



## YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ YARGISAL İŞLEMLERİ VE INTOSAI STANDARTLARINDA YARGININ TEMEL İLKELERİ

*JURISDICTIONAL FUNCTIONS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS AND FUNDAMENTAL PRINCIPLES FOR JUDICIARY IN INTOSAI STANDARDS*

**Hacı Ömer KÖSE<sup>1</sup>**

### Öz

Parlamento adına yürüttükleri denetimler aracılığıyla kamu yönetiminde verimlilik, etkinlik, hesap verebilirlik ve saydamlığın güvence altına alınmasında kilit rol oynayan yüksek denetim kurumları (YDK'lar), birçok ülkede sahip oldukları yargısal işlevleri aracılığıyla uyguladıkları ilave yaptırımlarla hesap verme sorumluluğunun daha da güçlendirilmesine ve yönetimin hukuk içinde hareket etmesine katkı sağlamaktadır. INTOSAI tarafından geliştirilen YDK'ların Yargısal Faaliyetlerine İlişkin İlkeler (INTOSAI-P 50), bu kurumların yargısal işlevlerinin çerçevesini ortaya koymakta, aynı zamanda bu işlevlerin evrensel normlar doğrultusunda daha etkin ifası için önemli bir temel oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, söz konusu ilkelerin YDK hesap yargısının etkinliğinin ve evrensel normlara uygunluk düzeyinin artırılmasına etki potansiyelini analiz ederek, özellikle Türkiye Sayıştay için mevcut uygulamaların bu ilkelerle kıyaslanması suretiyle geliştirilmesi gereken alanları ve hesap yargısının güçlendirilmesi için yapılması gerekenleri ortaya koymaktır.

Sayıştayın yargısal faaliyetleri bu ilkelerle kıyaslandığında, yargı yetkisinin anayasal ve yasal düzenlemelerde açık ve güçlü dayanaklara sahip kılındığı; Sayıştay üyelerinin bağımsızlığı, bilgiye erişim, zamanaşımı, kanun yollarının varlığı, aynı aykırılık için tek yaptırım gibi ilkelerin de aynı şekilde yasal düzenlemelerde yeterince karşılık bulunduğu görülmektedir. Adil ve tarafsız yargılama, yargısal faaliyetlerin etkinliği, kalite

<sup>1</sup> Doç. Dr., Sayıştay Başkanlığı Eğitim Grup Başkanı, omerkose@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0003-3528-8596

**Gönderim Tarihi/Submitted:** 18.06.2020

**Kabul Tarihi/Accepted:** 21.07.2020

**Atıf/To Cite:** Köse, Hacı Ömer (2020), Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri, Sayıştay Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 117, s.9-38

kontrolü, makul sürede yargılama ve halkla iletişim gibi subjektif değerlendirmelere fırsat verecek ilkelerin ise belirli düzeyde karşılandığı açık olmakla birlikte, kurumsal dönüşüm çalışmaları kapsamında kaydedilen gelişmelerin sürekliliğinin sağlanması ve bu alanların kurumsal gelişim stratejisinin bir unsuru haline getirilmesi ile bu ilkelerin daha ileri düzeyde karşılanabileceği değerlendirilmiştir.

## **ABSTRACT**

Supreme Audit Institutions (SAIs), which play a key role in ensuring efficiency, effectiveness, accountability and transparency in public administration through the audits they carry out on behalf of the Parliament, contribute to the further strengthening of accountability and the functioning of management within law with the additional sanctions they impose through their judicial functions in many countries. The Principles of Jurisdictional Activities of SAIs (INTOSAI-P 50) developed by INTOSAI reveals the framework of the judicial functions of these institutions, and provides an important basis for a more effective performance of these functions in line with universal norms. The purpose of this study is to analyze the potential of these principles to increase the effectiveness of the judgement of accounts by SAIs and the level of compliance with universal norms and determine the areas that needs improvement and what need to be done to strengthen judgment of accounts especially by comparing the current practices of Turkish Court of Accounts (TCA) with these principles.

When the judicial activities of the TCA are compared with these principles, it is seen that the jurisdiction power has clear and strong basis in constitutional and legal regulations; principles such as the independence of the SAI members, access to information, statute of limitations, the existence of legal remedies, and accumulation of sanctions for the same irregularity have strong basis in legal regulations as well. While it is clear that the principles that will enable subjective evaluations such as fair and impartial judgment, effectiveness of jurisdictional activities, quality control, judgement in a reasonable period and communication to the public are met at a certain level, it has been evaluated that ensuring the continuity of the developments within the scope of the institutional transformation studies can be achieved by making these areas an element of the corporate development strategy.

**Anahtar Kelimeler:** Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), Sayıştay Yargısı, Hesap Yargısı, Yargı Etiği, INTOSAI-P 50

**Key Words:** Supreme Audit Institutions (SAIs), SAI's jurisdiction, Judgement of Accounts, Ethics of Jurisdiction, INTOSAI-P 50

## GİRİŞ

Küresel düzeyde kırılganlıklar, riskler ve belirsizliklerin sürekli arttığı günümüz dünyasında, devletlerin ve kurumların daha güçlü, güvenilir ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması çabaları da her geçen gün farklı boyutlar kazanmaktadır. Demokratik yönetişimin güçlendirilmesi suretiyle kamu hizmetlerinin vatandaş odaklı, hesap verebilir ve saydam şekilde, etik ilkelere uygun, verimli ve etkin yöntemlerle sunulmasının sağlanması, bu çabaların temel hedefidir. Bu dönüşümün başarısında kilit rol oynayan, demokrasinin ve hukuk devletinin vazgeçilmez unsuru olan Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), işlevlerini evrensel ilke ve standartlar temelinde daha etkili bir şekilde ifa etmeye çalışmaktadır.

YDK'lar kamu kaynaklarının vatandaş yararı doğrultusunda verimli ve etkin kullanılması, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ve kamu yönetiminin hukuka ve etik ilkelere uygun işlemlerini güvence altına almak amacıyla önemli görevler üstlenmektedir. Devlet sisteminde sahip oldukları konum ve üstlendikleri işlevler nedeniyle uluslararası kamuoyunun da ilgisini çeken bu kurumların etkinliklerinin artırılması, Birleşmiş Milletler başta olmak üzere uluslararası kuruluşlarca da desteklenmekte ve küresel düzeyde belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasındaki rolleri önemsenmektedir.

Bu kurumların temel işlevlerini daha etkin şekilde icra etmesi için uyulması gereken standartlar evrensel düzeyde belirlenmekte ve değişen koşullara göre geliştirilmesi için sürekli çaba gösterilmektedir. Türkiye'nin aralarında yer aldığı birçok ülkede yasal bağlayıcılık kazandırılan bu standartlar, doğrudan ya da ulusal standartlara dönüştürülmek suretiyle uygulamaya konulmuştur. Demokratik yönetişimin güçlendirilmesi, hukukun üstünlüğü ilkesinin hayata geçirilmesi ve temiz toplum idealinin gerçekleşmesinde üstlendikleri kritik görevleri etkin şekilde icra edebilmesi için bu kurumların uluslararası standartları uygulamalarına aktarmaları önem taşımaktadır.

YDK'ların yapısal özellikleri, işlevleri ve işleyiş tarzları ülkelerin siyasal, hukuki ve idari yapılarına, kültürel ve tarihsel birikimlerine göre şekillenmekle birlikte, genel olarak üç farklı modelden (yargı, kurul ve ofis modeli) söz edilebilir. Yargı sisteminin bir parçası olan YDK'lar dahil, bu kurumların asli işlevi denetim olduğundan, uluslararası düzeyde geliştirilen standartlar daha çok denetim ve denetimin yönetimi ile ilgili konuları kapsamıştır. YDK'ların yaklaşık

%30'u tarafından yürütülen yargısal faaliyetlerin standartlarda yeterince karşılık bulamaması bir eksiklik olarak değerlendirilmiş ve Eylül 2019'daki 23. INTOSAI Kongresinde INTOSAI-P 50'nin kabul edilmesi, bu alanda önemli bir ihtiyacı karşılamıştır.

Türkiye'de 1862 yılında kurulan ve başlangıcından itibaren yargı yetkisine sahip olan Sayıştayın yargısal konumu, köklü birikimi ve yerleşmiş geleneklerine, aynı zamanda Anayasalardaki güçlü dayanaklarına rağmen tartışmalara konu olmaktadır. Hesap yargısının kendine özgü nitelikleri, diğer birçok ülkede de yargının diğer dalları ile yapılan kıyaslamalarda bir eksiklik gibi değerlendirilebilmektedir. INTOSAI-P 50, bu alandaki tartışma ve değerlendirmelerin yeniden düşünülmesini gerektirecek nitelikte olup, aynı zamanda YDK'ların yargısal faaliyetlerinin evrensel normlarla uyumlaştırılması için yapılması gerekenleri de temel ilkeler halinde ortaya koymaktadır. Bu ilkelerle tam olarak uyumlu bir yargı sistemi, Sayıştayın daha etkin, güvenilir ve sürdürülebilir bir kamu mali yönetim sisteminin inşasındaki rolünü artıracaktır.

Bu çalışmada öncelikle YDK'ların temel işlevleri, yapıları ve devlet sistemindeki konumları kısaca değerlendirildikten sonra bu kurumların yargısal işlevleri incelenmiş; hesap yargısının amacı ve işlevleri ile birlikte, yaygın olarak tartışmalara konu edilen bazı özellikleri değerlendirilmeye çalışılmıştır. Ardından YDK'ların Yargısal Faaliyetlerine İlişkin İlkeler (INTOSAI-P 50) daha ayrıntılı olarak incelenmiştir. Son olarak Sayıştay yargısının evrensel normlar çerçevesinde etkin işleminin teminatı olan bu standartlarla uygulamadaki durum kıyaslamalı olarak analiz edilmiştir.

## **1. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ GENEL ÖZELLİKLERİ**

### **1.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Temel İşlevleri**

Tarihsel süreçte monarşilere karşı verilen mücadele sonucu halktan toplanan vergilerin nerelerde, ne miktarda ve ne şekilde harcanacağı konusundaki yetkinin, bir başka deyişle "bütçe hakkı"nın hükümdarlardan halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara geçmesi, bütçenin uygulama sonuçlarının denetlenmesini de zorunlu kılmış ve parlamentoların yetki ve sorumlulukları arasında denetim önemli bir yer tutmaya başlamıştır.

Bütçe hakkının parlamentoya ait olması, bütçe ile yürütme erkine devredilen gelir elde etme ve harcama yetkisinin parlamento adına denetlenmesini demokratik sistem açısından zorunlu kılmaktadır. Ancak denetimin profesyonel yetkinlik gerektirmesi nedeniyle ilerleyen süreçte parlamento adına bu görevi icra etmek üzere YDK'lar oluşturulmuştur.

YDK'ların işlevleri anayasa ve yasalarla farklı şekillerde tanımlanabilmekle birlikte, temel amaçları kamu kaynaklarının hukuka ve amacına uygun, etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması konusunda vatandaşlara ve temsilcilerine güvence vermektir. Parlamento adına, fakat bağımsız olarak yürüttükleri denetimler sonucunda sundukları raporlarla yasama ve yürütme erkleri arasındaki ilişkinin rasyonel temeller üzerinden yürütülmesine büyük katkı sağlayan YDK'lar, erkler sisteminde tamamlayıcı bir denge ve denetim mekanizması olarak da kritik roller üstlenir (Köse, 2019: 17).

Birçok ülkede kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak bu kaynakların yöneticileri, muhاسبleri ve diğer yetkilileri hakkında doğacak sorumluluk, adli ve idari yargının dışında özel bir yargı sistemine tabi kılınmış (ECA, 2019: 128) ve YDK'lar özel yargı mercii olarak yetkilendirilmiştir.

YDK'ların bir bölümü için ön denetim (ex-ante audit), önemli bir işlev olmaya devam etmektedir. Örneğin Avrupa'da Belçika, Lüksemburg, İtalya, Yunanistan ve Portekiz Sayıştayları bu işlevi sürdürmekte, özellikle Yunanistan Sayıştayının faaliyetleri arasında ön denetim ağırlıklı bir yer tutmaktadır (Kontogeorga, 2019: 86-89).

YDK'ların küresel düzeyde giderek daha çok ön plana çıkan ve Birleşmiş Milletler (BM) başta olmak üzere birçok uluslararası kuruluş tarafından da desteklenen çok önemli işlevleri bulunmaktadır. Kamu yönetiminin geliştirilmesi ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması, özellikle vurgulanan işlevlerdir. Bu kapsamda iklim değişikliği ile mücadeleden doğal kaynakların korunmasına, küresel suçlarla mücadeleden tarihi ve kültürel mirasın korunmasına kadar birçok alanda işbirliği halinde yürütülen çalışmalar teşvik edilmektedir. Küreselleşen dünyada kişi ve kurumların hesap verme sorumluluklarının ulusal çerçeveye sınırlı kalmaması, ulusal yönetimlerin uluslararası kamuoyuna karşı da sorumlu davranmak zorunda kalması (Köse, 2004: 46, 60), aynı zamanda YDK'ların mücadele ettiği birçok soruna çözümün ancak uluslararası işbirliği ile ortaya konabilmesi, bu kurumların evrensel düzeydeki çabalarının önemi ile birlikte evrensel normlara duyulan ihtiyacı ve bu normlara uyulması gerekliliğini artırmaktadır.

Nitekim BM Binyıl Kalkınma Hedefleri, BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri gibi temel küresel stratejilerin hayata geçirilmesinde YDK'lar kilit kurumlar olarak görülmekte, "YDK'ların Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması" başlıklı 2011 tarihli BM Genel Kurul Kararı (United Nations, 2011) ve benzeri belgelerde, bu kurumların işlevlerini etkin şekilde ifa etmeleri için güçlendirilmesi gereğine vurgu yapılmaktadır.

## **1.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Örgüt Yapıları**

YDK'ların örgüt yapıları, işlevleri ve işleyişleri ülkeden ülkeye farklılaşmakta ve değişik kriterlere göre gruplara ayrılabilir. Ancak INTOSAI tarafından da tercih edilen en yaygın tasnife göre başlıca şu üç model söz konusudur:

- 1) Yargı ya da hesap mahkemesi modeli,
- 2) Kurul ya da heyet modeli,
- 3) Genel Denetçi modeli.

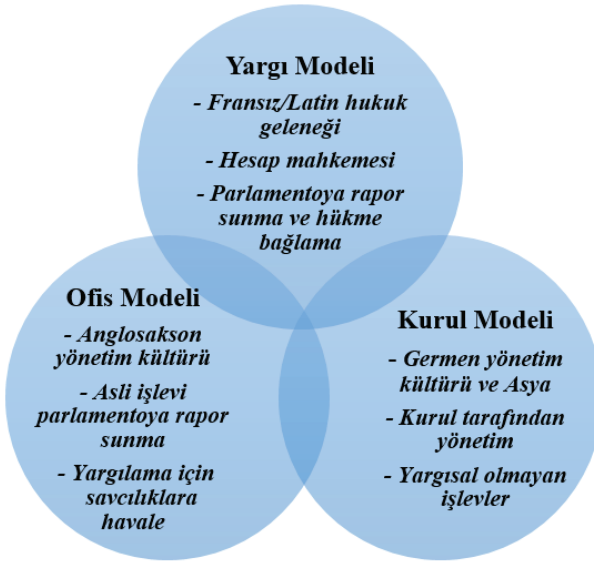
Yargı modeli, daha çok Fransız hukuk sistemini benimsemiş ülkeler ile Latin ya da Fransız dilini konuşan ülkelerde yaygın (DFID, 2004) olup, kökeni Avrupa'daki örneklere dayandığı için Kıta Avrupası modeli ya da Fransa Sayıştayını da kapsayan Fransız yönetim sisteminin mimarı Napolyon'a izafeten Napolyonik model olarak da bilinmektedir. Yargı kurumu olarak özel bir statü ve işleyişe sahip olan bu tür YDK'lar genel olarak denetimler sırasında tespit ettikleri, bazı ülkelerde (örneğin İspanya'da) ise vatandaşlar, diğer kurum ve kuruluşlar ve hatta farklı yargı mercileri tarafından iletilen, yasalara aykırılık teşkil ettiği ileri sürülen mali içerikli konuları yargılayarak hükme bağlamaktadır.

INTOSAI üyesi YDK'ların yaklaşık %30'u, bir başka deyişle 50'den fazla YDK yargı yetkisini haiz olup (TCU, 2020), Avrupa'da Fransa, İtalya, Belçika, İspanya, Portekiz, Yunanistan gibi ülkelerde, Afrika'nın Frankofon ülkelerinde (Fas, Tunus, Senegal vb.), Brezilya ve Kolombiya gibi Latin Amerika ülkelerinde, İran ve Türkiye gibi birbirinden farklı birçok ülkede bu model egemendir.

İkinci modeli, kurul şeklinde işleyen, ancak yargısal yetkisi bulunmayan, asıl işlevi parlamentoya rapor sunmak olan YDK'lar oluşturmaktadır. Avrupa'da Avrupa Sayıştayının (ECA) yanısıra Almanya, Hollanda, Slovakya gibi ülkelerin ve Asya ülkelerinin büyük çoğunluğunun ve diğer birçok ülkenin YDK'ları bu modele göre yapılanmıştır.

Üçüncü model ise ofis tipi YDK modelidir. Daha çok Anglo-sakson modeli olarak bilinen (Westminster veya Parlamenter model olarak da adlandırılan) bu türde kurum başkan (Genel Denetçi) tarafından yönetilmektedir. Sahra altı Afrika ülkelerinin önemli bir bölümü, Peru ve Şili gibi Latin Amerika ülkeleri, İrlanda ve Danimarka gibi Avrupa ülkeleri, Avustralya, Yeni Zelanda gibi diğer birçok ülkede geçerli olan bu modelde YDK doğrudan parlamento adına denetim yapar ve parlamento komiteleri veya üyeleri tarafından talep edilen denetim ve araştırma gibi faaliyetleri yürütüp sonucunu raporlar.

### Şekil 1: Genel Olarak YDK Türleri



**Kaynak:** World Bank (2020)'den uyarlanmıştır.

Bu üç model arasındaki bariz farklara rağmen, benzerliklerin de giderek arttığı gözlenmektedir. Örneğin ofis tipi YDK'lar için model konumundaki Birleşik Krallık Sayıştay (NAO), 2011 yılında yapılan yasal değişiklikle 9 kişilik kurul tarafından yönetilen bir kuruma dönüştürülmüştür (NAO, 2020). Keza Türkiye ve Fransa Sayıştayları örneklerinde olduğu gibi, yargı yetkisi olan YDK'ların da parlamento'ya yönelik işlevlerini daha fazla öne çıkardıkları bir süreç yaşanmaktadır.

### 1.3. Yüksek Denetim Kurumlarının Devlet Sistemindeki Konumu

Günümüzde hemen her ülkede anayasal sistemin ve demokratik hukuk devletinin temel unsurlarından biri olan YDK'lar, erkler sisteminde özel bir konuma sahiptir. Yasama adına denetim yapmakla birlikte bu kurumlar yasamanın bir parçası değildir. Yasama organından da bağımsız olması, hem uluslararası standartların, hem de ülkelerin önemli bir bölümünde Anayasa ya da yasalarla sağlanan güvencelerin bir gereğidir. Asli fonksiyonu yasama organı adına yürütmeyi denetlemek olan bu kurumların yürütmeden de bağımsız olması esastır. Dolayısıyla herhangi bir erkle ne sınırlı, ne de bağımlı olan bu kurumlar, "Devlet organlarının karşılıklı denetim sisteminde bir merkez unsur" ya da "erkler sisteminde bir denge unsuru" (Schafer, 1981: 46, 53) olarak erklerin etkin işleyişinde önemli rol oynar.

Devlet sisteminin işleyişinde özel misyonlar da üstlenen YDK'ların bir bölümü, kamu yönetimi veya kamu maliyesinin genel görünümünü ya da kamu politikalarının ve programlarının etkisini değerlendirmek gibi kapsamlı görevler yürütmektedir. ABD, İngiltere, Yeni Zelanda gibi Anglo-Sakson modelini oluşturan ülke YDK'larının giderek artan ölçüde bu alana yöneldikleri bilinmektedir. Ancak geleneksel olarak yargı modelini teşkil eden YDK'ların da gelişmelerinin bu yönde olduğu görülmektedir. Örneğin 2008 yılında yapılan anayasa değişikliği ile Fransa Sayıştayının görev çerçevesi, özellikle kamu politikalarının değerlendirilmesinde parlamentoya yardım etme yönünde güçlendirilmiştir. Kamu politikalarını değerlendirme görevi, 2011 yılında yapılan yasal değişiklikler ile daha da ön plana çıkarılmıştır (Cour Des Comptes, 2012: 5).

Belçika Sayıştayını da denetim ve yargı yetkisinin yanı sıra, parlamentonun yardımcı bir organı olarak parlamentodan ve bağımsızlığına aykırı olmamak kaydıyla hükümetten gelen denetim taleplerini karşılamaya öncelik vermektedir. Aynı şekilde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Türkiye'de de raporlama işlevine bariz şekilde öncelik tanınmış ve Sayıştayın Meclise gönderdiği raporlar, 2012 yılından itibaren sayı ve çeşit olarak önemli artış göstermiştir.

Yargı yetkisine sahip olmayan YDK'lar ise genellikle yargı mercileri ile yakın işbirliği içerisinde, tespit ettikleri sorunlu hususların yargısal çözüme kavuşturulmasını temin yoluna gitmekte; bu yolla yolsuzluk ve hukuka aykırılıklarla mücadelede aktif rol üstlenmektedir. Bu tür tamamlayıcı işlevleriyle YDK'lar, farklılıklarını korumakla birlikte birbirine daha fazla yaklaşmaktadır.



## 2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ YARGISAL İŞLEVLERİ

### 2.1. Hesap Yargısının Kapsamı, Amacı ve İşlevleri

Kamu kaynaklarının yönetiminde yetki ve sorumluluk sahibi olanlar, bu kaynakların kullanımında yasal düzenlemelere, belirlenmiş ilke ve kurallara uygun hareket etmekle yükümlüdür. Yargısal yetkisi olan YDK'lar, mevzuata aykırı uygulamaları tespit ettiklerinde ya da bu tür tespitler kendilerine raporlandığında, sorumluluk mevkiinde bulunan kamu görevlilerinin yargılanması sürecini doğrudan işletebilmektedir. Bu şekilde kamu kurum ve kuruluşlarının mali, performans ya da uygunluk denetimi raporlarında yer alan tespitler, adalet ya da ceza yargısına konu edilmiş olsun ya da olmasın, YDK'nın kendi yargısal yetki çerçevesi içinde belirlenmiş hızlı ve uygun yargılama usullerine tabi tutulabilmektedir (INTOSAI, 2019).

YDK'lar tarafından gerçekleştirilen hesap yargısı, klasik yargıdan ayrılan yönleri nedeniyle kendine özgü (sui generis) bir nitelik taşımaktadır. Hesap yargısına konu davalar, kişiler ya da taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklar türünden iki taraflı davalar veya hak ve menfaat sahiplerinin açtığı tek taraflı davalar olmayıp, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetimler sonucu tespit ettiği, sorumluların kusurlu eylemlerinden kaynaklanan ve genellikle kamu zararları ile sonuçlanan işlemlere ilişkindir (Duran, 1970: 574). Bu yönüyle gerek konusu, gerekse muhatapları açısından farklı bir seçiciliğe sahip olup, diğer yargı dallarından ayrılmaktadır.

YDK'ların yargısal faaliyetlerinin kapsamını, kamu fonlarından ve benzer kaynaklardan sorumlu olan kamu görevlilerinin hesap ve işlemlerinin düzenliliği ve hukuka uygunluğu oluşturur. Söz konusu fonların yönetimine ilişkin karar, işlem, faaliyet ve hesapların mevzuata aykırılıklar içermesi ve bu aykırılıkların bir zarara sebep olması durumunda, bundan sorumlu olanlar için hem kişisel sorumluluğa hem de yaptırım uygulanmasına hükmedilmesini içerir (INTOSAI, 2019).

YDK'ların yargısal işlevinin amacı ise, kamu yönetiminin düzgün işleyişinin temini, denetlenen kurumun ve aynı zamanda daha genel düzeyde kamu erkinin ve vatandaşların çıkarlarının korunmasıdır. Yargısal faaliyet, bir kamu kurumunun uğradığı zararın tazmin ettirilmesini ve varsa suç işleyenler için mali yükümlülük veya disiplin cezası şeklinde kişisel yaptırımlara hükmedilmesini amaçlar. Verilen yargısal kararların caydırıcılık özelliği, önleyici bir işlev görür. Yargı yetkisi aracılığıyla YDK'lar, kamu fonlarının ve kamu idarelerinin daha şeffaf, dürüst ve sağlıklı yönetilmesini güvence altına almak için ilave bir güce sahip olmaktadır.

YDK'ların yargı yetkisi, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin gelişmesine de önemli katkı sağlar. Mevzuata aykırı harcamalar, gelir kayıpları, nakit ya da hesap açıklarının söz konusu olduğu durumlarda kişilerin tazmin yükümlülüğü ve ayrıca para cezası vb. yaptırımlarla karşılaşması, kamu yöneticilerinde hesap verebilirlik duygusunu güçlendirir. Yargısal kararlar, hüküm giymiş bulunan, kanunen hesap verme sorumluluğunu haiz kişinin kariyerini de etkileme potansiyeline sahiptir. YDK'ların yargısal kararlarının kamuoyuna açıklanması, yaptırımların caydırıcılığını artırarak mevzuata aykırılıkların önlenmesine katkı sağlayacağı gibi, vatandaşların kamu mali yönetim sistemine ve kamu görevlilerinin dürüstlüğüne olan güvenlerini de artıracaktır (INTOSAI, 2019).

Hesap yargısının mahiyeti de YDK'lar bazında çeşitli yönleriyle farklılaşabilmektedir. Örneğin İspanya'da Sayıştay, ilk derece mahkemesi olarak hüküm vermekte; kararları, diğer tüm yargı mercilerinin kararları gibi İspanya Yüksek Mahkemesi nezdinde temyiz edilebilmektedir. İspanya Sayıştay, denetimler aracılığıyla tespit edilen hususlarda sorumluların sorumluluklarını yargılama suretiyle hükme bağladığı gibi, ayrıca Cumhuriyet Savcıları, kamu kurumlarının kendileri, herhangi bir kişi ya da kuruluş kamu davası açmak suretiyle yargılama sürecini başlatabilmektedir.

Fransa'da bölge hesap mahkemelerinin kararları Sayıştayda; Sayıştay kararları da belirli koşullarda Danıştayda temyiz edilebilmektedir. Portekiz ve Yunanistan gibi ülkelerde ise Sayıştay, yargı sisteminin bir parçasıdır ve diğer mahkemeler ile eşit düzeydedir.

Türkiye Sayıştay'ının yargılama fonksiyonu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına dayalı olarak, bütçe uygulamasında sorumluluğu bulunan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi gibi görevlilerin kanuna aykırı işlemlerinin tespiti ve gerekli cezai yaptırımların uygulanmasını (Tüğen, 2016: 368) kapsamaktadır. (Sayıştayın Anayasal ve yargısal konumu bilahare ele alınmıştır).

Yunanistan Anayasası (m. 98) Sayıştayın yetkileri arasında; "Devlet memurları ve askeri memurlar ile yerel yönetim çalışanlarının Devlete, kamu kurumlarına veya yerel yönetimlere verilen zararlar nedeniyle yolsuzluk ve ağır ihmal gerekçeleriyle yargılanmasını" da saymıştır. Sayıştay yargısı, hesap denetiminde tespit edilen hukuka aykırılıkların yanısıra emekli maaşları, kamu

çalışanlarının görevleri sırasında kasten veya ağır ihmal nedeniyle Devlete, yerel kurumlara veya kamu tüzel kişilerine verdikleri zararlar ve yetkililerin, yolsuzluk sonucu olduğu kabul edilen servetlerindeki haksız artışlar gibi konuları kapsamaktadır (ECA, 2019: 108).

## **2.2. Hesap Yargısının Tartışmalı Özellikleri ve Standartların Önemi**

Demokratik bir toplumda yönetimin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması, bu kuralların dışına çıktığında kendisini bir yaptırım karşısında bulması, hukuk devleti anlayışının zorunlu bir ögesi ve aynı zamanda doğal bir sonucudur (Gözübüyük, 1989: 235). Yönetimin hukuk sınırları içinde kalmasını sağlayan araçlardan biri olan hesap yargısının organizasyon ve işleyişinin evrensel ilkelere uygunluğu, giderek artan bir önem kazanmaktadır.

Doğrudan bir yargı kuruluşu olarak dizayn edilmemiş olması, denetim başta olmak üzere diğer anayasal ve yasal görevlerinin bulunması, yargı yetkisine sahip YDK'ların konumlandırılmasında karmaşaya ve işleyişine ilişkin eleştirilere yol açmaktadır. Bu eleştirilerin ilki tarafsızlık ilkesi çerçevesinde, YDK'ların sorumlular hakkında verdiği tazmin veya beraat kararlarının verilmiş usulüne ilişkindir. Genellikle YDK'lar, hem tazmini gerektiren durumu saptamakta, hem de bu durumu yargılamaktadır.

YDK'ların hem yargılanacak hususu tespit etmesi, hem de bunu yargılayarak hükme bağlamasının "yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığı" ilkesi ile bağdaşırılığı doktrinde sorgulanmakta ve bu durum, genellikle hesap yargısının bir zaafı olarak nitelendirilmektedir. Gözler'e (2000) göre iddia ve hüküm makamının aynı olması şeklindeki çalışma biçimi eleştiriye açık da olsa, Sayıştay bir yönüyle bir yüksek mahkemedir ve yaptığı faaliyet ayrı bir yargı kolunu, hesap yargısını oluşturur. Keza yargı ile ilgili mutlakiyet peşinde koşularak Sayıştaya atfedilebilecek her noksanlığın diğer yargı mercileri için de geçerli olacağı (Akyel, 2015: 20) ileri sürülebilmektedir.

Bu konuda sınırlı sayıda YDK'nın farklı sistemlere sahip olduğu bilinmektedir. Örneğin İspanya Sayıştayında denetim raporu üzerine dava açma yetki ve sorumluluğu Savcılık makamına ait olup, yargının kapsamı da denetim tespitleri ile sınırlı kalmamakta; diğer yargı mercilerince havale edilen mali yargıyı ilgilendiren dosyalar, kamu idarelerinin teftiş kurullarının ya da diğer birimlerinin, hatta sade vatandaşların dahi başvuruları, Sayıştay yargısının kapsamını zenginleştirmektedir.

YDK'ların yargı yetkisi ile ilgili bir diğer husus, gerek konu gerekse kişiler bakımından sınırlı olmasıdır. Hesap yargısının konusunu, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri; muhatabını da "sorumlu" olarak nitelenen kamu görevlileri oluşturmaktadır.

Kanunlar çerçevesinde ve görevleri gereği YDK'nın yargı yetkisine konu olan "sorumlular", genel olarak şunlardan oluşur (INTOSAI, 2019: 8-9):

- Kamu fonlarının yöneticileri ve benzeri konumda olan kamu görevlileri,
- Kamu muhasebecileri,
- Yasaların izin verdiği durumlarda seçilen görevliler,
- Yasal bir yetkiye sahip olmaksızın sürece dahil olan diğer kişiler.

Türkiye'de Sayıştay yargısı açısından sorumlular; harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi gibi kamu kaynaklarının elde edilmesi, muhafazası ve kullanılmasında görevli ve yetkili olan kişilerdir. Yargı yetkisinin kapsamı ise yasal olarak "kamu zararı" ile sınırlandırmıştır. Diğer ülkelerde de söz konusu olan bu tür sınırlılıklar, hesap yargısının kendine özgü yapısının bir sonucu olarak değerlendirilebilir.

Bir diğer tartışma konusu ise, yargı yetkisine sahip YDK'ların yargı sisteminin bir unsuru olup olmadığına ilişkindir. "Divan-ı Muhasebat" adıyla, hesap yargısı alanında bir yüksek mahkeme olarak kurulmuş olmasına ve 150 yılı aşkın tarihi boyunca yargısal denetim de yapmasına rağmen Türkiye Sayıştay, bu tenkitlere en çok muhatap olan kurumlardandır. Anayasalardaki açık düzenlemelere rağmen Sayıştayın yargı işlevine ilişkin bu tartışmalar, yüksek yargı organlarının kararlarına da yansımıştır (Kent, 2007; Bilgen, 1994). Hesap yargısının klasik yargı sistematiğinin dışına çıkan özellikleri, bu tartışmaların kaynağını oluşturmaktadır.

Bir diğer eleştirel yaklaşım, YDK'ların yargı yetkisinin yolsuzlukla mücadeledeki etkisine ilişkindir. Mahiyeti itibarıyla bu etkinin yüksek olması beklenirken, YDK'ları yargı yetkisine sahip ülkelerde yolsuzlukların daha yüksek düzeyde olması bir tezat olarak değerlendirilebilmektedir. Ancak bu alanda yapılmış iki çalışmanın (Blume and Voigt, 2011; Tara vd., 2016) sonucu bu yönde olsa da, yolsuzluk düzeyinin çok sayıda faktörden etkilendiği ve YDK yargısının yolsuzlukları büyük ölçüde ortadan kaldırmasının gerçekçi bir beklenti olamayacağı açıktır.

Tüm bu eleştiri ve tartışmaları ortadan kaldırmanın yolu, hesap yargısını evrensel normlar, mesleki standartlar ve iyi uygulama örnekleri doğrultusunda geliştirerek daha güvenilir ve etkin kılmaktır. INTOSAI-P 50, hesap yargısının kendine özgü hususiyetleri dikkate alınarak evrensel normlar doğrultusunda geliştirilmesi ve söz konusu ön yargılarla mücadele için güçlü bir dayanak sunmaktadır.

### **3. INTOSAI STANDARTLARINDA YARGI İŞLEVI**

#### **3.1. INTOSAI Standartlarının Genel Çerçevesi ve Yargı İşlevi**

INTOSAI, kamu sektörü için standart belirlemede yarım asra yaklaşan deneyimi, diğer uluslararası mesleki kuruluşlarla etkili işbirliği, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşlar nezdindeki tanınırlığı, Dünya Bankası gibi küresel finans kuruluşlarının desteği gibi faktörlerin de etkisiyle güçlü, bağımsız ve uluslararası saygınlığa sahip bir kuruluş haline gelmiştir. YDK'lar tarafından yürütülen denetimlerin güvenilirliği, kalitesi ve profesyonelliği için mesleki standartlar ve uygulama rehberleri geliştiren INTOSAI, bu işlevi ile üyelerine görevlerini daha etkin ifa etmeleri ve mesleki yaklaşımlarını geliştirmeleri için destek olmayı; bağımsız ve etkin bir denetim için katkı sağlamayı hedeflemektedir.

2017-2022 dönemine ilişkin stratejik planında INTOSAI (2017) dört temel amaç belirlemiş olup bunlardan ilki "mesleki standartlar"dır. Kapasite geliştirme, bilgi üretimi ve paylaşımı, uluslararası bir kuruluş olarak INTOSAI'nin değerini artırma şeklindeki diğer üç amaç da ilk amacı destekleyecek niteliktedir. Söz konusu amaç kapsamında, uzun süreçte geliştirilen ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) olarak belirlenmiş çerçeve, Eylül 2019'daki INTOSAI Kongresinde alınan kararla "INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP)" şeklinde değiştirilmiş ve tüm ilke, standart, rehber ve diğer adlarla geliştirilen dokümanlar yeniden tasnif edilmeye başlanmıştır. Henüz tamamlanmayan bu yeni sistematiğe ilk düzey INTOSAI İlkeleri (INTOSAI-P), ikinci düzey Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), üçüncü düzey INTOSAI Rehberliği (GUID), dördüncü düzey INTOSAI Yeterlilik Bildirimleri (COMPs) olarak kategorize edilmiş, beşinci düzey ise önemli konulara (key topics) tahsis edilmiştir (INTOSAI PSC, 2020).

INTOSAI İlkeleri (INTOSAI-P), kurucu ilkeler ile temel ilkeleri kapsamakta; kuruluş ilkeleri YDK'ların yetki çerçevesini belirleyen referansları içerirken, temel ilkeler YDK'ların toplumdaki rolünü açıklar ve profesyonel ve güvenilir işleyişleri için gerekli önkoşulları ortaya koyar (INTOSAI PSC, 2020). Bu çerçevenin ilk ve en üst düzey belgesi, yüksek denetimin anayasası olarak kabul edilen Lima Deklarasyonu (INTOSAI-P 1) olup, 1977 yılında kabul edilen ilk hali 1998 yılındaki Kongre'de güncellenerek bugünkü halini almıştır. INTOSAI'nin temel kurucu dokümanı olan bu belge, 1983 yılından itibaren geliştirilen diğer tüm standartların da ana kaynağını oluşturmuştur.

Lima Deklarasyonunun ilk paragrafında denetimin başlı başına bir amaç olmadığı; "sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçası" (Sayıştay, 2017: 30) olduğu ifade edilmiştir. Bir başka deyişle sorumluların sorumluluklarının tespiti, neden olunan zararın tazmin edilmesi ve ihlallerin tekrarlanmasının engellenmesi, denetimden beklenen başlıca işlevler arasında sayılmaktadır. Bu işlevleri en etkili şekilde hayata geçirecek olan, kuşkusuz denetim sonrasında devreye giren yargı mekanizmasıdır. Nitekim yargı yetkisine sahip YDK'lar, denetim sırasında tespit ettikleri zararların telafisinde, yargılama yoluyla daha etkin sonuç alabilmektedir.

INTOSAI'nin diğer temel kurucu ilkelerinde de yargı yetkisine sahip YDK'lara ilişkin kimi düzenlemelere yer verilmiştir. INTOSAI-P 10 - YDK'ların Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu ve INTOSAI-P 12 - YDK'ların Değer ve Yararları – Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma gibi standartlar, kamu yararı söz konusu olduğunda yaptırım uygulamanın veya kamu maliyesinin yargısal denetiminin gücünden bahseder. INTOSAI Etik Kuralları, bu tür YDK'lar için özel kurallar koyar (INTOSAI, 2019).

Ayrıca standartların ikinci düzeyini oluşturan ISSAI'ler, YDK'ların yargılama işlevleri ile bağlantılı denetim ve kontrol faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler içerir. ISSAI 100 - Kamu Kesimi Denetiminin Temel İlkeleri, yargı kararlarını verme olasılığından bahseden özel paragraflar (15 ve 51) ile yargısal yetkileri olan YDK'ların önemini kabul eder. Ayrıca ISSAI 100 ilkelerinin, Uygunluk Denetimi ve Uygunluk Denetim Standardı'nın Temel İlkeleri olan ISSAI 400 ve 4000 ile

tamamlayıcılığının da altını çizmek gerekir. Bu standartlar, yargısal yetki ve uygunluk denetimi özellikleri ile ilgili, özellikle “yeterli ve uygun denetim kanıtları” (ISSAI 4000, 144) ve “mevzuata uygun olmayan eylemlerinden sorumlu tutulabilecek kişilerin” (ISSAI 4000, 57, a) belirlenmesi ile ilgili ortak hükümler içerir (INTOSAI, 2019). Ancak genel olarak bu standartların yargı faaliyetleri ile ilgili yeterli bir kapsama ve kavrayıcılığa sahip olmadığı bilinen bir gerçektir.

### 3.2. Hesap Yargısının INTOSAI Standartlarındaki Yeri

YDK’ların asli işlevi, hemen her düzeydeki standartlarda vurgulandığı üzere, kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kurumların hesap verebilir kılınması ve sorumluluk sürecinin etkin bir şekilde işletilmesini sağlamaktır. Bu yönüyle YDK’ların yargısal faaliyetleri, genel olarak denetim fonksiyonunun bir tamamlayıcısı olarak ele alınmakta ve denetim faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar üzerinden yürütülmektedir.

Yargı işlevinin genel olarak denetim işlevi ile bağlantılı olması ve denetim faaliyetinin ise parlamento adına yürütülmesi, yargı işlevinin de parlamento adına yapıldığı anlamına gelmediği gibi, bundan dolayı hesap yargısının bağımsızlığının ve yargılamanın evrensel ilkelere uygunluğunun sorgulanmasını haklı çıkarmaz. Zira temelde bu kurumlarca yürütülen ve uluslararası literatürde “yüksek denetim” olarak nitelenen faaliyetin kendisi de tamamen bağımsız ve tarafsız yürütülmek zorundadır. YDK’ların her alanda kurumsal, mali ve işlevsel bağımsızlığa sahip olmaları uluslararası standartların temel ilkelerinden olup, birçok ülkede buna ilişkin gereklilikler anayasal ve yasal güvenceye de bağlanmıştır. Örneğin ülkemizde 6085 sayılı Sayıştay Kanununa (m. 3) göre Sayıştay, inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur.

Parlamento adına görev yapılması, denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedelediği gibi, parlamento adına değil, mevcut yasal çerçevesi içinde gerçekleştirilen ve “hesap yargısı” ya da “mali yargı” gibi kendine özgü bir yargı kolu oluşturduğu kabul edilen bu faaliyetin evrensel ilke ve değerlere uyum sağlamaması düşünülemez. Kaldı ki denetimle bağlantılı olarak gerçekleşse veya denetimi izleyen bir sonraki aşama olarak devreye girse dahi yargılama, denetimden tümüyle farklı ve kendine özgü usul ve süreçlere sahip bir faaliyetir.

Kamu idarelerinin ve yöneticilerinin halka, parlamentolarına ve diğer yetkili organlara karşı sahip oldukları hesap verme sorumluluğu, yargı işlevi aracılığıyla daha da güçlendirilmekte ve belirli koşullarda ilave yaptırımlarla

desteklenmektedir. Dolayısıyla YDK'ların yargısal faaliyetleri, kamu yönetiminin demokratik hukuk devletinin temel gereklerine uygun, saydam ve hesap verebilir bir şekilde işlemlerini temin etme hedefine önemli katkılar sağlamaktadır.

#### **4. INTOSAI-P 50: YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ YARGISAL FAALİYETLERİNE İLİŞKİN İLKELER**

INTOSAI Standartlarında çeşitli konularla bağlantılı olarak yargı yetkisini haiz YDK'lara atıflar yapılmakla birlikte, yakın zamana kadar bu kurumların yargısal faaliyetleri ile doğrudan ilişkili bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu kurumların yargısal görevlerinin yürütülmesinde izlenecek ilkeler, temel prosedürler ve iyi uygulamalar konusunda yazılı bir standart oluşturulması ihtiyacı, INTOSAI-P 50'nin Eylül 2019'da kabul edilerek yayımlanması ile karşılanmıştır. Temelde ulusal düzenlemelere göre yürütülen yargısal faaliyetler, bu şekilde uluslararası bir çerçeveye kavuşturulmuştur.

INTOSAI-P 50, YDK'ların yargısal faaliyetlerine ilişkin ulusal normlara bir alternatif olarak değil, onları destekleyecek araçlar ihtiva edecek şekilde düzenlenmiş olup, YDK'ların bu ilkeleri kendi görev alanlarına, anayasal ve yasal çerçevelerine veya stratejilerine bağlı olarak çeşitli şekillerde uygulayabilecekleri öngörülmüştür. Bir başka deyişle bu standartlar, hiçbir şekilde ulusal yasaları, düzenlemeleri, yükümlülükleri geçersiz kılmaz veya YDK'ların denetimlerini, soruşturmalarını veya diğer taahhütlerini yapmasını engellemez (INTOSAI, 2019).

INTOSAI-P 50 kapsamında YDK'ların yargısal faaliyetleriyle doğrudan bağlantılı on iki ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler üç başlık altında tasnif edilmiştir.

##### **4.1. Ön Koşullar ve Yasal Çerçeveye İlişkin İlkeler**

YDK'ların yargılama faaliyetlerinde bulunabilmeleri için ulusal mevzuatın bu kurumlara uygun yasal yetkiyi ve buna uygun düzenleyici çerçeveyi sunması gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle sorumluluk rejiminin yasal çerçevesine ilişkin ilkelere yer verilmiş olup, bu bölümdeki 5 adet ilke şu şekilde düzenlenmiştir:

**Sorumluluk rejiminin yasal dayanağı** başlıklı ilk ilke, "Kanun, YDK nezdinde yasal olarak hesap vermeye yükümlü tutulan kişiler için geçerli olan sorumluluk ve yaptırım rejimini tanımlamalıdır" şeklindedir. YDK'nın yargısal faaliyetlerini ifası için, yasal düzenlemelerin bu kurumların işlevlerini, görev kapsamını, yetkilerini ve prosedürlerini; aynı zamanda belirli görevleri yürüten kişilerin sorumluluk rejimlerini belirlemiş olmalıdır. Bu rejim, sebebiyet verdiği



ihlaller nedeniyle YDK'ların yargılama süreçlerine, yaptırım ya da gerektiğinde cezai işlem uygulanmasına muhatap olabilecek kişilerin yükümlülüklerini açıklığa kavuşturmalı; yaptırıma konu olan olayların zamanaşımına ilişkin düzenlemeleri de içermelidir.

Bu ilke temelde suçun, yaptırımların ve infazın yasallığı ilkesi ile YDK'ların bu alandaki yargılama yetkisinin yasallığı ilkesini içermektedir. Denetim faaliyetlerinin denetlenenlerin kişisel sorumluluklarını tayine ilişkin olmadığı ve bu ilkenin tam olarak YDK'nın yargı faaliyetleriyle bağlantılı olduğunu göz önünde bulundurarak, YDK mensuplarının söz konusu sorumluluk rejimi çerçevesinde hareket etmeleri gerekmektedir.

### **Yargı faaliyetlerine katılan YDK üyelerinin bağımsızlığı**

başlıklı ikinci ilkeye göre; *"YDK'nın yargılama faaliyetlerine katılan üyeleri, yasalarla düzenlenmiş ve resmi makamlara karşı bağımsızlıklarını en açık şekilde sağlayacak güvencelerden faydalanmalıdır"*. Bu çerçevede yargıçların ya da yargılamaya katılanların bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını güvence altına alan, özellikle azledilememelerini öngören yasal düzenlemeler bulunmalı; mali yargıçlar için ulusal düzenlemelerde yer alan etik ilkeler, INTOSAI Etik Kuralları (ISSAI 130) ile uyumlu olmalıdır. Bu ilke, yargı süreçlerinin gerekleri ve YDK yargı kararlarının ilgili bireyler için doğurabileceği muhtemel sonuçlar açısından önemlidir; zira YDK üyelerinin bağımsızlığının sağlanamaması, verdikleri yargı kararlarını hükümsüz kılacaktır.

Bağımsızlık, en temel ilke ve standart olarak INTOSAI'nin birçok belgesinde vurgulanmaktadır. Örneğin YDK'ların Bağımsızlığına ilişkin Meksiko Deklarasyonunda (INTOSAI-P 10) ikinci ilke olarak *"görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere YDK'nın başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı"* düzenlenmiştir.

**Bilgiye erişim özgürlüğüne** ilişkin üçüncü ilke ise; *"YDK, bilgiye erişimi güvence altına alan yasal yetki ve haklara sahip olmalıdır"* şeklindedir. Yargısal kararın dayandığı zorlayıcı unsurların önemi nedeniyle YDK'nın yargısal işlevlerini gereği gibi yürütmesi, ihtiyaç duyulan herhangi bir bilgiye erişim konusunda yasal güvenceye sahip olmalarını gerektirmektedir. Bu sayede YDK, araştırma ve incelemelerinin engellendiği durumlarda bu engellemeyi hızlı ve etkili şekilde ortadan kaldıracak önlemleri alabilecektir. Kamu yararını güvenceye almak adına oynadığı temel rol nedeniyle, YDK'nın kanunların koruması altındaki bazı sır perdelerini kaldırma kapasitesine sahip olması gerekmektedir.

YDK'lar, gerekli bilgileri elde etmek için genellikle yargı mercilerine tanınmış olan bazı güçlü soruşturma yetkilerinden yararlanabilirler. Her halükarda bilgiye erişim yetkisi, yargısal faaliyetlerin titiz ve adil bir şekilde uygulanabilmesi için mümkün olduğunca tam olmalıdır. Bilgiye erişimin kısıtlanmaması ve yasal güvenceye bağlanması denetim açısından kritik önemde olup, çeşitli standartlarda bu ilkeye vurgu yapılmıştır.

**Zamanaşımına** ilişkin olan dördüncü ilke, *“Mevzuata aykırılık, ancak işlendiği veya ortaya çıkarıldığı andan itibaren makul bir sürenin bitiminden önce dava edilebilir veya cezalandırılabilir”* şeklindedir. Kişilerin hukuki güvenliği ve adaletin etkinliği ilkeleri, kamu yönetimi kurallarının ihlali konusunda uygulanacak zamanaşımı sürelerinin yasa ile belirlenmiş olmasını gerektirir. Bir başka deyişle ihlalin işlenmesinden ya da kovuşturma yetkisine sahip bir merci tarafından ortaya çıkarılmasından sonra belirli bir sürenin geçmesini müteakip, yasal olarak hesap vermekle yükümlü olanlar hakkında kovuşturma ya da yaptırım uygulanmaması gerekir. Aksi takdirde bu konumda olan kişiler, görev süreleri ve emeklilikleri boyunca devamlı hukuki güvensizlikle karşı karşıya kalacaktır. Ayrıca zamanaşımının bulunmaması, YDK'yı denetim ve yargılamalarını hızlı bir şekilde icra etmeye teşvik etmeyecektir. Son olarak, olgular ve bunlarla ilgili soruşturmalar arasında çok uzun bir süre geçmesi, eksik, değiştirilmiş, gizli veya erişilemez kanıt arayışının yanı sıra, farklı yasal düzenlemelerde gerçekleşebilecek ardıl değişiklikler, olguların ve suç unsurlarının analizinin önemli ölçüde karmaşıklaşmasına yol açacaktır. Tüm bunlar, zamanaşımı düzenlemelerini yargısal faaliyetler için önemli kılmaktadır.

Kanun yollarının varlığına ilişkin **kararın temyiz ve iptali** başlıklı beşinci ilke, *“YDK'nın tüm yargısal kararları itiraza ve yeniden yargılamaya, mevcut düzenlemelere uygun olarak temyize veya iptale açık olmalıdır”* şeklindedir. YDK yargısı ile güçlü bir bağı olan bu ilkeye göre sorumlu bir kişi veya bir kamu kurumuna yaptırım öngören yargısal bir karar, kişi ya da kurumun veya ilgili bir üçüncü tarafın girişimi üzerine ilk karar mercii tarafından yeniden gözden geçirilebilmeli veya iptal edilmesi için itiraz edilen karar esastan veya usulden temyize konu edilebilmeli; kararlara itiraz süreçleri de yasal olarak belirlenmiş olmalıdır.

## 4.2. YDK'ların İç Düzenlemeleri ve Organizasyonuna İlişkin İlkeler

Yargı yetkisine sahip YDK'ların bu işlevi gereği gibi icrası etmesini güvence altına alacak iç düzenlemelere ve organizasyon yapısına sahip olmaları gereğinden hareketle, ikinci grupta yer alan 4 ilke, adil yargılama, tarafsız yargılama ve karar verme, yargısal faaliyetlerin etkinliği ve aynı aykırılık için tek yaptırım uygulanmasına ilişkindir.

**Adil yargılama** hakkındaki altıncı ilke; *“YDK, sorumlu kişilerin yasal prosedürlerle güvence altına alınmış adil bir şekilde yargılanmalarını sağlamalıdır”* şeklindedir. Kanuna göre hesap vermekle sorumlu olan her kişi, sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini belirleyecek olan bağımsız ve tarafsız bir yargı önünde kamuya açık bir duruşma hakkına sahiptir. Bu ilke kapsamında sorumlu her bireyin sahip olduğu haklar şu şekilde sıralanmıştır:

- Aleyhindeki suçlamaların niteliği ve sebepleri hakkında derhal ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;
- Herhangi bir tarafça mahkeme önünde sunulan tüm evrak ve bilgilere erişim imkanı sağlanarak, savunmasını hazırlamak için yeterli zaman ve araçlara sahip kılınmak;
- Kendisini şahsen veya yasalara uygun olarak belirlediği kanuni temsilcisi aracılığıyla savunmak;
- Ona karşı uygulanacak yaptırımların kanıtlara dayandığını kontrol etmek;
- Verilen kararın açık bir dayanağının olmasını istemek (yargı kararının gerekçesi, adaletin anlaşılabilirliği ilkesi ile uyumlu olacak ve temyiz başvurusunun yapılmasına izin verecek şekilde kararda açıkça ve kesin olarak ifade edilmelidir).

**Tarafsız yargı ve karar alma** başlıklı yedinci ilkeye göre, *“Yargı sürecinin tarafsızlığı, yargı yetkisine sahip YDK'ların faaliyetlerine ve yargılama sürecine ilişkin yasal düzenlemeler ile güvence altına alınmalıdır.”* Yargılamanın tarafsızlığını güvence altına almak için, Sayıştayın yargılama faaliyetlerine ilişkin yasal düzenlemeler, hükmü verecek hakim veya kurul üyelerinin, hüküm tesis edecekleri dosyanın inceleme safhasında yer almamalarını temin etmelidir. Keza duruşma sonrasında kurul üyelerinin kendi aralarında yaptıkları müzakerelerde

ifade ettikleri kişisel görüşlerinin açıklanmayacağından emin olmaları da, baskı altında kalmadan tarafsız karar verebilmeleri için temel bir gereklilik olarak değerlendirilmiştir. Bu ilkenin, özellikle tarafsızlığa ilişkin oluşabilecek herhangi bir şüphenin, verilmiş yargısal kararı hükümsüz kılabileceği dikkate alındığında, önemli olduğu vurgulanmıştır.

**Yargısal faaliyetlerin etkinliği** başlıklı sekizinci ilke şu şekildedir: *“YDK yargı faaliyetlerinin, muhataplarına bildirilen ve infaz edilen yargı kararları ile sonuçlanmasını sağlamalıdır. Davalının kişisel sorumluluğuna ilişkin yaptırım, etkili olmalıdır.”* Bu ilkeye göre YDK, kararını makul bir süre içinde, ilgili taraflara ve kararın infazından sorumlu makamlara bildirmelidir. Ayrıca kararın icrasını takip etmeli ve bunu yapmak için uygun araçlara sahip olmalıdır. YDK'nın kendi kararlarını uygulamak için yasal bir yetkisi olmadığı durumlarda, bunu yapabilen ilgili kamu makamlarıyla koordinasyon içinde olmak zorundadır.

Bu ilke, bir tür izleme önerisi mahiyetinde olmasına rağmen, YDK'nın yargı faaliyetleriyle kesinlikle bağlantılıdır ve YDK'ya kararlarının uygulanmasını güçlendirmek için somut bir güç vermektedir.

**Aynı aykırılık için tek yaptırım** başlığını taşıyan ve Ceza hukukunda “cezada teklik ilkesi” (non bis in idem) olarak bilinen dokuzuncu ilke şu şekilde ifade edilmiştir: *“Hesap vermekle sorumlu olan kişi, aynı hukuka aykırılık için YDK tarafından benzer mahiyetteki birden fazla yaptırıma mahkum edilemez. Hesap vermekle sorumlu bir kişi, ancak yasaların izin verdiği durumlarda, YDK ve diğer mahkemeler tarafından farklı nitelikteki yaptırımlara, aynı mevzuata aykırılık nedeniyle mahkum edilebilir.”*

Bu ilkeye göre aynı mevzuata aykırılık için YDK birden fazla yaptırıma hükmetmemeli; kişinin sebep olduğu bir kamu zararını da birden fazla kez tazmin ettirme yönünde hüküm vermemelidir. Aksi halde YDK'nın tazmin hükmüne ilave olarak, aynı olgu için başka bir yaptırım uygulanabilme imkanının kesin olarak kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bu, yaptırımların aynı amaca yönelik olmadığı durumlarda söz konusu olabilir. Bu nedenle, her ülkenin mevzuatı veya YDK'ları düzenleyen yasalar, aynı mevzuata aykırılık için farklı yaptırımlara yetki verildiğini ya da bunun yasaklandığını ortaya koymalıdır.

### 4.3. Yargı Sürecine İlişkin İlkeler

Genellikle yasal düzenlemelere konu olan ve daha çok YDK'ların yargılama uygulamalarını ilgilendiren yargı sürecine ilişkin ilkeler, INTOSAI-P

50’de kalite kontrolü, makul sürede yargılama ve halkla iletişim başlıkları altında düzenlenmiştir.

**Kalite kontrolüne** ilişkin onuncu ilkeye göre, “YDK, etkin ve sistematik bir kalite kontrolü ile yargılama prosedürlerinin kalitesini garanti etmekle yükümlüdür”. Zira yasal olarak hesap vermekle yükümlü olan kişinin sorumluluklarının ve bununla bağlantılı muhtemel yaptırımların gereğinin yerine getirilmesi; ayrıca bu sürecin yasalara uygunluk ve güvenilirliği kalite kontrolü ile doğrudan ilişkilidir. Yargılama süreçlerinin yeterliliği ise; kurul tarafından yargılama, savcının sürece dahil edilmesi ve temyiz başta olmak üzere kanun yollarının var olması gibi yollarla sağlanabilir. Bu ilkedен sonra yer verilen, yargılamanın ve her bir sürecinin makul sürede tamamlanması ve yargılama faaliyetlerine ilişkin bilgilerin yıllık olarak parlamento ve halkla paylaşılmasına ilişkin ilkeler de kalite kontrolünün destekleyici bir unsuru olarak değerlendirilmiştir.

Kalite kontrolü hem denetimler hem de yargısal faaliyetler için söz konusu olup, yargısal faaliyetler için uyarlanması ve uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tüm yargı sürecinde kalite güvence altına alınmalı; yargılama öncesi süreçlerde, yargılama sırasında ve sonrasında kalite kontrolü uygulanmalı ve mümkün olduğunca bağımsız kontroller yapılmalıdır. Zira kalite kontrolündeki başarısızlık, yargısal kararların davacı tarafından hükümsüz kılınması çabalarına dayanak teşkil edebilecektir.

**Makul sürede yargılama** başlıklı on birinci ilke, “YDK yargılama sürecini makul bir süre içinde tamamlamalıdır” şeklindedir. Yargılama sürecinin aşırı uzun tutulması, hukuk güvenliği ilkesine ve yargılanan sorumlulara, özellikle de ilk yargılama ya da temyiz sonucunda herhangi bir yaptırımla karşılaşılmayan durumlarda zarar verir. Makul bir sürede tamamlama koşulu, yargılama süresinin davanın karmaşıklık düzeyi ile orantılı olması gerektiği anlamına gelir.

Karmaşık durumlar için sürecin uzaması kaçınılmaz olmakla birlikte, aksi durumlarda yargılamanın kısa sürede tamamlanması ve bu amaçla uygun araç ve tekniklerin kullanılması esastır. Süreç, yasal olarak hesap vermekle sorumlu kişilerin sorumluluğunun varlığı veya yokluğunun belirlenmesine ilişkin bir yargı kararı ve varsa ilgili yaptırımların uygulanması ile son bulur. Yasal olarak hesap vermekle sorumlu olan kişiler, aşırı uzun bir dava süresinin yol açtığı zararlarının, ulusal mevzuatta öngörüldüğü şekliyle tazmin edilmesini isteme hakkına sahiptir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde (m. 6) adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak düzenlenen “makul sürede yargılanma”, Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesinde (md.47/2) de “Herkes, daha önceden yasa ile tesis edilmiş bağımsız ve tarafsız bir mahkemede makul bir süre içinde yapılacak adil ve kamuya açık bir duruşma yapılması hakkına sahiptir” şeklinde ifade edilmiştir.

Denetim için de geçerli olan bu ilke, yargısal faaliyetler için daha fazla önem kazanmaktadır; zira aksi uygulamalar kamu yetkililerinin yersiz yaptırımlarla karşılaşmasına ve kamu fonları ile birlikte adaletin meşruiyetinin de zarar görmesine yol açabilir.

**Halkla iletişim** başlıklı son ilke şu şekilde ifade edilmiştir: “YDK, her yargı kararında olduğu gibi, yasal olarak zorunlu olan gizlilik ve kısıtlamalara ve kişisel verilerin korunmasına saygı göstererek, kararların kamuya açıklanmasını sağlamalıdır.” Yargılama halk adına yapıldığından, vatandaşların bu faaliyetler hakkında bilgilendirilmesi gerekir. Kararlar sadece taraflara sunulmamalı, tüm vatandaşlar için de erişilebilir olmalıdır. Yargı süreci de, kamu yararı doğrultusunda sınırlandırılması gerekmedikçe, devlete ait bilgilerin gizliliğini veya saklanmasını ve kişisel verilerin korunmasını düzenleyen kurullarla uyumlu olmalıdır. Vatandaşların yargı kararlarına açık erişimi ilkesi, yargı faaliyetinin kendi doğasından kaynaklanmakta olup, bu nedenle denetim raporunun yayımlanmasından daha fazlasını gerektirmektedir.

## 5. INTOSAI-P 50 VE TÜRKİYE SAYIŞTAYI

1862 yılında “Divan” statüsünde kurulan ve “kuruluşundan itibaren daima bir yargı mercii veya yargısal denetim yapan bir kurum olarak örgütlenmiş” (Bilgen, 1994: 39) olan Türkiye Sayıştayının yargı yetkisi 1876 ve 1924 Anayasalarında yer almamakla birlikte, kuruluş kanunlarında açıkça düzenlenmiş ve etkili bir şekilde kullanılmıştır. 1961 ve 1982 Anayasalarında ise yargısal görevlerinin çerçevesi, “sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen diğer (...) hükme bağlama işlerini yapmak” şeklinde ortaya konulmuştur.

INTOSAI-P 50’de ön koşul olarak ifade edilen, “YDK’ların yargılama faaliyetlerinde bulunabilmeleri için, ulusal mevzuatın bu kurumlara uygun yasal yetkiyi ve buna uygun düzenleyici çerçeveyi sunması” gereğine ilişkin ilkenin Anayasa, Sayıştay Kanunu ve diğer yasalarla en üst düzeyde karşılandığı söylenebilir. Ancak bu alanda tarihin değişik dönemlerinde ön plana çıkarılan

bazı tartışmaların söz konusu olduğu bilinmektedir. Zira doktrinde Sayıştayın bir “yüksek mahkeme” olduğu, “diğer mahkemelerle eşit” bir yargı organı olduğu, “nevi şahsına münhasır” bir yargı mercii olduğu, yargı organı olmayıp yargısal mahiyette işlevleri olan idari bir kurum olduğu ya da yargı yetkisi bulunmayan idari bir kurum olduğu şeklinde geniş bir yelpazede yer alan farklı görüşler, yaygın olarak tartışma zemini bulmuştur.

Sayıştay, 1961 Anayasasında “yürütme” bölümünde, 1982 Anayasasında ise “yargı” bölümünde düzenlenmiştir. 1961 Anayasası döneminde Danıştayın 4 ayrı başvurusuna Anayasa Mahkemesinin “Anayasa’da düzenlenme yerinin kurumların yargısal niteliğini belirlemede yeterli olmayacağı” gerekçesiyle reddetmesi, ancak beşinci başvurusunda Danıştayı haklı bularak 832 sayılı Sayıştay Kanunu’ndaki, “Sayıştayca verilen ilamlar aleyhine Danıştaya başvurulamaz” hükmünü iptal etmesi, bu alandaki karmaşanın tezahürü olarak görülebilir. 1982 Anayasası döneminde de Anayasa Mahkemesi kararları arasında bariz farklılıklar söz konusu olmakla birlikte, 2012 yılından sonra Sayıştayın yargısal konumunu güçlendirici yönde bir istikrar söz konusudur.

Doktrinde otorite olarak kabul edilebilecek isimlerden Gözübüyük (1989: 254, 255) Sayıştayı “özel yönetsel yargı” kuruluşu ve yargı görevleri açısından “özel görevli bir yüksek mahkeme”; Tan (2013: 662, 665) “kendine özgü bir idari yargı yeri”; Onar (1970) ve Duran (1970) kesin hüküm veren bir yargı mercii olarak nitelendirmektedir. Gözler’e (2000: 843) göre aynı zamanda bir idari organ olan Sayıştay sıradan bir yüksek mahkeme değildir. “Alt mahkemesi olmadığından Sayıştayı aynı zamanda ilk ve üst derece mahkemesi, yani bir yüksek mahkeme olarak kabul etmek gerekir. Bu durumda ise, Sayıştayın ayrı bir yargı kolu oluşturduğunu kabul etmemiz gerekir.”

INTOSAI-P 50’de yer verilen sorumluluk rejiminin yasal dayanağı, Sayıştay üyelerinin bağımsızlığı, bilgiye erişim özgürlüğü, zamanaşımı ve kanun yollarının varlığı konularında herhangi bir eksiklik ya da tartışmaya açık husus bulunmamaktadır. Zira sorumluluk rejimi, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) başta olmak üzere, ilgili yasalarda açıkça düzenlenmiştir. Sayıştay başkan ve üyelerinin bağımsızlığı, Anayasa ve Sayıştay Kanunu ile teminat altına alınmıştır. Sayıştayın diğer tüm meslek mensupları da yargısal güvencelere sahip kılınmıştır.

Sayıştay Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre Sayıştay; inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahiptir. 6'ncı maddesine göre de Sayıştay, görev alanıyla ilgili her türlü bilgi ve belgeyi tüm gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir. Keza Sayıştay Kanununun 54-57'inci maddelerinde "Kanun yolları" ayrıntılı olarak düzenlenmiş; bu kapsamda "temyiz", "yargılamanın iadesi" ve "karar düzeltilmesi" yollarına yer verilmiştir. Dolayısıyla gerek INTOSAI-P 50, gerekse yargı faaliyetlerine ilişkin diğer evrensel düzenlemeler açısından Sayıştayın herhangi bir eksik ya da zayıf yönü bulunmamaktadır.

Reform mahiyetindeki Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı KMYKK, Sayıştayın denetim alanını ve yetkilerini genişletirken, hesap yargısı, konu ve kişiler açısından bazı sınırlamalara tabi tutulmuştur. Yargı yetkisi tüm kamu kaynaklarını ve kamu idarelerini kapsamamakla birlikte, bunun Türkiye'ye özgü bir durum olmadığı, devletin farklı fonksiyonlarının ayrışan özelliklerinden ve hesap yargısının doğasından kaynaklandığı söylenebilir. Hesap yargısının konusunun kamu zararı ile sınırlandırılması, yargısal sorumluluk tevdi için belirli koşullar (kasıt, kusur, ihmal) getirilmesi ve uygulamaya dair birtakım boşlukların oluşması, bu alanda en çok üzerinde durulan konulardır (Yereli ve Bülbül, 2013; Arslan, 2016; Demirbaş ve Çetinkaya, 2018; Şahin İpek ve Hepaksaz, 2019)

5018 sayılı Kanunda (madde 71) kamu zararı, "kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması" şeklinde iki unsurun varlığına dayandırılmış, kamu harcamaları ile bağlantılı olarak "kamu kaynağında eksilmeye neden olunması"na ilişkin sorumluluk sistemi ve sorumluluk unvanları düzenlenmiştir. Ancak daha çok kamu gelirlerini ilgilendiren "kamu kaynağında artışa engel olunması", bir başka deyişle olması gerekenden daha az gelir elde edilmesi durumunda sorumluluk tespitinin nasıl yapılacağı ve hangi görevlilerin sorumlu tutulacağı yeterince düzenlenmemiştir (Şahin İpek ve Hepaksaz, 2019: 109). Hesap yargısının kendi doğasından kaynaklanan sınırlılıklara sahip olduğu, benzer YDK'ların da hesap yargısında konu ve sorumluluk açısından yetkilerinin farklılaştığı daha önce vurgulanmıştır.

INTOSAI-P 50 ikinci grubunda yer verilen 4 ilke; adil yargılama, tarafsız yargılama ve karar verme, yargısal faaliyetlerin etkinliği ve aynı aykırılık için tek yaptırım uygulanmasına ilişkin olup, bu hususlarda da kayda değer bir eksiklikten söz edilemez. Özellikle son dönemlerde yapılan yasal düzenlemelerle yargılama usulünün geliştirilmesine çalışılmış; davalıya yazılı savunma imkanı dışında



duruşmalara katılma, avukat aracılığıyla savunma yapma gibi imkanlar yasal olarak tanınmıştır. Cezada teklif ilkesi, yargı sürecinin tarafsızlığı ilkesi yasal güvencelere bağlanmıştır. Yargı kararlarının etkili şekilde infazının sağlanması ve kişisel sorumluluğa ilişkin yaptırımın etkili olmasını sağlamak daha çok Hazine ve Maliye Bakanlığının görev alanını ilgilendirmekle birlikte, Sayıştay Başsavcılığının da etkin bir takip için çaba gösterdiği bilinmektedir.

Davanın açılmasını isteyen makam ile davaya bakan makamın farklı olması gereğinin hesap yargısı açısından birçok ülkede karşılanamamasının eleştiriye açık olduğu daha önce belirtilmişti. Sayıştayda yargılama kurul tarafından ve savcının sürece dahil edilmesi suretiyle gerçekleştirilmekte, ancak yargılama süreci tümüyle denetçi tarafından hazırlanan yargılamaya esas raporlar üzerinden yürütülmektedir. Bu durum, denetçinin iddia makamı olarak konumlandırılmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Savcılık mekanizmasının yargı faaliyetinin gereklerine uygun olarak dönüştürülmesi, bu alandaki tereddütlerin giderilmesine ve yargı sisteminin evrensel normlara tam olarak uyarlanmasına katkı sağlayacaktır.

Üçüncü grupta yer alan ilkeler, mutlak bir kesinlikle ya da standart ve sistematik bir şekilde uygulanması daha güç olan; subjektif değerlendirmelere açık ilkelerdir. Kalite güvence sistemi, YDK'ların her tür faaliyeti için kilit önemde olup, yargılama süreçlerinin de belirlenmiş kalite çerçevesine tabi kılınması önemlidir. Sayıştayın uygulama süreçlerinin ve çıktılarının kalitesi, yargılamaya esas raporlara kaynak oluşturan denetimlerden başlanmak suretiyle çeşitli araçlarla güvence altına alınmaya çalışılmakla birlikte, kalitenin tümüyle güvence altında olduğunu ileri sürmek iddialı olacaktır. Makul sürede yargılanma ilkesi ise, yasal düzenlemelerle belirli ölçüde güvence altına alınmıştır. Keza yargılama süreci açısından halkla ilişkiler ve yargı kararlarının kamuoyuna açıklanması ilkesinin büyük ölçüde karşılık bulunduğu söylenebilir. Kurumun bilişim altyapısının ve bilgi yönetim sisteminin güçlendirilmesi, iletişim stratejisinin daha etkili şekilde uygulamaya geçirilmesi ve kurumsal dönüşüme ilişkin diğer stratejilerle de entegrasyonu, Sayıştayın bu ve diğer tüm INTOSAI ilke ve standartlarını güçlü şekilde uygulamaya geçirmesini mümkün kılacaktır.

## SONUÇ

Ülkelerin mali yönetim sistemlerinin kalite ve güvenilirliği, belirsizlik ve kırılganlıkların arttığı günümüz dünyasında giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Mali yönetimin belirlenmiş ilke ve kurallara, anayasal ve yasal düzenlemelere ve genel kabul görmüş standartlara uygun yürütülmesinin önemi arttıkça, mali alanda uzmanlaşmış yargıya duyulan ihtiyaç da artmaktadır. Yargı yetkisine sahip YDK'ların yargısal faaliyetlerinin öneminin daha iyi anlaşılması ile bu faaliyetlerin evrensel ilke ve standartlar doğrultusunda geliştirilmesine yönelik çabaların hızlandığı gözlenmektedir.

INTOSAI tarafından uzun bir süreçte geliştirilen çeşitli düzeylerdeki standartlarda, yargı yetkisi olan YDK'lara ve yargısal faaliyetlerine ilişkin normlara yer verilmiş olsa da, bunların sistematik ve kapsayıcı olmadıkları bilinmekteydi. INTOSAI-P 50, bu alanda önemli bir ihtiyacı karşılamıştır. Önemli sayıda YDK tarafından icra edilen yargısal faaliyetlerin genel çerçevesini ve temel ilke ve esaslarını belirleyen INTOSAI-P 50, bu faaliyetlerin evrensel normlara uygun yürütülmesinin ve ulusal yargı sisteminin bir unsuru olarak etkisinin artırılmasının koşullarını da ortaya koymaktadır.

Günümüzde yargı yetkisine sahip olup bu yetkiyi etkin kullanabilen YDK'ların, ülkelerinin anayasal sistemi içinde daha güçlü bir konumda buldukları ve başta hesap verebilirlik olmak üzere demokratik yönetişimin tüm ilkeleriyle kamuda etkili şekilde hayata geçirilmesine yargı işlevleri aracılığıyla ilave katkı sundukları görülmektedir. Ancak dünyadaki gelişmeler ve özellikle kamu yönetimindeki hızlı dönüşüm karşısında genişleyen rol ve sorumlulukları nedeniyle kendilerini evrensel standartlar çerçevesinde geliştirerek kapasitelerini artırmaları, yapı ve süreçlerini güncel gereklilikler doğrultusunda sürekli yenilemeleri, temel bir zorunluluktur.

Osmanlı döneminde Fransa modeline göre şekillendirilen, 150 yılı aşan tarihi boyunca geliştirilen köklü bir sisteme ve geleneklere sahip olmasına, Anayasa ve yasalarda yer alan güçlü düzenlemelere rağmen Sayıştayın yargısal konumu ve yargı faaliyetlerinin mahiyeti hakkındaki tartışmaların süregeldiği bilinmektedir. INTOSAI-P 50 ile yargı yetkisine sahip YDK'lar için geliştirilen standartlar, çoğunlukla kurumsal çekişmeler ekseninde şekillenen bu tartışmaları anlamsız kılacak niteliktedir. Yargısal faaliyetlerinin bu standartlar doğrultusunda evrensel normlara tümüyle uyumlu hale getirilmesi ile Sayıştayın her açıdan güçlü, güvenilir ve sürdürülebilir bir kamu mali yönetim sisteminin inşasına daha fazla katkı sağlayacak kapasite ve işlevselliğe kavuşacağı açıktır.

Sayıştay yargısının evrensel normlar çerçevesinde etkin işlemesinin teminatı olan bu standartlarla uygulamadaki durum kıyaslandığında, yargı yetkisine ilişkin mevcut anayasal ve yasal düzenlemelerin açık ve güçlü bir dayanak sunduğu söylenebilir. Sayıştay üyelerinin bağımsızlığı, bilgiye erişim, zamanaşımı ve kanun yolları konusundaki yasal düzenlemelerde herhangi eksiklik ya da olumsuzluk söz konusu değildir. Sorumluluk rejiminin yasal dayanağı konusundaki tereddütlü hususlar ise daha çok içtihatlarla aşılmaktadır. Adil yargılanma, tarafsız yargı ve karar alma gibi hususlarda mutlak bir mükemmeliyetin ise hiçbir ülkede herhangi bir dönemde var olduğu ileri sürülemez. Sürekli gelişim için çaba harcanmasının daha anlamlı bir strateji olacağı düşünüldüğünde, Sayıştayın yargı süreçlerindeki tartışmalı alanlarda son yıllarda sağlanan gelişmelere ve geliştirme arayışlarına süreklilik kazandırmasının önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de Sayıştay yargısının evrensel ilke ve standartlar çerçevesinde güçlendirilmesi, hukuk devleti ilkesi açısından önemli olduğu kadar, kamu mali yönetiminin hukuka uygun, dürüst ve güven veren bir yapıda sürdürülmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında, yargı yetkisine sahip YDK’ların anayasal sistemde sahip oldukları güçlü konumlarını ve sistemin sağlıklı işleyişinde üstlendikleri işlevleri etkili bir şekilde sürdürmelerinde, evrensel normları esas alan uluslararası standardizasyonun, karşılıklı etkileşim ve işbirliğinin önemi her geçen gün artmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Akyel, Recai (2015), Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay, TAAD, Yıl: 6, Sayı: 23 (Ekim), s.1-22.
- Arslan, Ahmet (2016), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Diğer Mevzuatla Düzenlenen Yeni Kamu Mali Yönetimi, 3. Baskı, Hermes Matbaacılık, Ankara.
- Blume, Lorenz and Voigt, Stefan (2011), Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter? A Cross-Country Assessment, European Journal of Political Economy, 2011, vol. 27, issue 2, 215-229.
- Demirbaş, Tolga ve Çetinkaya, Özhan (2018), Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim, Ekin Kitabevi, Bursa.
- DFID (2004), Characteristics of Different External Audit Systems, Department for International Development Policy Division Briefing Paper, PD Info 021, London.
- Duran, Lütfi (1970), "Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay", İmran Öktem'e Armağan, Ankara.
- ECA (2019), Public Audit in the European Union, European Court of Auditors, Publications Office of the European Union.
- Gözler, Kemal (2000), Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Gözübüyük, A. Şeref (1989), Yönetim Hukuku, Sevinç Matbaası, Ankara.
- INTOSAI (2017), Strategic Plan 2017-2022, [https://www.intosai.org/fileadmin/user\\_upload/EN\\_INTOSAI\\_Strategic\\_Plan\\_2017\\_22.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/user_upload/EN_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf)
- INTOSAI (2019), INTOSAI-P 50: Principles of jurisdictional activities of SAIs, [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_11\\_to\\_P\\_99/INTOSAI\\_P\\_50/INTOSAI\\_P\\_50\\_en.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_50/INTOSAI_P_50_en.pdf)
- INTOSAI PSC (2020), Strategic Development Plan 2020-2025, INTOSAI Professional Standards Committee, [http://www.psc-intosai.org/data/files/D2/05/8B/25/313BE610C42897E6E18818A8/11\\_SDP%20-%20FIPPs%20inputs.pdf](http://www.psc-intosai.org/data/files/D2/05/8B/25/313BE610C42897E6E18818A8/11_SDP%20-%20FIPPs%20inputs.pdf)
- Kent, Bülent (2007), Türk ve Alman Sayıştayları, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XI, Sayı: 1-2.

- Kontogeorga, Georgia N. (2019), Juggling Between Ex Ante and Ex Post Audit in Greece: A Difficult Transition to A New Era, *Int J Audit*, Issue 23, pp. 86–94.
- Köse, H. Ömer (2004), Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 3, s. 37-62.
- Köse, H. Ömer (2019), Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlatmentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 114.
- NAO (2020), History of the NAO, <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/> Erişim: 11.05.2020
- Onar, S. Sami (1970), Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay, İmran Öktem'e Armağan, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Sayıştay (2017), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Sayıştay Başkanlığı.
- Şahin İpek, E. Ayşe ve Hepaksaz, Engin (2018), Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 51, ss. 93-114.
- Schafer, Hans (1981), Constitutional Position of Supreme Audit Institutions with Special Reference to the Federal Republic of Germany, *State Audit-Development in Public Accountability*, State Comptroller's Office (Israel).
- Tan, Turgut (2013), İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Tara, Ioan G.; Gheira, Dana S.; Droj, Laurentiu and Matica, Diana E. (2016), The Social Role of the Supreme Audit Institutions to Reduce Corruption in the European Union, *Revista de Cercetare*, vol. 52, pp. 217-240.
- TCU (2020), INTOSAI-P 50 - Endorsement Version Principles of Jurisdictional Activities of SAls, [https://portal.tcu.gov.br/data/files/5B/52/52/C5/0EB0C6105B9484B6F18818A8/FIPP\\_s%20conclusions%20on%20INTOSAI%20P%2050.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/5B/52/52/C5/0EB0C6105B9484B6F18818A8/FIPP_s%20conclusions%20on%20INTOSAI%20P%2050.pdf), Access: 12.05.2020
- Tüğen, Kamil (2016), Devlet Bütçesi, Başsaray Matbaası, İzmir.

United Nations (2011), "Promoting the Efficiency, Accountability, Effectiveness and Transparency of Public Administration by Strengthening Supreme Audit Institutions." Resolution Adopted by the General Assembly of United Nations (GA-Resolution A/66/209), <http://daccess-ods.un.org/TMP/4913941.32375717.html>.

World Bank (2020), The Basics of Supreme Audit Institutions-Citizen Engagement, <https://www.e-participatoryaudit.org/module-01/audit101-4.php>, Erişim: 21.03.2020

Yereli, Ahmet Burçin ve Bülbül, Duran (2013), Mali Yönetim ve Mali Denetim Açısından Kamu Zararı, VI. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu, 11-12 Aralık, Ankara.