

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MALİYE ANABİLİM DALI
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

BÜTÇE DENETİMİ, KAMU ZARARI VE SONUÇLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hanife ÖZBAŞKAN

MAYIS - 2019

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BÜTÇE DENETİMİ, KAMU ZARARI VE SONUÇLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hanife ÖZBAŞKAN

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

MAYIS - 2019

TRABZON

ONAY

Hanife ÖZBAŞKAN tarafından hazırlanan “Bütçe Denetimi, Kamu Zararı ve Sonuçları” adlı bu Çalışma 16.09.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Başkan	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylıyorum.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒ
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Hanife ÖZBAŞKAN

20.05.2019

ÖNSÖZ

Bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu doğrultusunda kamu zararının unsurları, sorumluları ve sorumluluk halleri incelenmektedir. Kamu zararını kesin hükme bağlayan Sayıştay hesap yargısı ve kararları ele alınarak kamu zararının sorumlular açısından sonuçları değerlendirilmektedir.

Tezin konusunu önererek kendimi geliştirmeye yönelik iyi bir adım olarak ileride olmamı sağlayan, bilgi ve tecrübesi ile çalışmama ışık tutan, tez danışmanım Sayın Hocam Prof. Dr. Osman PEHLİVAN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Tezimin hazırlanması sürecinde beni teşvik eden, her zaman beni destekleyen ve yardımlarını esirgemeyen başta eşim Emre ÖZBAŞKAN'a ve bu günlere gelmemde büyük payı olan aileme teşekkürlerimi sunarım.

Mayıs, 2019

Hanife ÖZBAŞKAN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR LİSTESİ	XII
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. BÜTÇE VE DENETİMİ.....	3-23
1.1. Bütçe Kavramı ve Tarihi Gelişimi	3
1.1.1. Bütçe Hakkı	4
1.1.2. Bütçenin İlkeleri.....	5
1.2. Denetim ve Bütçe Denetimi Kavramları.....	7
1.2.1. Bütçe Denetiminin Gerekliği ve Önemi	9
1.3. Bütçe Denetim Türleri.....	10
1.3.1. İdari Denetim	10
1.3.1.1. Ön Mali Kontrol	13
1.3.1.2. İç Denetim	14
1.3.1.2.1. İç Denetim Türleri	15
1.3.1.2.1.1. Uygunluk Denetimi.....	15
1.3.1.2.1.2. Performans Denetimi	16
1.3.1.2.1.3. Mali Denetim	16
1.3.1.2.1.4. Sistem Denetimi.....	17
1.3.1.2.1.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi	17
1.3.2. Sayıştay Denetimi	17
1.3.2.1. Sayıştay Denetiminin Amaç ve Kapsamı	19
1.3.2.2. Sayıştay Denetiminin Hukuki Niteliği.....	19
1.3.3. Yasama Denetimi.....	20

1.3.3.1. Faaliyet Raporları Üzerinde Yapılan Denetim	21
1.3.3.2. Kesin Hesap Kanun Tasarısı Üzerinde Yapılan Denetim.....	21
1.3.3.3. Yasama Organının Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetimi	22
1.3.3.4. Yasamanın Diğer Denetim Yolları	22

İKİNCİ BÖLÜM

2. KAMU ZARARI	24-48
2.1. Kamu Zararı ile İlgili Kavramlar	24
2.1.1. Kamu Malı Kavramı	24
2.1.2. Kamu Gelirleri	28
2.1.3. Kamu Hizmetinin Tanımı	29
2.1.4. Kamu Harcamalarının Tanımı	30
2.1.5. Kamu İdaresi Kavramı	30
2.1.6. Kamu Görevlisi Kavramı	36
2.1.7. Kamu Zararının Tanımı ve Kapsamı	37
2.1.8. Kamu Zararının Bileşenleri.....	39
2.1.8.1. Kamu Zararı-Kamu Görevlisi İlişkisi	39
2.1.8.2. Mevzuata Aykırı Karar, Eylem ve İşlemler.....	40
2.1.8.3. Kamu Görevlisinin Kasıt, Kusur ve İhmali	40
2.1.8.4. İliyet Bağı	41
2.1.9. Kamu Zararı Oluşabilecek Kamu Kaynakları.....	42
2.2. Kamu Zararının Sorumluları	42
2.2.1. Sorumluluk Kavramı.....	42
2.2.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanununda Yer Alan Sorumlular	43
2.2.2.1 Bakanlar.....	43
2.2.2.2. Üst Yöneticiler.....	44
2.2.2.3. Harcama Yetkilileri	44
2.2.2.4. Gerçekleştirme Görevlileri	48
2.2.2.5. Muhasebe Yetkilisi	48
2.3. Kamu Zararına Sebep Vercek Durumlar	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SAYIŞTAY HESAP YARGISI VE SONUÇLARI.....	51-88
3.1. Sayıştay'ın Gelişimi	51
3.1.1. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Sayıştay	53

3.1.2. Sayıştay'ın Anayasal Konumu.....	54
3.1.3. Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı	55
3.1.3.1. Sayıştay Yargı ve Karar Organları	55
3.2. Kamu Zararının Tespitinde Sayıştay Hesap Yargısının Yetki Alanı	56
3.3. Sayıştay Hesap Yargısının İşleyişi.....	58
3.3.1. Yargılamaya Esas Raporun Düzenlenmesi	58
3.3.1.1. Bilirkişi İncelemesi.....	59
3.3.1.2. Sorguların Hazırlanması ve Tebliğ Edilmesi.....	60
3.3.1.3. Sorgu Neticesinde İddia Edilen Kamu Zararının Tahsili.....	60
3.3.1.4. Yargılamaya Esas Raporun Düzenlenmesi ve Daireye İntikali.....	61
3.3.1.5. Suç Teşkil Eden Fiile Rastlanması	61
3.4. Sayıştay Hesap Yargısında Kanun Yolları.....	62
3.4.1. Temyiz	62
3.4.2. Karar Düzeltilmesi.....	64
3.4.3. Yargılamanın İadesi.....	64
3.5. Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu Kararları.....	65
3.5.1. Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu Yargılama Faaliyetleri.....	78
SONUÇ.....	89
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	98
ÖZGEÇMİŞ.....	107

ÖZET

Bütçe hakkı, geçmişten günümüze demokrasinin önemli bir adımını oluşturur. Bir toprak parçasında yaşayan bireyler bu hakkını bütçenin denetlenmesi aracılığıyla kullanmaktadır. Kamu zararının belirlenmesi için bütçe denetimi gerekir. Bu nedenle bütçe denetimi türleri ve izlenen yol ele alınmıştır. Bütçe denetimi türlerinden Sayıştay denetimi kamu zararının belirlenmesini sağlar. Sayıştay, denetim ve yargı fonksiyonuna sahiptir. Sayıştay, kamu idarelerini denetler ve kamu zararına neden olan bir durum olduğunda yargılamaya esas rapor düzenler. Bu raporda kamu zararının nedeni, sorumluları ve kamu zararının miktarı yer almaktadır. Yargılamaya esas rapor, Sayıştay yargısının temelini oluşturur. Sayıştay hesap yargılaması sonucunda kamu zararı var ise neden veya nedenleri, sorumlular veya sorumluları açıklanır ve kamu zararının tazmini istenir. Diğer bir ifadeyle, kamu zararı sorumlulara ödettilir. Sayıştay hesap yargılaması sonucunda kamu zararına neden olan bir durum olmadığında ise ilisecek bir husus kalmadığına karar verilir. Bu şekilde Sayıştay hesap yargısı ile kamu zararı tespit edilir ve sorumlulardan tazmin edilir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu zararı düzenlenmiştir. Bu tezde; 5018 sayılı Kanuna göre kamu zararının nedenleri, sorumluları ve sonuçları incelenmiştir. Kamu zararı oluşmasına etken olan hususlar ayrıntılı şekilde ele alınmış. Aynı zamanda kamu zararının sorumluları kimler ve sorumluluklarının neler olduğu açıklanmıştır. Uygulamada kamu zararının sonuçlarının neler olduğu ifade edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Denetimi, Sayıştay, Hesap Yargısı, Kamu Zararı, Sorumluluk.

ABSTRACT

The budget right is a critical step in democracy from past to present. Individuals living in a piece of land, use this right through the supervision of the budget. Budget control is required to determine public damage. Therefore, the types of budget audit and the path followed has been dealt with. The types of budgetary audits, the audit of the Court of Accounts ensures the determination of public losses. The Court of Accounts has an audit and judicial functions. The Court of Accounts audits public administrations and prepares a report based on judicial proceedings when there is a situation that causes public harm. In this report, the reason for the public loss, responsible and the amount of the public loss are included. The judicial report is the court of accounts basis of its judgment. As a result of the Court of Auditors judicial review if there is a public loss the reasons or the responsible are explained and request for compensation of the public loss. In other words, public damage is paid to those responsible. When there is no situation that causes public loss as a result of the Court of Accounts audit, it is decided that there is no issue. In this way, by the court of accounts, the public loss is determined and they are compensated from the responsible.

Public loss is regulated in the Public Financial Management and Control Law No. 5018. In this thesis; According to law No:5018 the reason for the public loss, responsible and the consequences are examined. The issues affecting public loss were discussed in detail. Also, responsible for the public loss and their responsibilities are explained. In practice, what are the results of the public damage is stated.

Keywords: Budget Control, Chamber of Accounts, Public Loss, Responsibility.

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Kamu Mali Denetim	8
2	Devletin Gelirleri	28
3	Genel Bütçede Yer Alan Kamu İdareleri.....	32
4	Özel Bütçeli İdareler.....	33
5	Özel Bütçeli Diğer İdareler.....	34
6	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	35
7	Genel Bütçedeki Kamu İdarelerinin Harcama Yetkilileri	45
8	Özel Bütçedeki Kamu İdarelerinin Harcama Yetkilileri	46
9	Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkilileri.....	47
10	Sayıştay Dairelerinin Yargılama Faaliyetinin Sonuçları	80
11	Sayıştay Temyiz Kurulu Yargılama Faaliyetinin Sonuçları	84
12	Sayıştay Temyiz Kurulu Hesap Yargılaması Kararları	86

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	İç Kontrol Sistemi.....	11
2	Genel Yönetim.....	31
3	Teşkilat Şeması.....	55



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
BUMKO	: Bütçe ve Mali Kontroller Genel Müdürlüğü
COSO	: Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyon Komitesi (The Committee Of Sponsoring Organisations Of The Treadway Commission)
GSMH	: Gayrisafi Milli Hasıla
IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
INTOSAI	: Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization Of Supreme Audit Institutions)
İSKİ	: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
İETT	: İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
SDY	: Sayıştay Denetim Yönetmeliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TRT	: Türkiye Radyo Televizyon
YY	: Yüzyıl

GİRİŞ

Demokratik devletlerde yönetenlerin yönetilenlere karşı sorumluluğu vardır. Bu sorumluluk gereği demokratik devletlerde bütçe hakkı oluşmuştur. Yönetilenler bütçe hakkını bütçenin denetlenmesi aracılığıyla kullanmaktadır. Bütçe denetimi ile yönetilenler kamu idarelerinin gelir ve giderlerini açık bir şekilde öğrenmektedir.

Ekonomi, sosyal, siyasal, bilim ve teknolojiye gelişmeler yaşanmış ve sürekli yaşanmaktadır. Bu değişim ve gelişmelere paralel olarak hukuki, iktisadi, sosyal ve siyasal alanlarda pek çok reform yapılmıştır. Kamu yönetiminde de yeniden yapılanma çalışmaları mali yönetim sistemine yansımıştır. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini, kullanılmasını, saydamlığın, hesap verebilirliğin, güven ve istikrarın sağlanması için mali sisteminde köklü reformlar gerçekleştirilmiştir. Kamu mali sistemimizin temelini oluşturan 1927 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. 5018 sayılı Kanun 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi, kullanılması mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali denetimin yapılması gibi konularda kanunla belirli bir düzen oluşturulmuştur. Mali saydamlık gereği, her türlü kamu kaynağının elde edilme ve kullanılmasında denetimin sağlanması için kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi gerekir. Mali saydamlığın sağlanması için; hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerekir. Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile hukuk sistemine girmiştir. Bu ikisi devletin topluma karşı daha sorumlu olmasını sağlayan önemli araçlar olarak görülmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile şeffaf, güçlü ve güvenilir bir kamu mali yönetim sistemi oluşması için denetimin anlam ve önemi artmıştır. Denetim sistemi, harcama öncesi ve harcama sonrasında gerçekleştirilen uluslararası genel kabul görmüş norm ve standartlara uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Bütçe denetimi, iç kontrol ve dış denetim olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. İç kontrol, idare tarafından oluşturulan bir organizasyonla harcama öncesi yapılır. İç kontrolün amacı; kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ve yönetilmesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun

önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini sağlamaktır. İç kontrol, idarenin belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşması için bir güvence oluşturmaktadır.

İç kontrol, iç denetimde kapsayan mali ve diğer kontrollerin bütünü oluşturulan bir süreçtir. Dış denetim ise harcama sonrası Sayıştay tarafından yapılan bir denetimdir. Dış denetim genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsamaktadır. Dış denetimin amacı; kamu idarelerinin hesap vermesini sağlamak, yönetimin mali karar, işlem ve faaliyetlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluğunun incelenmesi, tüm bunların sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasını sağlamaktır.

Sayıştay tarafından yapılan denetim ile kamu zararı var ise tespit edilir. Kamu zararı, kamu kaynaklarında kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. 5018 sayılı Kanununda kamu kaynakları, borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler olarak ifade edilmiştir. Kamu görevlileri, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludurlar. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda kamu zararından sorumlu olan kamu görevlileri düzenlenmiştir. Bunlar; bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileridir.

Sayıştay tarafından yapılan denetim sonucunda kamu zararına neden olan bir durum ile karşılaşılması durumunda denetçi tarafından yargılamaya esas rapor düzenlenir. Yargılamaya esas rapor sonucunda iddia edilen kamu zararı Sayıştay ilgili daire tarafından dosya üzerinden incelenir ve karara bağlanır. Bu çalışmada hesap yargılaması ve daire kararları incelenerek sonuçları değerlendirilecektir. Sorumluların sorumluluk halleri ele alınarak sorumluluğun neticesinde karşılaşılan durumlar ve hükümler değerlendirilerek uygulamada kamu zararının sonuçları ortaya konmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. BÜTÇE VE DENETİMİ

1.1. Bütçe Kavramı ve Tarihi Gelişimi

Devlet, toplumsal ihtiyaçları karşılamak üzere örgütlenen insan topluluklarıdır. Devlet, bu ihtiyaçları karşılamak için kaynakları bulmak, ihtiyaçları bir sıraya koyarak kaynaklarla denkleştirmek ve gerekli durumlarda ihtiyaçlar arasında tercih yapmak zorundadır. Bu tercih ve denkleştirme bütçe vasıtasıyla gerçekleşmektedir (Akça, 1998: 1). Ülkeler kıt kaynaklarla sınırsız ihtiyaçları karşılamak, ihtiyaçlar ve kaynaklar arasında dengeyi sağlamak için bütçeyi araç olarak kullanmaktadır (Kılıçer ve Peker, 2018: 79).

Bütçe kelimesi Latince’de deri çanta anlamında “bulga”, Farnasızca’da çanta ve kese anlamında “bougette”, İngilizce’de “budget” şeklinde ifade edilmektedir. Sözlük karşılığı çanta olan bütçe, On Sekizinci Yüzyıldan itibaren devletin gelir ve giderlerini gösteren belge anlamında kullanılmaktadır (Pehlivan, 2018: 20). Bütçe bugünkü anlamda ilk olarak 1787’de Amerika ve İngiltere’de, 1789’da Fransa’da düzenlenmiştir (Şener, 1990: 71). Osmanlı’da “Muvazene-i Defter Nizamnamesi” ile 1863-1864 yılları arasında uygulanmak üzere Islahatı Maliye Komisyonunca ilk bütçe hazırlanmıştır (Özbilen, 2013: 26). Klasik bütçe anlayışı ilk defa 1876 Anayasasıyla yerleşmiştir (Akça, 1998: 6). 1876 Anayasası’nın 96, 97, 98, 99 ve 100’üncü maddelerinde bütçeye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir (Gözübüyük ve Kili, 1982: 39). Ülkemizde bütçeleme 1927’de “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile düzenlenmiş ve 76 yıl uygulanmıştır. Yeni koşullara uygun bütçeleme için Aralık 2003’de “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kabul edilmiş, 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır (Bilici ve Bilici, 2017: 115).

Hukuki bakımdan bütçe, devlet veya kamu idaresinin her yıl gelir ve giderinin açıklandığı, “gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına izin ve yetki veren bir kanun”, olarak ifade edilir. Bu kanun, kamu kuruluşlarının gider kanunlarına göre giderlerine izin ve bu giderleri karşılayacak gelirleri kendi özel gelir kanunlarına göre elde edilmesine yetki vermektedir. Bu yetki bir yıl süreyle geçerlidir (Orhan, 1994: 12). Yürütme organı, bütçe kanunundaki kurallara ve yetkilere göre gelir toplamakta ve harcama yapmaktadır (Akça, 1998: 2).

Bütçe kavramının tanımları incelendiğinde bütçenin dört temel ilkesi dikkat çekmektedir. Bu ilkelerinin her birinin baş harfi 'T' olmasından dolayı "bütçenin 4-T ilkesi" olarak ifade edilmektedir. Bu ilkeler; Tahmin, Tahdit, Tevzin ve Tasdiktir (Pehlivan, 2018:25, 26).

- Tahmin, bütçe gelir giderlerin geleceğe ait bir tahminidir.
- Tahdit, gelir ve giderlerin belirli bir süre için tahminin yapılmasıdır. Bu süre genellikle bir yıldır.
- Tevzin, gelir ve gider kısmının denkleştirilmesidir.
- Tasdik, yasama organı tarafından yürütme organına verilmiş bir ön izin niteliğinde mecliste onaylanarak yürürlüğe girmesidir (Kalenderoğlu, 2012: 217).
- Devlet bütçesi, sosyal ve ekonomik gelişmelere, ekonomik istikrara ve devamlılığına etki eden en önemli araç olarak ifade edilir (Cura, 2003: 140).

1.1.1. Bütçe Hakkı

Orta Çağ'da krallar halktan istedikleri gibi vergi toplamıştır. 13. yy. da İngiltere Kralı John halktan tepki alması sonucunda 1215 yılında Kral tarafından imzalanan Magna Carta (Büyük Ferman) ile Kralın vergi toplama yetkileri kısıtlanarak toprak sahibi soyluların rızasına bağlanmış (Bilici ve Bilici, 2017:116). 1688 yılında İnsan Hakları Yasası kabul edilmiş. Böylece, vergileme hakkının parlamentoya ait olduğu ifade edilerek, bütçe hakkı oluşmaya başlamıştır (Özbilen, 2013:18).

Osmanlı'da Magna Carta gibi ilk uygulama 1808 yılında Ayan (Beyler) ile o dönemin Padişahı II. Mahmut arasında imzalanan Sened-i İttifak olmuş ve 1876 Anayasası ile bütçe hakkı kabul edilerek, padişahın yetkileri Meclisi Umumiye ile paylaşılmasına başlanmıştır (Bilici ve Bilici, 2017: 116).

Bütçe hakkı, üç temel prensibin gelişmesiyle oluşmuştur (Akça, 1998: 3);

- Vergilerin ve diğer gelirlerin parlamento tarafından onaylanması,
- Giderlerin parlamento tarafından onaylanması,
- Gider ve gelirlerin onaylanması işlemi her yıl tekrarlanarak yapılması.

Yasama organı, bütçeyi her sene görüşüp onaylamak zorundadır. Bütçe sürecinde yasama organı, gelir ve gider politikasını yeniden gözden geçirerek aslında sorguya çekme olanağı sağlanmaktadır (Orhan, 1994: 17). Bütçe hakkı, vergi alma yetkisinin ve vergi gelirlerinin ne tür kamu hizmetlere ayrılacağına belirlenmesi hakkının millete ait olmasıdır (Pehlivan, 2018: 28).

Bütçe, kamu politikalarını karara dönüştürecek seçilmişler ve yönetilenler arasında asil-vekil ilişkisini oluşturan araçtır (Yılmaz ve Biçer, 2010: 207).

Bütçe hakkının gelişmesinde önemli bir etken 20. yy sonlarında bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişme göstermesi ve toplumun bilgiye kolay ulaşması neticesinde temsili demokrasinin etkinliğinin sorgulanmaya başlanmasıdır. Bilgi alma hakkı, hesap verebilirlik ve mali saydamlık kavramlarının önemi artmış ve bütçe hakkı doğrultusunda kamu kaynağının kullanılmasında etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerinin yerine getirilmesi, performans odaklı ve hedeflere uygun mali yönetim, güvenilir iç kontrol sistemi ve etkin dış denetim örgütünün oluşturulması sonucunda gelişme göstermiştir (Narter, 2012: 44).

1.1.2. Bütçenin İlkeleri

İlke, kural ve prensip ile eş anlamlıdır. Bütçe ilkeleri; bütçenin hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve denetiminde geçerli olan kurallardır (Pehlivan, 2018: 40). 5018 sayılı Kanun madde 13 de bu ilkeler belirtilmiştir.

- Genellik ilkesi, bütçede gelir ve giderlerinin bir bütün olarak gösterilmesidir. Gider ve gelirlerin birbiri içinde gizlenmeyerek, ayrı tutarlar şeklinde gösterilmesidir. Bu biçime gayrisafı usul denmektedir. Buna göre; bir kaynaktan temin edilen gelirden, o kaynak için harcanan miktar mahsup edilmeksizin bütçede açık bir şekilde yer verilmesidir. Böylece, açıklık ve doğruluk ilkelerine uygunluk sağlanır ve denetim güçlüğü azaltılmaktadır. Genellik ilkesine göre, gelirlerin belirlenen bir kamu hizmetine karşılık olarak gösterilmeden tüm gelirlerin tüm giderlerin karşılığı olarak gösterilmesi gerekmektedir. Buna adem-i tahsis denilmektedir. Bu şekilde, KMYKK' da hüküm altına alınan "Hazine Birliği" sağlanmaktadır (Akdoğan, 2016: 342, 343).
- Denklik ilkesi, bütçenin ana kuralıdır. Bütçeyle tahsis edilen gider ve gelirlerin birbirine eşit olmasıdır. Bu ilke ile bütçeden beklenen ekonomik ve istikrar gibi fonksiyonları sağlama imkanı sunar (Çolak, 2008: www.hacibayramcolak.net/makaleler/117-makale07). Buradaki denklik, bütçe uygulama sonuçlarının denk olmasıdır. Bu anlamdaki bir denklik bütçenin doğruluk ilkesi ile birlikte anlam ifade etmektedir (Altay, 2018: 206).
- Önceden izin ilkesi, bütçenin uygulamaya konulmadan önce yasama organı tarafından onaylanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, bütçe uygulanacağı mali yıldan önce yürütme organına gider yapma ve gelir toplama yetkisi verilmektedir. Bu ilke ile "temsilsiz vergi olmaz" kapsamında vergiler yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla toplanmakta ve "temsilsiz gider yapılamaz" kapsamında harcamalarda milletin temsilcileri tarafından

onaylanır. Böylece, yürütme organına yetki verilerek bütçe hakkı sağlanmaktadır (Erdem vd., 2017: 405, 406).

- Bölüm bazında onay ilkesi, bütçe teklifinin yasama organı tarafından kamu idareleri itibarıyla ve her bir kamu idaresinin bütçesinin bölümler halinde görüşülüp onaylanmasıdır. Bütçede bölüm, analitik bütçe sınıflandırılmasına göre birinci düzey fonksiyonel tasnifi ifade etmektedir. Fonksiyonel tasnife göre kamu hizmetleri; kamu düzeni, savunma ve güvenlik, sağlık, eğitim, çevre ve ekonomik hizmetler şeklinde sınıflandırılmasıdır. Bütçenin bütünü itibarıyla ve toplu olarak onaylanması yerine her bir kamu idaresinin bütçesini ayrı ayrı ve bölümler halinde onaylanması bütçe hakkının daha etkin kullanımını sağlamaktadır (Pehlivan, 2018: 46, 47).
- Yıllık olma ilkesi, ödeneklerin bir mali yıl için verilip kullanılmasını ifade eder. 5018 sayılı Kanun'un 20'inci maddesi (e) bendinde, bulunduğu yılda kullanılmayan ödenekler iptal edilmektedir. Söz konusu Kanun'un madde 51'de, kamu hesapları mali yıl kavramına uygun şekilde kayıt edileceği, ifade edilmektedir (Söyler, 2006: 193).
- Birlik ilkesi, gider ve gelirlerin tek bir bütçede gösterilmesidir. Böylece, tek bir bütçe üzerinde her şeyin görülmesi mümkün olduğu için bütçede açıklığı sağlamaktadır. Genel bütçenin dışındaki; Özel bütçeler, düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri, sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri, mahalli idarelerin bütçeleri, özerk bütçeler fonlar, yatırım bütçeleri, milli bütçe, olağanüstü bütçe ve konsolide bütçe bu ilkenin istisnasıdır (Kalenderoğlu, 2012: 224).
- Giderlerin gelirlere önceliği ilkesi, bütçede önce giderlerin tahmin edilmesi ve sonra bu giderleri karşılayacak gelirlerin tahmin edilmesidir. Devletin zorunlu hizmetlerini yerine getirmesi gerektiği için giderler önce belirlenmektedir (Erdem vd., 2017: 417).
- Açıklık ilkesi, bütçe ile ilgili tüm belge ve hesapların anlaşılabilir bir şekilde açık olmasıdır (Özbilen, 2013: 114). Mali saydamlık, şeffaflık ilkesi de denen bu ilke mali durum hakkında bilgi edinilmesi amacıyla bütçe uygulama sonuçlarının güvenilir ve gerçek bir şekilde zamanında yayınlanması ve kamuoyunun bilgilendirilmesidir (Erdem vd., 2017: 416).
- Saydamlık ilkesi, kamu kaynağının sağlanması ve kullanılmasında denetimin uygulanması için toplum zamanında bilgilendirilir, şeklinde belirtilmektedir. İlke ile amaçlanan, bütün belge, rapor ve uygulama sonuçlarının kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olmasıdır. Kamu hesapları belirli ve genel kabul görmüş muhasebe sistemine göre oluşturulması mecburidir, şeklinde ifade edilerek mali saydamlık zorunlu hale getirilmektedir (KMYKK, 2003: madde 7).
- Doğruluk ilkesine göre bütçe öngörülere, gerçek durum doğrultusunda öngörü yapılabilmektedir. Giderlerin gerçekte olduğundan daha az ve gelirlerin daha fazla gösterilmesi doğruluk ilkesine aykırıdır (Akdoğan, 2017: 347).

- Hesap verebilirlik ilkesi, kamu kaynağının sağlanması ve kullanılması için görevlendirilenler, kaynakların ekonomik, etkili, verimli ve hukuka uygun şekilde edinilmesinden, fayda sağlanmasından, muhasebeleştirilip raporlanmasından ve kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla bütün işlemleri yapmakla yükümlüdür. Sorumluların, ilgili yerlere hesap vermesi kanun gereği bir zorunluluktur (KMYKK, 2003: madde 8). Bakanların, kaynaklarının ekonomik, etkili, verimli kullanılmasından ve hukuki, mali hususlarda Cumhurbaşkanına karşı sorumluluğu kanunda düzenlenerek hesap verme yükümlülüğü belirtilmiştir (KMYKK, 2003: madde 10).
- Ödenek ayırma ilkesi, bütçede yer alan ödeneklerin bütçede gösterilmiş olan yer, tür ve zamanda harcanmasıdır. Bütçede belirli amaçlara ödenekler ancak ayrıldığı hizmet ve amaç için kullanılabilir. Tahsis edilen ödeneklerin başka amaçlarla kullanılması bütçe hakkına aykırıdır. Bu ilkenin diğer bir sonucu da belirli bir hizmetin gerçekleştirilmesi için ayrılan gider, o hizmetin gerçekleştirilmesi için bütçede ayrılmış olan miktardan fazla harcama yapılamaz. Ödenekler hangi bütçe dönemi için ayrılmışsa o dönemde harcanmaktadır (Erdem vd., 2017: 415, 416).
- Tasarruf ilkesi, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde en az harcama ile en yüksek faydayı sağlayacak mal ve hizmet satın alımına ilişkin her türlü tedbirin alınmasıdır. Bütçe sürecinin bütün aşamalarında dikkate alınması gereken bir ilkedir. Bütçe hazırlık aşamasında, ödenek taleplerinin belirlenmesinde kamu kaynağının israfını önleyici nitelikte ve ihtiyacın üzerinde ödenek talebinde bulunulmamasını gerektirir. Bütçenin görüşülüp onaylanma aşamasında yasama organı, kuruluşların ihtiyaç üzerinde ödenek taleplerine bu ilke gereği izin vermez. Bütçenin denetim aşamasında denetim elemanları, idarenin mal ve hizmet alımları sırasında bu ilkeye ne ölçüde uyduklarını inceleyip değerlendirir ve raporlarında belirtirler (Pehlivan, 2018: 57, 58).

1.2. Denetim ve Bütçe Denetimi Kavramları

Denetim; yoklama, inceleme, teftiş, kontrol ve murakabe kelimeleri ile eş anlamlıdır (Güner, 2013: 68). Genel anlamda denetim, bir kurumun faaliyet ve işlemlerinin kural ve amaçlara uygun olup olmadığının belirlenmesidir (Bozkurt, 2013: 57). Bu inceleme, önceden belirlenen hedef ve amaçlara, standartlara uygunluk ve aykırılıkların tespitine yönelik bir incelemedir (Candan, 2007: 7).

Modern denetim anlayışında amaç eksik bulmak yerine harcama etkinliği, fayda ve denetim yoluyla eğitimidir (Acar ve Çiçek, 2005: 358). Hesap verme sorumluluğu kamu yönetiminin *emanet yönetimi* şeklinde algılanmasının bir sonucu olarak, görevi gerçekleştirenlere emanet edilen kamu kaynakları neticesinde emanet edenlere karşı, kaynakların kullanım şekli ve görevi icra etme yöntemi hakkında bilgi vermektir (Bağlı, 2011: 66). Hesap verme sorumluluğu klasik hukuki ve

mali sorumlulukla ilişkisi bulunmamakta hesap verilebilirlik olarak da adlandırıldığı gibi cevap verme ve açıklamada bulunmaktır. Sorumlular; verilen görevlerin yapılıp yapılmadığı, yapılmadıysa sebebini, verilen paraların nasıl harcadığı, amaçlara ulaşılma ölçüsü, hedeflenen sonuçlara ulaşabilmek için alınması gereken karar ve önlemlerin alınıp alınmadığı ve geçmiş deneyimler doğrultusunda iyi veya kötü giden hususları açıklamakta, durumunu rapor ile bildirmektedir. Hesap verme sorumluluğu rapor etme faaliyetidir. Kamu kaynaklarını kullananlar, kaynakları kendilerine sağlayanlara karşı kaynakların nasıl kullanıldığı, yetki ve görevin gerektiği şekilde icra edildiği konularında açıklamak ve rapor etmekle sorumludur (Baş, 2005: 402). Denetim şu unsurları kapsar (Özbilen, 2013: 276);

- Mali işlemlerin mali mevzuata uygunluğuna, yapılan işlemlerin gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığı,
- Ekonomiklik ve etkinlik denetimiyle kaynakların yönetim ve kullanımı araştırılır ve ekonomiklik ve etkinlik ilkelerine uygunluğu incelenir. Verimsiz ve ekonomik olmayan iş ve işlemler, bilgi sistemi, idarenin örgüt yapısı dikkate alınır ve değerlendirmeler yapılır,
- Program sonuçlarının denetimiyle kamu hizmetleri için belirlenen amaç ve hedefler ve belirlenen hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği, hedefleri sağlamak için gidilen yol ve kullanılan araçlar ve tüm bunların uygulamadaki isabet durumu denetlenir.

Denetim; “Anayasa, 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay Kanunu” ile düzenlenmiştir. Anayasa, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) namına denetleme yetki ve görevini Sayıştay’a vermiş, sorumluluklarını belirtmiştir. Ayrıca, bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanun tasarıları ile ilgili düzenlemeleri yapmış ve nasıl olması gerektiğini belirlemiştir (Kesik, 2005: 107).

Denetim faaliyeti, kamudaki işlevine ve Avrupa Birliğinin sınıflandırması doğrultusunda, iç kontrol ve dış denetim olarak ayrılır. İç kontrol, *ön mali kontrol* ve *iç denetim* aşamalarından oluşur. Dış denetim, yüksek denetim olarak adlandırılmakta ve yasama namına icra edilen bağımsız bir denetimdir (Mutluer vd., 2018: 286).

Tablo 1: Kamu Mali Denetim

Mali İş ve Hizmeti Yapacak Yetkili	Mali Hizmetler Birimi
Harcama Öncesi Kontrol	Harcama Yetkilisi
Dönem Sonu İç Denetim	İç Denetçi • Mali Denetim (Mevzuata Uygunluk) • Yönetim Denetimi (Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk)
Harcama Sonrası Dış Denetim	Sayıştay

Kaynak: Acar ve Çiçek, 2005: 361

Bütçe denetimi; uygulamanın izlenmesi ve kontrolü sonucunda öngörülen ile gerçekleşenin göz önünde tutularak yapılan bir araştırmadır. Bu araştırma sonucunda kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı incelenmektedir. Bütçenin uygulama esnasında veya uygulama sonrasında yapılan denetim faaliyetlerinin amacı; bütçe yasasına ve konu ile ilgili diğer mali yasalara uygun davranılıp davranılmadığını araştırmak ve aykırı davranışları ortaya çıkartmaktır (Akdoğan, 2017: 355).

1.2.1. Bütçe Denetiminin Gerekliliği ve Önemi

Türkiye ekonomisinde 1980 sonrasında büyük krizler meydana gelmiş ve gerçekleşen krizler nedeniyle köklü değişimler yapılmıştır. Bu değişime IMF ve AB süreci eklenince yasal düzenlemeler ardı ardına gelmiştir. “2000 Kasım ve 2001 Şubat krizleri” nedeniyle IMF ile imzalanan *stand-by* anlaşmaları sonucunda hesap verebilirliğin ve saydamlığın ön planda olduğu değişimlerin gerekliği anlaşılmıştır. Fon ve gizli kasalar adı altında olan kaynaklar ve mali konsolidasyon sorunu hesapların bir bütün halinde incelenmesi gerektiğini meydana çıkarmış ve bu yönde düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca bütçe uygulamalarında bulunan ek bütçe, bütçe hakkına ve bütçenin meclis ve kamuoyunda tartışılabilmesine ve incelenmesine tehdit unsuru oluşturmuş. Bütçeler, bütçe açığı gizlenerek mevcut durumu yansıtmadan hazırlanıp mali yılda ek bütçe yoluyla gelir takviyesi yapılmıştır. Aynı zamanda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu giderlerin yapılmasından sonra yapılan denetimi önemsemesi kaynak kullanımında etkinlik sorununu ortaya çıkarmıştır. Tüm bunların sonucunda 5018 sayılı Kanunun oluşturulmuş ve yürürlüğe konulmuştur (Acar ve Çiçek, 2005: 359, 360).

Demokrasinin gelişmesiyle halkın kamu kaynaklarının kullanımı hakkında bilgi sahibi olmak istemesi, yönetimden beklenti ve taleplerinin artması da etkilemiştir. Bu durum kamu harcamalarının GSMH içindeki payını yükseltmiş ve denetlenmesi gereken kamusal işlem ve hizmetin artmasına neden olmuştur. Kamu kaynaklarının kıt olması verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasını zorunlu hale getirmiş ve kaynakları kullananların hesap verme sorumluluklarını sağlamlaştırılması düzenlilik denetiminin yeterliliğini kaybettirmiştir. Denetimde yenilikçi adımlar atılması gerekmiştir. Mali işlem ve hizmetlerin alan ve türlerinin çeşitlenmesi ve artması, denetimin uzmanlık, dikkat ve özen gerektiren bir faaliyet haline getirmiştir. Bu durum denetimin tarafsız bir kuruluş tarafından gerçekleştirilmesine etken olmuştur (Akyel ve Köse, 2010: 11-13).

Kitle iletişim ağının yaygınlaşması ve bilişim teknolojisinin gelişmesinin sunduğu olanaklar, halkın kamu kaynaklarının kullanımı konusunda bilinç düzeyi artmıştır. Denetim kurumlarından beklentiler yükselmiştir (Akyel ve Köse, 2010: 17). Kamu kesiminde etkin bir denetim sistemi kaynakların verimli kullanılması açısından önemlidir. Denetim saydamlaşmanın ve hesap verme sorumluluğunun ayrılmaz bir parçasıdır (Öztürk, 2017: 162). Bütçe denetimi ile öngörülen hizmetlerin ulaşılabilir seviyelerde gerçekleşmesini ve yapılan harcamaların gerçek durumu

yansıtır nitelikte olmasını, mevzuata uygunluk ve kamu gelirlerinin etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır (Akdoğan, 2017: 395). Denetim faaliyetleri hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde ana etkindir. Vatandaşlar, parlamento ve hükümet, kaynakların kullanımında mevzuata aykırılık olup olmadığını, faaliyetlerin başarı durumunu ve hizmetlerin ekonomik, etkin ve verimli olarak yapılıp yapılmadığını öğrenmek durumdadırlar. Kamu yöneticileri hesap verme sorumluluğu doğrultusunda bunu karşılamakla yükümlüdür. Bu nedenle denetimler gerçekleştirilmekte ve sunulan raporlar ile hesap verme sorumluluğu yerine getirilmektedir (Mutluer vd., 2018: 287).

Katılımcı ve hesap verebilir bir yönetimin oluşturulması, yönetilenlerin yönetenlere ilişkin tam ve objektif bilgiye ulaşmaları sonucunda mümkün olmaktadır. Yönetimde saydamlık ve sorumluluk duygusunun geliştirilmesinde, parlamento ve kamuoyunun bilgilendirilmesinde en önemli işleve sahip olan Sayıştay bir yüksek denetim kurumudur. Kamu yönetiminin demokratik niteliğinin artması sonucunda bu kurum demokratik rolü ile birlikte ön plana çıkmış ve önemi giderek artış göstermektedir (Akyel ve Köse, 2010: 18).

Bütçe denetimi, hizmetlerin yapılması ve gerekli malların alınması için sağlanan kaynakların nasıl ve nerelerde kullanıldığını ortaya çıkarır. Ayrıca, kamu harcamalarını finanse etmek için kullanılacak kamu gelirlerinin ilgili yasalara göre toplanıp toplanmadığının denetimi yapılır (Özbilen, 2013: 274). Bütçenin denetimi çeşitli açılardan sınıflandırmalara ayrılır. Bunlar denetimin bütçe uygulandığı sırada veya uygulandıktan sonra yapılmasına, denetimi gerçekleştiren organlara ve denetimin amacına, denetimin hukukilik ve yerindelik bakımından yapılmasına göre gerçekleştirilir (Erdem vd., 2017: 473). Bütçe uygulaması devam ederken yapılan denetimler, işlemlerin sağlıklı ve amaçlanana uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Niteliği itibarıyla bu uygulama, sağlıklı sonuçların ulaşılması bakımından büyük öneme sahiptir. Bütçe uygulama sonrası yapılan denetim, öngörülen ile gerçekleşeni inceleyip, sapmaları ve nedenlerini görmeye imkan tanımaktadır (Akdoğan, 2017: 355).

1.3. Bütçe Denetim Türleri

1.3.1. İdari Denetim

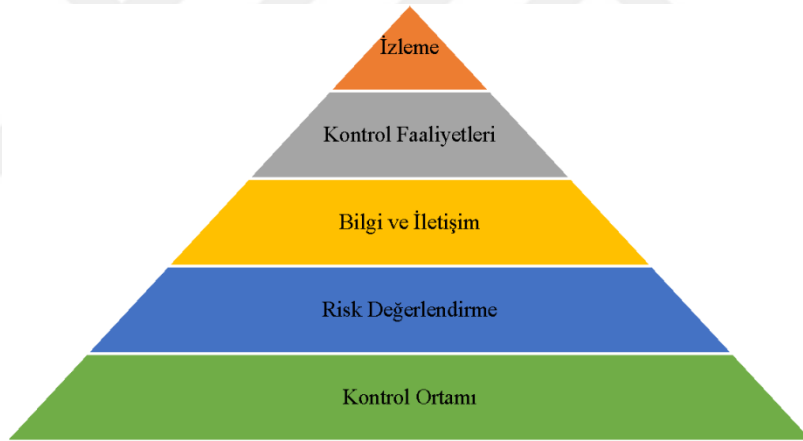
İdari denetim kamu kurumları bünyesinde oluşturulan teftiş kurulları tarafından yapılmaktayken, 5018 sayılı KMYKK ile iç ve dış denetim organları tarafından gerçekleştirilmektedir. Giderler yapılmadan önce gerçekleştirilen tescil ve vize işlemlerinin kaldırılması sonrası Sayıştay *dış denetim* kurumu olarak giderler gerçekleştikten sonra yapılan denetime ağırlık vermiştir. Genel idare kapsamında yer alan bütün idareler dış denetimin alanına girmiştir. Denetimde uzmanlaşmaya gidilmekte, belirli kural ve standartları olan kamu yönetimleri bünyesinde yer alan iç denetim sistemi de faaliyete geçirilmektedir (Öztürk, 2017: 164). İdari

denetim sistemi, idarenin organizasyon yapısı, işleyişi, görev, yetki ve sorumluluklar, karar alınma aşamalarını da içeren ve idarede görevli tüm personellerin içinde bulunduğu bir süreç olarak ifade edilir (Tüğen vd., 2017: 183). İdari denetim, harcamalar yapılmadan ön mali kontrolle, harcamalar yapıldıktan sonra iç denetim faaliyetiyle tamamlanmaktadır (Tüğen vd., 2017: 180).

5018 sayılı KMYKK ile COSO modeli örnek alan bir denetim sistemi geliştirilmiştir (Tüğen vd., 2017: 180). “Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyon Komitesi” (The Committee Of Sponsoring Organisations Of The Treadway Commission [COSO]) 1985 yılında Amerika’da gönüllü kuruluşların birleşmesi ile oluşturulmuş bir örgüttür. COSO’nun amacı; etkili iç kontrol, mali raporlamada iş ahlakı ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitenin artırılmasıdır (COSO, 2019: <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>).

COSO modeline göre iç kontrol sistemi; “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme”, unsurlarından oluşmaktadır.

Şekil 1: İç Kontrol Sistemi



Kontrol ortamı, sağlam iç kontrol sistemine zemin sağlar. Risk değerlendirme, kontrol faaliyetlerini belirler. Kontrol faaliyetleri ile idarenin hedeflerine mani olacak engelleri ortadan kaldırmaya veya en aza indirmeye çalışılmaktadır. Bilgi ve iletişim kanalları aracılığıyla iç kontrol kurulur, uygulamaya konular ve ilgili yönetim tarafından izleme yapılır ve bunun sonucunda gerekli adımlar atılır (Bülbül, 2009: 9).

Kontrol ortamı, kurumun çalışma ortamını ve sistemin temelini oluşturur. Kontrol ortamı, kurumun çalışma biçimini, yönetim felsefesini, çalışanların yeterliliğini, etik değerleri ve bunlar arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. İç kontrolde en önemli role sahip olan çalışanlar olduğu için, idarede çalışan her birey sorumluluklarını, yetki ve görevlerinin sınırlarını özümsemeleri gerekmektedir. İdari personeller, mesleki ve kişisel dürüstlük, etik değerler ve mevcut kurallara

görevlerini icra ederken uyum göstermelidir. Yönetici ve çalışanlar iç kontrolün gerçekleşmesi için destekleyici ve geliştirici bir ortam oluşturması gerekir. Ayrıca bu ortamın sürdürülebilirliğinin sağlanması gerekir (Arslan, 2014: 69).

Risk, idarelerin kuruluş amaç ve stratejik hedeflerinin gerçekleşmesine engel, beklenmeyen zararlara neden olan durum veya olaylardır. İdare, stratejik plan ve performans programına göre hedef ve amaçlarına ulaşması yönünde iç ve dış etkenlerin sebep olduğu riskleri dikkate alır. Bu riskleri belirli bir seviye tutmak için ilgili önlemleri alır (Bozkurt, 2010: 133-134). Risk değerlendirme, risklerin etki ve olasılıkları değerlendirilip öncelik sırasına konulması işlemidir. Belirlenen risklerin etki ve olasılığını azaltmak ve hedeflere ulaşmak için uygulanan politika ve prosedürlerde kontrol faaliyetleridir (Bulut, 2013: 21-26). Kontrol faaliyetleri bütün süreci kapsayan uygun, maliyet etkin ve risk yönetimi ile ilişkili olması gerekmektedir. Bu faaliyetler önleyici, düzeltici ve tespit edici niteliktedir. Mali hizmetler biriminin gerçekleştirdiği ön mali kontroller önleyici kontrol faaliyetleridir. Gerçekleştirme görevlilerinin ödeme emri belgesini harcama yetkilisi tarafından kontrol edilmiştir kaydıyla imzalaması gibi harcama aşamalarında görevliler tarafından yapılan işlemler düzeltici kontrol faaliyetleridir. İç denetim faaliyeti gibi arzu edilmeyen sonuçların tespit edilmesine yönelik faaliyetler tespit edici nitelikteki faaliyetlerdir (Bozkurt, 2010: 134).

Bilgi ve iletişim, iç kontrolün sürdürülebilirliği ve etkili bir kontrol oluşturulması bakımından önemlidir. Bilgi ve iletişim sistemleri; amaca ulaşılmasına mani olan risk ve inceleme faaliyetlerin kontrol ortamında bulunan bütün görevlilere zamanında aktarılmasını sağlamaktadır. Üst yönetimin ihtiyaç duyması durumunda kontrol raporlarına yine bu bileşen ile ulaşılabilir. Bilgi ve iletişim, iç kontrolün her aşamasında yer almaktadır (Türedi ve Karakaya, 2015: 69).

İzleme, iç kontrolün başarılı bir şekilde sürdürülmesini ve gerektiğinde güncellemeler yapılmasını sağlamaktadır. Düzenli olarak izlenen iç kontrol yapısı değişen koşullara uygun olarak yeniden yapılandırılmaktadır (Türedi vd., 2014: 152).

İç kontrol sistemi 5018 sayılı KMYKK' da düzenlenmiştir. Kanunun madde 55'de iç kontrol tanımlanmakta, 57'inci maddesinde kontrolün olması gerektiği durum ve süreçleri, 58'inci maddesinde giderler gerçekleşmeden yapılan kontrol düzeni ve 56'ıncı maddesinde de iç kontrolün amacı yer almaktadır. Kanunun 56'ıncı maddesinde yer alan iç kontrolün amacı (KMYKK, 2003: madde 56);

- Kamu gider, gelir, varlık ve yükümlülüklerin ekonomik, etkili ve verimli olarak yönetilmesini,
- İdare faaliyetlerinin mevzuata aykırı olmamasını,

- İdarelerce alınan mali karar ve işlemlerde yolsuzluk ve usulsüzlüğün engellenmesini,
- İdari işleyişi sağlamak ve mevcut durumu izlemek amacıyla bilgi edinilmesi ve raporlanmasını,
- Mevcut varlıkların kötüye kullanılmaması için önlemlerin alınmasını, kayıp ve israfa karşı korunmasını, sağlamaktır.

Böylece iç kontrol, idarenin hedef ve amaçlarını elde etmesine güvence sağlamak ve etkili iç kontrol yapısı oluşturmak amacıyla bazı şartlar belirlenmektedir. İç kontrol sürecinin idareler tarafından özümsemesi iç kontrolün işleyişinin, etkinliğinin ve kalitesinin sağlanması açısından öneme sahiptir (Kesik, 2005: 99).

1.3.1.1. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol, mali işlemler sonuçlanmadan yapılan bütün kontrol işlemlerini kapsar. Bu kavram önleyici kontrol şeklinde de ifade edilmektedir. Ön mali kontrol ile taahhüt ve ödeme işlemi yapılmadan ilgili tutarın kaynaklarda olup olmadığı, yürütülen işlemlerin kanun ve düzenlemelere uygunluğu, görevlilerce yeterli kontrollerin yapıp yapılmadığının kontrol edilmesidir (Kesik, 2005: 100). Mali işlemlerin ön kontrolü süreç kontrolünü de içermektedir. Diğer bir ifadeyle, “her işlem bir önceki işlemin kontrolünü içerecek şekilde”, yapılır (Arcagök, 2005: 85). Ön mali kontrol faaliyeti harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisinin harcama yapılması aşamasında birbirlerine ilişkin yaptıkları denetimi kapsamaktadır (Erdem vd., 2017: 474).

1050 sayılı Kanunda harcama öncesi kontrol görevi Maliye Bakanlığı ve bakanlığa bağlı personele (kurumun bütçe daire başkanı, sayman) verilmiştir. 5018 sayılı KMYKK ile ödeme emrindeki imza sayısı *harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi* şeklinde ikiye düşürülmüş ve muhasebe yetkililerin inceleyeceği ve kontrol edeceği hususlar sınırlandırılmış, muhasebe yetkililerin ödeme sırasında yapılan uygunluk denetimine son verilmiştir. Muhasebe yetkililerinin görevleri 5018 sayılı Kanundan sonra mali hizmetler birimi ve muhasebe yetkilisi tarafından yerine getirilmektedir (Acar ve Çiçek, 2005: 360, 361).

İdarelerde iç kontrol yapısının oluşturulması ve mali işleyişle ilgili sorumluluk üst yöneticilere, mali hizmetler birimine, harcama yetkililerine, gerçekleştirme görevlilerine ve muhasebe yetkililerine aittir. Üst yöneticiler, iç kontrol yapısının oluşturulması, geliştirilmesi ve izlenmesinden sorumludur. Mali hizmetler birimi, yapının oluşturulmasından, standartların uygulanmasını sağlamaktan, üst yöneticiye danışmanlık yapmaktan ve ön mali kontrolün gerçekleştirilmesinden sorumludur. Harcama yetkilileri, iç kontrol ve ön mali kontrolün uygulanmasından ve bu sürecin izlenmesi ile görevlidir. Muhasebe yetkilileri, ödeme ve kayıtların

usul ve kurallara uygunluğunun, muhasebe işlemlerinde saydamlığın sağlanmasından sorumludur. Gerçekleştirme görevlileri ise süreç kontrolünü uygulama bakımından görev ve yetkilidir (Ayanoğlu, 2016: 97).

Uygulama farklılıkların giderilmesi, formalite yaratılmaması ve keyfilikğin önüne geçilmesi gibi nedenlerle, muhasebe yetkilisinin, yapacakları işlemler açısından sınırlandırılmalarına yer verilmiştir. Bu anlamda 5018 sayılı kanunda 61. maddede yer alan, muhasebe yetkililerinin, ilgili mevzuatta yer alan belgeler hariç belge aramayacakları, örnek olarak verilir (Akdoğan, 2017: 399).

Ön mali kontrol 5018 sayılı KMYKK' de 58, 59, 60, 61 ve 62. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kanunun 58. maddesinde ön mali kontrol yapılacak olan mali işlem ve kararlara ilişkin usul, esas, standart ve yöntemleri düzenleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir.

1.3.1.2. İç Denetim

Kurumların gelişen ve karmaşık hale gelen iş hacmi, geniş coğrafi alanlarda hizmet verilmesi, etkinliğin ve verimliliğin, kurumsal yönetim ve şeffaflığın ön planda olması iç denetimin ortaya çıkmasını kaçınılmaz kılmıştır (Öztürk, 2017: 178). İç denetim kavramı 5018 sayılı KMYKK ile kamu kurumlarına gelmiştir. Bu Kanununda iç denetim, iç denetçinin nitelikleri, atanması ve görevleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bu kurulun görevlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 5018 sayılı KMYKK' nın yayımlanmasına müteakiben, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı kurulun sekreteryaya işlerinin yapılması amacıyla İç Denetim Daire Başkanlığı kurulmuştur. Bu başkanlık kurula yardımcı olmak amacıyla çalışmalarına başlamış, iç denetime yönelik kaynakları derlemiş ve yönetmelikleri hazırlamıştır (Kaya, 2005: 101).

Etkinlik ve ekonomiklik kavramlarına odaklanarak idarenin hedeflerine ulaşmasını engel teşkil edecek durumları ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, sistemin yeterliliğini incelemekte ve tavsiyelerde bulunmaktadır (Öztürk, 2017: 164). İç denetim, idarenin performansına ait bilgileri yönetime rapor etmekte ve mevcut sorunlara yönelik yönetime önlem alması için olanak sağlamaktadır. Uygulanan denetim teknikleri ile mali disiplinin sağlanması açısından güvence oluşturmaktadır. İç denetim kalitesinin yükselmesiyle Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetime yardım sağlayarak denetimi kolaylaştırır (Kesik, 2005: 100, 101).

Güvence ve danışmanlık hizmeti devlete ve kamuoyuna sağlanmaktadır. İç denetim, risk değerlendirmesine dayanan, sürekli ve disiplinli bir denetim anlayışı benimsediği için idarede etkili bir risk yönetiminin oluşturulmasına yardımcıdır (Kaya, 2005: 98).

İç denetim, idarede çalışanlara denetim neticesinde değer katmayı amaçlar (Kaya, 2005: 104). İdarelerin, yıllık iç denetim programı iç denetçiler tarafından üst yöneticisinin önerisi göz önünde

bulundurulurak düzenlenir. Bu programı üst yönetici onaylamaktadır (Akdoğan, 2017: 400). İç denetçiler denetim raporunu da üst yöneticiye bildirir ve üst yönetici raporu değerlendirerek mali hizmetler birimine ve diğer ilgili birimlere vermektedir. Üst yönetici iç denetim raporlarıyla denetim sonucu yapılan işlemleri iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göndermektedir (Ayanoglu, 2016: 121).

İç denetim örgüt bünyesinde yer almasına karşın bütün faaliyet ve aşamaları inceleyen bağımsız bir oluşumdur (Acar ve Çiçek, 2005: 356). Bağımsızlık, iç denetim biriminin temel niteliğidir. Bağımsızlık, iç denetimin planlanması, programlanması, risk değerlendirme yapılarak en riskli bulunan hususlardan başlanır ve iç denetçinin engellenmeden denetimi icra etmesidir. İç denetçi, denetim görevi sırasında mesleki etik kural ve standartlarına uymaktadır. Böylece aynı mahiyette objektif denetim sonuçları elde edilmektedir (Kaya, 2005: 98). Aynı zamanda denetim sürecinde elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı gösterir. Diğer bir ifadeyle, mesleki ve hukuki zorunluluk olmadıkça açıklayamaz ve yayınlamaz. Ancak yasadışı ve ahlaki sayılmayan faaliyeti yetkili makamlara bildirir (Arslan, 2014: 145). İç denetçilerin görevleri, 5018 sayılı Kanunda madde 64’de ve “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” madde 15’de belirlenmiştir. İç denetçi, denetim ve kontrol standartlarına uygun şekilde görevlerini gerçekleştirmektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu KMYKK ile kurulmuştur. Bu kurul, iç denetimin en önemli aktörlerinden biridir. Kurul, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermekte ve iç denetim uygulamalarına yönelik merkezi uyumlaştırma işlevini gerçekleştirmektedir (Ayanoglu, 2016: 121-125).

1.3.1.2.1. İç Denetim Türleri

İç denetim, bazı uygulamaları kapsamaktadır. Bunlar; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir.

1.3.1.2.1.1. Uygunluk Denetimi

Kamu idarelerinin işlem ve faaliyetlerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata göre yapılıp yapılmadığının incelenmesi, olarak ifade edilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: madde 8). Bu inceleme, harcama sonrası yapılan bir denetimdir. Uygunluk denetimi, harcamaların, mali işleme yönelik kararların stratejik plan ve performans programına, kalkınma planına ve yıllık programlara uygunluğunun denetimini de içerir (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 125).

1.3.1.2.1.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, idarenin kaynak kullanımında etkinliğinin, ekonomikliğinin ve verimliliğinin denetimi, şeklinde ifade edilir. Bir diğer tanımda “kamu idarelerinin doğru şeyleri en az maliyetle yapıp yapmadıklarının incelenmesi”, olarak ifade edilir. Performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun oluşturulmasını, idarenin verimli ve etkin olarak yönetilip yönetilmediğinin, kamunun faaliyetlerinin çıktı ve sonuçlarının bilinmesini sağlamaktadır. Bu denetim türü, yönetenlere kamu kaynaklarının kullanılacağı proje ve faaliyetler hakkında yardımcı olmaktadır. Böylece etkin olmayan ve verimsiz olan işlere yatırım yapılmayıp kaynak tahsisi yapılmamaktadır (Mutluer vd., 2018: 290). Bu denetim türü, yönetimin her aşamasında icra edilen işlem ve faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve kontrol evrelerinde etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin incelenmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: madde 8).

Performans denetimi, diğer bir denetim türü olan mali denetimle kıyaslandığında birtakım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Performans denetimi idarenin etkinliğine yoğunlaşırken, mali denetim muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olmasına yoğunlaşmaktadır. Konu açısından performans denetiminde idarenin faaliyetleri, mali denetimde muhasebe sistemi incelenmektedir (Mutluer vd., 2018: 290). Performans denetiminin uygunluk denetiminden farkı işlem ve faaliyetlerin mevzuata uygunluğu yerine işlem ve faaliyetlerin sonuçları üzerinde durulmaktadır. Bu sonuçlar doğrultusunda kaynak kullanımında etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine ne ölçüde uyulduğu incelenmektedir (Candan, 2007: 47).

1.3.1.2.1.3. Mali Denetim

Mali denetim “kayıtların, dokümanların, raporların, iç kontrol sistemlerinin, muhasebe ve mali uygulamaların ve diğer bulguların belirtilen amaç veya araçlar için araştırılması”, olarak ifade edilir. Bu amaç veya araçlar (Özbilen, 2013: 275);

- Kamu kuruluşlarının mali işlemlerinin matematiksel doğruluk, yasal ve geleneksel uygunluğu,
- Bütün mali işlemlerin kayıtlarda yer alıp almadığı,
- Kamu kuruluşların kendilerine tahsis edilen kamu kaynakların harcanmasında mali durum ve mali uygulama sonuçlarının mevcut mali yasalara, devlet muhasebesi esas ve ilkelerine uygunluğu,
- Kamu kuruluşlarında kaynakların kullanımından sorumluluğu bulunanların bu sorumluluğa uygunluğu, konularının incelenmesidir.

Mali denetim kısaca, gider, gelir, varlık ve yükümlülükler'e yönelik hesap ve işlemlerin doğruluğu, mali sistem ve tablolarının güvenilirliğinin değerlendirilmesinin yapılmasıdır (Öztürk, 2017: 165). Diğer bir ifadeyle, mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının incelenip rapor edilmesidir (Aslan, 2010: 75).

1.3.1.2.1.4. Sistem Denetimi

Sistem denetimi, faaliyetlerin ve iç kontrol sisteminin teşkilat yapısına katkısının analiz edilmesi, eksikliklerin belirlenmesi, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi, kalite ve uygunluğun araştırılmasıdır (Öztürk, 2017: 167). Sistem denetimi, yürütülen kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ölçer. Bu denetim şekli, faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği, işlemlerin düzenlemelere uygunluğu, mali raporların doğruluğu hususunda güvence sağlamaktadır (Mutluer vd., 2018: 290, 291).

1.3.1.2.1.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Günümüzde idareler işlemlerini internet ortamında gerçekleştirmektedir. Ancak internet ortamında bazı riskler mevcuttur. Bu nedenle idarelerde bu sistemin ve bilgilerin güvenilirliğiyle denetimlerin etkin yapılması için ihtiyaç olan bilgilerin yeterli olup olmadığının incelenmesini gerektirir (Aslan, 2010: 76). Bu denetim türü, bilgi ve bilgi teknolojileri sistemlerinin gizliliği ve güvenilirliğinin garanti altına alınması amacıyla bilgi sisteminin güvenliğinin sağlanmasında yeterlik ve etkinliğini incelemektedir (Mutluer vd., 2018: 291).

1.3.2. Sayıştay Denetimi

Bütçenin uygulama döneminde yapılan denetimler yolsuzluk ve usulsüzlük işlemlerini önlemeye yönelik olsa da, gerçekleştirilen giderlerin ve toplanan gelirlerin toplu bir şekilde değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır. Uygulama esnasında yapılan iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri önemli faydalar sağlamaktadır. Ancak yasama organının yürütme organına vermiş olduğu harcama yapabilme ve gelir toplayabilme yetkisini ve bütçe sürecinde yürütme organı tarafından gerçekleştirilen iş, işlem ve faaliyetlerin yerinde, zamanında ve usulüne uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği uygulama sonrası yapılan bir denetimle mümkün olmaktadır. Bu denetim türü Sayıştay tarafından yapılan 'Sayıştay Denetimi' veya 'Yüksek Denetim' şeklinde de ifade edilen denetimdir (Ayanoglu, 2016: 127, 128). Dış denetim olarak da adlandırılan kurumun kendi personeli içerisinde yer almayan denetçilerden oluşan ve kurum ile organik bağı bulunmayan bağımsız, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip denetim organı, grubu veya kişisince yapılan denetimdir (Acar ve Çiçek, 2005: 357).

5018 sayılı Kanun bu denetim aşamalarını, faaliyet raporlarına göre düzenlenecek genel değerlendirme raporlarının ve genel uygunluk bildiriminin Sayıştay tarafından hazırlanıp yasama organına sunulması olarak ifade edilmiştir. Sayıştay'ın bu raporları denetim grup başkanlıkları ile yapılan denetimlerin sonuçlarına göre değerlendirmesi bir sevk makamı olmadığını göstermektedir. Yasama organı, söz konusu raporlar ve değerlendirmeler doğrultusunda, kamu kaynağının temin edilmesi ve kullanılması ile ilgili kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluğunu görmektedir (Selen ve Taytak, 2017: 206, 207). Böylece dış denetimin yapılış amacı; işlemlerin, mali tabloların ve hesapların, güvenilirliği ve mevzuata uygun bulunması hususunda kamuoyu ve gerekli yerlere hesap verilebilirlik kapsamında kanaat bildirmek ve rapor etmektir (Öztürk, 2017: 165).

Sayıştay denetimi, *performans denetimi* ve *uygunluk denetimi* olarak yapılmaktadır. Ancak Sayıştay, yerindelik denetimi yapamaz. Performans denetimi, “kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi”, olarak ifade edilir. Bu denetim, faaliyet neticelerinin ölçülerek performans açısından değerlendirilmesiyle gerçekleşmektedir. Sayıştay'ın performans kriterine göre yaptığı denetim Sayıştay'ın idari görevleri arasında yer alır(Erdem vd., 2017: 477). Uygunluk denetimi, giderlerin mevzuata uygunluğu bakımından yapılan denetimdir. Denetim sonucuna göre bu faaliyet yargısal boyuta dönüşmektedir (Erdem vd., 2017: 479).

Yasama organının bütçeyi denetlemede en etkin rapor genel uygunluk bildirimidir. Raporu Sayıştay'ın hazırlaması ve sunması Anayasal bir zorunluluktur. Genel Uygunluk Bildiriminin hazırlanması ve yasama organına sunulmasına yönelik hususlar Anayasa'da, 5018 sayılı Kanun'da ve Sayıştay Kanunu'nda belirtilmiştir (Selen ve Taytak, 2017: 207). Sayıştay Genel Uygunluk Bildirimini, “Kesin Hesap Kanun tasarısının verilmesinden itibaren en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine” sunmaktadır. Genel Uygunluk Bildirimi, bir yıllık bütçe uygulama sonuçlarının parlamenter hedef ve amaçlara uygunluğunu gösterir. Bu bildirim, kesin hesap yasalarına dayanak teşkil ederek kurumsal sorumluluğun ve güvenilirliğin aracı işlevini yerine getirmektedir. Bunun yanı sıra müteakip yıl bütçe tasarılarının görüşülmesinde parlamenter politika ve önceliklerin doğru saptanmasına zemin oluşturur (Öztürk, 2017: 175).

İdarenin eylem ve işlemlerinden zarar görenler, eylem ve işlemlerin niteliğine göre yargı organlarına başvurabilmektedir (Öztürk, 2017: 163). Yargının yetkisi, idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğuyla sınırlıdır. Bu yetki, yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Diğer bir ifadeyle, yürütme görevinin kanunlarda belirtilen hususlara uygun şekilde gerçekleştirilmesini kısıtlayıcı ve idarenin takdir yetkisini kaldırarak nitelikte yargı kararları alınamaz. Ayrıca, idari işlemin gerçekleştirilmesi durumunda telafisi zor veya imkansız zararların meydana gelmesi ve idari işlemin açık bir şekilde hukuka uygun olmaması durumunda gerekçe göstermek süratiyle

yürütmenin durdurulmasına karar verilmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982: madde 125).

1.3.2.1. Sayıştay Denetiminin Amaç ve Kapsamı

Sayıştay Kanun’unda Sayıştay denetiminin amacı (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 34);

- Bütçe hakkı gereği kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilginin sağlanması,
- Kamu mali yönetiminin mevzuata uygun şekilde uygulanması ve kamu kaynaklarının muhafaza edilmesi,
- Kamu idarelerinin performansına yönelik değerlendirilmeler yapılması,
- Hesap verme sorumluluğunun ve mali saydamlığın yaygınlaştırılması, olarak sayılmıştır.

1.3.2.2. Sayıştay Denetiminin Hukuki Niteliği

Sayıştay’ın üstlenmiş olduğu denetim görevi en önemli görevidir. Bu görevin hukuki niteliği tartışma konusu oluşturmaktadır. Bu denetimin yargısal bir denetim mi yoksa idari yapıda bir denetim mi yada başka bir şekilde anlaşılması gerektiği tartışmalarını ortaya çıkartmaktadır (Mutluer vd., 2018: 306, 307).

Anayasada, Sayıştay’ın bir yargı merci olan Danıştay ile karşılaştırılması Sayıştay’ın yargı merci olduğunu göstermektedir (Bilici ve Bilici, 2017: 169). Anayasada böyle bir hüküm yer alması yüksek mahkeme niteliği bulunan yargı organlarında olması, Sayıştay’ın yüksek mahkeme niteliğine sahip olduğunu kabul edenler yaygındır. Ayrıca Sayıştay kararlarına karşı başka bir yargı yoluna başvurulamayacağı, yüksek mahkeme olduğunu destekler niteliktedir (Taytak ve Sakıncı, 2018: 88).

Sayıştay, yargı bölümünde yer almaktadır. Söz konusu bölümde Hakimler ve Savcılar Yüksek kuruluda yer almakta ve yargı yeri kimliğini taşımamaktadır. Bu durum Sayıştay’ın yargı merci olmadığı görüşünü savunanların dayanağı olmuştur. Ancak, kurulun yargı yeri olmadığına Anayasa 159’uncu maddede işlevinin *hüküm verme* olmaması sonucu ulaşılmaktadır. Buna karşılık Sayıştay’ın işlevleri arasında, “sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama”, belirtilmiştir. Ayrıca, Sayıştay’ın kararlarına karşı Sayıştay bünyesinde başvuru yolları bulunmaktadır. Bu açıklamalar neticesinde Sayıştay’ın bir yargı yeri olmadığından kuşku duymamak gerekir (Kaneti, 1990: 9). Sayıştay’ın konumunu işlevi belirlemektedir. Sayıştay’ın yargısal işlevi dışında görüş bildirme görevinin de olması hesap mahkemesi olmadığı anlamına

gelmez. Danıştay’ında yargı görevi dışında danışma görevinin de bulunmasına karşın yüksek mahkeme niteliğini kaybetmemektedir. Bunun sonucunda Sayıştay’ın “yüksek hesap mahkemesi olduğu ve anayasal bir yüksek denetim kuruluşu olduğu”, ifade edilebilir (Uz, 2005: 370).

Sayıştay, yargı sisteminin bir parçasıdır. Ayrıca yasama ve yürütmeden bağımsız olarak faaliyette bulunur. Genellikle, hesap mahkemesi olarak bilinir (INSTOSAI, 2007: 27). Bu yargı tipi Sayıştay modeli Napoleonic sistemdir. Yargı makamı işlevini yerine getirirken diğer yandan idari bir makamdır. Bu modeli; “Fransa, İtalya, İspanya ve Portekiz gibi Güney Avrupa ülkeleri, Türkiye ve birçok Latin Amerika ülkeleri” kullanmaktadır (The World Bank, 2001: 1).

Sayıştay daireleri tarafından yapılacak yargılamaya esas olmak üzere, denetçilerin yapacağı denetim neticesinde tespit edilen kamu zararı hakkında yargılamaya esas rapor hazırlanır, şeklinde Sayıştay Kanununda ifade edilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 2).

Yargılama faaliyeti kapsamında; Sayıştay yargılama dairelerine 2017 yılında 417 adet yargılamaya esas rapor gelmiş, önceki yıllardan 76 adet devreden ile birlikte toplam 493 adet raporun yargılaması yapılmış ve ilamı düzenlenmiştir. Temyiz Kuruluna 2886 dosya intikal etmiş, bu dosyalardan 1370’i yargılanmış ve 1516 dosya 2018 yılına devretmiştir (Sayıştay, 2017: 57, 58).

1.3.3. Yasama Denetimi

Türkiye Büyük Millet Meclisi, yürütmeyi bütçe ve kesin hesabın kabulü ve kamu iktisadi teşebbüslerini mali ve iktisadi yönden sürekli olarak denetlemektedir (Öztürk, 2017: 163). Bu denetim, bütçenin kabul edilmesi aşamasında, Bütçe ve Plan Komisyonunda ve Genel Kurulda yapılan çalışmalarda kendini gösterir (Bilici ve Bilici, 2017: 179). “TBMM’ye bütçe kanun tasarısının sunulması, görüşülmesi, kabul edilen bütçenin uygulanması ve uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanun tasarılarının görüşülüp onaylanması” safhalarında yasama denetimi gerçekleşmektedir. Bütçe kanun tasarısı ilk olarak TBMM’nin ihtisas komisyonu olan Bütçe Komisyonunda teknik seviyede görüşülür ve burada bazı değişiklikler yapılabilmektedir. Genel kuruldaki görüşmeler ise siyasi niteliktedir. Genel kurulda bütçe oylaması, harcamacı kuruluşların bütçelerinin programları bazında yapılmakta ve bu şekilde TBMM’nin bütçe üzerindeki etkinliği sağlanmaktadır. TBMM’nin bütçe tasarısını kabul etmesiyle hükümet bütçede öngörülen harcamaları yapabilmekte ve gelirleri toplayabilmektedir (Ayanoglu, 2016: 146).

5018 sayılı Kanun’unda TBMM’nin bütçe üzerinde iki şekilde denetim yapacağı ifade edilmektedir. Bunlar, faaliyet raporları üzerinde yapılan denetimler ve kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılan denetimler olarak belirtilmektedir. Faaliyet raporları ve kesin hesap kanunu, yasama denetimine yardımcı olan temel belgelerdir. TBMM bu belgeler aracılığıyla denetim yapmaktadır (Ayanoglu, 2016: 146). Yasama organı bütçe denetimini, bütçe kanun tasarısını

görüşüp onaylamak, bütçe kanunu ve diğer gider kanunlarındaki değişiklik tekliflerini incelemek ve karara bağlamak suretiyle yapmaktadır. Bunlara ek olarak anayasal denetim yolları ile de bütçe denetimini icra etmektedir. Bu denetimler yasamanın doğrudan yaptığı denetimler olarak ifade edilmektedir. Dolaylı denetimi, yasama adına Sayıştay yapmaktadır (Candan, 2007: 180).

1.3.3.1. Faaliyet Raporları Üzerinde Yapılan Denetim

Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanan genel faaliyet raporunda gösterilmektedir. Bu raporda, mahalli idarelerin mali yapılarına yönelik genel değerlendirmeler yer almaktadır. Genel faaliyet raporu Cumhurbaşkanlığı tarafından kamuoyuna açıklanmakta ve bir örneği Sayıştay'a gönderilmektedir. Sayıştay, mahalli idarelerin raporları dışında diğer tüm raporları, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak kendi görüşlerine yer vererek TBMM'ye sunmaktadır. Raporlar ve değerlendirmeler neticesinde TBMM, kamu kaynağının temin edilmesi ve kullanılmasına yönelik hesap verme sorumluluğu doğrultusunda görüşmeler yapar. Bu görüşmelere üst yönetici veya üst yönetici tarafından görevlendirilen yardımcısıyla ilgili bakanın katılması zorunludur (KMYKK, 2003: madde 41).

1.3.3.2. Kesin Hesap Kanun Tasarısı Üzerinde Yapılan Denetim

Kesin hesap kanunu, bütçe gelir ve giderlerinin nihai durumunu ortaya koyan ve yasamanın denetim yapmasına olanak veren önemli bir uygulamadır (Akdoğan, 2017: 394). Uygulaması sona ermiş olan bütçenin hesabının kesilmesi kanunla olur ve bunu sağlayan kanuna Kesin Hesap Kanunu denir (Özbilen, 2013: 271). Kesin hesap kanun teklifinin görüşülmesiyle bütçe uygulama sonuçlarının ve yürütülen faaliyetlerin denetimi gerçekleştirilir. Bu denetim, hukuka uygunluk denetimi ve siyasi denetimdir (Candan, 2007: 183). Yasama organı tarafından kabul edilen kesin hesap kanun teklifi ile yürütme organına vermiş olduğu yetkilerin önceden belirlenmiş usul, esas ve standartlara uygun kullanıldığını ifade eder. TBMM, kesin hesap kanunu kabul edip onaylayarak yürütme organını ibra etmek ile birlikte tasarımı yasalaştırmaktadır (Ayanoğlu, 2016: 152). Kesin hesap kanun teklifi TBMM tarafından kabul edilmemesi hükümetin onay almaması demektir. Bu durumda hükümetten beklenen siyaseten istifa etmesidir. Sorumlular hakkında da yasal işlemler başlatılır. Ancak bu hukuki bir sonuç değil , siyaseten gösterilmesi gereken bir davranış olarak kabul edilir (Erdem vd., 2017: 483).

Kesin hesap kanun teklifi, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından muhasebe kayıtları doğrultusunda, merkezi yönetim bütçe kanunun şekline uygun olarak düzenlenir. Söz konusu kanun teklifi, bir yıllık uygulama sonuçlarının karşılaştırmalı şekilde değerlendirmelerini ve gerekçesini içermektedir. Kesin hesap kanun teklifini Cumhurbaşkanı "izleyen mali yılın Haziran

ayı sonuna kadar Türkiye Büyük Millet Meclisine” sunar. Ayrıca bu kanun teklifinin bir örneği Sayıştay’a gönderilir. Kesin hesap kanun teklifi ekinde (KMYKK, 2003: madde 42) ;

- Genel Mizan,
- Bütçe gelirleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler olarak dağılımı,
- Yıl içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- Mal Yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler, yer alır.

Kesin hesap kanun teklifi, idarelerin faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve merkezi yönetim bütçe tasarısı TBMM’de birlikte görüşülür. Örneğin 2017 yılına ait kesin hesap kanun teklifi görüşmeleri TBMM’de 2019 yılı bütçe tasarısı ile birlikte yapılır. Ayrıca, Sayıştay tarafından hazırlanan teklifinin görüşülmesinde aydınlatıcı, teknik bilgi verir (Erdem vd., 2017: 483).

1.3.3.3. Yasama Organının Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetimi

Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı şekilde devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları TBMM’ nin denetimindedir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982: madde 165). Denetim dosya üzerinde yapılmaktadır. Bu inceleme sonucunda komisyon, kuruluşların bilanço ve netice hesaplarını uygun bulması durumunda yönetim kurulunu ibra eder. Bu kuruluşlardan bilanço ve netice hesapları uygun bulunmayanların yönetim kurulunun ibra edilmemesine karar verilir. Komisyonun inceleme sonucundaki raporları Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerine dağıtılır (3346 Sayılı Kanun, 1987: madde 3, madde 7).

TBMM Genel Kurulu, bilanço ve netice hesapları uygun bulunan KİT’lerin yönetim kurullarının ibra edilmesini karara bağlamaktadır. Buna karşılık bilanço ve netice hesapları uygun bulunmayan KİT’lerin yönetim kurullarının ibra edilmesini reddeder (3346 Sayılı Kanun, 1987: madde 8).

1.3.3.4. Yasamanın Diğer Denetim Yolları

Türkiye Büyük Millet Meclisi denetleme yetkisini; “meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve yazılı soru” yoluyla kullanır. Bunlar aracılığıyla aynı zamanda bilgi edinme hakkını kullanır. Kısaca (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982: madde 98- madde 106);

- Meclis araştırması, belirli bir konuda bilgi edinmek için yapılan incelemedir.
- Genel görüşme, toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belirli bir konu ile ilgili TBMM Genel Kurulunda görüşme yapılmasıdır.
- Meclis soruşturması, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlarına yönelik soruşturma açılmasıdır. TBMM, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlarının görevleriyle ilgili suç işledikleri iddiasıyla soruşturma açılması için Meclis üye tamsayısının salt çoğunluğuyla önerge verir. Meclis, önergeyi en geç bir ay içinde görüşür. Bu görüşmede Meclis üye tamsayısının beşte üçünün gizli oyu ile soruşturma açılmasına kara verilir. Meclis tarafından bir komisyon kurulur. Bu komisyona Meclis siyasi partileri, güçleri oranında komisyona verecekleri üye sayısının üç katı kadar aday gösterirler. Adaylar arasından her siyasi parti için ayrı ayrı ad çekme suretiyle on beş kişilik komisyon oluşturulur. Komisyon soruşturmayı yapar ve soruşturma sonuçlarını en geç iki ay içerisinde Meclis Başkanlığına sunar. Komisyonun soruşturmayı süresinde bitirememesi durumunda bir aylık yeni ve kesin süre verilir. Rapor hazırlanıp Başkanlığa sunulduğu tarihten itibaren on gün içerisinde dağıtım yapılır ve dağıtımdan itibaren on gün içerisinde Genel Kurulda görüşülür. TBMM, üye tam sayısının üçte ikisinin gizli oyuyla sorumluları Yüce Divana sevk kararı alır. Yüce Divan yargılamasını üç ay içinde tamamlar. Bu sürede yargılama tamamlanmazsa ek üç aylık süre verilir ve bu sürede yargılama kesin bir şekilde tamamlanır. Yüce Divanda Cumhurbaşkanı yardımcıları veya bakanı hakkında seçilmeye engel bir suç ile mahkum edilmesi durumunda görevleri sona erer. Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanları görev süreleri içerisinde işledikleri iddia edilen suçlar bakımından, görev süreleri bittikten sonra da aynı şekilde soruşturma açılıp, Yüce Divana sevk kararı alınmaktadır.
- Yazılı soru, milletvekilleri tarafından Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlara yazılı olarak en geç on beş gün içerisinde cevaplamak üzere yazılı bir şekilde soru sorulmasıdır.

Meclis araştırması, genel görüşme ve yazılı soru önergelerinin, veriliş şekli, içeriği, kapsamı ve araştırma usulleri Meclis İçtüzüğüyle düzenlenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. KAMU ZARARI

Kamu zararı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda düzenlenmiştir. Kanun doğrultusunda kamu zararına ilişkin kavramlar incelenerek kamu zararı tanımı yapılacaktır. Bu şekilde kamu zararı daha iyi kavranması sağlanacaktır.

2.1. Kamu Zararı ile İlgili Kavramlar

Kamu zararı konusunu oluşturan kavramlar 5018 sayılı Kanunda yer alan kamu zararı tanımından anlaşılacağı üzere; kamu malı, kamu gelirleri, kamu hizmeti, kamu harcamaları, kamu idaresi ve kamu görevlisidir.

2.1.1. Kamu Malı Kavramı

Kamu tüzel kişinin mülkiyetindeki taşınır ve taşınmaz mallar kamu malıdır. Kamu malları, özel ve kamu olmak üzere ikiye ayrılır (Gözler ve Kaplan, 2018: 613). Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için doğrudan kullanılan veya kamu hizmetinde kullanılması için kanun, yönetmelikle tahsis edilen ve kamu tüzel kişinin bu nitelikteki malları kamusal mallar olarak ifade edilir (Arslan, 2017: 61). Kamu hukuku tüzel kişileri veya devlet tarafından ve bunların denetim ve gözetiminde ortak ihtiyaçları gidermek ve kamu yararına uygun, sürekli ve düzenli mal ve hizmetlerdir (Yumuşak ve Aydın, 2005: 110). Tüketiminde dışlamanın mümkün olmadığı mallardır (Göker, 2008: 111).

Bir malın kamusal mal niteliğine sahip olması için kamu tüzel kişinin kayıtlı malı olmalı ve kamu yararını sağlamak için kullanılmalıdır. İki şartı birlikte sağlayan mallar kamusal mal olarak nitelendirilir. Mülkiyeti özel hukuk kişisinde bulunan bir arsa veya yapının kamunun ortak kullanımına sunulması o malı kamusal mal haline getirmez. Diğer bir ifadeyle, özel hukuk kişisine ait bir mal kamu yararına yönelik bir hizmete tahsis edilmiş olması söz konusu mal kamusal mal olarak nitelendirilmez (Kaman, 2018: 248). Örneğin bir kişi yol kenarındaki arsasına su içilmesi için çeşme yaptırması ve herkesin kullanımına sunması durumunda çeşme ve arsa özel kişinin mülkiyetinde olduğu için kamusal mal olarak kabul edilmez. Kamu hizmetine tahsis edilmiş olan; askeri üsler, bir okul binası, bir havaalanı binası, metro istasyonları, tren garları, mülkiyet şartını sağlamaları durumunda kamusal mal niteliğine sahip olur. Bir belediyenin mülkiyetinde olan ve

kira geliri elde etmek için özel kişiye kiralanmış bir bina kamusal mal kapsamına girmez. Bu bina kamu yararına tahsis edilmemiş olduğu için kamusal mal kapsamına dahil edilmez (Gözler ve Kaplan, 2018: 615, 616). Kamu yararına tahsis iki şekilde gerçekleşir. Birincisi, kamunun doğrudan kullanımına tahsistir. İkincisi, malın bir kamu hizmetine tahsisi ve bu tahsis işlemi kanun, yönetmelik gibi düzenlemelerle olmalıdır (Kaman, 2018: 248, 249). Örneğin cami binası, plan ve inşaat özellikleri ibadet için uygundur ama konut olarak kullanmaya uygun bulunmamaktadır. Caminin özel bir düzen ve tertibe tutulduğu açıktır (Gözler ve Kaplan, 2018: 617).

Kamusal mallar bazı sınıflandırmalara tabi tutulur. Bunlar (Arslan, 2017: 62, 63);

- Kara kamusal malları, deniz kamusal malları, su kamusal malları ve hava kamusal malları şeklinde maddi içerikleri dikkate alınarak sınıflandırılır.

Kara kamusal mallar, yerleşim yerleri arasındaki kara yolları ve yerleşim yerleri içerisindeki bulvar, cadde ve sokaklar bunların eklentileri olan köprüler, trafik ışıkları, levhalar, yolları aydınlatan elektrik direkleri gibi mallardır. Demir yolları da bu tür mal kapsamındadır. Pazar, mezarlıklar, camiler ve kütüphaneler de birer kara kamusal maldır (Gözler ve Kaplan, 2018: 621).

Deniz kamusal malları, deniz kıyılarını kapsamaktadır. Deniz kıyısı, dalgaların gelirken kapladıkları ve çekilirken de açıkta bıraktıkları kara parçası olarak ifade edilir. 1982 Anayasasında denizler ve kıyıların devlete ait olduğunu ve sahil şeritlerinin kullanılmasında kamu yararı olmasına dikkat edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu yerlerin kullanım amaçları ve amaçlara göre derinliği ve kullanım koşulları kanunla belirlenmektedir (Gözler ve Kaplan, 2018: 621).

Su kamusal malları, ülke sınırları içinde bulunan nehir, göl, çay, dere, yer altı ve yer üstü su kaynağıdır. Denizler bu sınıflandırmaya girmez. Türk Medeni Kanununun 715'inci maddesinde, kamu yararı söz konusu olan sular kişi veya kurumun malvarlığında bulunamaz, şeklinde belirtilmiştir. Aynı kanunun 756'ncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre, yer altı suları kamu yararına yönelik kullanılacak sulardır. Arsa veya arazi sahibi, onun altında bulunan yer altı suyunun sahibi olamaz, şeklinde ifade edilmiştir (Gözler ve Kaplan, 2018: 622).

Hava kamusal malları, ülke üzerinde bulunan atmosfer parçasıdır. Bir özel hukuk kişisi arazisinin sadece yüzeyine değil belirli bir metreye kadar yukarısına da sahiptir. Türk Medeni Kanununun madde 718'e göre, bir arazinin üstünde yer alan hava, kullanılmasında yarar olması durumunda ve söz konusu yararlarla orantılı ölçüde kullanılır. Özel mülkiyete tabi arazinin belirli bir metreden sonra kamusal mal haline gelir. Bu yerlerden uçak veya helikopter geçmesi bu kişilerin mülkiyet haklarını ihlal etmez (Gözler ve Kaplan, 2018: 622).

- Tahsis edilme amacına göre; sahihsiz mallar, orta mallar ve hizmet malları olarak sınıflandırılır.

Sahipsiz yerler ve yararı kamuya ait mallar, devletin tasarrufu altında bulunmaktadır. Sahipsiz mallar; özel mülkiyette olmayan tepeler, kayalar, dağlar, sular ve deniz kıyılarıdır (Türk Medeni Kanun, 2001: madde 715). Bu gibi yerler doğal nitelikleri itibarıyla kamunun doğrudan kullanımına tahsis edilmiş ve herkes doğrudan doğru yararlanmaktadır. Örneğin isteyen herkes dağlarda gezinip kamp kurabilmektedir. Bu tür mallardan elde edilen ürünler varsa ve kanunlarla yasaklanmamış ise isteyen herkes o ürünü toplayabilmektedir. Dağlarda bulunan mantar, kekik gibi ürünleri toplayan bir kişi onların sahibi olur (Gözler ve Kaplan, 2018: 619).

Orta mallar, kamu mülkiyetinde bulunan, halkın doğrudan doğruya kullanımına veya halkın doğrudan doğruya yararlanmasına sunulan mallardır. Yollar, meydanlar, pazarlar, mezarlıklar ve parklar bu tür mallar kapsamına girer (Kaman, 2018: 250). Örneğin belediye boş alana oyun parkı yapar ve çocukların hizmetine sunar. Bir mal idari kararla orta mal niteliği kazanmaktadır. Ancak bazen örf ve adet ile kullanıma sunulur. Örneğin eski zamanlardan itibaren yol veya Pazar olarak kullanılan yerler vardır. Burada önemli olan halkın doğrudan doğruya kullanmasıdır (Gözler ve Kaplan, 2018: 620). Aynı şekilde gelenekten ötürü kamu malı olma niteliğini kazanmış mera, yaylak ve otlak da örnek teşkil eder (Turguter, 2012: 7).

Hizmet malları, kamunun kayıtlı malları arasında bulunan ve bir kamu hizmetinin yerine getirilmesi için kullanıma sunulan mallar olarak ifade edilir. Üniversite, hastane, adliye, belediye, stadyum, kütüphane ve tren istasyon yapıları hizmet malıdır (Kaman, 2018: 251). Bu malların hizmet malı niteliğine sahip olması için düzenlemeyle kamunun hizmetine sunulması gerekir. Bu tür malları kamu doğrudan kullanmaz, dolaylı bir şekilde kullanır. Örneğin insanlar demir yollarını direkt olarak kullanmaz, tren aracılığıyla kullanmaktadır (Gözler ve Kaplan, 2018: 620, 621).

- Taşınabilir olup olmama durumuna göre; taşınır kamusal mallar ve taşınamaz kamusal mallar olmak üzere iki gruba ayrılır.

Taşınır mallar, basit bir ifadeyle bir yerden bir yere götürülebilen mallardır. Kamu tüzel kişisine ait ve halkın doğrudan kullanımına sunulmuş veya bir kamu hizmetine tahsis edilmiş mallar kamusal mallardır. Ancak kamu hizmetine tahsis edilmiş her taşınır mal kamusal mal kapsamına girmez. Bunların kamusal mal olması için düzenlemeyle kamu hizmetine sunulması gerekir. Kamu mülkiyetinde bulunan otomobil ve bürolarda kullanılan bilgisayarlar kamusal mal kapsamına girmez. Bunlar özel bir şekilde düzenlenmemiş ve özel hukuk kişinin kullandığı otomobil ve bilgisayardan farkı yoktur. Buna karşılık, askeri araç, gereçler ve silahlar kamusal

maldır. Bu mallar özel bir düzenlemeye tabi tutulmuş taşınır mallardır (Gözler ve Kaplan, 2018: 623).

Taşınmaz mallar, bir yerden bir yere götürülemeyen mallar olarak ifade edilir. Nehir, göl, yollar, adliye binası gibi mallar taşınmaz mallardır (Gözler ve Kaplan, 2018: 623). Taşınmaz mallarda Genel bütçeye dahil idarelerin taşınmazları Hazine, diğer kamu idarelerinin taşınmazları ise tüzel kişilikleri adına kayıt edilir (KMYKK, 2003: madde 45).

- Mallar; doğal kamu malları ve yapay kamu mallar olarak oluşumuna göre sınıflandırılır.

Doğal kamu malları, oluşumunda insan müdahalesi bulunmayan, doğanın kendi düzeni içinde oluşan ve doğal ortamında yer alan mallardır. Niteliği gereği bu mallar kamu hizmetine ve kamu yararına özgülümlüştür. Kamu niteliği kazanması için idarenin tahsis kararı almasına gerek yoktur. Denizler, akarsular, göller, nehirler ve benzeri mallar bu sınıflandırmaya örnektir. Yapay kamu malları ise, insanlar tarafından yapılan veya üretilen ve kamu hizmetinde kullanılan mallar olarak ifade edilir. Doğal kamu mallarının aksine yapay kamu malları bir idari işlem veya kararla kamu hizmetinin görülmesi için tahsis edilmeleri gerekir. Kamu hizmetine sunulmuş binalar, meydanlar, pazar yerleri, istasyonlar, köprüler, yollar, araç ve gereçler yapay kamu mallarının örnekleridir (Arslan, 2017: 63, 64).

Bir malın kamusal mal olarak nitelendirilmesi için kamu tüzel kişisinin kayıtlı malı olması ve kamu yararı için kullanılması gerekir. Söz konusu şartlardan birincisi iktisap işlemi, ikincisi tahsis işlemidir. İktisap, bir malı bir kamu tüzel kişisinin mal varlığı haline getiren hukuki işlemidir. Bu işlemler, satın alma ve kamulaştırma gibi bir malı kamu mülkiyetine dahil eden işlemlerdir. Tahsis ise, bir malın kamu yararına yönelik kullanıma sunulması işlemidir (Gözler ve Kaplan, 2018: 624).

Kamunun özel malları, dolaylı olarak kamu hizmeti sunan mallardır. Diğer bir ifadeyle, bunlardan sağlanan gelirlerle kamu hizmetine katkıda bulunurlar. Bu mallara, devletin fabrikaları ve tohum ıslah istasyonları örnek olarak gösterilmektedir (Turguter, 2012: 11). Ayrıca, kamu tüzel kişilerinin kayıtlı mallarından, kamusal mal niteliğini kaybedip özel mal niteliğine giren mallar bulunmaktadır. Özel mal haline gelen mal da kamu tüzel kişisinin mülkiyetinde bulunur ve bu mala kamu hukuku kuralları yerine özel hukuk kuralları uygulanır. Örneğin bir göl idarenin açtığı kanallar sonucu kurutulmuştur. Bu durumda bu göl kamusal mal olma özelliğini kaybettiği için kurumuş göl zemini özel mal kapsamına girer (Gözler ve Kaplan, 2018: 626).

Özel mallar, kamu tüzel kişilerinin sahip olduğu, kamu yararı amacı gözetilmeyen mallar olarak tanımlanır. Burada söz konusu pozitif şart bir malın kamu mülkiyetinde bulunmasıdır. Negatif şart ise, bu malın kamusal mal olmamasıdır. Kamu hizmetine tahsis edilmiş olan bir mal

özel düzenlemeye tabi tutulmamış ise bu mal özel mal kapsamına girer (Gözler ve Kaplan, 2018: 639). Bu mallar özel hukuk kapsamındadır. Diğer bir ifadeyle, idarenin söz konusu mallar üzerindeki tasarrufu, özel hukuk kişilerinin kendi malları üzerinde sahip olduğu tasarruf ile aynı niteliktedir (Arslan, 2017: 61). Özel hukukta malın sahibi, malını istediği fiyata satıp kiralayabilmekte ve sağladığı geliri istediği şekilde kullanabilmektedir. Buna karşın kamu idaresi, sahibi olduğu özel malı bazı kurallara uyarak tasarruf edebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, istediği bir fiyata devredemez, sağladığı geliri yerine getirdiği kamu hizmetinde kullanmak zorundadır. Özel mal, idare tarafından üçüncü kişilerle yapılan alım, satım ve kiralama gibi konularda özel hukuk kuralları uygulanırken kamu hukukunda düzenlenen usullere uygun şekilde ve kamusal sorumluluk içinde kullanılmaktadır (Anayasa Mahkemesi, 03.07.1986, E.1986/3, K.1986/15).

2.1.2. Kamu Gelirleri

Kamu gelirleri, devletin sahip olduğu ve cebri nitelikteki gelirler olarak dar anlamda tanımlanır. Diğer bir ifadeyle, merkezi yönetime dahil idarelerin gelirlerinden oluşmaktadır. Kamu idarelerinin olağan ve olağanüstü şekilde sahip olduğu bütün gelirleri geniş anlamda kamunun geliri olarak tanımlanır. Bu kapsama borçlanma ile sahip olunan gelirler, yabancı ülkelerden gelen yardımlar ve bağışlar da girmektedir (Susam, 2016: 199, 200).

Devletin fonksiyonlarını yerine getirmek amacıyla anayasal sınırlar çerçevesinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan sağladığı gelirlerin tümü kamu gelirleri kapsamındadır. Kamu gelirleri içinde en çok paya vergiler sahiptir. Kamu kesimi vergi dışında birçok kaynaktan yararlanmaktadır. (Akdoğan, 2017: 105, 106).

Tablo 2: Devletin Gelirleri

Devletin Egemenlik Gücüne Dayanarak Elde Ettiği Gelirler (Cebri Gelirler)	Devletin Egemenlik Gücüne Dayanmaksızın Elde Ettiği Gelirler (Cebri Olmayan Gelirler)
Vergiler	Özelleştirme Gelirleri
Şerefiyeler	Mülk ve Teşebbüs Gelirleri
Harçlar	Yardım ve Bağışlar
Resimler	Gönüllü Borçlar
Fon Gelirleri	Diğer Gelirler
Zorunlu Borçlar	
Para ve Vergi Cezaları	
Parafiskal Gelirler	
Mali Tekeller	
Para İşlemlerinden Doğan Gelirler	

Kaynak: Susam, 2016: 200

2.1.3. Kamu Hizmetinin Tanımı

Kamu tüzel kişisi tarafından doğrudan veya üstlenilen, kamu tüzel kişisinin görevlendirmesi sonucu bir özel kişi tarafından kamu yararı amacıyla icra edilen faaliyetler kamu hizmetidir (Yasin, 2018: 412). Özel kişilerin faaliyetlerinde kamu yararı olması durumunda bu faaliyetleri kamu tüzel kişisi üstlenir. Buna örnek olarak, bir özel kişiye ait otobüs ile şehir içinde ücretli taşımacılıkta kamu yararı olması durumunda bu taşımacılık hizmeti kamu hizmetine dönüştürülür (Gözler ve Kaplan, 2018: 478).

Kamu tüzel kişisinin sunduğu hizmetlerden kamu yararı amacı olmayan ve özel yarar içeren hizmetler, kamu hizmeti olarak nitelendirilmez. Kamu tüzel kişisinin gelir elde etme faaliyetleri kamu hizmeti kapsamına girmez. Kar amacı ile yürütülen sınai ve ticari faaliyetler de özel yarar elde etmeye yönelik olduğu için kamu hizmeti oluşturmaz. Buna örnek olarak, bir kamu tüzel kişisinin yürüttüğü bankacılık hizmeti kamu yararı için değil, kar elde etme amacına yönelik olduğu için kamu hizmeti olarak kabul edilmez. Ülkemizde karayoluyla şehirlerarası yolcu ve yük taşıma hizmeti kamu yararı amacına yöneliktir. Bu hizmeti özel firmalar üstlenmiş ve bir kamu tüzel kişisinin izni ve denetimi altında yürütmektedir. Ancak bu hizmet, bir kamu tüzel kişisi tarafından üstlenilmemiş ve bu konuda kanunla görev ve yetki verilen bir kamu tüzel kişi yoktur. Bu hizmeti, kamu tüzel kişisi üstlenmediği için özel kişiye de devredilemez. Özel kişinin aldığı izin ve yapılan denetim idari kolluk çerçevesinde olan yetkidir. Bu nedenle bu hizmet kamu hizmeti olarak nitelendirilmez (Gözler ve Kaplan, 2018: 479, 480). Çünkü kamu hizmeti şartlarının hepsini bir arada yerine getirmemektedir. Maddi unsur olarak kamu yararı mevcuttur. Ancak hizmet, kamu tüzel kişisince icra edilmesi veya denetiminde bir özel kişi tarafından yürütülmesi olarak ifade edilen organik unsuru sağlamamaktadır.

Ülkemizde özel hastaneler ve özel okullar ruhsatla, GSM şirketleri ise lisans veya sözleşme ile kamu tüzel kişisinin denetiminde faaliyet göstermektedir. Bu hizmetler, kamu tüzel kişisinden alınan yetkiyle ve onun denetimi altında yürütülmektedir. Kamu yararına yönelik hizmetlerdir. Böylece maddi ve organik unsurları sağladığı için bu hizmetler birer kamu hizmeti olma niteliğine sahip olmuştur.

Özel hukuk kişisi kendi inisiyatifiyle yürütmüş olduğu faaliyette kamu yararı olmasına karşın kamu hizmeti oluşturmaz. Buna örnek, bir kişinin her gün evinin önünü süpürmesi gösterildiğinde, bu faaliyette kamu yararı amacı mevcuttur. Bu faaliyet belediye tarafından üstlenilmiştir. Ancak bu kişi bu faaliyeti belediyeden alınan bir yetki olmadan, kendi inisiyatifiyle yapmaktadır. Bu nedenle bu faaliyet kamu hizmeti olarak nitelendirilmez (Gözler ve Kaplan, 2018: 481).

2.1.4. Kamu Harcamalarının Tanımı

Devlet ortak ihtiyaçların sunumu için mal ve hizmet satın almakta ve harcama yapmaktadır. Kamu harcamaları kısaca, kamusal mal ve hizmet sunumu için devlet tarafından yapılan harcamalardır (Susam, 2016: 167). 5018 sayılı Kanunda, ilgili olduğu kanunlara dayanarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, borçlanma giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu olarak satılması sonucu oluşan farklar, ekonomik ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar, diğer giderler olarak ifade edilmiştir (KMYKK, 2003: madde 3). Burada harcamalar tek tek sayılmış ve sonunda “diğer giderler” ifadesi eklenerek genellemeye gidilmiştir (Taytak, 2018: 10).

Dar anlamda kamu harcamaları, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin (il özel idaresi, belediye ve köyler) kamu hizmetlerinin bedeli olarak yaptıkları ödemelerdir. Geniş anlamda kamu harcamaları, tüm kamu kesimi birimlerinin yaptığı harcamaları kapsamaktadır. Devletin merkezi örgütü, yerel yönetimler, iktisadi devlet teşekkülleri ve sosyal güvenlik kurumu harcamaları, vergi indirimleri ve muafıklar, kamu kurumları tarafından yapılan yardım ve bağışlar bu kapsama girmektedir (Susam, 2016: 169).

2.1.5. Kamu İdaresi Kavramı

İdare, kuruluş ve görevleriyle merkezden ve yerinden yönetim şeklinde oluşmaktadır. Kamu tüzelkişiliği, kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulmaktadır (T.C. Anayasa, 1982: madde 123). Merkezi idare, başkent ve taşra teşkilatı şeklinde yapılanmıştır. Taşra teşkilatı kendi içinde illere, illerde kendi bünyesinde bölümlere ayrılmaktadır. Yerinden yönetim kuruluşları, bulunduğu coğrafi konumuna ve işin niteliğine göre yer ve hizmet şeklinde iki bölüme sınıflandırılır. Hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları; yükseköğretim kuruluşları ve üst kuruluşları, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, radyo ve televizyon kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları şeklinde Anayasada düzenlenmiştir. Mahalli idareler de yer yönünden yerinden yönetim kuruluşları olarak ifade edilir (Gözler ve Kaplan, 2018: 12).

İdare organı, yürütme organının bir parçasıdır. Yürütmenin içerisinde Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanların dışında yer alır. Buna ek olarak, il özel idaresi, belediye, köy, TRT, üniversite gibi devlet dışında örgütlenen kamu tüzel kişilerini de kapsamaktadır. Kısaca organik anlamda idare, devletin yürütme organının Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar hariç ve devlet dışında örgütlenen kamu tüzel kişileri, şeklinde ifade edilir (Gözler ve Kaplan, 2018: 15, 16; Günday, 2017: 4).

İdare fonksiyonel anlamda, sübjektif hukuki bir durum doğurur. Diğer bir ifadeyle, idari işlem bireysel ve somut bir işlemdir (Gözler ve Kaplan, 2018: 17). İdari fonksiyonun kapsamını,

yasama, yargı ve yürütmenin siyasi fonksiyonu hariç ve merkezi idare kapsamına dahil olmayan kamu tüzel kişilerinin fonksiyonu oluşturur (Günday, 2017: 14). Bu fonksiyonun konusu, kamu hizmetleridir. Kamu hizmeti, insanların ortak ihtiyaçlarını sağlamak üzere yürütülen faaliyetlerdir. Bu faaliyetler, kamu yararını gerçekleştirilmeye yöneliktir. Diğer bir ifadeyle, idari fonksiyonun asıl amacı kamu yararınıdır. İdare hizmetleri karşılığında bazen bedel almasına karşılık kar sağlama amacı ile hizmet vermemektedir. Yasama ve yargı faaliyetleri zaman zaman icra edilen fonksiyonlardır. İdari fonksiyon süreklilik göstermektedir. Savunma, güvenlik, sağlık gibi hizmetler sürekli olarak sunulmaktadır. İdare, kamu gücüne sahiptir. Bu nedenle idare, özel kişilerden üstün konumdadır. İdare fonksiyonlarını kamu gücü kullanarak gerçekleştirir. İdari fonksiyon kendiliğinden harekete geçer. Yargı hizmeti için dava açılması gerekir. Yasama için ise kanun teklifi verilmesi gerekir. İdari fonksiyon için bunlara gerek yoktur (Gözler ve Kaplan, 2018: 25). İdari fonksiyon, bireylerle doğrudan ilişkilidir. Herkes yaşamın her anında bu kendini gösterir. Her gün yola çıkıldığında kamu hizmetlerinden yararlanır. Buna örnek olarak yol ve ulaşım gösterilebilir ve bunlar birer idari fonksiyondur.

Şekil 2: Genel Yönetim



5018 sayılı KMYKK ile Genel Yönetim bünyesinde olan Merkezi Yönetim, Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumlarından oluşan kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolü düzenlenmiştir.

Merkezi yönetim, yürütme organizasyon yapısının içinde yer alan merkez ve taşra teşkilatı olarak hizmet vermektedir. Yasama organının direkt kontrolü altındadır. Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin harcamaları ve bu harcamaları finanse eden gelirler, genel yönetim bütçesinde gösterilerek gerçekleştirilmektedir. Bu idareler, iktisadi anlamda piyasaya bırakılması durumunda etkin ve adil olmayan veya piyasanın oluşmadığı mal ve hizmetleri üretirler (Susam, 2016: 152).

Genel bütçeli idareler tam veya yarı kamusal mal ve hizmet üretirler. Bu mal ve hizmet için gerçekleştirilen harcamalar devlet bütçesinden finanse edilir (Susam, 2016: 154). Bu idarelerin kendilerine ait bağımsız bütçeleri ve özellikle gelir bütçesi bulunmamaktadır. Merkezi yönetim bütçe kanunu ile harcamaları finanse edilmekte ve ödemeler yapılmakta ve gelirleri bir bütün olarak yer almaktadır.

Tablo 3: Genel Bütçede Yer Alan Kamu İdareleri

Türkiye Büyük Millet Meclisi	Çalışma, Sosyal Hizmetler ve Aile Bakanlığı	Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı
Cumhurbaşkanlığı	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu
Anayasa Mahkemesi	Kültür ve Turizm Bakanlığı	Devlet Personel Başkanlığı
Yargıtay	Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Türkiye İstatistik Kurumu
Danıştay	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu	Ekonomi Bakanlığı	Gelir İdaresi Başkanlığı
Sayıştay	Gençlik ve Spor Bakanlığı	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
Adalet Bakanlığı	Tarım ve Orman Bakanlığı	Meteoroloji Genel Müdürlüğü
Milli Savunma Bakanlığı	Ticaret Bakanlığı	Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
İçişleri Bakanlığı	Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği	Göç İdaresi Genel Müdürlüğü
Dışişleri Bakanlığı	Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı	Avrupa Birliği Başkanlığı
Hazine ve Maliye Bakanlığı	Jandarma Genel Komutanlığı	Devlet Arşivleri Başkanlığı
Milli Eğitim Bakanlığı	Sahil Güvenlik Komutanlığı	İletişim Başkanlığı
Sağlık Bakanlığı	Emniyet Genel Müdürlüğü	Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı
Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı	Diyanet İşleri Başkanlığı	Strateji ve Bütçe Başkanlığı

Kaynak: KMYKK, 2003: I Sayılı Cetvel

Özel bütçeli idareler, tam veya yarı kamusal mal ve hizmet üretirler. Bu üretim için yapılan harcamalar devlet bütçesinden ve sundukları mal ve hizmetlerin fiyatlandırılması sonucu elde edilen gelir ile finanse edilmektedir. Bu kurumların harcamalarının esas finansmanı kendi öz gelirleridir. Giderlerin öz gelirlerden fazla olması durumunda hazineden gelir desteği yapılmaktadır (Susam, 2016: 154).

Tablo 4: Özel Bütçeli İdareler

Yükseköğretim Kurulu	Kocaeli Üniversitesi	Bartın Üniversitesi
Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı	Mersin Üniversitesi	Bayburt Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Gümüşhane Üniversitesi
İstanbul Teknik Üniversitesi	Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi	Hakkari Üniversitesi
Ankara Üniversitesi	Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi	Iğdır Üniversitesi
Karadeniz Teknik Üniversitesi	Pamukkale Üniversitesi	Şırnak Üniversitesi
Ege Üniversitesi	Sakarya Üniversitesi	Munzur Üniversitesi
Atatürk Üniversitesi	Süleyman Demirel Üniversitesi	Yalova Üniversitesi
Orta Doğu Teknik Üniversitesi	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	Türk-Alman Üniversitesi
Hacettepe Üniversitesi	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Boğaziçi Üniversitesi	Galatasaray Üniversitesi	Bursa Teknik Üniversitesi
Dicle Üniversitesi	Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Çukurova Üniversitesi	Kastamonu Üniversitesi	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
Anadolu Üniversitesi	Düzce Üniversitesi	Necmettin Erbakan Üniversitesi
Sivas Cumhuriyet Üniversitesi	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Abdullah Gül Üniversitesi
İnönü Üniversitesi	Uşak Üniversitesi	Erzurum Teknik Üniversitesi
Fırat Üniversitesi	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Selçuk Üniversitesi	Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi	Sağlık Bilimleri Üniversitesi
Bursa Uludağ Üniversitesi	Aksaray Üniversitesi	Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi
Erciyes Üniversitesi	Giresun Üniversitesi	İskenderun Teknik Üniversitesi
Akdeniz Üniversitesi	Hitit Üniversitesi	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Dokuz Eylül Üniversitesi	Yozgat Bozok Üniversitesi	Türkiye Uluslararası İslam, Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
Gazi Üniversitesi	Adıyaman Üniversitesi	İzmir Bakırçay Üniversitesi
Marmara Üniversitesi	Ordu Üniversitesi	İzmir Demokrasi Üniversitesi
Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi	Amasya Üniversitesi	Yükseköğretim Kalite Kurulu
Trakya Üniversitesi	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	Ankara Müzik ve Güzel Sanatlar Üniversitesi
Yıldız Teknik Üniversitesi	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	Gaziantep Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi	Sinop Üniversitesi	Konya Teknik Üniversitesi
Gaziantep Üniversitesi	Siirt Üniversitesi	Kütahya Sağlık Bilimleri Üniversitesi

Tablo 4: (Devamı)

Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	Malatya Turgut Özal Üniversitesi
Aydın Adnan Menderes Üniversitesi	Karabük Üniversitesi	İstanbul Üniversitesi- Cerrahpaşa
Afyon Kocatepe Üniversitesi	Kilis 7 Aralık Üniversitesi	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Balıkesir Üniversitesi	Çankırı Karatekin Üniversitesi	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
Manisa Celal Bayar Üniversitesi	Artvin Çoruh Üniversitesi	Samsun Üniversitesi
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Sivas Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	Bitlis Eren Üniversitesi	Tarsus Üniversitesi
Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi	Kırklareli Üniversitesi	Trabzon Üniversitesi
Gebze Teknik Üniversitesi	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	Kayseri Üniversitesi
Harran Üniversitesi	Bingöl Üniversitesi	Kahramanmaraş İstiklal Üniversitesi
İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	Muş Alparslan Üniversitesi	Eskişehir Teknik Üniversitesi
Kafkas Üniversitesi	Mardin Artuklu Üniversitesi	Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	Batman Üniversitesi	Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniversitesi
Kırıkkale Üniversitesi	Ardahan Üniversitesi	Necmettin Erbakan Üniversitesi

Kaynak: KMYKK, 2003: II Sayılı Cetvel

Tablo 5: Özel Bütçeli Diğer İdareler

Savunma Sanayi Başkanlığı	Vakıflar Genel Müdürlüğü	Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı
Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu	Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü	Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı
Atatürk Araştırma Merkezi	Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü	Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
Atatürk Kültür Merkezi	Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü	Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
Türk Dil Kurumu	Türk Akreditasyon Genel Müdürlüğü	Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
Türk Tarih Kurumu	Türk Standartları Enstitüsü	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
Türkiye ve Orta- Doğu Amme İdaresi Enstitüsü	Türk Patent ve Marka Kurumu	Türkiye Su Enstitüsü
Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu	Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü	Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu

Tablo 5: (Devamı)

Türkiye Bilimler Akademisi	Türkiye Atom Enerjisi Kurumu	Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu
Türkiye Adalet Akademisi	Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı
Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu	Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı	Helal Akreditasyon Kurumu
Karayolları Genel Müdürlüğü	GAP Bölge Kalkınma İdaresi	Nadir Toprak Elementleri Araştırma Enstitüsü
Spor Genel Müdürlüğü	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü	Kamu Denetçiliği Kurumu	
Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü	Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu	
Orman Genel Müdürlüğü	Mesleki Yeterlilik Kurumu	

Kaynak: KMYKK, 2003: II Sayılı Cetvel

Tablo 6: Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

Radyo ve Televizyon Üst Kurulu	Kamu İhale Kurumu
Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu	Rekabet Kurumu
Sermaye Piyasası Kurulu	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	Kişisel Verileri Koruma Kurumu
Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu	Nükleer Düzenleme Kurumu

Kaynak: KMYKK, 2003: III Sayılı Cetvel

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, devlet tüzelkişiliği ve merkez teşkilatın dışında ayrı bir kamu tüzelkişiliğine sahiptirler. Bu kurumlar görevlerini bağımsızlık esaslarına uygun şekilde yerine getirirler. Bu nedenle görevleri doğrultusunda yapacakları düzenleyici ve bireysel işlemler merkezin vesayet denetimine tabi olmamaktadır. Söz konusu Kurumlar, toplumsal ve ekonomik hayatın temel hak ve özgürlükleriyle ilişkili alanlarda kamusal ve özek kesimin faaliyetlerini bazı kurallar koymak suretiyle düzenler ve bu kurallara uygunluğu denetler. Kurallara uyulmaması durumunda yaptırım uygularlar veya kanunlarda düzenlenen yaptırımların uygulanması için adli makamlara bildirirler (Günday, 2017: 572, 574).

Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının ortak ihtiyaçlarını gidermek üzere kanunla kurulan kamu tüzel kişileridir. Bu tüzel kişiliklerin karar mercileri, seçim ehliyetine sahip kişiler tarafından seçilerek oluşturulur. Bu seçimler beş yılda bir yapılır (T.C. Anayasası, 1982: madde 127). Coğrafi konumuna göre buldukları sınırlar içinde hizmet gösterirler (Susam, 2016: 155). Belediye, belde sakinlerinin ortak ihtiyaçlarını gidermesi için kurulan ve karar merci seçim

ehliyetine sahip kişiler tarafından seçilen, mali ve idari özerkliği bulunan kamu tüzel kişiliğidir. Belediye başkanı, belediye meclisi ve belediye encümeni belediye organlarını oluşturmaktadır. Belediye, 5000’i aşkın nüfusa sahip yerleşim yerlerinde kurulur (Belediye Kanunu, 2005: madde 3, madde 4).

5018 sayılı Kanun’un “IV sayılı cetvelde” Sosyal Güvenlik Kurumları düzenlenmiştir. Bunlar; “Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü” şeklinde ifade edilmektedir. Söz konusu kurumlar kamu yararı amacı ile faaliyet göstermektedir. Bu kurumların finansmanı, üyelerinden elde ettiği prim ve aidat gelirleridir. Sosyal Güvenlik Kurumu, emeklilik ve sağlık sigortası sisteminin yürütülmesi işlevine sahiptir (Susam, 2016: 158).

2.1.6. Kamu Görevlisi Kavramı

Kamu görevlisi basit bir ifadeyle, kamuda çalışan bütün personelleri kapsamaktadır. Kamu idarelerinde mesleki bir sıfat ile ücretli çalışan ve kamu hukuku hükümleri uygulanan personelleri kapsamaktadır (Gözler ve Kaplan, 2018: 559). Dar anlamda kamu görevlileri; devletin siyasi organlarda hizmet veren görevliler, özel hukuk kurallarına tabi olanlar dışında çalışanları kapsar (Günday, 2017: 580). Cumhurbaşkanı, milletvekilleri, bakanlar, belediye başkanları, belediye meclis üyeleri, il genel meclisi üyeleri, muhtarlar, köy ihtiyar meclis üyeleri dar kapsamda kamu görevlisi niteliğine girmezler. Görevlerini meslek unvanı ile yapmazlar, seçilmiş veya ilgililer tarafından ataması yapılmış kişiler yürütürler. Dar kapsamda kamu görevlilerini; memurlar ve sözleşmeli personellerden idari hizmet sözleşmesi ile çalışan personeller oluşturmaktadır (Gözler ve Kaplan, 2018: 560).

Anayasada kamu hizmeti görevlileri; kamu tüzel kişilerinin sorumluluğundaki kamu hizmetlerini yerine getiren memurlar ve diğer kamu görevlileri, şeklinde ifade edilmektedir (T.C. Anayasası, 1982; madde 128). Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde işçilerde çalışmaktadır. İşçi sıfatı ile çalıştırılan kişilere bu kanun hükmü uygulanmaz. Memurlar, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinince gerçekleştirilen kamu hizmetlerinde sürekli görev yapan kişiler şeklinde ifade edilir. Sözleşmeli personel ise, kamu idareleri tarafından gerçekleştirilecek projelerin hazırlanması ve yürütülmesi için mesleki bilgi ve ihtiyaç duyulan, süreklilik göstermeyen işlerde sözleşmeye bağlı olarak çalışan ve işçi sıfatı taşımayan kişilerdir (Devlet Memurları Kanunu, 1965; madde 4). Türk Ceza Kanunu’nda kamusal faaliyetin gerçekleştirilmesi için seçilme, atama veya başka bir yolla sürekli, geçici veya süreli olarak hizmet veren kişi kamu görevlisi olarak ifade edilmiştir (Türk Ceza Kanunu, 2004: madde 6). Bu tanıma göre, kamu görevlisinin belirlenmesinde gerçekleştirilen faaliyetin kamusal faaliyet olması esastır. 5018 sayılı Kanun’da yer alan kamu görevlisi ifadesi Türk Ceza Kanunu’nda yapılan tanım doğrultusunda değerlendirmek gerekir. 657 sayılı Kanun’da ifade edilen memur kapsamında olmamasına karşın 5018 sayılı Kanun’un 31’inci maddesinde; mali sorumluluk yüklenen yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzer

nitelikte görev yapanların harcama yetkisinden kaynaklı sorumluluğunun olması Türk Ceza Kanun'unda yer alan tanıma işaret etmektedir (Taytak, 2018: 29).

Kamu görevlisi, kamu tüzel kişilerinde istihdam edilen, kamu hukuku kurallarına tabi görevlilerdir. Bu durumda birinci şart, bir kamu tüzel kişiye bağlı olmaktır. Diğer bir ifadeyle, kamu tüzel kişisine bağlı olmadan kamu yararı amacı ile çalışan kişiler ve işin niteliği kamu hizmeti olsa dahi, bu kişiler kamu görevlisi olarak kabul edilmezler. İkinci şart, kişinin kamu tarafından istihdam edilmesidir. İdare tarafından çalıştırılmayan ancak idare ile dıştan işbirliği yapan kişiler kamu görevlisi sayılmazlar. Örneğin sözleşme sonucu idareye mal ve hizmet sunan kişiler, bayındırlık işi müteahhitleri, bilirkişiler, noterler kamu görevlisi olarak ifade edilmez. Kamu tüzel kişilerince istihdam edilen kişilerden kamu hukuku bağı ile bağlı olanlar kamu görevlisidir. Kamu hukuku bağı, atama işlemiyle veya idari sözleşme ile kurulmaktadır. Kamu görevlisi niteliğine sahip olmak için söz konusu bu şartların hepsinin birlikte gerçekleşmesi gerekir. (Gözler ve Kaplan, 2018: 560, 561).

2.1.7. Kamu Zararının Tanımı ve Kapsamı

Zarar, Arapça ezrar kökünden gelmekte olup, bir menfaatin kaybolması ve bozulması anlamını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir şeyin, bir olayın neden olduğu çıkar kaybı veya olumsuz sonuçtur. Zarar, özel veya tüzel kişinin maddi veya manevi varlığında meydana gelen azalma veya muhtemel artışın olmaması durumu olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, memurun yan ödemesinin gerçekleştirme görevlisi tarafından hatalı hesaplanması nedeniyle eksik ödeme yapılan memurun mal varlığında bir başka kişi olan gerçekleştirme görevlisinin eylemi nedeniyle muhtemel artış olmamıştır (Turguter, 2012: 31).

Kamu zararı, “kamu görevlilerinin kasıt, kusur ve ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, eylem ve işlemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır” şeklinde ifade edilmektedir (KMYKK, 2003: madde 71). Tanımda yer alan şartların bir arada gerçekleşmesi gerekir. Kamunun kaynağında artışa mani veya azalmaya sebebiyet verilmesi için kamu görevlisinin olması, mevzuatta yer almayan karar, işlem ve eylemin bulunması, bu işlem, karar veya eylemin kamu görevlisinin kasıt, kusur ve ihmalleri sonucunda oluşması, fiil ve zarar arasında nedensellik bağının bulunması ve istisna kapsamına girmemesi gerekir. Kamu zararı için sayılan şartların birlikte gerçekleşmediği durumda bir zarardan söz etmek mümkün ise de kamu zararı oluşmaz (Orulluoğlu, 2015: 3). Söz konusu kamu zararı, merkezi yönetim bünyesindeki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden meydana gelen genel yönetim dahilindeki kamu idareleri için geçerlidir (KMYKK, 2003. Madde 2). Diğer bir ifadeyle, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar dışında genel yönetim bünyesindeki kamu idareleri kamu zararı kapsamındadır (Orulluoğlu, 2015: 3). 5018 sayılı Kanun dahilindeki kamu idareleri dışındaki kurum ve kuruluşların kaynağında oluşan eksilme veya artışa engel olunması

kamu zararı olarak ifade edilmez, kurum ve kuruluşların genel anlamdaki zararı olarak ifade edilir (Turguter, 2012: 33).

Düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar KMYKK kapsamındadır. Ancak, bu kuruluşlar kanunun her maddesine tabi değildir. Örneğin, kanunun 71'inci maddesine tabi olmayanlar bu madde hükümlerine göre çıkartılmış bulunan "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" hükümleri uygulanmaz. Söz konusu kuruluş ve idarelere kendi mevzuatlarındaki kurallar uygulanır, kendi mevzuatında olmaması durumunda genel kurallar ve borçlar kanunu uygulanır (Turguter, 2012: 34). Diğer bir ifadeyle, bu kurumlarda kamu zararı kendi özel düzenlemelerine göre tespit, tahsil ve takip edilmektedir (Taytak, 2018: 20).

Kamu zararı uygulamasından istisna tutulan bazı kamu idareleri mevcuttur. Bunlar; "Genel Bütçeli Kurumların, İl Özel İdarelerinin ve Belediyelerin kurdukları birlikler ve bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar, kanunlarla kurulan fonlar, kefalet sandıkları ve Spor Genel Müdürlüğü" olarak ifade edilmiştir. Söz konusu kamu idarelerinde çalışan memurlar hakkında 657 sayılı Kanun hükümleri uygulanır (Devlet Memurları Kanunu, 1965: madde 1). Bu idarelerde görevli memurların kullandıkları taşınır ve taşınmazların korunması ve hizmete hazır şekilde olması için alınması gereken tedbirlerin alınmaması sonucu devlete verilen zararlarla, kamu hukuku kapsamında yer alan görevlerin yerine getirilmesi sonucu kişilere verilen zararlara "Devlete ve Kişilere Memurlara Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik" hükümleri uygulanır (Kamu Zararı Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2006: madde 2). Örneğin memura zimmetli verilen çalışma masası, bilgisayar gibi bir taşınırın zarar görmesi durumunda "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" uygulanmaz, 657 sayılı Kanun 13'üncü maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmelik hükümleri uygulanır. Taşınır mallardan idarenin depo ve ambarlarında bulunan ve kullanılmayan ve muhafaza edilenler hakkında 657 sayılı Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelik hükümleri uygulanmaz, "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri geçerlidir (Orulluoğlu, 2015: 8).

Taşınmazlar, ortak kullanıma dahil olup korunması ve hizmete her zaman hazır halde olması idarenin yöneticilerinin sorumluluğundadır. Taşınmazların mali sorumluluğuna ilişkin işlemlerde "Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik" kuralları uygulanmaktadır (Orulluoğlu, 2015: 9).

Kamu zararı oluşabilmesi için öncelikli olarak kamu kaynağının mevcut olması gerekir. Bu kamu kaynakları; borçlanılarak sağlanan gelirler, kamunun sahip olduğu taşınmaz ve taşınırlar, alacaklar, hesaplarda yer alan paralar, haklar ve her çeşit değerdir (KMYKK, 2003: madde 3). Bu

kamu kaynaklarının herhangi birisinde azalmaya sebep olunması veya artışına engel olunması durumunda kamu zararı oluşmaktadır. Örneğin, taşınırın iyi kullanılmaması sonucunda haklı bir neden olmadan kırılıp bozulması sonucu kayıtlardan çıkartılması, alacakları takip edilmemesi, hakların iyi kullanılmaması sonucunda eksik gelir elde edilmesi durumlarında kamu zararı oluşur (Turguter, 2012: 36). Tüm bu fiiller kamu görevlisi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda kamu zararı meydana gelmektedir.

2.1.8. Kamu Zararının Bileşenleri

KMYKK kamu görevlileri bakımından kusurlu sorumluluk ilkesini benimsemiştir. İdare vermiş olduğu zarar kadar miktarı ödemesi gerekir (Gözler, 2018: 682). KMYKK göre kamu zararı söz konusu olması için, kusurlu kamu görevlisi, mevzuata uygun olmayan karar, işlem veya eylem, kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmali ve bunlar arasında illiyet bağının olması gerekir.

2.1.8.1. Kamu Zararı-Kamu Görevlisi İlişkisi

Kamu zararının faili kamu görevlisi olup, bu kamu görevlisinin kim olduğu önemlidir. Bu noktada “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik” hangi kamu görevlilerinin kamu zararından sorumlu olacağını belirtmiştir. Yönetmelik de “düzenleyici ve denetleyici kurumlar dahil olmamak üzere genel yönetim dahilindeki kamu idarelerinde meydana gelen kamu zararları sonucu ortaya çıkan alacakları içerir”, şeklinde ifade edilmektedir (Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2006: madde 2). Bu durumda kamu zararından genel yönetim dahilinde bulunan kamu idarelerinde görevli olan kamu görevlileri sorumludur. Genel yönetim dahilinde bulunan kamu idareleri; Merkezi Yönetim bünyesindeki kamu idareleri, Sosyal Güvenlik Kuruluşları ve Mahalli İdarelerdir.

Merkezi yönetim bünyesinde yer alan kamu idareleri (KMYKK, 2003: madde 3);

- Genel bütçeli kamu idareleri, KMYKK eki (I) sayılı cetveldeki kamu idareleridir.
- Özel bütçeli kamu idareleri, KMYKK eki (II) sayılı cetveldeki kamu idareleridir.
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, KMYKK eki (III) sayılı cetveldeki kurumlardır.

Sosyal güvenlik kurumları, KMYKK eki (IV) sayılı cetveldeki kurumlardan oluşmaktadır. Mahalli idareler; “belediye ve İl özel idaresi ve bunların bağlı veya bunların kurdukları, üye oldukları birlik ve idareler”, olarak ifade edilmiştir (KMYKK, 2003: madde 3). Köyler KMYKK kapsamında yer almamaktadır.

Kamu görevlilerince yapılan eylem, işlem veya karar neticesinde kamu kaynağında artış olmasına mani veya azalmaya sebep verilmesi durumunda kamu zararı oluşmaktadır. Örneğin bütçe gelirlerinin haklı bir neden olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsilinin hiç yapılmaması veya zamanında yapılmaması sonucu kamu kaynağında artışa engel olunmaktadır. Bir başka örnek, mevzuata aykırı bir ödeme yapılarak bütçe ile tahsis edilen ödeneğin eksilmesine neden olur (Turguter, 2012: 66). Yersiz ödeme, yasalarla veya idari işlemlerle öngörülme ve buna karşılık ödeme yapılması durumunda oluşur. Diğer bir ifadeyle, yasal bir dayanaktan yoksun veya yasaya dayanmayan bir idari işleme göre yapılan bir ödemedir. Bu nedenle yersiz ödeme tutarının tamamının mali sorumluluk çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Fazla ödeme ise, yasal bir düzenleme veya idari işlem mevcuttur. Ancak ödemeye esas hükmün yanlış yorumlanmasından veya ödeme tutarının matematiksel işlemlerinin yanlış yapılmasından dolayı yapılan hesap hatasıdır (Orulluoğlu, 2015: 12). Kamu görevlisi fazla bir ödeme veya yersiz bir ödeme yapmış ise, bu ödemede haklı bir neden olmaksızın kamu kaynağında azalmaya neden olduğu için bu bir kamu zararıdır (Turguter, 2012: 37).

2.1.8.2. Mevzuata Aykırı Karar, Eylem ve İşlemler

Kamu zararı, kamu görevlisinin davranışı sonucu sorumluluğuna gidilmesine neden olmaktadır (Akyılmaz, 2011: 63). Kamu zararı kamu görevlisinin mevzuata uygun olmayan eylem, işlem ve kararlarından herhangi birinin olması halinde meydana gelmektedir. Kamu görevlisinin aldığı karar, yerine getirdiği işlem ve eylem yürürlükte olan düzenlemelere aykırı olması veya alması gereken bir kararı almaması, yapması gereken işlem ve eylemi yapmaması durumunda kamu zararına sebebiyet vermektedir (Yereli ve Bülbül, 2013: 5).

Mal alımı için kurulan bir komisyonun mal alım şartnamesine aykırı mal kabul etmesine ilişkin komisyon kararı mevzuata aykırı karardır. Bir muhasebe yetkilisi görevi gereği yapması gereken ödeme emri belgesi ve ekindeki belgelerde maddi hata bulunup bulunmadığını kontrolünün yapmadan fazla ödeme yapması mevzuata aykırı işlem sonucu kamu zararına sebebiyet vermektedir. Bir Başka durumda, Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisi idareye satın alınan bir malı Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine göre sayarak, tartarak teslim alması gerekirken saymadan ve tartmadan faturasına nazaran eksik mal teslim alması mevzuata aykırı eylem sonucu kamu zararına neden olmaktadır (Turguter, 2012: 65).

2.1.8.3. Kamu Görevlisinin Kasıt, Kusur ve İhmali

Kasıt, kusur ve ihmal bazı kanunlarda ifade edilmiştir. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda yer almaktadır. Ceza Kanununda, kasıt, kusur ve ihmalin karşılığında kanunda düzenlenen cezai yaptırımlar uygulanırken, Borçlar Kanununda zarar maddi

olarak karşılanmaktadır. 5018 sayılı Kanunda yer alan kasıt, kusur ve ihmal Türk Borçlar Kanundaki kasıt, kusur ve ihmal anlamındadır (Turguter, 2012: 62).

Kasti zarar, “memurların idare veya kişilere bile bile isteyerek zarar verme halidir” şeklinde tanımlanmıştır. Tedbirsizlik neticesinde zarar, “memurların gerekli önlemlerin zamanında almamaları veya eksik olarak almaları sonucunda idarenin veya kişilerin zarara uğraması hali” olarak ifade edilmiştir. İhmal sonucu zarar, “memurların sorumlu oldukları işlere gerekli özeni göstermemeleri veya işleri savsaklamaları nedeniyle idare veya kişilerin zarara uğraması halidir” şeklinde tanımlanmaktadır (Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik, 1983: madde 3). Bu tanımlamalardan yola çıkarak; kasıt, kamu görevlilerinin isteyerek ve bilerek kamu zararına sebebiyet vermesidir. İhmal, kamu görevlisinin mevzuata uygun olmayan sonucu istememesine karşın, gerekli tedbirleri almamak, dikkat ve özen göstermemesi nedeniyle haksız sonucun ortaya çıkmasına ve bunun neticesinde kamu zararına neden olmaktadır (Orulluoğlu, 2015: 72). Kusur, kamu görevlisinin hukuk düzeninin kınadığı, yanlış davranışta bulunması sonucu kamu zararına sebebiyet vermesidir. Kamu zararında sorumluluğun belirlenmesinde kasıt, kusur ve ihmal kavramlarının neyi ifade ettiğinin tespiti önemlidir. Bunların içerisinde kusur, sorumluluğun temel ögesi olarak yer almaktadır (Taytak, 2018: 35).

Kamu zararı suç unsuru oluşturan fiiller neticesinde meydana gelmesi durumunda bu fiiller ile ilgili Türk Ceza Kanunu ve diğer kanun maddeleri geçerlidir. 5018 sayılı Kanunda suç unsuru fiiller belirtilmiştir. Bunlar; mevcut olmayan para, mal ve değerleri alınmış, edilmemiş hizmetleri edinilmiş, gerçekleştirilmeyen veya bitmeyen işler gerçekleştirilmiş şekilde belgeler düzenleyerek kaynaklarda artış olmasına mani ve azalmaya sebebiyet veren ve düzenleyen, imzalayan, onaylayanlar, olarak ifade edilmiştir. Bunları yapanlara ödenek, zam ve tazminat dahil olmak üzere bir aylık net ödemenin en fazla iki katı miktarında para cezası verilmektedir (KMYKK, 2003: madde 71).

2.1.8.4. İlliyet Bağı

İlliyet bağı, hukuki sonuç ve sonucu ortaya çıkaran olgular arasındaki ilişkidir. Diğer bir ifadeyle, meydana gelen zarar ile fiil arasındaki bağıdır (Tosun, 2016: 159). Kamu zararı oluşması için mevzuata uygun olmayan eylem, işlem ve karar ile kamu zararında sebep-sonuç ilişkisi olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, kamu zararına kimin eylemi, işlemi ve kararı sebebiyet verdi ise sonucunda o kişi sorumlu olmaktadır. Örneğin inşaatı sonlanmış kamu idaresi binasının muayene ve kabul komisyonunda elektrik, inşaat ve makine mühendisi görev almaktadır. İnşaatın kabulünden sonra kaloriferin çalışmaması veya sözleşmede belirtilen şekilde kalorifer tesisatı yapılmaması durumunda oluşacak kamu zararından tek başına makine mühendisi sorumludur. Makine mühendisi tarafından inşaatın uygun olduğuna dair atılan imza ile kamu zararı arasında

illiyet bağı kurulmaktadır (Turguter, 2012: 65). Sorumlular, mevzuata uygun olmayan eylem, işlem ve kararları ile illiyet bağı kurularak düzenlenen ilamda belirtilen kamu zararı miktarından tek başlarına veya birlikte tazmin edilir, şeklinde ifade edilmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 7).

2.1.9. Kamu Zararı Oluşabilecek Kamu Kaynakları

Kamu kaynağı; borçlanma yoluyla sağlanan gelirler dahil olmak üzere kamunun sahip olduğu gelirler, hesaplarında mevcut olan para, alacak ve haklar, taşınır ve taşınmazlar ve her türlü değerlerdir (Orulluoğlu, 2015: 6). Kamu idarelerinin bütçeleri ayrı ayrı yapılmakta ve her kamu idaresi kendi bütçesinin sahibi olduğu için kamu kaynağını her bir kamu idaresi bakımından ayrı ayrı kabul etmek gerekir (Turguter, 2012: 66).

Genel bütçeli kamu idarelerinin tek bir gelir bütçesi olduğu için bir idarenin geliri haklı bir neden olmadan başka bir idareye gelir olarak kaydedilmesi durumunda idare açısından kamu zararından söz edilemez. Söz konusu gelir genel bütçeli idarelerin tek olan gelir bütçesi bünyesinde kalmaktadır. Merkezi Yönetim Bütçe kanunlarında genel bütçeli kamu idareleri kapsamında bütçe kanununda her bir idarenin gider bütçeleri ayrı ayrı yer alırken, gelir bütçeleri tek bir gelir bütçesi içinde yer alır. Buna karşın Merkezi Yönetim Bütçe kanunlarında özel bütçeli kuruluşların her birinin gider bütçeleri gibi gelir bütçeleri de ayrı ayrı yer alır. Özel bütçeli bir idarenin geliri haklı bir neden olmaksızın başka bir özel veya genel bütçeli bir kamu idaresi bütçesine aktarılması durumunda geliri aktarılan özel bütçeli kamu idaresi açısından kamu zararı söz konusudur (Turguter, 2012: 67). Kamu kaynağını oluşturan varlık ve değerlerin işletilmesinden elde edilen gelirleri le kamu kaynağında artış sağlayan kamu geliri ve özel gelirlerde oluşan eksilme ve kamu kaynağında azalışa neden olan kamu giderlerindeki bir artış kamu zararına neden olmaktadır (Orulluoğlu, 2015: 6).

2.2. Kamu Zararının Sorumluları

Kamu zararı, kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmali sonucu ortaya çıkan karar, işlem veya eylemden kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kamu zararının sorumluları kamu görevlileridir. Bu kamu görevlilerinin kapsamının belirleyicisi sorumluluk unsurudur. 5018 sayılı Kanunun madde 71’de yer alan kamu zararı tanımı doğrultusunda kamu zararının sorumluları belirlenmektedir.

2.2.1. Sorumluluk Kavramı

Sorumluluk, “kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi” şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu Sözlükleri,

<http://sozluk.gov.tr/>). Kamu görevlilerin sorumluluğu kanunlarla düzenlenmiştir. Kamu kaynağının sağlanması ve kullanılmasında yetkili ve görevliler, bu kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun şekilde sağlanmasından, kullanılmasından, muhasebe kayıtlarına eklenmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için ilgili özenin gösterilmesinden sorumludur (KMYKK, 2003: madde 8). Bu şekilde kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğu ifade edilmiştir. Ayrıca Sorumlular, denetçilerin talep edecekleri kayıt ve belgeyi vermekle, işlem, faaliyet ve malların fiziki ve fiili durumunu göstermekle yükümlüdürler (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 7, madde 9). Böylece kamu görevlilerinin denetçilere karşı olan sorumluluğu hüküm altına alınmıştır. Sayıştay kanunun birçok maddesinde sorumluluk ve sorumluluk halleri yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun'da kusurlu sorumluluk ilkesi benimsemiştir (Yereli ve Bülbül, 2013: 1). Kusurlu sorumluluk, hukuka aykırı bir işlem, karar ve eylem sonucunda oluşan zararın tazmin edilmesidir. Kamu zararına ilişkin kamu görevlilerinin işlem, karar ve eylemiyle kamu zararı kaynağı arasında illiyet bağı kurulması halinde kamu görevlisinin mali sorumluluğu bulunmaktadır. İlliyet bağı, kamu görevlisinin kast, kusur ve ihmali sonucu oluşması halinde kurulmaktadır. Bu durumda kamu görevlisi oluşan kamu zararını ödemektedir.

2.2.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanununda Yer Alan Sorumlular

Kamu zararından sorumluluğu bulunan kamu görevlileri 5018 sayılı Kanunda sayılmıştır. Bunlar; Bakanlar, Üst Yöneticiler, Harcama Yetkilileri, Gerçekleştirme Görevlileri ve Muhasebe Yetkilisidir.

2.2.2.1 Bakanlar

Bakanların görevleri; Cumhurbaşkanınca belirtilen politikaların uygulanması, bağlı kurumların stratejik plan ve bütçelerinin kalkınma plan ve programlara göre düzenlenmesi ve yerine getirilmesinden, diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamak olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu sorumluluğun, Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, yüksek teknoloji enstitüleri ve üniversitelerin Milli Eğitim Bakanına, mahalli idarelerin İçişleri Bakanına ait olduğu belirtilmiştir. Bakanlar, Cumhurbaşkanına karşı hukuki ve mali konularda sorumludur (KMYKK, 2003: madde 10). Bu sorumluluğun siyasi sorumluluk olduğunu belirtmek gerekir (Arcagök vd., 2015: 51). Sayıştay hesap yargılamasında bakanın sorumluluğuna gidilecek husus olduğunda ilgili mercilere bu durumun bildirilmesi mümkündür (T.C. Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007, 2007/5189).

Bakanlar; idarelerinin hedefleri, amaçları, yükümlülükleri, performans programları ve varlıkları hakkında bilgileri mali yılın ilk ayında yayınlamaktadır (KMYKK, 2003: madde 10). Bu şekilde saydamlık sağlanmakta ve hesap verme yükümlülüğü de yerine getirilmektedir.

2.2.2.2. Üst Yöneticiler

Üst Yönetici; Bakanlıklarda ve kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanıdır. Cumhurbaşkanı bakanlıklarda üst yöneticiyi belirlemektedir (KMYKK, 2003: madde 11). Üst yöneticiler, birçok görev ve sorumluluğu gerçekleştirmek üzere yetkilendirilmiştir. Bu nedenle üst yöneticiler, kamu mali yönetim sisteminde uygulamaların yönetsel olarak temel sahibi ve yönlendiricisi konumundadır (Arcagök vd., 2015: 53). Örneğin üst yönetici; üniversitelerde rektör, mahalli idare birliklerinde birlik başkanı, İSKİ ve İETT gibi kurumlarda genel müdür, düzenleyici ve denetleyici kurumlarda kurum veya kurul başkanıdır.

Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer görevlilerin bilgilendirilmeleri sonucu işlem ve faaliyetlerin durumundan haberdar olurlar. Üst yöneticilerin özel kanun hükümlerine göre Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları olabilmekte ve bir olayda sorumluluklarına gidilerek hükmedilebilir. Bu durum, Sayıştay hesap yargılamasında verilecek kararlarla ilişkilidir. Bu nedenle genelleme yapılarak üst yöneticilerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden sorumlulukları belirtilememektedir (T.C. Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007, 2007/5189).

2.2.2.3. Harcama Yetkilileri

Harcama yetkililerinin harcama talimatı vermesi ile bütçeden harcama yapılabilir. Bu talimat; hizmet gerekçesini, yapılacak işin konusunu, kullanılacak ödeneği, süresini, gerçekleştirme usulü ve gerçekleştirmeyle görevlendirilenlerin bilgilerini içermektedir (Arslan, 2004: 16). Harcama yetkililerin sorumluluğu mali sorumluluktur. Kamu zararının oluşmasında birincil derecede etkiye sahiptir (Turguter, 2012: 41).

Harcama yetkilileri, taşınırların ekonomik, etkili, verimli ve hukuka uygun şekilde sağlanmasından, kontrolünden, kullanımından ve kayıtların saydam ve erişilebilir olmasından sorumludur, şeklinde ifade edilmiştir. Taşınırlarla ilgili işlem ve kayıtların mevzuata uygun şekilde olup olmadığını incelemeye veya incelettirmeye; kasıt, kusur ve ihmali nedeniyle bozulan, kırılan veya kaybolan taşınırlara ait zarar miktarının ilgililerden ödenmesini talep edebilmekte veya gerekli işlemleri yaptırma yetkisine sahiptir (Taşınır Mal Yönetmeliği, 2007: madde 5).

Harcama yetkilisi, "bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama biriminin en üst yöneticisi" konumundaki görevlidir (Arslan, 2004: 21). Kamu İdarelerinde harcama birimi, kullanılabilir geliri elinde bulduran ve bu geliri kullanma yetkisine sahip birim olarak ifade edilir (KMYKK, 2003: madde 3). Harcama birimi kamu idarelerine göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle harcama yetkilisinin unvanı da değişmektedir.

Tablo 7: Genel Bütçedeki Kamu İdarelerinin Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Bakanlık	Genel Müdürlük Kurul Başkanlığı Başkanlık Daire Başkanlığı Müşavirlik Merkez Özel Kalem Müdürlüğü	Genel Müdür Kurul Başkanı Başkan Daire Başkanı Müşavir Başkan Özel Kalem Müdürü
Genel Müdürlük	Kurul Başkanlığı Daire Başkanlığı Başkanlık Müdürlük Savunma Sekreterliği Savunma Uzmanlığı Sivil Savunma Uzmanlığı Müşavirlik Birim	Kurul Başkanı Daire Başkanı Başkan Müdür Savunma Sekreteri Savunma Uzmanı Sivil Savunma Uzmanı Müşavir Birim Amiri
Başkanlık	Kurul Başkanlığı Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Savunma Sekreterliği Müşavirlik	Kurul Başkanı Daire Başkanı Savunma Uzmanı Savunma Sekreteri Müşavir
Genel Sekreterlik	Daire Başkanlığı	Daire Başkanı
Yüksek Mahkemeler ve Sayıştay	Genel Sekreterlik Özel Kalem Müdürlüğü	Genel Sekreter Özel Kalem Müdürü
Kurul	Genel Sekreterlik Denetim ve İnceleme Grupları	Genel Sekreter Genel Sekreter
Kurum	Müstakil Daire Başkanlığı Müşavirlik Savunma Uzmanlığı	Daire Başkanı Müşavir Savunma Uzmanı

Kaynak: Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, 2005

TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, Milli Güvenlik Kurulu Sekreterliği, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Jandarma Komutanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilatında harcama yetkililerinin unvanını söz konusu idarelerin en üst yöneticisi belirler. Harcama yetkilisinin unvanına ilişkin bilgiyi yazılı şekilde mali hizmetler birimi ve muhasebe yetkilisine iletir (Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, 2005).

Tablo 8: Özel Bütçedeki Kamu İdarelerinin Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversite ve Yüksek Teknolojileri Enstitüsü	Genel Sekreterlik Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Fakülte Yüksekokul Enstitü Meslek Yüksekokulu Hastane Merkez Bölüm Savunma Uzmanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Dekan Müdür Müdür Müdür Başhekim Müdür Başkan Savunma Uzmanı
Genel Müdürlük	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Müdürlük Hukuk Müşavirliği Savunma Uzmanlığı Sivil Savunma Uzmanlığı Şube Müdürlüğü	Kurul Başkanı Daire Başkanı Müdür Hukuk Müşaviri Savunma Uzmanı Sivil Savunma Uzmanı Şube Müdürü
Merkez	Genel Sekreterlik Başkanlık Müdürlük Hukuk Müşavirliği	Genel Sekreterlik Başkan Müdür Hukuk Müşaviri
Başkanlık	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Özel Kalem Müdürlüğü Müdürlük Genel Koordinatörlük Grup Başkanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Özel Kalem Müdürü Müdür Genel Koordinatör Grup Başkanlığı
Kurum	Kurul Başkanlığı Genel Sekreterlik Daire Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Sivil Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Müdürlük Enstitü Merkez Başkanlık	Kurul Başkanı Genel Sekreter Daire Başkanı Daire Başkanı Sivil Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Müdür Başkan Başkan
Kurul	Üniversitelerarası Kurul	Üniversitelerarası Kurul Başkanı
Enstitü	Genel Sekreterlik Daire Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Uzmanlığı Sivil Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Müdürlük Koordinatörlük	Genel Sekreter Daire Başkanı Daire Başkanı Özel Kalem Müdürü Savunma Uzmanı Sivil Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Koordinatör

Kaynak: Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, 2005.

“Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı ile Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu” merkez teşkilatı harcama yetkilileri söz konusu idarelerin üst yönetici tarafından belirlenmektedir. Harcama yetkililerinin unvanı yazılı şekilde mali hizmetler birimi ve muhasebe yetkilisine bildirilmektedir (Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, 2005).

Tablo 9: Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Kurum	Kurul Başkanlığı Genel Müdürlük Müstakil Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Savunma Uzmanlığı Uzmanlık	Kurul Başkanı Genel Müdür Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Savunma Uzmanı Uzman
Genel Müdürlük	Kurul Başkanlığı Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Sivil Savunma Birimi	Kurul Başkanı Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Sivil Savunma Uzmanı

Kaynak: Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, 2005.

Mahalli idarelerde harcama yetkilileri kendi özel kanununda ifade edilmektedir. İl Özel İdarelerinde harcama yetkilisi, kullanılabilir geliri kullanma yetkisi verilen harcama biriminin en üst yöneticisidir. Bu yetkiyi ilçelerde kaymakam kullanmaktadır (İl Özel İdaresi Kanunu, 2005: madde 46). Belediyelerde harcama yetkilisi, kullanılabilir geliri kullanma yetkisine sahip “her bir harcama biriminin en üst yöneticisi”, şeklinde ifade edilir (Belediye Kanunu, 2005: madde 63). Mahalli idare birliklerinde harcama yetkilisi, birlik başkanı olarak belirtilmiştir (Mahalli İdare Birlikleri Kanunu, 2005: madde 14).

Harcama yetkilileri, bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmeliklere harcama talimatının aykırı olmamasından, ödemelerin ekonomik, etkili ve verimli kullanımından sorumludur (Arslan, 2004: 22). Bu sorumluluğa sahip Harcama yetkilileri belirli sınırlar dahilinde yetkisini idarede yer alan bir başka görevliye devredebilmektedir. Merkez teşkilatı, Belediye, il özel idareleri ve bağlı bulunan idarelerin harcama yetkilileri sahip olduğu harcama yetkisini yardımcılara, yardımcısı bulunmayan hiyerarşik sıralamaya göre alt kademede yer alan yöneticilere devredebilir. Buna karşılık merkez dışı birimler olan bölge müdürleri, il müdürleri ve nüfusu 50.000'nin üzerinde olan ilçelerin ilçe müdürleri harcama yetkisini yardımcılara devretmektedir. Mahalli idare birliklerinde yer alan birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreterine, birlik müdürü veya birim amirlerine devredebilmektedir. Yetki devri kısmen veya tamamen yapılabilmektedir. Harcama yetkisinin devri, yazılı şekilde ve yetkinin sınırları belirlenerek yapılmaktadır. Yetki devri yapanın idari sorumluluğu devam etmektedir. Ayrıca, hizmet ve mal alımında ikiyüzlü TL, yapım işlerinde birmilyon TL'den fazla olan

harcamalarda harcama yetkisi devri yapılamaz (Harcama Yetkilisi Hakkında Genel Tebliğ, 2005). Harcama yetkilisinin harcama yetkisini devri durumunda idari sorumluluğu devam ederken harcama yetkilisinin kullanılmasından doğan sorumluluk yetkiyi devir alan görevliye ait bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yetki devri harcama yetkilisinin mali sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Harcama yetkililerin hastalık, izin veya geçici görev gibi nedenlerle görevi başında bulunamadığından vekaleten bir görevliyi atamaktadır. Bu vekil asilde bulunan bütün yetkileri kullanabilmektedir. Bu nedenle mali sorumluluk da vekilde olmaktadır. Sayıştay Genel Kurulun bu yönde kararı bulunmaktadır (Orulluoğlu, 2015: 130).

2.2.2.4. Gerçekleştirme Görevlileri

Bütçeden harcama yapılması için mal, hizmet veya işin usulüne uygun şekilde temin edildiğinin görevli kişi veya komisyonlar tarafından tasdik edilmesi ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesi gerekir (Arslan, 2004: 16). Harcama talimatıyla hizmetin veya malın alınması, teslim alınması, belgelendirilmesi, işin yaptırılması ve ödeme ile ilgili belgelerin düzenlenmesi işlemlerini yapar (T.C. Sayıştay, 6.D. 14.11.2017, K.2017/499). Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatında görevli olarak yer alan kişi veya kişilerdir (Arslan, 2004: 23). Diğer bir ifadeyle Gerçekleştirme görevlisi, harcama yetkilisince yardımcıları veya hiyerarşik sıralamaya göre kendine en yakın üst kademe yöneticilerinden ödeme emri belgesini hazırlamakla ve son kontrolleri yapmakla görevlendirdiği kamu görevlileridir (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2005: madde 12).Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu mali sorumluluk olup, kamu zararının meydana gelmesinde direkt etkilidir (Turguter, 2012: 41).

2.2.2.5. Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgeleri ve ekinde; ödemeye ait belgelerin eksiksiz olmasını, yetkililerin imzasını, hak sahibinin kimliğine yönelik bilgileri ve maddi hata olup olmadığını kontrol etmektedir. Mevzuatta yer alan hususlara yönelik eksiklik veya hata bulunması durumunda ödeme yapmaz. Ödeme emri belgelerinde eksiklik veya hata bulunması durumunda, düzeltilmesi veya tamamlanması için en geç bir iş gününde gerekçesini belirtilerek yazılı şekilde harcama yetkilisine gönderilmektedir. Eksiklikler veya hataların düzeltilmesi ile ödeme yapılmaktadır (KMYKK, 2003: madde 61). Muhasebe yetkilisi mevzuatta düzenlenen belgeler dışında belgeler arayamaz. Muhasebe yetkilileri mali olarak sorumludur. Kamu zararının gerçekleşmesinde direkt etkisi olan bir sorumluluktur (Turguter, 2012: 41).

2.3. Kamu Zararına Sebepiyet Verecek Durumlar

Kamu zararının belirlenmesinde esas alınan kriterler 5018 sayılı KMYKK madde 71’de sayılmıştır. Bunlar (Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2006: madde 6);

- İlgili mevzuatta belirtilen haller hariç olmak üzere mal veya hizmet alınmadan, iş yaptırılmadan ilgili tutarın ödenmesi,
- İlgili mevzuat gereği yetkilendirilen komisyon ve kişilerce rayiç bedelinden daha fazla ödeme yapılarak mal veya hizmet alınması, iş yaptırılması,
- Mal veya hizmet alımlarında ve yapılan iş karşılığı ilgili mevzuatta ifade edilen veya mevzuatta yer alan onay, sözleşme gibi belgelerde yazılı miktardan daha yüksek ödeme gerçekleştirilmesi,
- Transferler kapsamına giren giderlerde yersiz ve belirtilenden daha yüksek ödeme gerçekleştirilmesi,
- İdare gelirlerinin mevzuata uygun şekilde tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin icra edilmemesi,
- Görevlilerin sorumluluğunda olan taşınırlarda zarar meydana gelmesi,
- Kamu idaresi yükümlülüklerini mevzuatta ifade edilen şekilde yerine getirmemesi sonucu para cezası, gecikme zammı, faiz, tazminat gibi mali külfete neden olunması,
- Kamu idarelerine ait malların yönetimi, kullanımı, tahsisi, kiraya verilmesi ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata aykırı olması,
- İlgili mevzuatta belirtilmediği halde ödemede bulunulması, olarak belirtilmiştir.

Kamu zararına neden olan bazı fiiller suç unsuru oluşturmaktadır. Bu nedenle kamu zararının yanında suç faktörü de yer almaktadır. Örneğin bir yapım işi nedeniyle düzenlenen hakkediş raporuna sehven sözleşmede yer alan tutardan fazla yazılarak fazla ödeme gerçekleştirilmesi, bir mal alımında faturasında yazılı tutardan fazla ödeme emri belgesi düzenlenerek fazla ödeme yapılması durumunda suç unsuru da oluşmaktadır (Turguter, 2012: 69). Bu durumlarda Türk Ceza Kanunu hükümleri de uygulanır.

Mal alınmadan, iş veya hizmet icra edilmeden ilgili tutarın ödemesi için sözleşmede belirtilmesi gerekmektedir. 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda sözleşmede bulunması gereken tüm hususlar yer almaktadır. Sözleşmede ödeme yeri, şartları ve avans ödemesi yapılıp yapılmayacağı, yapılacak iş miktarı ve şartları belirtilmesi zorunludur (Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 2002: madde 7). Ayrıca ön ödeme konusu 5018 sayılı Kanunda da düzenlenmiştir. Harcama yetkilisinin onayı ile karşılığı ödeneğin saklı tutularak işlerin gerçekleştirilmesi beklenemeyecek derecede acil ve mecburi giderler için avans verilir, kredi

açılarak ödeme yapılır. Merkezi yönetim bütçe kanununda verilecek avansların üst sınırı gösterilir. Yüklenicilere, sözleşmede belirtmek suretiyle ve yüklenme tutarının yüzde otuzu aşılmadan teminat gösterilerek bütçe dışı ödeme yapılmaktadır (KMYKK, 2003: madde 35). Ayrıca ilgili kanunlarda belirtilmesi durumunda görevlilere yolluk ve yapılan giderler için avans verilir. Yetkili merci tarafından ödeme günü öncesi maaş ve ücretlerin ödemesine karar verilmesi durumunda avans olarak nitelendirilir. Kamu kurum ve kuruluşların yurtdışı teşkilatları tarafından ülke dışında bir yerden satın almalar için yerel bankalarda kredi açılmaktadır (Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2005: madde 6). Bütçe dışı avans ve kredi açmak vasıtasıyla ön ödeme de yapılmaktadır (Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2005: madde 7). Ayrıca Devlet Malzeme Ofisinden yapılacak satın almalarda mal ve malzeme bedeli mal tesliminden önce yapılır. Yapılan ödeme sonrası mal ve malzeme teslim edilir (Devlet Malzeme Ofisi Satış Yönetmeliği, 2008: madde 14). Bu ödemeler yasal mevzuattan kaynaklanmaktadır. Netice olarak iş yaptırılmadan, mal ve hizmet alımı yapılmadan kısmen ödeme yapılmaktadır. Ancak yasal mevzuatın öngördüğü durumlar hariç iş tamamlanmadan, mal teslim alınmadan hizmet sağlanmadan ödemede bulunulması durumunda kamu zararı oluşacaktır.

Transfer niteliğindeki ödemeler; cari transfer ve sermaye transfer ödemeleridir. Sermaye transferleri, sermaye birikimi amaçlayan ve bu yönde mal ve hizmetleri finanse etmek için yapılan karşılıksız ödemeler olarak ifade edilir. Bunlar; yurtiçi sermaye transferleri ve yurtdışı sermaye transferleri şeklinde yapılan ödemelerdir. Transfer niteliğindeki bu ödemelerde mevzuata aykırı bir şekilde fazla veya yersiz yapılan ödemeler kamu zararı oluşturur (Turguter, 2012: 71).

Rayiç bedelinden daha fazla tutar ödenerek iş yaptırılması, mal teslim alınması ve hizmet sağlanması kamu zararına sebebiyet vermektedir (Turguter, 2012: 71). Rayiç bedel, “bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri”, şeklinde ifade edilir (Vergi Usul Kanunu, 1961: madde 266).

Kamu idarelerinin mallarının kiralanmasında Devlet İhale Kanununda belirtilen kiralamaya ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Genel bütçeli idareler ve katma bütçeli idarelerin, belediyelerin ve özel idarelerin satın, alım, kira, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi, yapım, hizmet, trampa ve taşımaya ilişkin işlerde söz konusu kanun hükümleri geçerlidir (Devlet İhale Kanunu, 1983: madde 1). Genel yönetim bünyesinde yer alan kamu idareleri, taşınır ve taşınmazların bedellerini peşin, taksit veya finansal kiralama yoluyla edinilir. Kamu idareleri tarafından üretilen mallar kendi tüketiminde kullanılması durumunda bedelleri, rayiç bedel üzerindedir. İdareler ihtiyaçtan fazla olan kamu hizmetinde kullanılacağı ve belirtilen nitelikte işlerde kullanılmaması durumunda verilen taşınırın iade edileceği belirtilerek tapu kütüğüne şerh konulması suretiyle bir kamu idaresine ait taşınmazlar diğer kamu idarelerine devir edilmektedir (KMYKK, 2003: madde 45).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SAYIŞTAY HESAP YARGISI VE SONUÇLARI

Hesap yargısı, kamu zararının tespiti sonucunda işlemeye başlayan bir süreçtir. Bu hesap yargısını Sayıştay yapmaktadır. Sayıştay, TBMM'nin vermiş olduğu yetkiyle kamu idarelerini denetlemektedir. Anayasa ve kanunlardan aldığı yetkiyle de yargılama işlevini yerine getirmektedir. Bu yargılama işlevi 5018 sayılı Kanunda sayılan kamu idarelerini ve kamu görevlilerini kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, Merkezi Yönetim bünyesinde yer alan kamu idarelerini, Sosyal Güvenlik Kurumlarını ve mahalli idarelerin hesaplarının denetimini yapmaktadır. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda 5018 sayılı Kanunun bazı maddelerine tabidirler. Sayıştay hesap yargısında sorumlu sıfatıyla yargılanabilecek kişiler, söz konusu kamu idarelerinde görev yapan bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileridir. Sayıştay hesap yargılaması sonucunda bu sorumlular ve kamu zararı ile ilgili kesin hüküm verilmektedir.

3.1. Sayıştay'ın Gelişimi

Osmanlı Devletinde Tanzimat döneminde denetimin kurumsal çerçevesi oluşturulmaya başlanmıştır. Bu dönemde mali yapının güçlendirilmesi amacıyla yapılan düzenlemeler sonucu Sayıştay kurulmuştur. 1839 yılında ıslahat döneminde “her devlette olduğu gibi umur-u hisabiyenin bir mahkeme-i kübraya havalesi” görüşü doğrultusunda milletin mal ve parasını yöneten ve kullananların düzenli olarak yıllar itibariyle hesapların denetim ve yargılamasının yapılması için Divan-i Ali-i Muhasebat 1862 yılında kurulmuş. Bu kurum, Meclis-i Mebusan, hükümet ve hükümdardan bağımsız olarak denetim ve yargı işlevini yerine getirmiştir (Köse, 2007: 209). Divan-i Muhasebat' a Meclis-i Vükela olarak ifade edilen Bakanlar Kurulu üyeliği verilmiştir. Divan protokolde Maliye Nezaretinden sonra yer almıştır. Divan-i Muhasebat “Mahkeme-i Kübray-ı Tetkik” unvanıyla kurulmuş ve ilk başkanı Ahmet Vefik Paşa olmuştur (Akgündüz, 1997: 9).

Osmanlı Devletinin kuruluşundan önce Sayıştay'ın işlevine benzer işlevleri yapan kurumlar bulunmaktadır. Divan-i Muhasebat bu kurumların devamı niteliğindedir. Abbasiler döneminde Divan El- Mal kurumu Maliye Bakanlığı görevini yerine getirmiştir. Bu kuruma vergi çeşitlerine göre özel Divanlar bağlıydı. Bu dönemde müsrif adında görevli vergiler toplandıktan sonra hesaplara uygunluğunun kontrolünü yapardı (Şeşen, 1987: 257, 261).

Büyük Selçuklu Devletinde, idari ve mali işlerin yolunda olup olmadığını denetleyen Divan-ı Müsrif adında bir divan bulunurdu. Bu divana Divan'ül-İşraf da denilirdi. Divan başkanına İşraf-ı Memalik denmekteydi. Başkan, günümüzdeki Sayıştay denetçileri ile aynı işleve sahip naib olarak ifade edilen görevlilere devletin mali işlerini denetletmek amacıyla şehir ve kazalara gönderirdi (Akgündüz, 1997: 10,11). Bu şekilde merkezden yönetilerek mali denetim yapılmıştır. Büyük Selçuklu Devletinde yapılan mali denetimi yerine getiren kurum ve görevliler günümüze uyarlandığında Sayıştay Divan'ül İşraf adıyla ve Sayıştay denetçisi naib adıyla yer almıştır.

Anadolu Selçuklu Devletinde, Sayıştay'ın işlevine sahip Divan-ı İşraf adı verilen bir divan bulunurdu. Bu divanın başkanına Müşrif-i Memalik, Müsrif ve Müşrif-i Mülk denilirdi. Bu divan ve görevlileri günümüzdeki Sayıştay'ın işlevine benzer nitelikte işleve sahipti (Uzunçarşılı, 1988, 97,98).

İlhanlı Devletinde, İşraf-ı Memalik adında yer alan bir teşkilat Sayıştay'ın işlevlerini yerine getirmekteydi. Bu teşkilatın başkanına Müşrif-i Memalik ve denetim memurlarına israf denilirdi. Müsrif-i Memalik' in görevleri; idari ve mali konularda bütün divan ve memleket işlerinin denetlemesini sağlamak olarak ifade edilmiştir. Denetleme işlerinde hazine ve devletin gider ve gelirlerinin, devlet memur maaşları gibi mali konularda suiistimallerin önlenmesi en önemli görevleri arasında bulunmaktaydı. Görevlerini yerine getirirken düstur olarak ifade edilen kanunlara uygun davranması gerekirdi (Akgündüz, 1997: 11, 12). Memlük Devletinde de aynı yapı İşraf adında yer almaktaydı. İşraf başkanına İşraf-ı Memalik denilirdi (Uzunçarşılı, 1988: 371).

Osmanlı Devleti öncesinde yer alan Müslüman Türk Devletleri'nde günümüzdeki Sayıştay'ın işlevine sahip nitelikte bir teşkilat bulunmaktaydı. Devletin harcamalarının denetlenmesi o dönemlerde de önemli devlet işi olarak yer almıştır. Diğer bir ifadeyle, her dönemde mali konuların denetiminin yapılması ihtiyaç olarak görülmüş ve bunun için bir teşkilat kurulmuştur.

Osmanlı Devletinde de Kırım Savaşı sonucu oluşan bütçe açıkları ekonomik sorunlara neden olmuş. Bu sorunları gidermek için Islahat-ı Maliye Komisyonu 1859'da oluşturulmuş. Bu komisyonun adı 1860'da Meclis-i Haza-in olarak değiştirilmiş ve Sayıştay'ın görevlerinden bazıları verilmiştir. Bütçe açıklarının önlenmesi ve mali düzenin sağlanması için yapılan düzenlemeler istenilen sonucu vermemiş ve köklü değişikliğin gerekliliğini ortaya koymuş. Padişah Abdülmecit bazı önlemler alma yönünde Hattı Hümayun'u yayınlamış ve bunun üzerine Padişaha bir arz tezkeresi sunulmuştur. Bu arz tezkeresinin içeriğinde; gelirlere göre harcama yapılması gerektiği, kamu idarelerinin hesaplarının her yılsonunda denetlenmesi, harcamayı yapan memurların hesap vermesi ve bunların sağlanması için Divan-ı Muhasebat adıyla bir mahkeme kurulmasının gerekliliği yer almaktadır. (Köse, 2007: 210, 211). Tezkere Padişah tarafından kabul edilmiş ve 30 Mayıs 1862'de Divan-ı Muhasebat günümüzdeki Sayıştay kurulmuştur. 1878'de Sayıştay'ın yapısını düzenleyen bir Kararname yayınlanmış. Kararnamede belirtildiği şekilde Sayıştay; 1

Başkan, 12 üye, 1 Savcı, 1 Başkatip, 10 mümeyyiz(denetçi), 10 mülazimden (yardımcı) ve 2 daireden oluşan bir organ olarak kurulmuştur. Görevleri; bütün mülki ve askeri idarelerdeki devlet malını almaya ve harcamaya yetkili ve mali açıdan sorumluluğu bulunan kişilerin ve belediye, hastane, sanayi okulu ve yardım sandığı gibi kurumların hesaplarını denetlemek ve yargılamak olarak ifade edilmiştir. Ayrıca görevleri arasında daireler tarafından hazırlanan yıllık hesapları inceleyip Padişah'a her üç ayda bir kez rapor etmek de yer almıştır (Sayıştay, 1973: 12, 18). 1878 tarihli Kararname sonraki yıllarda bazı hükümleri değiştirilerek 1934 yılına kadar yürürlükte kalmış. 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu bu Kararname doğrultusunda çıkarılmıştır (Gürhan, 1997: 40).

3.1.1. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Sayıştay

Büyük Millet Meclisi'nin Ankara'da açılmasıyla Türk Devleti kurulmuştur. Ancak Kurtuluş Savaşı sona ermemiş ve yeterli gelir kaynağı bulunmamaktaydı. Bu nedenle gelir gider kontrolüne önem verilmiştir. Maliye Bakanlığı'na bağlı bir kalem gider kontrolünü yapmak için kurulmuş ancak uzun süreli olmamıştır. 1922 yılında çıkarılan Avans Kanunu'na Meclis üyelerinden seçilerek bir komisyon kurulması ve bütçe denetimini yapmakla görevlendirilmek üzere madde eklenmiştir. Bu komisyonun bütçe denetimini Sayıştay kurulana kadar yapması ifade edilmiştir (Akgündüz, 2012: 134). Cumhuriyetin ilanı sonrası 24 Kasım 1923 yılında 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntibahına Dair Kanun ile Sayıştay Osmanlı Devletinden sonra tekrar kurulmuştur. 1924 Anayasasında Sayıştay; TBMM'ye bağlı, devletin gider ve gelirlerini denetleyen kuruluş olarak yer almaktadır. Sayıştay'ın bağımsızlığını güvence altına almak için 374 sayılı Kanun ile başkan ve üyelerin meclisin gizli oyu ve Meclis' de görev almayan kişilerden seçilmesi hüküm altına alınmıştır. Bütçenin denetlenmesi merkez ve taşradaki kamu idarelerinde harcama yapılmadan önce vize edilmesi ve harcama yapıldıktan sonra hesapların tetkik edilmesi olarak gerçekleşmiş. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1927'de kabul edilmiş. Kanun, harcama öncesi vize verilmesi işleminin merkez saymanlıklarında yapılmasını hüküm altına almış ve Sayıştay'ın taşra örgütlerini kaldırmış (Köse, 2007: 213).

2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu 1934 yılında kabul edilmiştir. Bu Kanun Sayıştay'ın yargısal işlevlerine önem kazandırmıştır. Sayıştay Daireleri kararlarının Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz edilmesi hüküm altına alınmış. Böylece Sayıştay, ilk ve son yargı mercii konumuna sahip olmuştur. Divan-ı Muhasebat, 1945 yılında Teşkilatı Esasiye Kanunu'nda yapılan düzenlemeyle Sayıştay olarak değiştirilmiş. 1952 yılında bu Kanun yürürlükten kaldırılmış. Bu nedenle Divan-ı Muhasebat adı tekrar kullanılmış. 1961 Anayasasında Sayıştay olarak benimsenmiş ve günümüzde de kullanılmaya devam edilmektedir (Köse, 2007: 213).

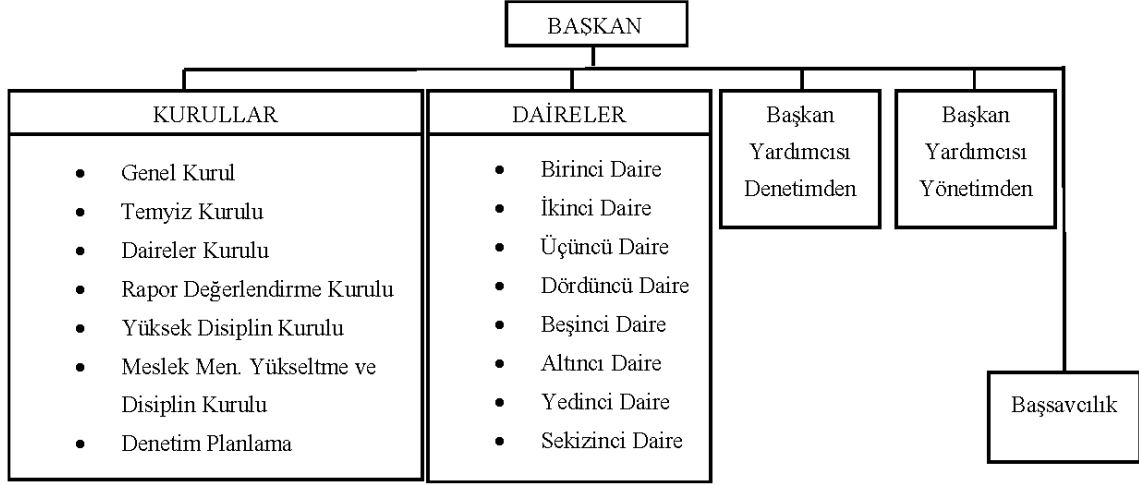
3.1.2. Sayıştay'ın Anayasal Konumu

Sayıştay, ilk Anayasa niteliğine sahip 1876 tarihli Kanun-u Esasi' de düzenlenmiştir. Böylece Anayasal bir kurum niteliği kazanmıştır. Kanun-u Esasi'de 105, 106, 107'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Devletin mallarını almakla ve kullanmakla görevlendirilenlerin yaptığı harcamaları incelemek, inceleme sonuçlarının özetini ve bunlara düşüncelerini ekleyerek yıllık raporlar şeklinde Heyet-i Mebusan' a bildirmekle görevlendirilmiş. Sayıştay'ın yılda üç aylık sürelerde mali durum ile ilgili düzenleyeceği raporu Başbakan aracılığıyla Padişaha sunması görevleri arasında belirtilmiştir. 1924 Anayasası olan Teşkilat-ı Esasi'de TBMM'ye bağlı, Devletin gider ve gelirlerini özel kanuna uygun şekilde denetlenmesi amacıyla Divan-ı Muhasebat kurulacağı ifade edilmiştir. Aynı Anayasada Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimini, Kesin Hesap Kanununun Maliye tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmesinden sonra altı ay içinde Meclise sunacağı düzenlenmiştir (Köse, 2007: 223). Sayıştay 1961 Anayasası'nın yürütme bölümünde ve 127'inci madde de daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (Bilgen, 1994: 44). Sayıştay, TBMM adına genel ve katma bütçeli idarelerin gider, gelir ve mallarını denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlendirilmiştir. Ayrıca, kanunla verilen inceleme işlerini yerine getirmesi düzenlenmiştir (1961 Anayasası, 1961: madde 127). 1961 Anayasası'nın 127'inci maddesi doğrultusunda 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanun Sayıştay'ın yapısına ve işleyişine yenilikler getirmiştir. Yapısına ilişkin yapılan düzenlemeyle dört olan daire sayısı sekize çıkarılmıştır. Daire kararları Genel Kurulda temyiz edilmesi sonucu incelenmekteydi. 832 sayılı Kanun ile temyiz mercii olarak Sayıştay Temyiz Kurulu kurulmuştur (Gürhan, 1997: 42). 1982 Anayasasında Sayıştay yüksek mahkemeler bölümünde düzenlenmiştir. Merkezi yönetim bütçesindeki kamu idarelerin, sosyal güvenlik kurumların ve mahalli idarelerin gider, gelir ve mal varlığını denetleyerek sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlendirilmiştir. Sayıştay'ın denetleme işlevini TBMM adına yaptığı düzenlenmiştir. Sayıştay'ın kesin hükümlerine karşı ilgililerin kararın bildirilmesinden sonra on beş gün içinde karar düzeltilmesi talep edebilecekleri düzenlenmiştir. Hükümlerin sonucunda idari yargıya müracaat edilemeyeceği belirtilmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982: madde 160). Aynı maddede vergi, mali yükümlülük ve ödevlere ilişkin Sayıştay ile Danıştay kararlarında uyumsuzluk olması durumunda Danıştay kararlarının esas olduğu ifade edilmiştir. Danıştay bir yargı merciidir. Sayıştay ile Danıştay hükümlerine ilişkin mukayese yapılması iki kurumunda anayasa koyucu tarafından bir yargı mercii olarak görülmesinin sonucudur (Taşır, 2017: 92). Devletin mal ve parasını kullanan görevliler kendilerine verilen mal ve para kadar borçlu kabul edilir ve hesap verme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle denetime ve denetimi yapacak teşkilata ihtiyaç duyulmuştur (Bilgen, 1994: 53).

3.1.3. Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı

Sayıştay, kurullar aracılığıyla işleyen yargı yetkisine sahip bir kurumdur. Sayıştay'ın genel yönetimi Birinci Başkan tarafından yürütülür (Köse, 2007: 224, 225).

Şekil 3:Teşkilat Şeması



Kaynak: Teşkilat Şeması (t. y.), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=72>

3.1.3.1. Sayıştay Yargı ve Karar Organları

Sayıştay Genel Kurulunu; Başkan, Daire Başkanları ve üyeler oluşturmaktadır. Genel Kurul, Başkan'ın incelenmesi için kendilerine sunduğu konuları görüşür ve karara bağlar. Genel Kurul (Genel Kurul (t. y.), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=63>);

- İçtihadın birleştirilmesi kararını almak,
- Genel uygunluk bildirimlerini görüşmek,
- Sayıştay'a yönelik kanun tasarı ve tekliflerine ilişkin görüşünü bildirmek,
- Sayıştay Kanununa uygun şekilde düzenlenecek yönetmeliklere ilişkin görüş bildirmek,
- Sayıştay Başkanınca incelenmesi istenen diğer konulara ilişkin görüş bildirmek ve karar vermek,
- Sayıştay Kanununda düzenlenen görevleri yapmakla yükümlüdür.

Temyiz Kurulu, Sayıştay Genel Kurulunun seçtiği dört Daire başkanı ve her Dairenden iki üyeden oluşmaktadır. Temyiz Kuruluna, Daire başkanlarından en kıdemli olan başkan olmaktadır. Temyiz Kurulu, daire kararlarına ilişkin son hükmü vermektedir. Daire kararları temyiz talebiyle yargılaması yapılan başkan ve üyeler oy kullanamaz (Köse, 2007: 225). Savcı, dosyanın duruşma yapılarak incelenmesi durumunda duruşmalarda bulunmaktadır. Duruşmasız oturumlarda Temyiz

Kurulu daveti ile görüşünü açıklamak için oturuma katılır. Temyiz Kurulu, temyiz edilen konuyu görüşür ve sonucunda daire kararını aynen veya düzeltme yaparak tasdikine karar verir veya kararı bozmaktadır. Ayrıca, daire kararlarını Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğuyla kaldırma kararı alır. Kurul bozma kararı vermesi durumunda, dosya ilgili olduğu Daireye yeni karar verilmesi için geri gönderilmektedir. Daire kararında ısrar etmesi ve bunun üzerine sorumlular tarafından tekrar temyiz edilmesi sonucu Temyiz Kurulu yeniden bozma kararı vermesi durumunda Daire kararında ısrar edemez ve Kurulun kararına yönelik yeni kararını düzenler. Dairelerin ilamları; yetkinin aşılması, kanuna aykırılık ve hesap yargılaması usullerine uyulmaması durumlarında kararın bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Temyiz Kuruluna temyiz talebinde bulunmaktadır (T.C. Sayıştay Temyiz Kurulu (t. y.), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=64>).

Daireler Kurulu, Sayıştay denetimi kapsamına giren idarelerin hazırladıkları mali düzenlemeler hakkında görüş bildirirler ve yasa ile verilen diğer görevleri yaparlar. Bu kurul, Temyiz Kuruluna seçilen başkan ve üyelerin dışındaki üyelerden oluşmaktadır (Köse, 2007: 225).

Sayıştay'da sekiz daire bulunmaktadır. Yargı işlevini yürütmekle görevli bu daireler bir başkan ve altı üyeden oluşur. Daireler hesap mahkemesi işlevine sahiptir (Köse, 2007: 225). Bir başkan ve dört üyenin katılımıyla denetim raporlarını görüşür. Bu görüşmelere raporun düzenlendiği grup başkanı veya denetçi katılır ve açıklamalarda bulunur. Daire tarafından gerek görülmesi durumunda raporun konusunu oluşturan kamu idaresinin üst yöneticisi veya yetkilendirdiği yardımcısı açıklama yapması için çağrılır. Diğer bir ifadeyle, rapor incelenirken grup başkanı, denetçi, sorumlular ve ahizler açıklamada bulunmak üzere çağrılabilir. Daire başkanları, çalışmaya ara verilmesi haricinde en geç altı ay içerisinde dairelerine intikal eden raporlara ilişkin karar verilmesini sağlamakla görevlidir. Üyeler, dairelerin ve üyesi olduğu kurulun görüşmelerine katılıp ve oy kullanmaktadır. Dosyaları görüşüp, görüş ve kararlarını gerekçeleri ile birlikte yazılı şekilde bildirmektedirler. Karar ve görüşlerde azınlıkta kalan üye veya üyeler karşı oy gerekçelerini yazılı şekilde bildirmektedir (T.C. Sayıştay Daireler (t. y.), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=62>).

3.2. Kamu Zararının Tespitinde Sayıştay Hesap Yargısının Yetki Alanı

Sayıştay hesap yargılamasının alanının belirlemek için Sayıştay'a ilişkin mevzuata gitmek gerekir. Normlar aşama sırasında en üst sırada yer alan Anayasaya ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na bakmak gerekir. Sayıştay'ın, kamu idarelerini yargılama işlevi Anayasa'nın 160'ıncı maddesinde ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda düzenlenmiştir. Sayıştay'ın denetleme alanı; merkezi yönetim bütçesinde yer alan kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler, sermayesinde kamu payı bulunan özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan anonim ortaklıkları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç diğer kamu idareleridir.

Ayrıca, bu sayılan idarelere bağlı veya ortak oldukları veya kendi kurdukları her tür idare, birlik, müessese, işletme, kuruluş ve şirketlerde denetim alanına girmektedir. Kamu idarelerinin yapmış olduğu iç ve dış borçlanma, borç geri ödemesi, borç verilmesi, yurt dışı kaynaklı hibe alınması, hibe verilmesi, Hazine garantileri ve alacakları, nakit yönetimi, her tür kaynak aktarımı ve kullanımı, Avrupa Birliği fonları da olmak üzere yurt içi ve yurt dışı kaynaklı fon ve kaynakların kullanılmasına ilişkin işlemler Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Kamu idarelerinin bütçelerinde yer alıp almadığı dikkate alınmadan özel hesaplarda dahil olmak üzere her tür kamu hesapları, kaynakları, fonları ve faaliyetleri denetim alanına girmektedir. Sayıştay Kanunu kapsamına giren şirketlerde kamunun pay yüzdesi şirket hisselerinin yarısından az olan ve mevzuatına göre bağımsız denetime tabi olan şirketler, iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının bağımsız denetim raporlarının Sayıştay'a gönderilmesi üzerine bu raporlar doğrultusunda denetimi yapılmaktadır. Uluslararası örgüt ve kuruluşların hesapları yapılan antlaşma ve sözleşmedeki hususlara göre denetlenir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 4). Sayıştay'ın denetim alanı geniş bir şekilde ifade edilmiştir. Yargılama alanı denetim alanı kadar geniş tutulmamıştır. Kanunda Sayıştay'ın, genel yönetim kapsamında olan kamu idarelerinin; gider, gelir ve mallarına ait hesap ve işlemlerin kamu zararına neden olan hususları kesin hükme bağlayacağı ifade edilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 5). Bu düzenleme ile denetim alanında yer alanlardan yalnızca genel yönetim kapsamında olan kamu idareleri hesap yargılaması alanını oluşturmuştur (Aksoy vd., 2018: 31, 32). Genel yönetim kapsamında; merkezi yönetim dahilinde olan kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler yer almaktadır. Merkezi yönetim; 5018 sayılı Kanun'un ekli I, II ve III sayılı cetvellerde belirtilen kamu idarelerini kapsamaktadır. Sosyal güvenlik kurumları, IV sayılı cetvelde belirtilen kamu kurumlarıdır. Mahalli idareler, alanı belirlenmiş bir coğrafya üzerinde ve bu alanda hizmet verme yetkisine sahip il özel idaresi, belediye ve bunlar tarafından kurulan veya bunlara bağlı veya üye olarak katıldıkları birlik ve idarelerdir (KMYKK, 2003: madde 3).

Sayıştay hesap yargılamasında, hesap ve işlemlerin ilgili olduğu mevzuata uygunluğu incelenmektedir. Bu görev; kanun, yönetmelik, genelge, standart ve rehberlerde belirtilen hususlara göre yapılır (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 32). Yargılamada kamu görevlisi tarafından yapılan işlem, karar ve faaliyetin söz konusu düzenlemelere uygunluğu incelenerek yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, denetçi tarafından iddia edilen kamu zararının yer aldığı yargılamaya esas raporun sunulması ile başlayan yargılama süreci sorumluların hesap ve işlemlerinin ilgili olduğu mevzuata aykırılık durumu incelenir ve kesin hüküm verilir.

Sayıştay denetleme ve yargılama işlevini yerine getirirken kamu idaresinin ilgili harcamacı biriminin nasıl ve nerede usulsüz davrandığını belirlemek amacıyla 5018 sayılı Kanun ve usul yönünden ilgili olduğu yıl bütçe kanununun incelenmesi gerekir. 5018 sayılı Kanun harcamaların etkin ve verimli yapılmasını, bütçe kanunu da harcamaların yer ve zaman bakımından usulünce olmasını beklemektedir (Sakinç ve Taytak, 2016: 3). Yargılama yapılırken kamu zararına sebebiyet

veren konunun ilgili olduğu bir hukuki düzenlemeye aykırılığı incelenir. Diğer bir ifadeyle, konunun Bütçe Kanunu ve 5018 sayılı Kanuna uygunluğu dikkate alınır.

Sayıştay hesap yargılaması yapması ve hüküm vermesi için;

- Denetlenen idarenin genel yönetimde yer alan idarelerden biri olması,
- İdarenin gider, gelir ve mallarına yönelik hesap ve işlemlerin mevzuata aykırı bulunması,
- Mevzuata aykırılık sonucu kamu zararı oluşması,
- Kamu zararına kamu görevlisinin sebebiyet vermesi,
- Tüm bunlar üzerine denetçi tarafından yargılamaya esas rapor düzenlenmesi,

gerekmektedir.

3.3. Sayıştay Hesap Yargısının İşleyişi

Sayıştay, kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerini yargılar. Bu yargılama sürecinde hesap ve işlemlerine mevzuata uygunluğu inceler ve kesin hükme bağlar (T.C. Sayıştay Kanunu, 2010: madde 2). Yargılamanın muhatabı olan sorumlular; harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, üst yöneticiler ve yargılamanın konusu karar, işlem ve eylemi yapan diğer görevlileridir. Hesap yargısının konusu, kamu idaresinin hesap ve işlemleridir. Bu hesap ve işlemlerden kamu zararına konu olan hesap ve işlemler yargılanır. Diğer bir ifadeyle hesap yargılaması, muhasebe kayıtlarında bulunması gereken hesaplar ve bunlardan sorumlu görevliler yargılanır ve karar verilir (Aksoy vd., 2018: 46, 47). Bu yargılama faaliyeti dosya üzerinden gerçekleştirilir. Hesap yargısına özel bir kanun düzenlenmemiştir. Yargılamaya yönelik hükümler Sayıştay Kanununda yer almaktadır. Sayıştay Kanunu'nda hüküm olmaması durumunda Hukuk Usulü Kanunu'na gidilmektedir (Geçgel, 2014: 36).

3.3.1. Yargılamaya Esas Raporun Düzenlenmesi

Kamu idarelerinin işlem, faaliyet, hesap ve malları yıl içinde veya sonraki yıllarda Sayıştay'ın denetleme yetkisi vardır. Ayrıca Sayıştay sektör, proje, program ve konu bazında da denetleme yetkisine sahiptir (T.C. Sayıştay Kanunu, 2010: madde 6). Denetleme sonrası yargılamaya esas rapor düzenlenir. Denetimin sonuçlanmasından itibaren en geç altı ay içerisinde de yargılamaya esas rapor Sayıştay Başkanlığı'na sunulmaktadır (Sayıştay Denetim Yönetmeliği [SDY], 2011: madde 42).

Yargılamaya esas raporunun esasını sorgu oluşturur. Sorgular, denetçinin iddiası niteliğindedir. Sorgunun , yargılamaya esas raporda ve daire yargılamasında kullanılması için bazı

süreçlerden geçer (Aksoy vd., 2018: 98, 99). Sorgu konusu bilirkişi incelemesinden geçer. Bilirkişi incelemesi sonrası sorgu hazırlanır ve tebliğ edilir. Bu süreçlerin tamamlanması sonrası da yargılamaya esas rapor düzenlenir ve daireye intikal ettirilir.

3.3.1.1. Bilirkişi İncelemesi

Bilirkişilik; uzmanlık, özel veya teknik bilgiye ihtiyaç duyulan durumlarda görüş ve bilgisini yazılı veya sözlü şekilde bildirmesi amacıyla müracaat edilen gerçek veya tüzel kişisidir (Bilirkişilik Kanunu, 2016: madde 2). Bilirkişi, uzman şahıs olabileceği gibi uzmanlaşmış kurumlarda olmaktadır. Örneğin, Merkez Bankası sahte para konusundaki davalarda bilirkişi olan kurumdur. Diğer bir bilirkişi kurum niteliğine sahip olan Adli Tıp Kurumudur (Aksoy vd., 2018: 99).

Denetim ve yargılamada ilgili konunun yorumlanması ve karar verilmesi için teknik veya özel bilgiye ihtiyaç duyulan durumlar olmaktadır. Bu durumlarda bilirkişiye başvurulmaktadır. Örneğin, Yatırım harcamalarının denetim ve yargılamasında bilirkişiye ihtiyaç olunur. Bu harcamaların denetim ve yargılaması mühendislik bilgisi gerektirir (Aksoy vd., 2018: 99). Bilirkişi isteminde ekip başkanı yetkilendirilir. Grup Başkanı, ekip başkanının istemi üzerine bilirkişi görevlendirmesi için yetki isteğini Başkanlığa sunmaktadır. Başkanlık on iş günü içerisinde bu talebi sonuçlandırır ve sonucu yazı ile bildirir. Başkanlıkça yetkilendirilen ekip başkanı bundan sonraki işlemlerde Başkanlık adına doğrudan işlemleri yürütür. Ekip başkanı bilirkişiyi, bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonu ve meslek odaları tarafından hazırlanan bilirkişi listelerinden veya kamu idarelerindeki görevlilerden tespit etmektedir. İhtiyaç duyulması durumunda birden fazla bilirkişi görevlendirilir. Bilirkişilere görevden önce yemin verdirilir ve incelemelerde uyması gereken konular hakkında yazılı bilgi verilir. Yazı; inceleme mevzu ve çerçevesini, cevaplanması istenilen soru ve sonucun raporla bildirilmesi sürecine dair bilgiler içerir. Bilirkişilere, inceleme mevzusuna ilişkin dokümanların aslı veya onaylı bir örneği imza alınarak verilir ve tutanak tutulur. Bilirkişiye verilen sürenin yetmemesi durumunda ve bunu gerekçesiyle bildirmesi üzerine, ilk sürenin yarısı miktarında ek süre ekip başkanı tarafından verilir.(Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik, 2011: madde 5- madde 9).

Ekip başkanı bilirkişi raporunu değerlendirir ve bir suretini Başkanlığa sunmaktadır. Bilirkişinin raporu doğrultusunda sorgu düzenlenmesi durumunda, ilgili raporun onaylı bir sureti sorguya eklenir ve sorumlulara tebliğ edilmektedir (Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik, 2011: madde 15).

3.3.1.2. Sorguların Hazırlanması ve Tebliğ Edilmesi

Denetimlerde denetçiler tarafından mevzuata aykırı işlemlerden kamu zararına neden olanlar belirlenir ve bunlara ilişkin belgeler ayrılır. Kamu zararına sebebiyet veren kamu görevlilerinin sorumlulukları dikkate alınarak sorgu konusu yapılır. Sorgular numaralandırılarak maddeler halinde yazılır. Sorgulardan sorumlulara elektronik ortamda gönderilmeyenlerin sayfaları mühürlenir ve sorguların son sayfası ilgili denetçi, ekip başkanı ve grup başkanınca imzalanır. Sorgularda; kamu zararının hangi mevzuat hükümlerine aykırılık sonucu kaynaklandığı, kamu görevlilerinin kamu zararına neden olan işlem, karar veya eylemleri, kamu kaynağında eksilmeye sebep olan veya artışa mani durum açıklanır. Sorumluların konu hakkında savunmaları istenir (SDY, 2011: madde 44).

3.3.1.3. Sorgu Neticesinde İddia Edilen Kamu Zararının Tahsili

Sayıştay tarafından yapılan denetimde kamu zararı tespit edilmesi ve kamu idaresine bildirilmesi durumunda kamu zararına ait belgelerde belirtilen konular, harcama yetkilisinin görüşü alınarak merkezde üst yönetici, taşrada idarenin en üst yönetici değerlendirilmektedir. İdarenin taşra biriminde en üst yönetici ve harcama yetkilisi görevinin aynı kişi üzerinde olması durumunda değerlendirmeyi üst yönetici yapar. Üst yönetici tarafından yapılan değerlendirme sonucunda kamu zararı kabul edilmesi halinde kamu zararından doğan alacak yazılı hale getirilir. Yazılı hale getirme işleminden sonra beş iş günü içinde merkezde strateji birimleri taşrada alacakları takip eden yetkili birim tarafından muhasebeleştirilmeye muhasebe birimine gönderilir. Alacak kaydı sorumlular ve ilgililer adına yapılır (Taytak, 2018: 98, 99). Muhasebe kayıtlarında Merkezi yönetim ve mahalli idarelerde 140- Kişilerden Alacaklar Hesabına, döner sermayeli işletmelerde 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabına kaydı yapılmaktadır. Kamu zararının değerlendirilmesi işleminden itibaren beş iş günü içerisinde sorumlular ve ilgililerin yazılı adresine imza karşılığı tebligat yapılır. Bu tebligatta kamu zararına ilişkin hususlar yer alır ve tebliğ tarihinden sonra bir ay içerisinde ödenmesi istenmektedir. Borçlular tebligatın yapılmasından itibaren yedi gün içerisinde itiraz etme hakkına sahiptir. Borca karşılık merkezde strateji geliştirme birimlerine, taşrada alacakları takip eden birimin en üst yöneticisine itiraz yapılmaktadır. İtiraz on iş günü içinde sonuçlandırılmaktadır. İtirazın ödeme süresine etkisi bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, itiraz edilmesi ve değerlendirilmesi süresi tebliğ tarihinden işlemeye başlayan bir aylık süreye etki etmemektedir. Bu nedenle kamu zararı tutarı ilgili idarenin muhasebe birimine veya banka hesabına verilen süre içerisinde yatırılmış olması gerekir (Orulluoğlu, 2015: 151, 152, 157, 158).

Sorgu konusu edilen kamu zararı sorumlular tarafından kabul edilip kamu zararının tahsil edileceği bildirilebilir. Kamu zararına neden olan hususlarla ilgili kamu idaresi dava açmış olabilir. Bu durumlarda denetçi elindeki belge ve bilgilerle raporunu sonuçlandırır. Her iki durumda da kamu zararı kabul edilmiştir. İlk durum için denetçi raporunda, tahsilata ilişkin belge

bulunmadığından kamu zararının sorumlulardan tahsil edilmesini yargılamayı yapacak daireden ister. Diğer bir durum da kamu zararına yönelik tahsilatın rapor düzenlendikten ancak hesap yargılamasından önce gerçekleşmesidir. Bu durumda tahsilat ile ilgili makbuz daireye ulaştırılır ve yargılama yapılırken dikkate alınır. Yargılama neticesinde tahsilat işlemine ilamda yer verilir (Aksoy vd., 2018: 108, 109).

3.3.1.4. Yargılamaya Esas Raporun Düzenlenmesi ve Daireye İntikali

Yargılamaya esas rapor ekip başkanı tarafından düzenlenir. Bu bölümde savunmalar kime ait olduğu belirtilerek yer verilir. Sorumluların savunmalarının içerikleri aynı nitelikte olması durumunda birisi yazılır ve bu durum belirtilir. Üçüncü bölüm “Sonuç” başlığı altında düzenlenir. Sonuç bölümünde; kamu zararının sorumlulardan tazmin kararı verilmesi, suç teşkil eden konuların ilgili mercilere bildirilmesini, hesap ve işlemlerin yargılamasına son verilerek hüküm dışı bırakılması, hesap ve işlemlerin mevzuata uygun olduğu yönünde karar verilmesi istenir. Bu hususlardan gerekçeli olarak bir veya bir kaçısı istenmektedir. Sonuç bölümünde yer verilen konular hakkında farklı görüşe sahip denetçi ve grup başkanı düşünceleri gerekçeleriyle belirtilir. Yargılamaya esas rapor denetçi, ekip başkanı ve grup başkanı tarafından imzalanır ve ekleriyle beraber elektronik ortamda Başkanlığa sunulmaktadır (SDY, 2011: madde 46). Yargılamaya esas rapor ilgili mali yılı takip eden yılın en geç Kasım ayı sonuna kadar dört nüsha olarak Sayıştay Başkanlığına sunulmaktadır (Aksoy vd., 2018: 113, 114).

3.3.1.5. Suç Teşkil Eden Fiile Rastlanması

Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetimlerde suç teşkil eden bir konuya rastlanması durumunda konuya ilişkin deliller toplanır (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 78). Bu delil ve belgeler; defter, kayıt ve cetveller, tahakkuk, tahsilat ve harcama belgeleri, sair işlemlere ait belgeler, ihbarlar veya benzer nitelikteki yazı ve yayımlar, resmi ve özel kuruluşlarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden sağlanacak bilgi ve belgelerdir (SDY, 2011: madde 52).

Suç teşkil eden fiili Başkanlığa bildirmek için müzekkere düzenlenir. Bu müzekerede; ilgili kamu dairesinin adı, sorumluların kimlik ve adresleri, suç teşkil eden konunun inceleme veya denetim sırasında veya ihbar üzerine tespit edildiğine ilişkin açıklama, direkt Başkanlıkça görevlendirildiğinde bu görevlendirmeye ait yazının tarihi ve numarası, ihbar edenlerin, yazı ve yayınları yazan veya yayınlayanların kimlik ve adresleri, suç teşkil eden konu hakkında delillerle bağlantı kurularak yapılan açıklama ve gerekçeli kanaate yer verilmektedir. Müzekkere ve ekleri grup başkanı ve denetçi veya denetim ekibi tarafından Sayıştay Başkanlığına bildirilir (SDY, 2011: madde 54, madde 55).

3.4. Sayıştay Hesap Yargısında Kanun Yolları

Sayıştay hesap yargılaması, yargılamaya esas raporun Sayıştay Dairelerine gönderilmesiyle başlamaktadır. Daireler raporda yer alan konuyu dosya üzerinde inceler ve karara bağlar. Daireye yargılamaya esas raporun intikalinden sonra çalışmaya ara verme süresi hariç olmak üzere en geç altı ay içerisinde rapora ilişkin kararını vermesi ve ilamı düzenlemesi gerekir (Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları, 2011: madde 13). Dairenin kararından sonra işleyen kanun yolları bulunmaktadır. Bunlar; temyiz, karar düzeltilmesi ve yargılamanın iadesi olarak düzenlenmiştir. Bu kanun yollarına; sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimi ve Sayıştay Başsavcılığı başvurabilmektedir. Yargılamanın iadesinde farklılık olarak Sayıştay Daireleri de eklenmiştir. Diğer bir ifadeyle, Sayıştay Daireleri de yargılamanın iadesi isteminde bulunabilmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 52, madde 56).

3.4.1. Temyiz

Sayıştay hesap yargılamasında temyiz; Daire kararlarına karşılık Sayıştay Temyiz Kuruluna başvurulmasıdır. Bu başvuru Daire tarafından düzenlenen ilamın tebliğ tarihinden altmış gün içerisinde yapılmaktadır. Temyiz talebi daire kararlarında; kanuna aykırılık, yetki aşımı, hesap yargılaması usullerine uyulmaması gibi sebeplerin varlığı halinde istenmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 55). Temyiz sebepleri sayılmış ve gibi sebeplerle şeklinde devam edilmiştir. Kanunda sayılanlar dışında sebep olabileceğine işaret edilmiştir. Kanunda ifade edilenler dışında nelerin temyiz sebep olabileceği içtihatlarla belirlenmektedir. Temyiz Kurulu, temyiz sebebi olarak yargılamanın iadesi için başvuru sebebi olmayan bütün kanuna aykırılıkları kabul etmektedir. Temyiz sebeplerinden kanuna aykırılık, ilamın dayanağı olan kanunun yerinde olmaması veya yanlış olması olarak ifade edilir. Burada kanun, bağlayıcılığı olan her çeşit kurallardır. Kanun, yönetmelik ve içtihatları birleştirme kararları gibi geçerliliği devam eden pozitif hukuka aykırılıklar kanun nitelemesinin kapsamına girmektedir (İnan, 1992: 89). Yetki aşımı, diğer yargı kollarının görevi kapsamında bulunan bir konuda karar verilmesi veya disiplin cezası gibi idari işlem niteliği taşıyan kararlar verilmesidir. Diğer bir temyiz sebebi hesap yargılaması usullerine uyulmaması; yargılamaya esas rapora ilişkin üye ve savcının görüşünün alınmaması, sorumluların savunmalarının alınmaması, savunmaların Sayıştay denetçisi yerine farklı bir denetim organı elemanınca alınması, sorumlulara otuz gün olan savunma sürelerinin verilmemesi, duruşma isteğine karşılık sorumluların duruşmaya davet edilmemesi, sorgu ve duruşma gününe ilişkin tebligatın usulüne uygun olmaması, yetkisiz vekil ile duruşma yapılması gibi nedenlerdir (Aksoy vd., 2018: 166).

Temyiz talebi, Sayıştay Başkanlığı'na yazılmış dilekçeyle yapılmaktadır. Dilekçede; karşı tarafın ve temyiz edenin davadaki sıfatları, kimlik numarası, ad, soyadı, adresi, vekil ve kanuni

temsilci olması halinde bunların ad, soyadı, adresi, ilgili olan hesabın yılı ve adı, temyiz talebinde bulunulan kararı vermiş olan dairenin sayısı ve karar tarihi, ilamın bildirilme tarihi, kararın özeti, temyiz talebinin sebep ve gerekçesi, duruşma talebinde bulunması durumunda bu talebin belirtilmesi ve temyiz talebinde bulunanın, kanuni temsilci veya vekilinin imzası olması gerekenlerdir. Dilekçede, temyiz talebinde bulunanın imzası ve kimliği, temyiz edilen kararı belirleyecek ölçüde bilgi ve belgelerin belirtilmesi durumunda bulunması gereken diğer hususlar olmasa da reddedilmeyip temyiz incelemesi yapılmaktadır (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 2011: madde 364). Dilekçeye itirazını ispatlayacak belgelerde eklenir. Dilekçe, daire kararının bildirilmesinden itibaren altmış gün içerisinde Sayıştay Başkanlığına verilir ve temyiz talebinde bulunulur (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 54, madde 55). Temyiz talebinde bulunma süresi geçtikten sonra temyiz başvurusu yapılması durumunda Temyiz Kurulu süre aşımı gerekçesiyle esasa girmeden reddine karar verir (Taytak ve Sakınç, 2018: 93).

Temyiz dilekçesi ekleriyle birlikte karşı tarafa gönderilir. Karşı taraf dilekçenin gönderilme tarihinden itibaren otuz gün içerisinde cevap verme hakkına sahiptir. Cevaplar temyiz talebinde bulunana gönderilir. Buna temyiz talebinde bulunan on beş gün içerisinde cevap vermektedir. Bu cevapta karşı tarafa gönderilir ve on beş gün içerisinde kendi cevabını vermesi istenir. Taraflardan biri zamanında cevabını göndermemesi durumunda veya cevapların tümü alındıktan sonra temyiz incelemesi yapılmaktadır (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 55). Temyiz aşamasında duruşma tarafların yazılı isteği üzerine veya Temyiz Kurulunun gerek görmesi halinde yapılmaktadır (Doğanyığıt, 2002: 5). Duruşmalarda taraflardan birinin gelmesi üzerine o kişinin açıklamaları dinlenir. Taraflardan hiçbirinin gelmemesi durumunda duruşma açılmamakta ve inceleme dosya üzerinden devam etmektedir. Savcı duruşmalarda doğrudan yer almaktadır. Dosya üzerinden yapılan incelemelerde Temyiz Kurulunun çağrısı üzerine oturuma katılarak görüşünü açıklamaktadır (Aksoy vd., 2018: 170).

Temyiz Kurulu, temyiz talebi sonucunda dosyayı incelemesi üzerine tasdik, düzelterek tasdik, bozmak ve kaldırma kararı vermektedir. Tasdik kararıyla daire kararını olduğu kabul etmektedir (İnan, 1992: 95). Düzelterek tasdik, dairenin esasa etkisi bulunmayan hatalar yapması sonucu hatanın düzelterek daire kararının kabul edilmesidir. Bozma kararı, dairenin yargılama usullerine aykırı davranması, yetkisi dışında kararlar alması, sorumluların tespitinin doğru yapılmamış olması ve bunun gibi durumlarda verilmektedir. Bozma kararı üzerine dosya kararı veren daireye yeniden karar vermesi için geri gönderilir (Aksoy vd., 2018: 172). Dairenin ilk kararında ısrar etmesi üzerine tekrar temyiz edilerek Temyiz Kurulu tarafından tekrar bozma kararı verilmesi durumunda daire bu karara uygun olarak yeni hüküm vermek zorundadır. Kurulun kaldırma kararı, dairenin vermiş olduğu tazmin kararının kaldırılmasıdır. Bunun sonucu bütün sorumluları kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir sorumlunun başvurusu üzerine kaldırma kararı alınması durumunda tüm sorumlular tazmin hükmünden berat etmektedir (Doğanyığıt, 2002: 5). Temyiz Kurulu, kaldırma

kararını üye tamsayısının üçte iki çoğunluğunun kararı üzerine vermektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 55).

3.4.2. Karar Düzeltilmesi

Sayıştay hesap yargılamasında diğer bir kanun yolu karar düzeltilmesidir. Karar düzeltme talebi kesinleşmiş Temyiz Kurulu kararlarına karşı yapılmaktadır (Doğanyığıt, 2002: 8). Temyiz Kurulu kararlarının ilgililere bildirilmesinden itibaren on beş gün içerisinde bir kez olmak üzere karar düzeltilmesi istenmektedir. Karar düzeltmesi talebinde bulunmak için bazı sebeplerin oluşması gerekir. Bunlar; Kurul kararında esas etkileyecek iddia ve itirazların karşılanmamış olması, kararda aynı konu üzerine çelişkili hükümler yer alması, temyiz aşamasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlık olduğunun öğrenilmesi, temyiz talebi için gerekli sebeplerden birinin oluşmuş olmasıdır. Karar düzeltilmesi talebinde bulunulmasına karşın kesin hüküm yerine getirilir. Diğer bir ifadeyle, kesin hükmün uygulanmasına mani olmaz (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 57). Temyiz Kurulu, karar düzeltilmesi talebine karşılık hükmün uygulanmasının ertelenmesi yönünde bir karar veremez (Doğanyığıt, 2002: 9). Temyiz kararları verildikten sonra kesin hüküm halini alması nedeniyle ilgili kamu zararı ödenmiş olma ihtimali bulunmaktadır. Karar düzeltilmesi temyiz kararından sonra başvuru olan bir yol olması ve karar düzeltilmesine ilişkin kararın verilmeden önce ilamın kesinleşmiş ve ödeme yapılmış olabilir. Bu nedenle hüküm uygulanmasının geri bırakılması mümkün de olmayabilir. Ancak bu durumda sonradan düzeltilmesi mümkün olmayan zararlar meydana gelebilmektedir (İnan, 1992: 102, 103).

3.4.3. Yargılamanın İadesi

Yargılamanın iadesi, kesinleşmiş veya kesin olarak verilen kararlara karşı başvuru olan kanun yoludur. Bu kanun yoluna başvuru sebepleri (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 56);

- Hesaplarda maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliğin bulunması,
- Esası etkileyen belgelerde sahtecilik olması,
- Denetim aşamasında veya hesap yargılamasında bulunmayan kararı etkileyecek belgelerin karardan sonra ortaya çıkması,
- Denetim aşamasında veya hesap yargılamasında farkına varılmayan yanlış veya usulsüz bir işlemin karardan sonra meydana çıkması,
- Uzman veya bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin öğrenilmesi,
- Karar verilirken dikkate alınan bir ilamın bozulma suretiyle geçerliliğini kaybetmiş olması, şeklinde düzenlenmiştir.

Kanunda yargılamanın iadesi sebepleri sayılmak suretiyle ifade edilmiştir. Bu nedenle sayılan sebepler dışında bir sebeple yargılamanın iadesi talebinde bulunulamaz (Taytak ve Sakıncı, 2018: 98).

Sayıştay dairleri diğer kanun yollarından farklı olarak yargılamanın iadesi talebinde bulunabilmektedir. Sayıştay daireleri kanuna göre doğrudan doğruya karar verebilmektedir. Bu dairenin daha önceden ilgili hesabı yargılayan daire olup olmadığı belirtilmemiştir (İnan, 1992: 96).

Yargılamanın iadesi talebi, ilamın bildirilme tarihinden itibaren beş yıl içinde yapılmaktadır. Yargılamanın iadesine ilişkin dilekçe, kararı veren dairede incelenir ve yargılamanın iadesinin gerekli olup olmadığına karar verir. Daire yargılamanın iadesi talebini kabul etmesi durumunda öne sürülen hususlarla yargılamayı yapmaktadır. Yargılamanın iadesi talebi, kararın uygulanmasına mani olmaz. Dilekçeyi inceleyen daire gerekli görmesi durumunda teminat karşılığı ilamın uygulanmasının ertelenmesine ilişkin karar vermektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: 56).

3.5. Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu Kararları

Kamu idaresi türü Genel Bütçe Kapsamındaki İdarelere dahil bir idarenin Sayıştay denetimi sonucunda Vali ve Vali Yardımcısına yapılan Özel Harekat ve Operasyon tazminatı ile ilgili ödemenin kamu zararına sebebiyet verdiği iddia edilmiştir. Bunun üzerine Sayıştay 3'üncü Dairesi dosyayı incelemeye almıştır. Operasyonları fiilen idare ve sevk eden personelden ek tazminat alabileceklerin görev unvanları sayılmıştır. Diğer Personel bölümünde birinci derecede kritik illerde görev yapan vali ve vali yardımcısı unvanları yer almaktadır. Vali ve vali yardımcısının görev aldığı il birinci derecede kritik iller kapsamına girmemektedir. Bu nedenle ek tazminat ödemesi mümkün olmadığını belirtmiştir. Kamu görevlilerine yapılacak bir ödemenin meşru olabilmesi için mevzuat dayanağının bulunması gerekir. Söz konusu kamu zararı ile ilgili ödeme emrinde Harcama Yetkilisi veya Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla imzası bulunmayan ancak Vali ve Vali Yardımcılarına özel harekat ve operasyon tazminatı ödemesine ilişkin 17.09.2015 tarihli Olur yazısını imzalaması gerekçesiyle Eski Vali'nin sorumluluğuna gidilmiş ve sorgu tebliğ edilmiştir. Eski Vali savunmasında, 2017 yılında yapılan bir ek tazminat ödemesine ilişkin bir tasarruf yetkisinin olmaması nedeniyle kendisine sorumluluk yüklenmemesi gerektiğini ifade etmiştir. Kamu zararı tanımına göre bir kamu görevlisi kimi zaman almış olduğu bir karar ile kimi zaman da yapmış olduğu bir ödeme işlemi ile kamu zararına sebebiyet vermektedir. Yapılan bir işlem veya alınan bir kararla kamu zararı arasında ayrı ayrı illiyet bağı kurulabilmektedir. Bu nedenle, ödeme emri belgesinde imzası olan Harcama Yetkilileri ve Gerçekleştirme Görevlilerinin sorumluluğu, 2017 yılında yapılan ödeme işleminin mevzuata aykırılığında kaynaklanmaktadır. Eski Valiye ait sorumluluğun kaynağı ödemelere dayanak teşkil eden Olur yazısıdır. Söz konusu Olur yazısında başlangıç tarihi 15.09.2015 olarak düzenlenmiş ve 01.01.2015-31.12.2017 tarihleri arasından uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuş Esaslara atıf yapıldığı dikkate alındığında; 2017 yılı sonuna kadar yapılacak ödemeler için Olur yazısının geçerli kabul edilmesi sonucuna

varılmıştır. Vali 2017 yılı itibarıyla görevde bulunmasa da söz konusu yılda yapılan ve Olur yazısına dayanan ödemeler nedeniyle sorumlu tutulmaktadır. Sonuç itibarıyla, Özel Harekat ve Operasyon Tazminatına İlişkin Esaslar kapsamında bulunmayan İl Valisi ve Vali Yardımcılarına söz konusu Esaslarla öngörülen ek tazminatın ödenmesi sonucu oluşan kamu zararının; Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve Diğer Sorumlu tarafından işleyecek faiziyle birlikte ödenmesine, ilamın bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Sayıştay Temyiz Kuruluna temyiz edebilme hakkı olmak üzere oy çokluğuyla karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 3.D. 28.02.2019, K.2019/324).

Bir Belediyeye ait taşıtların muayenelerinin zamanında yapılmaması sonucu gecikme ücreti ödenmiştir. Söz konusu belediyeye ait taşıtların muayenesinin zamanında yaptırılmamasının sonucunda belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması nedeniyle belediye bütçesine ek mali külfet getirilmiştir. Hizmet araçlarının muayene zamanlarının takibini yapmakla yükümlü olan veya takibinin yapılmasını sağlamayan görevlilere bütçeden ödenen gecikme cezalarının rücu edilmek suretiyle tahsil edilmesi gerekirken tahsil edilmemesi sonucu kamu zararına sebebiyet vermektedir. Ancak mevcut kamu zararı tutarı ödeme makbuzuyla tahsil edildiğinden ilisecek husus kalmadığına Sayıştay 6'ncı Dairesi oy çokluğuyla karar vermiştir (T.C. Sayıştay, 6.D. 21.02.2019, K.2019/636).

A Büyükşehir Belediyesine ait parkın içerisinde, B A.Ş. tarafından soğuk hava deposu olarak kullanılan alanlardan işgal harcı alınmamıştır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun İşgal Harcının düzenlendiği maddelerinde; Belediye sınırları içerisinde bulunan "yol, meydan, pazar, iskele, köprü gibi umuma açık yerlerden herhangi birinin satış veya sair maksatlarla ve yetkili mercilerden usulüne uygun izin alınarak geçici olarak işgal edilmesi, işgal harcına tabi olduğu" hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen kanunda, "işgal harcını, işgali harca tabi olan yerleri işgal edenler ödemekle mükelleftir", şeklinde ifade edilmiştir. A Büyükşehir Belediyesince alınması gereken işgaliye harcı tutarı kadar kamu zararı oluşmuştur. Mevcut kamu zararı B A.Ş.'den tahsil edildiğinden ilisecek husus kalmadığına oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 6.D. 04.02.2019, K.2019/629). Bu karara ilişkin konuda A Büyükşehir Belediyesi çalışanının ihmali sonucu belediye gelirlerinde artışa engel olunmuştur. Sayıştay denetimi sonucu bu durum tespit edilmiştir. Bunun sonucunda Daire kararından önce A Büyükşehir Belediyesi tarafından işgal harcı mükellefi olan B A.Ş.' den işgal harcı tahsil edilmiştir. Kamu zararı oluşturacak tutar tahsil edildiği için A Büyükşehir Belediyesindeki sorumlunun sorumluluğuna gidilmemiştir.

Sayıştay incelemesi sonucunda bir Üniversite tarafından anahtar teslimi götürü bedel usulü ile ihale yapılan ve İnşaat Taahhüt Turizm Ticaret Sanayi Limited Şirketi ile düzenlenen sözleşmeye göre yürütülen Üniversitenin Açık ve Kapalı Spor Tesisleri İnşaatı İşinde yapılması öngörülen ve iş ile ilgili teknik şartnamede tarifli yapılan "Düşeyde kapaklı yatayda silikonlu alüminyum giydirme cephe yapılması" imalatı tarifte öngörülenden farklı yapıldığı tespit edilmiştir. Buna karşılık, bu farklılık nedeniyle işin tutarında meydana gelen azalış yüklenicinin hakkedişinden kesilmeden

ödeme yapılmış ve kamu zararına sebebiyet verilmiştir. Bu kamu zararına sebep olan husus imalatın yapıldığı yerde fiili inceleme neticesinde tespit edilebilmektedir. Bu nedenle gerçekleştirme görevlisinin ödeme emri belgesine bağlı belgeler üzerinden fazla ödemeye sebep olan işlemi tespit etme imkanının olmadığı ve bu nedenle gerçekleştirme görevlisinin kamu zararında sorumluluğu bulunmamaktadır. İşe ait teknik şartnamede tarif edilenden farklı imalat yapılmasına karşılık, bu farklılık nedeniyle işin tutarında meydana gelen azalış yüklenicinin hakkedişinden kesilmeden ödeme yapılması sonucu oluşan kamu zararının Harcama Yetkilisi (Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanı), “Diğer” başlığı altında sorumlu tutulan Geçici Kabul Komisyonu Başkanı-Mimar, Hakkediş Raporunu İmzalayan- Mimar, Hakkediş Raporunu İmzalayan- Kontrol Amiri-İnşaat Mühendisinden müştereken ve müteselsilen işleyecek faizi ile birlikte ödettirilmesine, bu ilamın bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Sayıştay Temyiz Kuruluna temyiz edebilme hakkı olmak üzere oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 2.D. 07.02.2019, K.2019/35568).

İl Özel İdaresinin memuruna yapılan ödemeler incelendiğinde fazla ödeme tespit edilmiştir. 2017 yılının Haziran ve Ağustos aylarına Ramazan ve Kurban bayramının denk gelmesi ve bayram yardımı adı altında ilave ödeme yapılması sonucu ödenebilecek sosyal denge tazminatının aylık tavan tutarının aşıldığı belirlenmiştir. 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre; Belediyeler, bağlı kuruluşları ve İl Özel İdarelerinde çalışan kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödemesi yapılmaktadır. Ödemenin aylık tutarı, “4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanununa” uygun şekilde düzenlenen toplu sözleşmede belirtilen tavan tutarı aşmadan yapılır. Sosyal denge tazminatı aylık tavan tutarı, en yüksek Devlet memuru maaşının %100’ü miktarında belirlenebilir. Bu ödeme için yapılan sözleşmeler ile görevli birim, görev yerinin özelliği, iş hacmi, çalışma süresi ve kadro derecesine göre farklı ödeme tutarı belirlenebilmektedir. Bem-Bir-Sendikası ve idare arasında yapılan sosyal denge tazminatı sözleşmesi ile aylık sosyal denge tazminat tutarı; Genel Sekreter ve Genel Sekreter Yardımcılarına brüt 800 Türk Lirası, İlçe Özel İdare Müdürleri, Birim Müdürleri ve Hukuk Müşavirlerine brüt 750 Türk Lirası, diğer memurlara brüt 650 Türk lirası olarak belirlenmiştir. Ayrıca, Ramazan Bayramı için bayram yardımı brüt 800 Türk Lirası ve Kurban Bayramı için bayram yardımı brüt 1000 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Ramazan Bayramının denk geldiği Haziran ayında ve Kurban Bayramının denk geldiği Ağustos ayında yapılan bayram yardımı sonucu bu iki ayda tavan tutar aşılmış ve kamu zararı oluşmuştur. 2017 Ocak-Haziran dönemi sosyal denge tazminatı aylık tavan tutarı 912,55 Türk lirası, Temmuz-Aralık dönemi için 975,71 Türk lirasıdır. Sosyal denge tazminatı ve bayram yardımı adı altında yapılan ödemeler toplamı Haziran ayında 912,55 Türk Lirasını ve Temmuz ayında 975,71 Türk Lirasını aşan kısmı kamu zararı tutarıdır. Harcama Yetkilisi (İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü), Gerçekleştirme Görevlisi (Şef) ve sosyal denge tazminatı sözleşmesini idare adına imzalayan Üst Yöneticinin (Vali) sorumluluğuna gidilerek kamu zararı tutarı ve işleyecek faizi ile birlikte müştereken ve müteselsilen ödettirilmesine karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 1.D. 05.03.2019, K.2019/10747). Bu idarede oluşan kamu zararı, kamu görevlilerinin mevzuata aykırı karar sonucu fazla ödeme yaparak kamu kaynağında azalmaya neden olunması sonucu oluşmuştur.

Sorumlu kamu görevlileri, Harcama Yetkilisi sıfatında bulunana İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü, Gerçekleştirme Görevlisi sıfatında bulunan Şef ve sözleşmeyi imzalayan Üst Yönetici konumunda bulunan Vali olarak belirlenmiştir. Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisi mevcut ödemeyi yapan sorumlu kişilerdir. Mevzuata aykırı fazla ödemeyi yapan bu kişiler oldukları için sorumluluklarına gidilmiştir. Üst Yöneticinin ise ödeme konusu ile ilgili dayanak olan sözleşmeyi imzalaması ancak yapılan ödemelerin sözleşmeye uygunluğunu sağlamaması sonucu sorumluluğuna gidilmiştir.

Personel mevzuatına aykırı şekilde Belediyede çalışmakta olan memur ve sözleşmeli personeline Haziran 2014'de iyileştirme ödeneği fark ödemesi yapılması sonucu kamu zararına neden olunmuştur. Belediye ve bağlı kuruluşları ile il özel idarelerinde çalışan kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödenir. Ödemenin aylık tutarı "4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu" hükümleri doğrultusunda oluşturulan toplu sözleşmede belirtilen tavan tutarı aşılmadan belediye veya il özel idaresi ile ilgili belediye ve il özel idaresinde en fazla üyesi bulunan sendika arasında yapılan sözleşme ile belirlenir. 4688 sayılı Kanun'un geçici 14'üncü maddesinde 11.04.2012 tarihinde uygulanan sözleşmede, yeni yapılan toplu sözleşme belirtilen tavan tutarın, önceki sözleşmeler ile yapılan aylık ödemenin altında kalması durumunda 31.12.2015 tarihine kadar uygulanan sözleşmelerde 11.04.2012 tarihinde uygulanan sözleşmeye göre ödenen aylık tutar tavan aylık tutar olarak esas alınabileceği belirtilmiştir. Bu yetki, bir önceki sözleşmede toplu sözleşme ile belirtilen tutarın üstünde bir tutar belirlenmesi durumunda yeni imzalanacak sözleşme ile önceki sözleşme tutarın artırılması yönünde bir yetkiyi ifade etmemektedir. Bir önceki sözleşmede sosyal denge tazminat tutarı unvanlar itibariyle toplu sözleşmede belirtilen tavan tutardan düşük olması durumunda yeni yapılan sözleşmede en yüksek tutar toplu sözleşmede belirtilen tavan tutar kadar yapılabilir. İnceleme sonucunda, belediye ve sendika arasında 18.11.2011 tarihinde sözleşme imzalandığı ve bu sözleşmenin 31.12.2013 tarihinde sona erdiği tespit edilmiştir. 01.04.2014 tarihinde belediye ve sendika arasında yeni bir sözleşme imzalanmıştır. Bu sözleşme ile ikramiye dahil olmak üzere müdürler, müfettişler ve iç denetçilere aylık... Türk Lirası, diğer memur personele aylık... Türk Lirası sosyal denge tazminatı ödenmesi öngörülmüştür. 4688 sayılı Kanununa göre imzalanan 2014 ve 2015 yıllarını kapsayan toplu sözleşmede unvanlar itibariyle tavan tutarlar ifade edilmiştir. Belediye ve sendika arasında imzalanan sözleşmede toplu sözleşmede belirtilen tavan tutarı aşması mümkün olmadığından, yeni sözleşmede ifade edilen toplam tazminatın toplu sözleşmedeki tavan tutarı aşan kısmı kamu zararıdır. Bu durumda tavan tutarın üzerinde sosyal denge tazminatı alan personele fark ödemesi yapılamaz. Belediye çalışan memur ve sözleşmeli personele, Haziran 2014'de mevzuata aykırı iyileştirme ödeneği fark ödemesi yapılmasıyla meydana gelen kamu zararından Üst Yönetici, Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisi sorumlu tutulmaktadır. Söz konusu sorumlular, kamu zararından müştereken ve müteselsilen işleyecek faizi ile birlikte ödenmesine hükmedilmiştir. Bu ilamın bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz ve beş yıl içerisinde Sayıştay Dairelerinde yargılamanın iadesi yolu açık olmak üzere oy

birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 5.D. 14.04.2016, K.2016/166). Dairenin vermiş olduğu bu kararı Harcama Yetkilisi ve diğer sorumlular temyiz yoluna başvurmuştur. Bu başvuru üzerine dosya Sayıştay Temyiz Kurulunda görüşülmüş ve 21.06.2017 tarihinde dairenin vermiş olduğu tazmin hkmnin TASDİKİNE karar vermiştir. Harcama Yetkilisi ve diğer sorumlular Temyiz Kurulu kararına karşılık Kararın Düzeltilmesi talebinde bulunmuştur. Sayıştay Temyiz Kurulu dosyayı tekrar incelemeye almıştır. İnceleme sonucunda, Belediye ile Sendika arasında yapılan sözleşmedeki tutarların toplu sözleşmede belirtilen tavan tutarı aşması mümkün olmadığı ve yeni yapılan sözleşmede toplam tazminatın toplu sözleşmedeki tavan tutarı aşan kısmı kamu zararı oluşturduğu tespit edilmiştir. Bu durumda mevzuatın öngördüğü tavan tutarın üzerinde sosyal denge tazminatı alan personele fark ödemesi yapılamaz. Sorumlunun dilekçesinde kararın düzeltilmesine yönelik bir husus belirtilmediğinden kararın *DÜZELTİLMESİNE MAHAL OLMADIĞINA* oy birliğiyle karar vermiştir (T.C. Sayıştay Temyiz Kurulu, 26.12.2018, K.2018/45453).

Bir Belediye tarafından özel okul binasına mevzuata aykırı olarak imalat yapıldığı ve kamu zararına sebebiyet verildiği Sayıştay denetimlerinde tespit edilmiştir. Bu binanın mülkiyeti A'ya ait iken bu taşınmazı B kullanmaktadır. 5393 sayılı Belediye Kanunu madde 14'de Belediyelerin, ortak ihtiyaçlar olması halinde orta ve yüksek öğrenim ğrenci yurtları ve devletin sahip olduğu okul binalarının yapım, onarım ve bakımını yapabileceği ifade edilmiştir. Söz konusu Kanunda "Diğer Kuruluşlarla İlişkiler" başlıklı 75'inci maddesinde; belediyelerin, belediye meclisinin karar vermesi halinde görevleri arasında sayılan konularda kamu yararına çalışan dernekler ile ortak hizmet projesi gerçekleştirebileceği, diğer dernek ve vakıflar ile mahallin en büyük idare amirinin izni ile ortak hizmet projesi gerçekleştirebileceği düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanunun "Btlerden Yardım Yapılması" bölümü madde 29'da; kamu kurumlarınca kanunda yer almadıkça gerçek veya tüzel kişilere kamu kaynağı kullandırılmayacağı, menfaat sağlayamayacağı veya yardımda bulunmayacağı hüküm altına alınmış. Soru konusu yapım işi için Belediye Meclis Kararı zerine ortak hizmet projesi protokolü imzalanmıştır. Bu protokol incelediğinde, herhangi bir ortak amaç belirtilmediği, Belediyenin söz konusu imalatları projelendirmek ve yapmakla mükellef tutulduğu, bunun haricinde ortak hizmet projesi kapsamında başka bir hüküm bulunmadığı tespit edilmiştir. Ortak hizmet projeleri, ortak olarak gerçekleştirilecek bir hizmet projesinin varlığını gerektirir. Belediye'nin tarafı olduğu ortak hizmet projesi protokollerinin bu Őekliyle bir projenin gerçekleştirilmesinden ziyade Belediye tarafından belirlenen bir derneğe veya cemiyete Belediye tarafından belirlenen miktarda yardım yapılması niteliğindedir. Belediyenin görev alanına girmeyen, mahalli ve müşterek nitelikte olmayan konularda meclis kararı alınması ve protokol imzalanması, ilgili konuyu ortak hizmet projesi statüsüne taşımamaktadır. Ayrıca, devletin sahip olduğu okul binalarının yapım, onarım ve bakım işlerinin Belediyeler tarafından yapılabileceği ifade edildiğinden, özel okul binasının imalatının gerçekleştirilmesi Belediyenin görev ve sorumluluğunda bulunmamaktadır. Belediyenin görev ve sorumluluğu altında bulunmayan bir husus ile ilgili kamuya yararlı dahi olsa herhangi bir dernek veya vakıf ile ortak

hizmet projesi yapılamadığı belirtilmiştir. Bu nedenle Belediyenin mahalli müşterek nitelikte olmayan özel okul binası imalatının yapılması mevzuat hükümlerine aykırı bulunmuştur. Belediye tarafından yapılan imalatların mülk sahibi konumunda bulunan ve kamuya yararlı dernek olarak ilan edilmiş olan A tarafından kullanılmadığı, B tarafından işletildiği görülmektedir. Söz konusu özel okula ücret alınması üzerine kayıt olan öğrencilerin kullanımına sunulduğu, bu haliyle mahalli müşterek ihtiyaçlara cevap vermekten uzak olduğu açık olduğu ifade edilmiştir. Belediyenin görev alanına girmeyen, mahalli ve müşterek nitelikte olmayan bir konu ile ilgili bir ortak hizmet protokolü olsun veya olmasın harcama yapılması veya yardımda bulunulması mevzuat hükümlerine aykırı olduğu belirtilmiştir. Belediyece yapılan yapım işi sonucu oluşan kamu zararının Ahiz A tüzel kişisinden makbuz ile tahsil edildiği anlaşıldığından yapılan tahsilatın ilamda gösterilmesine ve bu ilamın bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Temyiz Kuruluna temyiz edebilme hakkı olmak üzere oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 5.D. 05.02.2019, K.2019/362a).

Belediye meclis kararı veya ortak bir proje olmadan, ortak ihtiyaçlar kapsamında yer almayan bir derneğin kuruluş yıl dönümü faaliyetlerinde yapılan harcamalar belediye bütçesinden karşılanmıştır. Sayıştay denetimi sonucunda bu işlemin kamu zararına sebebiyet vermesi nedeniyle ve Sayıştay 6'ncı Dairenin kararıyla zararın tazminine karar verilmiştir. Bu karar üzerine sorumlulardan Gerçekleştirme Görevlisi Temyiz Kuruluna temyiz başvurusunda bulunmuştur. Sayıştay Temyiz Kurulu incelemesi sonucunda, sorumluluk hukuku bakımından 5018 sayılı Kanunla kusur sorumluluğu (sübjektif) ilkesi benimsendiğinden sadece işlemlerin mevzuata uygun olmaması işlemleri gerçekleştiren kamu görevlilerinin sorumlu tutulmasına etken olmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, mevzuata aykırı karar ile kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinin ispatlanması gerekir. Bu durumda kamu zararının kişiler açısından gerçekleşmesi için zararın kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmali sonucunda mevzuata uygun olmayan işlem, karar veya eylemleriyle gerçekleşmesi ve illiyet bağının bulunması gerekir. Belediye Başkanlığı Basın Yayın ve Halkla İlişkiler Müdürlüğü 396 sayılı Başkan "Olur" unu "Uygun görüşle arz" eden Belediye Başkan Yardımcısı "Olur" u imzaladığından sorumluluğuna gidilmesine karar verilmiştir. Muhasebe yetkilisi ve teknik şartnameye ait tutanağı düzenleyen, piyasa fiyat araştırmasını yapan ve yaklaşık maliyet cetvelini hazırlayan memurların sorumluluğuna gidilmemesi gerekçesiyle kamu zararının tahsil edilmesine ilişkin hükmün sorumlular açısından bozulmasına karar verilmiştir. Bu nedenle Muhasebe Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve memurların sorumluluğunun kaldırılmasını ve Belediye Başkan Yardımcısının sorumluluğuna gidilerek yeniden hükmün tesisi için dosyanın Daireye gönderilmesine karar verilmiştir. Bunun sonucunda Daire, söz konusu kamu zararından Muhasebe Yetkilisi ve teknik şartnameye ait tutanağı düzenleyen, piyasa fiyat araştırmasını yapan ve yaklaşık maliyet hesap cetvelini hazırlayan Gerçekleştirme Görevlileri ve memurun illiyet bağı eksikliği gerekçesiyle sorumlu tutulmamasına, Üst Yönetici ve Diğer Gerçekleştirme Görevlisinin sorumlu tutulmasına karar verilmiştir. Sorumlulardan kamu zararının işleyecek faizi ile birlikte ödettirilmesine ve bu ilamın

bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Temyiz Kuruluna temyiz edebilme hakkı olmak üzere oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 6.D. 14.11.2017, K.2017/499).

Bir Üniversite düzenlenen kongre için katılımcılardan tahsil edilen ücretlerin bir öğretim üyesinin hesabına yatırılması ve kongre için yapılan giderlerin belgelendirilmediği tespit edilmiştir. 5018 sayılı Kanunun “Gelirlerin Toplanması Sorumluluğu” başlığı altında madde 38’de “Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur” şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun “Giderin Gerçekleştirilmesi” başlığı altında madde 33’de; “bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olduğunun görevlendirilmiş kişi veya komisyon tarafından onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesi” gerektiği ifade edilmiş. Giderin gerçekleştirilmesi, harcama yetkilisi tarafından belirlenen görevlice hazırlanan ödeme emri belgesinin harcama yetkilisi tarafından imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi işlemi ile tamamlanmaktadır. Gerçekleştirme görevlisinin yükümlülüğü; harcamaya yönelik yetkilendirilme sonucunda mal veya hizmetin alınması, işin yaptırılması, bu işlemlere ait belgelerin ve ödeme yapılması için gerekli olan belgelerin düzenlenmesidir. Mevzuata göre tarh, tahakkuk ve tahsilinin yapılması, giderin gerçekleştirilmesinde ise belirlenmiş usul ve esaslara göre gider tahakkukunun yapılarak ilgiliye ödenmesi ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesi gerekmektedir. 5018 sayılı Kanunda muhasebe hizmeti; “gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi ve tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması” olarak belirtilmiştir. Bu hizmetlerin gerçekleştirilmesinden ve muhasebe kayıtlarının usule uygun, erişilebilir ve saydam şekilde kayıtlara geçirilmesinden Muhasebe Yetkilisi sorumludur. Sayıştay incelemesi sonucunda, Üniversitede düzenlenen Kongre için katılımcılardan belirli hizmetler karşılığı talep edilen ücret gelir hesabı yerine emanet hesabına kayıt edildiği ve bir öğretim üyesinin banka hesabına gönderildiği tespit edilmiş. Buna ek olarak, yapılan harcamalara ilişkin kanıtlayıcı belgeler de bulunmamıştır. Kongre faaliyetine ilişkin gelirlerin mevzuatına uygun olarak gelir kaydedilmeyerek emanet hesabına kayıt edilmesi ve mutemet olmadığı halde kongre düzenlemekten sorumlu kişiye ödenmesi işlemi 5018 sayılı Kanun madde 71’e göre kamu zararına neden olmuştur. Sorumluların göndermiş olduğu savunmalarda söz konusu tutarın tahsili için kişi borcu açıldığını ve işlemlerin başlatıldığını belirtilmişse de henüz tahsilat yapılmamış ve kanıtlayıcı belgelerde gönderilmemiştir. Buna göre, kamu zararının Muhasebe Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisinden (Veznedar) müştereken ve müteselsilen işleyecek faizi ile birlikte tazminine, bu ilamın bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Temyiz Kuruluna temyiz edebilme hakkı olmak üzere oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 2.D. 31.01.2019, K.2019/35565).

A Belediyesi tarafından hizmet alımı kapsamında idarece teknik olarak zorunlu görülen araçlar yüklenicisi tarafından geç teslim edilmesine rağmen ceza kesilmemesi nedeniyle kamu

zararı oluşmuştur. İşe ilişkin sözleşmenin “Cezalar ve Sözleşmenin Feshi” bölümünde idare tarafından uygulanacak cezalar arasında; olağanüstü durumlar haricinde eksik araç çalıştırılmasının tespit edilmesi durumunda, tespiti yapılan her araç için sözleşme bedelinin yüzbinde beşi oranında yüklenicinin hakedişlerinden kesilir, şeklinde düzenlenmiştir. Sorgu konusu edilen araçların yılda 312 gün çalıştırılması gerekirken 266 gün çalıştırılmıştır. Bu nedenle yükleniciden 46 günlük gecikme cezası olarak kesinti yapılması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu kamu zararı ödeme emri belgesi ile Ahiz A.Ş.’nin hakedişinden kesinti yapılarak tahsil edildiği anlaşıldığından bu tutarla ilgili ilişilecek husus kalmadığına, bu ilamın bildirilmesinden itibaren altmış gün içinde Temyiz Kuruluna temyiz edebilme hakkı olmak üzere oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 5.D. 05.02.2019, K.2019/362b).

Büyükşehir Belediyesi Tıbbi Atık Sterilizasyon Tesisi kurulması için A Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ile sözleşme imzalamıştır. Bu sözleşmede belirtilen nitelikteki personellerin çalıştırılmaması ve bunun sonucunda idare tarafından para cezası uygulanması gerekirken ilgili cezanın uygulanmaması sonucu kamu zararına neden olunmuştur. Büyükşehir Belediye ile Şirket arasında imzalanan sözleşmenin ‘Tanımlar’ başlıklı 4’üncü maddesinde sözleşmesinin uygulanmasında, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliği hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Bu sözleşmenin ‘Sözleşmenin Ekleri’ başlıklı 9’uncu maddesinde; ihale dokümanı, sözleşmenin eki ve sözleşmeyle bir bütün olduğu, yüklenici ile idareyi bağladığı ifade edilmiştir. İhale dokümanını oluşturan belgeler ile sözleşme hükümlerinde çelişki veya farklılık bulunması durumunda ihale dokümanı dikkate alınmaktadır. İhale dokümanını oluşturan belgeler öncelik sıralamasına göre; İdari Şartname, Teknik Şartname, Sözleşme Tasarısı, Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliği ve Tıbbi Atıkları Toplanan Sağlık Kuruluşları Listesidir. İdari Şartnamenin 8’inci maddesinde; ihale konusu işi yapmak için işe başlama tarihinden itibaren unvan ve adetleri belirtilen toplamda 8 kişi çalıştırıldığına veya çalıştırılacağına yönelik taahhütname verilmektedir. Bu Şartnameye göre çalıştırılması gerekenlerin adet ve unvanları; 1 Makine Teknikeri, 1 Çevre Mühendisi, 1 Elektrik Teknikeri, 1 Güvenlik Görevlisi, 2 en az E sınıfı ehliyete sahip şoför, 2 düz işçi ve Pratisyen veya Uzman bir Doktorun hafta 2 yarım gün (Salı ve Perşembe) iş yerinde çalıştırılmak üzere belirlenmiştir. Sözleşmenin 17’inci maddesinde ve İdari Şartnamenin 18’inci maddesinde, yüklenicinin taahhüt ettiği personeli çalıştırmaması durumunda her bir personel için günlük ceza kesileceği düzenlenmiştir. İnceleme sonucunda 1 Elektrik Teknikeri, 1 Makine Teknikeri, 1 Güvenlik Görevlisinin çalıştırılmadığı ve Çevre Mühendisinin bazı günlerde çalıştırılmadığı tespit edilmiştir. Bu durumda Çevre Mühendisi 9 gün, Elektrik ve Makine Teknikeri 238’er gün, Güvenlik Görevlisi 360 gün çalıştırılmamıştır. Bunun sonucunda her bir personel için günlük ceza kesilmesi gerekirken bu ceza uygulanmamıştır. Kamu zararında sorumlulukların ilgililerin görev yaptığı tarihler dikkate alınarak belirlenmektedir. Büyükşehir Belediyesi Daire Başkanları A... tarihinde göreve başlayıp... tarihinde görevden ayrılmış, B... tarihinde göreve başladığı ve görevine devam ettiği, Şube Müdürleri D... tarihinde göreve başlayıp... tarihinde görevden ayrıldığı, E... tarihinde göreve başladığı ve görevine devam ettiği

tespit edilmiştir. Sorumlular, mevzuata uygun olmayan işlem, karar veya eylemle illiyet bağı kurulan kişi veya kişilerdir. Bu durumda görev tarihileri dikkate alındığında ve illiyet bağı kurulduğundan Daire Başkanları A ve B ile Şube Müdürleri D ve E diğer sorumlular sıfatı ile sorumlu tutulmaktadır. Bu kişilerin müştereken ve müteselsilen işleyecek faizi ile birlikte kamu zararını ödemelerine oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 5.D. 26.02.2019, K.2019/365). Kamu zararına neden olan durum ihale mevzuatına aykırıdır. Bu aykırılık ihmal sonucu olup ve kamu kaynağında artışa engel olunmuştur. Tüm bunlar kamu görevlilerinin yapmama eyleminden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle ilgili kamu görevlileri sorumlu tutularak kamu zararı tazmin edilmektedir.

Belediye tarafından Maliye Bakanlığı'na ve Sosyal Güvenlik Kurumuna gönderilen bildirge ve beyanname sonucu ödenen damga vergisi kamu zararına sebebiyet vermiştir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununda resmi daireler arasında kullanılan kağıtlar sayılmış ve bu kağıtlar damga vergisinden muaf edilmiştir. Bu durumda belediye tarafından Maliye Bakanlığı'na ve Sosyal Güvenlik Kurumuna gönderilen bildirge ve beyannameler damga vergisinden muafır. Sorumlular savunmalarında, kurumların internet veri tabanlarında uyguladıkları e-bildirge ve e-beyanname sistemlerinde resmi kurumlarca verilen bildirge ve beyannamelere otomatik olarak damga vergisi tahakkuk ve tahsilinin yapılmakta olduğunu ifade etmişlerdir. Ancak kamu zararı oluşturan konu üzerine bir tereddüt yoktur. Bu nedenle Belediye tarafından ilgili kurumlardan kamu zararı oluşturan tutarların iade edilmesi için gerekli işlemlerin başlatılması ve mevzuata aykırı şekilde ödenen Damga Vergisinin tahsilinin gerçekleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Kamu zararından Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve Mali Hizmetler Müdür Vekili sorumlu tutulmuştur. Bu sorumlulara kamu zararının işleyecek faizi ile birlikte müştereken ve müteselsilen ödettirilmesine, bir karşı oy ile oy çokluğuyla karar verilmiştir. Daire Başkanının karşı oyu; Belediye tarafından verilen e-bildirge ve e-beyannamelerde otomatik tahakkuk karşısında beyanname verilmemesi durumunda otomatik olarak sigorta primi ve vergi cezaları tahakkuk edeceğinden, tazmin kararı verilmesi mümkün olmamaktadır. Bu konu ile ilgili Maliye Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumuna yazı gönderilerek, elektronik bildirge ve beyanname sistemlerinin düzeltilmesinin istenmesi gerekir, şeklindedir. Bu ilamın bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Temyiz Kurulu bünyesinde temyiz yoluna başvurulabilir. Ayrıca, beş yıl içinde Sayıştay Dairelerine yargılamanın iadesi başvurusu yapılabilir (T.C. Sayıştay, 5. D. 16.02.2017, K.2017/235). Harcama Yetkilisi daire kararına karşı Sayıştay Temyiz Kuruluna temyiz başvurusunda bulunmuştur. Harcama Yetkilisi dilekçesinde; Sosyal Güvenlik Kuruluşuna verilen prim bildirgelerinin ve Maliye Bakanlığı'na verilen beyannamelerin elektronik ortamda kabul edildiğini ve her iki kurumun vergi mevzuatını iyi bildiklerini ancak bilgilerin girildiği internet giriş sayfalarında kamu kuruluşları için damga vergisinden muaf olanlar şeklinde bir alan bulunmadığını ifade etmiştir. Resmi kurumlara verilen beyanname ve bildirgelere otomatik olarak damga vergisi tahakkuku ve tahsili yapılması sonucunda ödemek zorunda olduğunu belirtmiştir. İki kamu kuruluşunun sistemlerinde ödemeyi yapanın kamu kuruluşu olduğuna dair bir alan

tanımlamadıkları için bu sorun oluşmaktadır. Tahakkuk eden damga vergisi ödenmemesi durumunda gecikme zammı ödemek zorunda kalındığını ifade etmiştir. Konu ile ilgili Vergi Dairesine 26.05.2017 tarihinde yazı gönderildiğini ve 16.06.2017 tarihi itibarıyla arşiv kayıtlarının incelendiğini ve kendilerine bilgi verileceğini belirtmişlerdir. Başsavcılık da Harcama yetkilisinin ifadelerine katılarak verilen kamu zararı kararının kaldırılmasını talep etmektedir. Konu ile ilgili kurumların yazılım programlarının damga vergisini otomatik olarak tarh ve tahakkuk ettiğini, damga vergisi hesaplanması ve yersiz ödemeye yönelik belediye çalışanlarının sorumlu olmadığını ifade etmiştir. İlgili kurumların yazılım programlarının ivedilikle düzeltilmesinin sağlanması ve yersiz ödemenin idareler arasında yapılan yazışmalar sonucunda mahsup edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Başsavcılık ilgili Daireye dosyanın gönderilmesinin uygun olduğunu ifade etmiştir. Sayıştay Temyiz Kurulu bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda; Sosyal Güvenlik Kurumu ve Maliye Bakanlığı'nın yazılım programlarının otomatik olarak damga vergisini tarh ve tahakkuk ettiğini, damga vergisi hesaplanması ve yersiz ödemeye yönelik ilgili belediye çalışanlarının kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanmadığını ve sorumluluklarının bulunmadığını tespit etmiştir. Sorumluların temyiz dilekçesinde Belediye tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu ve Maliye Bakanlığı'na yazılım programlarının düzeltilmesi ve yersiz ödemenin iadesi veya mahsup edilmesinin talep edildiği anlaşılmaktadır. Belirtilen gerekçelerle, sorumlu iddialarının kabulü ve verilen tazmin kararının *KALDIRILMASINA* oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay Temyiz Kurulu, 26.12.2018, K.2018/45457).

Üniversitenin Tıp Fakültesi Dekanlığında Hastane Başmüdürüne döner sermayeden ek ödeme yapılmıştır. Sayıştay denetimin yapılan inceleme sonucunda bu ödemenin kamu zararına sebebiyet verdiği iddia edilmiştir. Bu kamu zararından Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisi sorumlu kılınmıştır. Daire bu iddiayı kabul etmiş ve kamu zararından bu kişileri sorumlu tutmuştur. Kamu zararını oluşturan miktarı ve işleyecek faizi ile birlikte ödettirilmesine karar verilmiştir. Bunun üzerine sorumlular temyiz yoluna başvurmuştur. Temyiz Kurulu dosyayı incelediğinde, kanun ve dağıtım esaslarını belirleyen yönetmelik hükümleri çerçevesinde döner sermayeden Hastane Başmüdürüne ödeme yapılmasında mevzuata aykırı bir durum olmadığını tespit etmiştir. Bu nedenle kamu zararının ilgili sorumlulardan tazmin edilmesi hükmünün bozulması ve yeni hüküm verilmesi için dosyayı Daireye geri göndermiştir. Daire tarafından dosya tekrar incelenmiş ve Hastane Başmüdürünün döner sermayeye katkısı olmadığı halde ek ödeme yapıldığı anlaşılmıştır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu 'Döner Sermaye' başlıklı bölümünde "gelir getiren görevlerde çalışan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine ek ödeme" yapılacağı belirtilmiştir. Diğer öğretim elemanlarına, memur ve sözleşmeli personele ek ödeme matrahının; "hastaneler başmüdürü ve eczacılar için yüzde 250'sini, başhemşireler için yüzde 200'ünü, diğer öğretim elemanları ve diğer personel için yüzde 150'sini" aşmayacak şekilde belirleneceği ifade edilmiştir. "Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik" hükümlerine göre Kanunda bahsi geçen birimlerdeki görevlilerin ve diğer birimlerde döner sermaye gelirlerinin sağlanmasına

katkıda bulunan öğretim elemanları dışındaki görevlilere ek ödeme verilemeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle Daire kararında ısrar etmiş ve Hastane Başmüdürüne yapılan ek ödeme sonucu oluşan kamu zararının Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisinden tazmin edilmesine oy çokluğuyla karar vermiştir. Daire Başkanı'nın azınlık görüşü; Hastane Başmüdürü Rektörlük Oluru ile Tıp Fakültesi Dekanlığında görevlendirilmiş ve Kanunda söz konusu Dekanlık döner sermaye gelirlerinin elde ettiği birimler arasında yer almaktadır. Bu nedenle yapılan ek ödemenin mevzuata uygun olduğunu ifade etmiştir (T.C. Sayıştay, 2.D. 25.05.2017, K.2017/35483). Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla sorumlu tutulan Döner Sermaye İşletme Müdürü Daire kararı üzerine temyiz yoluna başvurmuştur. Dilekçesinde, Yükseköğretim Kanunu Döner Sermaye bölümünde tıp fakültesi çalışanlarına ek ödeme yapılacağı belirtiltiğini ve ilgili bölümün birinci fıkrasında gelire katkısı bulunmayan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine, ikinci paragraf da gelire katkısı olup olmadığına bakılmaksızın 657 sayılı Kanun kapsamındaki görevlilere aylık ek ödeme yapılacağı belirtiltiğini ifade etmiştir. Kanunda gelire katkısı olmayan öğretim üyesi, öğretim görevlileri ve 657 sayılı Kanuna tabi personele ek ödemenin yapılamayacağı yönünde bir ifade yer almadığını belirtmiştir. Söz konusu Dekanlık döner sermaye gelirlerinin elde edildiği birimler arasında yer aldığından ve Rektörlük Oluru ile Tıp Fakültesi Dekanlığında görevlendirilen Hastane Başmüdürüne yapılan döner sermaye ek ödemesinin mevzuata aykırı olmadığını ifade etmiştir. Azınlık görüşü olan Daire Başkanı'nın görüşünün de kendi iddialarını destekleyici nitelikte olduğunu ve tazmin hükmünün kaldırılmasını ayrıca temyiz talebi sonuçlanıncaya kadar ilamın infazının durdurulmasını talep etmiştir. Başsavcılık sorumlunun temyiz talebini kabul etmiş ve tazmin hükmünün kaldırılması yönünde karar verilmesinin uygun olduğunu ifade etmiştir. Temyiz Kurulu dosyayı tekrar inlemiş ve 2547 sayılı Kanunda ifade edilen Hastane Başmüdürü kadrosunda yer alması sebebiyle zaten yüzde 250 orana kadar döner sermaye ödemesi yapılabilecek olan ilgiliye döner sermaye elde edilen birimde görevlendirilmesi nedeniyle yüzde 100 oranında yapılan döner sermaye ödemesi kamu zararı oluşturmamaktadır. Bu nedenle önceki Temyiz Kurulu Kararında belirtilen Kanun ve Yönetmelik hükümleri çerçevesinde söz konusu kişiye döner sermayeden ek ödemeye ilişkin mevzuata uygun olmayan bir durum olmadığı yönündeki kararı değiştirmedikten, tazmin hükmünün bozulması ve yeni hüküm tahsisi için dosyanın hükmü veren *DAİREYE GERİ GÖNDERİLMESİNE* oy çokluğuyla karar vermiştir. Azınlık görüşünü oluşturan üyenin görüşü; ilgilinin yeni görevlendirmeye uygun puan üzerinden döner sermaye ödemesi yapılması gerektiği yönündedir. Hastane Başmüdürüne yapılmış ödeme ile yeni hesaplanacak ödeme arasında fark kamu zararı oluşturması durumunda bu tutar için tazmin hükmü verilmesi gerektiğini ifade etmiştir (T.C. Sayıştay Temyiz Kurulu, 05.12.2018, K.2018/45411).

Akademik personele makam ve görev tazminatlarının yanlış hesaplanması, bazı öğretim üyelerine makam ve görev tazminatını hak etmedikleri halde tazminat ödenmesinden kaynaklanan kamu zararı mevcuttur. Daire bu kamu zararından Gerçekleştirme Görevlisini sorumlu kılmış ve kamu zararının işleyecek faizi ile birlikte sorumludan tazminine karar vermiştir. Bu kararı Gerçekleştirme Görevlisi temyiz etmiştir. Sayıştay Temyiz Kurulu dosyayı incelemiş ve Daire

kararının *TASDİKİNE* karar vermiştir. Sorumlu olarak tutulan Gerçekleştirme Görevlisi Temyiz Kuruluna karar düzeltilmesi talebinde bulunmuştur. Dilekçesinde makam ve görev tazminatının bir kasıt olmadan sehven ödendiğini ve ilgilinin ödemeye davet edildiğini belirtmiştir. İlgiliye açılmış olan alacak davasının sonucunu takip edip bildirileceğini ifade etmiştir. Ayrıca emekli bir memur olduğu için eski çalışmış olduğu kurumda işlemler hakkında bilgi takibi yapmadığını ve kurumun alacak davasını takip edip Kurula bilgi verilmemesi nedeniyle mağduriyeti olduğunu belirtmiştir. Başsavcı görüşünde; sorumlu dilekçesinde ödemenin hatalı olduğunu kabul ettiğini, sorumlunun emekli olduğunu ve idarenin ahize açılan alacak davasını takip edip Sayıştay'a bilgi vermekte gerekli özenin göstermemesinden kaynaklanan mağduriyeti olduğunu ifade etmiştir. Sorumlunun dilekçesinde yer alan hususlar dahil, konu Daire ve Temyiz Kurulu ilamında hem sorumluluk hem de esas bakımından tüm yönleriyle karşılanmıştır. Bu nedenle talebin yersiz olduğunu, karar düzeltilmesine mahal olmadığı yönünde karar verilmesinin uygun olduğunu ifade etmiştir. Temyiz Kurulu, alacak davası belirtilmekte ancak davanın sonucunda ve kişiden fazla ödemenin tahsil edildiğine dair belge bulunmadığından ilamın *DÜZELTİLMESİNE MAHAL OLMADIĞINA* oy birliğiyle karar vermiştir (T.C. Sayıştay Temyiz Kurulu, 21.11.2018, K.2018/45344).

Belediyenin sorumluluk alanında bulunan yol, meydan, park gibi kamusal alanların özel işyerleri tarafından masa ve sandalye koyarak, oyun ve eğlence yerleri suretiyle işgal edilmektedir. Belediye bu iş yerlerinden işgal sebebiyle işgal harcı almaktadır. Belediye Encümeni işgal harcında indirim uygulamıştır. Sayıştay denetiminde, Belediye Encümenin bu konuda indirim yetkisine sahip olmadığı tespit edilmiştir. İşgal harç tarifesi Belediye Meclisi tarafından belirlenmektedir. Daire yargılamaya esas rapor üzerine dosyayı incelemeye almıştır. Denetçi, Üst Yöneticiyi de sorumlu tutmuştur ancak, Daire Üst Yöneticiyi encümenin kararında imzası olmaması nedeniyle sorumlu tutmamıştır. Denetçi, Mali Hizmetler Müdürünü Muhasebe yetkilisi sıfatıyla kamu zararından sorumlu bulmuştur. Muhasebe yetkilisi, ödeme sırasında ödeme emri belge ve eklerinde; ödemeye yönelik belgelerde eksiklik olup olmadığını, yetkililerin imzasını, maddi hatanın bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimlik bilgilerinin doğruluğunu tespit etmekle mükelleftir. Alacak takibinde, sadece tahakkuk birimlerince tahakkuk ettirilerek tahsil aşamasına gelmiş alacakların tahsil ve takibinden sorumludur. Bu nedenle Daire Mali Hizmetler Müdürünü, indirimli işgal harcı tahakkuk ettirilmesinden Muhasebe yetkilisi sıfatıyla sorumlu tutmamış, encümen kararında imzası olması nedeniyle encümen üyesi sıfatıyla sorumlu tutmuştur. Daire kamu zararından; kararda imzası bulunan Belediye Başkan Yardımcısını Encümen Başkan Vekili sıfatıyla, İşletme ve İştirakler Müdürü, Fen İşleri Müdürü ve Mali Hizmetler Müdürünü Encümen üyesi sıfatıyla sorumlu bulmuştur. Sorumlulardan kamu zararı tutarının işleyecek faizi ile birlikte ödettirilmesine, ilamın bildirilmesinden sonra altmış gün içinde Temyiz Kuruluna temyiz edebilme hakkı olmak üzere oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 6.D. 21.02.2017, K.2017/432). Sorumlular temyiz haklarını kullanmış ve Sayıştay Temyiz Kuruluna başvurmuşlardır. Sorumluların ortak dilekçelerinde; işletmeler tarafından kullanılan kamusal alanlar için 04.06.2014 – 12.08.2015 tarihleri arası geriye dönük bedel tespiti yapılarak kullanılanlara gönderildiğini

belirtmiştir. Cadde isimlerinin yanlış olduğunu ve bu yanlışlığın yanılığa neden olduğunu ifade etmişlerdir. Vergi ve harçların maktu tarifelerinin belirtilen alt ve üst sınırı aşmadan mahalli semtler arasında ekonomik ve sosyal farklılıklar dikkate alınarak belediye meclisleri tarafından tespiti yapılır, hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. 2013 yılından itibaren geçerli olmak üzere maktu vergi ve harç tarifeleri Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek karar yürürlüğe girinceye kadar belediye meclislerince belirlenen tarifeler uygulanmaya devam edilir, şeklinde geçici madde düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu tarafından henüz bir tespit yapılmadığını, 2013 yılına ilişkin belediye meclisi tarafından belirtilmiş olan vergi ve harç tarifesinin uygulandığını belirtmişlerdir. Başsavcılık görüşünde, sorumluların ileri sürdükleri hususlara katılmış ve tazmin hükmünün kaldırılmasının uygun olacağını ifade etmiştir. Sayıştay Temyiz Kurulu inceleme sonucunda, işgal harcında önemli olan rayiç bedelin tespit edilmesi olduğunu ve belediye encümeninin bedeli tespit ederken araştırma yapması ve neden indirim yaptığını dayanakları ile göstermesi gerektiğini belirtmiştir. Denetçi ve Daire tarafından işgal harç bedelinin rayice uygun olmadığına ilişkin bir tespit bulunmadığını, belediye encümeninin işgal harcı tarifesinde indirim yapmada yetkisiz olması nedeniyle hüküm verildiğini ifade etmiştir. Bu nedenle hükmün kaldırılmasına karar verilmesi gerektiğini ve kararın *BOZULARAK* ilgili Daire'ye *TEVDİİNE* oy çokluğuyla karar verilmiştir (T.C. Sayıştay Temyiz Kurulu, 21.11.2018, K.2018/45343).

Bir Üniversitenin Sayıştay tarafından denetlenmesi sonucunda; Bilişim Enstitüsü, sosyal Bilimler Enstitüsü ve Fen Bilimleri Enstitüsünde ikinci öğretim olarak tezsiz yüksek lisans programında verilen dersler için öğretim üyelerine ödenen ek ders ve sınav ücreti bu birimlerde görevli öğretim görevlilerine de ödendiğini tespit etmiştir. Öğretim üyesi kavramı, yükseköğretim kurumlarında görev yapan profesör ve doçent unvanı ile görev yapanlar için kullanılır. Öğretim görevlisi kavramı ise ders vermek ve uygulama yaptırmakla mükellef bir öğretim elemanı olarak tanımlanır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununa göre öğretim üyeleri için belirlenmiş olan ek ders ve sınav ücretinin öğretim görevlilerine ödenmesi mümkün olmamaktadır. Mevzuatında yer almamasına karşılık öğretim görevlilerine ikinci öğretim olarak tezsiz yüksek lisans dersleri için ek ders ve sınav ücreti ödenmesi kamu zararına sebebiyet vermektedir. Bu nedenle Daire kamu zararının ilgili kısımlarından; Harcama Yetkilisi sıfatıyla Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü, Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla Sosyal Bilimler Enstitüsü Sekreterini, Harcama Yetkilisi sıfatıyla Fen Bilimleri Enstitüsü Müdürünü, Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla Fen Bilimleri Enstitüsü Sekreteri Vekilini, Harcama Yetkilisi sıfatıyla Bilişim Enstitüsü Müdürünü ve Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla Bilişim Enstitüsü Sekreterini sorumlu tutmuştur. Sorumluların kamu zararını işleyecek faizi ile birlikte müştereken ve müteselsilen ödettirilmesine oy birliğiyle karar verilmiştir (T.C. Sayıştay, 2.D. 17.11.2016, K.2016/35439). Sorumlular Daire kararı üzerine Sayıştay Temyiz Kuruluna temyiz başvurusu yapmıştır. Sorumluların dilekçelerinde; 2547 sayılı Kanunda öğretim üyeleri ve öğretim görevlilerindeki ayrımın amacı, rektör seçimi, anabilim dalı, bölüm başkanlığı gibi bir kısım idari bir kısım akademik konuların sadece profesör ve doçentlerin hukuki alanının

ilgilendirmesi ve öğretim üyesi olmayan akademik personelin ayırt edilmek istenmesi olduğunu belirtmişlerdir. Hak kazanma açısından öğretim üyeleri ve öğretim görevlileri arasındaki ayrık düzenlemeyi haklı kılmadığını belirtmişlerdir. Bu iki niteliğin arasındaki fark öğretim üyelerinin haftalık 10 saat ve öğretim görevlilerinin haftalık 12 saati aşan ders yükünün ek ders ücretine tabi olduğunu, ikinci öğretim programı söz konusu olduğunda öğretim üyelerinin ayrıcalıklı olması öğretim görevlilerinin ek ders ücreti hak kazanmaması uygun olmadığını ifade etmişlerdir. 2547 sayılı Kanunda öğretim görevlilerinin ikinci öğretim tezsiz yüksek lisans programında ders vermesinin engelleyici hüküm bulunmadığını, söz konusu Kanunun 27'inci maddesinde ikinci öğretim tezsiz yüksek lisans programında fiilen ders veren öğretim üyelerine ek ders ve sınav ücretinin düzenlendiği kısımda bu programlarda sadece öğretim üyelerinin ders verebilmelerinin olmadığını belirtmişlerdir. 2547 sayılı Kanunun 27'inci maddesinde öğretim üyesi teriminin teknik anlamda uygun olmadığını ve yüksek öğretim programlarında ders verebilen herkesi kapsar şeklinde yer aldığını ifade etmişlerdir. Ayrıca ikinci öğretim lisans programlarında öğretim görevlileri derse girebilmekte ve ek ders hak kazanmakta ancak, ikinci öğretim yüksek lisans programlarında bu hakkın bir kenara konulmasının söz konusu programın salt öğretim üyelerinin tekelinde olduğunun kabulünün uygun olmadığını belirtmişlerdir. Başsavcı görüşünde, sorumluların dilekçelerinde ileri sürdüklerine katılmış ve tazmin hükmünün kaldırılmasının uygun olacağını ifade etmiştir. Sayıştay Temyiz Kurulu incelemesi neticesinde; Kanuna göre ikinci öğretim tezsiz yüksek lisans programında fiilen ders veren öğretim üyelerine ek ders ücreti normal ders ücretinin on katına, normal sınav ücretinin beş katına kadar sınav ücreti ödenebileceğini belirtmiştir. Kanunda öğretim üyesi ve öğretim görevlisi sınıflandırması yapıldığını ve ikinci öğretim tezsiz yüksek lisans programlarında ders verme görevi öğretim üyelerine tanındığını ifade etmiştir. Bu nedenle öğretim görevlilerine normal ders ücretinin on katı ek ders ücreti ve normal sınav ücretinin on katı sınav ücreti ödenmesinin uygun olmayacağını belirtmiştir. Ayrıca 2547 sayılı Kanunda ikinci öğretim tezsiz yüksek lisans programlarında sadece öğretim üyelerinin ders verebileceği düzenlenmiştir. Öğretim görevlilerine 2914 sayılı Kanuna göre akademik unvanlar itibarıyla düzenlenen ek ders ücretini normal ders ücretinin bir katı ve sınav ücretini normal sınav ücretinin bir katı şeklinde ödeme yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Tüm bu açıklamalar sonucunda; kamu zararı değerlendirmesinin hukuki isabetsizlik barındırmadığını ve tazmin hükmüne ilişkin kararın *TASDİKİNE* oy çokluğuyla karar vermiştir (T.C. Sayıştay Temyiz Kurulu, 05.12.2018, K.2018/45392).

3.5.1. Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu Yargılama Faaliyetleri

Sayıştay hesap yargılaması, Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetimler sonucunda kamu zararının tespit edilmesiyle hazırlık süreci başlamaktadır. Denetçiler kamu zararının tespiti üzerine yargılamaya esas rapor hazırlamakta ve Sayıştay Başkanlığı'na sunmaktadır. Başkanlık bu raporları ilgili Dairelere yargılanmak üzere gönderir. Daireler kendilerine intikal eden raporu görüşür ve karara bağlar. Bunun neticesinde sorumlular Daire kararına karşılık altmış gün

içerisinde temyiz talebi ile Sayıştay Temyiz Kuruluna başvuru yapabilmektedir. Tüm bu yargılama işlevi, Daireler ve Kurula gelen yıllık raporlar, bu raporların ne kadarının yargılamasının yapıldığı ve yıllık tahsil ve tazmin kararı verilen kamu zararı tutarı Sayıştay İdare Faaliyet Raporu ile her yıl yayınlanmaktadır. 2007-2013 Yılları Faaliyet Raporları faaliyet yılını takip eden yılın Nisan ayında yayınlanmıştır. 2014'den günümüze kadar faaliyet yılını takip eden yılın Şubat ayında yayınlanmıştır.



Tablo 10: Sayıştay Dairelerinin Yargılama Faaliyetinin Sonuçları

Yıllar	Geçmiş Yıllar Denetimi Sonucu Yazılmış Rapor Sayısı	Faaliyet Yılı Rapor Sayısı	Yargısı Yapılan Rapor Sayısı	Farklı Konu Sayısı	Yargılama Öncesi Yapılan Tahsilat (TL)	Yargılama Sonrası Tazminine Hükmedilen Kamu Zararı Tutarı (TL)	Yargılama Sonrası Beraat Kararı Verilen Tutar (TL)	Suç Teşkil Eden Fıiller
2006	1.074	1.421	1.334		16.859.113	39.894.332	-	43
2007	951	1.447	1.322	10.708	18.458.197	73.255.051	-	15
2008	926	1.480	1.293	8.971	513.921.079 TL ve 288.628,35 Dolar	73.103.329 TL ve 12.969.524,86 Dolar	-	24
2009	1.113	1.658	1.411	-	25.953.437,81 TL, 247.899,79 Dolar ve 44.844,61 Euro	126.044.016,71 TL, 14.700.659,09 Dolar ve 97.310,27 Euro	-	24
2010	1.360	1.841	1.908	-	64.823.249,43	745.127.739,12 TL, 4.088.271,28 Dolar ve 5.009,45 Euro	-	28
2011	1.293	1.621	2.123	-	-	221.253.624	-	30
2012	791	706	1.191	-	-	146.116.023,18	-	27
2013	306	654	567	-	46.769.084,42	181.259.540,86	-	7
2014	393	714	709	-	95.494.703,02	94.656.151,62	-	17
2015	293	618	586	-	46.366.760,44	835.682.601,06	-	6
2016	301	597	567	-	38.801.257,71	309.303.039,41	509.577.157,01 88.208,61 Dolar	21
2017	283	134	493	-	50.435.648	119.824.920	200.716.983	31
2018	189	491	435	-	894.028.500 2.305.018 Dolar	127.539.851	172.051.586	11

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, 2006: 42, 43, Sayıştay Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, 2008: 50, Sayıştay Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu, 2009: 58, Sayıştay Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010: 49, Sayıştay Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011: 57, Sayıştay Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, 2012: 30, Sayıştay Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013: 28, Sayıştay Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu, 2014: 42, Sayıştay Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, 2015: 31, Sayıştay Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016: 32, Sayıştay 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017: 34, Sayıştay 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 57, Sayıştay 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 74

Sayıştay hesap yargılaması 2006 verilerine göre geçmiş yıllarda düzenlenmiş ancak yargılaması yapılmamış 1.074 adet rapor yargılanmak üzere 2006 yılına devir etmiştir. Denetimler sonucunda 2006 yılında düzenlenen 1.421 adet yargılamaya esas rapor ile birlikte toplam 2.495 adet rapor 2006 yılında Sayıştay Dairlerine intikal etmiştir. Bu raporların 1.334 adedinin yargılaması yapılmıştır. Bu şekilde raporların %53'ünün yargılaması yapılmıştır. Sayıştay denetimleri sonucu düzenlenen sorgu üzerine 16.859.113 TL kamu zararı yargılama işleminden önce sorumlular tarafından kamu idaresi adına ilgililerden tahsil edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, sorumlular tarafından yapılan yersiz ödemeler sorgu üzerine tahsilatı yapılmış ve makbuzla bildirilmiştir. Hesap yargılaması sonucu 39.894.332 TL kamu zararı hakkında tazmin hükmü verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, sorumlulardan tahsiline karar verilmiştir. Denetimler sonucunda suç içerdiği tespit edilen 43 konu 2006 yılında ilgili kamu idarelerine veya savcılıklara bildirilmiştir.

Sayıştay Dairelerine 2007 yılında yargılanmak üzere 1.447 adet rapor intikal etmiştir. Geçmiş yılda yargılaması yapılmayan 951 raporun devir olması ile birlikte 2007 yılında toplam 2.398 adet yargılamaya esas rapor gelmiştir. Bunlardan 1.322 adedinin yargılaması yapılmıştır. Daireler gelen raporların %55'inin yargılamasını yapmıştır. 2007 yılında Sayıştay Daireleri 10708 farklı konu incelemiş ve karar vermiştir. Denetimler sonucunda düzenlenen sorgu üzerine sorumlular tarafından kamu idaresine adına ilgililerden toplam 18.458.197 TL kamu zararı tahsil edilmiştir. Bu tahsilat işlemi yargı aşamasına gelmeden yapılmış ve yargılama aşamasında makbuz ile bildirilmiştir. Yargılama sonucunda toplamda 73.255.051 TL kamu zararı için tazmin hükmü verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, sorumluların kamu zararı tutarını ödemesine karar verilmiştir. Sayıştay denetimleri sonucunda suç içerdiği tespit edilen 15 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara gönderilmiştir.

Sayıştay Dairelerine 2008 yılında toplam 2.406 adet yargılamaya esas rapor intikal etmiştir. Raporların 926 adedi geçmiş yıldan devretmiş ve 1.480 adedi 2008 yılında düzenlenmiştir. Yargılanmak üzere Dairelere gelen raporların 1.293 adedinin yargılanması yapılmış ve karara bağlanmıştır. Bu şekilde raporların %54'ünün yargılamasının yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. 2008 yılında Dairelere 8.971 adet farklı konu gelmiş ve bunlar hakkında karar verilmiştir. Yargılama yapılmadan düzenlenen sorgu üzerine 513.921.079 TL ve 288.628,35 Dolar kamu zararı tahsil edilmiştir. Sayıştay Dairelerince yargılama üzerine toplam 73.103.329 TL ve 12.969.524,86 Dolar kamu zararına ilişkin tazmin hükmü verilmiştir. 2008 yılında denetimler sonucunda suç içerdiği tespit edilen 24 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara gereği yapılması için bildirilmiştir.

Sayıştay hesap yargılamasının yapılması için Dairelere 2009 yılında toplam 2.771 adet rapor gelmiştir. Bu raporların 1.113 adedi 2008 yılında yargılanamayan ve devreden raporlardan oluşmaktadır. 2009 yılında 1.658 adet rapor düzenlenmiş ve yargılanmak üzere Dairelere gelmiştir. Raporların 1.411 adedinin yargılaması yapılarak karar verilmiştir. 2009 yılında yargılanmak üzere

gelen raporların %51'i yargılanmıştır. Denetimler sonucu düzenlenen sorgular üzerine sorumlular tarafından kamu idaresi adına ilgililerden 25.953.437,81 TL, 247.899,79 Dolar ve 44.844,61 Euro kamu zararı tahsil edilmiştir. Yargılama sonucu kamu zararı olduğu iddia edilen 126.044.016,71 TL, 14.700.695,09 Dolar ve 97.310,27 Euro hakkında tazmin hükmü verilmiştir. 2009 yılında suç içerdiği tespit edilen 24 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara gereği yapılmak üzere bildirilmiştir.

Sayıştay Dairlerine 2010 yılında 1.360 adet rapor 2009 yılından yargılanmak üzere devretmiştir. 2010 yılında yargılamaya esas rapor 1.841 adet düzenlenmiş ve Dairelere intikal etmiştir. Dairlere toplam 3.201 adet rapor gelmiştir. Raporların 1.908 adedinin yargılaması yapılmış ve karara bağlanmıştır. Yargılaması yapılan raporlar Daireye gelen raporların %60'ını oluşturmaktadır. Yargılama işleminden önce sorgu düzenlenmesi sonucu kamu zararını öğrenen sorumlular ve kamu idareleri tarafından 64.823.249,43 TL kamu zararı ilgililerden tahsil edilmiştir. Yargılama üzerine 745.127.739,12 TL, 4.088.271,28 Dolar ve 5.009,45 Euro kamu zararına ilişkin tazmin hükmü verilmiştir. Ayrıca, suç içerdiği tespit edilen 28 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara gönderilmiştir.

Sayıştay hesap yargılamasında 2011 yılında Dairelere toplam 2.914 adet rapor gelmiştir. Bu raporların 1.293 adedi geçmiş yıldan devretmiş, 1.621 adedi 2011 yılında düzenlenmiştir. Daireler 2.123 adet raporu yargılamış ve bu raporlara ilişkin kararlar vermiştir. 2011 yılında raporların %73'ünün yargılaması yapılmıştır. 2011 yılında diğer yıllara kıyasla daha fazla sayıda raporun yargılaması yapılmıştır. Yargılama sonucu 221.253.624 TL kamu zararına ilişkin tazmin hükmü verilmiştir. Denetimlerde suç içerdiği tespit edilen 30 konu ilgili kamu idarelerine veya savcılıklara bildirilmiştir.

Sayıştay Daireleri 2012 yılında 1.191 adet raporun hesap yargılamasını yapmış ve ilam düzenlemiştir. Söz konusu yılda geçmiş yıldan devreden 791 adet rapor ve yıl içinde düzenlenen 706 adet rapor ile toplam 1.497 adet rapor Dairelere intikal etmiştir. Yargılanan raporlar Daireye gelen raporların %80'ini oluşturmaktadır. 2012 yılında Daireler diğer yıllara göre oransal olarak daha fazla işlevsel olmuştur. Denetimlerde kamu zararı iddiası ile raporlarda yer alan 146.116.023,18 TL yargılama aşamasında kamu zararı oluşturduğu gerekçesiyle açıklanarak tazmin kararı verilmiştir. 2012 yılında suç içerdiği tespit edilen 27 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara gereği yapılmak üzere bildirilmiştir.

Sayıştay Dairelerine 2013 faaliyet yılında yargılanmak üzere toplam 960 adet yargılamaya esas rapor intikal etmiştir. Bunların 306 adedi geçmiş yıldan devredenler ve 654 adedini 2013 yılında düzenlenen raporlar oluşturmaktadır. Sayıştay Dairleri 567 adet raporun yargılamasını yapmış ve karara bağlamıştır. Böylece raporların %60'ının yargılamasını yapmıştır. Yargılama öncesi yapılan sorgu üzerine 46.769.084,42 TL kamu zararı tahsil edilmiştir. Yargılama neticesinde

de 181.259.540,86 TL kamu zararına ilişkin tazmin hükmü verilerek sorumluların ödemesine karar verilmiştir. 2013 faaliyet yılında suç içerdiği tespit edilen 7 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara bildirilmiştir.

Sayıştay hesap yargılamasında Daireler tarafından 2014 yılında 709 adet raporun yargılaması yapılmış ve karara bağlanmıştır. 2014 yılında yargılanan raporlar Daireye intikal eden raporların %64'ünü oluşturmaktadır. 2013 yılında yargılaması yapılamayan 393 adet rapor 2014 yılına devretmiştir. 2013 yılı denetimlerine ilişkin düzenlenen 714 adet rapor ile toplam 1.107 adet rapor 2014 yılında Dairelere intikal etmiştir. Yargılama öncesi sorumlular tarafından 95.494.703,02 TL kamu zararının tahsilatı yapılmıştır. Sayıştay Dairelerinin yargılaması üzerine 94.656.151,62 TL kamu zararı hakkında tazmin hükmü verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, bu tutarın sorumluların ödemesine karar verilmiştir. 2014 yılında suç içerdiği tespit edilen 17 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara gereğinin yapılması için gönderilmiştir.

Sayıştay Dairelerine 911 adet rapor yargılanmak üzere 2015 yılında intikal etmiştir. Raporların 293 adedini geçmiş yıllar denetimine ilişkin raporlar oluşturmakta, 618 adedini de 2014 yılı denetimlerine ilişkin raporlar oluşturmaktadır. Daireler 586 adet raporun yargılamasını yapmış ve raporlar hakkında karar vermiştir. 2015 yılında raporların %64'ünün yargılaması yapılmıştır. Yargılama neticesinde 835.682.601,06 TL kamu zararı hakkında tazmin hükmü verilmiştir. Denetimler sonucu düzenlenen sorgu üzerine sorumlular yargılama işleminden önce kamu idaresi adına 46.366.760,44 TL kamu zararını ilgililerden tahsil etmiştir. Suç içerdiği tespit edilen 6 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara bildirilmiştir.

Sayıştay Dairelerine 2016 yılında 597 ve geçmiş yıllardan devreden 301 adet raporla toplam 898 adet rapor gelmiştir. Raporların % 63'ünün yargılaması yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle, raporların 567 adedinin hesap yargılaması yapılmıştır. Yargılamaya esas raporlardan Sayıştay yargılamasına konu olan ve yargılama yapılmadan sorumlular tarafından ilgililerden 38.801.257,71 TL kamu zararı tahsilatı yapılmıştır. Bu raporlara ilişkin kamu zararının tahsil edilmesi nedeniyle ilişecek husus kalmadığına karar verilmiştir. Hesap yargılaması sonucu 309.303.039,41 TL kamu zararı sorumlulardan tahsil edilmiştir. Kamu zararı iddiası ile hesap yargılamasına konu olan 509.577.157,01 TL'nin kamu zararı oluşturmadığına karar verilmiştir. Sayıştay denetimleri sonucunda suç içerdiği tespit edilen 21 konu ilgili kamu idarelerine veya savcılıklara bildirilmesine karar verilmiş.

Sayıştay 2016 denetimleri sonucunda 134 adet yargılamaya esas rapor düzenlenmiştir. Geçmiş yıllarda düzenlenmiş ancak yargılaması yapılmamış 283 adet yargılamaya esas rapor 2017 yılına devir etmiştir. Sayıştay Dairelerine toplam 417 adet yargılamaya esas rapor yargılanmak üzere gelmiştir. Sayıştay Daireleri 2017 yılında bu raporlar ve önceki yıllarda gelen raporlarla 493 adet raporun yargılamasını yapmış ve ilam düzenlemiştir. Dairler daha önceden gelmiş ve

yargılanması için bekleyen raporları da 2017 yılında yargılamıştır. Bu nedenle 2017 yılında gelen raporlardan yargılanan rapor sayısı fazladır. Söz konusu yılda Sayıştay denetimlerinde tespit edilen 31 suç içeren fiil ve sorumluları ilgili kamu idarelerine veya savcılıklara bildirilmiştir. Denetimler sonucu düzenlenen sorgu üzerine 50.435.648 TL kamu zararı tahsil edilmiştir. Yargılama neticesinde 119.824.920 TL kamu zararına ilişkin tazmin hükmü verilmiştir. Denetimlerde kamu zararı oluşturduğu iddia edilen 200.716.983 TL Sayıştay Dairelerinin yargılanması sonucu mevzuata uygun bulunarak kamu zararı oluşturmadığına karar verilmiştir.

Sayıştay Dairelerine 2018 yılında toplam 680 adet rapor intikal etmiştir. Bu raporları 189 adedi geçmiş yıllardan devreden ve 491 adedi 2018 yılında gelen raporlar oluşturmaktadır. Daireler 435 adet raporun yargılamasını yapmış ve 127.539.851 TL kamu zararı hakkında tazmin hükmü vermiş, 172.051.586 TL hakkında mevzuata uygun olduğuna karar vermiştir. 2018 yılında raporların %63'ünün yargılanması yapılmıştır. Yargılama yapılmadan önce sorumlular tarafından 894.028.500 TL ve 2.305.018 Dolar tahsil edilmiştir. Denetimler neticesinde suç içerdiği tespit edilen 11 konu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara gereği yapılmak üzere gönderilmiştir.

Tablo 11: Sayıştay Temyiz Kurulu Yargılama Faaliyetinin Sonuçları

Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Geçmiş Yıllardan Devreden Rapor Sayısı	639	687	709	765	1638	2215	2694	3502	2330	1526	1216	1206	1516
Faaliyet Yılı Rapor Sayısı	817	839	746	1403	2247	1937	2650	925	941	1115	1248	1608	1401
Yargılanan Rapor Sayısı	730	817	690	530	1670	1458	1842	2097	1745	1425	1258	1370	1528

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, 2006: Sayıştay Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, 2008: 49, Sayıştay Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu, 2009: 57, Sayıştay Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010: 48, Sayıştay Başkanlığı 2010 yılı Faaliyet Raporu, 2011: 56, Sayıştay Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, 2012: 32, Sayıştay Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013: 29, Sayıştay Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu, 2014: 43, Sayıştay Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, 2015: 32, Sayıştay Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016: 33, Sayıştay Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017: 35, Sayıştay Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 58, Sayıştay Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 75

Sayıştay Temyiz Kurulu 2006 yılında 730 adet raporun yargılamasını yapmış ve kesin hükme bağlamıştır. 2006 yılında geçmiş yıllardan 639 adet ve faaliyet yılında 817 adet rapor ile toplam 2180 adet rapor yargılanmak üzere Kurula gelmiştir. 2006 yılında Temyiz Kurulu raporların %33'ünün yargılamasını yapmıştır. Sayıştay Temyiz Kuruluna 2007 yılında da temyiz istemi üzerine 839 adet rapor intikal etmiştir. Geçmiş yıldan temyiz istemi yapılmış ancak yargılanması yapılmamış 687 adet rapor 2007 yılına yargılanmak üzere devretmiştir. Temyiz Kuruluna 2007

yılında toplam 1.526 adet rapor gelmiştir. Raporların 817 adedinin yargılaması yapılarak kesin hükme bağlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, raporların %53'ü kesin hükme bağlanmıştır. Sayıştay Temyiz Kuruluna 2008 yılına 709 adet rapor 2007 yılından devretmiştir. 2008 yılında yapılan temyiz istemi üzerine 749 adet rapor ile toplam 1.455 adet rapor Temyiz Kuruluna intikal etmiştir. Sayıştay Temyiz Kurulu 2008 yılında 690 adet rapor incelenmiş ve kesin hüküm verilmiştir. Böylece raporların %47'sinin yargılaması yapılmıştır. Sayıştay Temyiz Kuruluna 2009 yılında toplam 2.168 adet rapor intikal etmiştir. Bu raporların 765 adedi 2008 yılından devretmiş ve 1.403 adedi 2009 yılında temyiz isteminde bulunması üzerine Temyiz Kuruluna gelmiştir. Kurul raporların 530 adedinin yargılamasını yapmış ve kesin hükme bağlamıştır. Bu şekilde raporların %24'ünün yargılanmıştır. Bu durum 2009 yılında yargılama işlevinin düşük olduğunu gösteriyor. Sayıştay Temyiz Kuruluna 2.247 adet yargılamaya esas rapor 2010 yılında gelmiştir. Geçmiş yıldan devreden 1.638 adet rapor ile toplam 3.885 adet rapor yargılanmak üzere Temyiz Kuruluna intikal etmiştir. Kurul 2010 yılında 1.670 adet raporun yargılamasını yapmış ve kesin hükme bağlamıştır. Diğer bir ifadeyle, raporların %74'ü yargılanmıştır.

Sayıştay hesap yargılamasının temyiz aşamasında 2011 yılında 4.152 adet yargılamaya esas rapor yargılanmak üzere Temyiz Kuruluna intikal etmiştir. Bunların 2.215 adedi geçmiş yıldan devreden rapor ve 1.937 adedi 2011 yılında düzenlenen rapor oluşturmaktadır. Kurul 1.458 adet raporun yargılamasını yaparak kesin hüküm vermiştir. 2011 yılında Kurula gelen raporların %35'i yargılanmıştır. Sayıştay Temyiz Kuruluna 2012 yılında geçmiş yıldan 2.694 adet rapor devretmiştir. 2012 yılında 2.650 adet rapor düzenlenmiş ve bu raporlar hakkında Kurula başvuru yapılmıştır. Kurula toplam 5.344 adet rapor yargılanmak üzere gelmiştir. Bunların 1.842 adedinin yargılaması yapılmış ve kesin hükme bağlanmıştır. Yargılaması yapılan raporlar Kurula gelen raporların %34'ünü oluşturmaktadır. 2012 yılında 3.502 adet raporun yargılaması yapılamamış ve 2013 yılına yargılanmak üzere devir olmuştur. 2013 yılında düzenlenen 925 adet rapor ile toplam 4.427 adet rapor Kurula gelmiştir. Temyiz Kurulu 2013 yılında raporların %47'sini oluşturan 2.097 adet raporun yargılamasını yapmış ve kesin hüküm vermiştir. 2013 yılından 2.330 adet raporun yargılaması yapılamamış ve bir sonraki yıla devretmiştir. 2014 faaliyet yılında düzenlenen 941 adet raporun Kurula gelmesiyle yargılanacak rapor toplam 3.271 adet olmuştur. Temyiz Kurulu 1.745 adet raporun yargılamasını yaparak kesin hükme bağlamıştır. 2014 yılında Kurul raporların %53'ünün yargılamasını yapmıştır. 1.526 adet raporun yargılaması yapılamadığından 2015 yılına yargılanmak üzere devretmiştir. Temyiz Kuruluna 2015 yılında 1.115 adet raporun gelmesiyle geçmiş yıl raporları ile birlikte toplam 2.641 adet rapor gelmiştir. Kurul bu raporların %54'ü olan 1.425 adet raporun yargılamasını yapmış ve ilam düzenlenmiştir. Yargılaması yapılamayan 1.216 adet rapor yargılanmak üzere 2016 yılına devretmiştir. 2016 yılında 1.248 adet rapor ile birlikte toplam 2.464 adet rapor Temyiz Kuruluna gelmiştir. Kurul 1.258 adet raporun yargılamasını yapmış ve kesin hükme bağlamıştır. Diğer bir ifadeyle, raporların %51'inin yargılamasını yapmıştır. 2017 yılına yargılaması yapılamayan 1.206 adet rapor devretmiştir. 2017 yılında Daire kararlarının temyiz edilmesi sonucu 1.680 adet rapor Temyiz Kuruluna kesin hükme bağlanmak

üzere gelmiştir. Bu şekilde Kurula gelen rapor sayısı 2.886 adedi bulmuştur. Kurul 2017 faaliyet yılında 1.370 adet raporun yargılamasını yapmıştır. Böylece raporların %47'sinin yargılaması yapılmıştır. Yargılaması yapılamayan 1.516 adet rapor bir sonraki yıla devretmiştir. 2018 yılında 1.401 adet raporun temyiz edilmesi sonucu Kurula toplam 2.917 adet rapor intikal etmiştir. Temyiz Kurulu bu raporların 1.528 adedinin yargılamasını yapmış ve kesin hükme bağlamıştır. 2018 yılında raporların %52'si yargılanmıştır. Yargılaması yapılamayan 1.389 adet rapor 2019 yılına yargılanmak üzere devretmiştir.

Tablo 12: Sayıştay Temyiz Kurulu Hesap Yargılaması Kararları

Kararlar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Tasdik	450	639	317	578	638	1006	1287	-	1333	1096	570	730	429
Düzelterek Tasdik	57	50	24	29	21	98	69	-	94	34	16	22	12
Bozma	109	94	143	103	183	179	348	-	328	507	1079	955	128
Kaldırma	289	262	206	112	182	287	338	-	498	183	58	45	32
Yapılacak İşlem Yok	645	517	614	357	906	655	882	-	1023	500	386	361	122
Karar Düzeltmesine Mahal Vardır	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5
Karar Düzeltmesine Mahal Yoktur	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	76
Dairesine Gönderilsin	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	24
6009 Sayılı Kanun Gereğince İşlemden Kaldırılmasına	-	-	-	-	911	519	359	-	51	5	-	-	-

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, 2006: 42, Sayıştay Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, 2008: 50, Sayıştay Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu, 2009: 58, Sayıştay Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010: 48, Sayıştay Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011: 56, Sayıştay Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, 2012: 32, Sayıştay Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013: 30, Sayıştay Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, 2015: 32, Sayıştay Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016: 33, Sayıştay Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017: 35, Sayıştay 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 58, Sayıştay 2018 Yılı Faaliyet Raporu 2019: 75

Temyiz Kurulu yargılama neticesinde Daire kararlarına ilişkin kararlar vermektedir. Bunlar; tasdik, düzelterek tasdik, bozma, kaldırma, yapılacak işlem yok, dairesine gönderilsin ve işlemden kaldırılсын şeklinindedir. Temyiz kurulu kendi kararlarına ilişkin karar düzeltme talebine karşılık karar düzeltmesine mahal vardır veya karar düzeltmesine mahal yoktur şeklinde kararlar vermektedir.

Tasdik, Daire kararlarının Temyiz Kurulu tarafından onaylanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, sorumluların temyiz gerekçesine Kurul katılmamakta, Dairenin vermiş olduğu karara katılmaktadır.

Bu şekilde Daire kararını kesin hüküm haline getirmektedir. 2006-2018 yılları döneminde en fazla 2014 yılında 1333 adet tasdik kararı vermiştir.

Düzelterek tasdik, Temyiz Kurulu Daire kararlarında hata bulması sonucu hatayı düzelterek Daire kararını tasdik etmesidir. Hata esası etkileyecek yönde bir hata olmaması durumunda düzelterek tasdik edilir. Bu yönde en fazla 98 adet olarak 2011 yılında karar verilmiştir.

Bozma, Daire kararının Temyiz Kurulu tarafından kabul edilmemesidir. Sorumlunun öne sürdüğü iddialar Kurul üye tam sayısının üçte iki çoğunluğunun haklı bulması sonucunda daire kararı bozulur ve olması gereken hüküm gerekçesiyle açıklanır. Bunun sonucunda yeni hüküm tesisi için dosya ilgili daireye gönderilir. 2006-2018 yılları arasında en fazla bozma kararı 1079 adet olarak 2016 yılında gerçekleşmiştir.

Kaldırma, Temyiz Kurulu'nun Daire kararlarına oy birliğiyle katılmamasıdır. Diğer bir ifadeyle, Kurul tarafından Daire kararı iptal edilmektedir. Dairenin vermiş olduğu mevzuata aykırılık kararı ve sorumlunun temyiz dilekçesinde öne sürdüğü iddiaların incelenmesi sonucu sorumlunun iddiaları haklı bulunarak mevzuata aykırılık durumunun olmadığı gerekçesiyle tazmin hükmü kaldırılmaktadır. Tabloda belirtilen yıllar içerisinde en fazla 2014 yılında 498 adet kaldırma kararı verilmiştir.

Yapılacak işlem olmadığına dair Temyiz Kurulu kararı, sorumlunun temyiz dilekçesinde tazmin hükmünün kaldırılması talebinin incelenmesiyle verilmektedir. Bu inceleme sonucunda aynı Daire kararına ilişkin diğer bir sorumlunun daha önceden yapmış olduğu temyiz talebi sonucu verilen tazmin hükmünün kaldırıldığına anlaşıldığından dolayı yapılacak işlem olmadığına karar vermektedir. Bir başka durumda, temyiz aşamasında Daire tarafından tazmin hükmü verilen tutarın ödenmesinin veya sorumlular tarafından ilgililerden tahsil edildiğinin makbuz ile tespit edilmesi sonucu Temyiz Kurulu yapılacak işlem olmadığı yönünde ilam düzenler. Başka bir durumda da temyiz talebinde bulunan kişi veya kişilerin sorumlu sıfatıyla tazmin hükmünde yer almaması nedeniyle temyiz talebine yetkisiz olması gerekçesiyle yapılacak işlem olmadığına dair kararını düzenlemektedir. Diğer bir ifadeyle, temyiz talebinin yersiz bulunması sonucu yapılacak işlem olmadığına karar vermektedir. 2006-2018 yılları arasında bu yönde karar en fazla 1023 adet olarak 2014 yılında gerçekleşmiştir.

Temyiz Kurulu'nun 2010-2015 döneminde 6009 sayılı Kanun gereğince işlem den kaldırılmasına yönelik kararları bulunmaktadır. 2010 yılında "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" yürürlüğe girmesiyle yapılan bazı ödemeler mevzuata uygun hale gelmiştir. Bu nedenle bu yeni düzenlemeye aykırı verilen Daire kararları temyiz talebiyle işlem den kaldırılmıştır.

Sayıştay Temyiz Kurulu 2018 yılında toplam 828 karar vermiştir. Sayıştay Temyiz Kurulu kararlarının 429 adedi Daire kararını tasdik olarak gerçekleştirmiştir. Kararların 128 adedi Daire kararlarını bozma olarak gerçekleştirmiş ve ilgili Daireye yeni hüküm tesisi için gönderilmiştir. Kararların 122 adedi de yapılacak işlem yoktur olarak gerçekleştirmiştir. Diğer bir ifadeyle, temyiz talebinin içeriğinin temyiz konusu oluşturmaması sebebiyle Temyiz Kurulunca yapılacak işlem olmadığının belirtilmesi yönünde kararlardır. Temyiz talebinin Temyiz Kurulu tarafından yersiz bulunması ve Temyiz Kurulu'nun kararının düzeltilmesine ilişkin bir husus olmadığından karar düzeltilmesine mahal olmadığına karar verilmiştir. Temyiz Kurulu'nun 2018 yılında bu yönde 76 adet kararı bulunmaktadır. Temyiz Kurulu kararlarının 32 adedi Daire kararını kaldırma olarak verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, sorumlunun iddiaları kabul edilmiş ve Dairenin vermiş olduğu tazmin hükmü kaldırılmıştır. Daire kararının temyiz edilmesi üzerine Temyiz Kurulu dosyayı incelemeye almış ve temyiz sebebini haklı bularak dosyayı yeni hüküm için ilgili Daireye göndermiştir. Daire kararında ısrar etmesi üzerine sorumlu tekrar temyiz talebinde bulunmuştur. Temyiz Kurulu dosyayı tekrar incelemiş ve Daire kararını bozarak yeni hüküm tesisi için *Daireye Geri Gönderilmesine* karar vermiştir. Daire bu kararı uygulamak zorundadır. Temyiz Kurulu'nun 2018 yılında 24 adet bu şekilde kararı vardır. Daire kararlarında Temyiz Kurulu kararın esasına etkili olmayan hata olması nedeniyle hatayı düzelterek Daire kararını tasdik etmiştir. Kararların 12 adedi bu yönde olmuştur. Temyiz Kurulu kararlarına ilişkin sorumlular tarafından Temyiz Kurulundan karar düzeltilmesi istemi sonucu karar düzeltilmesine mahal olduğuna dair 5 adet karar verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, Temyiz Kurulu temyiz talebi üzerine vermiş olduğu kararı düzeltmişti

SONUÇ

Bir toprak parçasında yaşayanlar, toprak parçasının bütünlüğü, savunması, ekonomik büyüme ve kalkınmasını sağlamak üzere yönetici seçmektedir. Bu seçilenler halka hizmet vermek için kamu mal, para ve değerlerini kullanmaktadır. Kamu kaynaklarının kullanım hakkını hizmetleri karşılamak üzere kamu görevlilerine verilmiştir. Bütçe hakkı bunların neticesinde doğmuştur. Demokrasinin de temelini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, demokrasinin gelişmesiyle yönetilenler yönetenlerin kamu kaynaklarını nasıl kullandığı hakkında bilgi sahibi olmak istemesi, yönetimden beklenti ve talepleri artmıştır. Bu durum kamu harcamalarının artmasına ve denetlenmesi gereken kamusal işlem ve hizmetin artmasına neden olmuştur. Kamu kaynaklarının kıt olması, verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasını zorunlu hale getirmiş ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması gerektiği gerekmıştır. Bu gelişmeler bütçe denetimini daha da önemli hale getirmiştir. Bütçenin denetimi, hizmetlerin yapılması ve gerekli malların alınması için sağlanan kaynakların nasıl ve nerelerde kullanıldığını ortaya çıkarmaktadır. Katılımcı ve hesap verebilir bir yönetimin oluşturulması, yönetilenlerin yönetenler hakkında tam ve objektif bilgiye ulaşması denetim aracılığıyla gerçekleşmektedir.

Bütçenin üç tür denetimi vardır. Bunlar; İdari Denetim, Sayıştay Denetimi ve Yasama denetimidir. İdari denetim, idarenin işleyişi, organizasyon yapısı, görev, yetki ve sorumlulukları, karar alma aşamalarını da kapsayan ve idarede görevli tüm personellerin içinde bulunduğu bir süreçtir. Bu denetim türü, harcamalar yapılmadan ön mali kontrol ve harcamalar yapıldıktan sonra iç denetim faaliyetiyle tamamlanmaktadır. Diğer bir denetim türü olan Sayıştay denetimi, idarenin kendi personeli içerisinde yer almayan denetçilerden oluşan ve bağımsız farklı bir tüzel kişiliğe sahip denetim organı tarafından yapılan denetimdir. Bu denetim türü, Dış Denetim ve Yüksek Denetim olarak da ifade edilmektedir. Sayıştay denetimi, yasama organının yürütme organına vermiş olduğu harcama yapma ve gelir toplama yetkisi ve bütçe sürecinde yürütme organı tarafından gerçekleştirilen iş, işlem ve faaliyetlerin yerinde, zamanında ve usulüne uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunda uygulama sonrası yapılan denetim faaliyetidir. Sayıştay denetimi ile kamu kaynaklarının korunması, kamu mali yönetiminin hukuka uygunluğunun sağlanması, kamu idarelerinin performans yönünden değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğunun ve mali saydamlığın sağlanması ve kamu idarelerinin faaliyet sonuçları ile ilgili Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yönetilenlere güvenilir ve yeterli bilgi sunulması sağlanmaktadır. Diğer bir denetim türü, Yasama Denetimidir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, yürütmeyi bütçe ve kesin hesabın kabulü ve kamu iktisadi teşebbüslerini mali ve iktisadi yönden sürekli olarak denetlemektedir. Bütçe kanun tasarısının Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması,

görüülmesi, kabul edilen bütçenin uygulanması ve uygulama sonuçlarının yer aldığı kesin hesap kanun tasarısının görüülüp onaylanması safhalarında yasama denetimi gerçekleştirilmektedir.

Bütçe denetim türlerinden Sayıştay denetiminin diğer bütçe denetim türlerinden farklılığı bulunmaktadır. Sayıştay'ın denetim faaliyetine ek olarak yargılama faaliyeti de gerçekleştirilmektedir. Anayasa'nın 160'ıncı maddesinde Sayıştay'a "...sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlamak..." şeklinde ifade edilerek yargılama yetkisi verilmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 2'inci maddesinde hesap yargılaması, "Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığını yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını" belirtmiştir. Söz konusu Kanunun 5'inci maddesinde "...sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar" şeklinde ifade edilmiştir. Anayasa ve Kanunlar neticesinde Sayıştay'a yargılama yetkisi verilmektedir. Bu yetki denetçiler tarafından kamu zararının tespit edilmesi ile mümkündür. Sayıştay'ın yargı fonksiyonu bütçe uygulaması gerçekleştirildikten sonra önem kazanmaktadır.

Bütçe denetimi aracılığıyla kamu idarelerinin hesapları incelenmektedir. Bu incelemeler neticesinde zarar söz konusu olabilmektedir. Kamu idarelerinin kamu kaynaklarını kullanması sonucu sebep olunan zarar kamu zararı olarak ifade edilir. Kamu zararı, Sayıştay denetimi sonucu tespit edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, Sayıştay denetçileri kamu idarelerinin hesaplarını inceler ve kamu kaynaklarında eksilmeye neden olup olmadığı veya kamu kaynaklarında artışa engel olup olmadığını tespitini yapar. Kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması durumunda kamu zararı oluşmaktadır. Kamu zararı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tanımlanmış ve kamu zararına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmali sonucu mevzuata aykırı işlem, karar veya faaliyeti kamu kaynaklarında eksilmeye veya artışa engel olunması durumudur.

Kamu zararı, kamu görevlisinin işlem, karar veya eylem sonucu oluşmaktadır. Bu işlem, karar veya eylem kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmalden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, bu işlem, karar veya eylem mevzuata aykırı olması gerekir. Mevzuata aykırı olmayan işlem, karar veya eylem sonucu kamu zararı oluşmamaktadır. Buna karşılık işlem, karar veya eylem mevzuata aykırı ancak, kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmali söz konusu olmaması durumunda kamu zararından kamu görevlisi sorumlu tutulamaz. Diğer bir ifadeyle, kamu görevlisinin isteyerek yapması veya kişisel kusuru bulunması veya yapması gerekeni yapmaması gerekir. Bunların ispatlanması sonucu kamu görevlisi kamu zararından sorumlu tutulmaktadır.

Kamu görevlisinin kamu zararına sebebiyet veren işlem, karar veya eylemi bazı durumlarda kamu görevlisinin ihmalden kaynaklanabilmektedir. Örneğin, kamu idaresine ait taşınmazların muayenelerinin zamanında yapılmaması sonucu gecikme ücreti ödenmesi ve kamu kaynağında eksilmeye neden olmaktadır. Bir başka durumda da belediye görevlisinin işgal harcı alınması

gereken yerden almaması sonucu belediye gelirlerinde artışa engel olunmasıdır. Bunlar kamu görevlisinin yapmaması sonucu kamu zararına sebebiyet vermesi halidir.

Kamu zararının sorumluları kamu görevlileridir. Bu sorumlu kamu görevlileri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ifade edilmiştir. Bunlar; Bakanlar, Üst Yönetici, Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve Muhasebe Yetkilisidir. Üst Yönetici; İl Özel İdarelerinde Vali, Belediyelerde Belediye Başkanlarıdır. Üniversitelerde üst yönetici Rektör, Sosyal Güvenlik Kurumlarında Kurum Başkanlarıdır. Sayıştay, Danıştay ve Yargıtay'da üst yönetici Başkanlarıdır.

Kamu idarelerinde Harcama yetkilisi sıfatını alan kişinin unvanı olay veya duruma göre değişmektedir. Üniversitede inşaat konulu bir kamu zararında Harcama Yetkilisi Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanı olmaktadır. Üniversite konulu Sayıştay Daire kararında Harcama yetkilisi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü, Fen Bilimleri Enstitüsü Müdürü ve Bilişim Enstitüsü Müdürü olarak yer almaktadır. Üniversitelerde Genel Sekreter, Hukuk Müşaviri, Daire Başkanı, Dekan ve Müdür Harcama Yetkilisidir. İl Özel İdarede sosyal denge tazminatı ödemesi sonucu oluşan kamu zararından İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürü Harcama Yetkilisi sıfatıyla sorumlu tutulmuştur. Sosyal Güvenlik Kurumunda Harcama Yetkilisi; Genel Müdür, Kurul Başkanı, Hukuk Müşaviri, Daire Başkanı ve Uzmandır. Sayıştay, Danıştay ve Yargıtay'da Harcama Yetkilisi; Genel Sekreter ve Özel Kalem Müdürüdür. Harcama yetkilileri, harcama biriminin en üst yöneticisi konumundaki kişidir.

Gerçekleştirme Görevlisi olay ve duruma göre değişiklik göstermektedir. İl Özel İdaresinde Gerçekleştirme Görevlisi sıfatını Şef almaktadır. Üniversitede Gerçekleştirme Görevlisi Sayıştay Daire kararlarında Veznedar, Döner Sermaye İşletme Müdürü, Sosyal Bilimler Enstitüsü Sekreteri, Fen Bilimleri Enstitüsü Sekreteri Vekili ve Bilişim Enstitüsü Sekreteri olduğu gözlemlenmektedir. Üst Yönetici, Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve Muhasebe Yetkilisi dışında kalan Kanunda 'Diğer' başlıkla düzenlenen kişilerde kamu zararından sorumlu olmaktadır. Örneğin, Üniversitenin sözleşme ile bir şirkete inşaat yaptırması ve bu inşaat yapımında teknik şartnameye aykırı iş yapılması sonucu kamu zararı oluşmuştur. Bu inşaat işinde görev alan Kabul Komisyonu Başkanı, hakkediş raporunu imzalayan Mimar ve İnşaat Mühendisi oluşan kamu zararından sorumlu tutulmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kamu zararı oluşmasına yönelik belgelerde imzası bulunan kişi veya kişiler kamu zararı tutarından sorumlu olmaktadır.

Kamu zararından Ahizlerde sorumlu olmaktadır. 5018 sayılı Kanunda Ahizler sorumlular kısmında açık bir şekilde düzenlenmediği için sorumluluğuna direk gidilememektedir. Ahiz sorumlu olmasına karşın 5018 sayılı Kanunda kamu görevlileri sayıldığı için ilgili kamu görevlisinin sorumluluğuna gidilmektedir. Bu durum rücu ile çözmeye çalışılmış ancak, bu konuda birçok kamu görevlisi mağdur olmuştur. Ahiz sorumlu olduğu kamu zararı tutarını kamu idaresine

ödeyene kadar Sayıştay Daire veya Temyiz Kurulu tarafından sorumlu tutulan kamu görevlisi kararın kesinleşmesi nedeniyle kamu zararını ödemek zorunda kalmaktadır. Bu nedenle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda Ahizler düzenlenmeli ve açık bir şekilde ifade edilmelidir. Ayrıca, Sayıştay Daire veya Temyiz Kuruluna kamu görevlileri tarafından kamu zararı konusunun gerçekleştiği kişi veya kişilerden kamu zararı tutarının tahsili için dava açıldığı veya ödemeye davet edildiği bildirilmektedir. Dosya incelemeye ve görüşülmeye başladığında tahsile ilişkin belge olmaması durumunda Sayıştay Daire veya Temyiz Kurulu 5018 sayılı Kanunda sayılan sorumlulardan biri olan ve kamu zararına ilişkin işlem, karar veya eylemi bulunan kamu görevlisinin sorumluluğuna gitmektedir. Söz konusu kamu görevlisi ilgiliye yapılan yersiz ödemenin kamu zararı oluşturması sonucu bu tutarı ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durumlarda Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu kamu görevlisinin kamu zararı tutarının ilgiliden tahsili sürecinin başlatıldığını bildirmesi halinde tahsil sürecinin sona ermesini beklemeli. Böylece sadece kamu zararına ilişkin işlem, karar veya eylemi bulunduğu için kamu görevlisi kamu zararı tutarını ödemek zorunda kalmaz. Kamu zararı konusunun olduğu ilgiliden tutar tahsil edilir ve ödenir. Bu şekilde kamu görevlisi mağdur olmamış olur.

Kamu zararının tespit edilmesi konusunda rayiç bedel, 5018 sayılı Kanun'da "iş, mal ve hizmetin rayiç bedelinden daha fazla bir fiyat ödenerek alınması ve yaptırılması" şeklinde kamu zararının tespitinde yer alan kriterler arasında ifade edilmiştir. Ancak rayiç bedele ilişkin bir tanımlama bulunmamaktadır. Bu nedenle rayiç bedelin nasıl belirleneceği konusunda sorunlar yaşanmaktadır. Kamu zararının tespitinde rayiç bedelin belirlenmesi ve uygulanması açısından net bir düzenlemeye ihtiyaç olduğu söylenebilir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetçiler tarafından denetlenmesi sırasında kamu zararına neden olan bir durum tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınır ve yargılamaya esas rapor düzenlenir. Bu rapor neticesinde Sayıştay daireleri tarafından hesap yargılaması yapılır. Sayıştay hesap yargılaması sonucunda; kamu zararı mevcut ise kamu zararı miktarının sorumlulardan tazmin edilmesine, iddia edilen kamu zararı mevcut olmadığı durumda ise ilişecek husus kalmadığına karar verilir. Ayrıca bu hükümler dışında gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verir. Sayıştay ilamları; sorumlulara, sorumluların bağlı bulunduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı'na, ilgili muhasebe birimine ve Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edilmektedir. İlam kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde ilam hükümleri yerine getirilir. Kamu idarelerinin üst yöneticileri ilam hükümlerinin yerine getirilmesinden sorumludur.

Sayıştay sorumluluk hukuku bakımından 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kusur sorumluluğu ilkesini benimsemiştir. Sayıştay Hesap yargılamasında sorumluları kusur sorumluluğu ilkesine göre tespit etmektedir. Sayıştay hesap yargılamasında iddia edilen kamu zararı incelenir ve kamu görevlileri tarafından yapılan işlemlerin tek başına mevzuata

aykırılığı tespit edilir. İşlemlerin tek başına mevzuata aykırı olması bu işlemleri yapan kamu görevlilerini sorumlu kılmaz. Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin yanı sıra kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinin ispatlanması gerekir. Diğer bir ifadeyle, kamu zararının kişiler bakımından gerçekleşmesi için kamu zararı ile kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda gerçekleşmesi ve illiyet bağının bulunması gerekir. 5018 sayılı Kanunda sayılan sorumlular; bakanlar, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisidir. Kamu zararı oluşan bir durumda harcama yetkilisinin de işlemi bulunmaktadır. Ancak kamu zararına sebebiyet veren işlem harcama yetkilisinin işleminden kaynaklanmaması durumunda kimin işleminden kaynaklanmakta ise o kişinin sorumluluğuna gidilmektedir. Kamu zararına sebebiyet veren işlemi yapan kamu idaresinde görevli olmaması durumunda 5018 sayılı Kanuna göre sorumlu olan görevlilerin sorumluluğuna gidilmektedir. Sayıştay dairelerinin bu yönde kararları mevcuttur. Bu durumda sorumlu tutulan kamu görevlileri asıl sorumlulardan kamu zararı miktarını tahsil eder. Sayıştay daire kararları incelendiğinde, denetçiler tarafından düzenlenen yargılamaya esas rapor sonucunda kamu zararından haberdar olan sorumlular, kamu zararına neden olan kişiler kamu idaresinde görevli olmaması durumunda ilgililerden kamu zararını tahsil etmektedir. Bu tahsilat işlemi hesap yargılamasının yapılmasından önce ise makbuz ile ispatlanması durumunda sorumluların sorumluluğuna gidilmez ve daire tarafından ilişecek husus kalmadığına karar verilir. Diğer bir ifadeyle, kamu zararına kim veya kimler sebebiyet verdiyse onlar kamu zararı miktarını öderler. Sayıştay hesap yargılaması öncesi kamu idaresinde görevli yetkililer kamu zararının ahizlerden kaynaklanması sonucu kamu zararı tutarını ahizlerden tahsil etmektedir. Ahiz kavramı, 5018 sayılı Kanunda sayılan sorumlular dışında kalan ve kamu zararına konu olan kişilerdir. Ahiz, bir kurumun yapım, bakım ve onarım gibi işlerini üstlenen tüzel kişiler olabilmektedir. Bu tüzel kişilerin yapmış oldukları işlerde eksilik veya sözleşmeye uygunsuzluk olması durumunda kamu zararı oluşmaktadır. Ahize örnek olarak idarenin işini yüklenici sıfatıyla yapan bir tüzelkişi verilebilir.

Kamu görevlisinin sebep olduğu kamu zararı kamu idaresinin işini sözleşme ile yapan bir şirkete yapılan ödeme veya kamu idaresinde görev yapan bir kişiye yapılan mevzuata aykırı ödeme sonucu oluşabilmektedir. Bu durumlarda sorumlu veya sorumlular kamu zararını ilgili şirket veya kişiden tahsil etmektedir. Bu şekilde kamu zararını kendileri ödememektedir. Kamu zararını ilgili kişilerden bazen ödemeye davet yazısı ile bazen de dava yoluyla tahsil edilmektedir. Bu tahsilat işlemi Sayıştay Dairesi veya Temyiz Kurulu tarafından kesin karar verilmeden önce gerçekleşmesi durumunda bu tahsilata ilişkin belge Sayıştay Daire veya Temyiz Kuruluna sunulur. Bunun sonucunda Sayıştay Daire veya Temyiz Kurulu denetçi tarafından iddia edilen durum ile ilişecek husus kalmadığına karar verir. Tahsilat işlemi Sayıştay Daire veya Temyiz Kurulunda dosyanın görüşülmesi sırasında gerçekleşmemesi durumunda kamu zararına sebebiyet veren sorumlunun sorumluluğuna yönelik karar verilmektedir. Bu durumda sorumlu kamu zararı tutarının ilgiliden tahsilatını hızlandırarak ödemesini yapmaktadır. Kamu zararına ilişkin kesin karar verildikten sonra

kamu zararı meydana gelmesinden itibaren ödeme zamanına kadar faiz işlemektedir. Tahsilatı gerçekleştirememesi durumunda kamu zararını sorumlu olarak kesin karar verilen kamu görevlisi ödemektedir.

Bir kamu idaresinde görev yapmış ve görevden ayrılan bir kişinin kamu zararına sebebiyet vermesi durumunda sorumluluğuna gidilebilmektedir. 5018 sayılı Kanuna göre kamu zararı ile kamu görevlisi arasında illiyet bağı olması durumunda kamu görevlisinin eski çalışan olması sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, kamu görevlisinin almış olduğu bir karar, işlem veya eylem nedeniyle kamu zararına sebebiyet verilmesi ve bu Sayıştay Daireleri veya Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından kesinleştirilmesi durumunda kamu zararı tutarı ilgili kişi tarafından ödenir. Bazı durumlarda kamu zararına birden fazla kişi sebebiyet vermektedir. Örneğin, bir ödeme için düzenlenen ödeme emri belgesinde Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisinin imzası bulunmaktadır. Ayrıca, ödemenin dayanağını da Üst Yöneticinin 'Olur' yazısı oluşturmaktadır. Bu durumda kamu zararından Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve Üst Yönetici beraber sorumlu olmaktadır. Bu sorumlular kamu zararını birlikte öderler. Bazı durumlarda da herkes ilgili olduğu kısmı ödemektedir. Diğer bir ifadeyle, yapmış olduğu işlem, karar veya eylemin sebebiyet verdiği miktardan sorumlu olmaktadır.

Sayıştay hesap yargılamasında, sorumluların kararlara ilişkin başvurabilecekleri kanun yolları bulunmaktadır. Bunlar; temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltmedir. Bu kanun yollarına üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçede yer alan kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı, ilgili olduğu muhasebe birimi ve Sayıştay Başsavcısı başvurabilmektedir. Temyiz, Sayıştay Daire kararlarının bildirilmesinden itibaren altmış gün içerisinde başvurabilecekleri kanun yoludur. Temyiz incelemesini Sayıştay Temyiz Kurulu yapmaktadır. Yargılamanın İadesi talebi, kesinleşmiş veya kesin olarak verilen kararların bildiriminden itibaren beş yıl içinde yapılmaktadır. Bu kanun yoluna başvuru sebepleri Sayıştay Kanunda sayılmıştır. Bu sayılan sebepler oluşmadığı sürece yargılamanın iadesi istenmemektedir. Sayıştay Daireleri de yargılamanın iadesi talebinde bulunabilmektedir. Yargılamanın iadesi talebi sonucu istenmesi durumunda kararın uygulanmasının ertelenmesi yönünde karar verilebilmektedir. Karar düzeltilmesi, Sayıştay Temyiz Kurulu'nun kesinleşmiş kararlarına karşılık bir kez olmak üzere kararın bildiriminden itibaren on beş gün içerisinde istenebilmektedir. Sayıştay Kanun'da karar düzeltilmesi yoluna başvurulabilmesi için oluşması gereken sebepler ifade edilmiştir. Bu sebepler oluşması durumunda karar düzeltilmesi talebinde bulunulabilir. Karar düzeltilmesi talebi, kararın uygulanmasına mani olmamaktadır. Temyiz Kurulu'nun bu yönde bir karar alma yetkisi bulunmamaktadır.

Sayıştay Hesap Yargısı, denetçinin kamu idarelerini denetlemesi sonucu kamu zararı tespit etmesinden itibaren işlemeye başlamaktadır. Sayıştay denetçisi kamu zararının konusu, gerekçe ve sorumlusunun belirtildiği yargılamaya esas raporu hazırlamaktadır. Yargılamaya esas raporun

sonuç kısmı sorumlu olduğu iddia edilen kişi veya kişilere gönderilmektedir. Sorumlular iddia edilen konu üzerine cevap yazısı göndermektedir. Yargılamaya esas raporun sunulmasından itibaren ilk olarak Sayıştay Dairesinde hesap yargısı, yargılamaya esas rapor ve sorumluların cevabı incelenerek dosya üzerinden yapılmaktadır. Sorumlular temyiz yoluna başvurması durumunda Sayıştay Temyiz Kurulu Daire kararını, sorumluların temyiz dilekçesinde yer alan gerekçe ve istemlerini inceledikten ve Başsavcı görüşünü aldıktan sonra kamu zararına ilişkin karar vermektedir. Bu karar Daire kararını bozma yönünde olması durumunda dosya Daireye gönderilir ve Daire tekrar karar verir. Daire önceki kararında ısrar etmesi durumunda ve tekrar temyiz edilmesiyle dosya Sayıştay Temyiz Kuruluna gitmektedir. Sayıştay Temyiz Kurulu, tekrar dosyayı görüşüp karar verir ve bu karar son nihai karardır. Daire bu karara uymak zorundadır. Sorumluların istemi üzerine temyiz aşamasında duruşma yapılmaktadır.

Sayıştay Başkanlığı hesap yargılamasına ilişkin sayısal verileri her yıl İdare Faaliyet Raporu ile yayınlamaktadır. Faaliyet raporları, faaliyet yılını takip eden yılın Nisan ve Şubat aylarında yayınlanmıştır. 2007-2013 Faaliyet Raporları Nisan ayında yayınlanmıştır. 2014-2018 Faaliyet Raporları da Şubat ayında yayınlanmıştır. Bu raporlarda; Daireler ve Temyiz Kuruluna faaliyet yılında gelen yargılamaya esas rapor sayısı, faaliyet yılında yargılaması yapılan raporun sayısı, yargılanamayan ve bu nedenle bir sonraki seneye yargılanmak üzere devredilen rapor sayısı, yargılama öncesi denetimler üzerine düzenlenen sorgu neticesinde sorumlular tarafından ilgililerden tahsil edilen toplam kamu zararı tutarı, yargılama neticesinde sorumluların ödemesine karar verilen toplam kamu zararı tutarı, Türk Ceza Kanununa göre suç içerdiği tespit edilen konu sayısı ve Temyiz Kurulu kararlarının konularına ilişkin sayısal veriler yer almaktadır. 2006-2011 yıllarında Dairelere ortalama yıllık 1.578 adet rapor yargılanmak üzere gelmiştir. 2012'den günümüze kadar ortalama 559 adet faaliyet yılında düzenlenen rapor Dairelere intikal etmiştir. Bu veriler 2012 yılından sonra kamu zararının daha az sayıda gerçekleştiğini göstermektedir. Daireler her yıl gelen raporların hepsinin yargılamasını yapamamıştır. Bu nedenle her yıl bir sonraki seneye devredilen rapor bulunmaktadır. Dairelere ortalama her yıl toplam 1.742 adet rapor intikal etmektedir. Bu raporların %61'inin yargılamasını yapılmış ve karara bağlanmıştır. Bu durum Sayıştay Dairlerinin her yıl kendilerine intikal eden raporların yarısından biraz fazlasını görüşüp karar bağladıklarını ifade etmektedir. Sayıştay Dairelerinin yükünün fazla olduğuna ve etkin olamadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Temyiz Kurulu faaliyet sonuçlarına göre, 2006-2009 yıllarında geçmiş yıllardan devir eden yargılamaya esas rapor sayısı ile toplam yıllık ortalama 1.832 adet rapor yargılanmak üzere gelmiştir. Kurula, 2010-2018 yılları döneminde geçmiş yıllardan devreden ile toplam yıllık ortalama 3.554 adet rapor gelmiştir. Bu durum, 2010 yılından sonra Kurulun iş yükünde artış olduğunu göstermektedir. Bu veriler 2009 yılından sonra sorumluların daha fazla daire kararını temyiz aşamasına taşıdıklarına işaret etmektedir. 2006-2009 yıllarında Kurula gelen raporların yaklaşık ortalama %38'inin yargılaması yapılmıştır. 2010-2018 yıllarında da raporların yaklaşık

ortalama %45'inin yargılaması gerçekleştirilmiştir. Bunun sonucunda 2010 yılından itibaren Temyiz Kurulu'nun işlevselliğinin arttığı gözlenmektedir. 2010-2018 yıllarında Kurula gelen rapor sayısında artış olmasına karşın raporların yargılama oranı artmıştır. Ancak yine de gelen raporların yargılanmasında yetersizlik bulunmaktadır.

Temyiz Kurulu yargılama neticesinde; tasdik, düzelterek tasdik, bozma, kaldırma, yapılacak işlem olmadığına, karar düzeltilmesine mahal vardır, karar düzeltilmesine mahal yoktur ve işlemde kaldırılmasına karar vermektedir. Tasdik, daire kararının mevzuata uygun olduğunu göstermektedir. Bu durumda Kurul daire kararını kabul etmektedir. Düzelterek tasdik, daire kararında esasa etkili olmayan hataların düzeltilmek suretiyle kabul edilmesidir. Bozma, daire yargılama usullerine aykırı davranması, yetkisi dışında kararlar alması, sorumluların tespitinin doğru yapılmamış olması gibi durumlarda verilen karardır. Bozma kararı verilmesi durumunda dosya ilgili olduğu daireye yeniden karar düzenlenmesi için gönderilir. Bunun üzerine daire ilk kararında ısrar etmesi ve tekrardan temyiz edilmesi durumunda Temyiz Kurulu dosyayı tekrar inceler. Bunun neticesinde Kurul tarafından tekrar bozma kararı verilmesi halinde daire bu karara uygun olarak yeni hüküm vermek zorundadır. Kurulun kaldırma kararı, dairenin vermiş olduğu tazmin hükmünün kaldırılmasını ifade etmektedir. Bu kararın sonucu bütün ilgili ve sorumluları kapsamaktadır. Sorumlulardan birinin başvurusu üzerine kaldırma kararı alınması haline bütün sorumlular tazmin hükmünden beraat etmektedir. Kurul, daire kararı konusuna ilişkin kamu zararının ödenmiş olması halinde yapılacak işlem olmadığına karar verir. Bu durumda Kurul daire kararını ve kamu zararının varlığını kabul ederek ödeme yapıldığından bu yönde karar vermektedir. Temyiz Kurulu, karar düzeltilmesi talebine ilişkin karar düzeltilmesine gerek olup olmadığına karar vererek karar düzeltilmesine mahal var veya yok şeklinde karar vermektedir. Kurulun 2010-2015 döneminde işlemde kaldırılmasına yönelik kararları bulunmaktadır. 2010 yılında Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un yürürlüğe girmesi sonucu yapılan bazı ödemeler mevzuata uygun hale gelmiştir. Bu nedenle bu yeni düzenlemeye aykırı verilen daire kararları temyiz talebiyle işlemde kaldırılmıştır.

Sayıştay hesap yargılamasında, 2006-2018 döneminde yargılama sonucu toplam 3.093.060.216 TL, 31.758.454 Dolar ve 102.319 Euro kamu zararının varlığı kabul edilmiş ve ilgilerin ödemesine hükmedilmiştir. Söz konusu dönemde kamu zararı oluşturduğu iddia edilen 882.345.726 TL ve 88.208,61 Dolar yargılama sonucunda kamu zararı oluşturmadığına karar verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, bu tutarlara ilişkin ödemeler mevzuata uygun bulunarak beraat etmiştir. Yargılama aşamasına gelmeden denetçi tarafından düzenlenen sorgu neticesinde kamu zararından haberdar olan sorumlular ilgililerden 2006-2018 yıllarında toplam 1.811.911.027 TL, 2.841.546, 14 Dolar ve 44.844,61 Euro kamu zararını tahsil etmiştir. Ayrıca Sayıştay Daireleri 2007 yılında toplam 10.708 ve 2008 yılında 8.971 farklı konuyu inceleyerek karara bağlamıştır. 2006-2018 yıllarında Daireler toplam 284 adet suç teşkil eden konuyu ilgili kamu idaresine veya savcılıklara bildirmiştir.

Sonuç olarak, kamu zararı oluşması için kamu görevlisinin bulunması gerekir. Bu zararın kamu görevlisinin işlem, karar veya eylemi nedeniyle oluşması ve bu işlem, karar veya eylemin mevzuata aykırı olması gerekir. Mevzuata aykırı olmayan işlem, karar veya eylem kamu zararına sebebiyet vermemektedir. Kamu zararının oluşmasında sorumluluk bakımından kusur ilkesi benimsenmiş, karar, işlem veya eylem ile kişi arasında illiyet bağı aranmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kamu görevlisinin işlem, karar veya eylem sonucu oluşmayan bir kamu zararından söz konusu kamu görevlisi sorumlu tutulamaz. Kamu zararına neden olan durum ile illiyet bağı kurulan kişiler kamu zararından sorumlu tutulur. Kamu görevlisi kamu zararına kasıt, kusur veya ihmal sonucu neden olması gerekir. Kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmal sonucu fazla ödeme yaparak kamu kaynağında eksilmeye, yapması gereken eylem veya işlemi yapmaması, alması gereken kararı almaması neticesinde kamu kaynağında artışa engel olmaktadır. Kamu zararından sorumlu olan kamu görevlileri Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu kararlarında ; Üst Yönetici, Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi, Muhasebe Yetkilisi, Mali Hizmetler Müdürü, Ahizler ve kamu zararına neden olan diğer görevliler olarak yer almıştır. Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu kararlarında Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisi kamu zararından birlikte sorumlu tutulduğu gözlemlenmektedir. Sorumlular kamu zararına sebebiyet vermeleri ve Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu tarafından kesinleşmesi durumunda kamu zararı tutarını işleyecek faizi ile birlikte ödemektedirler. Sayıştay Daire ve Temyiz Kurulu kararları incelendiğinde sorumluların verilen kararlar üzerine kullanabilecekleri kanun yollarını kullandıklarını gözlemlenmektedir. Daire kararı üzerine Sayıştay Temyiz Kuruluna Temyiz başvurusu yapılmaktadır. Ayrıca, Daire kararına karşılık beş yıl içerisinde Daireden yargılamanın iadesi istenebilmektedir. Sayıştay Temyiz Kurulu kararı sonucunda Kararın Düzeltmesi başvurusu Sayıştay Temyiz Kuruluna yapılmaktadır. Sayıştay Denetçisi denetimi sonucu kamu zararı tespit edilmekte ve Sayıştay Hesap Yargılaması neticesinde kamu zararı ve sorumluları kesinleşmektedir. Yargılama neticesinde sorumlular kamu zararı tutarını ödemektedir. Sorumlular kesinleşen kamu zararı tutarını ödememeleri durumunda İcra ve İflas Kanununa göre tahsil edilmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Acar, İbrahim Atilla ve Çiçek, Hüseyin Güçlü (2005), “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim”, Selami Sezgin vd. (Editörler), **20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Pamukkale, 353- 372.
- Akça, Yusuf, **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, Emek Matbaacılık, 2. Baskı, İstanbul-1998, (1-219)
- Akdoğan, Abdurrahman (2017), **Kamu Maliyesi**, 18. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akgündüz, Ahmed (1997), **Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi**, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- _____ (2012), **Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat)**, 4. Baskı, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Aksoy, Mehmet vd. (2018), **Sayıştay Hesap Yargısı**, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Sayistay_Hesap_Yargisi.pdf (03.05.2019).
- Akyel, Recai ve Köse, Hacı Ömer (2010), Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği, **Türk İdare Dergisi**, 466, 9-24, <http://www.tid.gov.tr/Makaleler/466recaiakyelgi.pdf#search=Kamu%20Yönetiminde%20Etkinlik%20Arayışı> (27.01.2019).
- Akyılmaz, Bahtiyar (2011), “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 69(1-2), 61-78, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023010531/1023009768> (05.08.2019).
- Altay, Asuman (2018), **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Anayasa Mahkemesi, 03.07.1986, E.1986/3, K.1986/15.
- Arcagök, Mehmet Sait (2005), “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, Selami Sezgin vd. (Editörler), **20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Pamukkale, 83-96.
- Arcagök, Mehmet Sait vd. (2015), **Açıklamalı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

- Arslan, Ahmet (2004), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, 147, 1-44, <https://maliyedergisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf> (19.07.2019).
- Arslan, Kahan Onur (2017), “Kamu Malı Niteliğinin Tespiti ve Kamu Mallarından Yararlanmanın Esasları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 131, 57-86, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2017-131-1670> (03.02.2019).
- Arslan, M. Cemil (2014), **Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**, 1. Baskı, T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, 82, İstanbul.
- Aslan, Bayram (2010), “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, 77, 63-86, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der77m3.pdf> (30.01.2019).
- Ayanoğlu, Ahmet (2016), **Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bağlı, Mehmet Selim (2011), “Parlamento-Bütçe İlişkilerinde Stratejik Plan ve Faaliyet Raporlarının Önemi”, **Yasama Dergisi**, 17, 39-80, http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2011/sayi17/39-80.pdf (11.01.2018).
- Baş, Hasan (2005), “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Selami Sezgin vd. (Editörler), **20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Pamukkale, 400-416.
- Belediye Kanunu (2005), **T.C. Resmi Gazete**, 25874, (13.7.2005).
- Bilgen, Pertev (1994), “Sayıştay’ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir Savaş Hikayesi)”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, (7), 37-54, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iusiyasal/article/view/1023013565/1023012781> (31.07.2019).
- Bilici, Nurettin ve Bilici, Adem, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, 2017.
- Bilirkişilik Kanunu (2016), **T.C. Resmi Gazete**, 29898, (24.11.2016).
- Bozkurt, Mehmet (2010), “İyi Mali Yönetiminin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, **SAYDER Dış Denetim Dergisi**, 1, 131-138, <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/10/İYİ-MALİ-YÖNETİMİN-GERÇEKLEŞTİRİLMESİNDE-İÇ-KONTROL-VE-DENETİMİ.pdf> (17.11.2018).
- Bozkurt, Paşa (2013), “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Denetişim**, 12, 56-62, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208780> (23.10.2018).
- Bulut, Ersin (2013), **COSO 2013**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, [http://www.tide.org.tr/uploads/TI % CC% 87DE-COSO% 20Sunumu% 202013% 20son.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/TI%20CC%2087DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf) (08.11.2018).

- Bülbül, Mehmet (2009), **İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3939,ikspdf.pdf?0> (08.11.2018).
- Bütçe ve Mali Kontroller Genel Müdürlüğü (2019), “**Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber**”, https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10213,11ekorehberpdf.pdf?0&_tag1=45210C174F08ACF4C9B9F139C290E35A5811D9AD (03.04.2019).
- Candan, Ekrem (2007), **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Sayfa 7- 274. <http://www.sgb.gov.tr/Kitaplar/T%C3%BCrk%20B%C3%BCt%C3%A7e%20Sisteminde%20Performans%20Denetimi.pdf> (11.01.2018)
- Cura, Serkan (2003), “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 18(1), 139-154.
- Çolak, H. Bayram (2008), **Bütçe İlkeleri**, www.hacibayramcolak.net/makaleler/117-makale07 (16.05.2019).
- Devlet İhale Kanunu (1983), **T. C. Resmi Gazete**, 18161, (10.09.1983).
- Devlet Malzeme Ofisi Satış Yönetmeliği (2008), **T. C. Resmi Gazete**, 27054, (14.11.2008).
- Devlet Memurları Kanunu (1965), **T. C. Resmi Gazete**, 12056, (23.07.1956).
- Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik (1983), **T.C. Resmi Gazete**, 18134, (13.08.1983).
- Doğanyığıt, Sadettin (2002), “Sayıştay Yargısında Kanun Yolları”, **Sayıştay Dergisi**, 44-45, 3-10, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der44-45m1.pdf> (02.08.2019).
- Erdem, Metin vd. (2017), **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Geçgel, Bülent (2014), “Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri”, **Sayıştay Dergisi**, 93, 31-42, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der93m2.pdf> (03.05.2019).
- Göker, Zeliha (2008), “Kamusal Mallar Tanımında Farklı Görüşler”, **Maliye Dergisi**, 155, 108-118, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/155/07. Zeliha. GOKER. pdf (03.02.2019).
- Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel (2018), **İdare Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

- Gözübüyük, Şeref ve Kili, Suna (1982), **Türk Anayasa Metinleri**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, <https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1876/1876ilkmetinler/1876-ilkhal-turkce.pdf> (15.09.2019).
- Günday, Metin (2017), **İdare Hukuku**, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Güner, Hakan (2013), “Türkiye’de Kamu Yönetimi ve Kamu Yönetiminin Denetimi”, **Denetişim**, 14, 65-72, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208759> (23.10.2018).
- Gürhan, H. Hüseyin (1997), “Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi”, **Sayıştay Dergisi**, 25, 37-42, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der25m6.pdf> (30.07.2019).
- Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (2005), **T.C. Resmi Gazete**, 26040, (31.12.2005).
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 27836, (04.02.2011).
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26226, (12.7.2006).
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005), **T.C. Resmi Gazete**, 26040, (31.12.2005).
- İl Özel İdaresi Kanunu (2005), **T.C. Resmi Gazete**, 25745, (04.03.2005).
- İnan, Atilla (1992), **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı**, Ankara.
- Kaman, Nur (2018), “Kamu Malları”, Turan Yıldırım (Ed.), **İdare Hukuku**, 7. Baskı içinde (247-289), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu (2002), **T.C. Resmi Gazete**, 24648, (22.01.2002).
- Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu (2003), **T.C. Resmi Gazete**, 25326, (24.12.2003).
- Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26324, (19.10.2006).
- Kaneti, Selim (1990), **Sayıştay’ın Anayasal Konumu**, Sayıştay Dergisi, 1 Temmuz- Eylül, 7-18, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der1m3.pdf> (25.01.2019).
- Kaya, H. Abdullah (2005), “İç Denetim”, Selami Sezgin vd. (Editörler), **20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Pamukkale, 97- 106.
- Kesik, Ahmet (2005), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 1(9), 94-114, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/252012> (15.11.2018).
- Kılıçer, Erkan ve Peker, İmren (2018), “Devlet Bütçesinin Yönetiminde Devlet muhasebesinin Rolü: Türkiye Değerlendirmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 11(1), 77-92.

- Koçak, Süleyman Yaman ve Kavakoğlu, Tamer (2010), “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Sayıştay Dergisi**, 77, 119-148, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der77m5.pdf> (30.01.2019).
- Köse, H. Ömer (2007), **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 2. Baskı, T.C. Sayıştay 145. Yıl Dönümü Yayınları, Ankara.
- Mahalli İdare Birlikleri Kanunu (2005), **T.C. Resmi Gazete**, 25842, (11.06.2005).
- Mutluer, M. Kamil vd. (2018), **Bütçe Hukuku**, 4. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Narter, Recep (2012), “Anayasal Açından Bütçe Hakkı”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 16(1-2), 35-52, http://eski.erkincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2012_XVI_1.3.pdf (26.10.2018).
- Orhan, Osman Z. , **Türkiye’de Bütçe ve Maliye Politikaları**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın no:1994-1, Sayfa:7-59 (tümü 294de bitiyor)
- Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2005), **T. C. Resmi Gazete**, 9913, (30.12.2005).
- Özbilen, Şevki, **Devlet bütçesi**, Gazi Kitapevi, Ankara-Mayıs 2013.
- Öztürk, Nazım (2017), **Mali Yönetim**, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Pehlivan, Osman (2018), **Devlet Bütçesi**, 5. Baskı, Celepler Matbaacılık Basım Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Sakınç, Süreyya ve Taytak, Mustafa (2016), “Kamu Giderlerinde Etkinliğin Sağlanmasında Hesap Yargılamasının Rolü ve Etkinliği”, **Maliye Dergisi**, 170, 1-23, <https://maliyedergisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/170/170-02.pdf> (20.07.2019).
- Sayıştay (1973), **Cumhuriyetin 50 NCI Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 28145, (17.12.2011).
- Sayıştay Denetim Yönetmeliği (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 28145, (17.12.2011).
- Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 28145, (17.12.2011).
- Sayıştay Genel Kurul Kararı (2007), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/gkk/?krr=41194>
- Sayıştay Kanunu (2010), **T.C. Resmi Gazete**, 27790, (19.12.2010).
- Selen, Ufuk ve Taytak, Mustafa (2017), “Türkiye’de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay’ın Konumu”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 19/1, 193-223, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/360520> (07.01.2019).

- Söyler, İlhami (2006), “Kamu Mali Yönetimi Sisteminin Bütçe İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım)”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8/1, 187-208. dergipark.gov.tr
- Susam, Nazan (2016), **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Şener, Abdüllatif (1990), **Osmanlı Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret Bilimsel Araştırma Dizi No:6, İstanbul.
- Şeşen, Ramazan (1987), **Selahaddin Eyyubi ve Devlet**, Çağ Yayınları, İstanbul, <https://archive.org/details/RamazanSesenSalahaddinEyyubiVeDevlet/page/n261> (30.07.2019).
- Taşmır Mal Yönetmeliği (2007), **T.C. Resmi Gazete**, 26407, (18.01.2007).
- Taşır, Ahmet (2017), “Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (133), 81-96, <http://tbdergisi.barobirlik.org.tr/m2017-133-1695> (31.07.2019).
- Taytak, Mustafa (2018), **Kamu Mali Yönetiminde Kamu Zararı ve Tahsili**, Ekin Yayınevi, Ankara.
- Taytak, Mustafa ve Sakınç, Süreyya (2018), “Sayıştay’ın Yargılama Fonksiyonu ve Sayıştay Yargısında Kanun Yolları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 5(1), 81-105, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/400241> (25.01.2019).
- The Committee Of Sponsoring Organisations Of The Treadway Commission, <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (08.11.2018).
- The World Bank (2001), Features And Functions Of Supreme Audit Institutions, <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf> (24.01.2019).
- Turguter, Necip (2012), **Kamu Zararı Açıklaması**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Tüğen, Kamil ve Bekar, Ayşe Günay (2017), “Kamu İç Kontrol Yapısı (İdari Denetim)”, Kamil Tüğen vd. (Ed.), **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, içinde (179-199), Ekin Yayınevi, Bursa.
- Türedi, Hasan ve Karakaya, Gencay (2015), “COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 52(602), 65-74, <http://www.gencaykarakaya.com/wp-content/uploads/2016/06/COSO-%C4%B0%C3%A7-Kontrol-Modeli-ve-Kontrol-Ortam%C4%B1.pdf> (11.11.2018).
- Türedi, Hasan vd. (2014), “COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, 11(42), 141-155, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/165866> (11.11.2018).
- Türk Ceza Kanunu (2004), **T.C. Resmi Gazete**, 25611, (12.10.2004).

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <http://sozluk.gov.tr/> (06.08.2019).

Türk Medeni Kanunu (2001), **T.C. Resmi Gazete**, 24607, (8.12.2001).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), **T. C. Resmi Gazete**, 17863, (9.11.1982).

T.C. Sayıştay Başkanlığı (t. y.), “Daireler”, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=62> (03.05.2019).

_____ (t. y.), “Genel Kurul”, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=63> (03.05.2019).

_____ (t. y.), “Teşkilat Şeması”, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=72> (02.05.2019).

_____ (t. y.), “Temyiz Kurulu”, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=64> (03.05.2019).

_____ (2006), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2008), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2009), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2010), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2011), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2012), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2013), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2014), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2015), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2016), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2017), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2018), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

_____ (2019), T.C. Sayıştay Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61> (25.07.2019).

T.C. Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007, 2007/5189.

T.C. Sayıştay, 1.D. 05.03.2019, K.2019/10747.

_____ 2.D. 31.01.2019, K.2019/35565.

_____ 2.D. 07.02.2019, K.2019/35568.

_____ 2.D. 25.05.2017, K.2017/35483.

_____ 2.D. 17.11.2016, K.2016/35439.

_____ 5.D. 05.02.2019, K.2019/362a.

_____ 5.D. 05.02.2019, K.2019/362b.

_____ 5.D. 26.02.2019, K.2019/365.

_____ 5.D. 16.02.2017, K.2017/235.

_____ 5.D. 14.04.2016, K.2016/166.

_____ 6.D. 04.02.2019, K.2019/629.

_____ 6.D. 14.11.2017, K.2017/499.

_____ 6.D. 21.02.2019, K.2019/636.

_____ 6.D. 21.02.2017, K.2017/432.

_____ 3.D. 28.02.2019, K.2019/324.

T.C. Sayıştay Temyiz Kurulu, 26.12.2018, K.2018/45457.

_____ 26.12.2018, K.2018/45453.

_____ 05.12.2018, K.2018/45411.

_____ 05.12.2018, K.2018/45392.

_____ 21.11.2018, K.2018/45344.

_____ 21.11.2018, K.2018/45343.

Tosun, Mustafa Umur (2016), "Kamu Zararı: Türk Kamu Yükseköğretim Kurumları Üzerine Bir Değerlendirme", **Sosyoekonomi**, 24(30), 155-168, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/230725> (05.08.2019).

- Uz, Abdullah (2005), “Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 54(4), 361-374, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/271/2454.pdf> (31.07.2019).
- Uzunçarşılı, İsmail Hakkı (1988), **Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal**, 4. Baskı, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara.
- Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 10705, (12.01.1961).
- Yasin, Melikşah (2018), “Kamu Hizmeti”, Turan Yıldırım (Ed.), **İdare Hukuku**, 7. Baskı içinde (411-468), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Yereli, Ahmet Burçin ve Bülbül, Duran (2013), “Mali Yönetim ve Mali Denetim Açısından Kamu Zararı”, **VI. Yerel Yönetimler Mali Yönetimi Forumu**, Ankara, 1-23, http://193.25.125.6/Yerel_Yonetimler_Forumu_2013/Sunum_metinleri.htm (05.08.2019).
- Yılmaz, H. Hakan ve Biçer, Mustafa (2010), “Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, https://maliyedergisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/158/10.H.Hakan.YILMAZ_Mustafa.BICER.pdf (23.10.2018).
- Yumuşak, İbrahim Güren ve Aydın, Murat (2005), “Bilgi Kamusal Bir Mal Mıdır?”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 10(2), 104-122, <http://kosbed.kocaeli.edu.tr/sayi10/igyum.pdf> (06.02.2019).
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (1987), **T.C. Resmi Gazete**, 19426, (9.4.1987).
- International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2007), Building Capacity In Supreme Audit Institutions, <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/Building-capacity-in-Supreme-Audit-Institutions.pdf> (24.01.2019).
- 1961 Anayasası (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 10859, (20.07.1961).

ÖZGEÇMİŞ

Hanife ÖZBAŞKAN, 15.09.1989 tarihinde Giresun'da doğdu. 2003 yılında Yeşilgiresun İlköğretim okulunda ilk ve orta öğrenimini tamamladı. Lise öğrenimini Giresun Lisesinde 2006 yılında tamamlamıştır. 2010 yılında Giresun Üniversitesi Alucra Meslek Yüksekokulunda Maliye bölümünde önlisans eğitimini tamamladı. 2011 yılında Dikey Geçiş Sınavını kazanarak Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye bölümünü kazanmış ve 2013 yılı bahar döneminde aynı bölümden mezun olmuştur. 2015-2016 Öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans programına başladı.

ÖZBAŞKAN, evli olup İngilizce bilmektedir.