisadi teşebbüslerinin gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli **ilk ve son derece hesap mahkemesidir**.

Sayıştay, denetimini **hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik** ilkelerine göre yapar.

**Mahalli idarelerle KİT'lerin** Sayıştayca denetim usul ve esasları bunların yapıları ve faaliyet tarzları gösterilmek suretiyle kanunla düzenlenir.

Sayıştay dairelerince hesap ve işlemleri sonucu ilgilileri hakkında verilen hukuki sorumluluk kararları, Sayıştay **Temyiz** Kurulunca temyizen incelenerek **kesin ve nihai hükme bağlanır**.

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim ve yargılama usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, **başkan ve üyelerinin teminatı** kanunla düzenlenir”.

Görüldüğü üzere, Anayasa Komisyonu Sayıştay'ı gayet açık ve net bir şekilde; başkan ve üyeleri teminat altında olan (burada teminattan kastın “yargıç teminatı” olduğu açıktır), gerçekleştirdiği hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik denetimleri sonucunda ilgililer hakkında kesin ve nihai hükümler veren, gerektiğinde kendi kararları hakkında temyiz mercii de olan bir ilk ve son derece mahkemesi; olarak tanımlamış ve bu yaklaşımını ilgili maddede güçlü bir şekilde vurgulamıştır.

Anayasa metni Danışma Meclisine geldiğinde, Sayıştay'ın yukarıda vurgulanan konumu ile ilgili gerek lehte gerekse aleyhte görüşler bildirilmiş; bu tartışmalara rağmen, Danışma Meclisinden geçen metinde de Sayıştay “Yargı” bölümünde ve “Yüksek Mahkemeler” arasında sayılmıştır. Ancak Danışma Meclisinde KİT'ler Sayıştay denetimi dışına çıkarılmış, ve ayrıca “iktisadilik, verimlilik ve yerindelik” denetimine ilişkin hükümler de metinden çıkarılarak, denetimin usul ve esaslarının kanunla belirtileceği ifade edilmiştir. Anayasa tasarısı, Sayıştay'ın yetkilerinin turpanlandığı bu haliyle Milli Güvenlik Konseyi'ne (MGK) sunulmuştur.

MGK de kendisine gelen bu tasarıda önemli değişiklikler yapmış, Anayasaya girecek son şeklini vermiştir. Sayıştay yargı bölümünde yer almasına rağmen yüksek mahkemeler arasından çıkartılmış, “ilk ve son derece mahkemesidir” ibaresi ile mahalli idarelerin denetimin düzenleyen fıkrağa yer verilmemiştir. “Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır” hükmü ile “[b]u kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz” hükmü yeni bir düzenleme olarak metne girmiştir (Akdağ, 1997:159).

Sayıştay'ın yargısal konumu ile ilgili tartışmalar da bu bağlamda ortaya çıkmıştır. 832 Sayılı mülga Sayıştay Kanunu'nun 45 inci maddesinin son fıkrasında yer alan “Sayıştay'ca verilen ilâmlar aleyhine Danıştay'a başvurulamaz” hükmü de, 1961 Anayasasında buna yönelik bir hüküm olmadığından, sürekli münakaşa konusu olmaktaydı. Doğal olarak, kamu zararı yönünde, yahut zimmete yönelik hüküm veren Sayıştay ilâmları, muhatap olan memurlarca Danıştay aracılığıyla Anayasa Mahkemesine götürülmekte ve 832 sayılı Kanun'un 45 inci maddesinin mezkur fıkrasının iptali istenmekteydi. Anayasa mahkemesi ilk dört davada direnmiş, ancak beşinci davada nihayet bahsi ge-

çen hükmü iptal etmiştir (Anayasa Mahkemesinin 06/03/1973 tarih ve E. 1972/56, K. 1973 /11 sayılı kararı ile) (Akdağ, 1997: 171). 1982 Anayasası ise 160 ıncı maddesinin ilk iki fıkrasında “Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır” ifadelerine yer vererek ve bir bakıma bir orta yol bularak bu tartışmalara son vermeye niyetlenmiştir. Ancak yine de tartışmalar son bulmamış ve konu çeşitli kereler Anayasa Mahkemesi’nin önüne gelmiştir. Anayasa mahkemesi verdiği kararlarda, Sayıştay’ın çeşitli nedenlerle, bir yüksek mahkeme olmadığını tekrarlayıp durmuştur. 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 45. maddesinin “Sayıştaya verilen ilâmlar aleyhine Danıştay’a başvurulamaz” şeklindeki son fıkrası hükmü çeşitli vesilelerle Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine götürülmüştür. Yüksek Mahkemenin konuya ilişkin beş kararından dördü anılan hükmün Anayasaya aykırı olmadığı, son karar ise Anayasaya aykırı olduğu yolundadır. Bu kararlar şunlardır (Akyel ve Baş, 2010: 378):

- a) 16/01/1969 gün ve E.67/19, K. 69/6 sayılı Karar (14/04/1970 gün ve 13471 sayılı Resmi Gazete),
- b) 16/01/1969 gün ve E. 67/19, K. 69/6 sayılı Karar (17/04/1970 gün ve 13474 sayılı Resmi Gazete),
- c) 10/06/1971 gün ve E. 71/24, K. 71/55 sayılı Karar (27/04/1972 gün ve 14171 sayılı Resmi Gazete),
- d) 17/10/1972 gün ve E. 72/20, K.72/55 sayılı Karar (30/04/1973 gün ve 14522 sayılı Resmi Gazete),
- e) 06/03/1973 gün ve E. 72/56, K. 73/11 sayılı Karar (09/11/1973 gün ve 14707 sayılı Resmi Gazete).

Bu kararların özünü ise Sayıştay’ın esasen bir denetim organı olduğu; 832 sayılı Kanun’da geçen “yargılama” hükmü”, “temyiz”, içtihadı birleştirme” ve “ilâm” gibi kavramların geçmiş olmasının Sayıştay’ın işlevinin yargısal nitelikte olduğunu göstermeyeceği; Anayasaya göre yargı yetkisinin ancak Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılabilmesi, Sayıştay’ın ise sadece TBMM adına denetim yaptığı; Sayıştay ilamları, bunlara itiraz edilmesi ve üst inceleme yapılmasına ilişkin kararların Sayıştay’ca verilmesinin yargının temeli olan sav, savunma ve karar süreçlerine aykırı olduğu, bu tür uyumsuzluk çözümlerinin tarafların varlığına dayanan birer “dava” gibi değerlendirilemeyeceği; Sayıştay memurlarına tanınan bir nevi “özel bir tür yüksek memur güvencesi” ile yargıç teminatının birbirinden farklı konular olduğu; Sayıştay kararlarının kesin olmasının O’nu bir yüksek mahkeme yapmaya yetmeyeceği, çünkü YAŞ ve HSYK gibi kurumların idari kararlarının da kesin olduğu, ancak bunların yüksek mahkeme sayılmadığı (Akdağ, 1997: 175-176) gibi gerekçeler oluşturmuştur.

Bu konudaki karşıt bir görüş ise şöyledir: 1961 Anayasasında Anayasa Mahkemesinin kendisi de yüksek mahkemeler altında yer almamıştır. Ancak bu AYM’nin bir yüksek mahkeme olduğu gerçeğini değiştirmez. Ayrıca 1961 ve 1982 Anayasalarının Sayıştay ile ilgili maddelerinde ortak olan şöyle bir hüküm vardır: “Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin [1982 Anayasasında: mer-

kezi 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”.

Görüldüğü gibi her iki Anayasa açısından da Sayıştay'ın üç temel görevi söz konusudur:

- a) Bahsedilen türden bütçelere sahip idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek,
- b) Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak,
- c) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak.

Akdağ'a göre (1997: 177) “[g]örüldüğü gibi bunlardan ilk ikisi, Anayasanın kendisi tarafından verilmiş ve düzenlenmiş görevlerdir. Madde metninden de açıkça görüleceği gibi Anayasa, Sayıştaya yalnız denetim konusunu TBMM adına yapma görevi vermiştir. Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevine ilişkin hükmü (TBMM adına) deyiminin dışında bırakılmıştır. Zira 160. Maddede yer alan bütün görevlerin TBMM adına yapılması öngörülseydi ‘TBMM adına’ sözü maddenin baş tarafına konulur ve istenilen anlam ona göre sağlanırdı”. Akdağ'a göre (1997: 178) bu bağlamda Sayıştay'ın Türk Milleti adına değil yalnızca TBMM adına kesin hüküm verdiği yönündeki tez de geçersiz olmaktadır, çünkü Sayıştay “kesin hükme bağlama görevini yerine getirirken TBMM adına denetim yapan bir kurum olmasına rağmen bağımsız bir şekilde yerine getirir”.

AYM de 2/04/2013 tarih ve 28606 sayılı RG'de yayımlanan ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararında bu tezi destekleyecek biçimde şu ifadelerle yer vermiştir:

*“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.*

...

*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”.*

Bu durum 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu'na da yansımıştır. Kanununun Amaç ve Kapsam başlıklı birinci maddesinde [vurgular bize ait] “[b]u Kanunun amacı; ... 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**, sorumluların **hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını** ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştayın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve **hesap yargılaması usullerini**, ... düzenlemektir”.

Kanun'un “Tanımlar” başlığını ikinci maddesinde ise şu ifadeler yer almaktadır [vurgular bize ait]:

“e) **Hesap yargılaması**: Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını,

f) **Yargılamaya esas rapor**: Sayıştay dairelerince yapılacak yargılamaya esas olmak üzere, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen raporu,

...  
ifade eder”.

Yine 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının “ğ” bendinde “[h]esap yargılaması: Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını” [ifade eder] biçiminde Sayıştay’ın “yargılama” işlevine bir vurgu söz konusudur.

Aynı Yönetmeliğin “Yargılamaya esas rapor” başlıklı 42 nci maddesinin birinci fıkrasında da “Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir. Düzenlenen yargılamaya esas raporlar ilgili mali yılı takip eden yılın en geç kasım ayı sonuna kadar Başkanlığa sunulur” ifadesiyle bu durum ayrıca tescil edilmiştir.

Hemen belirtelim ki 1982 Anayasasında ve 832 sayılı eski Sayıştay Kanununda “hesap yargılaması” ifadesi sadece birer kere geçmektedir (buna karşılık 832 sayılı Kanun’un birçok maddesinde “yargılama” ve “yargılamak” ifadeleri kullanılmıştır) ve ilginç biçimde Anayasa (164/3) ve yasada (81/2) noktasına virgülene kadar aynı cümleler kullanılmıştır (vurgular bize ait): “*Kesinhesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve **hesap yargılamasını** önlemez ve bunların karara bağlanmadığı anlamına gelmez*”.

Oysa 6085 sayılı yasada da (41/4) aynı cümlelere yer verilmiş olmakla birlikte, yukarıda görüldüğü gibi, hesap yargılamasından ve bu yargılamaya esas rapordan ne anlaşılması gerektiği de ortaya konarak bu kavramlar açıkça tanımlanmıştır. Kanun bununla da yetinmemiş ve toplam üç bölümden oluşan “Hesap Yargılaması” başlıklı bir de kısım açmıştır. Bu kısımda yargılama, ilam, itiraz ve temyiz süreçlerinin nasıl gerçekleştirileceği açık biçimde ortaya konmaktadır.

Burada 6085 sayılı Kanun'un 60 ıncı ve 61 inci maddelerine dikkat edilmesi gerekmektedir, çünkü bu maddeler, yukarıda ortaya konan "hükümlerin kesinliği", "idari karar", "temyiz yolu" gibi konular bağlamında yargı işlevinin mevcut olup olmadığı tartışmasına yepyeni bir boyut kazandırmıştır. 60 ıncı maddede Anayasada (160/2) yer alan "Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır" hükmüne istinaden, "... 52 nci maddede belirtilen ilgililerin 56 ncı maddedeki esas ve usuller dairesinde başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyumsuzluk Danıştay kararı doğrultusunda giderilir" denmektedir. Asıl farklılık yaratan ifade ise ikinci fıkrada yer alan "Uyumsuzluğun bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı 52 nci maddede belirtilen ilgililerce Danıştay'a başvurulduğu takdirde, bu hususa ilişkin Danıştay kararına uyulur" hükmüdür. Bu hükümlerle Sayıştay'ın yargılama yapan bir mahkeme olduğu adeta tescillenmekte (çünkü yargılamada "uyumsuzluk" ancak mahkemeler arasında olabilen bir durumdur), ancak denge Danıştay lehine bozulmaktadır. Çünkü normalde iki mahkeme arasındaki uyumsuzluğun çözüm yeri Uyuşmazlık Mahkemesidir. Oysa burada Danıştay kararı muteber sayılarak Sayıştay'ın konumu zayıflatılmıştır.

Bu tezi destekleyen gelişmelerden biri de AYM'nin 2/04/2013 tarih ve 28606 sayılı RG'de yayımlanan ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararının "IV. ESASIN İNCELENMESİ" başlığı altında ortaya konan şu ifadelerdir:

*"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 alınacağına öngörölmüş 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".*

AYM, 6.03.2014 tarihli ve 28933 sayılı RG'de yayımlanan E.:2011/21 K.:2013/36 sayılı Kararında da " [b]ütün bu açıklamalar ve Anayasa Mahkemesi'nin 27.12.2012 günlü, E.2012/102, K.2012/207 sayılı kararı da dikkate alındığında Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştirdiği ve bu çerçevede verdiği kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olup, bu kararlarına karşı yargı organları dâhil hiçbir makam ve merciye başvurma olanağının bulunmadığı ve yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır" hükmüyle Sayıştay'ın yargısal faaliyet yürüten bir yargı organı olduğunu tekrardan vurgulamıştır.

6085 sayılı Kanun'un 61. Maddesi ise "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağı haller" başlığını taşımaktadır. Buna göre, "[b]u Kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır". Takdir edilecektir ki, hükümden de anlaşılacağı üzere, usul muhakeme kanunlarını ancak mahkemeler uygulayabileceklerdir. Sayıştay'ın bu muhakeme kanununu uygulayacak olmasının öngörülmesi de, bir "mahkeme" olduğu ve "yargılama" yaptığı gerçeğini bir kez daha ortaya konmuştur.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 2670 sayılı Kanunla değişik 12. maddesinde de "[d]evlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır. Zararların ödetilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır..." biçiminde ifade edilmiş bulunmaktadır. Memurlar için kabul edilen bu sistem, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu döneminde sayman, tahakkuk memuru, ikinci derecede ita amiri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi gibi Sayıştay yargısına tabi olan sorumlu memurların hesap ve işlemleri dolayısıyla idareye verdikleri zararların tazmininde uygulanmamaktadır. Bizde, anılan sorumlu memurlar için, Sayıştay tarafından belirlenen ayrı bir sorumluluk sistemi kabul edilmiştir. (Akyel ve Baş, 2010:381). Harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi gibi bütçe işlemlerinin oluşmasında katkıda bulunan sorumlu memurların idareye verdikleri zararlardan dolayı sorumlulukları Sayıştayca saptanmaktadır (Akyel ve Baş, 2010:382).

Esasen, ülkemizde Sayıştay, Fransız modelinden esinlenerek kurulduğu tarihten beri yargı yetkisiyle donatılarak, mali işlemleri yapan kamu görevlilerinin sorumluluklarını saptaya gelmiştir (Akyel ve Baş, 2010:386). Yukarıda zikredilen mevzuat hükümleri ve AYM kararları ile de Sayıştay'ın bu yargısal konumu ve bir mahkeme olma durumu vurgulanmış olmaktadır.

Sayıştay'ın genel geçer anlamda bir yargı organı olup olmadığı sorusunun cevabı kolay değildir. Çünkü Sayıştay her ne kadar "Yargı" başlığı altında yer almışsa da, bazı açılardan klasik yargı organlarından ayrılır: Öncelikle klasik yargı organlarında hakim ve savcıların teminatı Anayasa kaynaklıdır. Sayıştay başkan ve üyelerinin teminatları ise kendi kanunları icabıdır. Ayrıca Anayasanın yargıya yönelik duruşmaların açık olacağı gibi bazı hükümler Sayıştay'a uygulanmamaktadır. Yine Danıştay, Yargıtay gibi alt (veya yerel) mahkemeleri de yoktur (Akdağ, 1997:169). Buna karşılık, bu farklı özellikler Sayıştay'ın "idare hukuku çerçevesinde" veya "idare ile ilgili" bir yargı merci olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Sayıştay burada (Danıştay'ın karar üstünlüğü ile birlikte dikkate alındığında) idare hukuku çerçevesinde genel geçer değil, tersine "sui-jeneris bir alt idare mahkemesidir" demek en geçerli yorum gibi görünmektedir.

### 5.1.2. Denetimsel Konumu

Cumhuriyet dönemi Türk Anayasalarının hiçbirinde Sayıştay'ın gerçekleştireceği denetimlerin içeriğine yönelik bir hüküm yer almamıştır. Sadece denetimin kurumsal sınırları ile Genel Uygunluk Bildirimi ve Kesin Hesap Kanunlarına ilişkin bazı süre sınırlamaları getirilmiştir. Denetimin şekli ile ilgili konuların "kanun ile düzenleneceği" de 1924 Anayasası'ndan itibaren hükme bağlanmıştır.

1982 Anayasasının 160 ıncı maddesinde de, denetim usullerinin kanunla düzenleneceği ifade edilmektedir. Bahsedilen kanun 19/12/2010 tarihli ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunudur.

1982 Anayasası denetimin şeklini, içeriğini ve usullerini kanuna bıraktığına göre, ilgili mevzuatta denetim ile ilgili hükümlere bakmak gerekmektedir.

Bu meyanda, Sayıştay denetimlerini, şu mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütür:

- a) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
- b) 6085 sayılı Sayıştay Kanunu,
- c) 17 Aralık 2011 tarihli ve 28145 sayılı RG'de yayımlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliği (SDY),
- d) 17 Aralık 2011 tarihli ve 28145 sayılı RG'de yayımlanan Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi Ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul Ve Esaslar,
- e) Sayıştay Denetim Rehberleri (örn. Düzenlilik Denetimi Rehberi, Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberi, Performans Denetimi Rehberi vd.).

Sayıştay, Anayasa ve bu Kanun çerçevesinde gerçekleştirdiği dış denetimin sonuçlarını, hazırladığı “Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda” ortaya koymaktadır (5018/42, 68; 6085/38,).

KİT'lerin denetimi konusundaki görevleri Anayasanın 165 inci maddesi ile 6085 sayılı Kanunun 4 üncü ve 43 üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Sayıştay ayrıca siyasi partilerin mali denetiminde de Anayasa Mahkemesine yardımcı olmakla görevlidir (AY-69).

Sayıştay kamu payının yüzde elliden fazla olduğu her türlü ortaklığı; kamu hesaplarını, kaynaklarını, [iktisadi-mali] faaliyetlerini, fonları, iç ve dış borçlanma ve itfa işlemleri ile hazine garantilerini, yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler (6085/4).

Sayıştay'ın denetim görevleri bununla da sınırlı değildir. İdare kesin hesapları ile Maliye Bakanlığınca hazırlanan Kesin Hesap Kanununu karşılaştırarak hazırladığı “Genel Uygunluk Bildirimini” TBMM'ne sunar (AY/164; 6085/5, 41; 5018/42, 43).

Kurumların faaliyet raporları ile Maliye Bakanlığının bu raporlara dayalı olarak hazırladığı “Genel Faaliyet Raporunu” karşılaştırıp “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporunu” TBMM'ye sunar (6085/38, 39).

Yine Maliye Bakanlığının hazırlamakla yükümlü olduğu mali istatistikleri denetleyerek bir “Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu” hazırlar (6085/40).

## **5.2. 6085 Sayılı Kanun Öncesi “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik” Denetimi**

Önceki 832 sayılı Sayıştay Kanunu yıllar boyu yalnızca yasal denetim veya hukuki denetim ile yetinmiştir. Yani Sayıştay, harcamacı kurumları denetlerken, kamu kaynağını etkin ve verimli kullanıp kullanmadıklarıyla ilgilenmeden, sadece harcamaların ve gelir tahsilatının bütçe kanunu ve ilgili mevzuatta yeri olup olmadığına bakarak denetimlerini gerçekleştirmiş ve raporlarını buna yönelik olarak hazırlamıştır.

Buna karşılık 04.07.1996 tarih ve 22686 sayılı RG'de yayımlanan 4149 sayılı “832 Sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun” ile, 832 Sayılı Kanuna, “Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi” başlıklı bir “Ek Madde 10” eklenmiştir. Bu maddede (vurgular bize ait) “*Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir*” denmiştir. Bu hükümlerle birlikte, yasal açıdan ilk kez, performans denetiminin bir

denetim türü olarak Sayıştay'ın görev alanına girdiği ifade edilmektedir (Karahmet, 2010:106; Candan, 2007:215)

Sayıştay, performans denetimine yönelik olarak, 1996 yılında İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (NAO) ile ikili işbirliği projesi geliştirmiştir. Bu ortak proje kapsamında Türkiye'de eğitimler yapılmış ve programa katılan Sayıştay denetçilerinden müteşekkil ekiplerle pilot projeler uygulanmaya konmuştur. Pilot denetim uygulamalarından elde edilen tecrübelerden yararlanılarak performans denetimi metodolojisi oluşturmak ve yaygınlaştırmak amacıyla 1999 yılında Performans Denetimi Grubu oluşturulmuştur. Performans Denetimi Grubu tarafından;

-Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Bakım ve Onarımı,

-Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç ve Tedavi Malzemelerinin Tedariki, Kullanımı,

-Ormanların Tahribi,

konulu performans denetimi çalışmaları da yürütülmüştür. Ayrıca, 2004 yılı sonunda "Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi" ve "E-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetlerin Performansı" konulu iki yeni performans denetimi çalışmasına başlamıştır (Candan, 2007: 217-219). Bu denetimler INTOSAI standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir.

Pilot çalışmalar sonucunda düzenlenen raporlara bakıldığında, başta bir özete (yönetici özeti) yer verildiği, denetimin mahiyeti, kapsamı ve metodolojisinin belirtildiği, denetlenen kurumun görev ve sorumlulukları, konuya ilişkin mevzuat gibi genel bilgilere yer verildiği, daha sonra incelemelerde yapılan bulgulara yer verildiği ve sorunların, yetersizliklerin çözümüne yönelik olarak tavsiyelerde bulunulduğu görülmektedir (Candan, 2007:217).

Her ne kadar Sayıştay, uluslararası standartlar çerçevesinde elinden geldiğince bir tür "performans denetimi" gerçekleştirmeye çalışsa da, mevzuattan kaynaklı yapısal bir uyumsuzluğun ortaya çıktığı görülmektedir. Bilindiği gibi 5018 sayılı Kanun ile Performans Esaslı Bütçe Sistemine geçilmiş ve Sayıştay'ın bundan böyle performans denetimi yapacağı hüküm altına alınmıştır. Oysa 832 sayılı Kanun ek madde 10'da Sayıştay'dan beklenen verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi ile, 5018 sayılı kanunla ortaya konan, performans göstergelerine ve programlarına dayalı bütçe uygulamaları üzerinden gerçekleştirilecek olan performans denetimi aynı şey değildir. Dolayısıyla en kısa zamanda Sayıştay kanununun değiştirilmesi gerekmiştir. Esasen bu değişikliklerin bir kısmı 5018 sayılı yasa ile birlikte gerçekleştirilmiştir, ancak bunların hiçbirisi performans denetimine dair değildir. Hal böyle olunca 2010 yılının sonunda 6085 sayılı Kanun çıkarılarak soruna kökten çözüm aranmıştır.

### 5.3. Sayıştay'ın Performans Denetimi

Mevcut durumda Sayıştay'ın performans denetimi ile ilgili ilginç bir durum oluşmuştur. Yukarıda bahsedildiği gibi, Sayıştay zaten 1996 yılından itibaren 4149 sayılı kanuna istinaden, "performans denetimi" dediği, INTOSAI standartlarına göre yürütülen "VET denetimlerini" yürütmekteydi. Şimdi 5018 sayılı Kanun çerçevesinde 6085 sayılı Kanun ile adıyla bir "performans denetimi" tanımlanınca, Sayıştay bir yandan VET denetimlerini durdurarak bu denetimleri düzenlilik denetiminin içerisinde fiili olarak gerçekleştirmeye, diğer yandan ise VET analizlerini de içerecek biçimde yeni tanımlanan performans dene-



timlerini yapmaya başlamıştır. Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 25 inci maddesinde bahsedilen “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi Rehberi” ise henüz çıkarılamamıştır. Bu bağlamda, performans denetiminin yasal arka planına geçebiliriz.

### **5.3.1. Performans Denetiminin Yasal Altyapısı**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda “performans denetimi” kavramı “performans ölçümü” anlamında kullanmış, bununla beraber, dış denetimin kapsamına kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi de dahil edilmiş, Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetim, düzenlilik denetimi yanında performans ölçümünü ve verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetimini (yani literatürdeki karşılığı ile performans denetimini) kapsayacak şekilde genişletilmiştir (İlhan, 2011:115).

Yukarıda da belirtildiği gibi, 5018 sayılı yasa ile getirilen yeni bütçe sistemi ve denetim anlayışı, 6085 sayılı Kanunun doğumuna yol açmıştır. Bu vesileyle, öncelikle 5018 ve 6085 sayılı kanunlar ile ikincil mevzuatta, yöneticilerin VET sorumluluğu ve VET denetiminin esaslarında bahseden, performans denetimini konu alan veya Sayıştay’ın performans denetimlerini düzenleyen hükümleri burada sıralayacak olursak:

- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: 4/2; 9/6; 48/3; 63/1; 68/2-b
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu: 1/1; 2/1-a,d,n; 35/1-a; 36/1,3
- Sayıştay Denetim Yönetmeliği (SDY): 1-e; 5/1-b,c; 7/3,5; 11/1-a,c; 13/1-c; 14/1-b,c,f; 40/1-c; 57/1-c;
  - o Yönetmeliğin ikinci kısmının üçüncü bölümü (19-23 üncü maddeler) olduğu gibi performans denetimine ayrılmıştır ve “Performans Denetimi” başlığı taşımaktadır.
  - o Yönetmeliğin ikinci kısmının dördüncü bölümü ise (24-29 uncu maddeler) “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi” başlığını taşımakta ve buna yönelik esasları düzenlemektedir.
- Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik,
  - Performans Programı Hazırlama Rehberi,
  - Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik
- Düzenlilik Denetimi Rehberi (DDR)
- Bilişim Sistemleri Denetim Rehberi
- Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberi
- Mali İstatistikleri Değerlendirme Rehberi
- Performans Denetimi Rehberi (PDR)
- Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu

Burada SDY’nin stratejik plan, performans program, hedef ve göstergelelerinin şekil şartlarının denetimini düzenleyen 23 üncü maddesi ile 5018/54-5 birlikte değerlendirildiğinde, ilgili konulardaki usul, esas ve hususları Maliye Bakanlığının hazırladığı, ancak bunlara uygunluğun Sayıştay’ca denetlendiği bir durum ortaya çıkmaktadır. Bizce, hukuk sistemimiz ve devlet yapımız göz önüne alındığında, Yönetmeliğin 23 üncü maddesindeki denetimleri Maliye

Bakanlığı'nın yapması daha yerinde bir uygulama olacaktır. Çünkü sistemi kurup çalıştırmakla görevli ve yetkili birim Bakanlıktır. Dolayısıyla denetlemesi gereken makamın da Bakanlık olması daha uygun olacaktır. Burada Sayıştay'ın iş yükü gereksiz yere arttırılmış ve devlet yapımız ve hukuk sistemimiz ile uyumsuz olacak biçimde, Sayıştay'a yeni "idari denetim" görevleri tevdi edilmiştir. Sayıştay'ın denetim ile ilgili esas görevi "mali denetim" yapmaktır. Oysa burada konu "mali" olmakla birlikte, gerçekleştirilen denetim esasen "idari" mahiyettedir. Bu tür denetimlerin, devlet hiyerarşisi içerisinde ilgili denetim birimlerinden (Maliye Teftiş Kurulu, mülga Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu benzeri bir birimin vs.) gerçekleştirilmesi ise en doğrusu olacaktır.

DDR'de düzenlilik denetiminin amaçları sıralanmıştır (s.3). Bunlar arasında iki tanesi dikkat çekmektedir (vurgular bize ait): Birincisi "[m]ali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek", ikincisi ise "[k]anun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemler nedeni ile sebep olunan kamu zararlarını tespit etmektir". Bu ifadelerle 6085 sayılı Kanun'un 6353 sayılı Kanun'la "[k]amu 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" biçiminde değiştirilen; ancak daha sonra AYM 2/04/2013 tarih ve 28606 sayılı RG'de yayımlanan ve E: 2012/102 K: 2012/207 sayılı Kararı ile hükmün "...etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve oybirliğiyle iptaline yönelik kararı birlikte değerlendirildiğinde; "etkililik, ekonomiklik ve verimlilik" kriterleri açısından bu düzenlilik denetiminin duruma göre, bir tür performans denetimi olarak, "etkililik, ekonomiklik ve verimliliği" de içerebileceği sonucuna ulaşmak yanlış olmayacaktır. Yani "kamu zararı" hükmüne esas teşkil edecek şekilde, Sayıştay'ın performans denetimi yapmasının önü açıktır, AYM kararı ile de bu durum bir kez daha ortaya konmuştur.

Örneğin 2013 mali yılı için Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) yönelik olarak gerçekleştirilen performans denetimi raporunda şu ifadeler yer verilmiştir: "Sağlık harcamalarının sağlık prim gelirin oranı 2013 yılı için %97 olarak hedeflenmişken %103 olarak gerçekleşmiş ve söz konusu sapmaya ilişkin açıklamada; 'Sağlık harcamalarının beklenen miktarda azaltılmaması' ve 'sağlık prim gelirlerinin beklenen miktarda artmaması' söz konusu sapmaya gerekçe gösterilmiştir. Oysaki sapmaya ilişkin açıklamada ortaya çıkan bu duruma değil bu durumun nedenlerine yani; sağlık harcamalarının beklenen miktarda neden azaltılmadığına ve sağlık prim gelirlerinin beklenen miktarda neden arttırılmadığına yer verilmesi gerekmektedir". Tahmin edileceği gibi, zorlama bir yorumla, rapordaki bu ifadelerden bir "kamu zararı" tespiti gerçekleştirmek pek de güç olmayacaktır. Bunun önünde mevzuat açısından bir engel yoktur.

Esasen bizce burada tartışılması gereken bir diğer husus da "mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek" görevinin de düzenlilik denetimi bağlamında Sayıştay'a verilmiş olmasıdır. Bu sistemlerin yuvarlak bir biçimde birlikte ele alınması ise ayrı bir sakınca teşkil etmektedir. Mali yönetim, adından da anlaşılacağı gibi "yönetsel" bir olgudur ve denetime konu olması gereken süreç, standart bakanlık hiyerarşisi içerisinde Maliye Bakanlığı'nın gerçekleştireceği denetimlerdir. Yani bir harcamacı kurumun mali yönetim sistemle-

rinin düzgün kurulup işletildiği hususunu denetlemesi gereken birim, Sayıştay değil, işin doğası ve Türk kamu yönetiminin idari-hukuki yapısı gereği, Maliye Bakanlığı'dır. Yine iç denetim sistemleri ile ilgili de bir "İç Denetim Koordinasyon Kurulu" kurulmuş ve işler hale getirilmiştir. Dolayısıyla, iç denetim sistemlerinin düzgün kurulup çalıştırıldığını denetleyecek birim de bu Kurul'dur. Bize göre, mali yönetim ve iç denetim konularının denetiminin bu şekilde hiyerarşik süreçlerle değil de Sayıştay denetimine konu edilmesi esasen ciddi bir "ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik" sorunudur. Dahası, yönetimin nasıl olması gerektiği, yahut yönetim ve denetim sistemlerinin düzgün işletilip işletilmediği gibi konular yönetsel ve siyasal süreçlerce denetlenmesi gereken konulardır. Kıta Avrupası geleneklerine göre oluşturulmuş demokratik hukuk devletlerinde durum budur. İyi yönetemeyen ve kamu kaynaklarını ekonomik, etkin ve verimli kullanmayan yöneticiler siyasal denetimden geçirilerek yenileriyle değiştirilirler. Oysa Türkiye'de siyasal yöneticiler, bu şekilde, ayrıca düzenlilik denetimi adı altında "yerindelik denetimine" tabi olma riskiyle karşı karşıyadır. Yönetsel ve denetimsel süreçlerde yeniliğe gidilirken, getirilen yeniliklerin Anglo-Sakson içeriğinin, Türkiye'nin Kıta Avrupası geleneklerine göre oluşturulmuş idari-hukuki altyapısına uyum sağlayıp sağlayamayacağı iyice tetkik edilmek durumundadır. Yani üstyapıdaki dönüşüm, altyapının doğasına ve karakterine uygun olmalıdır. Aksi takdirde sürekli mevzuat değişiklikleriyle ve AYM iptal kararları ile, müdahale edilmesi kaçınılmaz olacaktır.

DDR'de denetimin planlanmasının ilk aşaması olarak ortaya konan "Denetlenen Kurumun Tanınması" sürecinin aşamalarından biri de "Kurum İç Kontrol Sistemlerinin Tanınması" olarak ortaya konmuş ve burada iç kontrolün amaçlarından biri olarak d "faaliyetlerinin etkin ve verimli olması" zikredilmiştir. Demek ki Sayıştay, 6085 sayılı Kanun'un 35/1-a bendinde denetimin tanımı yapılırken, kendisine verilen "iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi" görevinin bir gereği olması adına, burada iç kontrol süreçleri ile etkinlik ve verimlilik arasında neden-sonuç ilişkisi kurmuştur (bu ilişki ilk olarak 5018/63-1'de kurulmuştur). Esasen burada Sayıştay'ın yaptığı şey "iç denetimin dış denetimi" sürecidir. Bizce 5018 sayılı Kanun'dan başlanarak, bu şekilde zorlama illiyet bağı kurulması yolları ile Sayıştay'ın iş yükünün arttırılması, "etkinlik ve verimlilik" açısından yeniden değerlendirilmelidir.

DDR-2014'te "1.1.4.2.1 Kontrol Ortamı" başlığı altında, Sayıştay denetçisinin "dürüstlük ilkelerine göre yönetim", "etik değerler", "insan kaynakları yönetimi", "organizasyon yapısı ve "performans değerlendirmesi" gibi konuları gözeterek bir denetim süreci yöneteceği ifade edilmektedir (s.31). Bizce burada, mali tablolar analizi yapan bir Sayıştay denetçisinden, aynı zamanda iyi bir yönetim bilimci ve insan kaynakları uzmanı çıkarılmaya çalışılmaktadır. Mali denetim yapmaya alışmış bir denetçinin, ne kadar süre içerisinde bu konularda kendisinden bekleneni verebileceği ise tartışmaya açık bir konudur.

Görüldüğü gibi 6085 sayılı Kanun ve ikincil mevzuat ile Sayıştay'a neredeyse "devletin iyi yönetilip yönetilmediğini" TBMM adına denetleme yetkisi verilmiştir. Oysa Sayıştay'ın TBMM'ye karşı sorumluluğu sadece mali konularda olmalıdır. Mali konuları da aşacak biçimde "yönetim performansının denetlenmesi" anlamına gelecek denetimleri, TBMM diğer denetim araçları vasıtasıyla (komisyonlar, soru, gensoru, meclis araştırması/soruşturması vb.) gerçekleştirmelidir.

Son olarak VET denetimine ilişkin çok önemli bir AYM kararından söz etmekte fayda var. 12/7/2012 tarih ve 28351 sayılı RG’de yayımlanan 6353 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması na Dair Kanun” ile Sayıştay Kanunu’nun Denetimin Genel Esasları başlığını taşıyan 35. Maddesine eklenen ve kamu zararının tespitinde hangi hususlara uyulacağını düzenleyen 2 numaralı fıkrasının b bendi ile, kamu idarelerince yapılan iş ve işlemlerin “etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle” zarar tespitine yönelik görüş belirtilemeyeceği, ayrıca yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak daha sonra AYM 02/04/2013 tarih ve 28606 sayılı RG’de yayımlanan ve E: 2012/102 K: 2012/207 sayılı Kararı ile yukarıdaki hükmün “...*etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle...*” ibaresinin Anayasa’ya aykırı olduğuna ve iptaline, oybirliğiyle karar vermiştir. Yani AYM “etkililik, ekonomiklik, verimlilik ve benzeri gerekçelerle” kamu zararı tespitinin Anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir.

Burada bahsedilen VET denetiminin yasal durumuna biraz değinmek gerekmektedir. 6085 Sayılı Kanun’da “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi” adında bir denetim zikredilmediği halde 17 Aralık 2011 tarih ve 28145 sayılı RG’de yayımlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin Dördüncü Bölümü (md. 24-29) “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi” başlığı taşımaktadır. Bir görüşe göre bu normaldir, çünkü “6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda performans denetimi tanımında yapılan söz konusu değişiklik Sayıştay’ın verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi yapmasına yasal bir engel teşkil etmemektedir. Bilakis kanunun ilgili diğer maddeleri bu denetimin gerçekleştirilmesine ilişkin amir hükümler içermektedir (İlhan, 2011:117). Oysa bizce bu tespit tartışmaya açıktır. Yukarıda da bahsedildiği üzere, INTOSAI standartlarına göre, performans denetimi zaten tam olarak bizim VET dediğimiz denetime denk düşmektedir. 5018 sayılı Kanun’un 68 inci maddesi ile 6085 sayılı Kanun’un 35/1-b ve 37/2 maddeleri gereği de Sayıştay denetimi “uluslararası denetim standartlarına uygun olarak” yürütölmek durumundadır. Dolayısıyla Sayıştay’ın gerek fiili olarak düzenlilik denetimleri içerisinde gerçekleştirdiği, gerekse henüz yayımlanmamış olan Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi Rehberi çerçevesinde gerçekleştireceği denetimler, “performans denetimi” bağlamına alınmalı ve buna yönelik olarak mevzuatta lazım gelen değişiklikler acilen gerçekleştirilmelidir.

### 5.3.2. Sayıştay Performans Denetim Raporlarının İncelenmesi

Mevzuatta her yıl hangi harcamacı kurumların performans denetimine tabi tutulacağına yönelik bir hüküm yoktur. Uygulamada ise buna Sayıştay Genel Kurulu karar vermektedir. İlk defa 2013 yılı için 20 adet pilot kurumda performans denetimi gerçekleştirilmiş ve sonuçları raporlanmıştır. Sayıştay Başkanetçileri ile gerçekleştirilen mülakatlarda, bu sayının her yıl artırılmasının planlandığı ve 2014 yılı için daha fazla kurumun performans denetimi planlamasına dahil edildiği ifade edilmiştir.

2013 mali yılına ait incelediğimiz ve 5018 sayılı yasaya ekli dört cetvelin tamamında yer alan kurumlar ve mahalli idareleri (belediyeleri, büyükşehir belediyeleri, ve il özel idareleri) kapsayan toplam 309 kurum arasından, yalnızca 20 adedi için performans denetim raporu hazırlanmıştır. Bu kurumlar aşağıda Tablo 2’de gösterilmektedir.

**Tablo 2:** Performans Denetimi Yapılan Harcamacı Kurumlar (2013 Mali Yılı)

Bütçesel Konumu	Kurum Adı
<b>Genel Bütçeli</b>	Hazine Müsteşarlığı
	Maliye Bakanlığı
	Milli Eğitim Bakanlığı
	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
	Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
<b>Özel bütçeli</b>	Yıldız Teknik Üniversitesi
	Hacettepe Üniversitesi
	Sakarya Üniversitesi
	TÜBİTAK
	Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü (GM)
	Orman GM
	Atom enerjisi Kurumu
	Türkiye Adalet Akademisi
<b>Düzenleyici ve Denetleyici Kurum</b>	--
<b>Sosyal Güvenlik Kurumu</b>	Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>Mahalli İdare</b>	Afyon Belediyesi
	Giresun Belediyesi
	Trabzon Büyükşehir Belediyesi (BŞB)
	İstanbul BŞB
	Çanakkale İl Özel İdaresi (İÖİ)
	Tokat İÖİ

**Kaynak:** <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/sayrapor.asp>

[Erişim: 24/06/2015] verilerinden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Sayıştay'ın harcamacı kurumlarda gerçekleştirdiği performans denetimi sonucunda hazırladığı performans denetimi raporları; yasal dayanak, kurumların sorumlulukları, özet, denetimin kapsamı gibi girizgah kısımlarının dışında; esas olarak beş başlıktan oluşmaktadır:

1. Raporlama Gerekliliklerine Uyum
2. Performans Bilgisinin İçeriği
3. Veri Kayıt Sistemleri
4. [Varsa] Diğer Hususlar
5. Genel Değerlendirme

Sayıştay performans denetimlerini yukarıdaki ilk üç maddenin; *Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi Tanımlanma, Tutarlılık, Doğrulanabilirlik, Geçerlilik/İkna Edicilik* ve nihayet *Güvenilirlik* kriterlerine uygunlukları açısından gerçekleştirmektedir.

Sayıştay'ın performans denetimleri ile ilgili dikkatimizi çeken ilk önemli özellik, düzenlilik denetimine alışkın olan bir yapıya veya ekibe, performans denetimi görevi verilmesinin adeta doğal sonucu olarak değerlendirebileceğimiz tespitlerdir. Örneğin, Atom Enerjisi Kurumuna yönelik 2013 mali yılına ait Performans Denetimi Raporunda<sup>14</sup>, kurumun bazı hedeflerini (olumlu performans olarak yorumlanacak biçimde) aşması, yani bu hedeflerden pozitif sapma görülmesi “Bulgu” olarak yer almış ve idarenin bu sapmaları açıklamak üzere gösterdiği gerekçeler “kurumun kendi inisiyatifinde olmayan hususları gösterge olarak belirlemiş olduğu” bahanesiyle “açıklayıcı ve ikna edici” bulunmamıştır. Mesela “Değerlendirilen ve Onaylanan Belge Sayısı” hedefi olarak 55 adet konmuş, uygulamada ise 97 adet belge onaylanmıştır (s.31 ve 34). İdare bu sapmanın nedeni olarak “[i]lgili kuruluşların konu kapsamında öngörülenden fazla belge sunmasını” öne sürmüştür, ancak denetçiyi “ikna” edememiştir. Oysa bir kamu kurumu, eğer mevcut finansal ve insan kaynağı ile belirli sayıda dosyaya bakacağı hedefini koymuş, mali yıl sonunda ise daha fazla dosyayı sonuçlandırdığı ortaya çıkmışsa, kurum yine “kendi inisiyatifinde olmayan hususları gösterge olarak belirlemiş olduğu” gerekçesiyle eleştiriye konu edilebilir. Ancak, bu eleştiri ile kurumun performansında “etkinlik ve verimlilik” biçiminde okunabilecek pozitif bir sapma birleştirilerek değerlendirme yapılmamalıdır. En azından bir performans denetimi raporunda pozitif performans saptaması eleştirilmemelidir. INTOSAI kriterlerine göre de, performans denetimi raporlarının yapıcı olması ve pozitif sonuçları da sunması gerekmektedir (INTOSAI, 2004:72). Kaldı ki bahsedilen konunun tamamen kurumun inisiyatifi dışı olduğu da tartışmalıdır. Evet yapılan başvuru sayısı dışsaldır ve inisiyatif dışıdır, ancak bu başvuru dosyalarının tamamının işleme alınıp sonlandırılması kurumun performansını göstermektedir. Oysa yerindelik denetimi yapmaya alışkın bir denetim mantığından bakıldığında “sapma saptadır”. Fakat performans denetiminin amacı safi bunun tespiti değildir.

Denetim Raporlarına bakıldığında ayrıca, 6085 sayılı Kanun (6/5) ve Sayıştay Denetim Yönetmeliği (20/1-ç) ceviz verdiği halde, denetimler sırasında Sayıştay denetçilerinin dışarıdan uzman bilgisine pek başvurmadıkları görülmektedir. Örneğin Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü (DTGM) Raporuna göre “[i]nsanları bütünleştiren, toplumsal ve temel değerleri taşıyan eserler sahnelemek” şeklinde ifade edilen 1’inci Amaç’ın ... ‘Her yıl daha önce tiyatroya hiç gitmemiş 10.000 çocuk seyirciye ulaşmak’ şeklindeki (1.3) sıralı ... hedefinin başka faaliyetlere atıfta bulunduğu [ve bu yüzden] ilgililik kriterini karşılamadığı düşünülmektedir ... [D]aha önce tiyatroya hiç gitmemiş 10.000 çocuk seyirciye ulaşmak hedefinin ... Amaç ile mantıksal bağı kurulamamıştır” (ss.8-9). Bu durumda denetçinin yapması gereken şey, eğer tiyatro sanatı hakkında aşırı bilgi sahibi değilse, bir “uzman” görüşüne başvurmaktır. Örneğin bir tiyatro eleştirmeni ile bir çocuk psikoloğuna başvurulması daha uygun olabilecektir. Belki de oynanacak oyunların içeriği itibarıyla ve/veya tiyatroya gitme eyleminin çocukların manevi dünyasının oluşumu/gelişimi üzerinde olumlu katkıları olduğu görülecektir. Nitekim performans denetimi konusundaki INTOSAI Rehberi’ne göre de “denetim sürecinin bütünü boyunca farklı alanlardan uzmanlarla olan iletişim çok önemlidir” (INTOSAI, 2004:38). Ancak burada, denetçi bir uzman ile ileti-

<sup>14</sup> Bu başlık altında, bir harcamacı kuruma yönelik 2013 mali yılı performans denetimi raporundan bahsedilirken, kurumun adı ve “Raporu” sözcüğü kullanılacaktır. “Yıldız Teknik Üniversitesi Raporu” gibi.

şime geçmek yerine, (düzenlilik denetiminden kalma alışkanlıkla) meseleyi evrak üzerinde çözmeye çalıştığından, denetimin maksadı hasıl olamamaktadır.

Bazı raporlardaki önerilerde ise, Sayıştay'ın “kendisini ilgili idare yerine koyarak” idarenin insan kaynağını ve çalışma sistemini planlama yoluna gittiği görülmektedir. Örneğin Giresun Belediyesi Raporunda “2010 -2014 Stratejik Planında sunulan performans bilgisi içeriği (Stratejik amaç, hedef ve performans göstergeleri), 2013 Yılı Performans Programı ile örtüşmediğinden dolayı, tablo 2’de ki ‘ilgilielik, ölçülebilirlik, iyi tanımlanma’ kriterlerine ilişkin değerlendirmeler yapılamamıştır” tespiti yapıldıktan sonra; bu durumun giderilmesine yönelik olarak şu öneride bulunulmuştur (vurgular bize ait): “Sonuç olarak; bu durumda takip eden yıllarda performans programının söz konusu yasal gereklilikler doğrultusunda hazırlanmasının, ayrıca kurumun stratejik plan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yapmakla görevli belirli bir birimin olması ve bu birimin faaliyet raporlarında yer alması gereken performans hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik performans bilgisini hazırlama görevini de üstlenmesi önerilir” (ss.31-32). Benzer şekilde TÜBİTAK Raporunda (s.41) şu tespitlere yer verilmiştir: “Kurum hakkında bilgi bölümünde çok uzun ve ayrıntılı bilgiye yer verilmiştir. Bu bölümde Kurumun tanıtımı yapılırken yalnızca tarihi gelişimin anlatılması, Kurumun organizasyon yapısı ile ilgili bilgi ve tablolara, Kurum İçi Analiz bölümünde yer verilmesi gereği düşünülmektedir”. Oysa gerek 5018 sayılı Kanunda, gerekse ilgili mevzuatta “kurum hakkında bilgi” başlığı altında verilecek bilgiler konusunda bir sınırlama yoktur. Mevzuatta, sadece stratejik planın hangi başlıkları ve bilgileri hangi sırayla içereceği, şablonun nasıl olacağına ilişkin hükümler vardır, herhangi bir veri veya sayfa sayısı kısıtlaması söz konusu değildir. Lâkin denetçi burada, denetim yetkisi sınırlarının ötesine geçerek, idarenin takdirine bırakılmış bir alanda sınırlamaya gidilmesini talep etmektedir.

Görüldüğü gibi Sayıştay denetçisi, önerisinde, “denetim” ve “tespit” sınırlarını aşarak, doğrudan ilgili kurumun idari yapısında değişik getirecek, yahut takdir yetkisine müdahale etme anlamına gelebilecek tespit ve önerilerde bulunabilmektedir. Esasen bu yetkiyi de mevzuatta geçen “uluslararası denetim standartlarına uygun” ifadesinden almaktadır. Çünkü bu alandaki uluslararası standartları koyan INTOSAI’ye göre performans denetimi gerçekleştirilirken “doğru yönetim ilkeleri” mutlaka gözetilmelidir (INTOSAI, 2004:39). Buna karşılık, Sayıştay’ın bir “yargı mercii” olduğunu hatırlamamızda tuttuğumuzda, raporlarına yansıyan bazı hususların, demokrasilerde yer alması gereken “erkler ayrımı” ilkesiyle pek de bağdaşmadığı sonucunu çıkarabiliriz. Örneğin TÜBİTAK Raporunda, idarenin performans programında, performans hedeflerini gösteren tablolarda ayrıntılı açıklamalara yer verilmediği ve ilgili mevzuatta göre bu bilgilerin sunulması gerektiği gayet ikna edici biçimde ortaya konduktan sonra şu ifadelere yer verilmiştir (vurgular bize ait): “Söz konusu tespitler, 30.05.2013 tarihinde idare ile yapılan toplantıda dile getirilmiş, bunun üzerine TÜBİTAK 2013-2017 Stratejik Planı performans göstergeleri tanımları hazırlanarak tarafımıza sunulmuştur ...”. İhtiyaç duyulduğunda, Sayıştay’ın, denetlediği idareyle toplantılar yapması, bu toplantılarda bazı bilgi ve belgeleri talep etmesi elbette ki doğaldır. Ancak Türkiye’de Sayıştay denetimlerinin “mantığı” ve işlevi düşünüldüğünde, bu şekilde talep edeceği bilgi ve belgelerin “mali ve bütçesel” konularla sınırlı olması gerekir. Örneğin bilanço, fatura, ihale komisyonu tutanakları, teminat mektupları, taşınır-taşınmaz kayıt defterleri gibi evrakı her halükarda isteyebilir; bunların yanlış tanzim edildiğini tespit ederek düzeltilmesini talep edebilir. Ancak bir kurumun “Stratejik Planı” bir nevi o idarenin

“eylem planı” hatta “hizmet politikasına” yönelik bir tür yol haritasıdır. Bunların şeklinin nasıl olacağını yasa, yönetmelik ve rehberlerle hüküm altına alınması da tabiidir. Hatta eğer yasayla görev verilmiş ise bu tür şekil şartlarına uyulup uyulmadığını Sayıştay’ın denetlemesi de bir dereceye kadar kabul edilebilir. Ancak yukarıda yapılan alıntıdaki üslup, yani idareyle toplantı yapılıp uyarılması, idarenin bu uyarıya istinaden yeni düzenlemeye gitmesi, görüntü olarak Türk devlet yapısı ve geleneklerine pek uygun düşmemektedir. Eğer denetlenen idare ile aralarında hiyerarşik bir ilişki söz konusu değilse, denetim veya yargı makamı (Sayıştay) tespit yapar, gereğini ise idare (burada Maliye Bakanlığı) yerine getirir. Yani denetim ve yargı tespit yapar, ancak gereği yürütmeye erkinin hiyerarşik süreçleri harekete geçirilerek yerine getirilir. Örneğimizdeki gibi, yargı veya denetim makamı doğrudan toplantı yaparak, ilgili idareye talimat vermemelidir (veya böyle anlaşılmasına sebebiyet verecek şekilde hareket etmemeli, kamuoyuna açık raporlarda bu tür ifadeler kullanılmamalıdır). Kaldı ki bu konuda INTOSAI bile performans denetiminin “yasallığı” kriterine tekrar tekrar vurgu yapmaktadır. Buna göre yapılacak performans denetiminin sınırları mutlaka yürürlükteki kanunlara ve diğer mevzuata göre çizilmelidir. Denetçiler yasadışı olarak yorumlanabilecek yahut istismar edilebilecek durumlara karşı uyanık olmalıdır (INTOSAI, 2004:56). Ancak Türkiye’de “yerrindelik denetimi” konusundaki sınırlar aşılmış görünmektedir.

Bu konudaki ilginç örneklerden biri de Yıldız Teknik Üniversitesi Raporunda görülmektedir. Raporunda “*Üniversite yönetiminin gerek Bologna Süreci kapsamında yürüttüğü geliştirme ve standardizasyon çalışmalarının, gerek mühendislik programlarının akreditasyonu (MÜDEK) amacıyla yaptığı iyileştirmelerin, gerekse Kalite Yönetim Sistemi çerçevesinde yürüttüğü kapsamlı süreç geliştirme ve yönetimde kaliteyi artırma çabalarının stratejik yönetim belgelerinde yeterince karşılık bulamaması da diğer bir eksiklik*” (s.33) ifadeleri yer almıştır. Aynı raporda “*faaliyet raporunda Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Kurulu tarafından yapılan değerlendirmeler yer verilmemesi*” ve ayrıca “*temel politika dokümanları arasında Bologna Süreci Belgeleri de sayılmasına rağmen, bu sürece ilişkin olarak yapılan faaliyetlere ve ulaşılan sonuçlara yer verilmemesi*” de eleştirilmiştir (s.40). Görüldüğü gibi Rapor’da denetimin sınırları zorlanmış, denetçi adeta idareye “akıl verir” konumuna gelmiştir.

Diğer yandan, her ne kadar burada Anayasanın 125 inci maddesine istinaden bir yargı yetkisi kullanılmadığı, sadece denetim işlevini yerine getirdiği iddia edilecekse de, bu iddia oldukça tartışmalıdır. Yukarıda da belirtildiği gibi, Sayıştay, AYM kararları ile de tescil edildiği üzere bir yargı kurumudur ve yaptığı denetimler yargılamaya esas teşkil edebilmektedir. Mevzuatta, performans denetimi sonuçlarının yargılamaya konu edilmeyeceğine yönelik herhangi bir hüküm yoktur. Yapılan denetim sonucunda, denetçi, ilgili idarenin “ekonomiklik, etkililik ve verimlilik” kriterlerine uymadığını, bu şekilde kamu zararını oluşturduğunu iddia edebilecektir –ki performans denetimi raporlarında bunun maddi altyapısı da hazırır.

Örneğin Tokat İl Özel İdaresi Raporunda denetçi(ler), stratejik planda 10 ayrı alan için 21 stratejik amaç belirlenmiş olduğunu, bu şekilde kurum bünyesinde gerçekleştirilen her faaliyetin stratejik plan içerisine dahil edilmeye çalışılmasının stratejik planın “stratejik” olma niteliği ile bağdaşmadığını, ayrıca böyle çok sayıda amaç ve hedefi içeren bir ölçüm sisteminin fayda-maliyet ilişkisi yönüyle de tercih edilmemesi gerektiğini (ss.25-26) ifade etmiştir. Bura-



daki fayda-maliyet unsuru bizi doğrudan “ekonomiklik, etkililik ve verimlilik” meselesine götürmektedir.

Hatırlanacak olursa, bu şekilde bir yorum yapılabileceği, AYM'nin 2/04/2013 tarih ve 28606 sayılı RG'de yayımlanan ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararı ile ortaya konmuş bulunmaktadır. Esasen bu, AYM'nin kendisi de dahil hiçbir yargı kurumunda olmayan bir yetkidir. Örneğin Danıştay ve AYM, yargılama öncesi gerçekleştirdikleri tahkikatlar sonucunda veya yargılama sonunda (bir fikir oluşsa bile) idareye bir öneride bulunamamaktadırlar. Böyle bir yetkinin münhasıran Sayıştay'a tanınması, ülkedeki yargı yapısı ve gelenekleri ile, yine kıta Avrupası geleneğine göre düzenlenmiş olan erker ayrıımı yapısıyla uyumlu olmamıştır.

Sayıştay'ın performans denetim raporlarında dikkati çeken bir başka konu ise stratejik amaçlara yönelik olarak hazırlanan stratejik hedefleri değerlendirmeye biçimleridir. Sayıştay, amaca ulaşmak üzere tanımlanmış ve maliyetlendirilen bazı hedefleri “girdi odaklı” oldukları gerekçesiyle “ilgililik” kriterini ihlal ettikleri biçiminde raporlamaktadır. Örneğin Türkiye Adalet Akademisi (TAA) Raporunda; “Ulusal ve uluslararası alanda proje ve işbirliği yapma kapasitesini artırmak” stratejik amacına yönelik “2015 yılı sonuna kadar ulusal ve uluslararası kuruluşlarla birlikte işbirliği yapmak ve bu kuruluşların etkinliklerine Akademinin katılımını sağlamak” hedefinin; ve “Kurumsal kapasiteyi güçlendirmek” stratejik amacına yönelik “2015 yılı sonuna kadar kurumun hizmet binaları ile sosyal tesislerin standartlarını yükseltmek” hedefinin girdi odaklı olduğu, bu açıdan ilgililik kriterine aykırılık oluşturduğu ifade edilmiştir. Oysa takdir edileceği gibi, mevcut mali sistemimizde doğal olarak, her stratejik hedef, aynı zamanda, altında sıralandığı stratejik amaca (nihai çıktıya) ulaşmak için, diğer hedeflerle birlikte gerekli olan girdilerden biridir. Aksi takdirde, stratejik amaç-stratejik hedef-strateji-faaliyet/proje silsilesindeki tüm unsurların birer “çıkıtı” olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Esasen burada “girdi odaklılık” eleştirisi, 05.07.2008 tarihli ve 26927 sayılı RG'de yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik 3/1-ğ'de yapılan “Performans hedefi: Kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşmak için program döneminde gerçekleştirmeyi planladıkları çıktı-sonuç odaklı hedefleri [ifade eder]” tanımına istinaden gerçekleştirilmektedir. Burada çıktı odaklılıktan kasıt “çıkıtıya hizmet etme / katkıda bulunma” biçimindedir. Bu açıdan “2015 yılı sonuna kadar ulusal ve uluslararası kuruluşlarla birlikte işbirliği yapmak ve bu kuruluşların etkinliklerine Akademinin katılımını sağlamak” hedefinin, “Ulusal ve uluslararası alanda proje ve işbirliği yapma kapasitesini artırmak” amacına “girdi odaklı” olduğu gerekçesiyle, hizmet etmediğini ileri sürmek biraz zorlamadır. Zaten mali mevzuatımızda “girdi odaklılık” diye bir kavram yoktur. Bu kavram, sadece Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) tarafından 2004 yılında hazırlanan “Performans Esaslı Bütçeleme Rehberinin” Giriş kısmında (s.2) bir defa (bir önceki kamu mali yönetimi anlayışını eleştirmek için) ve Sayıştay'ca 2014 yılında hazırlanan Performans Denetimi Rehberinde de bir defa (sayfa 25'te “ilgililik” kriterinin uygulanması ile ilgili bir örnek verilirken) zikredilmiştir. Onun dışında mali mevzuatımızda bu kavrama rastlanmamaktadır. Dolayısıyla “ilgililik” kriteri bağlamında “girdi odaklılık” kavramına yer verilmesi, Sayıştay tarafından kullanıma sokulan “zorlama” bir kriter uygulamasıdır. Burada, düzenlilik denetimine alışkın bir denetim kadrosunun, “çıkıtı odaklılık” meselesini, düz bir bakış açısıyla ve yanlış yorumladığı görülmektedir.

Bu “ilgililik” kriteri konusunda adeta “ibretlik” bir tespit ise Yıldız Teknik Üniversitesi Raporunda yer almaktadır. Raporun 42. Sayfasından başlayan ve “2.1. Performans Programının Performans Bilgisi Üretim İşlevinin Yetkinliği” başlığını taşıyan kısmında, örnek olarak “Araştırma-Geliştirme Süreçlerinin İyileştirilmesi” stratejik amacı ve bunun altında “1.1. Uluslararası düzeyde araştırma ve geliştirme faaliyetlerini artırmak” stratejik hedefi seçilmiştir. Buna yönelik performans hedefi ise “Araştırma önceliklerini belirlemek ve öğretim üyelerinin ülkenin ve bölgenin ihtiyaçları doğrultusunda uluslararası düzeyde araştırma yapmalarını teşvik etmek” biçiminde konmuştur. Bu hedefe ulaşmak için ise şu iki “performans göstergesi” sayılmıştır:

1. Yüksek lisans ve doktora için yurtdışına gönderilen öğretim elemanı sayısı,
2. Yüksek lisans ve başarılı lisans öğrencilerinin katıldığı bilimsel çalışma sayısı.

Bunlara yönelik faaliyetler ise altı adet olarak belirlenmiştir. Denetçi, belirlenmiş olan “yüksek lisans ve doktora için yurtdışına gönderilen öğretim elemanı sayısı” ve “yüksek lisans ve başarılı lisans öğrencilerinin katıldığı bilimsel çalışma sayısı” şeklindeki performans göstergelerinin, “araştırma önceliklerini belirlemek ve öğretim üyelerinin ülkenin ve bölgenin ihtiyaçları doğrultusunda uluslararası düzeyde araştırma yapmalarını teşvik etmek” şeklindeki performans hedefinin gerçekleşme düzeyini ölçmekte oldukça yetersiz ve hatta ilgisiz olduklarını; yine sayılan 6 adet faaliyetin “uluslararası düzeyde araştırma ve geliştirme faaliyetlerini artırmak” hedefi ile bağlantısını kurulmasında da güçlükler bulunduğunu iddia etmiştir (s.44). Yani denetçi, yüksek lisans ve doktora için yurtdışına gönderilen öğretim elemanı sayısının, öğretim üyelerinin ülkenin ve bölgenin ihtiyaçları doğrultusunda uluslararası düzeyde araştırma yapmalarının teşvik edilmesi ile; yine yapılan çalışmaların patentlerini almada öğretim üyelerine destek olunmasının uluslararası düzeyde araştırma ve geliştirme faaliyetlerini artırmak ile hiçbir bağlantısının olmadığını ifade etmektedir. Oysa bu konuların birbiri ile ne kadar “ilgili” olduğunu anlaşılması için herhangi bir üniversiteden herhangi bir akademisyene danışılırdı. Ancak böyle yapılmamış ve “bir uzmandan yardım almak” yerine zorlama bir mantık ile, mevcut olan illiyet bağı yokmuş gibi gösterilmiştir. Denetim de bir “idari işlem” olduğundan, en az performans bilgisinin içeriğinin “ilgililik” kriterine uygunluğu kadar, denetimin de idare hukukundaki “ölçülülük” kriterine uygun olması gerekmektedir. Mamafih, performans denetimi gibi özel bilgi ve teknikler gerektiren bir denetim türü, düzenlilik denetimi formasyonunu haiz denetçilerce tatbik edildiğinde, bu tür “çıkıtlar” da söz konusu olabilmektedir.

Yıldız Teknik Üniversitesi Raporunun “ibretlik” tespitleri bunlarla da sınırlı değildir. Denetçi, adeta bir üst danışma kuruluşuymuş gibi, “stratejik yönetimin geliştirilmesi ve kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi amacıyla, tanımlanmış olan kurumsal vizyon ve misyon ile stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda belirli alanlara öncelik verilmesi gerektiği ve bu alanlarda daha kapsamlı çabalara ihtiyaç bulunduğunu” tespit etmiş ve bu çabaları “Kaynak Geliştirme Stratejilerine Ağırlık Verilmesi”, “Uluslararasılaşma Stratejilerinin Güçlendirilmesi” gibi beş başlık halinde uzun uzadıya ele alınmıştır (ss.49-56)

Esasen bu önerilere bakıldığında “gerçek performans denetimi böyle olmalıdır” demek pek de yanlış olmayacaktır. Şayet denetimi yapan birim TBMM adına değil de Maliye Bakanlığı, Bakanlar Kurulu yahut Başbakanlık adına denetim yapsaydı, böyle bir yargı gerçekten de anlamlı olabilecekti. Çünkü yu-

karıda sayılan beş adet öneri, yasama organı adına denetim yapan bir merciin denetim sonuçlarından ziyade; ekonomi ve/veya eğitim politikasını belirleyen ve uygulayan makamlara özgü denetim süreçleri sonunda hazırlanan raporlardan alıntı izlenimi vermektedir. Her ne kadar Anglo-Saxon ülkelerden bazı akademisyenler, performans denetiminin, hükümeti daha hesap veren ve meşru göstereceği için, parlamenter demokrasiyi güçlendireceğini iddia etseler de (Kells ve Hodge, 2011:173); burada denetimi yapan birim Sayıştay'dır ve yasama organı adına gerçekleştirdiği denetim süreçleri sonrasında, bu tür öneri ve telkinlerde bulunması, devletin kıta Avrupası modeli parlamenter demokrasi özelliği gösteren siyasal ve idari yapısı ile pek uyumlu olmamaktadır.

Burada Almanya örneğine değinmekte fayda vardır. Almanya'da, Sayıştay'ın sanat, bilim ve bilimsel araştırmaların gelişimi ile ilgili inceleme yapma yetkisi yoktur. Örneğin Sayıştay'ın, devletin de hissedarlarından olduğu Volkswagen firmasının bilimsel araştırmalarına ilişkin bir konuyu eleştirmesi üzerine, anılan firmanın Sayıştay aleyhine açtığı dava sonucu, Yüksek Mahkemece Sayıştay'ın Bilimsel araştırma giderlerini denetleyemeyeceği şeklinde karar alınmıştır (Köse, 2007:132). Görüldüğü gibi Almanya'da, bırakın bilimsel konularda öneride bulunmayı, Sayıştay, bilimsel araştırma giderlerini denetleyememektedir bile. Oysa Türkiye'de Yıldız Teknik Üniversitesi örneğinde olduğu gibi, Sayıştay denetçisi, bir eğitim uzmanı olmadığı ve bu konuda bir uzman yardımı alıp almadığını belirtmediği halde, bilimsel alanda üniversitenin ortaya koyduğu performans göstergeleri ile performans hedeflerinin "ilgili" olup olmadıklarını tespit edecek düzeyde ileri gidebilmektedir.

Performans denetiminde sorunlu bir başka alan, [6085 sayılı Kanunda] 38. maddede dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlayacak olan Sayıştay'ın bu raporda iki farklı kriterle ele alınan düzenlilik ve performans denetim raporlarını idareler bazında konsolide etmesidir. Bu iki denetim raporu hedef, içerik, sistematik ve takvim gibi unsurlar yönüyle farklı özellikler taşımakta dolayısıyla bu konsolide sadece fiziki bir birleştirme işlemi gibi görünmektedir (Önder ve Türkoğlu, 2012:211). Ancak yine de bunların farklı raporlar biçiminde yayımlanması daha yerinde olacaktır.

### **5.3.3. Sayıştay'ın Fiili VET ve Yerindelik Denetimleri**

Sayıştay'ın 6085 sayılı Kanun ve diğer mevzuat çerçevesinde gerçekleştirdiği "performans denetimi" dışında, ayrıca düzenlilik denetimi raporlarına yansıyan ve VET denetimi yahut "yerindelik denetimi" olarak değerlendirilebilecek bazı tespit ve önerileri söz konusudur. Henüz VET Denetim Rehberi yayımlanmamıştır. Ancak bu, Sayıştay'a kanun ve yönetmeliklerle tanınan VET denetim yetkisinin kullanılmayacağı anlamına gelmemektedir. Sayıştay denetçilerinin de bu VET denetimine özel bir önem verdikleri anlaşılmaktadır.

Örneğin 2014 yılında Sayıştay denetçileri üzerinde gerçekleştirilen bir anket çalışmasında "Denetçinin görevi mali nitelikli hususlarda yasalara aykırılığı tespit etmektir" ifadesine "katılıyorum" ve "tam olarak katılıyorum" cevabı veren denetçiler toplamının oranı yüzde 65 olarak gerçekleşirken; "Denetçinin görevi kurum kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını tespit etmektir" ifadesinde bu oran yüzde 74 olarak gerçekleşmiştir (Parlak ve Parlak, 2014: 17, 19).

INTOSAI; "etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik" denetimlerini yalnızca "performans denetimi" çerçevesinde ele almaktadır. Bu denetim kriterlerini

hiçbir şekilde düzenlilik denetimine konu etmemektedir. 2010 yılında kabul edilen Uygunluk Denetimi Rehberinde (Compliance Audit Guidelines – ISSAI 4200) bu kavramlar sadece bir yerde geçmekte, orada da operasyonel harcamaların ekonomiklik ve verimlilik durumuna bakmak için gerektiğinde personel sayımına gidilmesi kriteri ortaya konmaktadır (INTOSAI, 2010a:51). Oysa Türkiye’de etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik denetimleri hem düzenlilik denetimi hem de performans denetimi süreçlerinde gerçekleştirilmektedir.

Nitekim gerçekleştirilen düzenlilik denetimlerinin raporları incelendiğinde, bu raporlarda yer alan bazı tespit ve önerilerin, bildiğimiz anlamda “yasallık” denetiminin ötesine geçtiği, bu denetim süreçlerinin aynı zamanda birer “hesap yargılaması” süreci olduğu da göz önüne alındığında, bir bakıma VET denetiminin veya yerindelik denetiminin yansımaları biçiminde kabul edilebilecekleri ifade edilebilir.

Örneğin Elazığ Belediyesine yönelik 2013 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunda<sup>15</sup>, Sayıştay denetçisi, toplam 280 işçinin 214 nün (işçilerin yüzde 76’sı) birikmiş 200 iş gününden fazla yıllık ücretli izin hakkı olduğunu, 39 işçinin (işçilerin yüzde 14’ü) ise 400 işgününden fazla yıllık ücretli izin hakkı olduğunu tespit etmiş, bu durumun “4857 İş Kanununun 56. maddesi hükmüne uygun olmadığını tespit etmiş”, Belediye de bu tespite karşı cevap vermiş ve cevapta “bundan böyle birikmiş olan işçi izinlerinin belirli dönemler halinde mutlaka kullanılması ve eritilmesinin sağlanacağı” ifade edilmiştir (s.12). Her ne kadar mali yansımaları olsa bile (ki muhtemel mali sonuçlarına raporda hiç değinilmemiştir), çalışanların “izin” konularını doğrudan idari süreçlerin ve denetimin alanına girmektedir. Tahmin edilebileceği gibi, mantıken ve devletin idari yapısı gereği, bu konuda denetim yapması gereken birim İçişleri Bakanlığı ve asıl Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’dır. Burada Sayıştay’ın kendisini işveren yerine koyarak işçi-ışveren ilişkilerine müdahil olması anlaşılabilir bir durum değildir ve kanaatimizce açık bir “yerindelik denetimidir”.

Sayıştay’ca gerçekleştirilen ve yerindelik denetimi biçiminde değerlendirilebilecek belki de en ilginç örneklerden biri Ankara Üniversitesi Raporunda yer almaktadır. Sayıştay denetçisi burada, Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih Coğrafya Fakültesinde yapılan incelemede; Fakültede çok sayıda tarihi ve arkeolojik değeri olan eserin bulunduğu, bunların bir kısmının Sultan Abdülhamit’e Japon Hükümeti tarafından hediye olarak gönderilen 300 yıllık Samuray zırhı gibi yüzyıllarla ifade edilebilecek geçmişe sahip olduğu dolayısıyla ülke ve dünya tarih mirası açısından büyük önem arz ettiğini; söz konusu eserlerin son derece güvensiz bir ortamda tutulduğunu, oda şartlarının eserlerin korunmasına imkân vermediğini, bu durumun eserler üzerinde dış ortamın ve zamanın yaratacağı tahribatı kolaylaştıracağını ifade etmiştir. Denetçi ayrıca, Fakülte kütüphanesinde 15.000 cilde yakın yazma eserin bulunduğunu, Fakültenin yazma eser sayısı bakımından Türkiye Kütüphaneleri içerisinde ilk sıralarda yer aldığı gibi bünyesinde barındırdığı eserlerin değeri bakımından ise Türkiye’nin en değerli yazma eserlerini içerdiğini, bu bakımdan Fakültenin elinde bulunan yazma eserlerin ülkemiz kültürel mirası açısından çok önem taşıdığını vurgulamıştır. Buna karşılık söz konusu eserler ile eserlerin muhafaza edildiği odada yapılan incelemede, pek çoğu çok eski tarihli bu kıymetli eserlerin bulunduğu

<sup>15</sup> Bu başlık altında, bir harcamacı kuruma yönelik 2013 mali yılı düzenlilik denetimi raporundan bahsedilirken, kurumun adı ve “Raporu” sözcüğü kullanılacaktır. “Çanak-kale Belediyesi Raporu” gibi.

ortamın eserlerin korunması için gerekli fiziki koruma şartlarını sağlamadığı, eserlerin temiz, havadar, güneş ışınlarından uzak, rutubetsiz yerlerde saklanması son derece önemli iken havalandırmayı sağlamak üzere odada bulunan klimanın çalışmadığı, değerleri paha biçilemez olan bu eserlerin herhangi bir kayba ve hırsızlığa uğramaması için yeterli güvenlik şartlarının oluşturulmadığı, eserlerin bir envanterinin ve ayniyat kayıtlarının bulunmadığı, eserlerin dijital olmayan ortamlarda arşivini oluşturmak ve hizmete sunmak gerektiği halde bu çalışmaların yetersiz kaldığı..vs. tespitler yapılmıştır. Denetçi; “*kültür tarihinin birinci elden ve milli kültür mirasımızın kaynaklarından olan el yazmaları, en değerli kültür varlıklarıdır. Dolayısıyla kültür mirasımızın önemli ürünleri olan el yazması eserlerin sağlıklı bir şekilde saklanmasını sağlamak, onları korumak, bakım ve onarımlarını yaparak gelecek kuşaklara aktarmak Üniversitenin en önemli görevlerinden biridir*” diye devam ettirdiği analizlerinde konuyu nihayet 5018 sayılı yasanın 8 inci maddesine getirmiş ve bu eserlerin envanterinin yapılmaması ve kaydının tutulmamasından ötürü, yetkili ve sorumlu kişilerin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmediği sonucuna ulaşmıştır (ss.14-16). Üniversite ise bu tespitlere sonradan cevap vermiştir. Bizce burada, kültürel varlıkların korunması konusunun muhatabı Sayıştay değil, duruma göre Kültür ve Turizm Bakanlığı, TBMM veya Vakıflar Genel Müdürlüğü olmalı ve bu denetimleri ilgili kurumların müfettişleri gerçekleştirmelidir. Sayıştay'ın bu değerlerin envantere alınıp kayıtlarının tutulması ile ilgili tespiti ise doğrudur ancak denetçinin “ülke ve dünya kültürel mirasına” yaptığı vurguların yanında oldukça sönük kalmıştır. Yani burada asıl vurgu, bu varlıkların maddi değerine değil manevi ve kültürel değerine yapılmıştır. Bu açıdan da klasik bir düzenlilik denetiminin sınırları aşılmıştır.

Çanakkale Belediyesi Raporunda yer alan bir tespit de ilgi çekicidir. Tespitin ilgi çekmesinin nedeni ise, konunun ilk bakışta kesinlikle “mali” olması hasebiyle, düzenlilik denetimine konu olmasının doğal görünmesidir. Denetçi, belediye gelirlerinde önemli miktarda düşüş tespit etmiş ve bunun açıklamasını istemiştir. Belediye cevabında muhasebe kayıtlarında sehven yapılan bir hatanın, gelirleri düşmüş gibi gösterdiğini, normalde ilgili yılda gelirlerin arttığını ifade etmiş ve denetçi de ikna olarak, gelecek yıllarda benzer hatalar yapılmasına dönük takibin yapılmasının uygun olacağını ifade etmiştir (s.7). Burada dikkat edilmesi gereken husus, kayıt hatalarından ziyade “Sayıştay'ın gelirlerdeki azalmayı sormasıdır”. Örneğin “gelirlerde yüzde onluk bir azalma olması durumunda da idareden cevap istenecek midir?” sorusunun cevabını Raporda görmek mümkün değildir. Ancak bu sorunun cevabını bir başka yerel yönetim birimi olan Mersin Büyükşehir Belediyesi Raporunda görmekteyiz. Raporda, taşınmaz kira gelirlerinde görülen %42,53 ve ilan ve reklam vergisi tahsilatındaki %48,13'lük azalışın yanı sıra, büfelerden alınan kira bedellerindeki %9,43'lük ve çay bahçelerinden alınan kira bedellerindeki %12,54'lük düşüş de tespit edilmiş ve idareden cevap istenmiştir. Vergi gelirlerindeki azalış konusunda, tahsil edilip edilmediğine yönelik Sayıştay'ın denetimi ve hassasiyeti oldukça normaldir. Oysa kira gelirleri gibi tamamen arz-talep dengesine bağlı konularda, eğer yolsuzluk tespit edilmediyse, harcamacı kurumların gelirdeki azalmayı açıklamaya zorlanması, düzenlilik denetimi açısından, kabul edilemez bir yaklaşımdır. Kaldı ki, mali mevzuatımızda harcamacı kurumların her yıl gelir arttırması gerektiğini belirten herhangi bir hüküm de yoktur.

Normalde, Sayıştay'ın düzenlilik denetimi bağlamında, kamu gelirleri ile ilgili görevi yalnızca gelirin toplanıp doğru biçimde kaydedildiğini denetlemektir.

Örneğın Şırnak Beledıyesının emlak, ilan ve reklam ile çevre temizlik vergisi tahsilatlarındaki %24,43'lük fahiş tahsilat oranının aşırı düşük bulunarak Rapora konu edilmesi oldukça normaldir. Buna karşılık, bir kamu gelirinin azalmasının gerekçelerini araştırma görevi, esasen Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Genel Müdürlüğü ile Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nündür. Yerel yönetimlerde ise ilgili idarenin strateji geliştirme birimleri ve İçişleri Bakanlığı'dır. Bir kuruma (kısmen vergi gelirleri hariç) "gelirleriniz neden azaldı?" diye sormak, bizce bu açıdan, düzenlilik denetimini aşmakta ve VET denetiminin alanına girmektedir.

Sayıştay Dumlupınar Üniversitesi (DPÜ) Raporunda ise, 2008 yılı sözleşme fiyatlarıyla (KDV hariç) 11.337.165,00TL harcama yapılarak 05.08.2011 tarihinde (geçici kabul tarihi) tamamlanan Dumlupınar Üniversitesi (DPÜ) Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Araştırma Uygulama Merkezinin (FTR) denetim dönemi itibarıyla (2013 sonu) henüz faaliyete geçmemesini" bir sorun olarak tespit etmiştir. Burada denetçi "kamu zararı "tespiti yapmamış ve konunun takip edileceğini ifade etmiştir (ss.5-6). İşte zarar tespiti yapılmadan gerçekleştirilecek bu takip, kanaatimizce kamu idaresinin "kamu kaynağını kullanmaya" zorlamak olacaktır. Böyle bir sonucu da "düzenlilik denetimi" ile açıklamak mümkün değildir. Geleneksel düzenlilik denetimi, ihale süreçleri de dahil harcama ve hakkeğiş mevzuatına uyulup uyulmadığı, binanın bitirilerek teslim edilip edilmediğı ile ilgilendir. İş bittikten sonra, binanın nasıl kullanılacağı ise idari hatta bir açıdan siyasal süreçlerle belirlenir. Ancak burada Sayıştay, bir bakıma, kamu kaynağının "verimli" kullanılıp kullanılmadığı denetimi gerçekleştirmektedir. Zaten öneri kısmında açıkça şu ifadelere yer verilmiştir: "5018 sayılı Kanun kamu kaynaklarını tarif ederek bu kaynakların etkili ve verimli kullanımı gereğini hüküm altına almış; Üst yöneticileri ve Harcama yetkililerini bu konuda görevli ve sorumlu kabul etmiştir. Bu itibarla; sınırlı kamu kaynakları ile yapılmış olan tesisin hizmete alınması hususunda kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması sorumluluğunun gereğı yerine getirilmeli; kamu ve özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişiler tarafından açılacak sağlık kuruluşlarının planlanması amacıyla strateji belirleme, planlama, düzenleme ve koordinasyon yapma görevi Sağlık Bakanlığına verildiğinden inşaat bitiminde değil, bu amaca matuf tesislerin planlanması, projelendirilmesi ve yapımı aşamalarında Bakanlık kriterleri karşılanmalıdır" (ss.6-7). Burada açık bir VET denetimi söz konusudur.

GAP Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı Raporunda, idarenin sözleşmeler ve şartnameler konusundaki takdir yetkisine "bilişim altyapısının daha etkin ve verimli çalışmasına imkan vereceğini" düşündüğü için doğrudan müdahalede bulunulmuştur. Denetçi, teknik şartnamenin açık düzenlenmemesi ve şikâyete konu yapılmasına rağmen zeyilname ile teknik şartnamenin İdare lehine düzeltilmediğini tespit etmiştir. Bu çerçevede "kullanılabilir ödeneğı 1.269.000 TL, yaklaşık maliyeti ise 905.155 TL olan Bilişim Altyapı İyileştirme İhalesi Teknik şartnamesinde 'sunucu ve storage ürünlerinde arzananın bildirilmesinden itibaren üretici tarafından 3 yıl 7x24 saat müddette 8 saatte çözüm garantisi verilmesine' ilişkin şartın getirilmesi yerine, '24 saat içinde müdahale ve arzananın en geç 5 gün içinde giderilmesi garantisi' öngöröldüğü tespit edilmiştir" (s.5). Denetçi bu durumun risk oluşturduğunu ve şartnamenin ilk haline sadık kalınması gerektiğini, "zira ihaleyi alan firmanın sistem arzalarını Şanlıurfa ilinde yerleşik başka bir bakım firması eliyle gidermesi veya GAP İdare Merkezinde sürekli eleman istihdamı ile sorunu çözmesi mümkün" olduğunu ifade ederek bu du-

rumun “*bilişim altyapısının daha etkin ve verimli çalışmasına imkan vereceğini*” ileri sürmüştür (s.10). Görüldüğü gibi Sayıştay burada düzenlilik denetimi adı altında “*VET ve yerindelik denetimlerini*” aynı anda gerçekleştirmekte, hatta meseleyi farklı bir boyuta taşıyarak “*fırma yerine*” bile mantık yürütmekten çekinmemektedir. Bu durum, düzenlilik denetiminin mantığına aykırıdır.

Sayıştay denetiminin, düzenlilik sınırlarını aştığı iki örneğe de Savunma Sanayi Müsteşarlığı (SSM) Raporunda rastlanmaktadır. İlk örnek, denetçinin Savunma Sanayi Destekleme Fonunun (SSDF) bir bütçesinin olmamasına yönelik tespittir. Müsteşarlık cevabında “*SSDF'nin bütçe dışı bir Fon olduğunu, bu fonların bütçe disiplini dışında yönetilen ve harcama yapılabilen fonlar olduğunu, bu fonların genel olarak gelir ve giderlerinin bütçe ile ilişkilendirilmediğini, dolayısıyla SSDF için bütçe oluşturmanın fonların kullanım amacına aykırı olacağını*” ifade etmiştir. Denetçi ise sonuç kısmında “*3238 sayılı SSM Kuruluş Kanunu'nun 9'ncü maddesinde, 'Müsteşarlığın bütçesi, SSDF'nin %2'sini aşmayacak miktardan meydana gelir ve bu miktar Bakanlar Kurulunca azami %50 oranında artırılabilir' hükmünce, SSM bütçesinin miktar dayanağı SSDF bütçesi olduğunu, bu yüzden bütçe yapılması gerektiğini*” ifade etmiştir (ss.10-11). Mali sistemimizde “*fon*” kavramı iki anlama gelmektedir. Birincisi “*paranın toplandığı hesap*”, ikincisi ise –eğer varsa- bu hesabın yönetiminden sorumlu idari kurum. Bu örneğimizde “*hesap*” olma özelliği ortadadır ve bu özelliği ile de kayıt altındadır. Aslında “*fon*” denen bu hesaplar, teknik anlamda ilkel birer bütçedirler, çünkü giren-çıkan miktarlar kayıt altındadır. Dolayısıyla fon büyüklüğünün %2'sini tespit etmek güç olmayacaktır. İlkel olmalarının nedeni ise klasik ve modern bütçe ilkelerine (özellikle de genellik ve birlik ilkeleri ile “*şeffaflık ve hesap verebilirlik*” ilkelerine) aykırılık teşkil etmeleridir. Kaldı ki mali mevzuatımızda (5018 sayılı kanun dahil) “*Fon Bütçesi*” adında bir bütçe türü tanımlanmamıştır. Sayıştay denetçisi de raporda, diğer benzer fonlarda “*bütçe*” yapılıp yapılmadığına ilişkin bir açıklama yapmamıştır. Dolayısıyla mevzuatta yeri olmayan bir uygulamadan dolayı Müsteşarlığı sorumlu tutmak ve İdareyi bütçe yapmaya zorlamak, düzenlilik denetimi ile açıklanamamaktadır.

Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile ilgili ikinci örnek ise, Özel Kalem Müdürlüğünde görevli bir personelin, Müsteşar oluru ile, İstanbul Sabiha Gökçen Havaalanında sürekli olarak görevlendirilmesi konusundaki tespittir. Denetçi bu görevlendirmenin 3238 sayılı ve 657 sayılı Kanunlar çerçevesinde mümkün olmadığını ifade etmiştir. Müsteşarlık cevabında “*Müsteşarlık hizmetlerinin zamanında etkin bir şekilde yürütülmesini teminen Müsteşarlığın hisse ortaklığının bulunduğu bir şirket hizmet binasında, hizmet vermek üzere bir personelin görev yerinin belirlenmesinden ibaret olan bir işlem olduğunu belirtmiştir. Ancak denetçi ikna olmamış, 'Müsteşarın yaptığı bu sürekli görevlendirmenin hukuki dayanağının bulunmadığını'*” ifade etmiştir. Burada, Savunma Bakanlığı ve Devlet Personel Başkanlığı'nın ilgilenmesi gereken bir konuya Raporda yer vermenin yanı sıra, asıl ilginç olan ise denetçinin ileri sürdüğü gerekçedir. Denetçi, gerekçesinde “*böyle bir uygulama neticesinde, SSM'nin diğer personeli tarafından başka illerde de emsal uygulanması talebinin ortaya çıkacağı düşünülmektedir*” demiştir. Böyle yüzeysel ve nesnel analize dayanmayan bir “*risk analizini*” düzenlilik denetimi bağlamında ele almak mümkün değildir. Raporda bu konuyla ilgili herhangi bir kamu zararından yahut “*etkinsizlik-verimsizlikten*” de söz edilmemektedir. Zaten kamu zararı oluşmadığı sürece, harcamacı kurumların insan kaynakları politikalarına müdahil olmak Sayış-

tay'ın işi de değildir. Böyle bir müdahillik ise yerindelik denetimi anlamına gelecektir.

İnsan kaynakları politikasına müdahil olma konusunda bir başka örnek de Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu Raporunda görölmektedir. Raporunda “42 ilde teşkilatlanan ve yaklaşık iki bin kişilik personele sahip büyük ölçekli bir Kurumun idari ve mali işler, personel, strateji, bütçe ve muhasebe ile elektronik bilgi işlem birimlerinin tümünün Destek Hizmetleri Genel Koordinatörlüğü altında tek bir birimde toplanması” tespit edilmiş ve ihtiyaç duyulan boş kadroların mevcut olduğu halde doldurulmadığı ifade edilmiştir (ss.7-8). Denetçinin nihai önerisi ise “teşkilat şemasında buna uygun yasal değişiklikler yapılması yönünde girişimde bulunulmasıdır” (s.9). Ancak kimin bu girişimde bulunması gerektiği belirtilmemiştir. Sayıştay TBMM adına denetim yaptığına göre TBMM kastedilmiş olabilir. Ancak TBMM Başkanlığı'nın kanun teklifi verme yetkisi yoktur. İdarenin kendisi kastedilmişse, bu daha vahimdir [örneğin personelin özlük hakları ile ilgili bir konuda, Trakya Kalkınma Ajansı Raporunda şu şekilde öneride bulunulmuştur: (Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlardakine) “benzer bir düzenlemenin Ajansta çalışan personeller için yapılmasını teminen konunun T.B.M.M.ye bildirilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir” (s.10)]. Çünkü idarenin böyle bir “fonksiyon gaspında” bulunacağını beklemek yanlış olacaktır. Özetle, burada da düzenlilik denetimi sınırlarının aşıldığı ve yerindelik denetimi biçiminde anlaşılabilirlik tespit ve önerilerde bulunulduğu aşıkardır.

Türk Tarih Kurumu (TTK) Raporunda ise Sayıştay, VET denetimini neredeyse başka bir boyuta taşıyarak adeta bir tür finansal danışmanlık hizmetine dönüştürmüştür. Raporda TTK'nın, Maliye Bakanlığı'nın Kurum yayınlarının hizmet alımı yoluyla ihale edilerek basılmasının daha uygun olacağına yönelik görüşü ile faaliyet dışı kalan Basimevi'nin, sabit giderlerinden dolayı İdarenin harcamalarını gereksiz yere arttırdığı ifade edilmiş (ss.5-6) ve şu öneride bulunulmuştur: “Kurum matbaasının çalıştırılmaması nedeniyle yapılan zorunlu giderlerden kurtulmak için tesisin çalışır durumdaki makine ve demirbaşları diğer kamu kurumları basimevlerine bir protokol ile teslim edilerek makine kiralama karşılığında Türk Tarih Kurumu kitaplarının basım işlerinin yapılması ve tesisin de tamamen boşaltılarak kiraya verilmesi veya satılması önerilir” (s.7). Görüldüğü gibi, dil ve imla kurallarına pek uyulmadan kaleme alınmasına rağmen, içeriği mantıklı olmakla birlikte, öneride bulunan makamın konumu itibarıyla, bu öneri Türk idare sistemine pek uygun düşmemektedir. Öneride protokollerle devirlerden, kiralama ve kiraya verme veya satma işlemlerinden bahsedilmektedir. Türk Tarih Kurumu özel bütçeli bir kurumdur ve bu tür kararları kurumun yetkili organları alacaktır. Sayıştay raporundan hareketle, TBMM'nin bu Kuruma veya hükümete bu şekilde finansal önerilerde bulunması, bu açıdan pek anlamlı olmayacaktır. Kaldı ki TBMM'nin böyle bir görevi de yoktur. Sayıştay'ın da olmaması gerekir, ancak görüldüğü üzere, “ekonomiklik ve verimlilik” gibi mevzuatımızın cevaz verdiği saiklerle, Sayıştay, düzenlilik denetiminin sınırlarını zorlamaktadır.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Küreselleşme süreçleri sonucunda, kamu yönetimi ve kamu hukukunda görölen Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası biçimindeki ikili ayırım, “yeni kamu işletmeciliği” ve benzeri yaklaşımların da etkisiyle, Anglo-Sakson gelenek lehine sonuçlara yol açmaktadır. Bürokratik-hiyerarşik devlet yapıları, “yönetişim”



eksenli ve “performans” odaklı devlet anlayışına doğru evrilmekte, “kamu yönetimi reformu” veya “kamu mali yönetimi reformu” gibi adlarla Kıta Avrupası felsefesiyle dizayn edilmiş idari/hukuki yapılar aşındırılmaktadır. Bu sürecin “doğru” veya “iyi” neticeler sunup sunmayacağını zaman gösterecektir. Ancak yapılan reformlar sonucu getirilen mevzuat ve idari değişikliklerin, Kıta Avrupası geleneğine göre şekillenmiş devlet yapıları ile uyumsuzluk sergilediği ortadadır.

Benzer süreçler genelde “kamusal denetim” özelde ise “mali denetim” konuları açısından da geçerlidir. Kıta Avrupası geleneğinde yer alan klasik “yasallık”, “uygunluk” veya “düzenlilik” denetimlerinin yanı sıra “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik” (VET) denetimlerini de içeren “performans denetimi” süreçleri söz konusu olmaktadır. INTOSAI'nin de buna yönelik çalışma ve çabaları ile bu tür denetimlerin giderek yaygınlaştığı ve daha çok ülke sayıştayının görev alanına dahil olduğu görülmektedir. Doğal olarak Türkiye de bu gelişmelerden yoğun biçimde etkilenmektedir.

Performans denetimi, Türk Sayıştay denetim süreçlerine ilk olarak 04.07.1996 tarih ve 22686 sayılı RG'de yayımlanan 4149 sayılı “832 Sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun” ile “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik” denetiminin (VET denetimleri) getirilmesi ile giriş yapmıştır. “Performans Denetimi” adı altında gerçekleştirilen bu denetimler, 5018 ve 6085 sayılı kanunların doğrudan “performans denetimi” kavramını kullanarak bu yetkiyi Sayıştay'a vermesiyle farklı bir niteliğe bürünmüştür. Mevcut durumda, 5018 sayılı Kanun'un 68 inci maddesi ile 6085 sayılı Kanun'un 35/1-b ve 37/2 maddeleri gereği de Sayıştay denetimi “uluslararası denetim standartlarına uygun olarak” yürütülmek durumunda. Bu konuda uluslararası denetim standartlarını koyan INTOSAI'nin standartlarına göre, performans denetimi zaten tam olarak Türkiye'deki “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimine” denk düşmektedir.

Oysa mevzuatımıza bakıldığında, VET denetiminin 6085 sayılı Kanun'da yeri olmadığı halde, SDY'de ayrı bir denetim türü olarak zikredilmiş ve bu denetime bir bölüm başlığı açılmıştır. Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 25 inci maddesinde bahsedilen “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi Rehberi” ise henüz çıkarılmamıştır ve bu bağlamda Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi Raporları tanzim edilmemiştir. Bir başka ifadeyle yasal veya fiili olarak VET başlığı altında bir denetim yapılmamaktadır.

Ancak VET denetimi fiili olarak, düzenlilik denetimi içerisinde gerçekleştirilmekte ve sonuçları da düzenlilik denetimi raporlarına yansımaktadır. Oysa INTOSAI standartlarına göre VET denetimi, performans denetimi bağlamında gerçekleştirilmelidir. Yani düzenlilik denetimleri içerisine gizlenmiş VET denetimleri 5018 ve 6085 sayılı kanunlara açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

AYM'nin “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik” denetimlerinin önünü açan 2/04/2013 tarih ve 28606 sayılı RG'de yayımlanan ve E: 2012/102 K: 2012/207 sayılı kararı da bu çerçeveye uygun olarak yorumlanmalıdır. Mahkeme kararında “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik gereklilik ve ölçülülük” çerçevesinde ortaya konabilecek bir kamu zararı tespitinin Anayasaya aykırı olmadığını belirtirken, bu tespit ile de düzenlilik denetimi raporlarına dayandırılması gerektiği yönünde bir görüş bildirmemiştir. Esasen ilgili mevzuatta da “yalnızca düzenlilik denetimlerine dayanarak kamu zararı tespiti yapılabacağına ve diğer raporların böyle bir tespite esas teşkil edemeyeceğine” ilişkin bir hüküm yoktur.

İşte konunun kilitlendiği nokta da burasıdır. Performans denetimi, Anglo-Sakson geleneğin bir ürünüdür ve bu geleneğe sahip ölkelerde Sayıştay'ın yargılama yetkisi olmadığından, bu denetim sonucunda hazırlanacak raporların da Sayıştay'ın hesap yargılamaya bağlamında bir hükmü bulunmamakta, bu raporlar daha çok hükümet ve parlamentoya sunulan danışmanlık hizmetinin çıktıları mahiyetinde olmaktadır.

Türkiye'de ise performans denetiminin en önemli amacı ve bileşeni olan VET denetimleri düzenlilik denetimi içerisinde gerçekleştirilip yargılamaya konu edilebilirken, ikinci amacı ve bileşeni olan mali yönetim sisteminin etkin işleyip işlemediğinin denetlenmesi ise “performans denetimi” adı altında gerçekleştirilmekte, ancak bu durum devletin idari/hukuki yapısı ile uyuşmamaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilen VET denetimleri ise çoğu zaman açıkça yerinde-lik denetimi biçiminde veya yerinde-lik denetimi sayılabilecek şekilde gerçekleştirilmekte ve bu yüzden Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Yani performans denetimi hem ikiye bölünerek yanlış uygulanmakta, hem de düzenlilik denetimi altında gerçekleştirilen kısmı yargılamaya dahil edilerek Türk hukuk sistemi ve idari yapısı ile uyumlu olmayan bir yapı ortaya konmaktadır. “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi” adı verilerek ayrı bir kategori biçiminde tanımlanan denetim türünün acilen “performans denetimi” içerisine alınmasına yönelik mevzuat değişiklikleri bir an önce gerçekleştirildikten sonra, bu uyumsuzluğu ortadan kaldıracak alternatif tedbirler ise bellidir. Bunları sıralayacak olursak:

- Anglo-Sakson ölkelerinde olduğu gibi, Sayıştay'ın yargılama yetkisi kaldırılarak, safi bir denetim kurumuna dönüştürölmesi bir alternatif olabilecektir. Bu durumda Sayıştay TBMM ve hükümete mali danışmanlık da yapan bir tür denetim kurulu işlevi görecektir.

- Her ne kadar tartışmaya açık olabileceksede, bir Anayasal değişiklik ile sorunun aşılması söz konusu olabilir. Anayasanın 125 inci maddesinin 4 üncü fıkrasının sonuna şöyle bir cümle eklenebilir: “Sayıştay'ın ilgili kanunların verdiği yetkiye dayanarak; Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi ve Performans Denetimi yapma hakkı saklıdır”.

- Veya performans denetimi yapma yetkisi Sayıştay'dan alınarak, Maliye Bakanlığı bünyesinde mevcut Teftiş Kurulu'na yahut İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile dirsek temasında çalışmak üzere kurulacak bir başka kurula (örneğin “Mali Denetim ve Performans Geliştirme Kurulu” gibi) devredilmesi ikinci bir alternatif olabilecektir.

- Son alternatif ise Sayıştay'ın yapısında değişikliğe gidilmesidir. Sayıştay'ın dairelerden mürekkep mevcut yapısı yerine “Denetim Ofisi” ve “Hesap Mahkemesinden” oluşan ikili bir yapı benimsenebilir. Ancak bu durumda, Denetim Ofisi'nin ortaya koyacağı hangi raporlara istinaden yargılama yapılacağı da açıkça belirtilmelidir. Bize göre, böyle bir yapılanmaya gidildiğinde de, performans denetimi hiçbir şekilde yargılamaya esas teşkil etmemelidir. Çünkü yukarıda kuramsal içeriğinde de bahsedildiği gibi, performans denetimi pek de objektif bir denetim türü değildir ve yöntemleri ise değişkendir. Oysa, yargılamaya esas teşkil eden tahkikat, soruşturma ve kovuşturma aşamalarında “usul” oldukça önemlidir.

Buna karşılık mevcut durumun muhafaza edilmesi halinde, uyumsuzluktan kaynaklı sorunlar baş gösterecek ve Danıştay veya AYM'de açılan davalarla vakit kaybedilecektir. Bu açıdan devletin idari/hukuki altyapısı ile uyumlu düzenlemelere gidilmesi, yahut yukarıda bazı alternatiflerini sıraladığımız

idari değişikliklerin gerçekleştirilmesi yerinde olacaktır. Kaldı ki Sayıştay'ın insan kaynağı kapasitesini oldukça aşan performans denetimi gibi görevlendirmeler, mevcut düzenlilik denetimlerinin de arzu edilen zamanda, düzeyde ve/veya kalitede yapılmasını engelleyebilecektir. Bu bağlamda eğer bu tür görevler Sayıştay'ın uhdesinde kalmaya devam edecekse, denetim personeli sayısının ve personel kalitesinin de artırılması lazım gelecektir. Çünkü yukarıda da bahsedildiği gibi, performans denetimi salt muhasebe ve hukuk bilgisiyle gerçekleştirilebilecek bir denetim türü değildir. Aynı zamanda, ileri düzeyde ekonomi, siyaset bilimi ve sosyoloji gibi alanlardan da bilgi gerektirmektedir. Bu açıdan personelin eğitimi de hayati önemi haizdir.

### **KISALTMALAR**

AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CoA	: Hesap Mahkemesi (Court of Accounts)
DDR	: Düzenlilik Denetimi Rehberi
DPÜ	: Dumlupınar Üniversitesi
DTGM	: Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
ECA	: Avrupa Hesap Mahkemesi (European Court of Auditors)
FTR	: Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Araştırma Uygulama Merkezi
GAP	: Güneydoğu Anadolu Projesi
HSYK	: Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği (The International Organisation of Supreme Audit Institutions)
ISSAI	: International Standards of Supreme Audit Institutions
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
NAO	: Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office)
PDR	: Performans Denetimi Rehberi
RG	: Resmi Gazete
SDY	: Sayıştay Denetim Yönetmeliği
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SSDF	: Savunma Sanayi Destekleme Fonununun
TAA	: Türkiye Adalet Akademisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
VET	: "Verimlilik, Etkililik, Tutumluluk" veya "Etkililik, Ekonomiklik, Verimlilik" denetimi
YAŞ	: Yüksek Askeri Şura
SSM	: Savunma Sanayi Müsteşarlığı
TTK	: Türk Tarih Kurumu

**KAYNAKÇA**

- Akdağ, S. Emre (1997), “Sayıştay’ın Anayasal Kimliği”, Sayıştay Dergisi, Sayı:25 (Özel Sayı, Nisan-Haziran), ss. 147-180.
- Akyel, Recai ve Hasan BAŞ (2010), “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu”, Maliye Dergisi, Sayı: 158, ss.374-387.
- Akyılmaz, Bahtiyar (1998), “Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Sayı:1, ss.23-55.
- Al, Hamza (2007), “Denetimde Piyasalaşma Eğilimleri”, Bilgi Dergisi, Sayı:1, ss.109-130.
- Apan, Ahmet (2011), “ABD Ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik Ve Performans Denetimi”, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472, ss. 9-30.
- Atay, Cevdet (1999), Devlet Yönetimi ve Denetimi, Alfa Yayınları, 2.Baskı, İstanbul.
- Atay, Ender Ethem (2008), “Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Uyarınca Yürütme Yargı Ayrılığı Ve İdari Yargı Denetiminin Niteliği”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140.Yıl Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:77, ss.129-148.
- Azrak, Ali Ülkü (1985), “ İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sayı: 1-3, ss.17-28.
- Bignami, Francesca (2012), “Comparative Administrative Law”, [http://scholarship.law.gwu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1158&context=faculty\\_publications](http://scholarship.law.gwu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1158&context=faculty_publications), (Erişim Tarihi:29.07.2015).
- Candan, Ekrem (2007), Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2007/374, Ankara.
- Çağlayan Ramazan (2003), "Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi (AÜEHFD), Cilt: 7, Sayı: 3-4, Aralık 2003, ss. 171-208.
- Daştan, Deniz (2003), “Takdir Yetkisi, Yargısal Denetim ve Yerindelik”, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: LXXVII, No: 2, ss. 321-332.
- Daujotaitė, Dalia and Irena MAČERINSKIENĖ (2008), “Development Of Performance Audit in Public Sector”, 5<sup>th</sup> International Scientific Conference Business and Management, 17-18 May 2008, Vilnius, Lithuania, ss.177-185.
- Demirbaş, Tolga (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması, Birinci Basım, Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17, Ankara.
- Dinçkol, Hulusi (2013), “İdari Yargıda Hakimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi”, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı, Yıl: 2013, Cilt: 19, Sayı: 2, Beta Yayını, İstanbul, ss. 1567 - 1593.
- Duran, Lütfi (1987), “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, Amme İdaresi dergisi, Cilt:20, Sayı: 4, ss.3-17.
- ECA (European Court of Auditors) (2013), Performance Audit Manual, [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_EN.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF), (Erişim Tarihi: 28.05.2015).

GAO (2011), "Government Auditing Standards – 2011Revision", <http://gao.gov/assets/590/587281.pdf> (Erişim Tarihi: 28.05.2015).

Gheorghiu, Anda (2012), "Performance Auditing – A Complex Concept", *Hyperion International Journal of Econophysics & New Economy*, Vol:5, Issue:1, pp.:159-176.

Gözler, Kemal (2009), *İdare Hukuku*, Cilt:1, İkinci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009.

<http://www.sayistay.gov.tr/rapor/sayrapor.asp>, (Erişim Tarihi: 24.06.2015).

Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan, *İdare Hukuku*, Cilt:II, *İdari Yargılama Hukuku*, Güncelleştirilmiş 7.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Günday, Metin (1990), "1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları", I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 1.Kitap, İdari Yargı, ss.139-149.

INTOSAI (2004), "Standards and Guidelines for Performance Auditing Based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience" (ISSAI 3000), [www.issai.org/media/13224/issai\\_3000\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13224/issai_3000_e.pdf), (Erişim Tarihi: 28.05.2015).

INTOSAI (2010a), "Compliance Audit Guidelines: Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements" (ISSAI 4200), [www.issai.org/media/13200/issai\\_4200\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13200/issai_4200_e_.pdf), (Erişim Tarihi:28.05.2015).

İlhan, İlhami (2011), "6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler", *Dış Denetim*, Ocak-Şubat-Mart 2011, ss. 112-117.

Kalabalık, Halil (1997), "İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi, Prof. Dr. Naci Kınacıoğlu'na Armağan", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 1, ss. 172-211.

Kanunum İçtihat ve Mevzuat Bilgi Bankası (Portal).

Karaahmet, Murat M. (2010), "Denetim ve Değişim", *Dış Denetim*, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, ss. 105-107.

Karahanogulları, Onur (2011), "İdarenin Yargısal denetimine Yönelik Anayasa Değişiklikleri ve Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi", *Mülkiye Dergisi*, Cilt: 35, Sayı: 270, ss.43-64.

Karatepe, Şükrü (1991), "İdarenin Takdir Yetkisi", *Türk İdare Dergisi*, Yıl: 63, No: 392, Eylül 1991, ss. 63-119.

Kazancı İçtihat Bankası (Portal).

Kells, Stuart and Graeme Hodge (2011), "Performance Auditing and Public Sector Innovation: Friends with Benefits or Strange Bedfellows?", *Asia Pacific Journal of Public Administration*, Vol.:33, No:2, ss.163-184.

Köse, H. Ömer (2007), *Dünyada Ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

Oytan, Muammer (1990), *Yargılamanın, yargılama teknikleri ile sınırlandırılması*, I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, I.Kitap İdari Yargı, ss.149-158.

Önder, Özgür ve İrfan Türkoğlu (2012), "Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 17, ss.197-214.

Parlak, Müslüm ve Zeliha Parlak (2014), "Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları Beklentileri Ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:92 (Ocak-Mart 2014), ss.5-34.

Pekiner. Visalettin (1961), "İdarenin Takdir Yetkisi", Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 4, ss.1-8, Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1961-4/1.pdf>.

SAYIşTAY (2015), 2013 Mali Yılı Denetim Raporları: <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/sayrapor.asp>, (Erişim Tarihi: 06.05.2015-27.05.2015).

Sivrekli, Esra (2014), "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetiminde Bütçenin Rolü: 2006-2013 Dönemi Analizi", Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, ss. 59-80.

şen, Mahmut (2013), "İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVII, Sayı:1-2, s. 1623-1641.

Yayla, Yıldızhan (1964), "İdarenin Takdir Yetkisi", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası (İHFMC), Cilt:30, Sayı: 1-2, ss. 201-211.

Yenice, Ebru (2006), "Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi", Maliye Dergisi, Sayı:150 (Ocak-Haziran 2006), ss. 122-132.

Yokuş, Sevtap (1997-1998), "Hak ve Özgürlüklere İlişkin Anayasal Hükmelerin Danıştay'ca Doğrudan Uygulanması", İnsan Hakları Yıllığı, Cilt: 19-20, ss. 197-213.