



SAYIŞTAY HESAP YARGISI VE KAMU ZARARI PANELİ

SAYIŞTAYIN 160. KURULUŞ
YILDÖNÖMÖ PANELİ

Editör:

Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCİ

T.C. Sayıştay Başkanlığı





SAYIŞTAY HESAP YARGISI VE KAMU ZARARI PANELİ

SAYIŞTAYIN 160. KURULUŞ YILDÖNÖMÜ PANELİ



Ankara, 2022

Editör

Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCİ

Yayına Hazırlayanlar

Murat İNCE

Müjde AKSOY

Grafik Tasarım

Nadir ARSLANTÜRK

ISBN

978-975-7590-46-0

Bu eserde yer alan yazıların yayımlanmış olması, yazara ait görüşlerin Sayıştay tarafından paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.

İÇİNDEKİLER

SAYIŞTAY HESAP YARGISI VE KAMU ZARARI PANELİ

SUNUŞ	1
PROGRAM	3
Kanun Yolları ve Sayıştay Yargısında Dereceli Sistem	
Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	5
Kamu Zararı Üzerine Değerlendirmeler:	
Kamu Sosyal Tesisleri Perspektifinden Sorunlar ve Çözüm Önerileri	23
Prof. Dr. Engin HEPAKSAZ	23
Kamu Zararı Kapsamında Mali Sorumluluk Müessesesi	
Doç. Dr. Mustafa TAYTAK	45
Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştayın Klasik Yorum Yöntemlerinden Hareketle Anayasal Görünümü	
Dr. Ömer GEDİK	69
BİYOĞRAFİLER	99
Doç.Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	101
Prof. Dr. Engin HEPAKSAZ.....	103
Doç. Dr. Mustafa TAYTAK.....	105
Dr. Ömer GEDİK.....	107



SUNUŞ

Hukuk devletinin temel taşlarından olan ve 29 Mayıs 1862’de kurulan Sayıştay, 160 yıllık geçmişiyle bağımsız bir mali denetim organı ve anayasal bir kurum olarak, kamu mali yönetiminin doğru, etkin ve verimli bir şekilde işleyişi konusunda hem denetim hem de yargı görevini başarıyla sürdürmektedir.

Sayıştayın yargı fonksiyonunun konusu sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması olup yapılan bu görev hesap yargısı olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay hesap yargısı, sorumluların kasıt veya ihmali nedeniyle kamu idarelerinin kaynaklarında meydana gelen artışa engel veya azalışa sebep olunan kamu zararlarına ilişkin olarak yerine getirilmektedir.

Sayıştayın anayasal konumu ve yargı fonksiyonundan yola çıkarak hesap mahkemesi kimliği ve bu doğrultuda kamu zararı kavramına ışık tutmak üzere 31 Mayıs 2022 Salı günü Sayıştay 160. yıl kutlama programı kapsamında Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü Mali Hukuk

Ana Bilim Dalı Başkanı ve Öğretim Üyesi Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI'nın oturma başkanlığı ve değerli akademisyenlerimizin katılımı ile "Sayıştay Hesap Yargısı ve Kamu Zararı" konulu bir panel düzenlenmiştir.

Panelde Sayıştayın anayasal görünümü, Sayıştay yargısı ve yargılama usullerinin yanı sıra kamu zararı kavramı, kamu zararı kapsamında mali sorumluluk müessesesi gibi konulara ilişkin çok faydalı tartışmalar gerçekleştirilmiş ve değerli akademisyenlerimiz tarafından önerilerde bulunulmuştur. Bu bilgi birikimi ve tartışmalardan tüm mensuplarımızın faydalanması ve paydaşlarımızın bilgilendirilmesi amacıyla panelde sunumu yapılan konular "Sayıştay Hesap Yargısı ve Kamu Zararı Paneli" adı ile kitap haline getirilmiştir.

160. yıl kutlama programı kapsamında gerçekleştirilen ve Sayıştay yargısı ve kamu zararı kavramının anlaşılmasına ışık tutacağına inandığım bu çalışmanın hepimize faydalı olmasını temenni ediyorum ve bilgi ve tecrübeleri ile bizlere ışık tutan değerli panelistlere ve bu çalışmanın kitaba dönüştürülmesinde emeği geçen tüm mensuplarımıza teşekkür ediyorum.

Metin YENER

T.C. Sayıştay Başkanı

T.C. Sayıştayı**160. Kuruluş Yıldönümü Paneli Programı**

Konu : Sayıştay Hesap Yargısı ve Kamu Zararı Paneli

Oturum Başkanı : Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCİ
Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku
Bölümü Mali Hukuk ABD Başkanı ve Öğretim Üyesi

Konuşmacılar : *Kanun Yolları ve Sayıştay Yargısında Dereceli Sistem*
Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCİ
Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku
Bölümü Mali Hukuk ABD Başkanı ve Öğretim Üyesi

*Kamu Zararı Üzerine Değerlendirmeler: Kamu Sosyal
Tesisleri Perspektifinden Sorunlar ve Çözüm Önerileri*
Prof. Dr. Engin HEPAKSUZ
İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Maliye Bölümü, Mali
Hukuk A.B.D. Öğretim Üyesi

Kamu Zararı Kapsamında Mali Sorumluluk Müessesesi
Doç. Dr. Mustafa TAYTAK
Uşak Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

*Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştayın Klasik Yorum
Yöntemlerinden Hareketle Anayasal Görünümü*
Dr. Ömer GEDİK
Atatürk Üniversitesi Anayasa Hukuku ABD Öğretim
Üyesi

Soru ve Cevap

Tarih : 31 Mayıs 2022

Saat : 14:00-16:30

Yer : Sayıştay Konferans Salonu

KANUN YOLLARI VE SAYIŞTAY YARGISINDA DERECELİ SİSTEM

Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCİ¹

Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Kamu Hukuku Bölümü

Mali Hukuk ABD Başkanı ve Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Öğretide Sayıştay'ın gerçekleştirdiği yargılama işini tanımlamak amacıyla 'Sayıştay Yargısı', 'Hesap Yargısı' ve 'Malî Yargı' gibi kavramların kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmada ise Sayıştay'ın *yargılama fonksiyonunu* nitelemek için 'Sayıştay yargısı', *yargılama faaliyetine (işine)* işaret etmek için de 'hesap yargısı' kavramlarının kullanılması yolu tercih edilmiştir. Ancak gerek öğretide kullanılan kavramların gerekse de bu çalışma kapsamında faaliyet ve fonksiyon boyutundaki her iki kullanımın, sui generis nitelikteki bu yargılama işini tanımlamada yetersiz kaldığını değerlendirmekteyiz. Ancak ad koyma meselesi, başlı başına ayrı bir çalışmanın konusunu teşkil etmektedir. Zira bu çalışmanın konusu; bugün idarî ve adli yargıda geçerli olan (üç) dereceli yargılama sisteminin ve sistem içerisindeki kanun yollarının Sayıştay'ın yargılama işindeki karşılığını ve yerini; sorunsallar, mevcut meseleler ve olasılıklar boyutunda tartışmaya açmaktır. Bu tartışma yalnızca teorisyenlerin öğretisel kanaat ve tespitleri ile cevaplanamayacağından, Sayıştay meslek mensuplarının tecrübe ve destekleri ile birlikte anlamlı bir sonuca ulaştırılabilecektir. Bu bilgiler ışığında çalışmanın ilk kısmını teşkil eden “*Genel Yargılama Hukuku Açısından Kanun Yolları: Dereceli Yargılama*” başlığı altında; idarî ve adli yargıda kanun yolları konusu, olağan

1 Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, ORCID No: 0000-0003-3016-085X, maavci@atauni.edu.tr

ve olağanüstü kanun yolları ayırımı ve bu yolların alt bileşenleri ana hatları itibarı ile anlatılmaktadır. “*Sayıştay Yargısı: Genel Bakış*” başlıklı ikinci kısımda; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları’ndan istifade edilmek suretiyle, Sayıştay yargısına hâkim olan ilkeler ve yargılama usulü ele alınmaktadır. Çalışmanın üçüncü kısmını teşkil eden “*Sayıştay Yargısında Kanun Yolları*” başlığı altında; –yine anılan mevzuattan yararlanarak– temyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltilmesi, uygulamaların ve kararların uyumlaştırılması konuları çerçeve bir bilgi olarak özetlenmektedir. Çalışmanın asli konusuna yönelik olması ve hedefini tahkim etmesi bakımından “*Sayıştay Yargısında Dereceli Hesap Yargısı Sistemi Çözümü: Sorunsallar, Meseleler ve Olasılıklar*” adlı son kısmında; Sayıştay’ın statüsüne ve yargılama fonksiyonuna ve kamu zararının tespitine ve sınırına ilişkin sorunsallara, Sayıştay yargısının Türk Yargı Sistemi içerisindeki yeri, usul kanunu gerekliliği ve dava türü meselelerine, nihayetinde de Sayıştay yargısında dereceli yargı sisteminin ihdası ve alternatif çözüm yolları olasılıklarına yer verilmektedir.

I. GENEL YARGILAMA HUKUKU AÇISINDAN KANUN YOLLARI: DERECELİ YARGILAMA SİSTEMİ

Mahkemelerce verilen nihai kararların hatalı veya yanlış olması mümkündür. Bu hataların veya yanlışların da kanun yolları ile başka makam(lar) tarafından ele alınarak giderilmesi gerekecektir (Akyılmaz, Sezginer, & Kaya, 2021: 773). “Mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları” olarak da anılan **kanun yolları**; yargı yerlerince verilen ve hukuka aykırı veya yanlış olduğu ileri sürülen nihai kararların, kural olarak, hukuka ve kanunlara uygunluğunun sağlanması amacıyla bir üst mahkeme tarafından yeniden incelenmesini, değerlendirilmesini, denetlenmesini ve gerektiğinde de değiştirilmesini–düzelttilmesini sağlamak amacıyla davanın taraflarına tanınan hukukî başvuru yolları ve imkânlardır (Centel & Zafer, 2021: 899; Günday, 2022: 479; Gözübüyük, 2020: 468). Kanun yollarına ilişkin en bilindik ayırım olağan ve olağanüstü kanun yolu ayırımıdır. Bu kapsamda yargı yerlerinin nihai kararlarının kesinleşmesine engel olan kanun yollarına **olağan kanun yolları**; kesinleşmiş kararlarına karşı belirlenmiş kanun yollarına ise **olağanüstü kanun yolları** denmektedir (Gözübüyük, 2020: 468). Daha açık bir ifadeyle; eğer henüz kesinleşmemiş olan yargısal kararların (belirli bir sürede yapılacak başvuruya bağlı olarak) üst mahkemece incelenmesini

sağlayan ve bu kararların kesinleşmesine engel olan bir kanun yolundan söz ediliyorsa bu *olağan kanun yolu*; kesinleşmiş olan yargısal kararlara karşı (kararın kesinleşmesinden sonra yargılamaya doğrudan etki edebilecek bazı sebeplerin ortaya çıkması üzerine) başvurulabilecek yollardan bahsediliyorsa da bu *olağanüstü kanun yolu* olarak anılmaktadır (Günday, 2022: 479; Gürbüz, 2020: 314). Türk Yargı Sisteminde olağan ve olağanüstü kanun yolları, yargı yerlerine bağlı olarak değişkenlik ve benzerlik göstermektedir. Öyle ki *idari yargıda* olağan kanun yolları istinaf ve temyiz–olağanüstü kanun yolları kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi (Gürbüz, 2020: 314); *adli yargıda* da olağan kanun yolları itiraz, istinaf ve temyiz–olağanüstü kanun yolları ise Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın itirazı, Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Başsavcılığı'nın itirazı, kanun yararına bozma (yazılı emir) ve yargılamanın yenilenmesi şeklindedir (Centel & Zafer, 2021: 900; Ünver & Hakeri, 2020: 729). Dolayısıyla 2005 yılında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ve 2014 yılında da 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklik ile beraber (yasal düzenlemeler sonrasında istinaf sisteminin uygulama süresi 2016 yılına sarkmış olsa da) Türk Yargı Sisteminde kanun yolları istinaf sistemi² olarak değerlendirilebilen üç dereceli hale gelmiştir.

İdari yargıda 2014 öncesinde belirlenmiş bir kanun yolu iken istinaf uygulamasına geçilmesiyle terk edilen *itiraz* (yolu); hali hazırda adli yargıda kesin hükümden önce öngörülmüş, kural olarak hâkim(lik) kararlarını ve istisnai olarak da mahkemelerin ara kararlarını konu edinen ikinci derece olağan bir kanun yoludur (Yurtcan, 2019: 57; Centel & Zafer, 2021: 916). Bu bağlamda itiraz; bir hâkim veya kanunun gösterdiği hallerde mahkeme kararına karşı bu karardan zarar gören kişi tarafından başvuru, kural olarak kararın infazını ertelemeyen ve başka bir mercide hem maddî hem de hukukî yönden denetlenmesine olanak tanıyan bir kanun yoludur (Centel & Zafer, 2021: 916; Ünver & Hakeri, 2020: 750). Arapça “anf” kökenli ve “*yeniden başlama, baştan alma, davaya yeniden bakma*” anlamlarına gelen *istinaf*; mahkemelerde verilen karara razı olmayarak, davayı onun üstündeki mahkemeye götürmek şeklinde tanımlanabilir (Sami, 2015: 543). Her ne

2 “İstinaf sistemi üç dereceli olarak faaliyet gösteren bir yargılama sistemidir ve kural olarak istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlar kesin değil, üst mahkemenin yapacağı temyiz incelemesine tabidir” (Avcı, 2011: 180).

kadar istinaf kanun yolu; 5271 sayılı kanun ile tekrar kazandırılmış olsa da ilk olarak 1879 yılında Usul-ü Muhakemat-ı Cezaiye Kanun-ı Muvakkat ile hukukumuzda girmiştir (Centel & Zafer, 2021: 920). Bu bakımdan istinaf; ilk derece yargı yerlerinin kesinleşmemiş nihai kararlarını maddî ve hukukî yönlerden denetleyip, eğer varsa tespit edilen maddî ve hukukî eksiklikleri tamamlamak ve dava konusunu esastan karara bağlamak suretiyle hukukî uyumsuzlukların ortadan kaldırılması amacıyla getirilmiş olan ikinci derece olağan bir kanun yoludur (Gürbüz, 2020: 314). İstinaf incelemeleri idarî yargıda Bölge İdare Mahkemeleri, adli yargıda Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Olağan ve hukukî (üçüncü) derece bir kanun yolu olan (Yurtcan, 2019: 608), somut olay açısından adaleti gerçekleştirmeyi, hukukun birliğini ve bütünlüğünü tesis etmeyi ve içtihatlarla hukukun geliştirilmesini sağlamayı amaçlayan (Ünver & Hakeri, 2020: 759) **temyiz**; – idarî ve adli yargıda konuları değişmekle birlikte– yargı kararlarının usul ve esas bakımından hukuka uyarılığının üst mahkeme(ler)ce denetlenmesi şeklinde tanımlanabilir (Gürbüz, 2020: 320; Günday, 2022: 501). Temyiz incelemeleri idarî yargıda Danıştay, adli yargıda Yargıtay tarafından yapılmaktadır. İstinafi temyizden ayıran temel noktalar; bölge bazlı ve dolayısıyla da etkinlik alanının daha dar olması, kanun yolu incelemesinin kapsamının farklı olması, dava konusu olayı maddî ve hukukî yönlerden detaylı olarak inceleyip yeniden (yani esastan) karar vermesi ve kararda direnmenin mümkün olmayıp yeniden yargılamanın ise mümkün olması şeklinde özetlenebilir (Gürbüz, 2020: 320; Akyılmaz, Sezginer, & Kaya, 2021: 804; Ünver & Hakeri, 2020: 763). Ayrıca incelemenin yalnızca hukukî yönden yapıldığı temyiz yolu, incelemenin hem maddî hem de hukukî bakımdan yapıldığı istinaf yoluna kıyasla daha dar ve sınırlı bir kanun yoludur. Buna karşın temyiz, daha geniş bir inceleme alanı olarak görülmesi, yani hukukun ve yasaların ülke genelinde aynı biçimde uygulanması düşüncesine dayanması, onu istinafa kıyasla daha geniş bir alanda etkili kılmaktadır (Yurtcan, 2019: 608).

Adli yargıda olağanüstü kanun yolları, idarî yargıya kıyasla daha geniş tutulmuştur. Ancak her iki yargı yeri için ortak olanlara yani yalnızca ‘yargılamanın yenilenmesi’ ve ‘kanun yararına temyiz’ konularına değinmek konu bütünlüğü ve devamlılığı açısından faydalı olacaktır. Bu bağlamda hükmün kesinleşmesinden sonra anlaşılan hata veya yanlışlıkların düzeltilmesine yönelik (Centel & Zafer, 2021: 972) **yargılamanın**

yenilenmesi (muhakemenin iadesi); kanunda tahdidî olarak sayılmış sebeplere dayanarak, esasa ilişkin nihai ve kesinleşmiş mahkeme kararının kaldırılmasını ve yargılamanın en başından yeniden yapılmasını sağlayamaya yönelik ve dolayısıyla kararı veren yargı yerince bir kez daha incelenerek düzeltilmesine olanak tanıyan olağanüstü bir kanun yoludur (Gözübüyük, 2020: 492; Günday, 2022: 513; Gürbüz, 2020: 331–332). Bu suretle kesinleşen yargı kararının ortadan kaldırılması ve uyumsuzluğu ilişkin yeni bir karar verilmesi sağlanmış olmaktadır (Akyılmaz, Sezginer, & Kaya, 2021: 815). İdari yargıda *kanun yararına temyiz (bozma)*; kesin veya kanun yollarından geçmeksizin kesinleşmiş olan yargı kararlarından (Akyılmaz, Sezginer, & Kaya, 2021: 818–819) hukuka aykırı bir sonuç doğuranlara yönelik Danıştay Başsavcısı'nın ya ilgili bakanlığın talebi üzerine ya da re'sen başvurabileceği özel bir temyiz yoludur (Gözübüyük, 2020: 498–499). *Adli yargıda* ise kanun yararına bozma; *“istinaf veya temiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen kararlara karşı başvuru olan olağanüstü bir kanun yoludur. Bu yola gidilmesini Adalet Bakanlığı, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na yazılı olarak bildireceğinden, bu yola uygulamada yazılı emir de denmektedir”* (Centel & Zafer, 2021: 968).

II. SAYIŞTAY YARGISI: GENEL BAKIŞ

Yargı ayrılığı sistemi gereğince Türk Yargı Sistemi; anayasa, uyumsuzluk, adli ve idarî yargı(sın)dan oluşmaktadır. Bu sistemde; yargı yerlerinin faaliyetleriyle ilgili ve ancak onlardan ayrı ve farklı nitelikte olan Sayıştay yargısı, anayasal olarak kamu mal varlığına, gelirlerine ve giderlerine yönelik sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamayı *konu edinmiştir*. Bu konu boyutu itibarıyla Sayıştay yargısının *kapsamına* genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri (Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahallî İdareler) girmektedir. *Amacı* kural olarak yargılamaya esas rapora dayalı olarak kanunlar ile belirlenmiş olan sorumluların; gelir, gider ve mallara ilişkin hesaplarının ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunu (kamu zararı boyutunda) yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktır. Bu yönüyle Sayıştay yargısının *istinadı*; Dairelerce yapılacak yargılamaya esas olmak üzere, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen *Yargılamaya Esas Rapor'dur* ve yargılama süreci bu rapor ile

başlar. Sayıştay yargısında gerçekleştirilen *yargılama faaliyeti* ise öğretide şu ana kadar ki yaygın kullanım itibarıyla hesap yargısı adıyla anılmaktadır.

A. SAYIŞTAY YARGISINA HÂKİM OLAN İLKELER

Sayıştay yargısına *hâkim olan ilkeler* –idarî yargıdan hareketle–; toplu yargılama ilkesi, yazınlık ilkesi, yerindelik denetimi yapma yasağı ilkesi, re’sen araştırma ilkesi ve kamu yararı ilkesi şeklinde sayılabilir. (1) *Toplu yargılama ilkesi* gereğince; her biri birer hesap mahkemesi olan Sayıştay Daireleri, sorumluların hesap ve işlemlerine yönelik düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları kurul halinde hükme bağlamaktadır (SK, 2010: m. 23) (2) *Yazınlık ilkesi* gereğince; Daireler hesap yargılamasını, kural olarak yargılamaya esas rapor ve eklerine istinaden dosya üzerinde gerçekleştirir (SDÇUE, 2011: m. 10) (3) *Yerindelik denetimi yapma yasağı ilkesi* gereğince; Sayıştay yerindelik denetimi yapamaz ve bu yönde denetim raporu düzenleyemez, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak kararlar alamaz, yönetsel bakımdan yerindelik denetimi sayılabilecek, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren denetim raporu da düzenleyemez (SK, 2010: m. 35/1(a)–2/(b)). (4) *Re’sen araştırma ilkesi* gereğince; Sayıştay hesap yargılaması yaparken kamu idareleri ve görevlileri ile doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belgeleri, defterleri ve kayıtları görmeye ve dilediği yere getirtmeye, denetim konusuyla ilgili her türlü bilgi ve belgeyi kamu idareleri ile bankalar dahil gerçek ve tüzel kişilerden istemeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırılmaya, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkili kılınmıştır (SK, 2010: m. 6). (5) *Kamu yararı ilkesi* gereğince; Sayıştay kamu kaynağında meydana gelen aşınmayı (kamu zararını³) önlemek yani kamu yararını sağlamak üzere ilgili hesap yargılaması yapmakta ve ilgilerin mali sorumluluğuna gitmektedir.

B. SAYIŞTAY YARGISINDA YARGILAMA USULÜ: HESAP YARGILAMASINDA USUL

Hesap yargılaması mali yıl sonunda düzenlenen yargılamaya esas rapora istinaden yapılır. Yargılamaya rapor ve ekleri Başkanlığına sunulduktan

3 Kamu zararı; “... kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması...” şeklinde tanımlanabilir (KMYKK, 2003: m. 71.)

sonra, Başkanlık bunları en geç 15 gün içerisinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye iletir (SK, 2010: m. 48). Esasa girmeden önce Daire Başkanı anılan raporu, en geç 20 gün içerisinde yazılı düşüncesini bildirmesi için Sayıştay Başsavcılığı'na gönderir. Mütalaayı içeren yargılamaya esas rapor Başsavcılık'tan geldikten sonra, Daire Başkanı bu raporu düşüncesini bildirmesi için üyelere birine gönderir. İlgili üye, rapor üzerinde gerekli incelemeyi yaptıktan sonra, yazılı düşüncesiyle birlikte daire başkanlığına kural olarak en geç 20 gün içerisinde iade eder (SK, 2010: m. 49/1; SDÇUE, 2011: m. 12/1-2). Tüm dosya, ek ve görüşler tamamlandıktan sonra; Sayıştay Savcısının hazır bulunmasıyla anılan raporlarda konu edilen hesap ve işlemlerin yargılamasına başlanır (SK, 2010: m. 49/2-3, SDÇUE, 2011: m. 13/2). Yargılama süreci; anılan raporun eksiksiz olarak Daireye havale edilme tarihinden itibaren –kural olarak– en geç 6 ay içerisinde tamamlanır (SDÇUE, 2011: m. 13/1-3).

Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması neticesinde; (1) hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna, (2) kamu zararının sorumlulardan tazminine, (3) hesap ve işlemler ile ilgili olarak kamu zararı oluşmadığından ilişilecek bir husus bulunmadığına veya (4) gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilir (SK, 2010: m. 50/1; SDÇUE, 2011: m. 14). Gerekçeli ve usulî bilgileri içeren Daire ilamlarından ikişer nüsha Daire Başkanı ve üyeler tarafından imzalandıktan sonra, imzalı nüshalardan biri kararı veren Dairede tutulup, diğeri imzalı nüsha ve bir imzasız nüsha da yargılamaya esas rapor dosyası ile birlikte Başkanlığa gönderilir ve mühürlenip imzalandıktan sonra imzalı nüsha Başkanlıkça muhafaza edilir (SK, 2010: m. 51/1). Ayrıca bu ilamlar; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edilir (SK, 2010: m. 52/1). Sayıştay ilamları kesinleştikten (yani varsa tavzih ve düzeltmelerden) sonra, 90 gün içerisinde infaz edilir. İlam hükümlerinin infazından ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumludur. İlamlarda gösterilen tazmin miktarı da hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edilir (SK, 2010: m. 53).

III. SAYIŞTAY YARGISINDA KANUN YOLLARI

Sayıştay yargısında idarî ve adli yargıdaki olduğu gibi dereceli ve bölgesel (mahalli) bir yargı sistemi ve ağı öngörülmemiş, nitelik bakımından hem ilk hem de üst (son–hukuki) derece Sayıştay bünyesindeki yargı yerleri⁴ tarafından üstlenilmiştir. Dolayısıyla denetimler neticesinde hazırlanan yargıya esas raporlara istinaden hesap mahkemeleri olan Daireler (zımnen de olsa), ilk derece mahkeme sıfatıyla hesap yargılaması yapmakta ve kanun yolları da olağan ve olağanüstü ayrımı olmaksızın ilgili Sayıştay yargı yerlerince tekemmül ettirilmektedir. Bu bilgiler ışığında Sayıştay yargısında kanun yolları; temyiz, yargılamanın iadesi, karar düzeltmesi ve uygulamaların ve kararların uyumlaştırılması şeklinde sınıflandırılabilir.

A. TEMYİZ

Sayıştay Dairelerinin ilamları, kararları kesin olan Sayıştay Temyiz Kurulu nezdinde temyiz edilir. **Temyiz için aranan şartlar**; kanuna aykırılık, yetki aşımı, hesap yargılaması usullerine riayet etmeme gibi sebeplerdir (SK, 2010: m. 55/1–2). Temyize **başvuruda bulunabilecek kişiler**; sorumlular, sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı veya ilgili muhasebe birimleridir (SK, 2010: m. 52–55/2). Bu noktada Kanun’un 52’inci maddesinde sayılı olan kişilerin temyiz başvurusunda bulabileceği belirtilirken, anılan maddede Sayıştay Başsavcısına da yer verilmiş olması, bizleri evleviyet gereğince Başsavcının da temyiz başvurusunda bulunabileceği sonucuna ulaştırmaktadır. Dolayısıyla son başvuru yani Sayıştay Başsavcısı itibarıyla bu durum, idarî ve adli yargıdaki kanun yararına temyiz (bozma) uygulamasına benzerdir. Ancak ilgili Bakanlığın veya Adaletin Bakanı’nın talebi burada söz konusu değildir. Temyiz Kurulu kararında; temyize konu hükmü ya olduğu gibi veya düzelterek onar, bozar ya da Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğuyla kaldırır. Bozma halinde, evrak yeniden karara bağlanmak üzere o kararı veren Daireye gönderilir. Eğer Daire ilk kararında ısrar eder ve bu ısrar üzerine temyiz edilerek tekrar Temyiz Kurulunca bozma kararı verilirse, Daire bu karara uymak zorundadır. Temyiz Kurulunun tazmin hükmünün kaldırılmasına ilişkin kararları, temyiz konusu ilam maddesindeki tüm sorumluları kapsar (SK, 2010: m. 55/7–8–9).

4 Sayıştay yargısında **yargı yerleri**; genel olarak daireler, başsavcılık, temyiz kurulu ve içtihadın birleştirilmesi kararları yönünden genel kurul şeklinde sıralanabilir.

B. YARGILAMANIN İADESİ

Sayıştay yargısında gösterilmiş bir diğer kanun yolu da yargılamanın iadesidir. Sorumlular, sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimi veya Sayıştay Başsavcılığı; ilamın tebliğinden itibaren **5 yıl içerisinde** yargılamanın iadesi talebinde bulunabileceği gibi Sayıştay Dairelerince de aynı süre zarfında yargılamanın iadesine karar verilebilir. Yargılamanın iadesi talebinde bulunulmasının, ilamın yürütülmesine engel teşkil etmediğini de eklemek gerekir. Ancak yargılamanın iadesi dilekçesini inceleyen Daire gerekli görürse, kanunen geçerli teminat karşılığında, ilamın icrasının geciktirilmesine karar verebilir (SK, 2010: m. 56/1–3–4). Yargılamanın iadesi için **aranan şartlar**; (1) hesapta maddî hata, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması, (2) hükme etki etmiş olan bir belgede sahtecilik bulunması, (3) denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkması, (4) denetim veya hesap yargılaması esnasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması, (5) hükme esas tutulan bir ilamın bozulma suretiyle ortadan kalkmış olması ve/veya (6) bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin ortaya çıkmasıdır (SK, 2010: m. 56/2). Anılan şartlara dayalı olarak yapılan yargılamanın iadesi talebi, hükmü veren Daire tarafından incelenir ve neticeten talebin kabulüne veya reddine karar verilir. *Kabul kararı* verilmesi halinde, iade edilen hususlarla sınırlı olarak hesap yargılaması yapılır (SK, 2010: m. 56/5).

C. KARAR DÜZELTMESİ

Sayıştay yargısında bir diğer kanun yolu ise karar düzeltmesidir. Temyiz ve yargılamanın iadesi başvurusunda bulunabilecekler, karar düzeltmesi talebinde de bulunabilmektedir. Bu kişiler Temyiz Kurulu Kararları hakkında yazılı bildirim tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bir defaya mahsus olmak üzere, karar düzeltme sebeplerine istinaden karar düzeltilmesi isteminde bulunabilmektedir. Bu noktada istem ve incelenmesi, temyiz şekil ve usullerine tabi olan karar düzeltmesi için **aranan şartlar veya sebep unsurları**; (1) hükmün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, (2) bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması, (3) temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve

sahtekârlığın ortaya çıkmış olması, (4) temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması şeklindedir (SK, 2010: m. 57/1). Temyiz Kurulu, karar düzeltilmesi isteminde bu sebeplerle bağlı olup, bu istem kesin hükmün yerine getirilmesine engel teşkil etmemektedir (SK, 2010: m. 57/2-3).

D. UYGULAMALARIN VE KARARLARIN UYUMLAŞTIRILMASI

Kanun yollarından ayrı olarak 6085 sayılı Kanun'da gerek Sayıştay yargısı içerisindeki gerekse de Sayıştay ile Danıştay kararları arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi amacıyla; içtihatların birleştirilmesi, idarî nitelikteki kararların birleştirilmesi ve Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi şeklinde uyumlaştırma yöntemleri öngörülmüştür.

(a) *İçtihatların birleştirilmesi*; işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti aynı olan konu hakkında Daireler veya Temyiz Kurulu tarafından verilen ilamlar arasındaki aykırılıkların giderilmesine veya birleşmiş içtihadın değiştirilmesine yönelik bir uyumlaştırma yoludur. Anılan gerekçelerle Başkanın, içtihatların birleştirilmesine veya değiştirilmesine yönelik gönderimi veya istemi, Genel Kurulda görüşülerek karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır. Bu kararlara Sayıştay daireleri, kurulları ile kamu idareleri ve sorumluların uyması zorunludur (SK, 2010: m. 58). (b) *İdari nitelikteki kararların birleştirilmesi bağlamında*; Dairelerin kararları veya bir Dairenin iki kararı arasında aynı konuda aykırılık bulunur veya bir içtihadın değişmesine lüzum görülür ya da bu mahiyette bütün işlemlere uygulanabilecek kararlar almaya ihtiyaç duyulursa, konu Genel Kurulda görüşülerek karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır. İçtihadı birleştirme kararlarında olduğu gibi bu kararlara da Sayıştay Daireleri ve Kurulları uymak zorundadır (SK, 2010: m. 59). (c) *Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluk halinin giderilmesi bağlamında*; vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay'ın kesinleşmiş kararları arasındaki uyumsuzluklarda, sorumlular, sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimi veya Sayıştay Başsavcılığı'nın yargılamanın iadesi başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyumsuzluk Danıştay kararı doğrultusunda giderilir. Uyumsuzluğun bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı; sorumlular, sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimi veya Sayıştay Başsavcılığı tarafından Danıştay'a

başvurulduğu takdirde, bu hususa ilişkin Danıştay kararına uyulur. Uyuşmazlığın mevcut olmadığı tespit edilinceye kadar Sayıştay ilamının yerine getirilmesi durdurulur (SK, 2010: m. 60/3).

IV. SAYIŞTAY YARGISINDA DERECELİ HESAP YARGISI SİSTEMİ ÇÖZÜMÜ: SORUNSALLAR, MESELELER VE OLASILIKLAR

Anayasa Mahkemesi'ne göre kanun yolu: “... bir yargı yeri tarafından verilen ve hukuka aykırı olduğu ileri sürülen bir kararın, kural olarak başka bir yargı yeri tarafından incelenmesini sağlayan hukukî yoldur. Kanun yolunun amacı, yargı yerleri tarafından verilen kararların, kural olarak başka bir yargı yeri tarafından denetlenmesine imkân tanınmak suretiyle daha güvenceli bir yargı hizmeti sunmaktır. Kanun yoluna başvuru hakkı, adil yargılanma hakkının kapsamı içerisindedir...” (AYMGK, 2015). Dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin en temel ve somut güvencelerinden olan kanun yollarının ihdasında gözetilen temel amaç; yargı yerlerince verilen nihaî kararların üst yargı yerlerince denetlenmesine imkân tanınarak, daha güvenceli bir yargı hizmeti sunmak (Gürbüz, 2020: 313) ve bu surette de hak arama hürriyetini korumak ve adil yargılanma hakkını gözetmektir (Ünver & Hakeri, 2020: 730). Kanun yollarının hukuk düzeni bakımından sonuçlarıysa; (1) hatalı mahkeme kararlarının ortadan kaldırılması ve doğru karar verilmesini sağlaması, (2) uyuşmazlığın taraflarına hukukî tatmin sağlaması ve (3) içtihat birliğini sağlayarak hukukî güvenlik ve istikrarı sağlamasıdır (Akyılmaz, Sezginer & Kaya, 2021: 773–774). Bu açıklamalar ışığında –hukuk devleti çerçevesinde– adil yargılanma hakkının ve hak arama hürriyetinin korunması için Sayıştay yargısında da idarî ve adli yargıda olduğu gibi kanun yollarının dereceli yargılama sistemine uyar şekilde düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ancak bu sistemin ihdası için sui generis yapıdaki hesap yargılamasına ve Sayıştay yargısına yönelik belli başlı sorunsalların bütüncül bir biçimde ele alınması, değerlendirilmesi ve çözüme kavuşturulması gerekir. Bunun için de hesap yargısına yönelik dereceli hesap yargısı sistemi, bu sistemin oluşumu ve yargı yerleri içerisinde olası yeri, sistem için bir usul kanunu, idarî ve adli yargıdaki dava türleri itibarı hesap yargılamasının tipolojisi ve alternatif çözüm yolları boyutunda olasılık değerlendirmelerine ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi için de Türk Sayıştay ile aynı nitelikte olan Fransız, İspanyol, İtalyan ve kısmen de Belçika Sayıştaylarının yargısal tecrübe ve uygulamalarına göz atılması ve gerekenlerin iç hukukla uyumlu iktibas

edilmesinin değerlendirmeye alınması gerektiğini değerlendirmekteyiz. Son üç cümlede zikredilen sorunsalları, meseleleri ve olasılıkları kendi öğretisel tespitlerimiz istikametinde maddeler halinde sıralamanın doğru bir yöntem olacağı kanaatindeyiz.

1. *Sayıştay'ın Statüsüne ve Yargılama Fonksiyonuna İlişkin Sorunsallar:* Divân-ı Mezalim, Divân-ı İşraf, Divân-ı Müsrif, Başbâki Kulluğu, Meclis-i Âlî-i Hazâin ve Divân-ı Muhasebat ad kronolojisiyle kadim bir kurum olan Sayıştay'ın bugün üstlenmiş olduğu görevler, yüksek denetimden hesap yargılamasına kadar uzanmaktadır. Ancak özellikle 1876 yılından bugüne kadarki süreçte, Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme (eski kullanım itibarıyla mahkeme-i kübra), yargı yeri (mahkeme) ve kararlarının yargısal nitelikte olup olmadığı tartışmalı konular olagelmıştır. Her ne kadar Anayasa Mahkemesinin 2013 ve 2014 yıllarındaki kararları; Sayıştay'ın görev icrası kapsamında mahkeme sıfatını taşıdığını (yani bir yargı yeri olduğunu) ve verdiği kararların da maddî anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğunu belirterek (AYMGK, 2013; AYMKGK, 2014) bu tartışmayı sonlandırmış gibi görünse de hesap yargılamasının öğretide halen yargı yerleri arasında sayılmaması (ki Türk Yargı Sisteminin; anayasa, uyuşmazlık, adli ve idarî yargı(sı) şeklinde çerçevelendirilmesi), Sayıştay'ın anayasal statüsü ve anayasada bir yüksek mahkeme olarak zikredilmemesi, Sayıştay'ın hesap yargılamasını hem ilk hem de son derece şeklinde yapması, üyelerinin yüksek yargı mensupları karşısındaki durumu, Sayıştay kararları ile diğer yüksek yargı organlarının kararları arasındaki uyuşmazlık hali ve bunların sonuçları gibi konuları her biri kendi içerisinde açıklığa kavuşturulması gereken sorunsallar olarak değerlendirmekteyiz. Bu tartışmalara ve belirsizliğe son verilmesi adına Sayıştay yargısına yönelik mevcut meselelerin ortaya konması ve olasılık değerlendirmesinin yapılması izlenebilecek yol açısından aydınlatıcı olacaktır.
2. *Kamu Zararının Tespiti ve Sınırı Sorunsalı:* 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinin 1'inci fıkrasında kamu zararı; "...kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması..." şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla mali sorumluluk

boyutundaki bir kamu zararından söz edebilmek için (1) kamu görevlilerinin kasit, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem, eylemin bulunması, (2) kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olacak bir kamu zararı olması ve (3) mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle zarar arasında illiyet bağı olması şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Her ne kadar anılan Kanun'da kamu zararının ne olduğu ve bu boyutta oluşum şartları açıklanmış olsa da denetim ve yargılama safahat ve cihetlerinde '*kamu zararının ve bu zararın sınırının*' ve '*hesap ve işlem ile kamu zararı arasındaki illiyet bağının*' netleştirilemediği ise pratik bir gerçekliktir. Dolayısıyla Sayıştay yargısının asli çalışma sahasını ve konusunu teşkil eden kamu zararının ne olduğu (olmadığı) ve illiyet bağının ne şekilde kurulacağı sorunsalının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

3. *Sayıştay Yargısının Türk Yargı Sistemi İçerisindeki Yeri Meselesi:* Yukarıdaki pek çok kereler ifade edildiği üzere, Türk Yargı Sisteminde yargı ayrılığı sistemi gereğince yargı yerleri; anayasa yargısı, uyuşmazlık yargısı, idari yargı ve adli yargı şeklinde belirlenmiştir. Oysa ki Anayasa Mahkemesi'nin 2013 ve 2014 tarihli kararları istikametinde Sayıştay yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi olarak kabul edilmiştir. O halde eğer Sayıştay bir mahkeme ise ve kararları da maddi anlamda kesin hüküm teşkil ediyorsa, Sayıştay yargısı hangi yargı yeri içerisinde yer almaktadır veya hangisi içerisinde değerlendirilecektir? Alışıldık kabul ve tasnif noktasında bu sorunun cevabı "hiçbirisidir". Bu da demek oluyor ki yargısal fonksiyonu ve görevleri bakımından Sayıştay'ın yaptığı yargılama; diğerlerinden ayrı ve bağımsız yargı yeri olarak hesap yargısı içerisinde yer almaktadır.
4. *Sayıştay Yargısına İlişkin Usul Kanunu Gereği Meselesi:* 2010 yılına kadar Sayıştay, görev, yetki ve sorumluluklarını 832 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde yerine getirirken; özellikle 1050 sayılı Muhâsebe-i Umumiye Kanunu'nun 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ilgası sonucunda, günün gereklerine ve yeni mali yönetim anlayışına uyar yeni bir Sayıştay Kanunu'na ihtiyaç duyulmuş ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kabul edilmiştir. Anılan bu kanun bir teşkilat kanunu olup, elbette Sayıştay'ın yargılama fonksiyonuna ilişkin muhtelif

hükümler içermektedir. Ancak bir önceki bahiste değinildiği ve bir sonraki bahiste de tartışılacak olan dereceli yargılama sistemi gereğince Sayıştay yargısının; görev, yetki, dava türleri ve tarafları, inceleme, duruşma, yürütmeyi durdurma, kanun yolları vd. yönlerinden kodifiye edilmiş bir usul kanuna (örn. Hesap Yargısı Usul Kanunu'na) ihtiyacı olduğu kanaatindeyiz. Bu usul kanunun ihdasında da 2577 sayılı İYUK'undan istifade edilebilecektir.

5. *Sayıştay Yargısında Dava Türleri Meselesi: Anayasa Mahkemesi "... Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi çerçevesinde verilen kararların maddî anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu ve bu görevin icrası kapsamında mahkeme sıfatını haiz bulunduğu sonucuna..."* ulaşmıştır; ki yüksek mahkeme, Sayıştay'ın baktığı yargısal işi Anayasa'nın 152. maddesi anlamında bir dava olarak kabul etmiştir (AYMGK, 2014; An.Y., 1982: m. 152). Öğretide Sayıştay tarafından yapılan yargısal işin hangi davalar kapsamında değerlendirileceği açık bir konu değildir. Bu noktada genel ve taslak bir bilgi olması açısından (ki bu konunun daha teferruatlı olarak tartışılması ve açıklanması gerektiği son derece açık bir gerçektir); hukuk yargılama usulünde ve idarî yargı usulündeki dava türleri itibarıyla Sayıştay'ın yargısal işini değerlendirmek mümkündür. Bu bakımdan hukuk yargılama usulü bakımından dava türleri edim davası, yenilik doğuran (inşai) dava ve tespit davası; idarî yargıda ise dava türleri iptal ve tam yargı davası şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu bilgiler ışığında Sayıştay'ın yargısal işi; hukuk yargılama usulü bakımından edim ve tespit davalarına, idarî yargı yönünden ise tam yargı davasına daha uyar görüldüğü kanaatindeyiz. Ancak bu tespit, Sayıştay'ın yargısal işi boyutunda başlı başına bir çalışma konusu olduğu için bu kanaatimizin, ileride tarafımızca dahi tartışmaya konu edilebileceğini ve gerektiğinde buradaki genel ve taslak bilginin yeni tespitlerimizle değişik yönlerden tekrar ele alınabileceğini ihmal etmiyoruz.
6. *Sayıştay Yargısında Dereceli Yargı Sisteminin İhdası Olasılığı:* Yukarıda tafsilatı ile anlatıldığı üzere Sayıştay yargısında elan bir dereceli bir yargılama sistemi söz konusu değildir. İdarî ve adli yargıdakine benzer bir hesap yargılama sisteminin kurulabilmesi için yerel ölçekli Sayıştayların

ve aynı zamanda yerel hesap mahkemelerinin varlığına ihtiyaç olduğu kanaatindeyiz. Bunun örneklerini Fransız, İspanyol ve İtalyan Sayıştay uygulamalarında kısmen veya tamamen bulmak mümkündür. Öyle ki Fransız Sayıştay (Cour des Comptes) ve İtalya Sayıştay'ının (Corte dei Conti) yerel (bölgesel) yüksek denetim kuruluşları ve bunların da yargısal yetkileri ve işlevleri bulunmaktadır. Bu yönüyle Fransız ve İtalyan örneklerinde dereceli bir hesap yargısı sisteminin olduğu söylenebilir. Buna karşın İspanyol Sayıştay'ının (Tribunal de Cuentas) yerel (bölgesel) yüksek denetim kuruluşları bulunmasına rağmen bu kuruluşların yargısal yetkileri bulunmamaktadır. Hem Türk Sayıştay hem de sayılan diğer üç ülke Sayıştay gibi yargısal fonksiyonu olan dolayısıyla hesap yargılaması da yapan Belçika Sayıştay'ının (Cour des Comptes) yerel (bölgesel) örgütlenmesi olmadığı gibi dereceli bir hesap yargılaması sistemi de söz konusu değildir. Sonuç olarak eğer Sayıştay'ın yargısal fonksiyonu korunmak isteniyorsa; yerel (diğer bir anlatımla ilk derece) hesap mahkemeleri itibarıyla Fransız ve İtalyan, bölgesel yüksek denetim kuruluşları bakımından İspanyol ve merkezi hesap yargılaması bakımından Belçika uygulamalarına göz atılması ve gereken güncel uygulamaların iç dinamiklerle uyumlu olarak iktibas edilmesi faydalı bir yaklaşım olacaktır. Fakat şu hususu da önemle eklemek gerekir ki –idarî ve adli yargıdaki uygulamalar başta olmak üzere– diğer yargı yerlerinin uygulamaları ile uyumlu olarak ilk ve ikinci derece hesap mahkemelerinin kuruluşu, oluşumu, yargı çevresi, görevleri, çalışma esasları ve mensuplarının/üyelerinin tespit, tayin ve görevlendirme gibi meselelerin bir yasal düzenlemeyle belirli hale getirilmesi gerekmektedir. Bunun da aynı zamanda yeniden bir teşkilatlanma anlamına geldiği açıktır. Bu noktada idarî ve adli yargıdaki istinaf sisteminin (yani üç dereceli olarak faaliyet gösteren bir hesap yargılama sisteminin) tartışmaya açılmasının ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'a ve bir önceki bahiste tavsiye olunan Hesap Yargısı Usul Kanuna uyar bir kanunun hazırlanmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

7. *Sayıştay Yargısında Alternatif Çözüm Yolları Olasılığı:* Uyuşmazlıkların çekişmeli hale gelmeden, yargıya gitmeden ve yargının iş yükünü arttırmadan kısa sürede çözülebilmesi açısından muhtelif alternatif çözüm

yolları⁵ geliştirilmiştir. Sayıştay tarafından icra edilen yargılama faaliyeti, her ne kadar alışıldık davalı ve davacı ilişkisi içerisinde bir çekişmeyi konu edilmese de Adalet Bakanlığı'nda olduğu gibi ve aynı zamanda dünya örnekleri izlenerek, Sayıştay bünyesinde hesap yargılamasının işleyişi ve tipolojisi ile uyumlu bir "Alternatif Çözümler Dairesinin veya Başkanlığı"nın kurulması ve alternatif çözüm yollarının geliştirilmesi bu sui generis yargılama faaliyetinin etkinliğini artıracaktır.

- 5 "Uzlaştırma, uyuşmazlıkları çözümlenmek için taraflar üzerinde güç kullanmadan, taraflar arasında ortaya çıkan ayrılıkları dostane bir çözüme kavuşturmak için, üçüncü bir kişi tarafından onları kendi çözüm önerilerini geliştirmeye teşvik eden bir girişimdir. ... uzlaştırmada esas olan, tarafların uyuşmazlıklarını kendi kendilerine çözümlenmeleridir (464)... **Arabuluculuk**, uyuşmazlıkların tarafsız bir üçüncü kişi yardımı ile gönüllü olarak çözümlenmesi usulüdür. Arabuluculukta taraflar, bir arabulucu yardımı ile uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması için anlaşarak uzlaşma isteklerini ortaya koyarlar. Bu anlamda arabulucu, uyuşmazlığın çözümünde müzakerelere katılmayıp, yalnızca taraflara yardımcı olan, tarafsız üçüncü kişi konumundadır (465)... **Tarafsız ön değerlendirme**, uyuşmazlığın henüz başlangıç aşamasında iken, deneyimli, tarafsız olan ve kendisine "tarafsız ön değerlendirici" denilen üçüncü kişi, tarafların uyuşmazlığı özetleyen kısa ifadelerinden hareketle, uyuşmazlığın nasıl ve nerede çıktığı, nasıl geliştiği ve gelecekte hangi yöne gideceği hususlarında taraflara yeni bir bakış açısı kazandırır. Bu değerlendirme yöntemi sonucu ortaya çıkan görüşü taraflar isterlerse kullanabilirler (467)... **Vakıaların saptanması yöntemi**, uyuşmazlığı belirleyen, açıklığa kavuşturan bir araştırma yöntemidir. Bu yöntem taraflar kabul etmedikçe bağlayıcı olmayan, uyuşmazlığı belirleyen ve açıklığa kavuşturan bir tür araştırma yöntemini de içeren, tarafsız üçüncü kişi ve kurul tarafından yürütülen bir uyuşmazlık çözüm biçimidir. Bu yöntem sonucu uyuşmazlık çözümlenemese dahi, arabuluculuk, kısa duruşma veya tahkim gibi diğer çözüm yollarını tamamlamakta önemli bir işlev yerine getirir (468)... **Arabuluculuk- tahkim yöntemi**, arabuluculuk yönteminin başarısız olması olasılığına karşılık, tahkimle tamamlanan karma bir yöntemdir. ... bu yöntemin amacı, arabuluculuğun başarısız olması halinde, devlet mahkemelerine başvurmaya gerek katmaksızın bağlayıcı bir çözüm aşamasına gelme arzusudur (469)... **Mini yargılama**, tarafsız üçüncü kişilerden ve her iki tarafın bir ya da daha fazla yöneticisinden oluşan bir kurulun, uyuşmazlığı çözümlenmek veya bir çözüm önerisi getirmek üzere, gizlilik içinde ele alan, bağlayıcı olmayan bir yöntemdir. En fazla ticari uyuşmazlıklarda sonuç veren bu yöntemin kapsamını, hangi aşamaları içerebileceğini ve sürece kimlerin katılacağını taraflar özgürce belirleyebilirler (470). **Yargıç kiralama**, taraflar genellikle emekli yargıçlar arasından seçtikleri ve kararına uymayı taahhüt ettikleri bir kişiyi ücret ile kiralarlar. Bu yöntemde duruşmalar gizli olup, ... uyuşmazlığın ihtiyaçlarına göre değiştirilebilir (470-471) ... **Müzakere**, ... uyuşmazlıklarda, tahkim veya devlet yargısının çaresiz kaldığı durumlarda nihai çözüme gidilebilen ortak bir faaliyetdir. Burada amaç; ortak bir zemini araştırmak, problemin daha açık ortaya konulmasını sağlayarak ve karşılıklı menfaatleri dikkate alarak, her iki tarafın da kabul edeceği çözüme ulaşmaktır. Kısa jüri duruşması; ... mahkemeye gidilmeden sivil bir jüri tarafından, tarafların açıklamalarına binaen verilen bir tavsiye kararına dayanır..." (Özbay, 2006: 464-465-467-468-469-470-471).

SONUÇ

Sorunsallar, meseleler ve olasılıklar boyutunda Sayıştay yargısına yönelik tespit edilen hususlar ve tavsiyeler bağlamında dereceli bir hesap yargılaması sisteminin kendi içerisinde muhtelif avantajları ve aynı zamanda muhtelif dezavantajları gündeme gelecektir. Bunlardan belli başlılarına değinerek çalışmayı burada sonlandırmak doğru olacaktır. Bu bağlamda öncelikli olarak *dereceli hesap yargısı çözümünün sağlayacağı olası avantajlar*; âdil yargılanma hakkı başta olmak üzere hukukî güvenlik ilkesinin güçlendirilmesi, dereceli hesap yargısı sistemine uyar teşkilatlanmanın yargılama ve denetimde etkinlik artırma potansiyeli, kamu zararının mahallinde tespit edildikten sonra süratle mahallinde çözümlenmesi, Sayıştay dairelerinin denetim ve yargılama boyutunda etkileşim gücünün tahkim edilmesi, Sayıştay'ın yargılama görevinin işlevselliğinin mahalle yayılması ve etkinliğinin artırılması şeklinde daha niceleri eklenerek sayılabilir. *Dereceli hesap yargısı çözümünün getireceği olası güçlüklerse*; anayasa başta olmak üzere kapsamlı yasal değişiklikler ve ek yasal düzenlemeler, dereceli hesap yargısı sisteminin getireceği ek malî külfet, bürokratik karmaşa ve kırtasiyecilik, yerel ölçekte görevlendirilecek mensupların belirlenmesi, atanması ve statüsü, Sayıştay'ın yargılama ve denetim görevi arasında pandül etkisi, diğer yargı yolları ile uyumsuzluk ve çekişme riski gibi muhtelif şekil ve ihtimaller ile yine çoğaltılarak sıralanabilir.

KAYNAKÇA

- Akyılmaz, B., Sezginer, M., & Kaya, C. (2021). *Türk İdari Yargılama Hukuku* (6. bs.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Avcı, M. (2011). İdari Yargıda İstinaf. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* (96), 179–204.
- AYMGK. (2013). Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı: E.2011/21, K.2013/36, T.28.02.2013. Ankara: Anayasa Mahkemesi Başkanlığı.
- AYMGK. (2014). Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı: E.2014/172, K.2014/170, T.13.11.2014. Ankara: Anayasa Mahkemesi Başkanlığı.
- AYMGK. (2015). Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı: E.2014/614, K. 2015/12, T.14.1.2015. Ankara: Anayasa Mahkemesi Başkanlığı.
- Centel, N., & Zafer, H. (2021). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Gözübüyük, Ş. (2020). *Yönetmelik Yargı* (37. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2022). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gürbüz, R. (2020). *İdari Yargılama Hukuku* (3. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- KMYKK. (2003). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı T.C. Resmî Gazete.
- Özbay, İ. (2006). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, X (3–4), 459–475.
- Sami, Ş. (2015). *Kamus-ı Türkî* (Cilt 2. bs.). Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- SDÇUE. (2011). Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları. 17.12.2011 tarihli ve 28145 sayılı Resmî Gazete.
- Ünver, Y., & Hakeri, H. (2020). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (16. bs.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yurtcan, E. (2019). *Ceza Yargılaması Hukuku* (16. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- An.Y. (1982). 2709 Sayılı T.C. Anayasası. 09.11.1982 tarihli 17863 sayılı T.C. Resmî Gazete.
- SK. (2010). 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu. 19.12.2010 tarihli ve 27790 sayılı T.C.Resmî Gazete.

KAMU ZARARI ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER: KAMU SOSYAL TESİSLERİ PERSPEKTİFİNDEN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Prof. Dr. Engin HEPAKSAN¹

GİRİŞ

'Kamu zararı' kavramı mevzuatımıza 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile birlikte girmiş olan kavramlardan birisidir. Daha öncesinde mevzuatımızda benzer kavramlar yer almakla birlikte, kamu zararı kavramı tanımı ve özellikleriyle bunlardan farklı yeni bir kavram olarak ortaya konulmuştur. Özellikle Sayıştay yargılaması açısından da '*kusurlu sorumluluk*' anlayışına geçilmesi diğer bir farklılığı ortaya koymaktadır. Diğer taraftan kamu zararının tespitinin Sayıştay'ca kesin hükme bağlama dışında, kontrol, denetim, inceleme veya adli ve idari yargılama süreçlerinde de yapılabilmesi, karşımıza geniş bir mevzuat boyutunu çıkarmaktadır. Bu sebeple kamu zararının, bu geniş mevzuat boyutu kapsamında, hukuki niteliğinin ortaya konulması önem arz etmektedir.

Çalışmanın kamu zararı üzerine yapılan değerlendirmelere ilişkin açılan alt başlıkları, kamu zararına ilişkin temel mevzuat, kamu zararının tespiti, tanımı ve unsurları ve kamu zararı bakımından sorumlular oluşturmaktadır. Kamu zararının kamu sosyal tesisleri perspektifinden değerlendirildiği bölümde ise, ilgili mevzuat ve sosyal tesislerin çeşitli alt başlıklar altında yer verilen işletilme esasları inceleme konusu yapılmaktadır.

1 İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk A.B.D. Öğretim Üyesi, engin.hepaksan@ikcu.edu.tr

1. Kamu Zararına İlişkin Temel Mevzuat

Kamu zararının tespiti Sayıştay’ca kesin hükme bağlamanın dışında, kontrol, denetim, inceleme veya adli ve idari yargılama süreçlerinde de ortaya konulabilmektedir. Bu yönüyle düşünüldüğünde kamu zararına ilişkin mevzuat çeşitli hukuk dallarını içeren geniş bir boyutu kapsamaktadır. İdareye ve kişilere verilen zararlar ve işlenen suçlar, sadece idareye verilen zararların kamu zararı olarak mı değerlendirileceği veya kamu zararından ayrı olarak farklı mevzuat hükümlerine mi tabi olacağı, kişilere verilen zararların kamu zararıyla ne tür ilişkisi olabileceği gibi konular bu geniş mevzuat boyutu kapsamında değerlendirilmesi gereken kompleks bir alana işaret etmektedir (İpek, Hepaksaz, 2018: 94).

Anayasal bir kurum olarak Sayıştay’ın, mali yönetim sistemimizde, denetim, yargılama ve raporlama olmak üzere üç temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bu kapsamda kamu zararının tespiti ve tazminine ilişkin olarak 5018 sayılı Kanun, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile “Kamu Zararının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” temel mevzuatı oluşturmaktadır.

Diğer taraftan devlet memurlarının kasıt, ihmal veya tedbirsizlikle devlete veya üçüncü kişilere verdikleri zararlar Devlet Memurları Kanunu’nun (DMK) 12 ve 13. maddelerinde düzenlenmiş olup, kamu görevlisinin görevsel kusurunun varlığı bakımından idari davranış, zarar ve nedensellik bağının bir arada gerçekleşmesi bir gerekliliktir. Burada belirtilmesi gereken bir husus, DMK’nun 13. Maddesinde belirtilen rücu mekanizmasının yanı sıra, Anayasanın 129/5. maddesi hükmüne göre, işlenen kusurlardan doğan tazminat davalarının idare aleyhine açılması ve bu zarara ilişkin ilgililere rücu edilmesi konusunda idarenin takdir yetkisi değil, bağlı yetkinin söz konusu olmasıdır (Şişman ve Üstün, 2018: 20).

2. Kamu Zararının Tespiti

Yukarıda ifade edildiği üzere kamu zararının tespiti Sayıştay’ca kesin hükme bağlama yoluyla kamu zararının tespiti dışında, ayrıca kontrol, denetim veya inceleme süreçleri ve adli ve idari yargılama süreçleri sonucunda da kamu zararının tespit edilmesi mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla kamu zararının tespitinde mevzuatımızın farklı idari ve yargı birimlerine görev verdiği anlaşılmaktadır (Hepaksaz, İpek, 2018: 924).

5018 Sayılı Kanun bakımından, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol süreçlerinde harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetim ön plana çıkmaktadır. 5018 Sayılı Kanunun yanı sıra bazı denetim ve teftiş birimleri tarafından yapılan denetimler sonucunda hazırlanan denetim raporları da söz konusu olabilmektedir. Bu konuda Sayıştay Genel Kurulunun 2006 yılında verdiği 5146/1 Sayılı Kararında, kamu idarelerinin idari işlemlerin bir uzantısı olarak mali işlemlerin de denetim kapsamında olduğu belirtilmekte, kamu idarelerinde denetim ve teftiş birimlerinin yapmış olduğu denetimlerde kamu zararı tespit edilmiş ise, bu durumda 5018 Sayılı Kanun hükümlerine göre işlem yapılması gerektiği görüşü yer almaktadır (Koçberber, 2015: 61).

Sayıştay'ca kesin hükme bağlama ile adli ve idari yargılamadan farklı olarak kontrol, denetim veya inceleme süreçleri sonucu hazırlanan raporlar açısından belirtilmesi gereken bir husus, söz konusu raporların birer hazırlık işlemi olması ve raporların düzenlenip ilgili mercilere sunulmasının ardından gerçekleştirilen idari işlem ile icrailik kazanmasıdır².

3. Kamu Zararının Tanımı ve Unsurları

5018 sayılı KMYKK'da kamu zararı; 'kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucu kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması' şeklinde tanımlanmıştır.

71. maddede hem kamu zararının tanımı yapılmış, hem de kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak durumlar/fiiller belirlenmiştir³. Ancak, Yönetmelikte kamu zararına yol açan fiillerin Kanundaki düzenlemeden

2 Bu konuda geniş bilgi için Bkz: Hepaksaz, Engin; İpek Elif Ayşe Şahin, (2018), "Kamu Zararının Tespiti ve Tahsili Sürecinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 4, ss. 921-940.

3 Kamu zararının belirlenmesinde;

- İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödeme yapılması,
- İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- İdari gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması esas alınır.

daha kapsamlı olduğu görülmektedir⁴. Genel olarak değerlendirdiğimizde kamu zararının belirlenmesinde önem arz eden ‘*kamu kaynağında artışa engel veya azalmaya neden olan fiiller*’in hem Kanunda hem de Yönetmelikte tadadi olarak sayılma yöntemiyle belirlendiği görülmektedir (Hepaksaz, İpek, 2018: 922).

Buradaki tartışma alanlarından birisi, bu durumun ilk bakışta Normlar hiyerarşisi ilkesine aykırı bir durum oluşturduğu şeklindedir. Bilindiği üzere Normlar Hiyerarşisi Kuralı, en üstte yer alan hukuk kurallarından başlamak üzere (örneğin uluslararası anlaşmalar, anayasa) daha altta yer alan hukuki düzenlemelerin (örneğin tebliği yönetmelik vb.) üstte yer alan hukuki düzenlemelere aykırı olamayacağı şeklindedir.

Burada iki husus göz önünde bulundurulabilir. Bunlardan birincisi, Yönetmeliğin Kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle iptali için Danıştay’a götürülmesidir. Aksi durumda yönetmelikler iptal edilmedikçe varlığını sürdürecektir ve hukukilik karinesinden yararlanacaklardır. İkincisi ise mevzuatın yorumunda lafzi yorumun ötesine geçip sistematik yoruma başvurulması hususudur. Diğer bir deyişle kanunun diğer maddeleri de topluca yorumlandığında Yönetmelik maddelerinin Kanuna aykırı olmadığı sonucu çıkıyorsa bunun bir problem teşkil etmemesi gerekecektir.

Nitekim sistematik yorum açısından, Yönetmeliğin 6/d-e maddelerinde kamu zararı olarak ifade edilen hususların, 5018 sayılı Kanun’un mal yönetimine ilişkin hususları düzenleyen 48. Maddesi ile, 6/g maddesinin ise nakit yönetimine ilişkin kuralları belirleyen 34. maddesine ile birlikte yorumlanması durumunda, bu işlemler nedeniyle oluşan zararların Yönetmelik’te kamu zararı olarak sayılması açısından hukuka aykırılık oluşturmayacağı yönünde görüşler bulunmaktadır (Parlak, 2018, 20).

4 Yönetmeliğin 6. maddesine göre 5018 sayılı KMYKK’da belirtilenlere ilave olarak, i) Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuatına uygun bir şekilde yapılmaması, ii) Görevlilere teslim edilen taşınırın zarara uğraması, iii) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması, iv) Kamu idaresi yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme cezası, para cezası gibi ek mali külfetler getirilmesi fiilleri de kamu zararına neden olan fiiller kapsamında sıralanmıştır.

Kamu zararı tanımından yola çıkarak kamu zararının unsurlarını;

- Kamu görevlilerinin varlığı
- Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin bulunması
- Mevzuata aykırılığın kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmalleri sonucu ortaya çıkması
- Kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde sıralanabilir.

Kamu zararının unsurlarını Sayıştay yargısı bakımından değerlendirdiğimizde iki husus üzerinde durulabilir; Bunlardan birincisi, kamu zararından sorumluların kanunda belirlenmiş olan sorumlular ile sınırlı olması, ikincisi ise ‘genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap yargısını’ kapsamaması sebebiyle, tespit edilen kamu zararının, kamu kaynaklarının tamamını kapsamamasıdır.

4. Kamu Zararı Bakımından Sorumlular

Sayıştay yargılamasında sorumlular (i) Harcama Yetkilisi, (ii) Gerçekleştirme Görevlisi, (iii) Muhasebe Yetkilisi ve (mali işlem sürecinde doğrudan rol almaları durumunda) (iv) Üst Yöneticiler olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere Sayıştay yargılaması bakımından kamu zararının tespitinde ve tahsilinde sorumlu olacakların belirlendiği bir kusurlu sorumluluk anlayışına geçildiği görülmektedir. Bu yönüyle sorumluların mali işlem sürecinde yer alan kamu görevlileri şeklinde genişletilmesi yetki-sorumluluk dengesinin kurulması açısından önemli bir aşama olarak değerlendirilebilir. Ancak, kamu zararının bütünüyle kavranması açısından Sayıştay’ın denetim alanı ile yargı alanının farklılık göstermesi, illiyet bağının ne şekilde kurulacağı konusundaki belirsizlikler, sorumluluğun tazmininde kusurun derecesinin saptanmasına ilişkin açıklık bulunmaması gibi hususlar sorunsal alanlar olarak varlığını sürdürmektedir (İpek, Hepaksaz, 2019: 95).

Kanunda sorumlu olarak sayılan kamu görevlilerinin kapsamının dar tutulmuş olması da bu kapsamda düşünülebilir. Burada değerlendirilebilecek bir husus; harcama sürecinde yetkili ve dolayısıyla sorumlu olan kamu görevlilerinin 5018 sayılı KMYKK’ da unvanları itibarıyla sıralanarak sorumlulara ilişkin belirli bir açıklık getirilirken, kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsilinde ortaya

çıkan kamu zararından sorumlu olan ‘yetkili kamu görevlileri’ açısından aynı açıklık getirilmediği hususudur. Diğer taraftan kamu zararı konusunda 6085 sorumluluk halleri belirlenmiş olup, hesap yargılaması açısından sorumlu tutulacak olanların belirlenmesi amacıyla Sayıştay Genel Kurulunun 2007 yılında almış olduğu 5189/1 Sayılı Karar önem arz etmektedir (Taytak ve Aydın, 2019: 137).

Uygulama açısından değerlendirildiğinde dikkati çeken bir husus, harcamalarda sorumluluğun merkezinde (genellikle ödeme belgesini düzenleyen ve harcama biriminde mali kontrolü de yapması gerektiği belirtilen) gerçekleştirme görevlisinin yer alması, harcama yetkilisine harcama talimatıyla sınırlı bir sorumluluk yüklenmiş olduğudur. Muhasebe yetkilisine ise mevzuata uygunluk ve ödenek kontrolü dışında kalan hususlarda kontrol yükümlülüğü getirilmiştir. Bu durum, esas itibariyle mali mevzuat konusunda yeterince bilgisi bulunmayan gerçekleştirme görevlilerine bırakılması yönüyle eleştirilmektedir (İpek, Hepaksaz, 2019: 9).

Genel olarak değerlendirildiğinde, sorumluluk kurumunun görev ve yetki düzleminde ele alınması ve mevzuat bağlamında dağınık bir yapı olarak düzenlenmiş olması, açık ve net olarak tanımlanmamış ve düzenlenmemiş olması 5018 Sayılı Kanun açısından eleştirilmektedir. (Taytak ve Aydın, 2019: 136).

5. Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Mevzuat

- (i) 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 221. Maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi,
- (ii) Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 2022-1 Nolu “Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliği”,
- (iii) Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 2017-6 Nolu “Kamu Sosyal Tesislerinin İşletilmesine İlişkin Tebliği”,
- (iv) Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın “Kamu Kurum ve Kuruluşlarının İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usulleri”,

Kamu sosyal tesislerine ilişkin mevzuat, esas itibariyle Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2 adet yürürlükteki tebliğ ve 1 adet muhasebe uygulamalarına ilişkin esas ve usuller düzenlemesinden oluşmaktadır.

Sosyal tesislerin kiralanması bakımından 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu (55. madde ve diğer ilgili maddeler) ile 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nun ilgili maddeleri (ilgili kanunun 1, 2 ve 35. Ve diğer ilgili maddeleri) bu kapsama eklenebilir.

Burada vurgulanması gereken bir husus, kamu kurumlarının genellikle çıkarmış oldukları yönergelerde, temel olarak kendilerini bağlayan kaynakların yanı sıra ilgili olmayan birçok mevzuata yönergelerinde yer vermeleri hususudur. Bunun sonucunda aynı alanda faaliyet gösteren farklı sosyal tesislerde birbirinden çok farklı yönergeler ortaya çıktığı görülmektedir.

6. Sosyal Tesislerin Tanımı

Sosyal Tesis: *“kurum personeli ile diğer yararlanıcıların eğitim, dinlenme, konaklama, beslenme ve eğlence gibi sosyal ve destek amaçlı ihtiyaçlarını karşılayan eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, çocuk bakımevi, spor tesisi ve benzer mahiyetteki tesisler”* şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere sosyal tesislerin hedef kitlesi kurum personeli başta olmak üzere, diğer yararlanıcıları da (Öğrenciler, Emekliler, Kurum Personel Yakınları, Kurum Dışı Diğer Yararlanıcılar) kapsadığı görülmektedir. Diğer bir deyişle Sosyal Tesisler hem kurum personeline hem de diğer yararlanıcılara hizmet verebilmektedir. Ancak ilgili mevzuata bakıldığında bu işletmelerin kar amacı gütmeyen bir “sosyal tesis” mi, yoksa kar amacı güden bir «iktisadi işletme» olarak mı algılanacağı hususunda bir açıklık bulunmadığı söylenebilir. Bunun net olarak ortaya konulabilmesi hem faaliyet alanı hem de kamu zararının sınırları bakımından önem arz etmektedir.

Bu açıdan değerlendirdiğimizde gerek kanuni, gerekse de tebliğ değişikliği ile yapılacak düzenleme ile sosyal tesis hedef kitlesinin; işletmenin bir “sosyal tesis” veya “iktisadi işletme” olma amacına göre şekillendirilmesi önerilebilir. Bu durumda; hizmet alanları (a) sadece kurum içine yönelik olarak, sosyal amaçlı kurum sosyal tesisi hüviyetinde, (b) kurum içi ve kurum dışı kesimlere yönelik olarak ve kar amaçlı “iktisadi işletme” hüviyetinde tesis edilebilir. Özet olarak mevcut uygulamada bu işletmelerin hukuki niteliğinin tam olarak ortaya konulabilmesi ve buna ilişkin mevzuat düzenlemelerinin yapılması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır.

7. Vergi ve Sosyal Güvenlik İşlemleri

İlgili Tebliğde «Kapsama dahil birimlerin vergi ve sosyal güvenlik işlemlerinde ilgili mevzuat hükümlerinin saklı olduğu ve bu hükümlerin öncelikli olarak uygulanacağı» belirtilmiştir. Bu bağlamda vergisel açıdan Kurumlar Vergisinin 2/3 ve 6. bentleri⁵, sosyal güvenlik işlemleri açısından 4857 sayılı İş Kanunu ve diğer düzenlemeler olmak üzere geniş bir mevzuat mevzuat çıkmaktadır.

Kurumlar vergisi uygulaması bakımından sosyal tesisler birer iktisadi kamu kuruluşu niteliğinde sayılıp, bunların kazanç amacı gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmektedir.

Diğer taraftan KDV md. 1 kapsamında gelir veya kurumlar vergisine tabi ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusuna girmesi sebebiyle sosyal tesisler aynı zamanda KDV yükümlülüğü altında bulunmaktadır. Belirtilmesi gereken bir diğer husus vergi ve sosyal güvenlik işlemleri bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığının “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usulleri” yayımlanmış olmasıdır. Bunun anlamı tek düzen hesap planı, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esaslarının sosyal tesisler açısından da uygulanacak olmasıdır.

5 Kurumlar Vergisi: Md. 2/(3) “İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur.”

Md. 2/(6) İktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez).

Burada vergi işlemleri açısından örnek olması bakımından iki örnek verilebilir.

- i) Kurumlar vergisi işlemleri bakımından tek düzen hesap planında ilgili hesaplar aşağıdaki gibi gösterilebilir.

----- / -----

100, 101, 102, 120, 121 (B) ...TL

600 Y.İçi Satışlar Hsb. A) ...TL → Kar Amacı

391 Hes. KDV (A) ...TL

----- / -----

621 Sat. Tic. Mal. Mal. (B) ... TL

153 Tic. Mallar Hsb. ...TL

----- / -----

690 Dönem Karı ve Zararı Hsb. (B) ...TL

691 Dön. Karı ve Yasal Yük. Karş. (A) ...TL

692 Dönem Net Karı veya Zararı Hs A) ...TL

----- / -----

691 Dön. Karı ve Yasal Yük. Karş. (B) ...TL

360 Öd. Vergi ve Fon. Hsb (A) ...TL → KV

Mükellefiyeti

----- / -----

692 Dönem Net Karı -Zararı Hs. ...TL

590 Dönem Net Karı Hs (A) ...TL → Kar Amacı

----- / -----

- ii) KDV işlemleri açısından da sosyal tesislerin kullanacağı hesaplar ve ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

----- / -----

100, 101, 102, 120, 121 (B) ...TL

600 Y.İçi Satışlar Hsb. (A) ...TL

391 Hes. KDV (A) ...TL

----- / -----

153 Tic. Mallar Hsb. ...TL

191 İnd. KDV (B) ... TL

100, 102, 103, 320, 321 (A) ...TL

----- / -----

391 Hes. KDV (A) ...TL

191 İnd. KDV (B) ... TL

360 Öd. Vergi ve Fon. Hsb (A) ...TL → KDV Mükellefiyeti

----- / -----

Bir önceki başlıkta ifade edilen düzenleme önerilerinin vergi ve sosyal güvelik işlemleriyle de yakın ilişkisi bulunmaktadır. Örneğin sosyal tesislerin tanımının kar amacı gütmeyen, kendi personeline/yakınlarına yönelik bir yapıda tanımlanmasının bir sonucu olarak «Sosyal Amaçlı Tesisler İşletmesi» açısından yapılacak bir kanuni düzenlemeyle Kurumlar vergisi ve KDV muafiyeti getirilmesi önerilebilir. Kurumlar vergisi muafiyetiyle karın tamamı bünyede kaldığı için, bir ofinansman söz konusu olacak ve işletmenin öz kaynak yapısı güçlenmiş olacaktır diyebiliriz. KDV muafiyeti ile de KDV tutar kadar bir fiyat avantajı sağlanmış olacaktır.

Bu konuda her ne kadar “*kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınmasının piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyeceği ve özel sektörün gelişme imkanını ortadan kaldıracığı*” (Akşehir, 2013: 88) şeklinde görüşler ileri sürülse de, yukarıdaki öneri doğrultusunda bu işletmelerin kar amacı gütmeyen sosyal yönünün ağır basması durumunda söz konusu sakıncalar ortaya çıkmayacaktır.

8. Gelir ve Gider Politikaları

Gelir politikaları bakımından belirlenmiş temel ilkelerden birisi, sosyal tesislerde verilen hizmetlerden yararlanacak olan kişi ve personellerin, bedelini ödmeden söz konusu hizmetlerden yararlanamayacak olmasıdır. Bu konuda sosyal tesislerde üretilen mal ve hizmetlerin fiyatının belirlenmesinde, her yıl çıkarılan Tebliğde belirtilen tutarların altında olmamak üzere hizmetin türü, kalitesi, rayiç bedeli, piyasa koşulları ve maliyeti göz önünde tutularak belirlenmesi ilkesinin getirildiği görülmektedir.

Diğer taraftan hizmet bedellerinin hiçbir şekilde maliyetinin altında olmaması, işletme giderleri için bağlı olunan kurum bütçesinden herhangi bir katkıda bulunulmaması, aynı şekilde fon, vakıf, dernek ve benzeri kuruluşlar

eliyle işletilen tesislere kurum bütçesinden de doğrudan veya dolaylı olarak katkıda bulunulamayacağı esaslarının getirilmiştir. Bu esasın getirilmesinde sosyal tesislerin bağlı olduğu kamu kurumu veya başka bir şekilde yardım almasının engellenmiş olması, bir anlamda sosyal tesislerin kendi gelirleriyle kendi giderlerinin karşılaması ve kendi ayaklarının üzerinde durabilecek bir gelir ve gider politikası yürütmesi mantığının olduğu söylenebilir.

Sosyal tesislerin giderleri bakımından kamu zararına yol açılmamasında dikkat edilmesi gereken hususlardan bahsedilebilir. Özellikle dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler açısından elektrik, su, haberleşme, doğalgaz gibi bağlı olunan kamu kurumu ile ortak nitelikli olabilecek olan giderlerde kamu zararına girilmesi durumlarına yol açılmaması açısından bazı politikaların uygulanması, çeşitli dağıtım anahtarları ve gider dağıtım yöntemlerinin uygulanması gereği bulunmaktadır.

Bu konuda giderlerin dağılımı bakımından maliyet muhasebesinin çeşitli dağıtım anahtarları tekniklerinin uygulanması önerilebilir. Özellikle ortak alan kullanımlarında gün, saat, çeşitli advalorem veya spesifik tekniklerden yararlanılarak gider ayrıştırması yapılabilir. Böylece bağlı olunan kamu kurumu ile sosyal tesis arasında payına düşen oran veya ölçüde gider ayrımlaşması kamu zararının önlenmesi bakımından önemli bir kriter olacaktır.

Kamu zararı açısından çok tartışılan hususlardan birisi de kamu kurumuna ait olması sebebiyle kira giderlerinin, yüksek tutarlı olması veya kamu kurumuyla ortak kullanım sebebiyle elektrik, doğalgaz, ısınma gibi giderlerin tamamının veya önemli bir kısmının kamu kurumunca karşılanması durumudur. Kurumların taşınmazlarının sosyal tesisler işletmesi çatısı altında yürütülmesinde, söz konusu taşınmazlar için kira sözleşmesi yapılarak kira ödenmesi gerekir. Kira sözleşmelerinin piyasa değerinin altında veya üstünde olması tartışmaları kamu zararı hususunu beraberinde getirmektedir.

9. Personel Politikaları

Personel politikaları bakımından getirilen temel esaslar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Merkezden geçici görevle gönderilecek personel sayısının hizmetin gerekleri göz önünde bulundurularak asgari seviyede tutulması,

- İstihdam edilen personelin hizmetin gerektirdiği niteliklere sahip olması.

Genel olarak değerlendirildiğinde sosyal tesislerin bağlı olduğu kamu kurumundan personel istihdam etmesinde herhangi bir sakıncanın bulunmadığı, ancak istihdam edilecek personelin işin gerekleri göz önünde bulundurulurken asgari düzeyde tutulması gerektiği anlaşılmaktadır. Bunun bir gereği olarak sosyal tesisler ihtiyaç duyacakları diğer personeli 4857 sayılı İş Kanununa tabi olan özel sektör personelinin karşılamaktadırlar. Bu durum doğal olarak sosyal tesislerin tabi olduğu mevzuata ek olarak geniş bir özel ve kamu hukuku alanını ortaya çıkarmaktadır.

Sosyal tesislerin personel giderleri kuşkusuz önemli bir gider kalemini oluşturmaktadır. Bu bakımdan bağlı olunan kamu kurumundan yapılacak olan personel desteği önemli bir maliyet tasarrufu sağlamaktadır. Aynı zamanda tecrübeli ve kalifiye kamu personelinin istihdamı hizmet kalitesini de artıran faktörlerden birisidir. Diğer taraftan kamu kurumundan yapılacak istihdamın asgari düzeyde tutulmasının öngörülmesi kısıtlayıcı bir etken olarak değerlendirilebilir. Personel politikaları bakımından «sosyal amaçlı tesisler» için tebliğdeki «asgari sayıda personel» ibaresi yerine «yeterli sayıda personel» ibaresi getirilerek personel giderlerinde önemli bir tasarruf sağlanabilir ve Kamu Zararı denetimleri bakımından işletmenin kamu zararının sınırı açısından rahatlatılması sağlanabilir.

10. Bakım Onarım Giderleri

İktisadi işletme sosyal tesislerinin bakım ve onarımlarının yaptırılabilmesini sağlamak amacıyla, bu tesislerden yıl içinde elde edilen gelirlerin brüt tutarının % 5'inden az olmamak üzere ayrılacak tutarlar ayrı bir hesapta tutularak söz konusu ihtiyaçlar için harcanması söz konusudur.

Ancak bu ilkenin uygulanabilmesi pratikte önemli bir problem teşkil etmekte ve uygulanma ve işlevselliğini azaltıcı bir özellik arz etmektedir. Bu durumu bir örnek üzerinden açıklamak konunun açıklığa kavuşturulması açısından faydalı olabilir;

60-BRÜT SATIŞLAR	1.200.000 TL
600-Yurtiçi Satışlar	1.200.000 TL
601-Yurtdışı Satışlar	0 TL
602-Diğer Gelirler	0 TL
61-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0 TL
62-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(800.00 TL)
620-Satılan Mamullerin Maliyeti (-)	
621-Satılan Ticari Malların Maliyeti (-)	800.000 TL
622-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
623-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
63-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(300.000 TL)
64-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0 TL
65-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	(40.000 TL)
66-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
67-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	
68-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	
69-DÖNEM NET KARI VE ZARARI	46.200 TL
690 Dönem Karı ve Zararı Hsb. ... TL	60.000 TL
691 Dön. Karı ve Yasal Yük. Karş. ... TL	(13.800 TL)
692 Dönem Net Karı veya Zararı Hsb. ... TL	46.200 TL

Örnek incelendiğinde işletmenin dönem sonu itibariyle vergi sonrası 46.200 TL net kar elde ettiği görülmektedir. Buna göre göre ayırması gereken asgari bakım onarım gideri tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Asgari Bakım Onarım Giderleri Tutarı = Brüt Satışlar x % 5

= 1.200.000 x % 5

= 60.000 TL

Görüldüğü üzere bu hesaplama göre sosyal tesisin ayırması gereken bakım onarım gideri tutarı 60.000 TL'dir. Oysaki, işletme dönemi sonunda 46.200 TL net kar elde etmiştir. Dolayısıyla sosyal tesisin bu net kar üzerinden bu gideri yapabilmesi mümkün görülmemektedir. Hesapta tutulabilecek bakım onarım gideri bu haliyle ancak geçici bir özellik arz edebilecek ve bir süre sonra bu tutarın işletmenin faaliyetini sağlıklı bir şekilde yürütebilmesi için hesaptan çekilmesi gerekecektir. Uygulamada bu modelin yürütülebilmesi imkanı böylece ortadan kalkmaktadır. Bunun yerine geliştirilebilecek bir model ayrılması gereken bakım onarım giderinin net kar üzerinden ayrılması önerisidir.

Aynı örnek üzerinden gidecek olursak ayrılması gereken bakım onarım giderleri tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Dönem Net Karına Bağlı Bakım Onarım Giderleri} &= \text{Dönem Net Karı} \times \% 5 \\ &= 46.200 \text{ TL} \times \% 5 \\ &= 2.310 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bakım onarım giderleri izleyen yılın faaliyet döneminde yapılacağından, işletmenin net karında belirlenen tutar kadar azalmaya yol açacak, böylece işletme faaliyetlerinin sektöre uğramasına yol açılmadan ilgili giderler yapılabilecektir.

Özet olarak, ayrılacak bakım onarım giderleri bakımından; örnekte de gösterdiğimiz üzere çok fazla işlevsel olmayan brüt gelirler üzerinden pay ayrılması uygulamasından vazgeçilip, bir önceki yıl net karının belirli bir yüzdesi olarak ayrılması, zarar durumunda pay ayrılmaması uygulaması önerilebilir.

11. Tahsilat ve Ödeme Düzeni

Tahsilat ve ödeme düzeni bakımından tahsilatın sermayesinin yarısından fazlasının kamuya ait banka vasıtasıyla yapılması ve tespit edilen ücretlerin, tahsisin yapıldığı tarihte ilgililerden peşin olarak tahsil edilmesi gerekmektedir.

Burada diğer özel sektör firmalarında görülen uygulamaların sosyal tesisler açısından da uygulanabileceğini belirtmek gerekir. Bunlara bir örnek olarak banka üzerinden ödeme ve tahsilatlarda havale, EFT veya çek gibi ödeme

yöntemlerinin uygulanabileceğini belirtmek gerekir. Diğer taraftan kantin, kafeterya gibi birimlerde küçük tutarlı alışverişlerde Pos cihazı ve kredi kartı ile ödemeler yerine nakit tahsilatın mümkün tutulması, buradaki faaliyetlerin aksamaması açısından önerilebilecek bir alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır.

12. Belge ve Kayıt Düzeni

Belge ve kayıt düzeni tek düzen hesap planı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe işlemlerinin yürütülmesi bakımından 3568 sayılı kanun ile diğer ilgili mevzuata dayalı olarak yürütülmektedir. Bu yönüyle sosyal tesis işletmelerinin, kayıtlarını belgeye dayalı olarak yapması, Luca, Netsis, Zirve, Logo gibi bilgisayarlı muhasebe programlarından birisini kullanılması, kayıtların günlük ve sistematik olarak takip edilmesi, 3568 sayılı Kanun kapsamında bir meslek mensubunu bünyesinde çalıştırması veya sözleşme yaparak kayıtlarını tutturması, özel hesap döneminin olmadığı durumlarda, 1 Ocak-31 Aralık döneminin takvim yılı olarak alınarak işlemlerin yürütülmesi, buna uygun olarak da dönem sonu işlemlerinin yapılması ve ilgili dönemler esas alınarak vergi ve sosyal güvenlik işlemlerinin yürütülmesi önem arz etmektedir.

Bunların yanı sıra uygulamada bilindiği üzere bir sosyal tesiste faaliyet konuları birbirinden farklı birçok alt birim (konukevi, kreş, anaokulu, yüzme havuzu, spor tesisleri, halı saha, lokal, kantin, kafeterya vb.) ve faaliyet alanı bulunabilmektedir. Uygulamada çok karşılaşılan durumlardan birisi de sosyal tesis işletmeleri içerisinde birden fazla alt birim olması sebebiyle, bazılarının karlı bazılarının zararlı faaliyet gösterebilmesidir. Bu durumda zararlı birimler genellikle diğer birimlerin desteği ile faaliyetlerinin yürütebilmektedir. Bunların kapatılması veya sosyal tesis tarafından kiralanabilmesi imkan önerilebilir. Ayrıca sosyal tesis olarak ödenmesi gereken ortak gider ve ödemeler (vergiler, muhasebe, kırtasiye, mali müşavirlik giderleri vb.) açısından da aynı değerlendirmeyi yapmak mümkündür.

Dolayısıyla her bir sosyal tesis biriminin ayrı birer raporlama birimi olduğu anlayışının geliştirilmesi, iktisadi işletmenin her bir sosyal tesisine ilişkin muhasebe kayıtları için muhasebe programında alt hesaplar açılarak takip edilmesi ve muhasebe kayıtlarının her bir sosyal tesisin mali veri ve tablolarının raporlanabilmesine imkan verecek şekilde tutulması önem arz

etmektedir. Böylece, her bir alt birimin gelir ve gider yapısı, faaliyet sonuçları ve kar/zarar durumları net olarak ortaya konabilecektir.

13. Mali Tabloların Çıkarılması, Raporlama ve Denetleme

Sosyal tesislerde bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolar düzenlenmesi işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları (K/Z) hakkında fikir verdiği gibi, aynı zamanda “Faaliyet Sonuçları Değerlendirme Raporu”na da dayanak teşkil etmektedir. Sonuçta hazırlanan raporlar bağlı olunan kamu kurumunun Denetim Kurulu, iç denetçiler, Sayıştay’ın kamu zararına ilişkin denetimleri ile vergi incelemesine yetkili olanlar açısından önem arz etmektedir (Akşehir, 2013: 91).

Zarar eden alt birimlerin gözden geçirilmesi, revizyonu, kapatılması veya kiraya verilmesine ilişkin değerlendirmeler, ancak söz konusu mali tabloların, raporların sağlıklı bir şekilde ortaya konulabilmesi ile mümkün bulunmaktadır.

SONUÇ

Mevzuatımıza 5018 sayılı KMYKK ile birlikte girmiş olan ‘*kamu zararı*’ kavramı geniş bir mevzuat alanını oluşturmakta ve geçmişten günümüze çeşitli yönleriyle tartışma alanı bulmaktadır. Bu çalışmada kamu zararı konusundaki temel tartışma alanları genel olarak inceleme konusu yapılmış, bir uygulama örneği olarak da kamu sosyal tesisleri hem işleyiş düzeni hem de bağlı olunan kamu kurumuyla ortaya çıkabilecek kamu zararı boyutlarıyla tartışılmaya çalışılmıştır.

Çalışmada, yukarıda belirtilen hususlar bağlamında ortaya çıkan tespitler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Kamu zararının tespitinin Sayıştay’ca kesin hükme bağlama, kontrol, denetim veya inceleme süreçleri ve adli ve idari yargılama süreçleri sonucunda tespit edilmesinin mümkün bulunması, kamu zararına ilişkin çeşitli hukuk dallarını içeren geniş bir boyutunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum kamu zararına yüklenen anlam, kapsam ve boyutu ile süreç ve tahsilini farklı perspektifler açısından farklı yorumlara yol açabilmektedir. Sayıştay yargısı bakımından değerlendirdiğimizde de, kamu zararından sorumluların kanunda belirlenmiş olan sorumlular ile sınırlı olduğu ve ‘genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap yargısını’ kapsamaması sebebiyle, tespit edilen kamu zararının, kamu kaynaklarının tamamını kapsamadığı görülmektedir.
- Kamu zararının tespiti ve tahsili bakımından değerlendirildiğinde, Sayıştay’ca kesin hükme bağlama ile adli ve idari yargılama süreçleri sonucu tespitten farklı olarak, kontrol, denetim veya inceleme süreçleri sonucu hazırlanan raporlar idari işlemlerin icrailik özelliği bakımından farklılık arz etmesidir. Diğer bir deyişle kontrol, denetim veya inceleme süreçleri sonucu hazırlanan raporlar tek başına idari bir işlem olmayıp, birer hazırlık işlemi olarak kabul edilmektedir. Bu raporların icrailik kazanabilmesi için, düzenlenmelerinin ardından ilgili mercilere sunulması ve ardından da idari işlemin tesis edilmesi gerekir.

- Kamu zararının tanımı ve unsurları normlar hiyerarşisi kuralı bakımından da değerlendirilebilir. 5018 Sayılı Kanundaki kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak durumlar/fiillerle kıyaslandığında, Yönetmelikte kamu zararına yol açan fiillerin Kanundaki düzenlemeden daha kapsamlı olduğu görülmektedir. Başlangıçta normlar hiyerarşisi kuralına aykırı bu durumun değerlendirilmesi iki açıdan yapılabilir. Bunlardan birincisi, yönetmeliğin iptale konu edilmemesi veya konu edilse bile iptal edilmediği için varlığını sürdürmesi ve hukukilik karinesinden yararlanmasıdır. İkincisi ise kamu zararına ilişkin mevzuatın lafzi yorumun ötesine geçilerek sistematik yoruma tabi tutulması, kanunun diğer maddeleri de topluca yorumlandığında Yönetmelik maddelerinin Kanuna aykırı olmadığı sonucunun çıkıp çıkmamasına bakılmasıdır.
- Kamu zararı bakımından sorumluluk konusundaki tartışma alanlarından birisini, harcama sürecinde yetkili ve dolayısıyla sorumlu olan kamu görevlilerinin 5018 sayılı KMYKK' da unvanları itibariyle sıralanarak sorumlulara ilişkin belirli bir açıklık getirilirken, kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsilinde ortaya çıkan kamu zararından sorumlu olacaklar açısından aynı açıklık getirilmemesi oluşturmaktadır. Diğer taraftan harcama sürecinde sorumluluğun merkezinde gerçekleştirme görevlileri yer almakta, harcama yetkilisine harcama talimatıyla sınırlı bir sorumluluk yüklenmekte, bu durum, esas itibariyle mali mevzuat konusunda yeterince bilgisi bulunmayan gerçekleştirme görevlilerine mali açıdan ağır bir sorumluluk yüklemektedir.
- Kamu sosyal tesislerinin işletilmesine ilişkin esaslar, ilgili kararnameden alınan yetkiye istinaden her yıl çıkarılan tebliğler kapsamında yürütülmektedir. Bu husustaki tartışma alanlarından birisini, kamu kurumlarının çıkarmış oldukları yönerge ile sosyal tesislerin tabi olduğu mevzuat arasındaki uyumsuzluk bağlamında yaşanmaktadır. Zira yönergelerde gösterilen dayanak hükümlerinin çok geniş tutulması veya ilgili olmayan kaynakların da dayanak olarak gösterilmesi, her bir kamu kurumunun birbirinden çok farklı birbiriyle çelişen yönerge çıkarmalarına yol açmaktadır. Bu konuda yapılacak düzenleme ile bu kavram karmaşasını önleyecek ve basit,

sade ve sosyal tesislerin işletilmesine ilişkin mevzuata aykırılık oluşturmayacak bir sistemin kurulmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

- Sosyal tesislerin tanımında, söz konusu tesislerin sosyal veya kar amacına yönelik olup olmadıkları konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır. Mevcut durumda sosyal tesislerden kurum personeli, yakınları ve dış kullanıcıların yararlanması mümkün bulunmaktadır. Bedelini ödmeden tesislerden yararlanılmaması, fiyatların tebliğde belirlenen ölçülerden az olmaması, fiyatların maliyetin altında belirlenmemesi, bağlı olunan veya diğer kamu kurumlarından mali destek alınmaması gibi esaslar sosyal tesisler açısından gelir-gider dengesine işaret ediyor gibi gözüke de, bu işletmelerin kar amacı gütmeyen bir “sosyal tesis” veya kar amacı güden bir «iktisadi işletme» mi olduğu net değildir. Bu ayrımın yapılması faaliyet alanı ve kamu zararının sınırları bakımından önem arz ettiğini belirtmek gerekir. Dolayısıyla bu alanda mevzuat değişikliklerine ihtiyaç bulunduğu ifade edilebilir.
- İlgili Tebliğde «Kapsama dahil birimlerin vergi ve sosyal güvenlik işlemlerinde ilgili mevzuat hükümlerinin saklı olduğu ve bu hükümlerin öncelikli olarak uygulanacağı» hükmü gereği, sosyal tesislerin kurumlar vergisi, KDV ve çalışanlar bakımından sosyal güvenlik mevzuatına tabi oldukları anlaşılmaktadır. Bu açıdan sosyal tesislerin kar amacı güdüp gütmemelerinin bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan yukarıda da belirtildiği üzere “sosyal tesis” veya “iktisadi işletme” kavramlarının çeşitli açılardan önemli etkisi bulunmaktadır. Nitekim işletmelerin kar amacı gütmeyen bir sosyal tesis olarak tanımlanması ve mevzuatın buna uygun olarak düzenlenmesi durumunda kurumlar ve KDV muafiyetinin tanınması bu işletmeleri hem otopfinansman hem de karlılık bakımından olumlu olarak etkileyecektir.
- Kamu zararının oluşabileceği durumlardan birisi, sosyal tesislerin bağlı olduğu kamu kurumlarıyla ortak nitelikli olabilecek giderler açısından söz konusu olabilmektedir. Özellikle elektrik, su, haberleşme, doğalgaz, gibi bağlı olunan kamu kurumu ile ortak nitelikli olabilecek olan giderlerde sosyal tesislerin payına düşen gider

paylarının maliyet muhasebesinin genel kabul görmüş gider dağıtım tekniklerinin uygulanması, yine kamu kurumuna ait taşınmazların sosyal tesislere kullandırılmasında sözleşmeye bağlı kira ödemelerinin yoluyla net olarak ortaya konulması kamu zararına yol açılmaması açısından önem arz etmektedir.

- Kamu zararı açısından ortaya çıkan tartışma alanlarından bir diğerini de personel istihdamı oluşturmaktadır. İlgili tebliğde kamu kurumundan istihdam edilecek personelin asgari düzeyde tutulması belirtilirken, bununla ilgili bir ölçünün geliştirilmemiş olması, ya kamu kurumundan hiç istihdam yapılmaması veya aşırı istihdam ile sonuçlanabilmektedir. Sosyal tesislerin ihtiyaç duyacakları nitelikli personelin kamudan sağlanması yerine 4857 sayılı İş Kanununa tabi olan özel sektör personelinden karşılanması ise önemli bir gider kalemini oluşturmakta, bu maliyetler yüzünden faaliyetlerin aksaması gündeme gelebilmektedir. Bağlı olunan kamu kurumundan yapılacak olan personel desteği ise önemli bir maliyet tasarrufu sağlamaktadır. Aynı zamanda tecrübeli ve kalifiye kamu personelinin istihdamı hizmet kalitesini de artıran faktörlerden birisidir. Bu konudaki önerilerden birisi “asgari sayıda personel» ibaresi yerine «yeterli sayıda personel” ibaresi getirilerek personel giderlerinde önemli bir tasarruf sağlanması, böylece kamu zararı açısından oluşabilecek riskli durumun önlenmesidir.
- Sosyal tesislerin bakım onarım giderleri için brüt gelirler üzerinden pay ayrılmasının işlevselliği bulunmamaktadır. Zira brüt gelir unsuru tek başına bir anlam ifade etmemekte, hatta dönem sonu itibarıyla işletmenin faaliyet sonucu zarar olabilmektedir. Bunun yerine dönem sonucunda net kar ortaya çıkması durumunda bunun üzerinden belli bir oranda bakım onarım payı ayrılması bunun çalışmanın önerilerinden birisini oluşturmaktadır.
- Sosyal tesislerin faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde yürütebilmeleri için iyi bir tahsilat, ödeme, belge ve kayıt düzenine sahip olmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda tek düzen hesap planı ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına göre oluşturulmuş HMB tarafından çıkarılan “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal

Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usulleri”ne ilişkin düzenleme doğrultusunda sosyal tesislerin iyi bir muhasebe sistemi ve buna ilişkin kalifiye muhasebe personeline ihtiyaç bulunmaktadır. Ayrıca özel sektör işletmelerinin kullandığı muhasebe programlarının yanı sıra, mali müşavir istihdamı veya dışarıdan alınacak mali müşavir desteği önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra farklı işletme birimlerinin faaliyetlerinin ayrı alt hesaplarda takip edilmesi, bu birimlerin faaliyet sonuçlarının net olarak izlenebilmesi ve faaliyet sonuçlarının raporlanabilmesi açısından bir gerekliliktir. Bu raporlar, üst makamları bilgilendirme, denetim, inceleme sonucuna göre kamu zararının oluşup oluşmaması, kar/zarar durumuna göre birimlerin kapatılması veya kiraya verilmesi açılarından belirleyici olmaktadır.

Kaynakça

- Akşehir, M. İrfan, (2013), “Sosyal Tesisler, İktisadi İşletmeler ve Tabi Olduğu Esas ve Usuller”, Denetim Dergisi, Sayı: 2013/11, ss.86-91.
- Hepaksaz, Engin; İpek Elif Ayşe Şahin, (2018), “Kamu Zararının Tespiti ve Tahsili Sürecinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 4, ss. 921-940.
- İpek Elif Ayşe Şahin; Hepaksaz Engin, (2018), “Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 51, Ocak-Haziran, ss. 93-114.
- Parlak Nükrettin, (2018), “Sayıştay Yargısında Kamu Zararı Kavramı: Sorunlar ve Öneriler, Sayıştay Dergisi, Sayı: 108, Ocak-Mart, ss.7-38.
- Koçberber Seyit, (2015), “Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 97, Nisan Haziran, ss. 55-75.
- Şişman Gülden, Ü.S. Üstün, (2018), “Yüksek Öğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinde Kamu Zararı ve Sorumluları”, SÜHFD, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:26, Sayı: 3, ss.-11-43.
- Taytak Mustafa, M. Aydın, (2019), “Kamu Zararı Uygulamalarının Kamu Görevlileri Üzerine Yansımaları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 1, Yıl: 2019, ss. 127-146.
- 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.
- HMB, 2022-1 Nolu “Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ
- HMB, 2017-6 Nolu “Kamu Sosyal Tesislerinin İşletilmesine İlişkin Tebliğ
- HMB, Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller
- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu
- 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu

KAMU ZARARI KAPSAMINDA MALİ SORUMLULUK MÜESSESESİ

Doç. Dr. Mustafa TAYTAK¹

ÖZET

Kamu mali yönetim sistemimize yenilik getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun temel amacı, "kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak" üzerinedir. Bu kapsamda 5018 sayılı Kanunun mali sistemimize kazandırdığı önemli kavramlardan birisi de kamu zararı ve sorumluluk müessesesi olmuştur. Bu amaçla çalışmada ele alınan konular kamu zararı ve kamu zararında sorumluluk müessesesi bağlamında gerçekleştirilmiştir. Buna göre kamu zararı ile ilgili mevzuata bakıldığında karmaşık bir yapıya sahip olduğu, sorumluluk müessesesinin net bir şekilde ortaya konulmadığı sonucuna ulaşılmış ve bu kapsamda çeşitli öneriler getirilmiştir.

GİRİŞ

Kamu zararı ve sorumluluk müessesesinin temel yapısını hem 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hem 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hem de ikincil mevzuat olarak ifade ettiğimiz Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri oluşturmaktadır. Ancak söz konusu bu düzenlemelerde kamu zararı ve bu zarardan sorumlu tutulacak olan kamu görevlilerinin hangi durumda, nasıl, ne şekilde

1 Doç. Dr., Uşak Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, mustafa.taytak@usak.edu.tr

sorumlu olacakları yeterince açık ve net olarak belirlenememiştir. Hatta bu alandaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla Sayıştay tarafından 14.06.2007 tarih 5189/1 karar nolu bir genel kurul kararı çıkarılmış olmasına rağmen kamu zararından sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin durumları net olarak ortaya konulamamıştır.

Bu kapsamda çalışmamızın temel konusunu, 5018 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemelere göre mali yönetim sistemimizin en önemli konusu olan kamu zararı ve bu zarar karşısında sorumluluğu bulunan kamu görevlilerinin durumu oluşturmaktadır. Buna göre kamu zararında sorumluluk müessesesi temel anlamda harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi unvanları altında toplanmış olmasından kaynaklı bu görev altında bulunan kamu görevlilerinin değerlendirilmesi yapılacaktır.

1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE KAMU ZARARI

1.1. Kamu Zararı Kavramı

Kamu zararı, kavramsal olarak ilk defa 5018 sayılı Kanun ile mevzuatımıza girmiştir. Tabii bu durum 5018 sayılı Kanun öncesinde Türk mevzuatında kamu zararının yer almadığı anlamına gelmez. Söz konusu kanundan önce kamu zararı yerine “hazine zararı, zarar, devlet zararı, kişi borcu gibi” kavramların Türk mevzuatı içerisinde yer aldığını görmekteyiz. Ancak 5018 sayılı Kanunda, kamu zararı kavramının kullanılmış olması mevzuatsal anlamda bir birlikteliğin sağlanmış olması adına önemli bir gelişme olduğu söylenebilir.

5018 sayılı Kanunda “kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması” şeklinde düzenlenmiştir (md. 71/1).

5018 sayılı Kanundan sonra kamu zararı ile doğrudan ilgisi bulunan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kamu zararını tanımlarken (md. 2/k) “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda belirtilen kamu zararını” ifade eder şeklindeki düzenlemesiyle 5018 sayılı Kanuna atıf yapmıştır. Ayrıca 5018 sayılı Kanunun 71’inci maddesine dayanılarak hazırlanan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte

de “kamu zararı; Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasından doğan zarar” olarak düzenlenmiştir (Taytak, 2018:7).

Kamu zararı ile ilgili mevzuattaki düzenlemelere baktığımızda, kamu zararından söz edebilmek için kamu görevlisinin;

- * Kasıt, kusur veya ihmallerinin,
- * Mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemlerinin,
- * Kamu kaynağında artışa engel veya azalış,
- * Uygun illiyet bağı ile birlikte aranması gerekmektedir.

Bu bağlamda kamu zararı ile ilgili mevzuatta yer alan düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda kamu zararından bahsedebilmek için bu dört unsurun bir arada/birlikte gerçekleşmesi gerekecektir (Demirel ve Keleş, 2010:179). Diğer bir ifadeyle, bu unsurlardan birinin eksik olması halinde kamu zararından bahsedilemeyecektir. Bu durumda bir zarar söz konusu olsa bile bu zararın tespit, takip ve tahsili 5018 sayılı Kanuna ve ikincil mevzuata göre değil, genel hükümlere göre yapılması gerekecektir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017:53).

1.2. Kamu Zararı Unsurları

5018 sayılı Kanunun kamu zararı kavramı ile ilgili hükmüne baktığımızda, kamu zararının söz konusu olabilmesi için kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmuş olması gerekmektedir. 5018 sayılı Kanunun söz konusu amir hükmüne göre kamu zararı unsurları dört grupta ele alınabilecektir. Şimdi sırasıyla bu unsurların ne olduğunu / neyi ifade ettiğini açıklamaya çalışalım.

1.2.1. Kasıt, Kusur veya İhmal

5018 sayılı Kanun hükümlerine göre kamu zararının varlığı için aranacak olan ilk unsur kamu görevlilerinin kasıt-kusur ve ihmali neticesinde alınan

bir karar, yapılan bir işlem ya da bir eylemsizliğin bulunmasıdır. Söz konusu düzenlemelerdeki ilk dikkatimiz çeken husus kasıt-kusur ve ihmal kavramlarının birlikte kullanılmış olmasıdır.

Mali mevzuatımız her ne kadar kasıt-kusur ve ihmal kavramlarını birlikte kullanmış olsa da kusur kavramının üst başlık, kasıt, ihmal ya da tedbirsizlik kavramlarının kusur kavramının altında değerlendirmek Türk hukuk mevzuatına göre daha uygun olacaktır (Akyılmaz, 2015:49). Zira sorumluluk hukuku açısından kusur, kasıt ve ihmal olarak gerçekleşmektedir (Akyılmaz, 2011:68). Dolayısıyla kasıt ve ihmal, kusurun dereceleri olup, kusura bağlı sorumluluk ifade edilmek istendiğinde kasıt-kusur ve ihmal kavramlarının hepsinin birlikte kullanılmasına gerek yoktur. Ancak 5018 sayılı Kanun, kamu zararını tanımlarken kasıt – kusur ve ihmali ayrı bir unsur olarak ele alarak kusurun dereceleri arasında herhangi bir ayırım yapmadığını göstermektedir. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun kapsamında kamu zararından söz edebilmek için kamu görevlisinin kusurunun varlığı, yani kasti ya da ihmali bir davranışının varlığı gerekecektir.

Ancak kanaatimizce mali işlemleri yerine getirmekle sorumlu olan kamu görevlilerinin, görevleriyle alakalı mali mevzuatı bilme ve uygulama zorunluluğu, kamu zararından doğan sorumluluğun hakkaniyet ölçüsünde tespitini güçleştirebilmektedir. Bu doğrultuda meydana gelen kamu zararının sebebi, kamu görevlilerinin mali mevzuata yeterince hakim olamamasından kaynaklı olabilir. Burada ifade etmek istediğimiz şey, kamu görevlilerini bağlayan genel nitelikteki mevzuatın dışında yer aldığını düşündüğümüz mali işlemlerle ilgili teknik ve hukuki bilgi birikimi gerektiren mali mevzuat hükümleridir. Bu ve bunun gibi nedenlerden dolayı kamu zararından sorumlu tutulan kamu görevlilerinin, kamu zararından sorumluluğu tespit edilirken kusur unsurunun derecelendirilmesi gerektiği hakkaniyet ilkesi gereğince önem arz ettiğini ifade etmek isteriz (Şahin İpek ve Hepaksaz, 2018:106).

1.2.2. Mevzuata Aykırı Karar, İşlem ve Eylemler

5018 sayılı Kanundaki kamu zararı tanımında ifade edilen ikinci unsur, kamu görevlileri tarafından alınan kararların, yapılan işlem ve eylemlerin mevzuata aykırı olmasıdır. “Mevzuata aykırılık”, işlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiilin hukuk düzeni ile çelişme veya çatışma halinde

olmasıdır (Tosun, 2016: 157).

Bu unsurda en önemli husus, kamu görevlisinin kamu zararına neden olan kararı, işlemi ya da eyleminin hukuka aykırı olup olmadığına kimin, nasıl ve ne şekilde karar vereceğidir. Bu bağlamda kanunilik karinesi dikkate alındığında kamu görevlisi tarafından alınan karar, yapılan işlem ya da eylemin hukuka aykırılığının ya yargı yeri tarafından ya da kamu zararına neden olan olayla ilgili yapılan bir inceleme, araştırma veya soruşturma sonucunda yetkili idare tarafından yazılı olarak tespit edilmiş olması gerekmektedir (Akyılmaz, 2011: 68). Bu kapsamda “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in kamu zararının tespiti ve bildirilmesi başlıklı 7’nci maddesine göre “*Kamu zararının belirlenmesi ile ilgili belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle; Kontrol, denetim veya inceleme, Sayıştay’ca kesin hükme bağlama ve yargılama sonucunda tespit edilecek; tespit edilen kamu zararına ilişkin yazı, tutanak, rapor, ilâm ve benzeri belgeler ilgili kamu idaresine gönderilecek*”tir.

5018 sayılı Kanun 71’inci maddesinde kamu zararını tanımladıktan sonra hangi eylem veya işlemlerin kamu zararına neden olacağını şu şekilde düzenlemiştir;

- * İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- * Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- * Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- * İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- * İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- * Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması olarak belirtilmişken,

“Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in yürürlüğe girmesi ile birlikte kamu zararında esas

alınacak olan hususlar genişletilerek, kamu zararının belirlenmesinde;

- * Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- * Görevlilere teslim edilen taşınırın zarara uğraması,
- * Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi, şeklinde ilave olarak üç adet daha mevzuata aykırı işlem belirlenmiştir.

Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun kapsamında kamu zararından söz edebilmek için kamu görevlisinin kusurunun varlığı, yani kasti ya da ihmali bir davranışının varlığının yanında kamu görevlisinin davranışı mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemler neticesinde olması gerekecektir.

O halde mevzuata aykırılık teşkil etmeyen karar, işlem veya eylemler neticesinde bir zarar meydana gelmiş olsa bile söz konusu zarar sorumlularca tazmin edilemeyecek, dolayısıyla sorumluların Sayıştay'a karşı herhangi bir mali sorumluluğu olmayacaktır (Şahin İpek ve Hepaksaz, 2018:105). Yine bu unsurdan hareketle eğer mevzuata aykırı bir karar, eylem veya işlem neticesinde herhangi bir kamu zararına neden olunmuyorsa yine sorumluların Sayıştay'a karşı herhangi bir mali sorumluluğu olmayacaktır. Ancak mevzuata aykırı söz konusu karar, eylem veya işlemi gerçekleştirenler hakkında idari veya cezai sorumluluğunun olduğunu konumuzdan ayrı tutmak gerekir (Kuluçlu, 2011:63).

1.2.3. Kamu Kaynağında Artışa Engel Veya Azalış

5018 sayılı Kanunda kamu zararı tanımlanırken, “kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması” (md. 71) olarak belirtilmiştir. Bu amir hükme göre kamu zararı, kamu kaynağında bir azalış şeklinde ortaya çıkabileceği gibi kamu kaynağının artması sonucunda elde edilecek menfaatten mahrumiyet şeklinde de meydana gelebilmektedir. Bu bağlamda bir kamu zararı söz konusu olacaksa eğer bu zarar kamu kaynağı üzerinde gerçekleşmesi gerekecektir. Bu noktada kamu kaynağının tespiti kamu zararının varlığı açısından büyük öneme sahiptir.

Kamu kaynağı 5018 sayılı Kanunda, “Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler” olarak tanımlanmıştır (md. 3). Bu düzenlemeye göre kamu kaynağı; para ile ifade edilebilen her türlü kaynağın yanında, para ile ifade edilmeyen haklar ve her türlü değeri de kapsamaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda ise kamu kaynakları; “Kamuya ait veya kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirler, taşınır ve taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler, para, alacak ve haklar, borçlanma suretiyle elde edilenler dâhil her türlü değerler ile bağış ve yardımlar” şeklinde tanımlanmıştır (md. 2/1).

Söz konusu bu düzenlemeler kapsamında her türlü kamu gelirleri, taşınır ve taşınmaz mallar, para, alacak ve haklar dâhil her türlü değerler ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler kamu kaynağı olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda, belirtilen kamu kaynaklarının herhangi birinde ortaya çıkacak olan artışa engel veya eksilmeye neden olma durumlarında kamu zararı doğacaktır (Taytak, 2018:38-39). Ayrıca burada şunu da ifade etmek gerekir ki, sorumluluk hukukunun temelini oluşturan en önemli unsurlarından birisi de zarar kavramıdır. Bu bağlamda tazmin yükümlülüğünün doğabilmesi için somut bir zararın oluşması gerekmektedir. Bu minvalde mali sorumlular tarafından gerçekleştirilen karar, eylem ve işlemlerin teşebbüs aşamasında kalması durumunda zarar meydana gelmeyecek dolayısıyla sorumluların hukuki (tazmin) sorumluluğu bulunmayacaktır. Zira sorumluluk hukukunun en temel amacı kişileri cezalandırmak değil, ortaya çıkan zararı gidermek, tazmin ettirmektedir (Eren, 2009: 444-445).

1.2.4. Uygun İlliyet Bağ

Hukuk yazınında illiyet, sebebi sonuca bağlayan unsur olarak belirtilmektedir. Bu minvalde haksız fiil ile ortaya çıkan zarar arasındaki sebep-sonuç ilişkisine illiyet bağı adı verilmektedir. Bir kişinin işlediği hukuka aykırı fiil sebebiyle sorumlu tutulabilmesi için işlenen fiil ile meydana gelen zarar arasında illi (nedensel) bir ilişki ya da bağlantı olmalıdır (Aybay, 1984:82).

5018 sayılı Kanun, kamu zararını tanımlarken açıkça illiyet bağı kavramını kullanmamasına rağmen kamu zararı tanımında “...kaynaklanan...” ve “...sonucunda...” ifadeleri ile nedensellik bağının gerekliliğine zımnen dikkat

çekmektedir. 5018 sayılı Kanundaki düzenlemeyi tekrar gözden geçirecek olursak “*kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri **sonucunda** kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır*” diyerek nedensellik bağının var olması gerektiğine işaret ettiği anlaşılmaktadır (Taytak ve Aydın, 2019:134). Yine aynı şekilde Sayıştay’ın 43211 sayılı Temyiz Kurulu Kararında² “Kamu zararının tespitinde ...mahkeme sonucuna göre konunun bütün yönleri ile incelenip değerlendirme yapılarak, **illiyet bağı kurulmaksureti ile** sorumluluk tespiti yapılması gerekmektedir” şeklindeki hükmünden de anlaşılacağı gibi sorumluluğun tespiti için gerekli olan unsurlardan birisi de illiyet bağının kurulması olduğu anlaşılmaktadır.

Nitekim 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun sorumlular ve sorumluluk halleri başlıklı 7’nci maddesinde “*Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile **illiyet bağı kurularak** oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür*” hükmü ile kamu zararına hükmedilirken illiyet bağı kurulması hususuna vurgu yapmaktadır.

Netice itibariyle, kamu zararı ve mali sorumluluğun varlığı için her somut olayda;

- * Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemin bulunması;
- * Bu fiiller sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması,
- * Ve kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması durumu ile mevzuata aykırı karar, işlem veya eylem arasında bir illiyet bağının olması şartlarının birlikte aranması gerekmektedir (Taytak, 2018: 43).

2 Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, T: 14.06.2017, No: 43211; Sayıştay 6. Daire Başkanlığının 01.07.2016 tarih ve 12745 Tutanak No ve 1612 ilamıyla belirtildiği üzere 2009 yılında ... TL’nin zimmete geçirildiği ve bu suretle kamu zararına yol açıldığı bu nedenle de Harcama yetkilisi, Gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisinin müştereken ve müteselsilen mesul olduğu sabittir, hükmünün temyiz kurulunda görüşülmesi.

2. SAYIŞTAY YARGILAMASI AÇISINDAN KAMU ZARARINDA MALİ SORUMLULUK

5018 sayılı Kanunla getirilmiş olan yeni kavramlardan birisinin de kamu zararı kavramı olduğunu ifade etmiştik. Bu bağlamda kamu zararı kavramı ile birlikte bazı kavramsal düzenlemelerin yeniden düzenlenmesi hususu da ortaya çıkmıştır. Kamu zararı noktasında önemli olan ve açıklık getirilmesi gereken konuların başında mali sorumluluk müessesesi gelmektedir. 5018 sayılı Kanuna baktığımızda sorumluluk müessesesi ile ilgili bazı düzenlemeler yapılmış olduğu görülmekle beraber mali sorumluluk kavramının açık ve net olarak ortaya konulmadığı görülmüştür. Bu kapsamda bu başlık altında mali sorumluluk müessesesi ile ilgili karmaşıklığın bir nebze de olsa ortadan kaldırılmasına yönelik çeşitli öneriler sunulmaya çalışılacaktır (Taytak, 2018:45).

2.1. Kamu Zararında Sorumluluk Müessesesi

Hukuk terminolojisinde sorumluluk; uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, işlenmiş olan bir suçun kanunda belirtilen cezasını çekme olarak ifade edilmektedir (Yılmaz, 1992). Bu bağlamda sorumluluk, kamu görevlisinin kendisine tevdi edilen görevin, yaptığı işin hesabını vermesi halidir. Buna göre kamu görevlisi yetkisini kullanırken görevin gereğine uygun olarak hareket edip etmediği, verilen işi amacına uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin sorgulanması sorumluluğun temel unsuru olarak ifade edilmektedir. Bu anlamda sorumluluk, yaptırıma bağlanmış olan bir yetkidir (Bayar, 2008:13).

5018 sayılı Kanunun “Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları” başlıklı üçüncü bölümde yer alan 7’nci maddesinde “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; Görev, yetki ve sorumluluklar açık olarak tanımlanır” hükmü bağlamında ve 8’inci maddesinde yer alan “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur” hükmü çerçevesinde, sorumluluk müessesesinin etkinlik, saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri üzerine inşaa edilmiş olmasından kaynaklı olarak

kamu zararı noktasında mali sorumluluğu temel aldığını söyleyebiliriz. Yine 5018 sayılı Kanunun kamu zararı başlıklı 71'inci maddesinde, sorumluların kamu zararını tazminle yükümlü tutulmuş olması (mali bir yükümlülük getiriyor olması), Kanunun mali sorumluluğu esas aldığını göstermektedir. Ayrıca söz konusu bu düzenlemede kamu zararı sorumluluğunda kusuru ve zararı esas almış olması, yetki-sorumluluk dengesinin sağlanması adına önemli bir gelişme olduğunu söyleyebiliriz.

5018 sayılı Kanunun, kamu zararı ile ilgi yapmış olduğu düzenlemede kamu zararı tanımının yapılmış olması, kriterlerinin belirlenmiş olması önemli gelişmeler olarak değerlendirilirken, kamu zararı noktasında sorumlularının kim ya da kimler olduğunun açık ve net olarak belirtilmemiş olması söz konusu Kanunun en önemli eksiklikleri arasında yer almaktadır.

2.2. Kamu Zararından Sorumlu Olanlar

Kamu zararında sorumluluk mali sorumluluğu ifade etmektedir. Bu bağlamda mali sorumluluk, kamu kaynağını kullanan ve idare eden kamu görevlilerinin sorumluluğu anlamına gelmektedir (Bülbul vd., 2015:23). Ancak 5018 sayılı Kanunun mali sorumluluk kapsamında kimlerin hangi durumda, nasıl ve ne şekilde sorumlu tutulacağı ile ilgili bir açıklık getirmemiş olması, kamu zararının tespitinde ve tazmininde karmaşıklığa neden olmaktadır. Bu kapsamda ortaya çıkan sorunların giderilmesi adına Sayıştay, bir Genel Kurul Kararı³ çıkararak mali sorumluluk noktasında ortaya çıkan belirsizliği gidermeye çalışmıştır. Söz konusu Genel Kurul Kararında mali sorumluluk her türlü kamu görevlisi için değil sadece 5018 sayılı Kanunda sorumlu olarak ifade edilen kamu görevlileri üzerine tesis edilmiştir. Buna göre kamu zararından sorumlu olanlar/olmayanlar olarak bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri ifade edilmiştir.

Şimdi sırasıyla kamu zararından sorumlu olan ve olmayan kamu görevlilerinin durumlarını ayrı başlıklar altında inceleyelim.

3 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı. <https://teftis.ktb.gov.tr/Eklenti/82415,5189-1pdf.pdf?0> (Erişim Tarihi: 12.05.2022).

2.2.1. Kamu Zararından Sorumlu Olmayan Kamu Görevlileri

Hem 5018 sayılı Kanunda (md. 10 ve 11) hem de Sayıştay Genel Kurul Kararında bakanların ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu düzenlenmiş olsa da, bakanların ve üst yöneticilerin kamu zararı noktasında Sayıştay'a karşı sorumluluğunun bulunmadığı ifade edilmiştir.

Yapılan bu düzenlemelerde bakanların kamu mali yönetimdeki rolü yeniden tanımlanmış, üst yönetici olarak tanımlanan bakanlar kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanına karşı sorumlu oldukları belirtilmiştir. Sayıştay Genel Kurul Kararında da bakanların Sayıştay'a karşı sorumluluğunun bulunmadığı, ancak Sayıştay yargılaması sırasında bakanın mali sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesinin mümkün bulunduğuna yönelik karar verilmiştir.

5018 sayılı Kanunda üst yöneticiler ise sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Bu düzenleme ile Kanun, üst yöneticilerin harcama sürecinde yer almasını değil kamu kaynaklarının hukuka uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını aynı zamanda harcamaların usulüne uygun şekilde yapılıp yapılmadığını gözetim ve denetim görevlerini yerine getirmelerini öngörmüştür. Bu bağlamda harcama sürecinde ve kamu kaynaklarının kullanımında yer almayan üst yöneticilerin kamu zararından sorumlu tutulması da söz konusu olmayacaktır. Ancak bu şekilde ifade edilen düzenlemeden de üst yöneticilerin hiçbir şekilde kamu zararından sorumlu tutulmayacağı anlamı da çıkarılmaması gerekir.

Nitekim söz konusu Sayıştay Genel Kurul Kararında; *“üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olmaktadır. Bununla birlikte üst yöneticilerin özel Kanunlardan doğan Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus,*

meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur. Dolayısıyla bu aşamada bir genelleme yaparak üst yöneticilerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden sorumlu olacakları ya da olmayacakları yönünde bir görüş belirtilmesi uygun bulunmamaktadır” şeklindeki düzenlemesinde de üst yöneticilerin mali sorumluluklarının bulunup bulunmayacağı ancak münferit olaylar üzerinden değerlendirilmesi gerekecektir.

Örneğin konuyla ilgili olarak Sayıştay 4. Dairesi'nin 26.04.2022 tarih ve 285 nolu Kararında; “... oluşan kamu zararından; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 32 ve 33'üncü maddeleri gereğince ödeme emri ve eki belgelerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlileri ile sosyal denge tazminatı sözleşmesinde imzası bulunan (üst yönetici) belediye başkanının sorumluluğu bulunmaktadır ...”. Yine Sayıştay 6. Dairesi'nin 08.03.2022 tarih ve 858 nolu Kararında; “... kamu zararı hatalı görevlendirme nedeniyle ortaya çıktığından Sözleşmede imzası bulunan söz konusu kamu zararından görevlendirme yazısını imzalayan Üst Yönetici ... tek başına sorumludur...” denilmektedir. Görüldüğü üzere, söz konusu kararlarda üst yönetici olarak Belediye Başkanının mali açıdan sorumlu tutulduğu ve oluşan kamu zararının tazminine katılması gerektiği yönünde kararlar verildiği görülmektedir.

2.2.2. Kamu Zararından Sorumlu Olan Kamu Görevlileri

Hem 5018 sayılı Kanunda hem de Sayıştay Genel Kurul Kararında kamu zararından sorumlu olanlar mali yönetim sistemindeki unvanları ile sayılmıştır. Bu düzenlemeler göre kamu zararından sorumlu olanlar harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri olarak karşımıza çıkmaktadır. Şimdi sırasıyla bu sorumluların kamu zararı karşısındaki sorumluluklarını inceleyelim.

2.2.2.1. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanunun “Harcama talimatı ve sorumluluk” başlıklı 32'nci maddesine göre bütçelerden harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi gerekmektedir. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler

yer alır. Ayrıca söz konusu düzenlemeye göre harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

Bu bağlamda harcama yetkilisinin sorumluluğu bütçeye konulan ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılması kapsamında olup yönetsel sorumluluğu ifade etmektedir. Ancak, 5018 sayılı Kanundaki düzenlemede harcama talimatının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından doğan sorumluluğunun kapsamı açık değildir. Gerek kanun metninde harcama talimatına vurgu yapılması gerekse kanunun gerekçesinde ilgili maddenin, “*harcama yetkililerinin harcama talimatı ile ilgili sorumluluklarının ne olacağı*” belirttiğini ifade etmesi, sorumluluğun yalnızca harcama talimatı ile sınırlı olup olmadığı konusunda bir tereddüt oluşturmaktadır (Bayraktar, 2010:103).

Mevzuatın yukarıda belirtilen hükümlerine göre, bütçeden yapılacak harcamalarda süreç, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ile son bulmaktadır. 5018 sayılı Kanunda, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır. Kanunda harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu anlamda harcama yetkililerinin Sayıştay’a karşı hesap verme sorumluluğu konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kanundaki düzenlemeye baktığımızda, harcama yetkililerinin sorumluluğu konusunda açık olan husus verilen harcama talimatlarının mali mevzuata uygun olmasından ibarettir. Bu bağlamda harcama yetkililerinin kamu zararından sorumluluğu verdikleri harcama talimatlarının mali mevzuata uygunluğu ile sınırlı olduğu söylenebilir (Çolak, 2007:33; Kızılkaya, 2006:217).

Ancak yine, 5018 sayılı Kanun'un 55 ve devamı maddelerinde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini oluşturmaları öngörölmüş ve bu çerçevede harcama birimlerinin yapılan mali işlemler üzerinde gerçekleştirecekleri kontroller açıklanmış olup, harcama birimlerinin asgari yapmaları gereken kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tâbi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 10'uncu maddesinde, ön mali kontrol işleminin harcama birimleri tarafından da yerine getirileceği belirtilerek, gelir, gider, varlık ve yükümlölüklere ilişkin mali karar ve işlemlerin harcama birimi tarafından mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönüyle kontrol edileceği belirtilmektedir. Usul ve Esasların 12'nci maddesinde de, süreç kontrolünün nasıl yapılacağı belirtilerek, mali işlemlerin yürütölmesinde görev alanların yapacakları işlemde önceki işleri de kontrol edecekleri, ödeme emrini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerinin de ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol işlemini yapacakları belirtilmektedir.

Yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerinden, her bir harcamanın harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi tarafından süreç kontrolü çerçevesinde yapılan işlemlerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadıkları ön mali kontrole tabi tutularak kontrol edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun ve yukarıda belirtilen Sayıştay Genel Kurul Kararı uyarınca, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri, giderin gerçekleştirilmesi ve harcamanın yapılması süreçlerinde, mevzuata uygunluk açısından kontrolleri sağlamakla yükümlü oldukları anlaşılmaktadır. Buna göre yapılacak harcama, nitelik itibarıyla hukuka aykırı nitelik taşıyorsa, harcama yetkililerinin söz konusu işlemleri yapmaktan kaçınmak durumundadırlar. Aksi halde, hukuka aykırı nitelik taşıyan mali mevzuat hükümlerini yerine getiren harcamalar ile ilgili harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu söz konusu olacaktır. Bu durumu destekleyen 15.09.2021 Tarih 50151

nolu Sayıştay Temyiz Kurulu Kararında, “... Belediye ile Sendika arasında imzalanan ve hukuka aykırı nitelik taşıyan sözleşme hükümlerini yerine getiren harcamalar ile ilgili harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu bulunmaktadır” şeklindedir.

◆ Kurul, Komite veya Komisyon Üyelerinin Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun “Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olacağını” düzenlemiştir. Buna göre Kurul halinde görev yapan bazı karar organlarının icra yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle söz konusu Kanun yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk belirlenirken; kararın, harcama talimatının unsurlarını taşıyıp taşımadığının ve kurul, komisyon veya komitenin harcama sürecinde rol alıp almadığının belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu bağlamda;

- Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla oluşan yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona ait olacaktır,
- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla oluşan yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor, ancak kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer almıyorsa, yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komitenin sadece harcama talimatının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacaktır,
- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı bir giderin yapılması için harcama yetkilisine izin verme şeklinde düzenlenmiş ise, bu halde kurul,

komisyon veya komitenin harcamaya izin veren kararın kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olmasıyla sınırlı olarak sorumlu olacaktır.

◆ **Harcama Yetkisinin Devri Halinde Sorumluluk**

5018 sayılı Kanun “Harcama Yetkisi ve Yetkilisi” başlıklı 31’inci maddesinde harcama yetkilisinin, harcama yetkisini devretmesi durumunda yetkiyi devreden idari sorumluluğunun devam edeceğini hükme bağlamıştır. Bu hükümde yer alan idari sorumluluğu, yönetim sorumluluğu gereğince bütçe belgesi veya ödenek gönderme belgesi ile kendisine ödenek verilen harcama yetkilisinin bu ödeneklerin hesabını hiyerarşik üstlerine ve yetkili mercilere vermesi olarak anlamak gerekir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017:123).

Sayıştay Genel Kurul Kararında da harcama yetkililerinin idari sorumluluklarının devam etmesinin işin gereğinden kaynaklandığını, harcama yetkisini devreden harcama yetkilisinin mali sorumluluğunun ise mali sorumluluk sisteminin doğal bir sonucu olarak bulunmadığını belirtmektedir. Zaten harcama yetkilisinin, harcama yetkisini devretmesi halinde harcama yetkisi, devralana geçtiğinden harcama yetkisine ilişkin karar, işlem ve eylemler devir alan tarafından gerçekleştirilmekte, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mevzuata aykırı karar alması, işlem yapması veya eylemde bulunması söz konusu olmamaktadır. Bu kapsamda harcama talimatının kullanılmasından doğan mali sorumluluk, harcama yetkilisinin devredildiği kamu görevlisine ait olacaktır.

◆ **Vekâlet Görevi Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk**

Sayıştay Genel Kurul Kararına göre, harcama yetkilisinin izin, hastalık ve geçici görev gibi çeşitli nedenlerle görevi başında bulunamadığı durumlarda, bu kişilerin yerine, mevzuatlarında öngören usulle vekâleten atanan kişi asilin tüm yetki ve sorumluluklarını taşıyacağından harcama yetkisini de kullanacaktır. Bu nedenle, harcama yetkilisinin yerine, mevzuatında öngörülen usullere uygun olarak vekâleten atanan görevlinin, vekâlet ettiği göreve ait harcama yetkisini kullanmasından doğan sorumluluğun bu görevi vekâleten yürüten görevliye ait olacaktır.

Ancak buradaki vekâleten atama ile boş kadroya vekâleten atamayı birbirine karıştırmamak gerekir. Şöyle ki söz konusu Sayıştay Genel Kurul Kararı, daha önce ataması yapılmış bulunan bir harcama yetkilisinin çeşitli nedenler dolayısıyla görevi başında bulunamaması durumunda yerine vekâlet edecek olan harcama yetkilisinin mali sorumluluğunu açıklığa kavuşturmak için alınmış olan bir karardır. Zira boş kadroya vekâleten atamada, atanan kamu görevlisi tüm hak, yetki ve sorumlulukları da üzerine almış olacağından mali sorumlulukla ilgili herhangi bir izahata gerek yoktur.

2.2.2.2. Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlisi, kamu mali yönetim sisteminde bir giderin yapılması aşamasında rol alan ve Sayıştay'a karşı mali sorumluluğu bulunan kamu görevlileridir (Tosun ve Cebeci, 2008:99). Giderin gerçekleştirilmesi 5018 sayılı Kanununun 33'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu bu maddeye göre; *" bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır"*.

Bu bağlamda gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

Bu hüküm uyarınca, bir mali işlemi gerçekleştirmede görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemi yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Bir başka ifadeyle, belge ve imza olmadan ödeme emri belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerekmektedir. Aynı şekilde, belgeyi düzenleyen de gerçekleştirme konusunda yetkisinin bulunması ve harcama talimatıyla veya sair surette amir tarafından görevlendirilmiş olması gerekmektedir.

Bu anlamda gerçekleştirme belgelerinin hazırlanması, taslak metinlerin yazılması, temize çekilmesi, kaydedilmesi, bilgisayara giriş yapılması gibi yardımcı hizmetlerin gerçekleştirme görevi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nde, ödeme emri belgesi düzenleme görevi, ön mali kontrol kapsamında ele alınmakta ve "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi çerçevesinde değerlendirilmektedir (md. 12-13). Söz konusu düzenlemeye göre, harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirecek, ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapacaklardır. Bu nedenle ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin yaptığı işlemler nedeniyle sorumluluk üstlenmesi tabiidir. Ayrıca, harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılarak her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanacak, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol edeceklerdir. Bu bağlamda ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparak, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşüp imzalayacaklardır. Bu nedenle ödeme emri belgesini düzenleyen görevli, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumludur. Yapılan bu açıklamalara göre, asli bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir.

2.2.2.3. Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzası, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında

sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdür.

5018 sayılı Kanuna göre, muhasebe hizmeti “gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir” şeklinde tanımlanmıştır. Yine söz konusu Kanunda muhasebe yetkilisinin, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmıştır.

Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında çıkartılan yönetmelikte ise gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek ve bu işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek muhasebe yetkilisinin görevlerinden kabul edilmiştir. Yine aynı Yönetmeliğin diğer bir hükmünde de idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının yükümlüleri ve sorumluları adına ilgili hesaplara kaydedilerek tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin sorumlu olduğu açıkça ifade edilmiştir (md. 32).

Muhasebe yetkililerinin ret ve iadeler ile ayrılıp gönderilmesi gereken paylara ilişkin fazla ve yersiz ödemelerde sorumluluğu ödeme emri belgesi ve ekleri ile sınırlıdır. Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde;

- * Yetkililerin imzasını tamam olmasını,
- * Ödemenin çeşidine göre ilgili mevzuatında belirlenen belgelerin tamam olmasını,
- * Maddî hata bulunup bulunmadığını,
- * Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdürler.

Muhasebe yetkililerinin 5018 sayılı Kanunda ve ilgili yönetmelikte ifade edilen belgeler dışında inceleme yapma ve denetleme sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak söz konusu belgelerde eksiklik ya da hata varsa ödeme yapamaz aksi takdirde kamu zararından sorumluluğu doğacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Mali mevzuatımızın temelini oluşturan 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte mali yönetim sistemimizde önemli yenilikler ve değişiklikler olmuştur. Bu yeniliklerden birisi de kamu zararı ve sorumluluk müessesesi ile ilgili düzenlemelerdir. Mali yönetim sistemimize mali saydamlık, hesap verilebilirlik gibi önemli unsurların dâhil edilmiş olması kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması adına önemli gelişmeler olduğu söylenebilir.

5018 sayılı Kanun ve devamında yürürlüğe giren ikincil mevzuatlar kamu zararı ve sorumluluk müessesesi ile ilgili önemli yenilikler getirmesinin yanında bu iki kavramın tüm unsurlarıyla açık ve net bir şekilde ifade edilememiş olması söz konusu düzenlemelerin önemli eksiklikleri olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda kamu zararı ve kamu zararından sorumlu olanların belirlenmesinde karşılaşılan sorunların neler olduğunun ve bunlarla ilgili çözüm önerilerinin dikkate alınarak mali mevzuatta yeni düzenlemelerin yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bu noktada ne gibi değişikliklerin yapılması gerektiğine yönelik önerilerimizi şu şekilde ifade edebiliriz;

5018 sayılı Kanunun 71'inci maddesinde kamu zararının tanımlandığını, yapılan bu tanımlamada kamu zararının unsurlarında olan kasıt, kusur ve ihmalin hukuk mevzuatından farklı olarak ele alındığını görmekteyiz. Yani kasıt, kusur ve ihmalin düzenlendiği hem 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda hem de 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda kasıt ve ihmal, kusurun dereceleri olarak ele alınmıştır. 5018 sayılı Kanun ise kasıt ve ihmali kusurun dereceleri olarak ifade etmeyip doğrudan hepsini sayarak kamu zararında kasıt, kusur ve ihmali birlikte değerlendirmiştir. Özellikle kusur ve ihmali derecelendirilmemiş olması hafif nitelikte olabilecek kusur ve ihmallerinde tazmin ile cezalandırılmalarına neden olabilecektir. Bu durum kamu zararında sorumluluğu bulunan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi üzerinde bir baskı unsuru

haline gelebilmektedir. Bu kapsamda kusur unsurunun derecelendirilmesi gerektiği hakkaniyet ilkesi gereğince önem arz ettiğini ifade etmek isteriz.

5018 sayılı Kanunda sorumluların kimler olduğu unvanlar itibariyle ele alındığı ve sorumlulukların belirlenmesinde açık ve net düzenlemelere yer verilmediği görülmektedir. Bu durumda ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi adına Sayıştay, sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi adına 14.06.2007 tarih 5189/1 karar nolu bir genel kurul kararı çıkarma gereği duymuştur. Ancak sorumluluk yasal bir kavramdır ve yasa ile düzenlenmesi gerekir. Bu bağlamda kanun, kamu görevlisini sorumlu tutarken sorumludur deyip geçmemesi gerekir. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanunda sorumluluk tesis edildikten sonra tüm unsurları ve neticeleri ile birlikte düzenlemenin yapılması ve mevzuatta dağınık bir halde bulunan mali sorumluluk müessesesinin 5018 sayılı Kanun çatısı altında birleştirilmesi gerekmektedir.

Netice itibariyle kamu zararı ve sorumluları konusunda karşılaşılan aksaklıkların giderilmesine yönelik yapılacak olan düzenlemelerin başında, kamu zararı unsurlarının ve sorumluluk müessesesinin hiçbir tereddüde mahal vermeyecek şekilde tekrar gözden geçirilerek düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun yanında denetim müessesesi uygulamalarında farklılık arz eden yönler varsa bunlarda yeknesaklığın sağlanması uygulamada karşılaşılan aksaklıkların giderilmesi noktasında önemli adımlar olacağı düşünülmektedir. Bu kapsamda teori ve uygulama kanadında yer alan yetkin kişiler arasında panel, çalıştay gibi çeşitli organizasyonlar yapılarak temel problemlerin çözümüne yönelik çalışmaların sayısının artırılması da önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, M. ve Kızılkaya, E. (2017). Kamu Zararı ve Sorumluluk, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara: Yorum Matbaacılık.
- Akылılmaz, B. (2011). “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, İÜHFМ, C. LXIX, S. 1 – 2, ss. 61-78.
- Akылılmaz, B. (2015). “Kamu Zararlarının Genel Esasları, Kamu Zararında Rücu ve Rücu Sorumluluğu”, T.C. Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü Matbaası.
- Aybay, A. (1984). Borçlar Hukuku Dersleri, Beta Basım Yayım, 9. B., İstanbul: Beta Basım Yayınları.
- Bayar, D. (2008). “Mali Sorumluluk Nedir”, Maliye Dergisi, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008. ss. 12-28.
- Bayraktar, Ö. Ü. (2010). “Harcama Yetkilileri İçin Sayıştay Denetimi ve Yargılama”, Güncel Mali Sorunlar - 2, Ed. Erkan KARAARSLAN, Ankara.
- Bülbül, D., Akpınar, Y. ve Bekar, İ. H. (2015). Kamu Zararı (Yargı Kararları Işığında), Ankara: Vizyon Yayıncılık.
- Çolak H. B. (2007). “Muhasebe Yetkilisi, Üst Yönetici ve Harcama Yetkilisinin Sorumluluk Alanı”, Mali Kılavuz Dergisi, Y. 10, S. 38, Ekim-Aralık 2007, ss. 25- 33.
- Demirel, S. ve Keleş, C. (2010). “5018 Sayılı KMYK Kanunu’na Göre Kamu Zararı”, Dış Denetim Dergisi, S. 1, Y. 1, ss. 179-183.
- Eren, F. (2009). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 11. B., İstanbul: Beta Basım Yayınları.
- Kızılkaya, E. (2006). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular ve Sorumlulukları”, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara. ss. 211-221.
- Kuluçlu, E. (2011). “Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, Sayıştay Dergisi, S. 82, ss. 53-80.
- Sayın, İ. H. (2000). Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Ankara: Evin Yayıncılık.

- Şahin İpek, E. ve Hepaksaz, E. (2018). “Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 51, Ocak-Haziran 2018 ss. 93-114.
- Taytak, M. (2018). Kamu Mali Yönetiminde Kamu Zararı ve Tahsili, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taytak, M. ve Aydın, M., (2019). “Kamu Zararı Uygulamalarının Kamu Görevlileri Üzerine Yansımaları”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 1, Yıl: 2019, ss. 127-146.
- Tosun, U. (2016). “Kamu Zararı: Türk Kamu Yükseköğretim Kurumları Üzerine Bir Değerlendirme”, Sosyoekonomi, Vol. 24 (30), ss. 155-168.
- Yılmaz, E. (1992). Hukuk Sözlüğü, Ankara: Yekin Yayınları.
- Tosun H. Ve Cebeci A. U. (2008). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2 B., Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.

BİR HESAP YARGISI OLARAK SAYIŞTAYIN KLASİK YORUM YÖNTEMLERİNDEN HAREKETLE ANAYASAL GÖRÜNÜMÜ

Dr. Ömer GEDİK¹

GİRİŞ

Yürütme makamlarının keyfi harcamalarının parlamentolar tarafından denetimi, siyasal iktidarın sınırlandırılmasının görünümü olan maddi anlamda anayasacılık hareketlerinin doğuşunun ilk adımıdır. Parlamentolar, siyasal iktidara karşı verginin muhataplarının temsilcileri olarak doğmuştur². Bu denetimin parlamento adına gerçekleştirilmesi amacıyla ilk defa Birleşik Krallık' ta 1314 yılında maliye müfettişliği oluşturulmuştur³. Fransa'da da 1319 yılında Kral V. Philip tarafından "Kraliyet Hesap Dairesi" adında bir kurum kurulmuştur⁴. Hollanda da, muhasebe ve denetim metotlarının kullanımı ve geliştirilmesi konusunda uzun bir geçmişe sahiptir. Bu ülkede 14. ve 15. yüzyıllarda bölgesel denetim mahkemeleri oluşturulmuştur⁵. Modern devletin doğuşuyla birlikte bürokrasinin ortaya çıkışı, devlet hizmetlerinin

1 * Atatürk Üniversitesi Anayasa Hukuku ABD Öğretim Üyesi

2 Kemal Gözler, "İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiği Üzerine Bir Deneme", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C. I, Y. 2009, s. 365-374.

3 Birleşik Krallık Ulusal Denetim Ofisi'nin resmi internet sitesi için bkz: <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/>, E.T. 10.06.2022.

4 Hacı Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara 2007, s. 121.

5 Tjerk Budding and Frans van Schaik, "Public Sector Accounting and Auditing in the Netherlands", in *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*, (Editors: Isabel Brusca, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen, Francesca Manes Rossi), Palgrave Macmillan, 2015, p. 142 – 155.

komplike bir hale bürünmesine yol açmıştır. Siyasal iktidarın denetlenmesi anlayışı, kraldan onun bürokratlarına doğru genişlemiştir. Geniş anlamda yürütmenin denetimi profesyonel bir işe dönüşmüştür. Dolayısıyla ilk parlamentolarla birlikte bütçenin uygulanması ve denetimi, doğrudan bu kurumlar tarafından gerçekleştirilirken; zaman içinde uzmanlaşmış kuruluşlar aracılığı ile yapılması gerekmiştir⁶. Günümüzde kamu gelir ve giderlerinin denetimi Sayıştaylara bırakılmıştır. Tarihsel alışkanlıklardan dolayı yasama organı adına yapılan bu denetim günümüzde bağımsız ve tarafsız yargı makamlarına bırakılabilmektedir.

Osmanlı – Türkiye anayasal gelişmeleri dikkate alındığında, 1921 Anayasası'nın dışındakilerin tümünde Sayıştaya yer verildiği görülmektedir. Bununla birlikte tüm anayasalarda Sayıştayın niteliğine ve yapılanmasına dair farklı düzenlemelere gidildiği, ayrıntılı kurallara yer verilmediği ve bu konunun anayasa altı işlemlere bırakıldığı dikkat çekmektedir. İlk kurulduğundan bu yana Sayıştayın kendine özgü niteliğinden dolayı yargı yeri olup olmadığı hususu tartışılmıştır.

1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 105-107. maddelerinde, "*Divanı Muhasebat*" adı altında Sayıştay düzenlenmiştir. Bu kuruma "*Emlak tahriri*" ile alakalı davaların görülmesi yetkisi verilmiştir⁷. 1878 tarihli "*Divan-ı Muhasebat'ın Sureti Teşkil ve Vezaifine Dair Kararname*" ile birlikte değerlendirildiğinde bu dönemde Sayıştay'ın bir yargı organı olarak tasarlandığı ileri sürülebilir. 1921 Anayasası yargı organına yer vermemiştir. Sayıştaya yönelik açıkça bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu dönem iki anayasalı dönem olarak ifade edilebilir. Zira 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, 1876 Kanun-i Esasi'yi yürürlükten kaldırmadığı için, bu anayasa ile çelişmeyen hükümler yürürlüğünü sürdürmektedir⁸. Dolayısıyla Sayıştaya ilişkin hükümlerin de yürürlüğünü sürdürdüğü ileri sürülebilir. 1924 Anayasası'nda Sayıştaya yeniden yer verilmiştir. Bu Anayasa'nın 100 ve 101. maddelerinde düzenlenen Sayıştay, Meclis'e bağlı bir kurum olarak kurgulanmıştır⁹. 100. maddede Divan-ı Muhasebat'ın Büyük Millet Meclisine bağlı olduğu ve devletin gelir-

6 Fatih Karaosmanoğlu, "*Sayıştay'ın Anayasal Konumu*", in *Sayıştayın 151. Kuruluş Yıldönümü*, (Editörler: Doç. Dr. Recai AKYEL Yusuf Ziya ADA), Ankara 2013, s. 30.

7 Ekrem Buğra Ekinci, *Osmanlı Mahkemeleri*, Arı Sanat, İstanbul 2004, s. 331.

8 Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2021, s. 75.

9 Ahmet Taşır, "*Sayıştay'ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar*", *TBB Dergisi*, S. 133, Y. 2017, s. 84.

giderlerini özel kanuna göre denetleyeceği belirtilmiştir¹⁰. Bu kuruma ilişkin Divan-ı Muhasebat kavramı, 1945 yılında 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nda yapılan sadeleştirme ile birlikte Sayıştay olarak değiştirilmiştir. Ancak 1952'de değişikliğin yürürlükten kaldırılması sonucunda eski ismin kullanılmasına devam edilmiştir¹¹. 1961 Anayasası'nda, kurumun ismi Sayıştay olarak belirlenirken; "Yürütme" başlığı altında düzenlenmesine ve konumlandırılmasına rağmen bu kuruma, açıkça "... sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama" görevinin verildiği görülmektedir. Sayıştay bu anayasada bir yandan yürütme başlığı altında düzenlenmiş, diğer yandan kendisine yargısal bir görev tevdi edilmiştir. Bu çelişkili durumdan ötürü Sayıştayın konumu ve niteliği üzerindeki ilk ciddi fikir ayrılıklarının da bu dönemde ortaya çıktığı söylenebilir¹².

1982 Anayasası, Sayıştayı yargı bölümü altında düzenlemiştir. Anayasası'nın 160. maddesinde Sayıştayın görevine ilişkin yalnızca genel bir tanımlamaya yer verilmiştir. Öte yandan Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri; mensuplarının nitelikleri, atanmaları, hakları ve teminatları, ödevleri ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri ile başkan ve üyelerinin teminatının düzenlenmesi kanuna bırakılmıştır.

Görüldüğü gibi 1876 Kanun-i Esasi'den bu yana Sayıştayın anayasal konumu hususunda istikrarlı bir yaklaşım söz konusu olmamıştır. Anayasa Mahkemesi'nin 1970'li yıllardan itibaren vermiş olduğu kararlarda da bir istikrarın varlığından söz etmek oldukça güçtür. Bu çalışmada yorum yöntemlerinden hareketle Sayıştayın anayasal konumu değerlendirilecek ve bu tespit neticesinde geleceğe yönelik yapılması gerekenler ortaya konacaktır.

10 1924 Anayasası'nın 100. maddesi: "Büyük Millet Meclisine merbut ve Devletin varidat ve masarifatını kanunu mahsusuna tevfiқан murakabe ile mükellef bir Divanı Muhasebat müessesidir."

11 Ahmet Güven ve Yavuz Acungil, "Türkiye ve Fransa Merkezi İdaresinin Mali Denetiminde Sayıştayın Rolü", *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, C.10, S.1, Y. 2015, s. 7.

12 Taşır, s. 85.

A. YORUM YÖNTEMLERİNDEN HAREKETLE SAYIŞTAYIN YARGISAL FONKSİYONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Tarihsel Yorum Yönteminden Hareketle Sayıştay'ın Hukuki Statüsü

Tarihsel yorum yöntemi, öncelikle hukuki düzenlemenin yapıldığı andaki hüküm koyucunun iradesinin araştırılmasını öngören yorum türüdür¹³. Bu yorum türünde temel amaç: hüküm koyucunun sübjektif iradesini göz önünde bulundurmak¹⁴. Bu çerçevede Sayıştayın ilk kuruluşunda ortaya çıkan irade incelenecek, Sayıştayın hangi amaçla kurulduğu araştırılacaktır. Kuşkusuz her yeni anayasa yeni bir kurucu iradenin ürünüdür. Dolayısıyla kurumlar hukuki bakımdan mevzuattaki anayasa göz önünde bulundurulurken değerlendirilmelidir. Ancak Sayıştay gibi tarihi 160 yıl geriye götürebileceğimiz bir kurumun inşasındaki kurucu irade, onun niteliğinin tespitinde önemli veriler sunacaktır. Dolayısıyla bir kurumun hangi saiklerle kurulduğu, o kurumun bugününü anlamamıza yardımcı olacaktır.

29 Mayıs 1862 tarihinde Divan-ı Muhasebat olarak kurulan Sayıştayın kuruluşuna ilişkin sunulan “*Arz Tezkiresi*” incelendiğinde kurumun “*Mahkeme-i Kübra-i Tetkik*” olarak da tanımlandığı dikkat çekmektedir¹⁵. Görüldüğü gibi henüz kuruluş aşamasında mahkeme niteliğine dair çok güçlü bir vurgu bulunmaktadır. Dolayısıyla Sayıştay, bir taraftan kamu harcamalarına ilişkin olarak mali denetim yapan öte yandan da sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan bir mahkeme olarak kurulmuştur¹⁶.

Anayasal olarak Sayıştay ilk defa 1876 Kanun-i Esasi’de düzenlenmiştir. Kanun-i Esasi’nin 105, 106 ve 107. maddeleri Sayıştaya özgülenmişti. Ayrıca 1878’de Anayasaya uygun olarak “*Divan-ı Muhasebat’ın Sureti Teşkil ve Vezâifine Dair Kararname*” çıkarılmıştır. Bu yapılırken Fransız “*Cour des*

13 Seyfullah Edis, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, 4. Baskıdan Tıpkı Basım, Ankara 1993, s. 190.

14 Abdullah Dinçkol, **Hukuka Giriş**, Der Yayınları, Genişletilmiş 8. Basım, İstanbul 2012, s. 169.

15 29 Mayıs 1862 tarihli Sadaret Tezkiresinde şu ifadeler yer verilmiştir: “... .. *masârifât-ı devletin vâridât-ı hâsilaya göre tayini irâddan ziyade masraf edilmemesi için her bir memur dairesine tahsis olunan masrafın haddini geçmeyerek sene ahirinde muvazenesine göre masrafı hesabını vermesi ve irâd tarafında dahi Hazine-i Devlete gelen vâridâtın mecârisinde telef olmayarak doğruca götürülmesi kaidisini ibaret olup bu dahi her devlette olduğu gibi umûr-ı hesabiyenin bir Mahkeme-i Kübrâ-yı Tetkike havalesiyle hasıl olacağına....” bkz. Ahmet Akgündüz, Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara 1997, s. 171.*

16 Recai Akyel, “**Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay**”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 23, Y. 6, 2015, s. 2.

Comptes"i örnek alınmıştır¹⁷. "*Cour des Comptes*"ın Türkçe tam karşılığı "*Hesap Mahkemesi*"dir.

Sayıştay, gerek 1876 Kanun-i Esasi'de gerekse de kararnamede tam bağımsız bir kuruluş olarak düzenlenmekteydi. Padişaha, hükümete veya Meclis'e bağlı olarak denetim yaptığına ilişkin bir hüküm bulunmamaktaydı. Kararnamede Sayıştayın hiçbir bakanlığa bağlı olmadığı açıkça ifade edilmekteydi. Kararnamenin 50. maddesine göre, sorumluların hesap ve işlemleri hakkında Sayıştayın verdiği kararlar aleyhine üç ay içinde Danıştaya temyize başvurulabileceği belirtilmişti¹⁸. Ayrıca bu düzenlemeyle savcılık makamı ihdas edilmişti. Dikkat çekici diğer bir husus Sayıştay Başkan ve üyelerinin anayasal teminatının 1982 anayasasından bile ileri bir düzenleme ile ele alınmış olmasıdır¹⁹. Görüldüğü gibi Sayıştay kurulduğu ilk günden itibaren bir yargı yeri olarak örgütlenmiş ve bu amaç doğrultusunda görevlendirilmiştir²⁰. Dolayısıyla Sayıştayın yargı yeri olup olmadığına ilişkin kafa karışıklığının sonraki yıllarda ortaya çıktığı söylenebilir.

2. Deyimsel Yorumdan Hareketle Sayıştayın Hukuki Statüsü

Deyimsel yorum, hukuk kuralının sözlerinden, deyimsel ve mantıksal ifade edilmiş tarzı araştırılıp hangi anlamı barındırdığının anlaşılmaya çalışıldığı bir yöntemdir²¹. Dolayısıyla hukuki bir kuralın anlamı, kuralın yer aldığı maddenin kelimelerine, bu kelimelerin cümle içindeki yerlerine ve kelime türleri arasındaki ilişkiye, noktalama işaretlerine bakılarak belirlenir²². Sayıştay, biri geçici maddede olmak üzere yedi maddede geçmektedir. Bu maddelerin bazıları deyimsel yorum çerçevesinde incelendiğinde Sayıştayın bir yargı organı olduğu kanaatine ulaşılmaktadır.

1982 Anayasası'nın 68. maddesinin siyasi partilere üyelik konusunda getirilen yasaklara ilişkin hükümleri incelenirken Sayıştay bir yüksek yargı organı olarak

17 Köse, s. 43; Recep Çalışkan, "**Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci**", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 32, Y. 2015, C. 12, s. 69.

18 Pertev Bilgen, "**Sayıştayın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir savaş Hikayesi)**", İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No. 7, Y. 1994, s. 39.

19 Süleyman Emre Akdağ, "**Sayıştayın Anayasal Kimliği**", *Sayıştay Dergisi*, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, s. 148.

20 Bilgen, s. 39.

21 Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 16. Bası, Turhan Kitabevi, s. 75.

22 Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, US-A Yayıncılık, Ankara 1998, s. 166.

ifade edilmiştir. İlgili hüküm şu şekildedir: “*Hakimler ve savcılar, Sayıştay dahil yüksek yargı organları mensupları, kamu kurum ve kuruluşlarının memur statüsündeki görevlileri, yaptıkları hizmet bakımından işçi niteliği taşımayan diğer kamu görevlileri, Silahlı Kuvvetler mensupları ile yükseköğretim öncesi öğrencileri siyasi partilere üye olamazlar.*” Görüldüğü gibi “*dahil*” kelimesi Sayıştay “*yüksek yargı organına*” sokarken, üyelerini de yargı “*mensubu*” haline getirmektedir. TDK Sözlüğünde zarf haliyle “*dahil*” kelimesi²³, “İçinde, ... ile birlikte, içine alınmış durumda” anlamlarına gelmektedir. Ayrıca bu maddedenin 1924 Anayasası ve 1961 Anayasası dönemindeki Sayıştayın niteliğine ilişkin ortaya çıkan belirsizliğe karşı bir tepki olduğu da ileri sürülebilir. “Sayıştay dahil” ifadesiyle, Sayıştay konusunda geçmişten itibaren bir tereddüt olduğu ve bu tereddütün giderilmek istendiği anlaşılmaktadır. Zira “Danıştay dahil” veya “Yargıtay dahil” denmemiş, yargı organı olup olmadığı konusunda tartışma bulunan Sayıştay açıkça vurgulanmıştır. Kaldı ki “*Sayıştay dahil yüksek yargı organları mensupları*” ifadesinden hemen sonra virgül konarak yeni bir statüye geçilmiştir. Virgülden sonraki kısımda “*kamu kurum ve kuruluşların*” dan söz edilmektedir. Dolayısıyla Sayıştay diğer kamu kurum ve kuruluşlardan ayırt edilmiş ve yargı organlarıyla birlikte kategorize edilmiştir. Bu kanaatten hareketle 68. maddede Sayıştayın yargı organı olarak ifade edildiği ileri sürülebilir. Tereddüt edilecek husus burada Sayıştayın Yüksek Yargıya dahil edilip edilmediği meselesidir.

Sayıştay özel olarak 160. maddede düzenlenmiştir. Maddenin yeri ve kenar başlıklarıyla ilişkisi değerlendirildiğinde 1982 Anayasası’nın Sayıştayı Yüksek bir Mahkeme olarak kabul etmediği anlaşılmaktadır. Zira Yüksek Mahkemeler başlığı altında Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, Uyuşmazlık Mahkemesi, sayılmıştır. Askeri Yargıtay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 2017 Anayasa değişikliğiyle kapatılmıştır. Sayıştay ayrı bir başlıkta ele alınmıştır. Dolayısıyla 68. madde ile 160. madde arasında bir çatışmadan söz edilebilir. Aynı değer statüsünde yer alan normlar arasındaki çatışmalarda, “*özel normun genel norma tercihi*” çatışmayı giderici bir ilkedir. 68. madde siyasi partilere özgülenmiştir. Bu maddede parti kurma, partilere girme ve partilerden ayrılma hususlarının anayasal çerçevesi çizilmiştir. 160. maddenin kenar başlığı ise “*Sayıştay*”dır. Dolayısıyla 68. madde genel madde, 160. madde özel madde durumundadır. 160. madde

23 <https://sozluk.gov.tr/>, E.T. 23.05.2022.

öncelikle uygulanır. 160. maddede bulunduğu bölüm ve kenar başlıklarından hareketle bir bütün olarak değerlendirildiğinde Sayıştayın bir Yüksek Mahkeme olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Ancak bu durum, 68. maddede Sayıştayın bir yargı organı olarak kabul edildiği gerçeğini değiştirmez. Zira Sayıştay diğer kamu kurum ve kuruluşlarından ayırt edilerek yüksek yargı organlarıyla birlikte sayılmıştır.

Anayasa'nın 160. maddesinde Sayıştaya verilen yetki "... sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak..." şeklinde ifade edilmiştir. Kesin hükme bağlama görevi yargısal nitelikli bir görevdir. Diğer bir ifadeyle hüküm, yargılama faaliyeti sonucu verilen karar anlamına gelir. Öte yandan yine 160. maddeye göre Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Karar düzeltme yargı fonksiyonuna özgü olağanüstü bir kanun yoludur²⁴.

Anayasa koyucu bu maddede de ayrıca iki yargı yeri arasında "çatışmayı giderici özel ilke"ye yer vermiştir. Buna göre: "Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır." Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında verilen Danıştay kararları yargısal niteliktedir. Danıştayın bir mahkeme olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Yasama yürütme ve yargı makamları arasında son karar mercii her zaman yargı organıdır. Bağlayıcı karar verme yetkisi yargı organlarına aittir. Bunun ayrıca ifade edilmesine gerek yoktur. Çatışmayı giderici ilke koyma ihtiyacı aynı niteliğe sahip makamlar arasında olmaktadır.

161. maddenin deyimisel yorumundan da hareketle Sayıştayın bir yargı organı olduğu kanaatine ulaşılabilir. Bütçe ve Kesin Hesap Kanunu düzenleyen 161. maddenin 10. fıkrasında Sayıştayın "Hesap yargılaması" yaptığı açıkça dile getirilmiştir. Buna göre: "Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildirimiminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez." Sayıştay'ın hesap yargılaması yapması onun bir yargı organı olduğunu göstermektedir. Sayıştayın ayrıca denetim görevinin olması onun bir yargı organı olma niteliğini değiştirmez.

24 Akyel, s. 4.

Zira Sayıştay'ın yargı yetkisi sınırlı ve istisnai bir yetki değil asli bir yetkidir. Burada sınırlı bir yargı görevinin istisnai kullanımından ziyade, bir yargı organı tarafından hesap yargısının doğasından kaynaklanan asli bir yargı fonksiyonu yetkisinin yerine getirilmesi söz konusudur. Denetim yetkisi Sayıştayın idari yetkisidir. Aynı şekilde bir yargı organı olma konusunda üzerinde tereddüt bulunmayan Danıştayın da merkezi idarenin yardımcı kuruluşu olarak idari görevi bulunmaktadır.

Danıştay Kanunu'nun 1. maddesine göre "*Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.*" Bu maddeden Danıştayın iki fonksiyonunun bulunduğu çıkarılabilir. Bunlardan ilki Yüksek mahkeme olarak nitelendirilmesinden kaynaklı olarak Danıştayın yargısal fonksiyonu; diğeri de danışma ve inceleme mercii olarak nitelendirilen Danıştayın idari fonksiyonudur. Anayasa Mahkemesinin de mali denetim fonksiyonu bulunmaktadır. Anayasa'nın 69. maddesine göre Anayasa Mahkemesi siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunu tespit eder. Anayasa Mahkemesi, bu denetim görevini yerine getirirken Sayıştaydan yardım alır. Görüldüğü gibi Anayasa Mahkemesinin bu fonksiyonu idari fonksiyon benzeridir. Kanaatimizce siyasi partilerin idari organlar olmayışı ve mali denetim kararlarının usul açısından mahkeme kararı şeklinde ilan edilmesi, bu kararların idari nitelikte olduğu şeklinde yorumlanmasını zorlaştırmaktadır. Öte yandan bu karar türü tam anlamıyla bir yargılama faaliyetini de yansıtmamaktadır. Görüldüğü gibi Danıştayın ve Anayasa Mahkemesinin idari veya idari benzeri fonksiyonlarının bulunması bu iki organı yargı organı olmaktan uzaklaştırmamaktadır.

3. Sistematik Yorumdan Hareketle Sayıştayın Hukuki Statüsü

Sistematik yorum hukuk kuralının tek başına bir anlam ifade etmediği ve hukukun bir kurallar sistemi bütünü olduğu²⁵ düşüncesine dayanır. Bu yorum yönteminde yorumcu, ilgili normun yasadaki ve tüm hukuk sistemindeki konumundan sonuçlara ulaşır²⁶. Bu çerçevede sistematik yorumun biri dar anlamda diğeri geniş anlamda olmak üzere iki görünümü bulunmaktadır.

25 Ali Nazım Sözer, *Hukukta Yöntem Bilim*, 2. Baskı Beta Yayınları, İstanbul 2011, s. 64.

26 Zafer Gören, *Anayasa Hukuku*, Seçkin, Ankara 2006, s. 27; Yüksel Metin, *Anayasanın Yorumlanması*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara 2008, s. 23.

a. Dar Anlamda Sistematiik Yorum

Dar anlamda sistematiik yorum bir anayasanın ruhunu yansıtır. Bu boyutuyla sistematiik yorum verili anayasa hükmünün, yalnızca o anayasanın sistematiğini dikkate alarak gerçekleştirilmesidir. Hükmün anayasada yer aldığı bölüm ve alt bölümler, kenar başlıkları varsa başlangıç, yorum faaliyetinde bir bütün olarak değerlendirilir²⁷. Sayıştayın anayasal statüsünün belirlenmesinde dar anlamda sistematiik yorumdan yararlanılabilir.

Sayıştay 1961 Anayasasında yürütme bölümünde yer almaktaydı. Sayıştayın yeri 1982 Anayasasında değiştirilmiştir. Sayıştay, 1982 Anayasası'nın "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmının, "Yargı" başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Anayasa koyucu abesle iştigal etmez. Böylece bilinçli bir tercihle Sayıştay fonksiyonel yönden farklı bir bağlama oturtulmuştur. Anayasa koyucu Sayıştayı yüksek mahkemeler içerisinde saymamakla birlikte onu bir yargı organı olarak düzenlemektedir.

b. Geniş Anlamda Sistematiik Yorum

Geniş anlamda sistematiik yorum, hukuk kuralının yorumcu tarafından içinde bulunduğu hukuk sisteminin temel mantığına uygun olarak yorumlanması anlamına gelir²⁸. Bu çerçevede anayasa hükmü, karşılaştırmalı hukuk verileri, kanun hükümleri ve mahkeme kararları bir bütün olarak değerlendirilerek yorumlanır. Sayıştay'ın yargı organı olup olmadığı hususu da bu çerçevede değerlendirilebilir. Devletlerin kurumsal yapıları içinde buldukları hukuk sistemi tarafından şekillenmektedir. Kuşkusuz Sayıştaylar da söz konusu etkinin önemli bir örneğini oluşturur²⁹. Türk Sayıştay'ının statüsünü geniş anlamda sistematiik yorumdan hareketle değerlendirirken, önce karşılaştırmalı hukuk incelenecek, sonra Sayıştay Kanunu ele alınacak son olarak Anayasa Mahkemesi kararları ana hatlarıyla incelenecektir.

27 Oya Boyar, **Anayasal Uyuşmazlıklarda Yorum**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Tezi, İstanbul 2008, s. 145.

28 Sururi Aktaş, "Hukukta Yorum Çabaları", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 3-4, Erzincan 2011, s. 23.

29 İngiltere **Sayıştayı, Performans Denetimi Özet El Kitabı**, (Çev.: Arife Coşkun), T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi No: 11, Ankara 1997, s.71-72; Köse, s. 42.

aa. Hukuk Sistemleri içerisinde Türk Sayıştayının Yeri

Dünya genelinde Sayıştayların örgütlenmeleri dikkate alındığında iki tür yapılanma söz konusudur: Ofis Tipi (Monokratik) ve kurul tipi yapılanma.³⁰ Ofis tipi yapılanma ağırlıklı olarak Anglo Sakson hukuk sisteminde benimsenmiştir. Bu sisteme dahil olan devletler ve daha çok karma yapı arz eden İskandinav Devletleri tarafından kabul edilen ofis tipi yapılanmada Sayıştaylar monokratik kurumsal yapıya sahip, yargısal yetkileri bulunmayan ve yasama organlarıyla yakın ilişki içinde olan kurumlardır.³¹ Daha çok kamuoyu baskısına yönelen bu kurumlarda denetimin sonuçları siyasideir.

Kıta Avrupası hukuk sisteminde ise Sayıştaylar Kurul (Kameral) Tipi yapılanmışlardır. Bu model de kendi içinde Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştaylar (Latin Modeli) ve Yargılama Yetkisi Olmayan Kurul Tipi Sayıştaylar (Germen Modeli) olarak ikiye ayrılmaktadır. Yargılama yetkisine sahip Sayıştaylar, yasama ve yürütmeden bağımsız organlar olarak denetim, danışmanlık ve usulsüzlüklerin kesin hükme bağlanması görevlerini yerine getirmektedir. Bu tarz yapılanmada Sayıştaylar incelemeler neticesinde elde edilen verilerin bir bölümünü kendi içinde yargılama yoluyla hükme bağlamaktadır. Geri kalanını ise, raporlarla yasama organına iletmektedirler. Bu haliyle kurulan Sayıştayların yargı sisteminin bir parçası olduğu ve yargılama fonksiyonuna sahip olduğu ileri sürülebilir. Fransa (Cour des Comptes), Belçika (Cour des Comptes), İtalya (Corte dei Conti) ve İspanya (Tribunal de Cuentas) Sayıştaylarının bu nitelikte olduğunu ve isim olarak da “Mahkeme” tabirini kullanmayı tercih ettiklerini gözlemlemek mümkündür.³² Türk Sayıştay’ının da bu örneklerle aynı kategoride olduğu söylenebilir. Zira Osmanlı Döneminde kuruluş itibarıyla de Fransız muadilinin örnek alındığı bilinmektedir.

bb. Sayıştay Kanununda Hesap Yargısı Olarak Sayıştay

Sayıştay Kanunu’nu incelendiğinde Sayıştayın “denetim, raporlama, danışma ve yargılama” olmak üzere başlıca dört grup görevi bulunduğu görülmektedir.

30 Köse, s. 43.

31 Mehmet Alpertunga Avcı, **Sayıştayın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Doktora Tezi, Erzurum 2012, s. 87 – 88.

32 Avcı, s. 160.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetim, kamu idaresinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun tespit edilmesidir³³. Görüldüğü gibi denetim hukukilik denetimidir. Yine kanuna göre Sayıştay hesap yargılaması yapar. Hesap yargılaması kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasıdır.

Ayrıca Sayıştay Kanunu'nun 3. maddesinde Sayıştayın bağımsızlığı açıkça düzenlenmiştir: *"Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur."* Sayıştayın işlevsel ve kurumsal bağımsızlığına yapılan bu vurgu onun bir yargı organı olduğunu göstermektedir. Bağımsız idari otoritelerin de bağımsız yapıda olduğu Sayıştayın da bu kategoride değerlendirilebileceği iddiası ileri sürülebilir. Ancak onlardan farklı olarak Sayıştay kesin hükme bağlama görevi yerine getirmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun *"Daireler"* başlıklı 23. maddesinde dairelerin bir hesap mahkemesi olduğu açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca dairelerin yapılması ve karar alması Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Yargıtaydakilerle benzer şekildedir. Buna göre; *"Bir başkan ile altı üyeden kurulu daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler, bir başkan ve dört üye ile toplanır, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir. Daireler; Hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlar."*

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun Dördüncü Kısmı *"Hesap Yargılaması"*na özgülenmiştir. Bu kısmın ikinci bölümünde kanun yolu olarak temyiz, karar düzeltme ve yargılamanın iadesi gösterilmiştir. Kanunun ilgili maddelerinde karar düzeltme başvurusunun temyiz kurulunun temyiz başvurusu üzerine verilen kararına karşı yapılacağı, yargılamanın iadesi ve temyiz başvurularının ise daire ilamına karşı yapılacağı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi Kanunda yargı mekanizmasının önemli araçlarının büyük çoğunluğu düzenlenmiştir.

33 Ufuk Selen, Mustafa Taytak, **Türkiye'de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştayın Konumu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi / Cilt: 19, Sayı: 1, Haziran 2017, s. 208 – 209.

cc. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Sayıştay

aaa. Genel Olarak

Anayasa Mahkemesinin gerek 1961 Anayasası ve gerekse de 1982 Anayasası döneminde Sayıştayın bir yargı organı olup olmadığı konusunda, bir biriyle çelişkili birçok kararı bulunmakla birlikte, son yıllarda verdiği kararlar bu konuda istikrarlı bir yaklaşımın ortaya çıktığını göstermektedir. Son yıllarda Yüksek Mahkeme birbirini takip eden norm denetimi ve bireysel başvuru kararlarında Sayıştayın yargı organı olduğunu çok açık bir biçimde ifade etmiştir.

bbb. Norm Denetimi Kararlarında Sayıştay

2012 yılında Anayasa Mahkemesi Sayıştayın idari ve yargısal iki görevini biri birinden ayırmak suretiyle sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama açısından yargısal faaliyet gerçekleştirdiğini tespit etti. Mahkeme ilk önce Sayıştayın düzenlendiği kısım üzerinden hareket ederek konuyu değerlendirmiştir. *"Sayıştay, 1961 Anayasası'nda "Yürütme" bölümünün "İktisadi ve Mali Hükümler" alt başlığında yer alırken, 1982 Anayasa'nın "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmının, "Yargı" başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir."* Görüldüğü gibi Mahkeme Sayıştayı düzenlendiği yer açısından değerlendirerek sistematik yorum yapmıştır. Mahkeme, Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştirdiği³⁴ ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca bu yargı kararını sonuçsuz veya etkisiz kılacak şekilde idari ve yargısal makamlar nezdinde herhangi bir karar alınması söz konusu değildir. Dolayısıyla verilen karara karşı herhangi bir organa başvurulamaması, karara yargısal nitelik kazandıran önemli bir gösterge olarak ortaya çıkmaktadır³⁵.

34 "Yargısal faaliyet, kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız kuruluşlar tarafından, hukuki uyumsuzlukların ve hukuka aykırılık iddialarının özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmesi ve kesin hükme bağlanması faaliyeti" olarak tanımlanmaktadır. Bağımsızlık ve tarafsızlık, yargı fonksiyonunu idare fonksiyonundan ayıran en önemli ölçüt olup yargı yetkisini kullanacak olan merciin, çözülmesi istenen uyumsuzluğa doğrudan veya dolaylı olarak taraf olmayan ve uyumsuzluğun taraflarından tamamen bağımsız olan kişi veya kişilerden oluşmasını gerektirmektedir. Öte yandan yargılama faaliyetinde idari faaliyetten farklı olarak, uyumsuzluk, bağımsızlık ve tarafsızlığı güçlendiren özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmektedir. Ayrıca, yargı organları bir uyumsuzluğu kesin bir biçimde çözerken, idare organlarının verdiği kararlar kural olarak kesin nitelikte değildir. Dolayısıyla verilen karara karşı herhangi bir organa başvurulamaması, karara yargısal nitelik kazandıran önemli bir gösterge olarak ortaya çıkmaktadır."

35 AYM, T. 27.12.2012, E. 2012/102, K. 2012/207.

Anayasa Mahkemesi 2013 yılında vermiş olduğu bir başka kararında benzer şekilde Sayıştayın anayasal konumu hakkında genel değerlendirmede bulunmuştur. 2012 yılındaki kararına atıf yapan Mahkeme, benzer gerekçelerle hareket etmiş, Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştirdiğini ve bu yönüyle verdiği kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğunu ifade etmiştir. Dolayısıyla Mahkeme, Sayıştayın, kararlarına karşı yargı organları dahil hiçbir makam ve merciiye başvurma olanağının bulunmadığı ve yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi olduğu kanaatine ulaşmıştır³⁶.

Anayasa Mahkemesi 2014 tarihli bir somut norm denetimi başvurusunda, başvurma yetkisi bakımından Sayıştayın bir mahkeme olup olmadığını tartışmıştır. Mahkeme “İlk İnceleme” başlığı altında somut norm denetiminin şartlarını ele alarak değerlendirme yapmıştır. Buna göre, Anayasa’nın 152. maddesinde somut norm denetimi olarak da adlandırılan itiraz yoluna ancak mahkemelerin başvurabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla itiraz yoluna başvuracak merciin mahkeme sıfatına sahip olması gerekmektedir. Üstelik aynı maddenin birinci fıkrasında yer alan, “Bir davaya bakmakta olan mahkeme” ibaresinden, mahkemenin baktığı işin de bir dava olması hâlinde itiraz yoluna başvurabileceği anlaşılmaktadır. Anayasa Mahkemesi, Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi çerçevesinde verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu sonucuna ulaşarak, bu görevin icrası kapsamında mahkeme sıfatının varlığını tespit etmiştir. Bütün bunlardan hareketle Anayasa Mahkemesi, Sayıştay Birinci Dairesinin anayasaya aykırılık başvurusunu kabul ederek, esastan görüşmüştür. Sonuç olarak itiraza konu olan ibarelerin Anayasaya aykırılıklarını tespit ederek iptallerine karar vermiştir. Dolayısıyla Mahkeme bu kararında da Sayıştay’ın bir yargı mercii ve mahkeme olduğunu bir kez daha vurgulamıştır³⁷.

ccc. Bireysel Başvuru Kararlarında Sayıştay

Sayıştayın yargı yolu olup olmadığı sorunsalı norm denetimi dışında, bireysel başvuruya konu olan davalardan hareketle de incelenebilir. 2013 yılından bugüne Mahkeme, Sayıştayın işlemlerine karşı açılan bireysel başvuruları

36 AYM, T. 28.02.2013, E. 2011/21, K. 2013/36.

37 AYM, T. 13.11.2014, E. 2014/172, K. 2014/170.

incelemektedir. Mahkeme, 2013 yılında vermiş olduğu “Atilla İnan” Kararında, Sayıştay’ı mahkeme ve yargı yeri olarak; Sayıştaydaki işlemleri de yargılama faaliyeti olarak kabul etmiştir³⁸. Mahkeme 2015 yılında verdiği “A.Z.” Kararında da Sayıştay 6. Dairesince verilen kararın Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından tasdik edilmesini Sayıştay Yargılaması olarak kabul etmiştir³⁹.

Mahkeme 2019 yılında verdiği “Adil Kocagöz” Kararında da norm denetiminde başvurduğu bazı argümanlarını kullanmıştır. Buna göre Sayıştayın tazmin kararı vermesi, hukuka aykırılığın müeyyidesidir. Anayasa’nın Sayıştay’ı düzenleyen 160. maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştay kararlarının kesin hüküm niteliğinde olduğunun açıkça belirtilmesi ve bu kararlara karşı herhangi bir hukuksal yola başvurunun öngörülmemiş olması, Sayıştay kararlarının yargısal anlamda kesin hüküm niteliğinde olduğunu göstermektedir⁴⁰. Ayrıca bu davada başvuruca davaya konu olan ödemelerden kaynaklanan uyuşmazlıkların Sayıştay tarafından mali yargı konusu yapılamayacağını ileri sürmektedir. Mahkeme mali yargı tanımlamasını tartışma konusu yapmamıştır. Dolayısıyla Mahkeme, bu kararında Sayıştayın “mali yargılama” yaptığını zımni olarak kabul etmektedir⁴¹. Bu karardan, Sayıştayın, adli yargı ve idari yargıdan sonra mali yargı veya hesap yargısı şeklinde ifade edilebilecek üçüncü bir yargı yolunu oluşturduğu ileri sürülebilir. Kanunda hesap mahkemesi tabirinin kullanıldığı göz önünde bulundurulursa, hesap yargısı ifadesinin kullanılması mümkündür. 6085 Sayılı Kanunun Dördüncü Kısımının başlığı “Hesap Yargılaması”dır. Ancak fonetik açıdan, adli yargı ve idari yargıyla uyumlu olması için mali yargı ifadesinin tercih edilmesinin daha isabetli olduğu kanaatindeyiz.

2022 yılında kaleme aldığı “Cemal Taluğ” Kararında Mahkeme, Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından temyiz başvurusu hakkında yapılacak işlem olmadığına dair karar verilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasını incelemiştir. Mahkeme, Sayıştayın temyiz ve karar düzeltme talebi hakkında yapılacak bir işlem olmadığı şeklinde karar vermesi nedeniyle, başvurucaunun Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılama hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkının ihlal

38 Atilla İnan, B. No: 2012/615, 21/11/2013.

39 A.Z. [GK], B. No: 2013/3228, 10/12/2015, §20, 21, 31 vd.

40 Adil Kocagöz (2), B. No: 2016/11519, 19/11/2019, § 28.

41 Adil Kocagöz (2), § 37. Benzer yönde bkz. Adil Kocagöz, B. No: 2016/11518, 13/6/2019, § 36; Yalçın Özön, B. No: 2016/10966, 13/6/2019, § 35.

edildiği sonucuna ulaşmıştır⁴². Dolayısıyla Mahkeme, Sayıştayın bir yargı organı olduğunu bir kez daha karar altına almıştır.

Hem norm denetimi kararları hem de bireysel başvuru kararları bir bütün olarak incelendiğinde son on yıldır Anayasa Mahkemesinin istikrarlı bir biçimde Sayıştayın yargı yeri olduğu konusunda yaklaşım sergilediği görülmektedir.

Kanaatimizce, tarihi veriler Türkiye’de Sayıştayın Fransız muadilinden hareketle bir yargı yeri olarak kurulduğunu ortaya koymaktadır. Üstelik Türkiye’nin içinde bulunduğu hukuk sisteminin gereği, bu kuruluş amacını perçinlemektedir. TBMM’nin 2010 yılında çıkarmış olduğu 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun ilgili maddeleri de yasama organının bu konuda net bir tercihte bulunduğunu göstermektedir. Anayasa Mahkemesinin son yıllardaki istikrarlı kararları Sayıştayın yargı yeri olduğuna ilişkin tartışmayı nihai olarak sonlandırmıştır. Görüldüğü gibi Sayıştayın yargı organı olduğu konusunda artık bir tereddüt bulunmamaktadır.

1924 Anayasası’ndan bu yana Sayıştayın konumu hususunda ortaya konan tereddütlerin artık sona erdiği ifade edilebilir. Ancak bu kafa karışıklığından hareketle Sayıştayın diğer yargı kollarına nazaran eksik ve hatalı düzenlemelere tabi tutulduğu dikkat çekmektedir. Bu durum bir yandan kurucu iktidarın eksik ve yanlış düzenlemesinden kaynaklanırken, diğer yandan kurulmuş iktidarın tutumuna bağlıdır.

Sayıştay, yargı yetkisi kullanmaktadır. 1982 Anayasası’nın 9. maddesine göre “Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılır”. Bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması ve güvence altına alınması adına Sayıştayın yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

B. BİR HESAP MAHKEMESİ OLARAK SAYIŞTAYIN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

1. Sayıştayın Anayasal Statüsünün Güçlendirilmesi

Sayıştayın bağımsızlığının ve tarafsızlığının tam olarak sağlanması en başta onun anayasal statüsünün güçlendirilmesiyle mümkündür. Bu güçlendirme, bir taraftan kavramsal olması gerekirken, diğer taraftan kurumun yapısına

42 Cemal Taluğ [GK], B. No: 2018/34827, 10/2/2022, § 69.

ve mensupların statüsüne yönelmektedir. Son olarak kuvvetler ayrılığının ve yargı bağımsızlığının bir gereği olarak Sayıştay ile TBMM'nin bağının kesilmesi gerekmektedir.

a. Hesap Yargısı Kavramı Bakımından

1982 Anayasası'nda Sayıştayın yargı yetkisi tereddüte yer vermeyecek bir şekilde tanımlanmalıdır. Karşılaştırmalı hukukta yargı yetkisi tanınan Sayıştaylar incelendiğinde bu hususun anayasada açıkça dile getirildiği görülmektedir⁴³.

1982 Anayasası incelendiğinde, Yargıtayı düzenleyen Anayasa'nın 154. maddesinde "adli yargı" kavramı açıkça kullanılmak suretiyle, bu yargı kolunun anayasal statüye kavuşturulduğu anlaşılmaktadır. Aynı şekilde Danıştayın düzenlendiği 155. maddede de "idari yargı" ifadesine yer verilmiştir. Ancak Sayıştayın düzenlendiği maddede "hesap yargısı" veya "mali yargı" ifadeleri kullanılmamaktadır. Sayıştayın yargısal gücünün teorik olarak artırılması için, hiç olmadı Sayıştay Kanunu'nda yer alan "hesap yargılaması" ifadesinin anayasal statüye yükseltilmesi gerekmektedir. Ancak biz hesap yargılaması ifadesinin kanunda yer almasına rağmen, anayasa hukukunun geçmişten gelen diline uyum sağlaması açısından "mali yargı" tamlamasının tercih edilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Zira; adli yargı, idari yargı ve mali yargı kavramları birbirlerini tamamlayıcıdır.

b. Kurumun Yapısı ve Mensupların Statüsü Bakımından

Sayıştay mensuplarının belirlenmesi, sahip olacakları haklar ve üstlenecekleri ödevler ve yetkiler, kurumun mali özerkliği gibi temel konular önemli ölçüde kanunla düzenlenmiştir. Oysa demokratik devletler incelendiğinde daha güvenceli bir durum için kanun üstü düzenleyici işlemlerin tercih edildiği görülmektedir. Bilindiği gibi Türk Sayıştay, Fransız Sayıştayından esinlenerek kurulmuştur. Bununla birlikte Fransız Sayıştayının temel kuralları organik bir kanunla düzenlenmektedir.

Organik kanunlar (lois organiques), kamu otoritelerinin kuruluşu ve işleyişi ile ilgili olan, normlar hiyerarşisinde olağan kanunlar ile anayasa arasında yer alan genel düzenleyici işlemlerdir. 1958 Anayasası'nın organik kanun

43 Kemal Özsemenci, "Sayıştayın Denetim Fonksiyonu ve Anayasal Niteliği", in *Yeni Anayasa'da Sayıştayın Konumu*, Sayder 6. Kuruluş Yıldönümü Paneli, 15 Mayıs 2012, s. 24.

olarak betimlediği kanunlar, olağan kanunlardan farklı usullerle yapılır ve değiştirilirler. Bir organik kanun sadece Anayasanın açıkça yetki verdiği konularda çıkarılabilir⁴⁴. Dolayısıyla organik kanunlar olağan kanunlardan daha güvencelidir.

İspanya’da da Sayıştay organik kanunla düzenlenmiştir. Üstelik İspanya’da Sayıştay üyelerinin diğer yargı mensuplarıyla aynı hakimlik teminatına sahip olacağı Anayasa’da öngörülmüştür. 136. maddenin 3. fıkrasına göre “Sayıştay üyeleri de hâkimler gibi azledilmeme güvencesinden yararlanır ve hâkimlerdeki gibi görevleriyle bağdaşmayan durumlarla ilgili kurallara tabidir.” Alman Anayasası’nın 114. maddesine göre de Almanya’da Sayıştay üyelerinin hakim bağımsızlığına sahip olacağı teminat altına alınmıştır⁴⁵. Hollanda Anayasası’nda Sayıştay üyelerinin seçimi ve teminatlarına dair temel hükümler açıkça düzenlenmiştir. Anayasa’nın 77. maddesine göre: “1. Her bir Sayıştay üyesi, Temsilciler Meclisi tarafından hazırlanan üç kişilik aday listeden, ömür boyu bu göreve atanır. 2. Kendi istekleriyle veya kanunun belirleyeceği bir yaşta üyelikleri son bulur. 3. Kanunun belirlediği durumlarda üyeler Yüksek Mahkeme tarafından geçici bir süre görevden alınabilir veya üyeliklerine son verilebilir.” Görüldüğü gibi demokratik devletlerde Sayıştayın bağımsızlığına ve üyelerinin teminatına ilişkin hususlar kanun üstü daha güvenceli metinlerde düzenlenmiştir⁴⁶.

Ülkemizde de Sayıştayın yargı yeri olduğu meselesi anayasada açıkça dile getirilmeli, en azından bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin temel güvenceler Anayasa’da daha ayrıntılı düzenlenmelidir⁴⁷. Zira mevcut durumda kanun değişiklikleriyle kurumun bağımsızlığının ve tarafsızlığının zedelenmesinin riski bulunmaktadır. Bu riske karşılaştırmalı hukuktan bir olayla örnek

44 Pierre Avril, Jean Gicquel, **Lexique de Droit Constitutionnel**, Presses Universitaires de France, Quatrième édition mise à jour, 2013, p. 72 – 73; Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, 17. Bası, Beta, İstanbul 2014, s. 18; Cem Eroğul, **Çağdaş Devlet Düzenleri**, 10. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara 2016, s. 179; Fahri Bakırcı, “**Yasama Sürecinin Hızlandırılması ve Sakıncaları**”, *Kanun Yapma Tekniği*, (Yayına Hazırlayan: Prof. Dr. Yener Ünver), 27-28 Mart 2015 Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2016, s. 35. (21 - 62)

45 “Üyeleri hâkim bağımsızlığına sahip olan Federal Sayıştay, hesap ve bütçenin iktisadi yerindeliği ve usule uygunluğunu denetler. Federal Hükümet ile Federal Meclis ve Federal Konseye her yıl rapor verir. Federal Sayıştayın diğer yetkileri federal bir yasayla düzenlenir”.

46 Hüseyin Özcan, “**Yeni Anayasa’da Sayıştay’ın Konumu**”, in *Yeni Anayasa’da Sayıştay’ın Konumu*, Sayder 6. Kuruluş Yıldönümü Paneli, 15 Mayıs 2012, s. 29.

47 Ali Osman Güçlü, “**Sayıştay’ın Yargısal Niteliği ve Anayasal Konumu**”, in *Yeni Anayasa’da Sayıştayın Konumu*, Sayder 6. Kuruluş Yıldönümü Paneli, 15 Mayıs 2012, s. 50; Özsemenci, s. 25.

verilebilir. Yürütmenin kanun değişikliği yoluyla yargıyı dönüştürmesi Amerikan Hukukunda denenmiş ve bu deneme literatüre “*court packing*” tanımlamasıyla girmiştir. Türkçeye, -tam karşılımsa da - “*yargıyı ele geçirme girişimi*” şeklinde çevirmeyi uygun bulduk. Bu kavram özellikle ABD’de Yüksek Mahkemenin siyasi yapısını değiştirmek amacıyla yargıçların niteliğini veya yargıçların sayısını artırarak bir mahkemeyi dönüştürmeyi anlatmaktadır. ABD’nin 32. Başkan’ı Franklin D. Roosevelt 1937’de “*Yeni Düzen*” (*New Deal*) politikalarına karşı çıkan Yüksek Mahkemeyi dönüştürme girişiminde bulunmuştur. Roosevelt Mahkemenin kararlarını Yeni Düzen politikaları lehine değiştirmeleri için baskı kurmak amacıyla Kongre’yi Mahkeme’nin oy nisabını etkileyecek şekilde altı hakim ekleyecek bir yasa çıkarmaya ikna etmeye çalıştı. Kamuoyunun tepkisiyle bu girişim akamete uğramıştır⁴⁸. Braver’e göre Roosevelt’in bu başarısız girişimi tek örnek değildi. Yazar’a göre Mahkeme’nin yapısında yapılan önceki yedi değişikliğin tamamı bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilmiştir⁴⁹. Bu örnek bile tek başına yargı kurumlarının yapısının ve mensuplarının özlüklerinin anayasal güvenceye alınmasının önemini ortaya koymaktadır.

Sayıştay Kanununun 65. maddesinde Sayıştay mensuplarının bir kısmının aylık, ödenek, mali, sosyal, emeklilik ve diğer hakları ile teminatları bakımından hakim ve savcılar tabi oldukları hükümler çerçevesinde haklara sahip oldukları düzenlenmektedir. İlgili hükümden Sayıştay mensuplarının bir kısmının hakim ve savcı statüsünde oldukları ifade edilmekle birlikte, hakim ve savcı olup olmadıkları tam olarak anlaşılammaktadır. Sayıştay Kanununun 10. maddesinde Sayıştay mensuplarının kimler olduğu sayılmıştır. Mensuplar üç başlık altında kategorize edilmiştir: meslek mensupları, başsavcı ve savcılar ve yönetim mensupları. Meslek mensupları da, Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler ve Sayıştay denetçilerinden oluşmaktadır. Sayıştay Kanunu’nun 19. maddesine göre yönetim mensupları, 657 sayılı Kanuna tabi olarak yönetim birimlerinde çalışan görevlileri ifade eder. Dolayısıyla Sayıştay bir yargı yeriye, yönetim mensupları dışında yer

48 Barry Cushman, “**Court-Packing and Compromise**”, *Constitutional Commentary*, Vol. 29, Iss. 1, Y. 2013, p. 1 - 30; Joshua Braver, “**Court-Packing: An American Tradition?**”, *Boston College Law Review*, Vol. 61, Iss. 8, Y. 2020, p. 2747 - 2808.

49 Braver, s. 2753.

alan Sayıştay mensuplarından, meslek mensupları ve başsavcı ve savcılarını, hakim ve savcılık mesleği icra ettiğini kabul etmek gerekir. Bu husus Sayıştay Kanunu'nda ve Anayasada açıkça ifade edilmelidir. Oysa Anayasa'nın "Hakimlik ve savcılık mesleği" kenar başlıklı 140. maddesine göre "Hakimler ve savcılar adli ve idari yargı hakim ve savcılarını olarak görev yaparlar." İlgili hüküm hakim ve savcı sıfatına sahip Sayıştay mensuplarını da kapsayacak bir biçimde genişletilmelidir.

c. Kuvvetler Ayrılığının Bir Sonucu Olarak Anayasada Yapılması Gereken Değişiklik

1982 Anayasası'ndaki Sayıştayın yetki ve sorumluluktaki muhatabına ilişkin temel düzenleme kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık göstermektedir. Anayasacılık hareketinin en önemli ayaklarından birini oluşturan kuvvetler ayrılığı fikri Locke'a kadar gitmektedir. Gerek 1776 tarihli Pennsylvania Anayasası'nı hazırlayanlar, gerekse de 1792 Fransız devrimcileri kuvvetler ayrılığı fikrine sıkı sıkıya bağlıydılar⁵⁰.

Temel kaygısı siyasal iktidarı sınırlandırmak olan Locke, yasa yapma gücüne sahip olanların aynı zamanda yasaları uygulama yetkisine de sahip olmasını doğru bulmaz. Yazar'a göre, yasama ve yürütmenin aynı elde bulunması sakıncalıdır. Zira yasa koyucuların, kendilerini yaptıkları yasalara itaatten muaf tutma ve bu yasaları kendi kişisel çıkarlarına hizmet edecek şekilde yapma potansiyeli bulunmaktadır⁵¹. Dolayısıyla Yazar'ın yasama ve yürütme kuvvetlerini birbirlerinden ayırmasının temel amacının, her iki gücün fonksiyonlarını yerine getirirken kişi haklarına ve yasalara uygun davranmalarını sağlamak amacından kaynaklandığı ileri sürülebilir⁵². Öte yandan Montesquieu, kuvvetler ayrılığı düşüncesini ileri bir aşamaya taşımıştır⁵³. Yazar, "Kanunların Ruhu" kitabının "İngiltere Anayasası üzerine" başlığını taşıyan 6. bölümünde Locke'dan esinlenerek, günümüzde

50 Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku Genel Kısım**, 3. Baskı, Seçkin, Ankara 2020, s. 353 vd.; Ozan Ergül, **Yeni Kurumsal Yaklaşımla Türk Anayasa Mahkemesi ve Demokrasi**, Adalet Yayınevi, Ankara 2007, s. 76.

51 Zühtü Arslan, **Anayasa Teorisi**, Seçkin, Ankara 2005, s. 28.

52 İlhan F. Akın, **Kamu Hukuku**, 5. Bası, Beta Yayını, İstanbul, s. 139.

53 Döner'e göre kuvvetler ayrılığının gerçek kurucusu Montesquieu'dur. Bkz. Ayhan Döner, **Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin, Ankara 2022, s. 382.

kullanıldığı şekliyle ayırım yapar: “Yasama, yürütme ve yargı”⁵⁴. Yasama ile yürütme birleştiğinde, yasaları yapanlar kuralları keyfi bir şekilde despotça uygulayabileceklerdir. Benzer şekilde yasama organı, yargı fonksiyonunu da elinde tuttuğunda, yargı işlevi görenler kuralları keyfi uygulayacaklar; son olarak, yürütme yargı ile birleştiğinde, yargı yetkisini kullananlar baskıcı bir tutum takınacaklardır⁵⁵.

1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin 16. maddesinde, “Hakların güvence altına alınmadığı, erkler ayrılığının belirlenmediği bir toplumda anayasa da yoktur” denilerek kuvvetler ayrılığının öneminden bahsedilmişti. Siyasal iktidarın bütün fonksiyonlarının tek elde toplamaması gerektiğini ifade eden bu ilke, günümüzde hemen her anayasada şu ya da bu ölçüde ilkeselleştirilmiştir. İktidarı sınırlandırmanın en etkili yolu olan bu ilke, iktidarın üç kullanım alanı olan yasama, yürütme ve yargı erklerinin ayrı ellere verilmesini ifade eder⁵⁶.

1982 Anayasasının başlangıç bölümünde de kuvvetler ayrılığına göndermede bulunulmuştur. Başlangıcın dördüncü paragrafına göre kuvvetler ayrılığı, “Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli Devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medeni bir işbölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu” düşüncesine dayanır. Dolayısıyla 1982 Anayasası’nda açıkça yasama, yürütme ve yargı arasında bir ayrılık bulunduğu ve bu organlar arasında astlık veya üstlük durumunun olmadığı açıkça belirtilmektedir. Oysa Sayıştayın düzenlendiği Anayasa’nın 160. maddesinde bu kurumun, “merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla” görevli olduğu ifade edilmektedir. Görüldüğü gibi Sayıştay bu görevlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına gerçekleştirmektedir. 1982 Anayasası’nın 9. maddesinde yargı yetkisinin, “Türk Milleti” adına kullanılacağına açıkça

54 İbrahim Ö. Kaboğlu, *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*, Legal, 16. Baskı, İstanbul 2021, s. 118; Anayurt, s. 351.

55 Kemal Gözler, “Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu”, *AUSBF Dergisi*, C. 61, S. 3, Temmuz-Eylül 2006, s. 155.

56 Kaboğlu, s. 5; Anayurt, s. 351 – 352; Meltem Dikmen Caniklioğlu, “*Hukuk Devletinde Siyasal İktidar ve Yargının Karşılıklı Konumu-İlişkileri*”, *DEUHFED*, C. 10, S. 1, 2008, s. 10.

ifade edildiğine yukarıda değinilmişti. Ayrıca Anayasa'nın 138. maddesine göre "hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar", "Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz". Yargı fonksiyonu Millet adına gerçekleştirilir⁵⁷. Dolayısıyla, Anayasa'da değişiklik yapıp, Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisiyle bağı koparılarak, Türk Milleti adına faaliyet üstlendiği açıkça belirtilmelidir.

2. Sayıştay Komisyonunun Kurulması (Mali denetim komisyonu)

Merkezi yönetim bütçe teklifini görüşmek ve karara bağlamak amacıyla Mecliste Plan ve Bütçe Komisyonu kurulmuştur. 1982 Anayasası'nın 161. maddesine göre bütçe teklifleri bu komisyonda görüşülür. 1961 Anayasası döneminde Sayıştay Komisyonu kurulmuştu. 17.03.1977 tarih ve 641 Sayılı Kararla yapılan değişiklikle kurulan bu komisyonun görevi Sayıştay Genel Uygunluk bildirimlerini görüşmekti. 1982 Anayasasının ilk haline göre kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonunda görüşülmekteydi. Dolayısıyla 1982 Anayasası'yla birlikte Sayıştay komisyonu fonksiyonsuz kalmıştır. Bu yüzden bu komisyon 1992 tarihinde 163 Sayılı kararla kaldırılmıştır. Kanaatimizce Sayıştay komisyonu mali denetim fonksiyonunu işlevsel hale getirecek bir biçimde yeniden tanzim edilmelidir. Sayıştay genel uygunluk bildirimini inceleyen bir komisyondan daha geniş yetkilere sahip yeni bir komisyon kurulmalıdır.

Sayıştay yaptığı denetimler sonucunda hazırladığı raporları TBMM'ye sunmaktadır. Meclis'in iş yoğunluğu nedeniyle raporlar kimi zaman yeterince incelenememektedir. Bu denetimin etkinliğinin artırılması amacıyla Mecliste Sayıştay raporlarının görüşülmesine özgülenmiş bir daimi Sayıştay komisyonu kurulması gerekir. Bu sayede Sayıştay raporlarına Meclis tarafından yeterli vakit ayrılır ve raporlar etkin bir şekilde görüşülebilir. Çalışmalarını yürütürken üyelerinin vicdani kanaatlerine göre hareket edebilmelerini sağlamak için Komisyonunda siyasi partilere eşit temsil hakkı verilmeli ve komisyona partiler tarafından verilecek üyeler de ad çekme usulüyle belirlenmelidir. Ayrıca komisyonun hazırladığı raporlarına ilişkin komisyonda yapılan oylamaların gizli oylama şeklinde belirlenmesi faydalı olacaktır. Ayrıca Anayasa'nın 138. maddesinin son fıkrasına göre "yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme

57 Güçlü, s. 49.

kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez". Bu hükümden hareketle Sayıştay raporlarının, Türkiye Büyük Millet Meclisinde gereklerinin yerine getirilmesinin bağlayıcılığı meselesinin netleştirilmesi gerekmektedir.

3. Sayıştay Tarafı Uyuşmazlıkların da Uyuşmazlık Mahkemesinin Yetki Alanına Sokulması

Sayıştayın yargı fonksiyonuna sahip olup olmadığı hususu üzerinde yapılan tartışmalar artık sona erdiğine göre Sayıştay ile diğer yargı kolları arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıkları konusunda da çözüm üretilmelidir. Mali yargı ayrı bir yargı kolunu oluşturduğuna göre adli yargı, idari yargı ve mali yargı arasında görev ve yetki uyuşmazlığının ortaya çıkması muhtemeldir. Dolayısıyla Uyuşmazlık Mahkemesinin yetki alanı genişletilerek, Sayıştay ve diğer yargı yerleri arasındaki uyuşmazlıkların çözümünün Uyuşmazlık Mahkemesine bırakılması gerekmektedir⁵⁸. Kuşkusuz bu durum Sayıştayın bir yargı yeri olmasının doğal sonucudur.

1982 Anayasası'nın 160. maddesinin 2. fıkrasında Danıştay kararlarıyla Sayıştay kararları arasında ortaya çıkacak uyuşmazlık vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay kararlarının esas alınacağı belirtilmektedir. Bu çözüm, konunun uzmanı olan Sayıştayın görüşünün değerlendirme dışında tutulmasına yol açar. Halbuki yargı faaliyetinin temel amacı hakikati ortaya çıkarmaktır. Bu ise ancak her iki yargı organı kararının değerlendirilmesiyle mümkün olabilir. Daha baştan bir yargı yerinin kararının diğerine tercih edilmesi hakikatle araya mesafe konulmasına yol açabilir⁵⁹.

Ülkemizde yargı ayrılığı sistemi uygulanmaktadır. Dolayısıyla adli yargı, idari yargı ve mali yargı olmak üzere yargı kolları bulunmaktadır. Bunlar hakkında o yargı düzenine özgü yargılama usulü uygulanmalıdır. Bu durum farklı yargı kolları arasında görev ve hüküm uyuşmazlıklarının çıkmasına yol açar. Anayasamız adli ve idari yargı organları kararları arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını çözme görevini 158. maddesiyle Uyuşmazlık Mahkemesine vermiştir.

58 Özsemenci, s. 24.

59 Bülent Geçgel, "Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri", *Sayıştay Dergisi*, S. 93/Nisan-Haziran 2014, s. 39.

Anayasa'nın 160. Maddesinde; vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzlıklardan doğan yükümlülüklerin çözümüne ilişkin hüküm öngörülmüştür. Ancak Danıştay ve Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluk sadece bu sayılanlardan ibaret kalmamaktadır. Öyle ki, personel mevzuatına ilişkin hususlarda ve buna benzer diğer konularda da Danıştay ve Sayıştay kararları arasında uyumsuzluk çıktığı görülmektedir⁶⁰.

Öte yandan vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile ortaya çıkacak uyumsuzlıkların çözümü Anayasa'da öngörülmüş olmakla birlikte, alt derece mahkemeleri olan vergi mahkemeleri ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzlıklarda nasıl hareket edileceği hususu muğlak bırakılmıştır. Kaldı ki, Sayıştay ve adli yargı kararları arasında da hüküm uyumsuzlukları yaşanma ihtimali doğabilir. Böyle bir durumda da nasıl hareket edileceğine dair bir çözüm sunulmamıştır⁶¹.

Kısacası Sayıştayın bir yargı yeri olduğundan hareketle Anayasa'nın Uyuşmazlık Mahkemesini düzenleyen 158. maddesi ile 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'da değişiklik yapılarak Sayıştay ile diğer yargı organlarının kararları arasındaki görev ve hüküm uyumsuzluklarının çözümlenmesine yönelik yetki ve görev, Uyuşmazlık Mahkemesine tevdi edilmelidir⁶².

4. Bir Usul Kanununun Çıkarılması

Anayasa'nın 160. Maddesinde; Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasından bahsedilmekle birlikte, kurumun bu fonksiyonunu nasıl ve ne şekilde yerine getireceği belirtilmemektedir. Anayasa; kesin hükme konu teşkil eden hesap ve işlemleri, sorumlulara izafe etmekte ve bu konuda bir sınırlamada da bulunmamaktadır⁶³. Dolayısıyla

60 Örneğin; yüksek lisan yapan bir kamu görevlisine geçici görev yoluğu ödenmesi hususunda Danıştay ve Sayıştay farklı yaklaşımda bulunmuştur. Danıştay, Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Kamu Yönetimi Lisans Üstü Uzmanlık Programında ders alan Hakime geçici görev yoluğu ödenebileceğine karar vermiştir (Danıştay 5. Dairesinin 31.01.2000 tarihli ve 1997/1377 Esas ve 2000/339 Karar sayılı kararı). Aynı olayda Sayıştay aksi yönde karar vermiştir (Sayıştay 6. Dairesinin 15.3.2007 tarih ve 75 sayılı sayılı ilamı). Benzer örnekler için bkz. Geçgel, s. 39.

61 Geçgel, s. 39.

62 Mehmet Aksoy, Bülent Geçgel ve Yusuf Öz, Sayıştay Hesap Yargısı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:115, Ankara 2018, s. 213.

63 AYM, E.2011/21, K.2013/36, 28/02/2013.

bu husus kanunlara bırakılmıştır. Öte yandan 1982 Anayasası'nın 142. maddesine göre de mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir.

Sayıştay dahil tüm yargı kuruluşlarının görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kendi kanunlarında düzenlenmektedir. 2010 tarihinde çıkarılan 6085 Sayılı Kanun Sayıştay tarafından yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştayın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemektedir. Bununla birlikte Sayıştay Kanunu'nda Sayıştayın yargılama faaliyetine yönelik ayrıntılı hükümlere yer verilmemektedir. Bu hususta Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göndermede bulunulmuştur. Sayıştay Kanunu'nun "*Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağı haller*" başlıklı 61. maddesinde, "*Bu Kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır*" denilmektedir. Kuşkusuz ayrı bir yargı yolu olması hesabıyla Sayıştayın kendine özgü yargılama yöntemlerinin olması oldukça doğaldır. Sayıştayın bu kendine özgü durumu onun kendine ait bir usul kanununa sahip olması gerektiğini ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Sayıştay; 1862 yılında “*Mahkeme-i Kübra-i Tetkik*” şeklinde tanımlanıp, bir taraftan kamu harcamalarına ilişkin olarak mali denetim yapan, öte yandan da sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan bir mahkeme olarak kurulmuştur. 1876 Kanun-i Esasi’de ve o dönemde çıkarılan Sayıştaya özgü kararnamede bu kurum, tam bağımsız bir yapı olarak öngörülmüş, kararnamede Sayıştayın hiçbir bakanlığa bağlı olmadığı açıkça ifade edilmiştir. Kuruluş dönemi açısından Sayıştayın bir yargı organı olarak öngörüldüğü iddia edilebilir. Cumhuriyet anayasalarında Sayıştayın konumu tartışma konusu olacak şekilde düzenlenmiştir. Bu belirsizlikten hareketle, 1982 Anayasası öncesinde Sayıştayın hukuk düzeni içindeki yerine yönelik çeşitli tartışmalar gündeme gelmiştir. Sayıştayın yargı yetkisi olmayan bir denetim organı olduğuna yönelik bir takım görüşler olduğu gibi Sayıştayın bir mahkeme olduğu hatta bir üst mahkeme olduğu yönünde yaklaşımlar da ileri sürülmüştür. Kanaatimizce gerek karşılaştırmalı hukuk verilerinden gerekse de 1982 Anayasası’ndaki düzenlemeden ve Anayasa Mahkemesi’nin kararlarından hareketle bugün bu tartışma sona ermiştir.

Türk Sayıştayı model olarak Kıta Avrupası hukuk sistemindeki Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştaylar (Latin Modeli) arasında yer almaktadır. Adlarında mahkeme tabirini kullanan bu türdeki Sayıştaylar faaliyetleri sonucunda elde edilen verilerin bir bölümünü kendi içinde yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktadır. Türk Sayıştayının da Osmanlı döneminde kuruluş itibarıyla Fransız muadilini örnek aldığı ve günümüzdeki yapılanması da göz önünde bulundurulursa bu örneklerle aynı kategoride olduğu söylenebilir. Öte yandan Sayıştay 1982 Anayasası’nın “*Yargı*” başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Dolayısıyla Sayıştay yüksek mahkemeler içerisinde sayılmamakla birlikte, bir yargı organı olarak düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi de son yıllarda birbirini takip eden istikrarlı kararlarında Sayıştayın bir yargı organı olduğunu çok açık bir biçimde ifade etmiştir.

Sayıştayın yargı yeri olduğu konusunda bugün için bir tartışma bulunmamaktadır. Dolayısıyla Sayıştay yargı yetkisine sahiptir. Yargı yetkisi bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılabilir. Sayıştayın bağımsızlığının ve tarafsızlığının artırılması için Anayasa’da ve hukuk sisteminde bir takım değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

İlk önce Sayıştayın anayasal statüsü güçlendirilmelidir. Bu çerçevede adli yargı, idari yargı gibi mali yargı ifadesinin de anayasada kullanılması gerekmektedir. Ayrıca, Sayıştay mensuplarının belirlenmesi, sahip olacakları haklar ve üstlenecekleri ödevler ve yetkiler gibi temel konular büyük çoğunlukla Sayıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Oysa yargı oranı gibi hassas kurumların bağımsızlığının sağlanabilmesi için kanun üstünde düzenleyici işlemlerle güvence altına alınması gerekmektedir. Dolayısıyla Sayıştayın yargı yeri olduğu, Türkiye’de organik kanun anlayışı bulunmadığı için anayasada açıkça dile getirilmeli ve bağımsızlık ve tarafsızlığı ilişkin temel güvenceler Anayasa’da daha ayrıntılı düzenlenmelidir. Aksi halde, kanun değişikliklerinin anayasa değişikliğine oranla daha kolay olduğu göz önünde bulundurulursa, kurumun bağımsızlığının ve tarafsızlığının zedelenmesinin riski bulunmaktadır. Yine, Anayasa’nın 160. maddesinde Sayıştay’ın görevlerini “*Türkiye Büyük Millet Meclisi adına*” gerçekleştireceği belirtilmektedir. Halbuki, 1982 Anayasası’nın 9. maddesinde yargı yetkisinin, “*Türk Milleti*” adına kullanılacağı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi yargı fonksiyonu Millet adına gerçekleştirilir. Dolayısıyla, Anayasa’da değişiklik yapıp, Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisi adına değil, Türk Milleti adına denetim ve yargılama yetkisini yerine getirdiği ifade edilmelidir.

İkincisi; Sayıştayın denetimler sonucunda hazırladığı raporları TBMM, iş yoğunluğu nedeniyle yeterince incelememekte, raporlar işlevsiz kalmaktadır. Sayıştay denetimin etkinliğinin artırılması için Mecliste Sayıştay raporlarının görüşüldüğü bir daimi Sayıştay komisyonu kurulmalıdır. Böylece Sayıştay raporlarından beklenen kamusal fayda gerçekleşmiş olacaktır. Sayıştayın bir yargı yeri olduğu göz önünde bulundurulursa raporlarının yerine gereğinin yerine getirilmesinin bir zorunluluk olduğu kuşkusuzdur.

Üçüncüsü, Sayıştay bir yargı organı olduğuna göre adli yargı, idari yargı ve mali yargı arasında görev ve yetki uyumsuzluğunun ortaya çıkması mümkündür. Dolayısıyla Anayasa’nın Uyuşmazlık Mahkemesini düzenleyen maddesi ile Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun’da değişiklik yapılarak Sayıştay ile diğer yargı organlarının kararları arasındaki görev ve hüküm uyumsuzluklarının çözümlenmesine yönelik yetki ve görev Uyuşmazlık Mahkemesine verilmelidir.

Son olarak, tüm yargı kuruluşlarının işleyişi ve yargılama usulleri kendi

kanunlarında düzenlenmektedir. Ayrı bir yargı yolu olması nedeniyle Sayıştayın kendine özgü yargılama yöntemleri bulunmaktadır. Dolayısıyla bu durum onun kendine ait bir usul kanununa sahip olmasını gerektirmektedir.

KAYNAKÇA:

- Akdağ, Süleyman Emre, “**Sayıştayın Anayasal Kimliği**”, *Sayıştay Dergisi*, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, s. 147 – 180.
- Akgündüz, Ahmet, **Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara 1997, s. 171.
- Akın, İlhan F., **Kamu Hukuku**, 5. Bası, Beta Yayını, İstanbul.
- Aksoy, Mehmet / Geçgel, Bülent ve Öz, Yusuf, **Sayıştay Hesap Yargısı**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:115, Ankara 2018.
- Aktaş, Sururi, “**Hukukta Yorum Çabaları**”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 3–4, Erzincan 2011, s. 1 – 33.
- Akyel, Recai, “**Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay**”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 23, Y. 6, 2015, s. 1 – 22.
- Anayurt, Ömer, **Anayasa Hukuku Genel Kısım**, 3. Baskı, Seçkin, Ankara 2020.
- Arslan, Zühtü, **Anayasa Teorisi**, Seçkin, Ankara 2005.
- Avcı, Mehmet Alpertunga, **Sayıştay’ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Doktora Tezi, Erzurum 2012.
- Avril, Pierre et Gicquel, Jean **Lexique de Droit Constitutionnel**, Presses Universitaires de France, Quatrième édition mise à jour, 2013.
- Bakırcı, Fahri, “**Yasama Sürecinin Hızlandırılması ve Sakıncaları**”, *Kanun Yapma Tekniği*, (Yayına Hazırlayan: Prof. Dr. Yener Ünver), 27-28 Mart 2015 Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2016, s. 21 – 62.
- Bilgen, Pertev, “**Sayıştayın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir savaş Hikayesi)**”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No. 7, Y. 1994, s. 37 – 54.
- Boyar, Oya, **Anayasal Uyuşmazlıklarda Yorum**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Tezi, İstanbul 2008.
- Braver, Joshua, “**Court-Packing: An American Tradition?**”, *Boston College Law Review*, Vol. 61, Iss. 8, Y. 2020, p. 2747 – 2808.
- Budding, Tjerk and van Schaik, Frans, “**Public Sector Accounting and Auditing in the Netherlands**”, in *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*, (Editors: Isabel Brusca, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen, Francesca Manes Rossi), Palgrave Macmillan, 2015.

- Caniklioğlu, Meltem Dikmen, “**Hukuk Devletinde Siyasi İktidar ve Yargının Karşılıklı Konumu-İlişkileri**”, *DEUHF*, C. 10, S. 1, 2008, s. 9 - 58.
- Cushman, Barry, “**Court-Packing and Compromise**”, *Constitutional Commentary*, Vol. 29, Iss. 1, Y. 2013, p. 1 – 30.
- Çalışkan, Recep, “**Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci**”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 32, Y. 2015, C. 12, s. 57 – 75.
- Dinçkol, Abdullah, **Hukuka Giriş**, Der Yayınları, Genişletilmiş 8. Basım, İstanbul 2012.
- Döner, Ayhan, **Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin, Ankara 2022.
- Edis, Seyfullah, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıcı Hükümleri**, 4. Baskıdan Tıpkı Basım, Ankara 1993.
- Ekinci, Ekrem Buğra, **Osmanlı Mahkemeleri**, Arı Sanat, İstanbul 2004.
- Ergül, Ozan, **Yeni Kurumsalci Yaklaşımla Türk Anayasa Mahkemesi ve Demokrasi**, Adalet Yayınevi, Ankara 2007.
- Eroğul, Cem, **Çağdaş Devlet Düzenleri**, 10. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara 2016.
- Geçgel, Bülent, “**Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri**”, *Sayıştay Dergisi*, S. 93/Nisan-Haziran 2014, s. 31 - 42.
- Gören, Zafer, **Anayasa Hukuku**, Seçkin, Ankara 2006.
- Gözler, Kemal, “**Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu**”, *AUSBF Dergisi*, C. 61, S. 3, Temmuz-Eylül 2006, s. 131 - 166.
- Gözler, Kemal, “**İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme**”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C. I, Y. 2009, s. 365-374.
- Gözler, Kemal, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, US-A Yayıncılık, Ankara 1998.
- Gözler, Kemal, **Türk Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2021.
- Gözübüyük, Şeref, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 16. Bası, Turhan Kitabevi.

- Güçlü, Ali Osman, “**Sayıştay’ın Yargısal Niteliği ve Anayasal Konumu**”, in *Yeni Anayasa’da Sayıştay’ın Konumu*, Sayder 6. Kuruluş Yıldönümü Paneli, 15 Mayıs 2012, s. 46 - 55.
- Güven, Ahmet ve Acungil, Yavuz, “**Türkiye ve Fransa Merkezi İdaresinin Mali Denetiminde Sayıştayın Rolü**”, *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, C.10, S.1, Y. 2015, s. 1 - 20.
- <https://sozluk.gov.tr/>, E.T. 23.05.2022.
- <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/>, E.T. 10.06.2022.
- İngiltere **Sayıştayı, Performans Denetimi Özet El Kitabı**, (Çev.: Arife Coşkun), T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi No: 11, Ankara 1997, .
- Kaboğlu, İbrahim Ö., **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, Legal, 16. Baskı, İstanbul 2021.
- Karaosmanoğlu, Fatih, “**Sayıştay’ın Anayasal Konumu**”, in *Sayıştayın 151. Kuruluş Yıldönümü*, (Editörler: Doç. Dr. Recai AKYEL Yusuf Ziya ADA), Ankara 2013, s. 29 - 38.
- Köse, Hacı Ömer, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara 2007.
- Metin, Yüksel, **Anayasanın Yorumlanması**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara 2008.
- Özcan, Hüseyin, “**Yeni Anayasa’da Sayıştay’ın Konumu**”, in *Yeni Anayasa’da Sayıştay’ın Konumu*, Sayder 6. Kuruluş Yıldönümü Paneli, 15 Mayıs 2012, s. 26 – 31.
- Özsemenci, Kemal “**Sayıştay’ın Denetim Fonksiyonu ve Anayasal Niteliği**”, in *Yeni Anayasa’da Sayıştay’ın Konumu*, Sayder 6. Kuruluş Yıldönümü Paneli, 15 Mayıs 2012, s. 20 -25.
- Selen, Ufuk ve Taytak, Mustafa, “**Türkiye’de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay’ın Konumu**”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 19, S. 1, Haziran 2017, s. 193 - 223.
- Sözer, Ali Nazım, **Hukukta Yöntem Bilim**, 2. Baskı Beta Yayınları, İstanbul 2011.
- Taşır, Ahmet, “**Sayıştay’ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar**”, *TBB Dergisi*, S. 133, Y. 2017, s. 81 – 96.
- Teziç, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, 17. Bası, Beta, İstanbul 2014.

BİYOĞRAFİLER

**Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCİ**

Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü
Mali Hukuk ABD Başkanı ve Öğretim Üyesi

1980 yılında Erzurum'da doğmuştur. İlk ve ortaöğrenimini Erzurum'da tamamlamıştır.

Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nden 2003 yılında mezun olmuş, yüksek lisans öğrenimini 2005 yılında Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında, doktora öğrenimini 2012 yılında Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Politikası Anabilim Dalında tamamlamıştır. 2017 yılında Maliye Bilim Alanında Üniversite Doçenti unvanını almış ve aynı yıl Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü'ne Mali Hukuk Anabilim Dalı Doçenti olarak atanmıştır.

Yurtiçi ve yurtdışında yayınlanmış pekçok sayıda süreli ve süresiz yayınları bulunan AVCİ; Wloclawek Üniversitesi, Rzeszow Üniversitesi ve MUNI Hukuk Fakültesinde farklı dönemlerde misafir öğretim üyesi olarak Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukuku ve Bütçe Hukuku dersleri vermiş; Viyana, Berlin, Roma, Varşova, Prag, Budapeşte, Bratislava gibi çeşitli ülke başkent ve diğer şehirlerindeki Üniversitelerde araştırmalar yapmış ve çeşitli Orta ve Güney Avrupa Bölgesi Üniversitelerindeki akademisyenlerle ortak akademik faaliyetler ve araştırmalar yürütmüş ve yürütmektedir.

Halen Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümünde Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı olarak görev yapmakta olan AVCİ, İngilizce ve Almanca bilmektedir.



Prof. Dr. Engin HEPAKSAZ

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Maliye Bölümü,
Mali Hukuk A.B.D. Öğretim Üyesi

1971 yılında İzmir’de doğmuş, ilk, orta ve lise öğrenimlerini İzmir’de tamamlamıştır. Dokuz Eylül Üniversitesi maliye bölümünde lisans eğitimini 1994 yılında tamamlayarak mezun olmuştur. Celal Bayar Üniversitesi maliye bölümünde yüksek lisans, Dokuz Eylül Üniversitesi maliye bölümünde doktora eğitimini tamamlamıştır. 1996 yılında Goethe Enstitüsünün açtığı sınavı kazanarak, burslu olarak bir süre yurtdışında dil kurslarına katılmıştır. Yüksek lisans eğitimi devam ederken, çalışma hayatına Devlet İstatistik Enstitüsü’nde başlamış ve yıllar itibariyle farklı kamu kurumlarında görev yapmıştır. Katılmış olduğu mali müşavirlik sınavlarını kazanarak, 2003 yılında ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanını almıştır. Doktora eğitiminin ardından akademik hayata geçiş yapmış, Pamukkale üniversitesi, Adnan Menderes Üniversitesi ve Uşak Üniversitelerinin Maliye bölümlerinde görev yaptıktan sonra, 2013 yılında halen görev yaptığı İzmir Katip Çelebi Üniversitesi mali hukuk anabilim dalına atanmıştır.

Prof. Dr. Engin Hepaksaz, 2013 yılında eserler ve sözlü sınav aşamalarından başarılı bulunarak Yüksek Öğretim Kurulu’ndan Doçent unvanını almıştır. 2017 yılında T.C. Kalkınma Bakanlığı ‘Kamuda Kurumsal Yönetimde Yeni Yaklaşımlar’ Özel İhtisas Komisyonu Üyeliği görevi kapsamında Komisyon Raporunun hazırlanması sürecinde görev almıştır. 2018 yılında Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’nın Türkiye Genelinde açtığı “Muhasebe Mesleğinin Temel Sorunları ve Çözüm Yolları” başlıklı makale yarışmasında ikincilik ödülünü kazanmıştır. Yıllar itibariyle çeşitli makale, kitap, bildiri, konferans, ulusal ve uluslararası yayınlar, tez danışmanlığı, dergi hakemliği, proje çalışmalarının yanı sıra, ayrıca koordinatörlük, bölüm başkanlığı, anabilim dalı başkanlığı, komisyon üyeliği gibi idari görevlerde bulunmuştur.

İngilizce ve Almanca bilen Prof. Dr. Engin Hepaksaz, evli ve iki çocuk babasıdır.

**Doç. Dr. Mustafa TAYTAK**

Uşak Üniversitesi İİBF. Maliye Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı

1980 yılında Afyonkarahisar/Bolvadin’de doğdu. İlk ve orta öğrenimini Bolvadin’de, lise öğrenimini Isparta Anadolu Mahalli İdareler Meslek Lisesi’nde tamamladı. Lisans eğitimini Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde tamamladıktan sonra 2003 yılının Aralık ayında Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalında Araştırma Görevlisi olarak akademik hayatına başladı.

Yüksek lisansını Afyon Kocatepe Üniversitesinde, Doktorasını ise Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Programında “Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği (Sayıştay Yargılaması)” isimli tez çalışmasıyla tamamladı.

Halen Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalında akademik yaşamına devam etmekte olup, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekan Yardımcılığı, Maliye Bölüm Başkanlığı, Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanlığı gibi bir dizi idari görevleri yürütmektedir.

Akademik çalışma alanında, 2 adet ulusal kitap, 2 adet ulusal kitap editörlüğü, 10 adet ulusal kitap bölümü, 3 adet uluslararası kitap bölümü, 20’ye yakın ulusal ve uluslararası makale ve çok sayıda uluslararası/ulusal bildirisi bulunmaktadır. Ayrıca çeşitli projelerde yürütücü ve araştırmacı olarak görev almasının yanında Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Bölüm Editörlüğü görevini de yürütmektedir. Akademik uzmanlık alanları arasında “Vergi Psikolojisi, Vergi Bilinci, Vergi Hukuku, Kamu Harcama Hukuku, Sayıştay Denetimi, Sayıştay Yargılaması ve Kamu Zararı” gibi konular bulunmaktadır.

Akademik yaşamın yanında;

- * Uşak Üniversitesinde öğrenim gören uluslararası öğrencilerin kamuoyu tarafından tanınması, bilinmesi, uluslararası öğrencilerin organizasyon kabiliyeti kazanmaları ve kendi ülkelerini gönüllü medeniyet elçileri olarak tanıtılmalarını sağlamak üzere faaliyet gösteren MUAZ Uluslararası Öğrenci Derneği Başkanlığı,
- * Uşak Ticaret ve Sanayi Odası Sigorta, Banka ve Finans Meslek Komite Üyeliği,
- * Uşak İl İstihdam Komisyon Başkan Yardımcılığı görevlerini yürütmektedir.

İngilizce bilmekte olan Taytak, evli ve üç çocuk babasıdır.

**Dr. Ömer GEDİK**

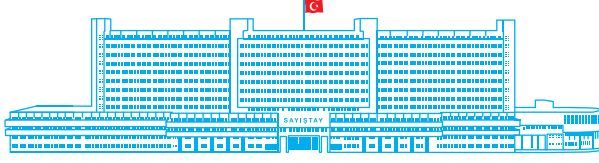
Atatürk Üniversitesi Anayasa Hukuku ABD Öğretim Üyesi

02.01.1980 tarihinde Erzurum'da doğmuştur. 2002 yılında Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesinden mezun olmuştur. Aynı yıl Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Ana Bilim Dalında araştırma görevlisi olarak göreve başlamıştır. Yüksek Lisans Eğitimi Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında, Prof. Dr. Ayhan DÖNER danışmanlığında “1982 Anayasası ve Türk Yargı Kararları Çerçevesinde Kitle İletişim Özgürlüğü” teziyle tamamlamıştır. Bu çalışma, 2008 yılında Seçkin Yayınları tarafından kitap olarak yayımlanmıştır. 2008 yılında Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında doktora eğitimine başlamış, 2013 yılında Prof. Dr. İbrahim Ö. KABOĞLU danışmanlığında yazdığı “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yorum Yöntemleri Açısından İncelenmesi” teziyle eğitimini tamamlamıştır. Tez, 2022 yılında “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yorum Yöntemleri Açısından İncelenmesi (Anayasa Mahkemesinin İlk Elli Yılı: 1962 – 2012)” adıyla Filiz Kitabevi tarafından yayımlanmıştır. 2004 yılında Atatürk Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezinde bir yıl araştırma görevlisi olarak görevlendirilmiştir.

2008 – 2013 yılları arasında Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesinde araştırma görevlisi olarak çalışmıştır. Bu süreçte 2011 yılında bir yıl süreyle University of Leeds'de görev almış ve misafir öğretim elemanı olarak araştırmalarda bulunmuştur. 2013 yılında Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Ana Bilim Dalında öğretim üyesi olarak atanmış, bu görevini 2018 yılından itibaren Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesinde sürdürmüştür. Öğretim üyeliği boyunca Erzincan Polis Meslek Yüksekokulunda ön lisans, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Atatürk

Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ve Atatürk Üniversitesi İletişim Fakültesinde lisans ve Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ve Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yüksek lisans ve doktora düzeyinde dersler vermiştir. Bu Enstitülerde yüksek lisans ve doktora danışmanlıkları yürütmüştür. Ön lisans düzeyinde Devletin Yapısı ve Niteliği, lisans düzeyinde Anayasa Hukuku Genel Esaslar, Türk Anayasa Hukuku, Devlet Teorisi, İnsan Hakları Hukuku, Milletlerarası Hukuk, Anayasa Yargısı, Kitle İletişim Hukuku, Uluslararası İnsan Hakları Hukuku, Parlamento Hukuku, yüksek lisan düzeyinde Uluslararası İnsan Hakları Hukuku, Kitle İletişim Özgürlüğü, Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargısı, doktora düzeyinde Devlet Biçimleri derslerini yürütmüştür. Öğretim üyeliği boyunca dekan yardımcılığı, ana bilim dalı başkanlığı ve çeşitli kurullarda üyelik görevleri üstlenmiştir. 2021 yılında Erzurum Valiliği İl İnsan Hakları Kurulu üyesi olarak görevlendirilmiştir. Ulusal ve uluslararası hakemli dergilerde makaleleri, çeşitli kitaplarda bölümleri ve yurt içi ve yurt dışındaki kongrelerde sunulmuş bildirileri bulunmaktadır.

Yabancı dili İngilizcedir.



Sayıştay, Türk Kamu Mali Sisteminin Müeyyidesidir.

Sayıştay, Türk Kamu Mali Sisteminin sağlıklı çalışmasının teminatıdır ve güvencesidir.

Sayıştay, Osmanlı yönetim sisteminden Divan Modelinin günümüzde yaşayan tek örneğidir.

Sayıştay, üç bağımsız kurumu tek ad altında, tek çatı altında, tek başkanlık altında toplayan, ancak her üç kurumun da fonksiyonel anlamda bağımsız çalıştıkları bir örnektir. Birincisi bağımsız Yüksek Kamu Denetim Kurumu, ikincisi İlk Derece Hesap Mahkemesi, üçüncüsü Temyizen Yüksek Hesap Mahkemesi.

Sayıştay'ın iki temel görevi bulunmaktadır. Sayıştay'ın temel görevlerinden birincisi, Sayıştay bir yüksek kamu denetimi kurumu olarak kamu kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemekte ve bu denetim sonucu oluşturduğu Denetim Raporlarını Türkiye Büyük Millet Meclisine ve ilgili Kurumuna göndermekte ayrıca bu raporları kamuoyuna açıklamaktadır. İlgili yılın “Kesin Hesap Kanunu” görüşmelerinde esas olmak üzere Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne “Genel Uygunluk Bildirimi” sunulmaktadır.

Sayıştay'ın temel görevlerinden ikincisi, Sayıştay bir hesap mahkemesi olarak, denetim sonucu oluşturulan “yargılamaya esas raporlar” üzerinden, birer hesap mahkemesi olarak tanımlanan Daireleri marifetiyle sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlamakta; ayrıca itiraz üzerine Temyiz Kurulunca da, sorumluların hesap ve işlemlerini Kesin Hükme bağlamaktadır.



İnönü Bulvarı (Eskişehir Yolu) No:45
06520 Balgat Çankaya / ANKARA

Tel: (+90) 312 295 30 00
sayistay@sayistay.gov.tr

ISBN 978-975-7590-46-0