

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
48. Seri / Yıl 2005

**KAMU HARCAMALARINDA SAYIŞTAY  
TARAFINDAN YAPILAN DENETİME  
TARİHSEL BİR BAKIŞ VE 5018 SAYILI KANUN  
ÇERÇEVESİNDE SAYIŞTAY'DA YAPILAN  
DÜZENLEMELER**

**Yrd. Doç. Dr. Mehmet KARAKAŞ**

Harran Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü

## ÖZET

Sayıştay, 29 Mayıs 1862 tarihinde Sultan I. Aziz tarafından kurulmuş ve 1876'da anayasal bir kurum haline gelmiştir. Sayıştay, 1923'de Türkiye Cumhuriyetinin kurulmasıyla, yeniden düzenlenmiş ve anayasal bir statü kazanmıştır. Sayıştay, genel ve katma bütçeli kuruluşların gelirlerini, harcamalarını ve mallarını Parlamento adına denetleyen bir kuruluştur. Sayıştay görevlerini yaparken yargısal yetkiyle donatılmıştır. Sayıştay idari ve politik denetime de konu olamaz. 5018 sayılı kanunda Sayıştay'da bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerle Sayıştay'ın yalnızca dış denetime odaklanması sağlanmaktadır. Aynı zamanda bu kanunla Sayıştay'ın kendisinin de denetiminin yapılması mümkün olmaktadır.

## ABSTRACT

The Turkish Court of Accounts (TCA) was founded by Sultan Aziz I. on 29 May 1862. It became a constitutional institution in 1876. After foundation of the Turkish Republic in 1923 it was re-established and maintained its status in the Constitution. The TCA is responsible for auditing on behalf of the Parliament the revenues, expenditures and property of government offices operated under the general and annexed budgets. The TCA is equipped with judicial power. It is not subject to administrative or political supervision. It has been done some regulations on TCA by law 5018. TCA has only focused on external audit by means of these regulations. It has been also provided that audit of TCA itself by law 5018.

## GİRİŞ

Temel düzeyde dahi olsa toplumların denetime duyduğu ihtiyaç her zaman yerini ve önemini korumuştur. Çünkü denetim sayesinde toplumlar, kaynaklarının nereye ve nasıl kullanıldığı konusunda bilgi sahibi olma imkanı bulmuşlardır. Bu bilgilenme temel düzeyde olmakla birlikte bir ihtiyaç olarak görülmüştür. Gelir ve giderlerin miktar olarak artması, denetimin daha karmaşık bir hal alması gibi nedenlerle Parlamentolar kamu harcamalarının denetiminde yetersiz kalmışlardır. Bu gelişmeler, gelir ve giderlerin denetimi konusunda uzman olan teşkilatların kurulmasını gerektirmiştir. Sayıştayların kurulmasındaki amaç gelir ve giderlerin daha uzman teşkilatlar tarafından denetlenmesi, böylece parlamentoların daha sağlıklı (eksiksiz ve güvenli) bilgi edinmesinin sağlanmasıdır.

Denetim, harcamaların hukuka uygun ve ülke kaynaklarının savurganlıktan uzak şekilde kullanılması konusunda idareye yardımcı olan bağımsız, sürekli ve sistemli bir süreçtir. Denetim, genelde iç ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Ancak, Sayıştaylar tarafından yapılan denetim kendine özgü özellikleri nedeniyle üçüncü bir başlık altında Yüksek Denetim olarak değerlendirilmektedir.

Yüksek Denetim, Sayıştaylar tarafından parlamento adına yapılan ve anayasal temelleri olan bir denetimdir. Sayıştaylar, her ülkenin idari sisteminde önemli yer tutmaktadır. Sayıştaylar tarafından yapılan denetim genelde mali ve kurumsal özerkliğe sahip denetim organlarınca parlamento adına yerine getirilmektedir. Kıta Avrupası ülkelerinde ve bu arada ülkemizde Sayıştaylar tarafından yapılan bu faaliyet; Anglosakson ülkelerinde, Genel Denetçi olarak adlandırılan ve bir başkanın idaresinde, yürütme organı içinde bulunan bir kamu kurumu tarafından yürütülmektedir. Bu bağlamda; çalışmamızda önce Sayıştay'ın tarihsel gelişimi, sonra Türkiye Sayıştay'ının konumu, denetim kapsamı ve örgütsel yapısı ve daha sonra da Sayıştay'ın işlevleri üzerinde durulacaktır. Son olarak 5018 sayılı kanunda Sayıştay ile ilgili yapılan düzenlemelere değinilecektir.

## 1. SAYIŞTAY'IN TARİHSEL GELİŞİMİ

Sayıştay'ın Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyetten günümüze kadar olan dönemdeki gelişimi iki alt başlık halinde aşağıda açıklanacaktır.

### 1.1. OSMANLI İMPARATORLUĞU DÖNEMİNDE KAMU HARCAMALARININ DENETİMİ VE SAYIŞTAY'IN KURULMASI

Osmanlı İmparatorluğunun kuruluş ve yükseliş dönemlerinde ganimetler nedeniyle gelirler artmıştır. Bu nedenle gelirin ve giderin kontrol edilmesine gerek duyulmamıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda ancak 15.yüzyıldan itibaren devletin gelir ve giderlerini gösteren kayıtlara rastlanılmaktadır<sup>1</sup>. Bu döneme ilişkin olarak Ömer Lütfi Barkan'ın yayınlamış olduğu 1527-1528 bütçesi vardır<sup>2</sup>. Burada, “merkezi hazine gelirleri”<sup>3</sup> ve “mahallinde tahsis edilmiş gelirler”<sup>4</sup> bulunmaktadır. Kanuni Sultan Süleyman'ın padişahlığı'ndan sonra yaşanan mali sıkıntılar nedeniyle bazı tedbirler alınmaya başlanmıştır. Öncelikle 1562-1563 yıllarında devletin gelirinin ve giderinin dengelenmesine çalışılmıştır. II. Selim (1566) zamanında, Sokullu Mehmet Paşa'nın çabaları sonucu mali durum düzeltilmiş ise de, III. Murat (1574-1575) zamanında devletin gelir ve giderleri arasındaki fark artmıştır. 16. Yüzyılın sonlarından itibaren hazinenin karşılaştığı mali sıkıntılar nedeniyle, yeniçeriler ayaklanmışlardır. Bu dönemde, gelir ve giderleri düzenleme, denetleme ve bu konularda çalışan kimselerin sayılarını artırma yoluna gidilmiştir<sup>5</sup>. Mali konuların düzene sokulması için Köprülüler döneminde bazı adımlar atılmıştır. Köprülü Mehmet Paşa, vergi toplayan memurların

<sup>1</sup> Halil Sahillioğlu, **Türkiye İktisat Tarihi**, İstanbul, 1989, s.43.

<sup>2</sup> Ömer Lütfi Barkan, **Osmanlı Devleti'nin Sosyal ve Ekonomik Tarihi**, cilt:1, Yayıncı: Hüseyn Özdeğer, İktisat Fakültesi Yayın No:565, İstanbul, 2000, s.620-622.

<sup>3</sup> Barkan, a.g.e., s.642-643; Yavuz Cezar, **Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi**, Alan Yayıncılık İstanbul, 1986, s.36.

<sup>4</sup> Barkan, a.g.e., s.624-625.

<sup>5</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları No:8, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1973, s. 4-5.

fazla vergi almalarını kaldırmış ve idarenin bütün birimlerinde tasarruf tedbirleri alınmasını sağlamıştır. Köprülü Fazıl Paşa, gelirleri artırmaya, giderleri ise azaltmaya çalışmıştır. Köprülü Hüseyin Paşa, sadrazamlığı döneminde devletin gelirlerinin toplanması konusuna özen göstermiştir. Bu konuda vergilerin, gümrük resimlerinin toplanmasını sağlamıştır. Üçüncü Selim'in saltanatına kadar (1789) mali konularda olumlu bir gelişme olmamıştır<sup>6</sup>.

Abdülmecit'in, padişah olduğu 1839 yılında imparatorluğun mali durumu oldukça kötüydü. Eyalet valileri vergi ve resimleri istedikleri şekilde belirleyebiliyorlardı. Vergilerin çoğu aynı olarak ve yüksek oranlarda alınıyordu. Böyle bir ortamda Abdülmecit, 5 Kasım 1839 tarihinde Tanzimat Fermanı'nı ilan etmiştir. Tanzimat Fermanında mali konularda bazı kararlar alınmıştır. Bunlar; valilerin yetkisinde bulunan mali konularla ilgili işlerin defterdarlıklara devredilmesi, vergilerin toplanması için maliye memurları ve tahsildarlar atanması, Mültezimlik\* ile ilgili düzenlemeler yapılması\*\* . 1840 yılında devlet muhasebesi gelir ve gider muhasebesi olmak üzere ikiye ayrılmıştır<sup>7</sup>.

Sayıştay, Osmanlı İmparatorluğunda ıslahat fermanıyla başlayan yenileşme hareketleri çerçevesinde 29 Mayıs 1862 tarihinde kurulmuştur. Divanı Ali-i Muhasebe veya Divan-ı Muhasebat da denilen Sayıştayın ilk başkanlığına Ahmet Vefik Paşa getirilmiştir. Yukarıda değinildiği gibi Sayıştay batılılaşma hareketi çerçevesinde kurulmuştur. Batıda Parlamentolardan sonra kurulan ve parlamentolara önemli ölçüde yardımcı olan bu örgüt, Osmanlı İmparatorluğu'nda parlamentodan önce kurulmuştur<sup>8</sup>. Sayıştayın kurulmasından üç yıl sonra 29 Nisan 1865 tarihinde ilk tüzüğü yayınlanmıştır. Bu tüzük ile yapısı, görev ve yetkileri belirlenmiştir. Sayıştay başkan ve üyeleri, padişah tarafından atanmakta ve istifa etmedikleri ya da kanunen boşalma olmadığı sürece görevlerine devam edebilmektedirler. Bu tüzüğe göre Sayıştay Maliye Bakanlığı'na bağlı, biri Maliye diğeri Muhakeme Dairesi olmak üzere iki daireden oluşmuştur. Aynı zamanda Sayıştayın yargı yetkisi bulunmaktaydı<sup>9</sup>. 1862 yılında

<sup>6</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50. Yılında ...**, s. 5-6.

\* *Mültezim*: Maliye teşkilatının henüz kurulmadığı, vergilerin aynı olarak tarh ve tahsil edildiği dönemlerde bu iş mültezim denilen kimselere devrediliyordu. Mültezim bu işi devralmak için devlete belirli bir miktar ödüyordu. Daha sonra mültezimin devlete ödediği miktarla tahsil ettiği gelir arasındaki farktan tarh ve tahsil ile ilgili masraflar çıktıktan sonra kalan miktar mültezimin kazancını oluşturuyordu. Geniş bilgi için bkz. Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz kitabevi, İstanbul, 1998, s. 217.

\*\* Fatih Sultan Mehmet dönemi (1432-1481) sadrazamlarından olan Rum Mehmet Paşa zamanında İltizam Usulü uygulanmaya başlamıştır. Bu sistemin özünde, kamu gelirlerinin Mültezim denilen kişilere toplatırılması vardı. Ancak, zamanla iltizam sistemi işlememeye başlamıştır. Tanzimat Fermanı'nın ele aldığı en önemli konulardan birisi de bu yöntemin kaldırılması olmuştur. Geniş bilgi için Bkz. Coşkun Çakır, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları, İstanbul, 2001, s.41-42 ve Mehmet Genç, **Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi**, Ötügen Neşriyat A.Ş.,Kültür Serisi:186, İstanbul, 2000, s.102.

<sup>7</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50. Yılında...**, s. 7-8.

<sup>8</sup> Atilla İnan, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı**, Ankara, 1992, s. 16; <http://www.sayistay.gov.tr/tc/brosur> (çevrimiçi) 30.01.2003.

<sup>9</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50. Yılında...**, s. 12-13.

kurulan ve 1865 yılında tüzüğü yayınlanan Sayıştay, 1876'da ilan edilen Kanunu Esasi'de yeralan Anayasal bir organ niteliği kazanmış ve Kanunu Esasinin 105-107 maddelerinde düzenlenmiştir. 1876 Anayasası ile kurulan ilk meclis Şubat 1878'de kapatılmış, Anayasa yürürlükten kaldırılmış, ancak Sayıştay çalışmalarını sürdürmüştür<sup>10</sup>. Daha sonra 1878 yılında çıkarılan kararname ile Sayıştay yeni bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu kararnameye göre Sayıştay bütün devlet kuruluşlarını denetleyebilmektedir. Sayıştay; 1 Başkan, 12 üye, 1 savcı, 1 başkatipli, 10 denetçi ve 10 yardımcıdan oluşan iki dairesel bir yapıya sahiptir. Bu daireler hesapları yargılayabilmekte ve sorumlular hakkında hüküm verebilmektedir. Dairelerin sorumlular hakkında verdiği kararlar kesindir. Ancak, hükümden sonra elde edilecek belgelere dayanılarak yargılamanın iadesi yapılabildi<sup>11</sup>.

1878'de çıkarılan kararnamenin ardından, II. Meşrutiyetin ilan edildiği 1908 yılına kadar Sayıştay'ın kuruluş ve işleyişinde bir değişiklik olmamıştır. 1908-1920 yılları arasında Sayıştay görevlerine devam etmiştir. İmparatorluk dönemindeki Sayıştay, İstanbul Hükümeti ile birlikte kaldırılmıştır<sup>12</sup>.

## 1. 2. CUMHURİYET DÖNEMİNDEN GÜNÜMÜZE YÜKSEK DENETİMİN GELİŞİMİ

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin toplanmasından sonra gider belgelerini kontrol etmek amacıyla Maliye Bakanlığına bağlı bir kalem kurulmuştur. Ancak bu kalemin görevi kısa sürmüştür. Daha sonra mali işlemlerin denetlenmesi amacıyla Meclis içerisinde bir komisyonun oluşturulması kararlaştırılmıştır. Bu komisyonda Milli Savunma Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı ile ilgili üç üye, diğer bakanlıklar ile ilgili olarak ise birer üye bulunacaktı. Komisyon gelirlerin toplanması ve gider yapılması konusunda meclise üç ayda bir rapor verecekti. Bu komisyon bütçenin denetimi işini de bir yıl süreyle sürdürmüştür. 16 Nisan 1923 tarihinde denetleme komisyonunun görevi sona ermiştir. Daha sonra 29 Nisan 1923 tarihinde hükümet tarafından Sayıştay kurulmuştur. Sayıştay heyetinin hükümet tarafından atanmasının sakıncalı olacağı düşünüldükçe 24 Kasım 1923 tarihinde 374 sayılı "Divan-ı Muhasebat'ın Sureti İntihabına\* Dair Kanun" çıkarılmıştır. Böylece Cumhuriyet Döneminde Sayıştay kurulmuş oluyordu<sup>13</sup>.

Sayıştay 1924 Anayasasında, Divan-ı Muhasebat adıyla 100-101. maddelerde düzenlenmiştir. Bu Anayasanın 100. maddesinde Sayıştay, devletin gelirlerini ve giderlerini denetlemekle görevli bir kuruluş olarak görülmüştür. 101. madde ise,

<sup>10</sup> Bedi N. Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü**, Cilt:I, Sermet Matbaası, İstanbul, 1954, s. 119; Sıddık Sami Onar, **İdare Hukuku**, Cilt: 1, Arkadaş Matbaası, İstanbul, 1942, s. 643.

<sup>11</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50. Yılında.....**, s. 15-16; İnan, a.g.e, s. 17.

<sup>12</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50. Yılında.....**, s. 20.

\* *intihab*: seçme.

<sup>13</sup> H. Hüseyin Gürhan, "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayı, Nisan-Haziran 1997, s. 41.

Sayıştay'ın düzenleyeceği Genel Uygunluk Bildirimi'nin, TBMM'ne kesin hesap kanun tasarısının sunulmasından itibaren altı ay içinde sunulacağı ile ilgilidir<sup>14</sup>. 1924 Anayasası, Sayıştay'a, idare içerisinde herhangi bir yer vermemiş, yürütmeden bağımsız, TBMM'ne bağlı ve TBMM adına denetim yapan Anayasal bir kuruluş olarak görülmüştür<sup>15</sup>.

Cumhuriyetin ilk yıllarında parlamentonun Sayıştay'ın raporlarına gösterdiği ilgi daha sonraki yıllarda azalmıştır. Bu durum, Sayıştay raporlarını nitelik ve nicelik olarak da olumsuz yönde etkilemiş ve Sayıştay'ın yargılama yetkisine ağırlık vermesine neden olmuştur. 1934 yılında çıkarılan 2514 sayılı yasada, Sayıştay'ın yargı fonksiyonuna ağırlık verilmiştir<sup>16</sup>.

Sayıştay, 1961 Anayasasında da yer almıştır. Sayıştay ile ilgili 1961 Anayasasının 127. maddesi şu şekildedir: *"Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir"*. Aynı anayasanın 128. maddesinde ise Sayıştay ile ilgili şu hüküm yer almaktadır: *"Genel Uygunluk Bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde TBMM'ne sunar"*.

1934 yılında çıkarılan 2514 sayılı yasanın toplumsal gelişmelerin gerisinde kalması nedeniyle 21.02.1967 tarihinde, halen yürürlükte olan 832 sayılı yasa çıkarılmıştır. Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ile başkan ve üyelerinin teminatları 832 sayılı kanunda düzenlenmiştir.

1982 Anayasasının 160. ve 164. maddeleri ise Sayıştay'a aşağıdaki görevleri vermiştir:

- Genel ve katma bütçeli dairelerin gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemek,
- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak,
- Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yapmak,
- TBMM'ye kesin hesap kanun tasarıları hakkında uygunluk bildirimini sunmak.

<sup>14</sup> S. Emre Akdağ, "Sayıştay'ın Anayasal Kimliği", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayı, Nisan-Haziran 1997, s. 149.

<sup>15</sup> Turan Yıldırım, **Türkiye'nin İdari Teşkilatı**, Alkım yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul, Ekim 1999, s. 78.

<sup>16</sup> İnan, a.g.e, s. 20.

## 2. TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY'IN KONUMU, DENETİM KAPSAMI VE ÖRGÜTSEL YAPISI

Aşağıda, Türkiye'de Sayıştay'ın konumu, örgütsel yapısı, denetim kapsamı ve bütçesi üzerinde durulacaktır.

### 2.1. SAYIŞTAY'IN KONUMU VE DENETİM KAPSAMI

Sayıştay, anayasal bir mali denetim organıdır. 1876, 1924 ve 1961 Anayasalarında olduğu gibi 1982 Anayasasında da düzenlenmiştir.

Sayıştay, sadece TBMM adına denetim yapan bir kuruluş değildir. Sayıştay'ın, yargı yetkisi de vardır. Sayıştay, 1982 Anayasası'nın 3.kısımının 3. bölümünde Yargı başlığı altında düzenlenmiştir. Ancak, Sayıştay'ın yargı başlığı altında düzenlenmiş olması, yargı yeri olarak kabul edilmesi açısından yeterli görülmemektedir. Aynı yerde, Genel Hükümler başlığı altında mahkemelerin bağımsızlığı, hakim ve savcılık teminatı, hakimlik ve savcılık mesleği, duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması, Mahkemelerin kuruluşu, Devlet Güvenlik Mahkemeleri, hakim ve savcılarının denetimi ve askeri yargı yer almaktadır. Yüksek Mahkemeler başlığı altında Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ve Uyuşmazlık Mahkemesi düzenlenmiştir. Yüksek Mahkemeler adı altında Sayıştay yer almamaktadır. Sayıştay, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'ndan sonra düzenlenmiş bulunmaktadır<sup>17</sup>.

Sayıştay'ın yargısal konumu ile ilgili olarak şu görüşlere değinebiliriz:

Sıddık Sami Onar'a göre, "Sayıştay bir yargı organı değildir. Ancak disiplin komisyonları, vergi itiraz ve temyiz komisyonları gibi bir kısım tasarruflarında, sorumluların hesap ve işlemlerini inceleyip karara bağlarken kazai usullerle, yargılama yoluyla hareket eder"<sup>18</sup>. Bu durumda, Sayıştay'ın konu(yargılamaya konu olan hesap ve işlemler) ve şahıs bakımından(sayman, tahakkuk memuru, ita amiri) sınırlı bir yetkiye sahip olduğunu söyleyebiliriz.

Lütfi Duran'a göre "Sayıştay, yüksek mahkeme değil ama, bir idari yargı merciidir"<sup>19</sup>. Sayıştay'ın yüksek mahkeme olarak kabul edilmemesi, idari yargı organı olarak kabul edilmesine engel değildir<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> A.Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 1. Cilt, Güncelleştirilmiş 2. bası, Turhan kitabevi, Ankara, 2001, s. 205.

<sup>18</sup> Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 2.Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s.795.

<sup>19</sup> Lütfi Duran, "Sayıştay, Yüksek Mahkeme Değil Ama, Bir İdari Yargı Merciidir", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Mart 1974, s.4.

<sup>20</sup> Duran, a.g.e., s.4.

Selim Kaneti'ye göre "Anayasa, Sayıştay'ı yüksek mahkemeler arasında saymamıştır. Ancak bir mahkemenin yüksek mahkeme olması, onun kararlarının başka bir yargı yeri tarafından incelenemeyeceği anlamını taşıyorsa, Sayıştay bir yüksek mahkeme sayılmak gerekir"<sup>21</sup>. Nitekim, 1982 Anayasası'nın 160. maddesinin ilk fıkrası "...Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz" şeklindedir. Bu nedenle Sayıştay, bir yüksek mahkeme olarak kabul edilebilir.

Danıştay Dava Daireleri Kurulu Sayıştay'ı "Sui Jeneris bir alt idare mahkemesi" olarak kabul etmektedir. Sayıştay bu anlamda "özel idari yargı yeri" ya da "hesap mahkemesi" olarak görülmektedir<sup>22</sup>.

Anayasa Mahkemesi 1991 yılında Sayıştay'ın Yargı organı olup-olmaması ile ilgili bir karar vermiştir. Bu karar şöyledir: "*Sayıştay, Anayasanın 160. maddesine göre, temelde TBMM adına mali denetim görevini yapar ve özel olarak da bu denetim çerçevesinde aleyhine hiçbir yargı organına başvurma olanağı olmayan kimi kesin kararlar alan kendine özgü bir anayasal kurumdur*"<sup>23</sup>.

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

Sayıştay'ın konumu ile ilgili olarak yukarıdaki açıklamalardan sonra Sayıştayın denetimi kapsamında olan ve denetimi dışında kalan kurum ve kuruluşlarla ilgili aşağıda 1 ve 2 numaralı tablolar verilmiştir.

<sup>21</sup> Selim Kaneti, "Sayıştay'ın Anayasal Konumu", I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990), **Çeşitli İdare Hukuku Konuları**, Üçüncü Kitap, Danıştay Matbaası, Ankara, 1992, s.1007.

<sup>22</sup> Bakır Çağlar, "Parlamentolar ve Denetim", T.C.Sayıştay Başkanlığı, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Ankara, 4 -5 Haziran 1987, s.39.

<sup>23</sup> Yıldırım, a.g.e, s. 80-81; Zehreddin Aslan, "Sayıştay'ın Sorumluların Hesap ve İşlemlerini Kesin Hükme Bağlama Görevi", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, İ.Ü. Rektörlük No:4260, İstanbul, 2000, s. 93-94.



**Tablo 1. Sayıştay Denetimine Tabi Kurum ve Kuruluşlar**

<b>Genel Bütçeli Kuruluşlar</b>	Anayasa Mahkemesi, Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Danıştay, Yargıtay, Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı, Diyanet İşleri Başkanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü, Adalet Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı, Bayındırlık ve İskân Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Ulaştırma Bakanlığı, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Orman Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Kültür Bakanlığı, Turizm Bakanlığı, Çevre Bakanlığı, Denizcilik Müsteşarlığı, Gümrük Müsteşarlığı.
<b>Katma Bütçeli Kuruluşlar</b>	Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Genel Müdürlüğü, Telsiz Genel Müdürlüğü, Yüksek Öğretim Kurulu, Devlet Üniversiteleri, Yüksek Teknoloji Enstitüleri
<b>Döner Sermayeli Kuruluşlar</b>	Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlara Bağlı Döner Sermayeler.
<b>Belediyeler</b>	Büyükşehir, il, ilçe ve bucak belediyeleri (Belediyelerin iştirakleri, şirketleri ve kanunla kurulan teşekkülleri ile belediye birlikleri denetim kapsamı dışındadır.)
<b>İl Özel İdareleri</b>	(İl özel idarelerinin kurdukları şirketler ve birlikler denetim kapsamı dışındadır).
<b>Özel Bütçe Rejimi Olan Kuruluşlar</b>	Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü, Türk Tarih Kurumu Başkanlığı, Türk Dil Kurumu Başkanlığı, Başbakanlık Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı Kefalet Sandığı, Vakıflar Kefalet Sandığı.
<b>Özerk Kuruluşlar</b>	Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı(*)

(\*) Özelleştirme İdaresinin özelleştirme işlemleri Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'na denetlenmektedir.

**Kaynak:** <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet2002.pdf> (çevrimiçi) 06.02.2003.

Tablo 1’de görüldüğü üzere Sayıştayın denetimine tabi kurum ve kuruluşlar ağırlıklı olarak genel ve katma bütçeli kuruluşlardır. Bunlar dışında, döner sermayeli kuruluşlar, belediyeler (belediye iktisadi teşebbüslerinin harcamaları denetim kapsamı dışındadır), il özel idareleri (kurdukları şirketler ve birlikler denetim kapsamı dışındadır), özel bütçe rejimi olan kuruluşlar ve özerk kuruluşlardan olan Özelleştirme İdaresi Başkanlığı (özelleştirme işlemleri denetim kapsamı dışındadır) Sayıştay’ın denetimine tabidir.

**Tablo 2. Sayıştay Denetimi Dışında Kalan Kurum ve Kuruluşlar**

<p><b>233 sayılı KHK Gereği Denetlenen KİT’ler</b></p>	<p><b>İktisadi Devlet Teşekkülleri (Anonim Şirketler hariç)</b>  Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Devlet Malzeme Ofisi, Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu, Türkiye Kömür İşletmeleri, Türkiye Taşkömürü Kurumu, Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Toprak mahsulleri Ofisi A.Ş., Türkiye Petrolleri A.O., Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş., Türkiye Elektrik İletişim A.Ş., Elektrik Üretim A.Ş., Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş., Sümer Halıcılık ve El sanatları Sanayi A.Ş., Eti Holding A.Ş. (Madencilik), Boru Hatları ve Petrol Taş A.Ş.  <b>(Özelleştirme Kapsamında)</b>, Türkiye Demir Çelik İşletmeleri, Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş., Tütün ve Tütün Mamulleri Tuz ve Alkol İşletmesi Gen. Müd.  <b>Kamu İktisadi Kuruluşları</b>  Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü, Türkiye Cumhuriyeti Posta İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü, Kıyı Emniyeti ve Gemi Kurtarma İşletmeleri.</p>
<p><b>Özel Kanunlarınca YDK Denetimine Tabi Olan Kurumlar</b></p>	<p>Atatürk Orman Çiftliği, Küçük ve Orta Ölçekli San. Gel. ve Des. İd. Bşk., Türk Patent Enstitüsü, Milli Piyango İdaresi Gen. Müd., Ekonomik Kültürel Eğitim ve Teknik İşbirliği Bşk., GAP Bölge Kalkınma İd. Bşk., Milli Produktivite Merkezi, Toplu Konut İd. Bşk., Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, Türkiye İş Kurumu, Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, Şeker Kurumu, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Özelleştirme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Day. Teş. Fonu, İstanbul Olimpiyat Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kurulu, Türk Telekomünikasyon A.Ş., Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş., Ekici Tütünleri Satış Piyasalarının Desteklenmesi İşleri, İşsizlik Sigorta Fonu, Özelleştirme İdaresi (özelleştirme çalışmaları)</p>
<p><b>TBMM adına KİT Komisyonu Kararı ile Denetimi YDK’ya Verilen Kurumlar</b></p>	<p>Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Elektrik İşleri Etüd İdaresi, İller Bankası, Pereja İleri Kimya San. A.Ş., Acıpayam Selüloz San. ve Tic. A.Ş., Arıcak Tur. Tic. A.Ş., Betonsan Konut San. A.Ş., Damızlık İnek ve Süt Ürünleri A.Ş., Kalkınma Holding A.Ş., İst. Tic. Fin. A.Ş., Uşak Seramik San. A.Ş., Kalkınma Menkul Değ. A.Ş., Yasataş A.Ş., Meybuz A.Ş., Tüstaş Sın. Ts. A.Ş.</p>
<p><b>Sosyal Güvenlik Kuruluşları</b></p>	<p>Emekli Sandığı, SSK Başkanlığı, Bağ-Kur</p>
<p><b>4046 sayılı Kanun Gereğince YDK’ca Özelleştirme Programında Bulunan Kuruluşlar</b></p>	<p>İskenderun Demir Çelik A.Ş., Türkiye Zirai Donatım A.Ş., Türkiye Denizcilik İşletmeleri A.Ş., Denizcilik İşletmeciliği ve Tankerciliği A.Ş., Takım Tezgahları ve Sanayi ve Ticaret A.Ş., TÜPRAŞ (Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.), Türkiye Selüloz ve Kağıt Fabrikaları, Eti Elektro Metalürji A.Ş., Eti Bakır A.Ş., Eti Krom A.Ş., Eti Gümüş A.Ş., Karadeniz Bakır İşletmeleri, Petkim (Petrokimya Holding A.Ş.), Sümer Holding A.Ş., THY A.O., Et ve Balık Ürünleri A.Ş., Türkiye Gemi Sanayi A.Ş., Turban Turizm A.Ş., Türkiye Gübre Sanayi A.Ş., Ataköy Otelcilik A.Ş., Tümosan A.Ş., Gerkonsan A.Ş., Ataköy Tur. Tes. ve Tic. A.Ş.</p>

**Tablo 2'nin devamı**

<b>Sayıştay ve Başbakanlık YDK Dışında Kalan ve Farklı Denetim Rejimleri Bulunan Kurumlar</b>
TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay, Başbakanlık YDK, Tanıtma Fonu, Radyo Televizyon Üst Kurulu, TÜBİTAK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Savunma San. Müsteşarlığı, Türk Akreditasyon Kurumu, MSB Akaryakıt İkmal ve NATO POL Tesisleri İşl. Bşk., Türk Standartları Enstitüsü, Destekleme ve Fiy. İst. Fonu, Savunma San. Des. Fonu, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi ve Enstitüsü, Türkiye Futbol Federasyonu, Merkez Bankası, Tasarruf Mevduatı Sig. Fonu, Ereğli Demir Çelik Fabrikaları A.Ş., Eximbank A.Ş., T.C. Ziraat Bankası A.Ş., Türkiye Halk Bankası A.Ş., İller Bankası Gen. Müd. ve İl Özel İdareleri ve belediyelerin sermayelerinin yarısından fazlasına tek başına veya birlikte sahip oldukları iktisadi teşebbüsler.

**Kaynak:** <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet2002.pdf> (çevrimiçi) 06.02.2003.

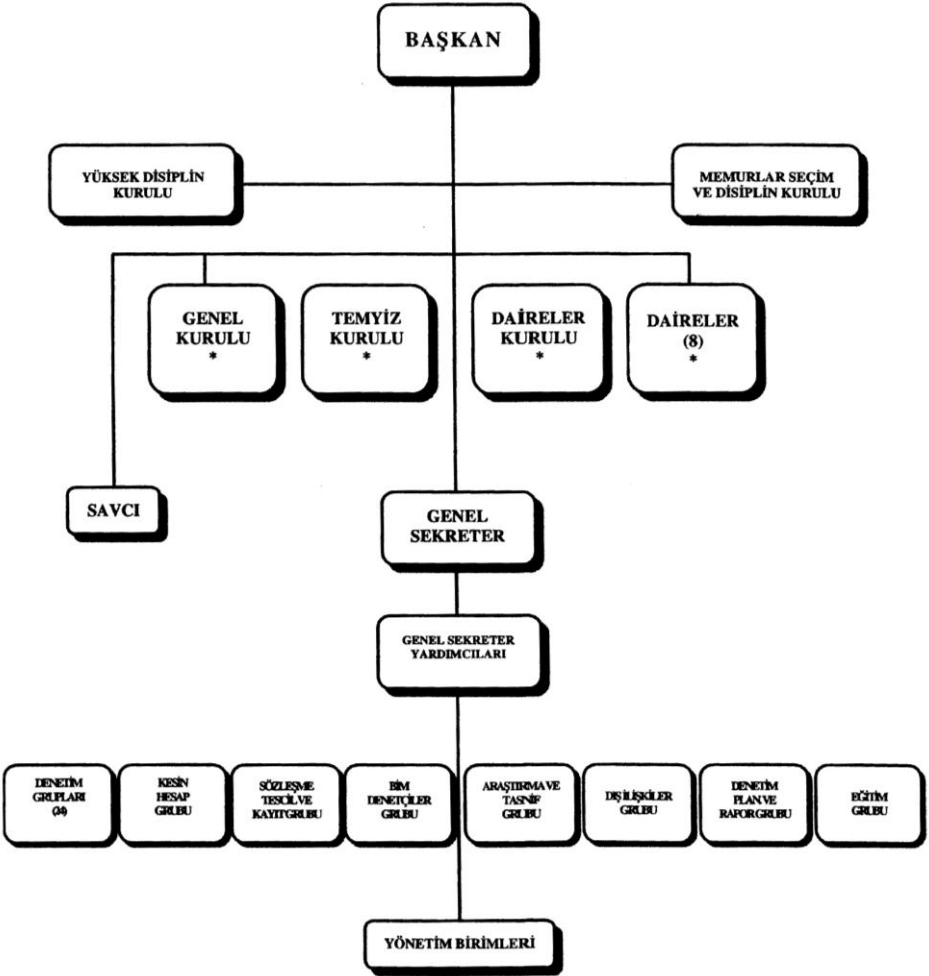
Tablo 2'de görüldüğü üzere 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tabi KİT'ler, özel kanunları tarafından Yüksek Denetleme Kurulu denetimine tabi olan kurumlar, TBMM adına KİT komisyonu kararı ile denetimi Yüksek Denetleme Kurulu'na bırakılan kuruluşlar, Sosyal Güvenlik Kuruluşları, özelleştirme programında bulunan kuruluşlar Sayıştay denetimi dışındadır.

Tablo 2'nin son kısmında ise Sayıştay'ın ve Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetimi dışında kalan kuruluşlar görülmektedir.

## **2.2. SAYIŞTAY'IN ÖRGÜTSEL YAPISI**

Sayıştayın örgüt yapısı, yani görevlerini yerine getiren kurullar; Daireler, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu ve Genel Kurul'dur. Bununla birlikte Sayıştay'ın örgüt yapısında Genel Sekreter ve Sayıştay Savcısı da bulunur. Bunların dışında Yüksek Disiplin Kurulu; Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu; Denetim Grubu (24 tane); Kesin Hesap Grubu; Sözleşme, Tescil ve Kayıt Grubu; Bilgi İşlem Merkezi Denetçiler Grubu; Araştırma ve Tasnif Grubu; Dış İlişkiler Grubu; Denetim Planlama ve Rapor Grubu ve Eğitim Grubu bulunmaktadır. Bunların örgüt yapısındaki yerleri aşağıda Şekil 1'de görülmektedir.

Şekil 1. Sayıştay'ın Örgüt Yapısı



(\*) Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu ve Dairelere bağlı olarak çalışan Raportörler örgüt yapısına dahildir.

Kaynak: <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet2002.pdf> (çevrimiçi) 06.02.2003.

Şekil 1’de görüldüğü üzere Sayıştay görevlerini kurulları (Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Daireler (8 adet), Yüksek Disiplin Kurulu Memurları Seçim ve Disiplin Kurulu) aracılığıyla yapmaktadır. Aşağıda bu kurullarla ilgili bilgiler verilecektir<sup>24</sup>:

**Genel Kurul:** Genel Kurul, birinci başkanın başkanlığında daire başkanları ve üyelerden oluşur. Genel Kurul, dairelerin kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesi için İçtihadı Birleştirme Kararları alır, genel uygunluk bildirimini görüşür, Sayıştay’daki kurullarla ilgili seçimleri yapar. Genel kurul üye sayısının en az 2/3’ü ile toplanır. Toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşit çıkması halinde birinci başkanın bulunduğu tarafın verdiği karar kabul edilir (Sayıştay Kanunu, md.17).

**Temyiz Kurulu:** Temyiz Kurulu, Sayıştay Genel Kurulu tarafından seçilen (dört) daire başkanı ile her daireden seçilecek (ikişer) üyeden oluşur. Kurula en kıdemli olan daire başkanı başkanlık eder. Temyiz Kurulu, dairelerin verdiği yargı kararlarını temyiz yolu ile inceler. Verilen temyiz kararı için herhangi bir yargı organına başvurulamaz (Sayıştay Kanunu, md.16).

**Daireler Kurulu:** Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu’na seçilen Başkan ve üyelerin dışında kalan başkan ve üyelerden oluşur. En kıdemli daire başkanı kurula başkanlık eder. Daireler kurulu, vize işlemlerine bakar, mali yönetmelikler hakkında görüş bildirir, birinci başkan tarafından incelenmesi istenen konuları ve daire kararlarına karşı yapılan itirazları karara bağlar (Sayıştay Kanunu, md.15).

**Daireler:** Sayıştay’da (8) daire vardır. Daireler, (bir) başkan ve (altı) üyeden oluşurlar. Bir başkan ve (dört) üye ile daireler toplanabilirler. Daireler kararlarını oy çoğunluğuyla verirler. Dairelerin görevleri; sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak hükme bağlamak, genel uygunluk bildirimleri ve TBMM’ye sunulacak raporlar hakkında görüş bildirmek, birinci başkanın görüşülmesini istediği konularda görüş belirtmektir (Sayıştay Kanunu, md.14).

**Yüksek Disiplin Kurulu:** Her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulu tarafından her daireden seçilecek (bire) üye ile daire başkanları arasından seçilecek (beş) daire başkanından oluşur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul üye tam sayısı ile toplanır. Kararlar 2/3 çoğunlukla verilir. Yüksek Disiplin Kurulu eldeki bilgi ve delillere göre disiplin kovuşturması yapılıp-yapılmamasına karar verir (Sayıştay Kanunu, md. 95).

**Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu:** Kurul iki takvim yılı için Genel Kurul tarafından seçilecek daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi veya raportör başdenetçi ile Genel Sekreterden oluşur. Kurula daire başkanı başkanlık eder. Kurul üye tam sayısı ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verir (Sayıştay Kanunu, md. 27).

Yukarıda saydığımız kurullarla birlikte Sayıştay başkanına yönetim işlerinde yardımcı olan Genel Sekreter vardır. Sayıştay başkanı, kanunun kendisine verdiği yetkilerin bir kısmını Genel Sekretere verebilir. Genel sekreter, denetim gruplarını ve İdari birimleri Sayıştay Başkanı adına yönetir ve denetler. Mesleki araştırma, inceleme

<sup>24</sup> Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, s. 207-208.

ve yayın işlerini düzenler. Genel sekreter, Sayıştay Genel Kuruluna ve Daireler Kuruluna üye sıfatıyla katılır. Genel sekretere yardımcı olmak üzere, genel sekreter yardımcıları vardır. Yardımcıların arasındaki işbölümü, genel sekreter tarafından yapılır (Sayıştay Kanunu, md. 23).

Sayıştayda hazine temsilcisi sıfatıyla savcı da bulunur. Sayıştay savcı ve yardımcıları Sayıştay başkanının görüşü alındıktan sonra Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine ortak kararname ile atanır<sup>25</sup>. Savcının görevleri şunlardır: Hesapların incelenmesi ve yargılaması aşamalarında iddia ve düşüncelerini bildirmek, Genel Uygunluk Bildirimlerinin ve Meclise sunulacak diğer raporların Sayıştay Genel Kurulun'da görüşülmesi sırasında görüşünü açıklamak, kanunların sorumlular hakkında cezai kovuşturmayı emrettiği hususlarda bu hükümlerin uygulanmasını izlemek, hesapların yargılanması sırasında cezai müeyyideyi gerektiren halleri Maliye bakanlığına ve diğer ilgili birimlere bildirmek Sayıştay başkanı tarafından verilen görevleri yapmak, kanunda yazılı süreler içerisinde hesaplarını vermeyen saymanlar hakkında yapılacak işlemlerle ilgili olarak düşüncesini bildirmek (Sayıştay Kanunu, md. 20).

### 3. TÜRKİYE SAYIŞTAYI'NIN İŞLEVLERİ

Sayıştayın işlevleri, idari işlevler ve yargısal işlev olmak üzere iki başlık altında ele alınacaktır.

#### 3.1. SAYIŞTAY'IN İDARI İŞLEVLERİ

Sayıştay, idari işlevleri kapsamında *ön denetim* olarak *Vize ve Tescil* işlemi yapmaktadır. *Vize*, 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 30. maddesi ile düzenlenmiştir. *Vize*; genel ve katma bütçeli dairelerin harcamalarının bütçeye ve ilgili diğer mali mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir. Sayıştay yaptığı bu vize işlemiyle yapılan harcamaların ödeneğinin bütçede bulunup bulunmadığına, yapılan işlemlerin yetkili makamlar tarafından yapıp-yapılmadığına ve gerekli olan belgelerin olup olmadığına bakar<sup>26</sup>. *Vize* işlemi yapılırken harcamaların yerindeliği denetlenmez. *Vize* işlemi, kural olarak harcamanın yapılmasından sonra uygulanır. Ancak, genel ve katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işleri önceden vize edilir. Sayıştayın denetimi kapsamında olan kuruluşlara kullanılmak üzere verilen kadrolar Sayıştay tarafından önceden vize edilir. Kadroların önceden vize edilmesindeki amaç; kadrosuz personel istihdamına engel olmak, kadro miktarının aşılmasını engellemek, kadroların sınıf, unvan ve derece olarak doğru kullanılmasını sağlamaktır<sup>27</sup>. Yukarıda belirttiğimiz gibi denetim kapsamında olan kuruluşların ödenek dağıtımını da önceden vize edilir. Buradaki amaç ise, ödeneğin ait olduğu işte kullanılmasını sağlamak ve ödeneği olmayan işin yapılmasını daha başından engellemektir.

<sup>25</sup> <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet.htm> (çevrimiçi) 10/02/2001.

<sup>26</sup> Metin Günday, **İdare Hukuku**, 3. baskı, İmaj yayıncılık, Ankara, 1998, s. 289.

<sup>27</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50. Yılında...**, s. 84.

Yukarıda belirtildiği gibi Sayıştay'ın *ön denetimi* kapsamında ikinci unsur Tescil işlemi'dir. 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 30. maddesi ile düzenlenmiştir. *Tescil*; genel ve katma bütçeli dairelerin harcamalarına ilişkin sözleşmelerin bütçe ve mevzuata uygunluk açısından denetlenmesi ve bu sözleşmelerin yürürlüğe girmesine izin verilmesidir. Ancak bazı kurumların (askeri kurumlar, istihbarat kuruluşları vb.) yaptığı sözleşmeler tescil işlemi dışında tutulmuştur. Sayıştay tescil işlemi dışında tutulan sözleşmeleri belirler ve bunlar Resmi Gazetede yayınlanır<sup>28</sup>. Sözleşmelerin yapıldığı tarihten itibaren üç gün içinde Sayıştay'a gönderilmesi zorunludur. Bu sözleşmeler Sayıştayca tescil edilmeden uygulanamaz.

Sayıştayın idari işlevleri arasında *ön denetim* ile birlikte *sonradan yapılan denetim* de bulunmaktadır. Sayıştayın yaptığı denetimlerin büyük kısmını harcama sonrası yapılan denetim oluşturmaktadır. Harcama sonrası yapılan denetimler saymanların hesapları üzerinde yapılmaktadır. Saymanlar, bir hesap devresindeki işlemlerin hesaplarını ve bu işlemlere ilişkin belgeleri sayıştaya vermekle yükümlüdür. Yapılan harcama sonrası denetimde kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere, bütçe ödeneğine uygun harcama yapılıp-yapılmadığı, ödemelerin hak sahiplerine yapılıp-yapılmadığı incelenir.

Sayıştayın idari görevleri arasında *ön denetim* ve *sonradan yapılan denetim*le birlikte Uygunluk Bildirimi ve TBMM'ye yönelik raporlama işlevi, görüş bildirme, idari nitelikteki kararların birleştirilmesi, sayılabilir. Aşağıda bunlarla ilgili bilgi verilecektir.

**Genel Uygunluk Bildirimi:** 1982 Anayasası'nın 164. maddesinin (birinci) fıkrasına göre "Kesin hesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç yedi ay sonra Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar". Sayıştay tarafından TBMM'ye sunulan Genel Uygunluk Bildirimi ile, kurumların bütçe uygulamalarının bütçeye ve yasalara uygun olup-olmadığına bakılır. Sayıştay, Genel Uygunluk Bildirimini, bakanlıkların düzenledikleri gider hesaplarından ve sayman hesaplarından yararlanarak hazırlar<sup>29</sup>. 1982 Anayasası'nın 164.maddesinin (üçüncü) fıkrasına göre "Kesin hesap kanun tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez".

**TBMM'ne Yönelik Raporlama İşlevi:** 832 sayılı kanuna göre Sayıştay aşağıdaki hususlarda TBMM'ye rapor vermek zorundadır:

Denetçiler, anlam, uygulama ve sonuçları bakımından hazine menfaatlerini zarara uğratici nitelikte gördüğü kanun, tüzük, kararname ve diğer hükümleri tespit ederek TBMM'ne bildirir (Sayıştay Kanunu, md. 25). Sayıştay, denetim kapsamında

<sup>28</sup> Günday, a.g.e., s. 290; Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, s. 205.

<sup>29</sup> Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, s. 206.

olan kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlarda, mali ve hesap usüllerine ilişkin konularda ve devlet gelirleri hakkında TBMM'ye rapor sunar (Sayıştay Kanunu, md. 28). İta amiri sıfatıyla bakanların sorumluluk yüklediği durumlarda, Sayıştay tarafından kabul edilmeyen ödeme ve harcamalarla ilgili olarak TBMM'ye bilgi verilir (Sayıştay Kanunu md. 32). Sayıştay, denetimine tabi olan kurumların mal hesaplarıyla ilgili olarak TBMM'ye rapor verir (Sayıştay Kanunu, md. 87). Denetimine tabi olan kurumlarda yapılan inceleme ve denetleme sırasında, mevzuata aykırı olanlardan Sayıştay Genel Kurulu'nca gerekli görülenler hakkında TBMM'ye bilgi verilir (Sayıştay Kanunu, md. 88). Sayıştay, denetimine tabi olan kuruluşları VET ilkeleri açısından değerlendirerek TBMM'ne rapor sunar (Sayıştay Kanunu, Ek madde 10).

**Görüş Bildirme:** Bakanlıklar ve Sayıştay'ın denetimine giren diğer idare ve kurumlar, mali konularla ilgili olarak çıkaracağı yönetmelik ve tüzüklerde Sayıştay'ın görüşünü alır. Sayıştay bu konulardaki görüşünü, kendisinden görüş istendiği tarihten itibaren iki ay içinde verir (Sayıştay Kanunu, md. 105).

Döner Sermaye işletmesi kurulabilmesi için, Sayıştay'dan olumlu görüş alınması gerekmektedir (3046 sayılı kanun, geçici md. 2)<sup>30</sup>.

**İdari Nitelikteki Kararların Birleştirilmesi:** Sayıştay Genel Kurulu, vize, tescil ve diğer yapılan işlemlere ilişkin birleştirici kararlar alır. Bu kararların alınması, Sayıştay dairelerinin idari nitelikteki kararları arasındaki çelişkileri ve aykırılıkları giderecek uygulama birliği sağlama amacını gütmektedir. Bu kararlar Resmi Gazete'de yayınlanır<sup>31</sup>.

### 3.2. SAYIŞTAY'IN YARGISAL İŞLEVİ

Hesap mahkemesi olarak Sayıştay, saymanların, İta amirlerinin ve tahakkuk memurlarının mali sorumluluğunu saptar. Sayıştay'ın yargı yetkisi gerek konu gerekse şahıs bakımından sınırlıdır. Sayıştay yargısının konusu hesap ve işlemler; muhatabı ise yukarıda belirttiğimiz gibi sayman, tahakkuk memuru ve ita amiridir<sup>32</sup>. Bu yargılama süreci iki aşamada gerçekleştirilir. Bu aşamalar aşağıda açıklanacaktır<sup>33</sup>:

**1) Hesapların Daireler Tarafından İncelenmesi:** Sayıştay Denetçileri incelemeleri esnasında ödemelerle ilgili kayıtların birbirini tutup tutmadığına, gelir ve giderlerin yasalara ve bütçelere uygun olup-olmadığına bakar. Denetçiler yazdıkları raporda sorumluluğu gerektiren bir durum olup olmadığını belirtirler. Sayıştay'daki yargılamada denetçinin raporu esas alınır.

<sup>30</sup> Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, s. 206.

<sup>31</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e. s. 206-207.

<sup>32</sup> Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 5.Bası, Ankara, 1997,s.279.

<sup>33</sup> Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdari Yargılama Hukuku**, Turhan kitabevi, Ankara, 1999, s. 96-97; Sayıştay Kanunu,md.58-59,61 ; Bedi N. Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, Filiz Kitabevi, 7.Baskı, İstanbul, 1984, s.431.



**2) Yargılama Aşaması:** Hesapların yargılanması Sayıştayda daireler tarafından yapılır. Sayıştay Başkanı, hazırlanan raporları yargılanmak üzere dairelere gönderir. Daireler, kendilerine gelen işlerle ilgili olarak savcı ve saymandan ayrıca açıklama ve bilgi isteyebilir. Daireler yaptığı yargılamada *Beraat ve Tazmin Kararı* verir<sup>34</sup>. Bu kararlarla ilgili olarak şunları söyleyebiliriz:

*Beraat Kararı:* Denetçinin hazırlamış olduğu raporda, saymana zimmet çıkarılmamış ise ya da savcı görüşünde saymana zimmet çıkarmamış ise, diğer bir ifadeyle sayman kendisinden istenen bütün belgeleri ibraz etmişse ilgili daire de bu görüşü paylaşıyorsa Sayıştay Savcısı'nın da görüşü alınarak beraat kararı verilir.

*Tazmin Kararı:* Harcamalarla ilgili belgelerin ibraz edilememesi durumunda veya denetçi ya da savcı gerek görürse dosyayı üyelerden birine verir ve tekrar incelenmesini ister. Bu üyenin raporu üzerine hesabın yargılanması yapılır. Eğer daire gerekli görürse, saymanın savunmasını isteyebilir. Hesap ve işlemlerin yargılanmasının sonucunda sayman hatalı bulunursa Tazmin Kararı verilir. Sayman bu bedeli ödemek durumundadır veya sayman bu kararı temyiz eder. Aynı zamanda, örneğin mutemetlerin hatalı bir gider işlemi yaptığının ortaya çıkması nedeniyle saymanların mutemetlere rücu etme hakları saklıdır.

Tarafların istemesi halinde verilen bu kararlar için kanun yollarına başvurulabilir. Kanun yolları üç tanedir. Bunlar; **1) Temyiz Aşaması, 2) Yargılamanın İadesi, 3) Karar Düzeltilmesi.**

**1)Temyiz Aşaması:** Dairelerin verdiği kararlar Temyiz Kurulu'nda temyiz edilir. Temyiz incelemesi dosya üzerinde yapılır. Temyiz Kurulu, dairenin kararını ya aynen veya değiştirerek onaylar veya dairenin kararını bozar. Daireler verilen bozma kararına uymak zorundadır.

Sayıştay Kanunu'nun 68. maddesine göre Temyiz'in şartları 3 tanedir. Bunlar; 1) Kanuna aykırılık, 2) Yetkiyi aşmak, 3) Yargılama usullerine riayet etmemek, şeklindedir.

**2)Yargılamanın İadesi:** Sayıştay Kanunu'nun 74.maddesinde belirtilen sebeplerin varolması üzerine; savcı, hükümlü, hükümlünün bağlı olduğu bakanlık veya daire ya da Maliye Bakanlığı tarafından yargılanmanın iadesi istenebileceği gibi Sayıştay dairelerince de doğrudan doğruya buna karar verilebilir. Yargılamanın iadesinin sebepleri şunlardır :

- 1) Hesapta maddi hata bulunması, noksan veya mükerrerlik olması,
- 2) İbraz edilen belgede sahtecilik bulunup da hükme etki yapmış olması,
- 3) İnceleme veya yargılama sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması,
- 4) Hükme tesir edebilecek bazı belgelerin inceleme ve yargılama sırasında bulunmayıp, hükümden sonra meydana çıkması,
- 5) Hükme esas tutulan bir ilâmın bozulma suretiyle ortadan kalkmış olması,

<sup>34</sup> Aslan, a.g.e., s.97; 832 sayılı Sayıştay Kanunu ,md. 61.

6) Kesin hesapların incelenmesi sonunda Genel Kurulca, bütçe tertip ve mahsubuna ilişkin daire kararlarının aksine karar verilmiş olması.

(3162 S.K.7.Mad.ile değişik) Yargılamanın iadesi isteminde bulunma süresi ilâmın tebliği tarihinden itibaren beş yıldır. Bu süre, hükmen onanmış hesaplarda hesabın onandığı tarihten başlar.

**3) Karar Düzeltilmesi:** Sayıştay Kanunu'nun 77.maddesine göre Temyiz Kurulu kararları hakkında yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere aşağıdaki sebeplerle karar düzeltilmesi isteminde bulunulabilir:

- 1) Hükümün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,
- 2) Bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması,
- 3) Temyiz incelemesi sırasında hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması,
- 4) Temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması.

#### **4. 5018 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE SAYIŞTAY'DA YAPILAN DÜZENLEMELER**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde bir çok düzenleme yapılmıştır. Sayıştay'da yapılan düzenlemeler arasında Sayıştay'ın harcama öncesi Vize ve Tescil işlemlerinin kaldırılması oldukça önemlidir. Çünkü böylece Sayıştay, yalnızca harcama sonrası denetime kendisini odaklamış olacaktır. Bu kanunla aynı zamanda, genel idare kapsamındaki bütün kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır. Böylece, T.B.M.M. adına denetim yapan Sayıştay'ın denetim kapsamı genişlemiş olmaktadır.

5018 sayılı kanunun 68. maddesinde Sayıştay'ın denetimlerini yaparken uluslararası denetim standartlarını dikkate alarak denetimlerini yapması gerektiği belirtilmiştir. Uluslararası denetim standartlarına uygun olarak denetimlerin yapılması aynı zamanda Türkiye'nin AB'ye üyeliği sürecine de katkı sağlayacaktır. Bu kanunda, Sayıştay'ın denetimlerinin uygunluk denetimi ile birlikte performans denetimini de kapsayacağı belirtilmiştir. Gerçi Sayıştay Kanunu'na 1996 yılında eklenen madde ile (Ek: 04.07.1996 - 4149/8md.) Performans Denetimi yapılacağı belirtilmiştir. Ancak yeterli uzman personelin bulunmaması, kurumlararası anlaşmazlıklar vb.nedenler performans denetiminin yapılmasını engellemiştir. 5018 sayılı kanunun getirdiği bir diğer yenilik ise Sayıştay'ın denetlenmesinin artık mümkün olmasıdır. Bu denetim T.B.M.M. başkanlık divanı tarafından denetim konusunda gerekli mesleki niteliklere sahip kişiler arasından oluşturulan bir komisyon tarafından yapılacaktır. Ülkemiz açısından Sayıştay'ın denetiminin yapılmaması büyük bir eksiklikti. Avustralya, Kanada gibi Yüksek Denetim alanında model alınan ülkeler kendi yüksek denetim kurumlarının denetimini uzun yıllardır yaptırılmaktadırlar.

#### **SONUÇ**

Sayıştay kamu harcamalarının parlamento adına denetimini yapan bir Yüksek Denetim Kurumu'dur. Sayıştay'ın Divan-ı Muhasebat adında kurulduğu günden bu

yana mevzuatında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 21.02.1967 tarihinde, halen yürürlükte olan 832 sayılı yasa çıkarılmıştır. Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ile başkan ve üyelerinin teminatları 832 sayılı kanunda düzenlenmiştir.

Sayıştay, anayasal bir kurumdur. Sayıştay'ın bu yetkisi 1876, 1924, 1961 anayasalarında olduğu gibi 1982 Anayasasında da yer almıştır. Sayıştay'ın idari işlevleri olduğu kadar, yargısal işlevleri de vardır. Ancak, Sayıştay'ın bir yargı organı olup/olmadığı konusu tartışmalıdır. Şöyle ki; Sıddık Sami Onar, Sayıştay'ın konu ve şahıs bakımından sınırlı bir yargılama yetkisine sahip olduğunu; Lütfi Duran, Sayıştay'ın idari yargı organı olduğunu, ancak yüksek mahkeme olmadığını; Selim Kaneti ise, Sayıştay'ın kararları başka bir yargı organı tarafından incelenemeyeceğinden, yüksek mahkeme olarak kabul edilmesini, savunmaktadır. Sayıştayımız, Fransız Sayıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur. Bu nedenle idari görevleri yanında, yargısal görevleri de bulunmaktadır. Kıta Avrupası'ndaki sayıştayların çoğunun yargılama yetkisi vardır.

Ülkemizin AB'den tarih aldığı bu aşamada Yüksek Denetim Kurumu olan Sayıştay'da da düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Nitekim bu çerçeve de 5018 Sayılı kanunla bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda Sayıştay'ın harcama öncesi Vize ve Tescil işlemleri kaldırılmakta ve harcama sonrası denetime yoğunlaşması sağlanmaktadır. Bu kanunla uluslararası denetim standartlarının getirilecek olması da AB'ye uyum açısından oldukça önemlidir. Bu arada Yüksek Denetim alanının da genellikle model alınan ülkelerde olduğu gibi Sayıştay'ın da denetlenmesi 5018 sayılı kanunla sağlanmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

- AKDAĞ, S. Emre: "Sayıştay'ın Anayasal Kimliği", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, ss. 147-180.
- AKSOY, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, 3. bs., İstanbul, 1998.
- ASLAN, Zehreddin: "Sayıştayın Sorumluların Hesap ve İşlemlerini Kesin Hükme Bağlama Görevi", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, İ.Ü. Rektörlük No: 4260, İstanbul, 2000, ss. 93-99.
- BARKAN, Ömer Lütfi: **Osmanlı Devleti'nin Sosyal ve Ekonomik Tarihi**, cilt: 1, Yayına Hazırlayan: Hüseyin Özdeğer, İktisat Fakültesi Yayın No: 565, İstanbul, 2000.
- CEZAR, Yavuz: **Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi**, Alan Yayıncılık, İstanbul, 1986.
- COŞKUN, Gülay: **Devlet Bütçesi**, Turhan Kitabevi, 5. bs., Ankara, 1997.
- ÇAĞLAR, Bakır: "Parlamentolar ve Denetim", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Ankara, 4-5 Haziran 1997, ss. 35-44.
- ÇAKIR, Coşkun: **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları, İstanbul, 2001.

- DURAN, Lütfi: “Sayıştay,Yüksek Mahkeme Değil Ama, Bir İdari Yargı Merciidir”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 1974.
- FEYZİOĞLU, Bedi N.: **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü**, Cilt: 1, Sermet Matbaacılık, İstanbul, 1954.
- FEYZİOĞLU, Bedi N.: **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, Filiz Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul, 1984.
- GENÇ, Mehmet: **Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi**, Ötüken Neşriyat A.Ş., Kültür Serisi: 186, İstanbul, 2000.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Turgut TAN: **İdari Yargılama Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Turgut TAN: **İdare Hukuku**, 1. Cilt, Güncelleştirilmiş 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.
- GÜNDAY, Metin: **İdare Hukuku**, 3. Baskı, İmaj yayıncılık, Ankara, 1998.
- GÜRHAN, H. Hüseyin: "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, ss. 37-42.
- İNAN, Atilla: **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı**, Ankara 1992.
- KANETİ, Selim: “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990), **Çeşitli İdare Hukuku Konuları**, Üçüncü Kitap, Danıştay Matbaası, Ankara, 1992, ss.1007-1020.
- ONAR, Sıddık Sami: **İdare Hukuku**, 1. Cilt, Arkadaş Matbaası, İstanbul, 1942.
- ONAR, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 2.Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.
- SAHİLLİOĞLU, Halil: **Türkiye İktisat Tarihi**,İstanbul,1989.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı: **Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları, No:8, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1973.
- YILDIRIM, Turan: **Türkiye'nin İdari Teşkilatı**, Alkım Yayıncılık, 2. Baskı, **Tahlili**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1959. İstanbul, Ekim 1999.
- 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Kabul Tarihi: 21.02.1967 R.G.: 27.2.1967-12538.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kabul Tarihi: 10.12.2003 R.G.:24.12.2003-25326.
- [http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet.htm\(çevrimiçi\)](http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet.htm(çevrimiçi)) 10.02.2001.
- [http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet2002.pdf\(çevrimiçi\)](http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet2002.pdf(çevrimiçi)) 06.02.2003.