

## MALİ DENETİM VE TÜRKİYE'DE UYGULAMASI\*

Cahit EREN



Cahit EREN (1924-1984)

Cahit Eren 1924 yılında Kayseri'nin Pınarbaşı kazasında doğdu. Orta öğrenimini Kayseri'de tamamladıktan sonra 1943'de İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesine girdi. 1947'de mezuniyetini müteakip Maliye Bakanlığı müfettiş yardımcısı olarak göreve başladı ve müsteşarlığa kadar yükseldi. 1978 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisinde Sayıştay Başkanlığına seçilen Cahit Eren 2 Haziran 1984'de bir kalp krizi sonucu aramızdan ayrıldı.

### I — KONUYA GİRİŞ

#### 1. Denetim Kavramı - Mali Denetimin Tanımı

Mali denetim kavramı ve bunun tanımı üzerinde durulunca, konunun sanıldığı kadar berrak ve yalın olmadığı görülmektedir. Gerçekten, yalnızca Denetim ya da Denetleme deyiminin sınırlarının saptanmasına çalışılırken, Teftiş, murakabe, kontrol ve revizyon gibi bir dizi eş anlamlı, eski deyimle müteradif sözcüklerle karşılaşmaktayız. Etimolojik açıdan bakıldığında, «Teftiş» kelime-

(\*) 19.7.1983 tarihinde Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin düzenlediği konferansa esas teşkil eden metindir.

sinin Farisi (Fetese) = araştırma kökünden geldiği, bir şeyin doğrusunu bulmak için her yönden arayıp taramak; «Murakabe» kelimesinin ise (rakabe) kökünden kaynaklanıp, gözetleme, nazarda tutma, anlamında kullanıldıkları; «Kontrol» ve «revizyon» sözcüklerinin kökenlerinin Lâtincede olup sırasıyla (Liste, defter ve kayıtları mukayese etme, karşılaştırma) ve (yeniden gözden geçirme) eylem ve işlemini ifade ettikleri bilinmektedir (1).

Bu konuda, doğruluğu vurgulanabilecek olan hususlardan başta geleni, Teftiş, Murakabe kavramlarının, denetlenen işlemler yanında, o işlemleri yürüten ajanların hal ve davranışlarının dahi değerlendirilmesini içermesine karşılık, kontrol ve özellikle revizyonda esas itibarıyla işlem ve hesapların değerlendirmesiyle sınırlı bir denetimden söz edilebileceğidir. Bahse konu yorumdan hareket edilmek suretiyle eşanlı görülmelerine rağmen bu kavramları, kapsamlarının giderek genişlemesine göre, revizyon - kontrol - murakabe ve Teftiş olarak sırlamak yerinde olacaktır.

Kavram kargaşasını gidermek, tanımların en uygun ve geçerli olanını saptamak için, bir meslektaşımızın yöntemine katılarak (2), nedeni, dayanağı, amacı, zamanlaması ve biçimi bakımından analizini ve sonuçlarının sentezini yapmak suretiyle, Denetimi, «bir işin genel ya da özel düzenlemelere, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak yolunda, işlemlerin, başlangıç, uygulama veya bitimi aşamalarında ya da bitiminden bir zaman sonra gözden geçirilip değerlendirilmesine ilişkin bir eylem; kısa bir ifadeyle, işlemlerin kurallarına uygunluğunun araştırılması» olarak tanımlamak mümkündür.

Denetim kavramından «malî denetim» deyimine ulaşmak kolay olup, işlemlerin değerlendirileceği mihenk taşının, yani sözü edilen kurallar kümesinin Maliye kurallarına ilişkin bulunduğunu belirtmek yetecektir.

Böylece, Kamu Maliyesi ya da Kamusal Maliyenin sınırları içinde kalacak olan konuşmamızın temelini oluşturan Mali Denetim ile, Devlet Patrimuvanı ya da varlığını oluşturan kamu gelir,

(1) TODAİE'nin «Birinci Teftiş ve Denetleme hizmetleri geliştirme Programı» na ilişkin Raporlar.

(2) Demirkan Uçar - Kamusal mali denetim, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu yayını, 1977 Ankara.

gider ve malları türünden değerlerin yönetimine ilişkin tüm akçalı işlerin denetimini anladığımızı ve amaçladığımızı ortaya koymuş oluyoruz.

## 2. Mali Denetim Türleri

Mali literatürde olduğu kadar uygulama alanında da genel kabul gören mali denetim sınıflandırmalarına kısaca değinerek, konuşmamın ağırlık noktasını bu sınıflandırmalardan en geçerli olanına dayandırmak istiyorum.

- a) Denetimi yapan organ ya da birimlere göre sınıflandırma
  - Yasama erki'nin denetimi;
  - Yürütme erki'nin denetimi;
  - Yargı erki'nin denetimi;
- b) İşlemlerin niteliklerine göre
  - Gelir denetimi;
  - Gider denetimi;
  - Mal denetimi;
- c) Denetim yöntemlerine göre
  - İşlemlerin tümüyle gözden geçirilmesi ya da belli bölüm ve kısımlar itibariyle örnekleme denetimle (sondajla) yetinilmesi;
  - Maddi ve biçimsel, (doğruluk) denetimi - etkenlik ve verimlilik denetimi;
- d) Kurumun yapısına ve denetim organizasyonuna göre :  
İç denetim - Dış denetim; dikey ya da yatay denetimler; Oto kontrol;

Yukarıda değinilen sınıflandırmalardan başka, denetimin asli ya da spesifik amacına göre, örneğin (yanlışlıkların düzeltilmesi), Sorumlulukların araştırılıp saptanması «tahkikat»; (Belli konulardaki uygulama sonuçlarının ve uygulamaya ilişkin kuralların değerlendirilmesi) gibi hususların da denetim türleri olarak gösterildiği vaki ise de çağdaş kamu yönteminde kurallara aykırılıkların saptanmasının yanı sıra koruyucu ve eğitici yönleriyle denetime izafe olunan komple amacın parçalanmaksızın gerçekleştirilip değerlendirilmesi esas olmakla anılan kısmi amaçları, denetim türleri olarak saymağa mahal bulunmamaktadır.

Bu ön tesbitlerden sonra, konuşmamızın bundan sonraki bölümlerinde, yukarıdaki kıstaslardan ilkinde, yani denetimi yapan organlara göre öngörülen sınıflandırma esasına dayanılarak evrensel ve bir ölçüde kuramsal görüşlere yer verilecek, daha sonra, aynı sınıflandırma doğrultusunda ülkemizdeki uygulamaların tahlil ve takdimine çalışılacaktır.

## II — MALİ DENETİMİN EVRENSEL YAPISI VE TARİHİ GELİŞİMİ

Mali denetimin, kaynaklandığı organ ve birimler itibariyle oluşması ve gelişmesi, Ülkelerin Anayasal yapılarındaki tarihi gelişmelerin etki ve özelliklerini yansıtmakla birlikte, benzeri sosyo-ekonomik kurumlaşmaların ortak noktalarını da sergilemekten geri kalmamaktadır.

### 1. Yasama Erki'nin Yaptığı Mali Denetim;

Klasik sınıflandırmadaki yerine ve önceliğine itibar olunarak, Parlamento, daha genel ifadesiyle Yasama Organı tarafından yapılan mali denetimin başta ve ağırlıklı biçimde ele alınıp incelenmesini doğal saymak gerekir.

Kamu Maliyesinin tarihi gelişiminde izleneceği üzere, Bütçe Hakkı'na ilişkin mücadeleler, ilk kez İngiltere'de, 1215 yılında, Kral John'a kabul ettirilen ünlü «Magna Charta» (Büyük Ferman), ve daha sonraları, 1688 ihtilâlinin ürünü olarak oluşturulan «Bill of Rights» (Haklar Yasası) ve onu izleyen düzenlemelerin gerçekleşmesiyle sonuçlanmış; vergi ve resim gibi yükümlülüklerin yanı sıra, giderlerin saptanması da Parlamentonun izin ve yetki vermesine bağlanmıştır.

Böylece, demokratik hak ve hürriyetlerin korunması ve kamu hizmetlerinin yürütülmesi kadar idarenin mali denetimi de kuvvetler ayrılığı çerçevesinde ele alınır olmuştur.

Mali denetim ihtiyacının gereği olarak ortaya çıkan Bütçe müessesesinin, siyasetle organik bir bağlılık içinde bulunduğu ve Bütçe yoluyla Yürütme Erki'ne devredilmiş olan yetkilerin kullanılışı ile sonuçlarının Parlamentoca izlenip saptanmasının tabii bulunduğu kuşkusuzdur.

Yasama Erki'nin mali denetimi doğrudan ya da dolaylı biçimde gerçekleştirilegelmiştir.

a) **Yasama Organının doğrudan doğruya yaptığı mali denetim** daha ziyade makro düzeyde cereyan etmektedir.

Gerçekten, Bütçe yasası başta olmak üzere çeşitli yasal düzenlemeler, siyasal denetimin yanı sıra, mali denetimin ilkelerini ortaya koyarak yürütmeyi önceden yönlendirmekte, oto kontrol gibi benzeri koruyucu ve önleyici kurallarına zemin hazırlamaktadır.

Yasama organı, koyduğu yasaların uygulanması sırasında da, (Soru), (Gensoru) gibi yollardan doğrudan mali denetime imkân bulmaktadır.

Bu tür denetimin özel bir şekli ise, Bütçe uygulamalarının hesaplaşma aşamasını oluşturan **Kesin Hesap Kanunu delâletiyle**, yürütmenin bir anlamda Bilanço ve Envanterinin gözden geçirilmesidir ki sonraki bölümde ele alacağımız Sayıştayların da bir safhasında devreye girdiği bu denetimin gerçekleşme biçimine kendi kısmında değineceğiz.

b) **Yasama Erki'nin asıl mali denetimi dolaylı yoldan gerçekleştirilir.**

Kamu maliyesine ilişkin işlem ve uygulamaların karmaşıklığı ve izlenmesinin de uzmanlığı gerektiren bir iş olduğu açıktır. Bu nedendir ki yasama organı, aralıksız biçimde sürdürülmesi gereken bu izleme ve denetleme işiyle, kendi adına görev yapan ve anayasalarda, işlevi ve yapıları saptanan diğer organları yetkili kılmıştır. Bahse konu denetimler, kısmen **Parlamentoların çeşitli ihtisas komisyonları, örneğin Bütçe, Sayıştay, Dilekçe, Meclis hesaplarını İnceleme Komisyonları gibi devamlı çalışan birimler** tarafından ya da zaman zaman teşkiline gerek duyulan Araştırma ve Soruşturma Komisyonları marifetiyle yürütülmekle beraber; tarihi ve evrensel yaygınlık arzeden en tipik ve klâsik dolaylı mali denetim işlevi, demokratik Parlamenter düzene sahip olsun ya da olmasın, bizdeki örneği **Divanı Muhasebat** adıyla kurulan Anayasal Organlarca yerine getirilmektedir.

Ülkelerine ve tarihi oluşumlara göre Court of Accounts, Court de Count, Rechnungshof, Divan of Audit, ya da General Accoun-

ting Office, Audit General gibi adlarla anılan ve Anayasalarında özel düzenlemeler gören bu «Yüksek Mali Denetim Örgütleri» nin temel ve ortak nitelikleri ve misyonları, uygulamanın öncesinde, esnasında ya da sonrasında yürüttükleri malî denetimi, yasama erki adına yapmalarıdır.

Yasama organı adına bu düzeyde denetim yapılması düşüncesi, 14 üncü yüzyıl başlarında İngilterede ortaya çıkmış olup bugünkü anlamda Sayıştayların vücut bulması, Parlamenter sistemin işlerlik kazanmaya başladığı 19 uncu yüzyıla rastlamaktadır.

Başlangıçta bütçelerin klasik alanı ve çerçevesi ile sınırlı kalan bu tür denetimler, Devletin ekonomik ve sosyal misyonuna paralel olarak yeni nicelik ve nitelikler kazanmıştır.

İşlevlerinin gereği olarak; kuruluş biçimleri, görev ve yetkileri, mensuplarının güvenceleri bakımından yürütmenin tamamıyla dışında, bağımsız Anayasal müesseseler halinde düzenlenen Sayıştayların bu bağımsızlıkları, adlarına denetim yaptıkları Yasama Organları ile olan ilişkilerinde de geçerli olup, bu hususu bilhassa vurgulamakta yarar görmekteyim.

#### aa) İki tür Sayıştay

Öteyandan, denetim bulgu ve sonuçlarının bir bölümünü bizzat kendi bünyelerinde değerlendirmeleri veya bunların tümüyle, adlarına hareket ettikleri Yasama Organlarına intikal ettirerek değerlendirmenin orada yapılmasını sağlamaları açısından Sayıştayları başlıca iki grupta toplamak mümkündür.

Denetim bulgularını esas itibariyle kendi bünyelerinde değerlendiren kesin sonuca bağlayan ve daha ziyade Kıt'a Avrupasında örnekleri görülen Sayıştaylar, aynı zamanda yargı yetkisiyle donatılmış Yüksek Denetim Örgütleri tipini oluşturmaktadırlar.

Denetim bulgularının Yasama Organınca değerlendirilmesi ilkesine göre görev yapan Sayıştaylar ise bahse konu denetim sonuçlarını tümüyle adigeçen Organa iletmekle yetinmektedirler.

Sayıştayların yargısal işlevi sırasında, davacı - davalı gibi tarafların bulunmaması ya da kişilerce getirilmiş bir ihtilaf veya niza'dan söz edilememesi nedeniyle bu tür işlevin klasik yargıdan sa-

ılamıyacağı görüşü ileri sürülebilmekte ise de sistemin kendine özgü işleyişi ve koşulları gözden ırak tutulmadıkça, bu tür eleştirilerin karşılanması mümkün ve kolaydır.

Gerçekten, kamu gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu ve kamu ajanı durumundaki ilgililerin sorumluluklarını saptamaya yönelik denetime dayalı yargılama yönteminin objektiviteyi ve güvenceyi içermesi; ayrıca, belli hak arama yollarının öngörülmesinin yanısıra varılan sonuçların kesinliğini ve doğrudan doğruya uygulanabilirliğini sağlamaya olanak verilmesi bakımından, Sayıştayların böyle bir yargı yetkiyle donatılmış olmaları yadsınamaz.

Nitekim, bu tür Sayıştay tipinin örneklerinden biri olarak Türk Sayıştayının durumuna ilişkin bir incelemede, Prof. Şeref Gözübüyük, bazı kamu görevlilerinin mali sorumluluklarının saptanmasında genel hükümler içinde kalınarak haksız fiil esaslarına göre değerlendirme yapılmasının isabetli ve gerçekçi bir çözüm yolu teşkil edemeyeceğini; yürütmeye ilişkin sorumlulukların saptanmasında nasıl ki yalnız haksız fiil esaslarıyla yetinilmeyip Danıştayca ayrı bir sorumluluk sistemi getirilmişse, bazı kamu görevlilerinin devlete karşı sorumluluklarının tesbit edilmesi konusunda da ayrı bir sorumluluk sisteminin geliştirilmesinin gerekli ve yerinde olduğunu; Ülkemizde de, Anayasa ve Sayıştay kanunu hükümleri çerçevesinde, bazı kamu görevlilerinin sorumluluklarının saptanmasında genel kuralın dışına çıkılarak, Sayman, Tahakkuk memuru ve ikinci derecedeki İtâ amirlerinin sorumluluklarının belirlenmesi görevinin Sayıştaya verildiğini; Sayıştayın da bu görevini yerine getirirken, bir yargı yeri durumunda hareket ederek, haksız fiil esaslarından farklı ve kamu hukukuna özgü sorumluluk kurallarını geliştirmek ve uygulamak suretiyle işlem tesis eylediğini ifade etmiştir (3).

Prof. Lutfi Duran aynı doğrultudaki yaklaşımını şöyle ifade etmektedir: «...Gerçekten, Anayasanın eski (Tabii Hâkim) ilkesi olsun, yeni (Kanuni yargı yolu) kuralı olsun, herkesin mutlaka aynı ve tek mahkemenin görev ve yetkisi içinde bulunmasını zorunlu kılmaz. Hukukî statüleri farklı kişiler; görev, yetki, hak, ödev ve yükümlülüklerinin özelliklerine göre değişik yargı mercilerine bağlanabilirler ve hatta bağlanmalıdırlar.»

(3) Gözübüyük Şeref - Cumhuriyetin 50 nci yılında Sayıştay, Ankara, 1973 s. 163.

«Kamu Gelir ve Gideri ile mallarını ellerinde tutan ve harcayan görevlilerin hukuki durumları, alelâde kişilerinkine hiç benzediğinden, Hazineye karşı mali sorumluluklarının araştırılıp gerçekleştirilmesi herhalde farklı esas ve usuller ile yargı yerlerine tabi tutulmak gerekir» (4).

Değerli hocam merhum Ord. Prof. S. Sami Onar da bir kısım memurların devlete karşı mali mes'uliyetlerinin özel hükümlere bağlı olduğunu, Devlet parasına elkoyan Sayman, Tahakkuk memuru ve İtâ âmirlerinin bütçenin tatbikatından dolayı Sayıştayın kazâi murakabesi neticesinde İdareye karşı mali sorumluluklarının tesbit edildiğini belirtmektedir (5).

Bu görüşlerin yaygın biçimde paylaşılması, Anayasal düzenlemelere dayalı uygulamalarla kanıtlanmıştır. Başta Türk Sayıştayını olmak üzere, Fransa, İtalya, Belçika, Hollanda, Lüksemburg, Portekiz, İspanya ve Yunanistan gibi ülkelerin Sayıştaylarının kısmi farklılıklar dışında, yargısal yetkilerle donatılmış olduklarını ve tercih olunan bu sistemin, denetim etkinliği açısından tartışılmaz üstünlüğü bulunduğunu kaydetmek isteriz.

Bu bahsi bağlarken hemen belirtelim ki, Hesap Mahkemesi niteliğini taşıyan Sayıştayların da, yargının dışında tutulan denetim bulguları vardır ve bunlar, örneğin Kesin Hesap kanunu uygulamasına ilişkin hususları içeren (Uygunluk Bildirimleri) çerçevesinde, ya da konuların özelliklerine göre (Rapor) sistemine dayalı olarak, Yasama Organlarına sunulacak görüşülecek ve o yoldan değerlendirilmiş olacaktır.

#### bb) Sayıştayların ortak özellikleri

Yargı yetkisiyle donatılmış olsunlar ya da olmasınlar, Sayıştayların hemen tümünün, ülkelere ve tarihi gelişimlerine özgü biçimsel farklılıklar saklı kalmak üzere bazı ortak özellikler taşıdıkları görülmektedir. Şöyleki :

bb/1 ortak özelliklerden biri ve bizce en önemlisi, Sayıştayların bağımsız oluşlarıdır.

(4) Duran Lutfi - Âmme İdaresi Dergisi, cilt 7, sayı 1, Ankara 1974.

(5) Onar S. Sami - İdare Hukukunun Umumi Esasları cilt III İstanbul 1966.



Gerçekten, Yasama Organı adına Yürütme'nin mali işlemlerini denetleme işlevlerinin tabii sonucu olarak, Yasama faaliyetlerinin bir bölümünde yardımcı olmaları; hesap ve işlemlerin denetimi yolundaki tasarruflarının bir bakıma yürütme ile yakınlığı, benzerlikleri ve nihayet bu denetimin etkinliği ve bir yaptırıma bağlanması açısından yargı yetkisi ile de donatılmış görünmeleri itibariyle, Sayıştayların Anayasal konumları, klasik üçlü kuvvetler ayırımı karşısında kendine özgü bir biçime bürünmüş olmaktadır.

Örneğin, 1948 İtalya, 1949 Federal Almanya, 1958 Fransa Anayasalarında Sayıştaylar, kuvvetler ayırımı ilkesinin uygulaması bakımından kendine özgü (sui generis) kuruluşlar olarak düzenlenmişlerdir ve yürütmenin dışında, özerk statülerine göre işlevlerini yapmaları sırasında, Parlamento ile bağlantılı görünümlerine rağmen hiç bir organdan emir ya da talimat almaksızın çalışmalarını yürütmektedirler (6).

Aynı şekilde, Türk Sayıştayı da kuruluşundan bu yana, işlevinin ağırlıklı yönünün saptanmasına ilişkin yorum ve yaklaşım farklılıklarından kaynaklanan Anayasal konumlarındaki değişmelerin doğrultusu ne olursa olsun, bağımsızlığını koruyagelmış; yeni Anayasal düzenlemeler, her defasında bu bağımsızlığı daha da tartışmasız hale kavuşturmuştur.

**bb/2 Sayıştay meslek mensuplarının** özellikle yargısal işlev üstlenenleri açısından doğduran Anayasadan, ya da Anayasanın atfına dayalı olarak kuruluş yasaları ile düzenlenen **teminatları**, bir başka ortak özelliği oluşturmaktadır. Bu özellik, bağımsızlık ilkesinin de doğal bir gereğidir, kuşkusuz.

Federal Almanya, İtalya, Belçika ve Fransa'da Sayıştay meslek mensupları Adli ve İdari kazanın normlarından ayrılmaksızın yargı güvencesine sahiptirler. Birleşik Amerika ve İngiltere ile Ülkemizde de benzeri güvenceler söz konusudur.

**bb/3 Kamu fonlarının kullanıldığı hemen her alanda Sayıştay denetiminin varlığı** genellik arzeden özelliklerden biridir.

Bu yoldaki en yaygın ve kapsamlı örnekler Fransa'da görülmekte olup klasik devlet bütçesinin sınırları dışında, idari özerk-

(6) H. Schafer - The Constitutional position of supreme Audit Institution with special Reference to the Federal Republic of Germany.

liĝe sahip kamu idarelerinden, sosyal güvenlik kuruluşlarına ve bilhassa, sayıları yüz elliye bulan Kamu İktisadi teşebbüslerine kadar Sayıştay denetimi uzanmaktadır (7).

Federal Almanya'da da, Demiryolları İşletmesi, Devletin ortaklığıyla kurulmuş Teşebbüsler ve Sosyal Sigortalar kurumları Sayıştayca denetlenmekte (8), İsrail Sayıştayının da Kamu Teşebbüs ve İşletmelerini yaygın biçimde denetlediği bilinmektedir.

Türk Sayıştayının denetim alanında, Genel ve Katma Bütçeli İdarelerin büyük yatırım faaliyetleri (Karayolları, Devlet Su İşleri, Orman İşletmeleri gibi) ya da döner sermayelerden oluşan ekonomik - malî kuruluşların mevcudiyetine karşın, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Sayıştayca denetlenmesi hususu, Anayasal ilke olarak açık ve kesin bir tercih ve desteğe konu yapılmamıştır.

Yürütme Erki'nin bünyesindeki bir organın —Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun— denetimlerine ilişkin raporlara dayanılarak Yasama Organında yapılan değerleme yerine doğrudan Sayıştayca ve kuşkusuz yargısal prosedür dışında, yapılacak denetimin, evrensel uygulamalara ve Ülkemiz gerçeğlerine daha uygun düşeceği ve buna ne dünkü ne bugünkü Anayasamızın engel bir hükmü bulunmadığı hususundaki kanaatimizi samimiyetle korumaktayız ve konuya, konuşmamızın Ülkemize ilişkin uygulamalar kısmında ayrıca değinmek niyetindeyiz.

bb/4 Sayıştayların ortak bir özellikleri de çağımızda, klasik maddi ve biçimsellik ya da (doğruluk) araştırılmasının ötesinde, **iktisadilik, verimlilik ve yerindelik denetimine ayrı bir ağrılık vermeleridir.**

Evrensel uygulamalara örnek olarak, Fransa'da Sayıştayın, kamu fonlarının ve mallarının amaca uygun biçimde kullanılıp kullanılmadığını denetlediğini (9); Federal Almanya Sayıştayının denetimlerinin, iktisadilik ve verimliliğin saptanmasını içerdiğini (10); İsrafın ve verimsiz kullanımların nasıl önlenebileceği, bir bir işin daha düşük bir maliyetle nasıl gerçeğleşebileceği hususlarının Amerika Sayıştayının başlıca kaygılarından olduğunu (11) burada zikretmek isteriz.

(7) Gerard Ducher - Assesment of the efficiency of public enterprise.

(8) Dr. A. Albrand - The Federal Audit Office of the Fed. Rep. of Germany

(9) Hans Schafer - a.g.e.

(10) Albrand - a.g.e.

(11) E.B. Staats - Relations Between the General Accounting office and the Congress of the United States.

Anayasal bir ilke olarak saptanmamış —ve özellikle Yeni Anayasamızın hazırlanması sırasındaki önerilere rağmen saptanmak istenmemiş— görünmesine rağmen, T.C. Sayıştayının da denetimlerinde verimlilik konusunda bir ölçüde değerlendirmeler yapmasına, kuruluş yasası çevresinde ve bilhassa, 24 sayılı kanun hükmünde Kararname ile 1050 sayılı Kanunda gerçekleştirilen değişikliklere dayanılarak, imkânlar bulunduğunu söyleyebiliriz.

İktisadilik ve verimlilik denetimlerine ilişkin bulguların da, Kamu İktisadi Teşebbüsleri denetimi konusunda olduğu gibi yargısal değerlendirme dışında ve raporlama sistemine göre Parlamentaoya iletilmesinin mümkün ve yeterli bulunduğunu belirtmek yerinde olacaktır.

bb/5 Ortak özellikler konusunda son olarak değinilebilecek olan bir husus da, **Sayıştayların Yasama Organlarına periyodik ya da gerek gördükleri zamanlarda Rapor sunmaları** yolundaki uygulamalarıdır.

Periyodik gözlemlerin ya da önemli mali - ekonomik konuların Parlamentoların bilgilerine sunulması ve sorular hakkında belli bir kamuoyu oluşturulması, etkin ve rasyonel denetim kurallarından biri olarak kabul edilmektedir.

Yukarıdanberi değinilen ortak özelliklerin geliştirilmesi ya da yenilerinin oluşturulması hususunda Dünya Sayıştaylarının Uluslararası Örgütü INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) tarafından yürütülen çalışmaların ve kongre kararlarına dayalı önerilerin önemli yarar ve katkılarını burada belirtmeyi görev saymaktayım.

Mali denetime ilişkin genel açıklamalarımızda Kuvvetler Ayrılığı'nın üç odak noktasından (Yasama Organı) nca yapılan denetime, önemi ve niteliği gereği böylece geniş yer ayırmış olmamızı siz dinleyicilerimin de tabii ve mazur göreceğinizi ummaktayım.

Konuşmanın müteakip bölümünde, (Yürütme) ve (Yargı) erklerince yapılması sözkonusu olan denetime genel hatlarıyla değinmek ve konuya ilişkin ayrıntıları, ülkemizdeki uygulamalar bölümünde yeri geldikçe ele almak düşüncesindeyiz.

## 2. Yürütme Erki'nin yaptığı mali denetim

Kamusal denetim konusunda Yürütme Erki'nin işlevi daha geleneksel ve yaygın nitelik taşımaktadır. Bu nedenle, kamuoyunun gözlemi ve bilgi birikimi, örneğin yasama organı adına yapılan Sayıştay denetiminden daha zengin sayılabilir. Burada kamu görevlileri ve onların da çok sınırlı bir kesimini amaçladığımız kamuoyu tabanından ayrı düşündüğümüzü belirtelim.

İdarenin kendini denetlemesi ve gerektiğinde Yasama Erkine hesap ve bir anlamda tekmil vermesi ihtiyacından hareketle dikey ya da yatay, fakat çoğu kez hiyerarşik biçimde gerçekleşen bu denetim, esasında Başbakan ve Bakanlara, Anayasanın yüklediği sorumluluktan kaynaklanmaktadır. Her bakan, kendi görev alanındaki bütün kamu ajanlarının eylemlerini gözetlemekle yükümlü bulunduğu için kuruluşunun en uçtaki elemanlarının hal ve eylemini izlemek amacıyla Bakanlık Merkez kuruluşunda denetim kurulları ve ayrıca kendine özgü denetim katları oluşturmak durumundadır.

Öte yandan, Anayasalarına göre Başkanlık ya da yarı Başkanlık sisteminin geçerli olmasına bağlı olarak denetimde özel örgütlenmelere de gidilebilmektedir. Belirtmek gerekir ki, hemen her ülkede Maliye Bakanları, diğer meslekdaşlarına kıyasla Bütçeden ve Hazine emvalinin idaresinden dolayı özel bir misyona sahiptirler. Vergi incelemelerine ilişkin denetim örgütleri ise ayrı bir önem taşımaktadır.

Yürütmenin kendi ünitelerine dönük denetimlerinin çoğunlukla periyodik normal teftiş ve kontroller düzeyinde cereyan ettiğini; ihbar ve şikâyetlere dayalı denetimlerin ise cezai kovuşturmayla sonuçlanması muhtemel soruşturmalara —tahkikata— dönüştüğünü; hizmet kusurunun dışında kalan akçalı işlerle ilgili soruşturmaların esas itibarıyla Maliye Bakanlığı denetim örgütleriyle bağlantılı biçimde değerlendirildiğini kaydetmekle yetineceğim.

## 3. Yargı Erki tarafından yapılan mali denetim

Yargıyı oluşturan organların da re'sen, yani doğrudan doğruya yada hakları kayba uğrayanların başvuruları üzerine, akçalı uyumsuzlukların çözümü vesilesiyle mali denetim yapmak durumunda kaldıkları bilinmektedir.

Hemen her ülkede, Anayasal düzenlemeler uyarınca, Yargıtay ve Danıştay gibi üst mahkemeler çevresinde, (Adli) ve (İdari) yargı işlevini yerine getiren yargı kademeleri ve henüz çok yaygın olmamakla beraber, yasaların Anayasaya aykırılığını inceleyerek karara bağlamakla yetkili ve görevli Anayasa Mahkemeleri, kendi alanlarındaki yargısal işlevlerini yerine getirirken, kamu ya da kişi çıkarlarının ilgili yasalarla bağdaşmasını ve dolayısıyla mali denetimin gerçekleşmesini sağlamış olacaktırlar.

İdari yargı açısından bu tür denetimlerin temel dayanağı kuşku yoktur ki, idarenin hiç bir işlem ve eyleminin yargının denetimi dışında kalamıyacağı yolunda Anayasalarda yeralan ve Hukuk Devleti kavramını belirginleştiren ilkelere dir.

Bir kısım düşünürün ve uygulayıcıların, Sayıştaylara da mali denetim açısından Yargı Erkine dahil Organlar arasında yer verdikleri görülmekte ise de, Yargısal işlevin, Sayıştay gibi Yüksek Denetim Örgütleri için, görevlerinin ağırlık noktasını oluşturan mali denetimi sadece daha etkin kılmağa yönelik bir yetki donanımı olarak değerlendirilmesinin uygun bulunması itibariyle, anılan organların üçlü kuvvetler ayırımı karşısındaki kendine özgü durumunu zayıflatabilecek ya da yanıtıcı tartışmalara yol açabilecek bu sınıflandırmalarına mahal olmadığı kanısındayım.

### III — MALİ DENETİMİN TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMASI

Konuşmamızın önceki bölümlerinde, mali denetimin genel ve evrensel yönleriyle ele alınması sırasında, mukayeseli Hukukun gereklerine uyularak ülkemize ilişkin örneklere de bir ölçüde değindiğimiz için, mali denetimin Türkiye'deki uygulamalarına ayırdığımız bu bölümde, kaçınılmaz bazı tekrarlamaların olması mümkündür.

Bahse konu tekrarlamaları en alt düzeyde tutmak ve sıkıcılığı önlemek vaadiyle şimdiden, mazur görülmemi rica ederim.

#### Kısa Tarihçe

Mali denetimin geneldeki incelenmesi sırasında, Batıdaki gelişmelerin, bizdeki yansımalarına, Tanzimat hareketinden sonra tanık olduğuna değinmiştik.

Tanzimata gelene dek İmparatorluğun her döneminde, mali işlerin kazandığı öneme göre çeşitli düzenleme girişimleri olmuş

ise de, kuruluş ve yükseliş dönemlerinde yeni fetihlerle zenginliğini koruyan Devlet Hazinesinin gelir ve giderlerinin denetimi pek de önemsenmemiş, bir ölçüde ihmale bile uğramıştır. Ne varki Kanuni döneminden bir süre sonra refahın eksilmesi ve Hazinesinin sıkıntıya düşmesi üzerine, bazı önlemler alınmasına ihtiyaç duyulmuş ve bu amaçla, 1560 larda ilk kez Kamu Gelir ve Giderlerinin dengeli hale getirilmesi ve ciddi bir bütçe müessesesinin oluşturulması yolları araştırılmıştır.

Çağın koşullarına göre Osmanlı Devletinde de mülkü ve serveti korumak ve gözetmek yetkisi Hükümdarda toplanmış olup mali işleri onun adına Sadrazamları yürütmekte iken, zamanla Başdefterdarlık kurulmuş ve daha sonra Defterdarlıklar vücut bulmuştur. Islahat dönemi aşamasında bu kurum, diğer bazı kuruluşların da birleştirilmesi suretiyle Maliye Nezaretini oluşturmuştur.

Gülhane Hattı Hümayûnu'nun ilânından sonraki dönemde, mali konularda girilen yenilikler arasında o günün yönetimince Padişaha sunularak 30 Mayıs 1862 tarihinde kabul olunan Arz Tezkeresiyle, Devletin gelirlerinden fazla harcama yapmaması, kamu harcamalarında görevlendirilenlerin yıl sonlarında hesaplarını vermeleri ve bu amaçla, her devlette olduğu gibi, sorumluların hesaplarının bir Yüce Mahkeme —Tezkeredeki ifadesiyle «Mahkeme-i Kübra»— tarafından incelenmesi gerektiğinden bahisle Divanı Âli-i Muhasebe, öbür adıyla (Divanı Muhasebat) Örgütünün kurulması cihetine gidilmiştir. 121 yıl önce kurulan bu ilk Türk Sayıştayının Başkanlığına ünlü düşünür ve devlet adamı, Evkaf Nazırı Ahmet Vefik Paşa'nın getirildiğini görmekteyiz.

Adıgeçen örgütün Anayasal Organ niteliğini kazanması, 1876 da ilân olunan Kanuni Esasi'de yer almasıyla gerçekleşmiş oluyordu. Anılan ilk Anayasamızda belirtildiğine göre Divanı Muhasebat, azasının her biri Hey'eti Meb'usandan ekseriyetle azlinin lüzumu tasdik olunmadıkça memuriyetinde kaydı hayat ile kalmak üzere bâ irade-i seniyye nasbolunmaktadır. Merhum Prof. Enver Ziya Karal'ın Osmanlı Tarihi eserinde belirttiğine göre, bu düzenleme ile, İmparatorluk tarihinde ilk kez Gelir ve Giderlerin kontrolu hususunda, Hükümet üstünde bir otorite meydana getirilmiş olmaktadır idi.

Cumhuriyet döneminin yeni Sayıştay'ı ise Millet Meclisi'nin toplanmasından bir süre sonra 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı

kanun ile düzenlenmiş ve ilk Başkanlığını devlet adamlarımızdan merhum Fuat Ağralı'nın yaptığı bu kuruluş, 1924 Anayasasında yerini almak suretiyle yeni gelişme imkânlarına kavuşmuştur.

Konuşmamızın bu bölümünde, tasnif düzenimize uyarak (Yasama Organı) nın doğrudan denetimi ile, (yürütme) ve (yargı) erklerince yapılan denetimlere bir ölçüde yer verilmekle beraber ağırlıklı ve ayrıntılı bilgi ve görüşlerin (Sayıştay) denetimi üzerinde yoğunluk taşıyacağını belirtmek isterim.

## 1. Ülkemizde Yasama Organınca yapılan mali denetim

### A) Yasama Organının doğrudan denetimi

Anayasamızda, Yasama Organının Yürütme üzerinde doğrudan mali denetimine ilişkin çeşitli yol ve yöntemler öngörülmüştür :

a) Anayasamızın (Yasama) bölümünde IV. No. lu «Türkiye Büyük Millet Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları» başlığı altındaki 98 nci madde, TBMM'nin (Soru), (Meclis Araştırması), (Genel Görüşme), (Gensoru) ve (Meclis Soruşturması) yolları ile denetleme yetkisini kullanacağını hükme bağlamaktadır.

Anılan denetleme yollarınının mali konuları da içerebileceği tabii olup bunlardan :

— Soru, Bakanlar Kurulu adına sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere Başbakan veya Bakanlardan bilgi istenmesini;

— Meclis Araştırması, belli bir konuda bilgi edinilmek için yapılan incelemeleri;

— Genel Görüşme, Toplum ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun TBMM Genel Kurulunda görüşülmesini; ifade etmekte ve her üç müesseseye ilişkin yöntem ve işleyişin Meclis içtüzüğü ile düzenleneceği yine aynı maddede belirtilmektedir.

Sözkonusu bölümün 99 ncu maddesindeki (Gensoru) ile 100 ncu maddesindeki (Meclis Soruşturması), belli bir tarif ve tanıma dayandırılmamış ve Meclis İçtüzüğüne bırakılmaksızın bu mües-

seselerin özelliklerini belirleyebilecek doğrultuda bazı düzenlemelere yer verilmiş olup buna göre :

— Gensoru önergesi, bir siyasi parti grubu adına veya en az yirmi milletvekilinin imzasıyla verilmekte ve belli süre içinde yapılması öngörülen görüşmeler sırasında üyelerin veya grupların verecekleri gerekçeli güvensizlik önergelerinin veya Bakanlar Kurulunun güven isteğinin bir tam gün geçtikten sonra oylanması gerekmektedir.

— Meclis Soruşturması, Başbakan veya Bakanlar Kurulu hakkında TBMM üye tam sayısının en az onda birinin vereceği önerge ile soruşturma açılmasını ifade etmektedir.

Engeç bir ay içinde görüşülüp karara bağlanması gereken soruşturma, siyasi partilerin güçleri oranında oluşturulacak onbeş kişilik bir komisyonca yürütülür. İki ay içinde Meclise sunulması lazım gelen —gerekirse 2 aylık yeni ve kesin süre verilir— Komisyon Raporu Mecliste öncelikle görüşülüp ilgilinin Yüce Divana sevkini amaçlar.

b) Anayasanın (mali hükümler) bölümünde özellikle Bütçeye ilişkin olanları, TBMM'nin doğrudan mali denetimi konusunda önemli kurallar koymaktadır (Anayasa Madde : 161 - 163).

Bu kurallar meyanında :

— Harcamaların Yıllık Bütçe'lerle yapılması;

— Genel ve katma bütçelerin hazırlanma ve uygulanma yol ve yöntemlerinin yasalarla belirlenmesi,

— Kalkınma plânları ile ilgili yatırımlar ya da bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için yasalarla özel süre ve usuller konulması;

Bütçe Kanununa, bütçeyle ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulmaması;

— TBMM üyelerinin, Bütçe Kanunu Tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında Gider artırıcı veya Gelirleri azaltıcı önerilerde bulunulmaması;

— Bakanlar Kuruluna, Kanun Hükümünde Kararname ile bütçelerde değişik yapma yetkisinin verilmemesi;

— Cari yıl bütçesindeki ödeneklerin artışı amaçlayan değişiklik tasarılarında, belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak gösterilmesinin zorunlu kılınması öngörülmektedir.



c) Kesin Hesap Kanunu Tasarısının görüşülmesi de —Sayıştay Genel Uygunluk Bildirimlerinin desteği çerçevesinde— Yasama Organınca doğrudan mali denetimin tipik ve önemli bir örneğini oluşturmaktadır. (Anayasa Md. 164).

d) Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan Kamu Kuruluş ve Ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esaslarının ise Kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır. (Anayasa Md. 165).

Bu hüküm, 1961 Anayasasında da aynı biçimde ifade edilmiş olup o zamanki madde gerekçesinde, sözkonusu denetleme esaslarını düzenleyecek Kanunun Sayıştay Kanunu da olabileceği belirtilmiş iken, yeni hüküm gerekçesinde, Anayasanın metninde adı geçmediği, diğer bir ifadeyle Anayasal Organ hüviyeti bulunmadığı halde, TBMM denetiminin, **Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu raporlarına** dayanılarak yapılacağından söz edilmiştir.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimine ilişkin yürürlükteki düzenlemeler, son defa 20.5.1983 tarih ve 60 sayılı Kanun Hükümünde Kararnameye dayandırılmakta olup, anılan kararnamede :

— Teşekküllerle, Müesseseler ve bağlı Ortaklıkların, Başbakanlık Y.D. Kurulunun mali, idari ve teknik yönden denetim ve gözetimine tabi bulunduğu (Madde 3);

— Y.D. Kurulunun, bu kuruluşların bir yıla ait hesap ve işlemleri üzerindeki incelemelerini engeç ertesi yılın Ekim ayı sonuna kadar tamamlayacağı ve raporlarını ilgili mercilere verileceği (Madde 39);

— Başbakanlık Y.D. Kurulu hakkındaki Kanunun yürürlüğe girmesine değin, 3460, 23 ve 468 Sayılı Kanunların bu kurula ilişkin hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı (geçici madde : 7) hükme bağlanmıştır.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesine ilişkin 1964 tarihli 468 sayılı kanuna göre, TBMM KİT Karma Komisyonu, Başbakanlığa iletilen Y.D. Kurulu raporlarını belli süre ve usuller içinde inceleyerek TBMM üyelerine dağıtmakta (madde 3); genel görüşme sonunda Millet Meclisi Genel Kurulu, bilançolarla netice hesaplarını tasvip etmek su-

retiyile KİT'lerin yönetim kurullarının ibra edilmesini karara bağlamakta ya da tasvip etmemek suretiyle reddi yoluna gitmektedir. İbra edilmeyen KİT'lerin sorumlulukları hakkında genel hükümler uyarınca kanuni kovuşturma veya işlem yapılmaktadır.

Genel Kurulda raporlar bir defa ve öncelikle görüşülmektedir.

12 Eylül 1980 sonrasında yasama organının söz konusu denetimi, geçiş döneminin koşulları ve meclis içtüzüğü çerçevesinde, Milli Güvenlik Konseyine bağlı ihtisas komisyonlarından biri olan (Bütçe Komisyonu) nca yapılan incelemelerin sonuçlarının Milli Güvenlik Konseyine sunulması biçiminde gerçekleştirilmiştir.

e) Anayasanın Ekonomik Hükümler Bölümünde (Planlama) başlığı ile yer alan 166 ncı maddesi, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayi ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını plânlama işinin Devletin görevi olduğunu hükme bağladıktan sonra, Kalkınma Plânları'nın hazırlanmasına, TBMM'ce onaylanmasına, uygulanmasına, değiştirilmesine ve bütünlüğünü bozacak değişikliklerin önlenmesine ilişkin usul ve esasların Kanunla düzenleneceği yolunda hüküm getirmek suretiyle, Yasama Organının bu konudaki denetim yollarını saptamış bulunmaktadır.

## **B) Yasama Organının dolaylı mâli denetimi - T.C. Sayıştay'ının Yapısı ve İşleyişi**

### **a) Anayasal Yapı ve İşlev :**

Sayıştayın bugünkü yapısı ve işleyişi, 1961 Anayasasının 127 nci maddesi hükmü esas alınarak 1967 yılında çıkarılan ve 1970 de kısmen değişikliğe uğrayan 832 sayılı yasaya dayanmakta, yeni Anayasamızın Sayıştayla ilgili düzenlemesi, temelinde önceki Anayasaya paralel sayılmakla birlikte, kuruluşun Anayasal işlevini daha da berraklaştırmış, bazı hususlardaki tartışmaları gidermiş görünmektedir.

Anayasa'nın (Sayıştay) başlıklı 160 ncı maddesine göre, bu organ, «genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve ka-

nunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir ke-reye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.

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

Silâhlı kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının TBMM adına denetlenmesi usulleri, Milli Savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir.»

Önceki Anayasal düzenlemeye kıyasla bu kere ortaya çıkan başlıca farklılık, Sayıştayla ilgili maddenin, Anayasanın Ekonomik ve Mali Hükümleri arasından çıkarılarak (Yargı) bölümüne alınması; karar düzeltme isteminin Anayasal hak olarak belirlenmesi; Sayıştayın kesin kararları hakkında İdari Yargı yoluna başvurulamayacağı hususunun açık bir biçimde hükme bağlanması noktalarında toplanmakta; vergi ve benzeri yükümlülükler konusunda, Danıştay ve Sayıştay kararları arasında ortaya çıkabilecek uyumsuzluklarda da anayasal bir tercihe, adeta peşin bir uyumsuzluk çözümüne yer verilerek Danıştay kararlarının esas alınması öngörülmektedir.

Yeni oluşturulan vergi mahkemeleri organizasyonu bakımından Danıştayın, vergi kazasının içtihad katı ve son mercii olarak belirginleşen işlevi karşısında böyle bir Anayasal düzenleme pek fazla yadsınamaz ise de her iki Anayasal kuruluşun bu alandaki uyumsuzluk halinin tanım ve koşullarının, yasal düzeyde, konu Sayıştayla ilgili maddede dile getirildiğine göre de, Sayıştay kuruluşu ile ilgili düzenlemeler sırasında saptanması yararlı ve gerekli görülmektedir.

Bu vesile ile belirtelim ki, yeni anayasal düzenleme ile uyum sağlamak üzere Sayıştay yasasında değişiklik ya da ekleme yapıl-

masına gerek duyulan hususlara ilişkin çalışmaların sonuçları bugünlerde Yasama Organına sunulmuş olacaktır.

**b) Görev, Yetki ve işleyişle ilgili yasal kurallar :**

Anayasal ilkedен kaynaklanan yasal düzenlemeler çerçevesinde temel işlevi (İnceleme ve denetim), (Yargılama) ve (Danışmanlık, yani istişari görüş bildirme) den oluşan T.C. Sayıştay, evrensel benzerleri gibi kendine özgü, eski deyimıyla nev'i şahsına münhasır bir Denetim ve Yargı kuruluşu hüviyetini taşıdığı içindir ki Anayasal düzenimizin çeşitli evrelerinde, kuvvetler ayırımının kesimi itibariyle yaklaşım farklılıklarına ve bunun sonucu olarak da tereddüt ve tartışmalara yol açılmıştır.

Anayasal işlevin özünü sanıldığı kadar etkilemeyen bu durumu kısaca ve önceki değinmeleri teyiden belirttikten sonra, yürürlükteki hükümlere göre Sayıştayımızın görevlerini şöyle sıralayabiliriz :

- Genel bütçeli idarelerin,
  - Katma bütçeli daire ve kurumların,
  - Özel bütçeli idarelerin (Belediye ve İl Özel İdarelerinin)
- (12),

— Genel ve katma bütçeli idareler tarafından sermayesinin yarısı yada yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin,

— Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurum ve kuruluşların, (Örneğin, Maliye Kefalet Sandığı, Korunmaya Muhtaç Çocukları Koruma Birliklerinin) bütün gelir, gider ve malları ile nakit, tahvil, senet gelir gibi kıymetlerinin —emanet niteliğinde olanlar dahil— alınıp verilmesi, saklanıp kullanılması Sayıştayın denetim alanına girmekte ve bu işlerden sorumlu olanların hesap ve işlemleri yargılanarak kesin hükme bağlanmaktadır. Bunlardan başka :

- (12) Mahalli idarelere ait Maliye işlerinin kanunla düzenleneceği hakkında önceki ve bugünkü Anayasamızda mevcut (sırasıyla 116 ve 127 nci maddeleri) hükümlerin öngördüğü yasal düzenlemeler yapılmaya dek, Kuruluş Yasasının geçici 8 nci maddesi uyarınca denetim görevi bugün için Sayıştayca yerine getirilmektedir.

— Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhüdlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi ve aynı kıymetleri, Hazine bonolarını, kefalet, kredi ve Hazine Avanslarını kaydedip denetlemek,

— Genel ve Katma bütçelere ilişkin kesin hesapları inceleyerek, düzenleyeceği uygunluk bildirimlerini ait olduğu Kesin Hesap Kanun Tasarısının verilmesinden başlayarak —önceki Anayasaya göre 6 ay— Yeni Anayasaya göre 75 gün içinde Parlamente-  
toya sunmak,

— Mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemleri-ne, ya da hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda gerekli görülen hususlara dair Parlamente-  
toya raporlar vermek, Sayıştayın görevleri arasında yer almaktadır (Sayıştay Kanunu Md. 28).

#### aa) İnceleme ve denetim çalışmaları

Doğrudan doğruya hesap ve işlemlerin incelenip denetlenmesi, halen 22 inceleme grubu halinde çalışan ve sayıları 440 ı bulan denetçiler tarafından yürütülmekte, incelemeler (Merkezde) ya da (Yerinde) —yani turne esasına göre— yürütülmektedir.

İnceleme, sorgulama ve raporlama aşamalarını içeren bu hizmet, sorumlular hakkında peşinen kesin sonuç doğurmayan ve Sayıştay yargısının ön hazırlığından ileri geçmeyen bir belirleme ve saptama işlemi niteliğindedir.

Denetçilerden oluşan (Sözleşme ve Tescil) ve (Ebim - Kadro ve Ödenek dağıtım) gibi ihtisas birimlerince yürütülen ve Sayıştay Yargısını bağlamamakla birlikte sorumluların işlemlerindeki usul ve kanuna aykırılıkları önlemeyi amaçlayan koruyucu denetim yöntemleri de uygulanmaktadır. Şöyle ki :

Sayıştay denetimine tabi daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan Sözleşmeler ile her çeşit bağitlar tescil'e, Genel ve katma bütçeli dairelerin Kadro ve Ödenek dağıtım ise önceden vize'ye tâbidirler.

Bağit tarihinden itibaren üç gün içinde Sayıştaya gönderilmesi zorunlu olan sözleşmeler tescil edilmedikçe uygulanamaz. Vize ve tescilde izlenecek usuller ile istisnai haller kanunda ayrıntılı biçimde gösterilmiştir (Sayıştay Kan. Mad. 30 ve 32).

İnceleme ve denetim alanına giren Saymanlıklar, türlerine göre, ortalama olarak genel bütçe 1200, katma bütçe 250, döner sermaye 1600, Belediye ve Özel İdareler 1650, fon saymanlıkları 120 ve ayniyat saymanlıkları 5200 olmak üzere toplam 10.000 i bulmakta; son bir yılda vize edilen kadro sayısı 1.500.000 e tescil ve kayda tabi sözleşmeler 31.500 e; ödenek dağıtımına ilişkin günlük belge akımı takriben 3.000 e ulaşmaktadır.

İş hacmindeki büyük artışların yeterince göğüslenebilmesi ve bahse konu işlemlerin hızlandırılması ve daha sağlıklı biçimde yürütülmesi için son yıllarda işletmeye açılan Elektronik Bilgi İşlem Merkezinin, çeşitli alt programların oluşturulması suretiyle daha da güçlü ve verimli kılınmasına çaba harcanmakta ve daha şimdiden kapasite artırımına ihtiyaç duyulmaktadır.

#### bb) Yargı Çalışmaları

bb/1 Yargısal işlevine genel açıklamalarımız sırasında değinilen T.C. Sayıştayının yargı çalışmaları, bir başkan ve dört üyeden oluşan ve herbiri Hesap Mahkemesi sayılan sekiz Daire tarafından yürütülmektedir.

Bilindiği üzere, Sayıştay yargısının konusu (hesap ve işlemler), muhatabı ise (sayman), (tahakkuk memuru) ve (ikinci derece itâ amiri) pozisyonunda kamu fonlarını yürüten ve uygulamada «sorumlu» diye adlandırılan görevlilerdir.

Bazı özel yasalarda, örneğin hastane döner sermaye saymanlıklarında, ita amiri olan başhekimlerin de doğrudan sorumlu tutulacakları belirtilmiş; 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununda, 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle yapılan değişiklikle, bir giderin yapılmasına gerek gösterenler; mal ve hizmetin alınmasında görev alanlar; komisyon, kurul gibi bir organ ya da uzman görevliler tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayalı ödemelerde bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler dahi sorumlu sayılmıştır.

Sayıştay ilâmları hakkında, kendi bünyesi içinde tüm kanun yollarının kullanılıp izlenmesi mümkündür. Belli yasal koşulların varlığından hareketle, bahse konu ilâmları 90 gün zarfında temyizden inceleme isteminde bulunabileceği gibi (Sayıştay Kan. Mad. 67 - 73); Temyiz Kurulu Kararlarına karşı onbeş gün içinde bir ke-

reye mahsus olmak üzere —yeni anayasanın da açıkça öngördüğü bir kural çerçevesinde —karar düzeltilmesi istenebilmekte (Sayıştay Kan. Mad. 77 - 78); yargılamanın iadesini isteme yolu da mevcut bulunmaktadır. (Sayıştay Kan. Mad. 74 - 76).

Bir kısım daire başkan ve üyelerinden oluşan ve görev biçimi kanunda belirlenen Temyiz Kurulu, dairelerin yargısal kararlarına karşı yapılan itirazların yargısal yoldan incelenerek karara bağlandığı son hüküm merciidir.

Birinci Başkanın başkanlığı altında Daire başkanları ile üyelerden oluşan «Gene Kurul» un işlevi, esas itibarıyla idari olmakla beraber, işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyetleri bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen yargısal kararların birbirine aykırı olması halinde Genel Kurulca içtihadın birleştirilmesi'ne gidilebilmesi de Sayıştayın yargısal işlevinin üst düzeyde bir yönünü oluşturmaktadır.

bb/2 Yargı konusunun, Sayıştay denetimine giren idare ve kurumların gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerini içerdiğini çeşitli vesilelerle belirtmiştik.

Genel Muhasebe Kanununda değişiklik yapan 15.2.1979 tarih ve 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ise, bizde yeni bir yaklaşımın başlangıcı olmak üzere, bazı durumlarda usul ve kanuna aykırı işlemlerden dolayı ilgililerin sorumluluğuna gidilmesini, bir Devlet zararı doğmuş bulunması şartına bağlamaktadır.

Gerçekten, anılan değişiklikle, bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla belli ilkelerin gözetilmesi ve yaptırımlar uygulanması öngörülmekte ve ayrıntıları belirtilen hükümlere aykırı işlem ve davranışlardan doğan Devlet zararının sorumlularına ödettirileceği yolundaki yeni yaklaşımın önemli bir adım sayılması lâzım gelmektedir.

Buna rağmen, mali anayasa olarak tanımlanagelen Genel Muhasebe Kanununun temel yapısı kadar Sayıştay Kanununun yürürlükteki hükümleri de, bugün için mevzuata aykırılığı gerekli ve yeterli gören objektif sorumluluk esasına dayalı bulunmaktadır.

Sayıştayın, yargılamada ve hüküm tesisinde, yasalarımızda yer alan bu kurallara uymak zorunda kalması, kimi durumlarda

Hazine lehine haksız edinmelere yol açmakta, başka bir ifadeyle, Hazine aleyhine haksız iktisabından söz edilemeyecek olan sorumlulara tazminat yüklenmesi gibi, adil sayılamıyacak sonuçlar doğabilmektedir.

Halbuki, salt hukuka uygun bulunmadığı anlaşılan işlemlere ilişkin sorumluluğun saptanması sırasında bazı subjektif faktörlerin de gözönünde tutulması mümkün ve gerekli olabilir ve olmalıdır. İşte bu faktörlerden en önemlisini, hukuka uygun bulunmayan işlemlerden bir Hazine zararının doğup doğmadığı hususu teşkil etmektedir. Hukuka aykırı görülen bir işlem sonucu Hazine zararı doğmamasına rağmen, salt bu aykırılıktan hareketle, bu işlemi yürüten kamu görevlisinin, yapılan harcamanın tümünden sorumlu tutulması, adalet ilkesiyle bağdaşmayan, üstelik Hazine lehine haksız iktisap yaratmış görünen bir davranış olmaktadır. Ayrıca, hukuka aykırı sayılan işlem dolayısıyla belli bir Hazine zararının saptandığı hallerde de, hizmetin gerekleri, bu zarara hazinenin katlanmasını muhik kılabilecek ve bu durumda da ilgilinin sorumlu tutulması adil olmayacaktır (13).

Cumhurbaşkanımızın, Sayıştayın 120 nci kuruluş yıldönümü dolayısıyla düzenlenen törende yaptıkları konuşmalarında, aynen, «...madem ki Sayıştay bir nevi Hesap Mahkemesidir, o halde bir adli mahkeme hey'eti gibi Sayıştayın da, hükümlerinde mevzuatın katı sınırları dışında olayların oluşmasını etkileyen diğer beşeri faktörleri de dikkatte tutması gerekir» şeklinde açıkladıkları görüşlerinin de ışığında, yeni anayasamızla yargısal işlevi daha da belirginleşen Sayıştayın mevzuata aykırılığa rağmen Hazine zararının saptanmadığı durumlarda bazı subjektif faktörleri değerlendirerek hüküm tesis etmesi yerinde olacaktır.

Sözü edilen nedenlerden dolayı, Sayıştay Kanununda bu kere gerçekleştirilmesi düşünülen değişiklikler sırasında, Hazine zararı kavramına yer verilmesi ve sorumluluğun saptanmasında subjektif faktörlerin Sayıştayın kendine özgü anayasal işlevinin elverdiği ölçülerde dikkate alınarak değerlendirilmesi öngörülmektedir.

#### cc) Sayıştayca Üstlenilen Danışmanlık İşleri

Sayıştayın üç temel işlevinden birinin de Danışmanlık, yani istişari görüş bildirmek olduğundan yukarıda söz etmiştik.

(13) Yeni Anayasa ve Sayıştay, Sayıştay Yayınları No : 15/1, Ankara, 1982, Sahife 8 ve devamı.



Bir ölçüde idari nitelik taşıyan işlemleri de içeren bu işlevin başlıca örneklerini şöylece sıralamak mümkündür.

#### cc/1) Daireler Kurulunda Sonuçlanan İşler

Sayıştay Temyiz Kuruluna seçilen Başkan ve üyeler dışında kalan daire başkanı ve üyelerden oluşan Daireler Kurulu (Sayıştay Kan. Mad. 15), idari ve istişari nitelikteki bir kısım işler için Sayıştayın nihai görüşünü, yine ana kural olarak yargıyı bağlamamak üzere, ortaya koymaktadır.

— Sayıştay Kanununun 105 nci maddesine göre, Bakanlıklar ve Sayıştayın denetimine giren diğer idare ve kurumlarca mali konularda düzenlenecek yönetmelikler, Sayıştayın istişari Mütalâası alındıktan sonra yürürlüğe konulabilir.

Daire düzeyindeki ilk inceleme ve karardan sonra nihai görüş Daireler Kurulunca ortaya konulur.

— Vize edilmek veya tescile tabi tutulmak üzere Sayıştaya gönderilen kadro ve ödenek dağıtım işlemleriyle sözleşme ve bağitlardan mevzuata uygun bulunmayanların grupca ilgili idare ve kuruma iade edilmesinden sonra alınan görüşlerin de tatmin edici bulunmadığı hallerde Sayıştay dairelerinden birinde yapılan incelemede dahi vize ya da tescile imkân görülemediği sonucuna varılırsa, ilgili itâ âmirinin yapacağı itiraz son olarak Daireler Kurulunca değerlendirilip sonuçlandırılır.

#### cc/2) Genel Kurulun İstişari ve İdari İşlevi

Daha önce yargısal işlevinden söz ettiğimiz genel kurulun idari ve istişari nitelikteki çalışmaları daha yoğun ve yaygındır.

— Sayıştayın yargısal işlevi dışında kalmak üzere, bütün işlemlere uygulanabilecek kararlar alınmasına ihtiyaç duyulan hallerde genel kurulca konu görüşülerek karara bağlanır. İdari nitelikteki kararların birleştirilmesini amaçlayan bu işlev, Sayıştay Kanununun 18 nci maddesinde düzenlenmiştir.

Denetçiler, anlam, uygulama veya sonuçları bakımından Hazineyi zarara uğratici nitelikte gördükleri çeşitli mevzuat hükümlerini, incelemeleri sırasında saptayarak, Başkanlık delâletiyle ge-

nel kurulda görüşülüp değerlendirilmesini isteyebilirler. Bunlardan genel kurulca kabule değer görülenler, üç aylık raporlarla parlamentoya sunulur (Sayıştay Kan. Mad. 25).

— İnceleme ve denetlemeler sırasında harcamaların ilişkin bulunduğu mevzuat yorumu müsait görüldüğü takdirde, Sayıştay görüşü saptanmak suretiyle sonucuna göre işlem yapılması için durum Başkanlığa iletilir. (Sayıştay Kan. Mad. 31)

Bu doğrultuda görüş saptanması, denetim alanına giren idarelerce de istenebilir. Şu kadar ki, mali kanunların uygulanması ve sorunların çözüme kavuşturulması görev ve yetkisi idare bünyesinde Maliye Bakanlığına ait bulunmakla, diğer daire ve kurumların istemlerinin öncelikle adigeçen Bakanlıkça değerlendirilmesi; ancak Maliye Bakanlığınca giderilemeyen tereddütlerin Sayıştaya iletilmesi gerekmektedir.

— Gelir, gider ve mal hesaplarının incelenmesi ve yargılanması üzerine varılan sonuçların «Genel Uygunluk Bildirimleri» ve «Sayıştay Raporları» yoluyla Yasama Organına iletilebilmesi de Genel Kurulca görüşülerek karara bağlanması ile mümkündür. (Sayıştay Kan. Mad. 86 - 87).

Bütçe uygulamalarının sonuçlarını gösteren ve Bakan kesin hesaplarının görüşülmesi sırasında Parlamenteoya ışık tutan Uygunluk Bildirimleri, Kesin Hesap Kanun Tasarısına ilişkin Yeni Anayasal düzenlemeye göre, temel işlevini korumakla birlikte, usul ve uygulama yönünden oldukça farklı bir nitelik kazanmıştır. Önceki Anayasal düzenleme, kesin hesap kanun tasarılarının yeni yıl Bütçe Kanunu Tasarısıyla herhangi bir bağlantı kurulmaksızın Millet Meclisi Sayıştay Komisyonunda görüşülmesini gerekli ve yeterli görmekte iken, yeni düzenleme, her iki tasarının önce Bütçe Komisyonunda, daha sonra Genel Kurulda birlikte görüşülmesini öngörmektedir.

Yürütme'nin, Yasama Organınca direkt mali denetimi açısından çok daha etkin ve anlamlı sayılan bu yöntem hem Maliye Bakanlığının hem de Sayıştayın Parlamenteoya sunulacak bilgi ve belgeleri çok daha kısa sürede hazırlaması zorunluluğunu getirmiştir. Nitekim Anayasanın 164 ncü maddesine göre, kesin hesap Kanun Tasarıları ilgili oldukları Mali yılın sonundan başlayarak en geç yedi ay sonra Bakanlar Kurulunca TBMM'ne sunulacak,

—ki evvelce bu süre bir yıl idi— Sayıştay'da Genel Uygunluk Bildirimini, anılan Tasarının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde —ki önceden bu süre altı ay idi— TBMM'ne sunmuş olacaktır.

Öngörülen yeni denetim yönteminin işlerliğinin muhtemel tıkanıklıklarını önlemek üzere, aynı maddede, Kesin Hesap Kanunu Tasarısı ve Genel Uygunluk bildirimini TBMM'ne verilmiş olmasının, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemeyeceği ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmeyeceği hükme bağlanmıştır.

— İnceleme ve denetlemeler sırasında hesap ve işlemlerden mevzuata uygun bulunmayan hususlardan Genel Kurulca uygun ve gerekli görülenler bir raporla Yasama Organının bilgisine sunulur.

— Sayıştaya ilişkin kanun, tasarı ve teklifleri hakkında görüş belirtmek, vize ve denetleme işleri için Yönetmelikler yapmak da Genel Kurulun görevleri arasındadır (Sayıştay Kan. Mad. 19).

— Sayıştay Daire Başkanlarının seçimleri doğrudan doğruya Genel Kurulca yapılır.

Üye seçimlerinde ise Genel Kurul, her boş yer için ikişer adayı saptayarak yasama organına iletmekle görevli ve yetkilidir. (Sayıştay Kan. Mad. 6).

— Son olarak, Genel Kurul, Birinci Başkan tarafından incelenmesine gerek duyulan çeşitli konuları görüşerek karara bağlar. (Sayıştay Kan. Mad. 17)

## 2. Ükemizde Yürütme Erki'nin yaptığı mali denetim

Ülkemizde de, İdare'nin yaptığı denetim, kendi bünyesinde, işlerin nasıl yürütüldüğünü saptama ve gerektiğinde Yasama Organına hesap ve bilgi verme, çoğu kez de ihbar ve şikâyetleri karşılama ihtiyacından kaynaklanmaktadır.

Anayasamızın 112 nci maddesine göre, her bakan, Başbakana karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumludur.

Önceki Anayasaların da içerdiği bu temel kural gereği, Bakanlık Teftiş Kurulları Kamu Yönetimindeki klasik organizasyonun ayrılmaz parçası olagelmışlerdir.

Ayrıca her bakanlık bünyesi içindeki birim ve katlara göre Murakıp, Kontrolör ve Kontrol memuru gibi denetim elemanlarının oluşturduğu örgütler ortaya getirilmektedir.

Maliye Bakanlığının Kuruluş Kanununda ifadesini bulan daha kapsamlı işlevi ve yetkileri nedeniyle, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu'nun denetim alanı da kendine özgü bir nitelik ve nicelik taşımakta, bu denetim Kamu İktisadi Teşebbüslerine kadar uzanmaktadır.

İktisadi Devlet Teşekkülleri hakkındaki 440 sayılı Kanunda bu teşekküllerin denetiminde (İlgili Bakanlık) kavramına yer verilmesiyle, 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanunundaki kapsamlı denetim yetkisinin değişikliğe uğrayarak KİT denetiminde Maliye Bakanlığının artık söz sahibi olamayacağı yorumuna ve tartışmalarına yol açmış ise de, yatırım ve finansmanına ilişkin yetkilerinin doğal sonucu olarak bu denetimin sürmesini tabii ve lüzumlu görmekteyiz.

Maliye Bakanlığının işlevi ve yapısının gereği olarak oluşan (Hesap Uzmanları) ve (Bankalar Yeminlik Murakıpları) Kurullarının önemli misyonlarını da burada kaydetmek gerekir.

Öte yandan, 2443 sayılı Kanunla, 3 Nisan 1981 tarihinden itibaren kamu düzenimizde yer alan Devlet Denetleme Kurulu'nun kuruluş amacı ve görevleri ile yapısına kısaca değinmek isterim.

Yönetimin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla kurulduğu vurgulanan Devlet Denetleme Kurulu, Devlet Başkanlığına bağlı olup Devlet Başkanının isteği üzerine, Silâhlı Kuvvetler ve Yargı Organları hariç olmak üzere :

— Tüm kamu kuruluş ve kurumlarında,

— Tüm kamu kuruluş ve kurumları tarafından en az sermayelerinin yarısından çoğuna katılmak suretiyle oluşturulan her türlü kuruluşlarda,

- Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında,
  - Her düzeydeki işçi ve işveren meslek teşekküllerinde,
  - Kamuya yararlı derneklerde,
- her türlü inceleme, araştırma ve denetleme yapmakla görevli bulunmaktadır.

Devlet Başkanınca atanan dokuz üyeden oluşan D. Denetleme Kurulu, gerek göreceği Müfettiş, araştırma ve diğer uzman personeli Kamu Kurum ve Kuruluşlarından geçici olarak sağlamaya yetkili olup Kurul adına hazırlanan raporlar, Devlet Başkanının onayı alındıktan sonra gereği yapılmak üzere Başbakanlığa ve diğer ilgili kuruluşlara gönderilir. Sonuç hakkında bilgi, Devlet Başkanlığına Başbakanlığa bildirilir.

### 3. Ülkemizde Yargı Erkinin Yaptığı Mali Denetim

Konuyla ilgili genel açıklamalarımız çerçevesinde, ülkemizde de yargıyı oluşturan organların doğrudan doğruya ya da hakları kayba uğrayanların başvuruları üzerine, mali nitelikteki uyuşmazlıkların çözümü dolayısıyla bu tür denetimde rol almaları mümkündür.

Anayasa Mahkemesinin kendisine özgü yapısı ve yargı çalışmaları çerçevesinde, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve TBMM içtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler. (Anayasa - Md. 148)

Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile TBMM üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir (Madde 150).

Anayasaya aykırılığın, belli koşullarda diğer mahkemelerde de ileri sürülmesi mümkündür (Madde - 52).

Mali uyuşmazlıkların hususi hukuka ilişkisinde (Adli Yargı), İdare Hukukuna ilişkisi halinde ise (İdari Yargı) mercileri böyle bir denetimi yapmış olacaklardır.

Ülkemizdeki yeni yasal düzenlemeler, Adli ve İdari Yargının sınırlarında önemli yakınlaşmaları gerçekleştirmekle beraber yargı türünün niteliğinden kaynaklanan özelliklerin, mevcudiyetini koruyacağı tabiidir.

Adli yargının klasik yapısı ve işleyişi konusunda fazlaca bir açıklamaya konferansımızın spesifik yönü itibariyle mahal ve lüzum görmemekteyiz.

Buna karşılık, konumuzla daha yakın ilgisi bilinen İdarî Yargıdaki son gelişmelerden kısaca söz etmemiz yerinde olacaktır. Şöyle ki :

Anayasamızın İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açıklığını dile getiren 125 nci maddesi çerçevesinde (İptal) ve (Tam Yargı) davaları yoluyla, mali denetime imkân ve fırsat bulan Danıştay, İdarî Mahkemeler ve Vergi Mahkemelerince verilen kararları temyizden inceleyerek karara bağlanması, kanunda yazılı idari davalara ilk ve son derece mahkeme olarak karar vermesi gibi yargısal işlevinin yanı sıra, Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri ve ayrıca, Devlet Başkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirmek, Tüzük tasarılarını ve imtiyaz sözleşme ve şartlarını incelemek suretiyle de mali denetime ilişkin görevlerini yapabilmektedir (Danıştay Kanunu, Madde : 23).

6.1.1982 tarih ve 2576 sayılı kanunla kurulan ve düzenleme biçimine ilişkin bazı eleştiriler ne olursa olsun idare mahkemeleri olarak Danıştayın iş yükünün hafifletilmesine; Vergi Mahkemeleri olarak geçmişten gelen vergi kazasının yapısı ve işleyişiyle ilgili zaafların geniş ölçüde giderilmesine imkân sağlayan Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerini konuşmamızın boyutu açısından anmakla yetinmek zorunda kaldığımız için üzgünüm.

#### 4. Sayıştay denetimine ilişkin sorunlar ve bazı değerlendirmeler

Mali denetim konusunu Ülkemiz açısından incelerken Sayıştaya ayrı ve ağırlıklı bir yer verdiğimiz ve daha doğrusu yervermek gereğini duyduğumuz gibi, Sayıştayın işleyişinden sorumlu bir kimse olarak, konuşmamın o bölümünde daha ziyade takdim ve tasviri ile yetinmiş görüldüğüm bu Anayasal Organın işleviyle ilgili olup Yasalardan ya da uygulamadan kaynaklanan sorunlarını da dile getirmeyi kaçınılmaz bir görev bilmekteyim.

Ashında Kuruluşların Yıldönümleri vesilesiyle olduğu gibi bu tür konuşmalar sırasında —konuşmacı ayrıca o konulara ilişkin

kurumların sorumlusu ise— bir çeşit hesap verme ya da eleştirilere açık olma ortamı ve bilinci içinde hareket edilmesini olağan ve hatta lüzumlu görenlerdenim.

Başka vesilelerle de belirtmekten geri kalmamakla birlikte, çözümlenmelerine dek tekrarlanmakta yarar gördüğüm yetersizliklerin ve dar boğazların büyük ölçüde ülke sorunlarından ve özellikle kamu maliyesinin açmaz ve aksaklıklarından soyutlanamıyacağı bir gerçektir.

Devlet ve millet hayatında, yakın dönemde kaydedilen Anayasal ve yasal düzenlemeler bazındaki çok önemli geliştirme ve iyileştirmelere rağmen, değineceğim sorunların güncelliğini koruduğu düşüncesindeyim.

Sayıştaydan beklenen görevin daha sağlıklı biçimde yürütülebilmesi ve Kamu gelir, gider ve mallarının daha etkin bir denetim süzgecinden geçirilebilmesi için çözümlenmesi yararlı ve gerekli görülen hususlara satırbaşları halinde kısaca değineceğim.

aa) Herşeyden önce açık yüreklilikle belirtmeliyim ki, Anayasal işlevin en üstün düzeyde yürütülmesi için alınan önlem ve gösterilen çabalar hangi ölçüde olursa olsun, denetimin, işlemlerin biçimsel yönü ile sınırlı kaldığı, başka bir deyişle geleneksel (doğruluk kontrolü) ile yetinildiği sürece, (denetim etkinliği) kavramı yüzeysel kalmağa mahkûm bir slogan olmaktan ileri gidemeyecektir.

Prof. Bedri Gürsoy'a göre, günümüzde masrafların yasalara uygun biçimde yapılmasıyla yetinen ve kaynak kullanımında rasyonellik sağlamayı amaçlamayan mali denetimin yetersizliği aşıkardır (14).

Bu alandaki temel çözümün, verimlilik ve yerindelik kurallarının noksansız uygulanmasıyla mümkün olduğu, bunun ise başta Genel Muhasebe Kanunu olmak üzere mevzuatımızda yapılacak daha köklü düzenlemelerle gerçekleştirilebileceği doğaldır.

bb) Yürütmeye ait mali işlemlerin ister doğrudan, isterse dolaylı biçimde olsun Yasama Organı adına bütünüyle denetlen-

(14) Gürsoy Bedri, Kamusal Maliye, Cilt 2, Ankara, 1980.

mesi ilkesi, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin de ayırım yapılmasının Sayıştayca denetlenmesini gerektirmektedir.

Gerçekten, ekonominin bütünlüğü ve Devlet Patrimuvanının birliği, Plân, Program ve Bütçe ilişkileri bu düşünceyi haklı kılmakta ve Anayasal bir engel de bulunmadığına göre alınan Teşebbüslerin hem de Yürütmenin bünyesinde yeralan «Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu» nca denetlenegelmesinin savunulması güçleşmektedir.

Ülkemizde, KİT denetiminde bir sistem değişikliğini savunan Prof. B. Gürsoy, uygulanagelen Yöntemin eskidiğini ve etkenliğini yitirdiğini açıkça belirtmekten çekinmemekte ve Fransa'da aynı denetimin Sayıştayca yapılmasındaki isabeti vurgulamaktadır (15).

Önceki Anayasa kadar, Yeni Anayasamız da, KİT'lerin denetiminin kanunla düzenleneceği yolunda genel ve yansız bir hüküm taşımakta, yani Denetime aracı olacak organ açısından kesin bir tercih belirtmemektedir.

Son kez, İktisadi D. Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları hakkındaki 20.5.1983 tarih ve 60 sayılı KHK, bu teşekküllerin denetimini Başbakanlık YDK'na bırakırken (Madde 38, 55); bunların Sayıştay denetimine tâbi olmadıklarını da vurgulamak suretiyle (Madde 4, 52) Anayasanın yasalara bıraktığı tercihin bu yolda kullanıldığını ortaya koymakta ise de uzun vâdede ve işin gereğine uyacak düzenlemeler açısından, bu konudaki görüş ve kanaatlerimizi korumakta devam edeceğimizi samimiyetle belirtmek isterim.

cc) Anayasal düzenimizin bir parçasını oluşturan Kalkınma Planı uygulamalarının denetimi konusundaki boşluklara da değinmekle yetineceğim.

dd) Sayıları ve boyutları yıldan yıla tırmanış gösteren (Fon) uygulamaları yoluyla Sayıştay denetimi dışına çıkma doğrultusundaki eğilimlerin Anayasal çizgi ve disiplin içinde tutulması gereği de ayrı bir sorun oluşturmaktadır.

---

(15) Gürsoy Bedri, Kamusal Maliye, Cilt 2, Ankara, 1980.



ee) Öte yandan, Kamu Giderlerinin denetimindeki gelişmelerin nisbi olumluluğa karşın, kamu gelirlerinin denetiminin, yasaların öngördüğü düzeyde yerine getirilebildiğini söylemek maa-  
lesef güçtür.

Maliye Bakanlığının sorumluluğunda gerçekleştirilen vergi incelemelerinin ancak % 3 - 5 dolayında kalması düşündürücüdür. Ağır seyreden vergi uyuşmazlıkları çözümünde vergi mahkemele-  
ri düzenlemesinin ne gibi olumlu katkıda bulunabileceği henüz belirsizlik içindedir. Vergi ve vergi cezalarında belli koşullarda ba-  
ğışlamayı öngören Yasanın, uygulamada beklenen sonuçlara ula-  
şabildiği hakkında henüz doyurucu bilgiler açıklanabilmiş değil-  
dir ve kanaatimizce bu tür uygulamaların kötü niyetli mükellef-  
leri olumlu yöndeki eğitim payı, görevini iyi niyetle ve zamanında yerine getiren mükelleflerdeki olumsuz yansımaları karşısında, fazla abartılabilecek ölçüde sayılamaz. Bu nedenle benzeri düzen-  
lemelerin gerçekleştirilmesinde ihtiyatlı davranılması yerinde olup, daha etkin önlemlerin araştırılıp uygulanması konusunda Maliye Bakanlığı ile iyi bir koordinasyon tesisi lüzumuna inanmaktayız.

ff) Kamu taşınmazlarına ilişkin denetim görevinin Sayış-  
tayca gereği gibi yerine getirilemediğini, daha doğrusu böyle bir denetimin dayanağını oluşturacak verilelerin, sorumlularca yıllar-  
dır ortaya getirilip Sayıştaya iletilemediğini üzülenek kaydetmek isterim.

Devletin, arsa, arazi ve hatta binalarının miktarını ve konu-  
munu kesin biçimde belirleyememiş olması; kıyı yağmacılığına, yeraltı kaynaklarının haksız ve yersiz kullanımına bir ölçüde se-  
yirci kalması, çağdaş Devlet anlayışı ve ciddiyetiyle bağdaşma-  
maktadır.

Bu konu hakkında, bir süre önce Yasama Organına ayrıntılı Rapor sunulmuş olup Maliye Bakanlığının, taşınmaz denetimine imkân verecek nitelikte ciddi bir envanteri daha fazla geciktirmeden Sayıştaya ilettilmesini beklemekteyiz.

gg) Sayıştayın denetim ve yargılama çalışmalarına dayanak teşkil eden mali mevzuatın eskiyerek günün koşullarıyla uyumsuz hale geldiği bilinmektedir.

Geçmiş dönemdeki bir kısım düzenlemeler ise Yürütme'nin takdir ve tasarrufları sonucunda yozlaşarak çeşitli savurganlıkla-

ra neden olmuştur. Kadro ihdası ve dağıtılması konusunda yakın zamana kadar izlenen politika, sağlıklı bir kadro denetimini adeta felce uğratmıştır. Toplum düzenimizin her kesiminde olduğu gibi Kamu Maliyesinde bir çeşit anarşi olarak nitelendirilmesi caiz sayılan bu tür kargaşalar ne yazık ki kimi hallerde denetimin faziletine inanmayanların barınağını oluşturmuştur.

Benzerleri gibi bu tür anarşinin de önünün alınması yolunda ciddi düzenlemelere gidildiği memnuniyetle gözlenmekle birlikte, Genel Muhasebe, Artırma - eksiltme ve İhale, Harcırah, Devlet memurları gibi önemli mali yasalardaki kısmî, palyatif değişikliklerin, kapsamlı ve ahenkli bir düzenlemeyle bütünlüğe ve belli bir sisteme kavuşturulması ve bu suretle, maalesef çoğu kez denetimi yapanlara maledilen yorum katılıklarının bir ölçüde giderilmesi sağlanmalıdır.