

SAYIŞTAYIN DENETİM, YARGILAMA VE RAPORLAMA GÖREVLERİ AÇISINDAN KAMU ZARARI KAVRAMI

Erdal KULUÇLU*

ÖZET

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen kamu zararına ilişkin düzenlemeler, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol uygulamalarını olduğu kadar, Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek denetim, yargılama ve raporlama faaliyetlerini de önemli ölçüde etkileyecek niteliktedir. Ancak kamu zararı kavramının kapsamı ve niteliği konusunda bazı belirsizlikler bulunmaktadır. Söz konusu belirsizliklerin aşılmasında Sayıştayın içtihat ve uygulamaları, hem denetim elemanları ve yargı mensupları, hem de sorumlular ve sorumluluğun gereğini yerine getirmekle yükümlü yöneticiler için yol gösterici olacaktır. Bu çalışmada Sayıştay'ın denetim, yargılama ve raporlama alanındaki uygulamalarında kamu zararı kavramının önemi, unsurları, kapsamı ve hukuki sonuçları açıklığa kavuşturulmaya çalışılacak ve bu hususlarla ilgili bazı öneriler sunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Zararı, Maddi Zarar, Kusur, İlliyet Bağı, İradeyi Sakatlayan Sebepler

THE CONCEPT OF PUBLIC LOSS IN TERMS OF AUDIT, TRIAL AND REPORTING FUNCTIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ABSTRACT

Arrangements with respect to public loss, which were introduced by the Law No. 5018 on Public Financial Management and Control, are such as to affect not only the financial management and control practices of public administrations, but also the audit, trial and reporting functions to be performed by Turkish Court of Accounts. However, there exist certain ambiguities in the scope and nature of the concept "public loss". In eliminating such ambiguities, the case law and practices of Turkish Court of Accounts will serve as a guide for the auditors and members of the Turkish Court of Accounts as well as those responsible and administrators liable to take necessary action. This study tries to clarify the importance, elements, scope and legal consequences of the concept "public loss" in the audit, trial and reporting practices of Turkish Court of Accounts and puts forward some suggestions on these matters.

Keywords: Public Loss, Pecuniary Loss, Causal Connection, Defective Will

* Sayıştay Başdenetçisi

1. GİRİŞ

Ülkemizde kamu mali yönetim sistemi 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeniden düzenlenmiş ve bu düzenleme ile birçok alanda köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede birbirinden farklı hukuki ve idari statüye sahip kamu idarelerinin mali yönetiminde görev alan sorumlular ve sorumluluk halleri de yeniden belirlenmiştir.

Mevzuatla düzenlenen sorumluluk hallerinin ve sorumluların belirlenmesinde en temel kavram “kamu zararı” olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada kamu zararı kavramının neyi ifade ettiği, unsurlarının neler olduğu ve kamu zararına ilişkin düzenlemelerin hangi mercilerce uygulamaya geçirileceği hususları önem taşımaktadır.

Kamu zararı kavramını sorumluların hesap ve işlemleri esas alınmak suretiyle hayata geçirecek mercilerin başında Sayıştay gelmektedir. Sayıştay Anayasal ve yasal çerçevede denetim, yargılama ve raporlama görevi ifa etmektedir. Kamu mali yönetiminde yaşanan gelişmeler çerçevesinde Sayıştay denetimlerinde, Sayıştay hesap yargısında ve Sayıştay’ın raporlama görevlerinde de, kavramsal anlamda birtakım değişiklikler yaşanmaktadır. Bu kapsamda kamu zararı kavramı, özellikle Sayıştay’ın yargısal işlevleri açısından belirleyici bir konum kazanmıştır. Dolayısıyla, kamu zararı kavramının anlamı, unsurları, hukuki sınırları ve benzeri hususlar, Sayıştay’ın temel görevleri arasında yer alan denetim, yargılama ve raporlama işlevleri açısından büyük önem taşımaktadır.

2. KAMU ZARARI KAVRAMI

2.1. Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve Kamu Zararı Kavramı

Ülkemizde uzun yıllar uygulanan ve 5018 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda üç yerde “zarar” kavramı kullanılmakta ve bunlardan birisi “devlet zararı” olarak ifade edilmektedir.

1050 sayılı Kanun’un 13. maddesi ile ita amirlerinin, gelir ve gider tahakkuk memurlarının “hatalarından mütevellit zararı tazmin ile mükellef tutulmaları” Sayıştay tarafından verilecek yargı kararına bağlanmıştır. Söz konusu maddede yer alan düzenlemelerde dikkat çeken hususlardan birisi de, tazmin sorumluluğunun ortaya çıkması için zararın gerçekleşmesi gerektiği-

dir. Zira aynı maddede yer alan; “Ancak hüküm suduruna kadar mütehakkık zararın teminine lüzum görüldüğü takdirde” şeklindeki düzenleme ile ita amirlerinin, gelir ve gider tahakkuk memurlarının zarardan sorumlu tutulabilmeleri için zararın somut olarak ortaya çıkması gerekmektedir.

Yine, 1050 sayılı Kanun’un 22. maddesinde; “Yukarıdaki fıkralarda belirtilen hükümlere aykırı işlem ve davranışlardan doğan Devlet zararı, sorumlularına ödettilir” denilmektedir. Görüleceği üzere 1050 sayılı Kanun’da sorumluluk objektif sorumluluk olarak ele alınmakta ve mevzuata aykırı işlem ve davranışların tazmin sorumluluğuna yol açacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, 1050 sayılı Kanun’la ortaya konan sorumluluk “sebebe” sorumluluğudur. Sebep sorumluluğunda sorumlu kişilerin kusurlu olmaları şartı aranmamaktadır (Eren, 2001: 19).

Ancak, 1050 sayılı Kanun’un 22. maddesinde yer alan; “Şu kadar ki, suç konusu teşkil etmemek kaydıyla, bu işlem ve davranışlar Devlete ait bir hizmet ve girişimin gerçekleştirilmesi ya da tamamlanması gibi iyiniyetli bir amaca dayandığı ve hizmet yapılmış ya da mal teslim alınmış bulunduğu takdirde, Sayıştayın, Maliye Bakanlığı’nın ya da ilgili dairesinin istemi üzerine, atamaya yetkili merci veya kurullar tarafından sorumlularının birer aylıklarının ceza olarak kesilmesine; tekrarlanması durumunda bunların ilgili hizmetlerde bir daha çalıştırılmamak üzere görevlerinin değiştirilmesine ya da memurluktan çıkarılmasına kanun, tüzük ve yönetmeliklerinde bu cezayı vermeye yetkili kılınmış merci ya da kurullarca karar verilir” şeklindeki düzenleme ile devlet zararının sorumlulara ödettilmesinin istisnası ele alınmaktadır (Uçak, 1999: 60).

Söz konusu istisna hükümlerine yer verilmek suretiyle 1050 sayılı Kanun’da yer alan objektif sorumluluk uygulaması yumuşatılmaktadır. Bu istisnalar çerçevesinde; suç konusu teşkil etmemek kaydıyla, mali işlem ve davranışlar devlete ait bir hizmet ve girişimin gerçekleştirilmesi ya da tamamlanması gibi iyi niyetli bir amaca dayandığı ve hizmet yapılmış ya da mal teslim alınmış bulunduğu takdirde ortaya çıkan zararın sorumlulara ödettilmesi yerine aylık kesme, görev yeri değişikliği ve tekrarlanması durumunda ise memurluktan çıkarılma cezaları verilebilmektedir.

1050 sayılı Kanun’da yer alan düzenlemelere bakıldığında, sorumluların tazmin sorumluluğunun doğması için yapılan işlem ve davranışların mevzuata aykırı olması ve ortada somut bir zararın bulunması gerekmektedir.

Bununla beraber yapılan işlem ve davranışlarda gözetilen iyi niyete de yer vermek suretiyle “kusur sorumluluğunu” kısmen de olsa kabul etmiştir.

Sayıştay tarafından verilen yargı kararları incelendiğinde devlet zararına sebebiyet verenlerin tazmin sorumluluğu hususunda 1050 sayılı Kanun’la çizilen çerçeveye paralel uygulamalar göze çarpmaktadır. Sayıştay Temyiz Kurulu 05.11.1996 tarih ve 23960 No’lu Kararında yer alan; “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun sayman ve tahakkuk memurunun sorumluluğuna ilişkin maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nun sorumluluk ve Sayıştay yargılamasına ilişkin maddelerinde sübjektif değil objektif sorumluluk esas olup sorumluların hazine zararını doğuran olaydaki kişisel hata ve durumlarının mevcudiyeti aranmaz” şeklindeki içtihadı ile 1050 sayılı Kanun’daki objektif sorumluluğu hatırlatmaktadır.

Sayıştay Temyiz Kurulu 15.12.2004 tarih ve 27504 No’lu Kararında ise, kusur sorumluluğu ilkesini esas almış ve yeminli mali müşavirlerin raporlarına istinaden yapılan KDV iadelerinin sorumlulardan tahsil edilemeyeceğine hükmetmiştir. Aynı şekilde Temyiz Kurulu 16.02.1999 tarih ve 24394 No’lu Kararı ile de, nakit yetersizliğinden kaynaklanan gecikme cezasının oluşumunda saymanın kusurunun bulunmadığından bahisle tazminle mükellef kılınamayacağını belirtmek suretiyle kusur sorumluluğu ilkesini esas almıştır.

2.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Kamu Zararı

Kamu mali yönetiminde kamu zararı kavramı, 5018 sayılı Kanun ile hukuki bir temel kazanmış ve mali sorumluluğun önemli bir unsuru haline gelmiştir. Söz konusu Kanunda “zarar”, “kamu zararı” ve “kamu zararına yönelik emare” kavramları yer almakta olup, bu kavramların kapsamı ve hukuki nitelikleri şu şekilde özetlenebilir:

2.2.1. Zarar Kavramı

Zarar kavramı, mal yönetiminde etkililiği sağlama ve sorumluluk yükleme vasıtası olarak kullanılmaktadır. Bu çerçevede 5018 sayılı Kanun’un 48. maddesine göre kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludur ve kamu idareleri, verilen zararların sorumlularına ödettirilmesini sağlamakla yükümlüdür.

Aynı madde ile kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemlerinin mevzuatında öngörülen

kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılacağı ve bu ilkelere aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenlerin sorumlu oldukları belirtilmektedir. Kendilerine taşınır veya taşınmazların yönetiminde görev ve yetki verilen kamu görevlilerine söz konusu görev ve yetkilerine bağlı olarak ortaya çıkan zararlar yönetim sorumluluğu çerçevesinde ödettirilecektir (Kızılkaya, 2006: 220).

Yine 5018 sayılı Kanun'un 40. maddesi ile şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar, sorumluluğu tespit edilenlere ödettirilecektir.

Bu noktada, mal yönetimi, şartlı bağış ve yardımlar hususunda doğacak mali sorumluluğun tespitinde "zarar" veya "kamu zararı" kavramlarından hangisinin kullanılacağı; söz konusu iki kavramın aynı anlama işaret edip etmediği gibi sorunlar karşımıza çıkmaktadır. Kanun koyucunun mal yönetimi, şartlı bağış ve yardımlar konusundaki ayrıntılı düzenlemeleri dikkate alındığında; doğacak mali sorumluluğun tespiti için daha genel bir kavram olan ve doğrudan sorumluluk yükleyen "zarar" kavramının esas alınması gerektiği düşünülmektedir. Dolayısıyla, mal yönetimi ve şartlı bağış ve yardımlar hususunda mali sorumluluğun tespitinde kamu zararının önemli bir unsuru olan kasıt, kusur ve ihmal aranmayacaktır.

Vurgulanması gereken bir diğer husus, 5018 sayılı Kanun'un "zarar" kavramını kullandığı ve mal yönetimi ile şartlı bağış ve yardımları düzenlediği maddelerdeki temel amacın salt mevzuata uygunluk olmayıp, mevzuata uygunluğun yanında verimlilik, tutumluluk ve etkililiğin de hedeflenmesidir. Bu nedenle şartlı bağış ve yardımların amacına uygun kullanılmaması ve mal yönetiminin verimlilik, tutumluluk ve etkililik ilkelerine göre yerine getirilmediği durumlarda ortaya çıkacak zarar yetkili ve görevli olanlara ödettirilecektir.

Diğer taraftan kamu zararı kavramı içerisinde yer alan kamu kaynağı, şartlı bağış ve yardımlar ile taşınır ve taşınmaz malları da kapsamaktadır. Bu nedenle şartlı bağış ve yardımların amacına uygun kullanılmaması ve mal yönetiminin verimlilik, tutumluluk ve etkililik ilkelerine göre yerine getirilmemesi hususu aynı zamanda kamu kaynağında bir artışa engel veya eksilmeye neden olması anlamına gelmektedir. İfade edilmeye çalışıldığı şekliyle bu konuda iki farklı düzenlemenin yer alması bir sorun oluşturmakla

birlikte söz konusu düzenlemeler bir istisna teşkil etmekte, mal yönetimi ve şartlı bağış ve yardımlar hususundaki mali sorumluluğun tespitinde kamu zararının önemli bir unsuru olan kasıt, kusur ve ihmâl aranmamak suretiyle objektif sorumluluk ilkesinin benimsendiği düşünülmektedir.

2.2.2. Kamu Zararı Kavramı

Kamu menfaatinin ihlali ya da kamu menfaatinin korunmaması olarak da ifade edilen kamu zararı kavramı 5018 sayılı Kanun'la gündemimize girmiştir (Güngör, 2006: 3). 5018 sayılı Kanun'la kamu zararı kavramı tanımlanmakta ve kamu zararının unsurları belirlenmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 71. maddesinde 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 tanımlanmaktadır.

Söz konusu tanım çerçevesinde; kamu görevlilerinin varlığı, mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin bulunması, mevzuata aykırılığın kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmalleri sonucu ortaya çıkması ve kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması kamu zararının unsurlarını oluşturmaktadır.

2.2.3. Kamu Zararına Yönelik Emare Kavramı

Kamu mali yönetiminde düzenlenen zarar çeşitlerinden birisi de, 5018 sayılı Kanun'un 75. ve 77. maddeleri ile düzenlenen "kamu zararına yönelik emare" kavramıdır.

Söz konusu Kanun'un 75. maddesi ile Maliye Bakanlığında malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda, ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş görevi verilmektedir.

77. maddeye göre ise mahalli idarelerin malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda, il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan

Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahallî idarelerin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirmektedir.

2.3. Kamu Zararının Unsurları

2.3.1. Kamu Görevlilerinin Varlığı

Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin kamu zararı vasfını kazanıp ilgililerden tahsil edilebilmesi için söz konusu aykırılığın kamu görevlileri tarafından işlenmesi gerekmektedir. Ancak, 5018 sayılı Kanun'da kamu görevlileri kavramından ne anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir.

Kamu görevlisinin tanımı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer almakta ve söz konusu Kanun'un 6. maddesinde kamu görevlisi kavramı; "kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi"yi ifade etmektedir. Öğretide ise kamu görevlisi deyimini, kamu tüzelkişilerinde görev yapan ve kamu hukuku rejimine tabi olan bütün kişileri kapsamaktadır (Gözler, 2009: 624).

Anayasa, asli ve sürekli kamu hizmetlerinin memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütüleceğini düzenlemekte ve memurlar ile diğer kamu görevlilerini ayırmaktadır. Memurların hukuki statüleri 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile belirlenmektedir. Ancak, kamu hizmetleri memurların yanında diğer kamu görevlileri tarafından da yerine getirilmektedir. Dolayısıyla, 5018 sayılı Kanun'un 71. maddesinde yer alan kamu görevlileri kavramını Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanan şekliyle ele almak 5018 sayılı Kanun'un temel hedefleri açısından yerinde olacaktır (Demirel ve Keleş, 2010: 179).

Kamu görevlisi olmayanların veya kamu görevlisi olduğu halde yetkisiz ödeme veya tahsilat yapanların durumları kamu zararı kavramının dışında 5018 sayılı Kanun'un 72. maddesi ile düzenlenmektedir. Söz konusu düzenleme çerçevesinde yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde; söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilecek veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına alınacaktır.

2.3.2. Mevzuata Aykırı Karar, İşlem veya Eylemlerin Bulunması

Kamu zararının oluşumu için ortada Anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik veya diğer düzenleyici işlemlerin bulunması ve yapılan işlem veya eylemin bu düzenlemelere aykırı olması gerekmektedir. Mevzuata aykırılık teşkil etmeyen mali karar, işlem veya eylemler nedeniyle bir zarar oluşsa bile sorumlularca tazmin edilmesi gereken kamu zararı ortaya çıkmayacaktır.¹

Mevzuata aykırılık “yasalara” aykırılıkla sınırlı değildir. Fiilin, hukukun kaynaklarından herhangi birine aykırı olması yeterlidir (Kılıçoğlu, 2006: 196). İdareler genel düzenleme yetkisine sahip bulduklarından kararname, karar, genel tebliğ, genelge, tebliğ, sirküler ve benzeri adlarla düzenleyici işlemler yapmaktadırlar (Günday, 2002: 99). Kamu görevlileri yapacakları işlemlerde söz konusu düzenleyici işlemlere de uymak zorundadırlar.

Anayasa'nın 137. maddesine göre kamu hizmeti gören kimselerin görevlerini yönetmelik, tüzük, kanun ve Anayasa hükümleri çerçevesinde yerine getirmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, kamu görevlileri mali karar, işlem veya eylemlerinde pozitif hukuku uygulamakla yükümlüdürler. Subjektif değer yargıları ile hareket ederek pozitif hukuk normlarını uygulamaktan imtina etmeleri 5018 sayılı Kanun çerçevesinde kamu mali yönetiminde mali sorumluluk doğuracaktır.

Mali iş ve işlemleri düzenleyen hukuki metinler soyut kural metodu ile hazırlanabilmektedir. Soyut kural metodunda kanun koyucu genel ve soyut kurallar koymakla yetinmekte (Güriz, 1986: 52) ve mali iş ve işlemlerde uygulanacak kuralları uygulayıcının yorumlayarak somut olayın durumuna göre hareket etmesini istemektedir. Bu noktada mevzuata aykırı mali karar, işlem veya eylemlerin uygulayıcıların yorumları sonucu ortaya çıkması halinde kamu zararının oluşup oluşmadığı önem arz etmektedir. Aynı şekilde, kamu zararını tespit etmekle görevli organların kamu zararı iddialarının yoruma dayanması durumu da ortaya çıkmaktadır.

¹ Pozitif hukuk kuralları çerçevesinde yürürlükte olan bir düzenleyici işleme istinaden yapılan karar, işlem veya eylemler kamu kaynağında parayla ölçülebilen olumsuz bir etki meydana getirdiğinde sorumluların mali sorumluluğunu gerektirmeyecektir. Ancak, genel olarak kamu zararına yol açan söz konusu hususların yetkili merciler tarafından kendilerine verilen yetki ve görev çerçevesinde önlenmesi veya önleyecek mercilere haber verilmesi gerekmektedir.

Ortaya çıkan yorum farklılıklarının kamu zararı oluşturup oluşturmaması, kamu görevlilerinin somut olayda gösterdikleri veya göstermedikleri özen ve itina ile yakından ilgilidir. Eğer kamu görevlisi, mali karar, işlem veya eylemlerinde yaptığı yorum hususunda yetkili organların emsal uygulamalarını ve yargı içtihatlarını takip etmişse bu takdirde kamu zararının tazmin yükümlülüğünden bahsedilemeyecektir. Zira kamu zararının oluşabilmesi ve kamu görevlilerinden tahsil edilebilmesi için kasıt, kusur veya en azından bir ihmalin söz konusu olması gerekmektedir.

Diğer taraftan mali iş ve işlemlerde ortaya çıkabilecek uygulama farklılıklarının giderilmesi adına kamu idareleri tarafından genel tebliğ veya genelge adı altında düzenleyici işlemler yapılmaktadır. Kamu görevlilerinin kendi görev alanlarıyla ilgili ikincil mevzuatı takip etmeleri yasal bir zorunluluktur. Söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmediği durumlarda somut olayda, kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmalinin varlığı kabul edilmelidir. Zira bir fiilin hukuka aykırı sayılabilmesi için failin bu kuralın varlığından bilgi sahibi olması zorunlu değildir. “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesi kusur sorumluluğunda da geçerlidir (Kılıçoğlu, 2006: 196).

Kamu mali yönetiminde görev ve yetki kullanan kamu görevlilerine yasal düzenlemelerle bazı hususları açıkça takip etme yükümlülüğü verilmektedir. Bu kapsamda 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 58. maddesine göre Sayıştay Genel Kurulu tarafından alınacak içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi kararlarına kamu idareleri ve sorumlular uymak zorundadırlar. Dolayısıyla Sayıştay İçtihadı Birleştirme Kararları, kamu mali yönetiminde mali karar, işlem veya eylemlerin mevzuata uygunluğunu belirleyici bir mahiyet arz etmektedir.

2.3.3. Mevzuata Aykırılığın Kasıt, Kusur veya İhmale Dayanması

1050 sayılı Kanun’a hakim olan kusursuz (objektif, sebep) sorumluluk ilkesinin yerine 5018 sayılı Kanun’la kusur sorumluluğu ilkesi getirilmektedir (Etiz, 2011:41). Kusur sorumluluğunun en önemli ayırım noktalarından birisi, bir işlem veya eylemi yapan kişinin subjektif durumunun nazara alınmasıdır. Objektif sorumlulukta ise, kişilerin subjektif durumları dikkate alınmamakta sadece bir sonuca sebep olunması yeterli görülmektedir (Özel, 2001: 82).

Ceza kanunlarında suçun unsurları arasında maddi ve manevi unsurlar bulunmaktadır. Suçun manevi unsuru, işlenen fiil ile fail arasındaki

manevi bağı ifade etmektedir. Suçun manevi unsuru kast ve ihmal olarak karşımıza çıkmaktadır (Özgenç, 2006: 194-234). Temel ilke olarak kusur sorumluluğunu esas alan 5018 sayılı Kanun'la, sorumluların mali karar, işlem veya eylemleri sonucu oluşan kamu zararının kendilerine ödettirilebilmesi için manevi unsur olarak kasıt, kusur veya en azından bir ihmalin varlığı gerekmektedir.

Kast, failin zararlı sonucu bilerek ve isteyerek hareket etmesidir (Kılıçoğlu, 2006: 219). Kamu mali yönetiminde sorumlular, mali karar, işlem veya eylemlerinin yürürlükteki mevzuata aykırılık teşkil ettiğini bilerek hareket ettikleri takdirde eylemin manevi unsuru olan kast gerçekleşmektedir.

Sorumluluk hukukunda kusur, her şeyden önce hukuka aykırı bir davranışı gerektirmektedir (Eren, 2001: 556). Mevzuata aykırı bir karar, işlem veya eylemin bulunmadığı durumlarda bir kusurdan da bahsedilemez. Kusur, bir kişinin hukuk düzeni tarafından tasvip edilmeyen ve uygun görülmeyen davranış biçimleridir (Kılıçoğlu, 2006: 218).

Kusur; kast ve ihmal (taksir) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Borçlar hukukunda bu ayırım ceza hukukundaki kadar önem taşımaz. Çünkü fail ister kasten ister ihmali olarak bir zarara sebebiyet versin zararı tazminle yükümlü tutulmaktadır (Eren, 2001: 557). 5018 sayılı Kanun'un kamu zararı tanımında sorumluluk hukukunda kast ve ihmal olarak ikiye ayrılan kusur, ayrı bir manevi unsur olarak sayılmaktadır. Kusur kavramı hukuka aykırı bir davranış biçimini ifade etmekte, kast ve ihmal ise söz konusu davranışı işleyen şahsın ortaya çıkan hukuka aykırılıktan sorumlu tutulup tutulamayacağını belirlemektedir.

Bir kişinin hukuka aykırı bir sonucun meydana gelmesini istememekle birlikte, böyle bir sonucun meydana gelmesine onun tedbirsizliğinin, dikkatsizliğinin veya mesleğinin gerektirdiği özeni göstermemesinin yol açtığı durumlarda ihmal ortaya çıkmaktadır (Tekinay, 1979: 432).

5018 sayılı Kanun'la düzenlenen kusur sorumluluğu ilkesinin hayata geçirilmesinde "ihmal" kavramı kamu görevlileri açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Kamu görevlileri, idarelerle aralarındaki ilişki gereği görevlerini mevzuata uygun bir şekilde yerine getirme yükümlüğü altındadırlar.

Kamu görevlisinden beklenen görevini yasal düzenlemeler çerçevesinde, gerekli dikkat ve özeni göstermek suretiyle yapmasıdır. Söz konusu hususlara riayet edilmediği ve bir kamu zararı olduğu takdirde kamu görevlisinin ihmali söz konusu olacaktır. Kamu görevlisinin ortaya çıkan kamu zararını tazmin yükümlülüğünden kurtulabilmesi için söz konusu kamu zararına kendi ihmalinin yol açmadığını ispat etmesi gerekmektedir.

2.3.4. Kamu Kaynağında Artışa Engel veya Eksilmeye Neden Olunması

Sorumluluk hukukunda, tazmin yükümlülüğünün ortaya çıkması için somut bir zararın oluşması gerekmektedir. Zarar, sorumluluğun ve dolayısı ile tazminat borcunun en önemli unsurunu teşkil etmektedir (Eren, 2001: 487). Kamu mali yönetiminde sorumluların mali sorumluluğuna hükmedilebilmesi için ortada “kamu zararı” kavramının “zarar” kısmını oluşturan kamu kaynağında bir artışın engellenmesi veya eksilmeye neden olunması gerekir.

Kamu mali yönetimini oluşturan mali karar, işlem veya eylemlerin mevzuata aykırılığı her zaman kamu zararı boyutu taşımamaktadır. Mali karar, işlem veya eylemlerin yapılma esas ve usulleri ilgili mevzuatla düzenlenmektedir. Bazı durumlarda söz konusu esas ve usullere aykırılık şeklinde mevzuata aykırı uygulamalar yapılmaktadır.

5018 sayılı Kanun bağlamında ortaya çıkan söz konusu aykırılıklar usul hukuku yönünden bir sorun oluşturmakla birlikte kamu kaynağında bir artışa engel olunmadığı veya eksilmeye neden olunmadığı takdirde kamu zararından bahsedilemeyecektir. Dolayısıyla, usul hataları nedeniyle ortaya çıkan mevzuata aykırılıklar, duruma göre ilgililerin idari veya cezai sorumluluğunu gerektirmekle birlikte mali sorumluluğu gerektirmemektedir.

Diğer taraftan sorumlular tarafından gerçekleştirilen mali karar, işlem veya eylemlerin teşebbüs aşamasında kaldığı durumlarda da, sorumluların tazmin sorumluluğu bulunmamaktadır. Zira sorumluluk hukukunun temel amacı kişiyi cezalandırmak değil, ortaya çıkan zararın giderilmesidir (Eren, 2001: 487). 5018 sayılı Kanun, kamu zararının oluşumu için “kamu kaynağında bir artışın engellenmesi veya eksilmeye neden olunması” hususunu esaslı bir unsur olarak belirlemek suretiyle kamu kaynağında somut bir zararı aramaktadır.

3. SAYIŞTAY UYGULAMASINDA KAMU ZARARI KAVRAMI

Sayıştay, parlamenter demokrasilerde parlamentolara ait olan bütçe hakkının hayata geçirilmesinin temini için görev ifa etmektedir. Bütçe hakkı aynı zamanda, yasama organının egemenlik hakkını kullanmasında önemli bir araçtır (Kesik, 2006: 127). Dolayısıyla Sayıştay uygulamasında “kamu zararı” kavramından ne anlaşılması gerektiği hususunun bütçe hakkının uygulanması ve yasama organının egemenlik yetkisinin kullanılması ile bağlantısı bulunmaktadır.

Sayıştay’a Anayasal çerçevede denetim ve yargılama görevleri verilmiş olup, bunlara yasalarla raporlama görevi de eklenmiştir (Yılmaz, 2011: 71). Kamu zararı kavramı, Sayıştay’ın bu üç temel fonksiyonu ile bağlantılıdır. Zira denetim ve yargılama işlevinde kamu zararı kavramı doğrudan, raporlama işlevinde ise, kamu zararına yönelik emare kavramı dolaylı da olsa uygulama alanı bulacaktır.

3.1. Sayıştay Denetimlerinde Kamu Zararı

Dış denetim organı olan Sayıştay, görevlerini Sayıştay denetçileri eliyle yürütmektedir. Sayıştay denetçileri kendilerine verilen kamu idare hesaplarını düzenlilik ve performans denetimi açısından denetlemektedirler. Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

3.1.1. Denetim Türleri Açısından Kamu Zararı

Sayıştay denetimlerinde kamu zararı kavramının en belirleyici olduğu denetim şekli uygunluk denetimleridir. Uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesini kapsamaktadır. Kamu zararı kavramının da önemli unsurlarından birisi mali karar, işlem veya eylemlerin mevzuata aykırı olmasıdır. Dolayısıyla uygunluk denetiminin temel amacı, kamu zararına yol açan hususların ortadan kaldırılmasını sağlamaktır.

Sayıştayca yürütülen ve kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi ifade eden mali denetimler sonucunda bir kamu zararı olduğu ileri

sürüldüğünde ise, söz konusu hususlar yargılamaya esas raporlara alınmak suretiyle Sayıştay daireleri tarafından yargılanacaktır.

Sayıştay denetçileri tarafından sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yapılan incelemeler sonucu kamu zararı olduğu ileri sürüldüğü takdirde, söz konusu iddialar “sorgu” denen kamu zararına yönelik denetçi tespitini, konunun mevzuata aykırılığını ve zararın tutarını da içeren bir yazı ile sorumlulara tebliğ edilecektir. Sorumlular tarafından gönderilen savunma niteliğindeki cevabi yazılar incelendikten sonra yargılamaya esas rapor düzenlenecek ve söz konusu iddialar hesap mahkemesi olan daireler tarafından kamu zararı açısından yargılanacaktır.

Sayıştay denetimlerinin önemli bir alanını oluşturan performans denetimleri sonucu düzenlenen raporlar ise, 6085 sayılı Kanun’un 7. maddesinde açıkça ifade edildiği üzere hukuki ve mali bir sonuç doğurmayacaktır. Uluslararası standartlara göre de performans denetiminin işlevi tümüyle farklı olduğundan, bu denetimler sırasında tespit edilen kamu zararının hukuki yollara başvurularak giderilmesi ya da bu tür hususların aynı idareler için hazırlanan diğer denetim raporlarına bırakılması gerekmektedir.

3.1.2. Denetimler Sonucu Tespit Edilen Kamu Zararının Hukuki Mahiyeti

Kamu zararını düzenleyen 5018 sayılı Kanun’un 71. maddesi ile kamu zararı; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilecektir.

Sayıştay denetçileri tarafından yerine getirilen denetim “ön inceleme” olarak ifade edildiği gibi (Gözübüyük, 2010: 61) denetçiler tarafından yapılan denetimin sonuçlarının yansıtıldığı raporların yargı kararına bağlandığını ileri sürerek bu denetim faaliyetlerini savcıların ön hazırlık çalışmalarına benzeten ve bunları yargısal nitelikte kabul edenler de bulunmaktadır (Mutluer, Öner Kesik, 2007: 479).

6085 sayılı Kanun ve Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde Sayıştay denetçileri tarafından tespit edilen kamu zararlarının doğrudan tahsil edilme imkanı bulunmamaktadır.

5018 sayılı Kanun; kontrol, denetim ve incelemeler sonucu tespit edilen kamu zararlarının tahsil edileceğini düzenlemesine rağmen, 6085 sayılı

Kanun çerçevesinde Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetimler sonucu ortaya çıkarılan kamu zararlarının yargı kararı olmaksızın tahsil edilme imkanı yoktur. Zira 6085 sayılı Kanun'un 7. maddesine göre sorumluların mali sorumluluğu, kamu zararını ortaya çıkaran denetçilerin tespitleri ile değil, ilamla doğmaktadır.

Aynı şekilde, söz konusu Kanun'un 23. maddesi ile sorumluların kamu zararını tazmin yükümlülüğü Sayıştay denetçileri tarafından hazırlanan yargılamaya esas raporlarla değil, hesap mahkemesi olarak görev yapan Sayıştay Daireleri tarafından yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususların hükme bağlanması ile oluşmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay denetimlerinde Sayıştay denetçileri tarafından tespit edilen kamu zararlarını tahsil edilebilir olarak kabul etmemekte ve mutlaka bu tespitlerin yargısal bir karara bağlanması gerektiğini düzenlemektedir. Bu nedenle Sayıştay denetçileri tarafından ortaya çıkarılan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri kamu zararı olarak değil, "kamu zararı iddiası" olarak nitelendirmek gerekmektedir.

Diğer taraftan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kamu zararı kavramı hususunda 5018 sayılı Kanun'a atıf yapmaktadır. 5018 sayılı Kanun ise, kamu zararını, bütün unsurlarıyla saymakta ve tahsil edilmesi gereken mali bir sorumluluk olarak nitelendirmektedir. Sayıştay denetçileri tarafından ortaya çıkarılan kamu zararı iddiaları, bir kamu zararı olarak ele alınsaydı doğrudan doğruya ilgililerden tahsil edilmesi gerekirdi.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik'te Sayıştay'ın görevleri açısından kamu zararının tespiti ve tahsil edilebilir olması hususunda iki farklı düzenleme yer almaktadır. Yönetmeliğin 7. maddesinde, kamu zararının tespiti yöntemlerinden birisi Sayıştayca kesin hükme bağlama olarak sayılmakta ve kesin hükümler üzerine kamu zararı tutarının tahsilat işlemlerine başlanacağı ifade edilmektedir.

Söz konusu Yönetmelikle, kamu zararının tespit ve tahsil yöntemi için getirilen ikinci düzenleme ise Sayıştay denetçileri tarafından yapılan incelemeler sırasında mevzuata uygun bulunmayan veya noksan görülen işler hakkında düzenlenen kamu zararına ilişkin sorguların bir örneğinin üst yönetici veya en üst yöneticiye bildirilmesidir. Bu bildirimler kamu idaresince ihbar kabul edilerek gerekli kontrol, denetim ve inceleme işlemi başlatılabilecektir. Düzenlenen sorgular ihbar kabul edilerek yapılan

değerlendirmeler sonucunda kamu zararının oluştuğuna karar verilmesi halinde kamu zararının tahsilat işlemlerine başlanacaktır.

3.2. Sayıştay Hesap Yargısında Kamu Zararı

Sayıştayın ikinci temel görevini, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması oluşturmaktadır. Sayıştay hesap yargısı sonucu sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde “beraat” ve “tazmin” olmak üzere iki türlü karar verilmektedir. 6085 sayılı Kanun’un kamu zararı hususunda 5018 sayılı Kanun’a yaptığı atıf nedeniyle Sayıştay hesap yargısı sonucu verilecek kararlar “kamu zararı” kavramı esas alınarak tesis edilecektir.

Kamu mali yönetiminde kamu zararı kavramı, 818 sayılı Borçlar Kanunu’ndaki haksız fiil sorumluluğuna paralel bir şekilde düzenlenmiştir. Haksız fiil sorumluluğunun unsurlarını; hukuka aykırı fiil, zarar, kusur ve illiyet bağı oluşturmaktadır (Remzi ve Aydın, 2011: 343). 5018 sayılı Kanun’da mali sorumluluk için illiyet bağı sayılmamakta, illiyet bağı kavramı kamu zararının bir unsuru olarak Sayıştay hesap yargısı açısından 6085 sayılı Kanun’da düzenlenmektedir. Söz konusu Kanun’un 7. 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” denilmek suretiyle illiyet bağı Sayıştay hesap yargısında kamu zararının önemli bir unsuru olarak ele alınmaktadır. .

3.2.1. İlliyet Bağı Kavramı

6085 sayılı Kanun’la Sayıştay hesap yargısı açısından kamu zararının oluşabilmesi için 5018 sayılı Kanun’daki kamu zararı kavramına “illiyet bağı” kavramı da eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile sorumluluk hukukunda kusur sorumluluğu olarak da ifade edilen (Eren, 2001: 478) haksız fiil sorumluluğunun kanuni unsurları tamamlanmaktadır. Bu nedenle, Sayıştay hesap yargısı açısından sorumluların bir tazmin sorumluluğunun doğabilmesi için, mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile kamu zararı arasında illiyet bağı kurulması gerekir.

İlliyet bağı sebep sonuç ilişkisi demektir. Yani, zarar dediğimiz sonucun buna sebep olanların fiilinden kaynaklanması gerekir. Başka sebeplerden kaynaklanan zararlar için sorumluluk söz konusu olmayacaktır (Kılıçoğlu, 2006: 213). Sorumluların mevzuata aykırı karar, işlem veya

eylemleri sonucu oluşmayan başka sebeplerle ortaya çıkan kamu zararları sorumlulara ödettilerilemeyecektir.

Sorumluluk hukukunda, bir zarara yol açabilecek birden fazla sebep bulunduğu takdirde hangi sebebin zarara neden olduğunun tespit edilmesi yani illiyet bağının kurulması açısından iki teori bulunmaktadır. (: 'şart teorisi' ve 'uygun illiyet teorisi')

Şart teorisinde, ortaya çıkan her zarar bunun doğması için zorunlu bulunan bütün fiillerle sebep sonuç ilişkisi içerisinde. Bu teoride, bir sonucun ortaya çıkmasında bulunması gereken bütün şartların aranması gerektiği ifade edilmektedir (Kılıçoğlu, 2006: 213).

Şart teorisi zararla illiyet bağının kurulmasında belirsizliklere yol açabilecek nitelikte görüldüğünden eleştirilmektedir. Zira bir zararın doğmasına yol açan çok uzak sebeplerden dahi sorumlu tutulma tehlikesi ortaya çıkmaktadır (Kılıçoğlu, 2006: 214).

Uygun illiyet teorisinde, zarardan sorumlu tutulacak fiilin saptanmasında yaşam deneyimleri ve olayların akışına göre en uygun olan fiil araştırılacaktır. Zarar olarak nitelenen sonuçtan en uygun olan sebebin sorumlu tutulması gerekmektedir. Türk hukukunda öğretisi ve yargı kararları uygun illiyet teorisinde yoğunlaşmaktadır (Kılıçoğlu, 2006: 214).

Sayıştay hesap yargısında ortaya çıkacak kamu zararlarının sorumlulara ödettilerilmesi için aranması gereken illiyet bağının tespitinde duruma göre iki teörinin de uygulanması mümkündür. Çünkü, kamu mali yönetiminde görev ve yetkiler çeşitli görevliler arasında dağıtılmakta ve ortaya çıkan mali karar, işlem veya eylemler birden fazla kişinin katılımı ile ve belli bir prosedür takip edilmek suretiyle gerçekleşmektedir.

Şart teörisine göre, bir işlemi meydana getiren bütün sebepler, oluşan zararın doğması için gereklidir. Örneğin, kamu mali yönetiminde personel maaşı ödenmesi için harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisinin imzalarının bulunması gerekmekte ve bu imzalar belli bir sıra takip edilmek suretiyle atılmaktadır. Her birimin gelen evraklar üzerinde yapacağı mali kontroller ilgili mevzuatında düzenlenmektedir. Dolayısıyla her bir sorumlu yetki ve görevi çerçevesinde yapması gereken kontroller açısından sorumludur.

Bir mali karar, işlem veya eylemin yapılmasında görev alanlardan her birinin işlemi diğer işlemlerin nedeni durumunda olduğu takdirde herkes ortaya çıkan zarardan sorumlu tutulmalıdır. Zira görevliler tarafından yapılan her bir işlem kullanılan yetki ile orantılı olarak kamu zararının ortaya çıkmasında rol oynamaktadır.

Diğer taraftan uygun illiyet teorisinde, ortaya çıkan zararın sebebinin belirlenmesinde yaşam deneyimleri ve olayların akışına göre en uygun olan fiil göz önünde tutulacaktır. Söz konusu teorinin kamu mali yönetiminde ve Sayıştay hesap yargısında uygulanması sonucu somut olayın durumuna göre hakkaniyet ilkesi çerçevesinde karar verme imkanı doğacaktır.

Kamu mali yönetimi üstten alta doğru yetki ve görev paylaşımı bulunan kamu görevlilerinden oluşmaktadır. 1050 sayılı Kanun'a göre en üstte bulunan kamu görevlisinin kullandığı bir yetki sonucu oluşan kamu zararı en altta bulunan ve yetki yönünden sınırlı imkanları bulunanlara ödettilerilebilmekteydi. Oysa uygun illiyet bağı çerçevesinde ortaya çıkan kamu zararı ile sebep arasındaki gerçek sebep araştırıldığında tazmin yükümlülüğü yaşam deneyimlerine ve hayatın akışına göre kamu zararına sebep olan üzerinde kalacaktır. Örneğin, bir kamu idaresinin üst yöneticisinin bir üst norma aykırı olarak yayınladığı bir genelgeye göre bir ödeme yapıldığı takdirde, söz konusu ödemeden kaynaklanan tazmin sorumluluğunun üst yöneticiye ait olması gerekir. Çünkü, üst yöneticinin işlemi ortaya çıkan kamu zararının gerçek sebebi durumuna gelmekte ve diğer sorumlularla zarar arasındaki bağ kesilmektedir. Aksi takdirde kusur sorumluluğu ilkesinin bir anlamı kalmayacak ve diğer sorumlular kusursuz sorumluluk çerçevesinde ortaya çıkan kamu zararından sorumlu tutulacaklardır.

Sayıştay hesap yargısı açısından illiyet bağının tespitinde “kanunlarla belirlenen sorumlular” ve “kamu görevlileri” kavramı önem taşımaktadır. Zira, 6085 sayılı Kanun'da sorumluların kanunla belirleneceği ifade edilmektedir. 5018 sayılı Kanun'da ise, kamu zararının kamu görevlilerinin karar, işlem veya eylemleri sonucu ortaya çıkacağı belirtilmektedir. Aynı şekilde, 5018 sayılı Kanun'da kamu kaynağı üzerindeki her türlü tasarrufun görev ve yetki kullananların sorumluluğunu gerektirebileceği hususu yer almaktadır. Dolayısıyla, Sayıştay hesap yargısında sorumluluk unvanları sayılan sorumlularla sınırlı kalınmaksızın mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlere

katılan ve ortaya çıkan kamu zararına kusurlarıyla yol açan kendilerine yetki ve sorumluluk verilmiş bütün görevlilerin sorumlu tutulması gerekir.

3.2.2. Sayıştay Hesap Yargısında Kasıt, Kusur ve İhmali İspat Yükümlülüğü

Sayıştay hesap yargısının konusunu oluşturan yargılamaya esas raporlar, Sayıştay denetçileri tarafından ileri sürülen kamu zararı iddiaları ve sorumluların bu iddialara cevaben gönderdiği savunmalar dikkate alınarak hazırlanmakta ve Sayıştay dairelerince yargılanmaktadır.

Denetçiler tarafından ileri sürülen kamu zararı iddialarında ve dairelerce verilecek tazmin kararlarında, kamu kaynağındaki artışın engellenmesi veya eksilmeye neden olunması hususunun sorumluların kasıt, kusur veya ihmali sonucu gerçekleştiğini ispat külfetinin kimin üzerinde olduğu ayrı bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır.

Borçlar hukukunda kural olarak davacı, davalının kusurunu ispatla mükelleftir. Ancak, sözleşmeden doğan sorumlulukta davacı davalının kusurunu değil davalı kendi kusursuzluğunu ispat yükü altındadır (Tekinay, 1979: 466). Sayıştay hesap yargısında kasıt, kusur ve ihmali ispat külfetinin sorumlularda olması gerekir. Başka bir ifadeyle, Sayıştaya karşı mali sorumluluk taşıyanların kendi kusursuzluklarını ispat etmeleri ve ortaya çıkan kamu zararının başka sebeplerden kaynaklandığını kanıtlamaları gerekir. Zira ifade ettiğimiz üzere kamu görevlilerinin görevlerini mevzuata uygun bir şekilde yerine getirmeleri asli yükümlülükleri arasında yer almaktadır.

Kamu görevlileri ile idareler arasında esas ve usulleri önceden belirlenmiş bir statü ilişkisi bulunmaktadır (Gözübüyük ve Tan, 1998: 596). Statü ilişkisinin gereği kamu görevlilerinin idarelere karşı birtakım yükümlülükleri bulunmaktadır. Dolayısıyla, her bir kamu görevlisi özellikle mali sorumluluk taşıyan görevliler yaptıkları iş veya işlemlerde gerekli dikkat ve özeni göstermelidirler.

Aynı hususlar 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'un 12. maddesinde de ifade edilmektedir. Bu nedenle kamu görevlileri, somut olayda durumun gerektirdiği bütün dikkat ve özeni gösterdiklerini yani oluşan kamu zararının kasıt, kusur veya ihmalleri sonucu ortaya çıkmadığını ispat etmeleri gerekmektedir.

Bazen kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmaline dayanmayan veya söz konusu manevi unsurları ortadan kaldıran durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda Borçlar Hukukunda iradeyi sakatlayan sebepler arasında sayılan ve hukuki işlemin geçerliliğini etkileyen hata, hile ve ikrahi incelemek yerinde olacaktır.

İrade üzerinde etkili olan ve ortaya çıkan hukuki işlemi olumsuz etkileyen durumlardan birisi, hatadır. Hata, bir olay veya durum hakkında bilgisizliği, bilinçli olmayan yanlışı ve eksik tasavvuru ifade etmektedir (Eren, 2001: 350). Mali karar, işlem veya eylemin gerçekleşmesinde karar, işlem veya eylem üzerinde esaslı bir hata bulunduğu takdirde kamu görevlisinin kusuru söz konusu olmayacaktır. Zira esaslı hata sorumluların ortaya çıkan kamu zararını ödeme yükümlülüğü için bulunması gereken kusuru ortadan kaldıracaktır.

Kamu mali sorumluluğunda hata kapsamında yer alan bilgisizliğin somut olayda çok iyi incelenmesi gerekir. Aksi takdirde kamu görevlilerinin zarar oluşturan bütün karar, işlem veya eylemleri bu çerçevede ele alınacak ve kamu zararı kavramı ile ulaşılmak istenen sorumluluk amacından uzaklaşılacaktır. Hata kapsamında yer alan bilgisizliği kamu görevlisinin genel olarak bilmesi gereken kuralların ötesinde çok teknik, özel bilgi ve beceri isteyen hususlarla sınırlı tutmak gerekir.

Mali karar, işlem veya eylemler arasında öyle olaylar bulunmaktadır ki bunları ancak, özel olarak konunun uzmanları veya teknik personel bilmektedir. Dolayısıyla bu tür konulardan diğer sorumluların yerine söz konusu işlemi gerçekleştirenleri sorumlu tutmak gerekmektedir.

Borçlar hukukunda hile, taraflardan birisinin diğer tarafı kasıtlı aldatmasıyla sözleşme yapmaya sevketmesi sonucu iradenin sakatlanmasıdır (Eren, 2001: 368). Kamu mali yönetiminde mali karar, işlem veya eylemler çeşitli aşamalardan geçerek ortaya çıkmakta ve mevzuatına göre hazırlanması gereken kanıtlayıcı belgelerle gerçekleşmektedir. Bu aşamalardan birisinde veya hazırlanması gereken kanıtlayıcı belgelerde gerçeğe aykırı bir husus bulunduğu takdirde mali sorumluluğun söz konusu gerçeğe aykırı belgeyi düzenleyene ait olması gerekmektedir.

Sayıştay hesap yargısında, sorumlulardan biri ortaya çıkan kamu zararının diğer sorumluların veya ilgililerin hileli veya gerçeğe aykırı işlemleri sonucu ortaya çıktığını ve bu hususlarda kendi kusurunun bulunmadığını

ispat ettiği takdirde tazmin sorumluluğundan kurtulması gerektiği hususu kusur sorumluluğu ilkesi çerçevesinde daha doğru bir yaklaşım olacaktır..

Borçlar hukukunda ikrah, bir tarafın hukuka aykırı ve esaslı bir korkutma sonucu sözleşme yapmasıdır. Bu takdirde söz konusu sözleşme sözleşme yaparı bağlamaz.

Sayıştay hesap yargısına konu olan kamu zararının oluşumu sorumluların tehdit edilmesi suretiyle ortaya çıkabilir. Söz konusu zarar kamu görevlisinin kendisinin veya yakınlarının esaslı bir surette korkutulması sonucu ortaya çıkmışsa bu takdirde görevlinin kasıt, kusur veya en azından ihmalden bahsedilemeyecektir.

Hata, hile veya ikrah hallerinde kamu görevlilerinin mali sorumluluktan kurtulabilmeleri için bu hususların varlığını iddia etmeleri yeterli değildir. Söz konusu hususların varlığı hususunda yargılama mercilerini ikna etmeleri gerekmektedir.

3.2.3. Sayıştay Hesap Yargısının Konusu

Ülkemizde, Sayıştay hesap yargısının konusunun ne olduğu hususunda geldiğimiz nokta itibariyle biri geniş diğeri dar anlamda olmak üzere iki farklı kavram ortaya çıkmaktadır. Geniş anlamda “hesap ve işlemler”, dar anlamda ise, “kamu zararı” Sayıştay yargılamasının konusunu oluşturmaktadır.

6085 sayılı Kanun’da, Sayıştay hesap yargısının konusu olarak “sorumluların hesap ve işlemleri” ifadesi ile birlikte “kamu idarelerinin hesap ve işlemleri” ifadesi de geçmektedir. Bu düzenlemeler geniş anlamda Sayıştay hesap yargısının konusunu oluşturmaktadır.

Sayıştay hesap yargısının konusu 5018 sayılı Kanun’da; “Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması” kavramı tanımlanmak suretiyle geniş bir çerçevede ele alınmaktadır. Söz konusu düzenleme ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesi kesin hükme bağlama olarak tanımlanmaktadır.

5018 sayılı Kanun’un 71.maddesinin 3.fıkrasında kesin hükme bağlama sonucunda tespit edilen kamu zararından bahsedilmektedir. Bu nedenle de dar anlamda Sayıştay yargısının konusunu “kamu zararı”

oluşturmaktadır. Söz konusu husus, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda da yer almakta ve Sayıştay hesap yargısının konusunu kamu zararına ilişkin denetim tespitlerinin ihtiva edeceği belirtilmektedir.

3.2.4. Sayıştay Hesap Yargısında Kamu Zararının Tahsili

5018 sayılı Kanun'da, ortaya çıkan kamu zararının kimlerden tahsil edileceği hususunda herhangi bir sınırlama getirilmemiş ve ortaya çıkan kamu zararının duruma göre, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsil edileceği belirtilmiştir.

Sayıştay hesap yargısı açısından ilamda yer alan kamu zararından, sorumlular tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlü tutulmaktadır. 5018 sayılı Kanun'a göre kamu zararı somut olayda kamu görevlisinden veya gerçek ve tüzel kişilerden tahsil edilebilecektir. 6085 sayılı Kanun'la Sayıştay hesap yargısında ortaya çıkan kamu zararının "sorumlulardan" tahsil edileceği belirtilmek suretiyle 5018 sayılı Kanun'da çizilen çerçeve daraltılmaktadır.

Sayıştay hesap yargısı ile sorumlular hakkında tesis edilen tazmin hükmünün gereğinin nasıl yapılacağı hususunda 5018 sayılı Kanun ve buna dayanılarak çıkarılan Yönetmelik² bize yol göstermektedir. Söz konusu düzenlemelere göre Sayıştay ilâmları ile hüküm altına alındığı halde sorumluları ve/veya ilgilileri tarafından rızaen ödenmeyen kamu zararından doğan alacaklar, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edilecektir. Dolayısıyla bundan sonra, Sayıştay hesap yargısında ahiz olarak belirtilen ve kamu zararında kendisine ödeme yapılan kişiler sırf tahsil işlemi nedeniyle idari yargıya başvuramayacaklardır. Ancak, ilgililer bir idari işlem olan tahsil işlemine karşı idare hukukunun genel ilkeleri (yetki, sebep, şekil, konu ve maksat) çerçevesinde bir sakatlık bulunduğu takdirde idari yargı mercilerine başvurabileceklerdir.

3.4. Sayıştay Raporlarında Kamu Zararı

Yargılamaya esas raporlar dışında Sayıştay denetimleri sonucu Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporları çıkarılacaktır.

² 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik".

5018 sayılı Kanun'la düzenlenen "kamu zararına yönelik emare" kavramı çerçevesinde denetçiler tarafından düzenlenen denetim raporlarında veya Sayıştay raporlarında "kamu zararı iddiası" mahiyeti taşımamakla birlikte kamu zararı emaresi ihtimali olan konularda ilgili idarelerin harekete geçirilmesi söz konusu olabilecektir.

Kamu zararı ile ilgili olarak performans denetim raporlarında denetçiler tarafından kamu zararı iddialarına yer verilebilecektir. Her ne kadar 6085 sayılı Kanun'la Sayıştay tarafından üretilen performans denetim raporlarının hukuki ve mali sonuç doğurmayacağı belirtilmişse de, söz konusu sınırlama denetim raporlarında kamu zararı iddialarının yer almayacağı anlamına gelmemektedir.

Zira kanun koyucu performans denetim raporlarının mali sonuç doğurmayacağını ileri sürmek suretiyle mali sonuç doğurabilecek denetim bulgularının bu raporlarda yer alabileceğini öngörmektedir. Getirilen sınırlama performans denetim raporlarında yer alacak kamu zararına yönelik iddiaların mali sonuç doğurmayacağını yani sorumlular açısından tazmin sorumluluğu oluşturmayacağını ifade etmektedir.

Kamu zararı, 5018 sayılı Kanun'da düzenlendiği şekliyle kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmalleri sonucu mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile ortaya çıkmaktadır. Sayılan bütün unsurlar gerçekleştiği takdirde söz konusu kamu zararı zarara sebep olanlar, gerçek veya tüzel kişiler tarafından tazmin edilmelidir. Kamu zararının oluşumu için bulunması gereken kasıt, kusur veya ihmalin olmadığı durumlarda ortaya çıkan kamu zararı varlığını devam ettirmektedir. Yani, mevzuata aykırı karar, işlem veya eylem sonucu kamu kaynağında bir artışın engellenmesi veya eksilmeye neden olunması hususu ortadan kaybolmamaktadır.

Kasıt, kusur veya ihmalin varlığı ortaya çıkan zararın ödetilebilmesi yani tazmin sorumluluğunu ilgilendirmektedir. Görevlilerin kasıt, kusur veya ihmalinin bulunmaması, davranışı hukuka aykırı olmaktan çıkarmamaktadır. Yani, davranış hukuka aykırılık vasfını devam ettirmekte ancak tazmin yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Söz konusu durumlarda sorumlularına tazmin ettirilemeyen kamu kaynağındaki artışın engellenmesi veya eksilmeye neden olunması hususlarına yol açan olayların ilgili kamu idarelerine raporlanması gerekir.

4. SAYIŞTAY HESAP YARGISINDA KAMU ZARARININ KAPSAMI

Kamu zararı kavramının “zarar” yönünü “kamu kaynağında meydana gelecek artışın engellenmesi veya eksilmeye neden olunması” hususu oluşturmaktadır. Söz konusu husus maddi zarar dediğimiz ve malvarlığında istek dışı meydana gelen ve para ile ölçülebilen bir değişimi ifade etmektedir. Esasen Borçlar Kanunu uygulamasında da, maddi zarar kavramı, malvarlığında bir artışın engellenmesi veya eksilme meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır (Karahasan, 2001: 46).

Sorumluluk hukukunda maddi zararın yanında manevi zarar da ortaya çıkabilmektedir. Sayıştay hesap yargısında maddi zararın belirlenmesi ve manevi zararın ortaya çıkıp çıkmayacağı hususu önemlidir.

4.1. Maddi Zarar

Maddi zarar, hukuka aykırı bir eylem sonucu kişinin malvarlığında meydana gelen olumsuz değişmeyi ifade etmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, kamu zararı kavramı, sorumlular ve sorumluluk halleri hususlarında genel olarak 5018 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemelerin esas alınacağını belirtmektedir. 5018 sayılı Kanun ise, kamu zararını maddi zarar olarak düzenlemektedir.

Maddi zarar kapsamında her türlü kamu kaynağında meydana gelecek bir artışın engellenmesi veya eksilmeye neden olunması kamu zararını oluşturmakta ve sorumlulardan tahsil edilmesi gerekmektedir. Malvarlığının artmasına engel olan zararlara ‘yoksun kalınan kar’, malvarlığının miktarını azaltan zararlara ise, ‘fiili zarar’ denmektedir (Yargıtay, 1996). Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun’da yer alan “kamu kaynağında artışa engel olunması” ibaresi yoksun kalınan kârı, “eksilmeye neden olunması” ibaresi ise fiili zararı ifade etmektedir.

Kamu zararının miktarını kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen tutar oluşturmaktadır. Ayrıca, yetkili mercilerce tespit edilen kamu zararına, zararın olduğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiz eklenecektir.

Sayıştay hesap yargısında Sayıştay denetçileri tarafından ileri sürülen kamu zararı iddialarında yer alan kamu zararı tutarı Sayıştay daireleri veya Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından bir ilama bağlandığı takdirde tazmin edilecek tutar da ortaya çıkmış olacaktır. Bu noktada, denetçiler tarafından

iddia edilen kamu zararı tutarının yargılama esnasında değiştirilip değiştirilemeyeceği hususu önem arz etmektedir.

Sayıştay daireleri, hesap mahkemesi olarak yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlamaktadırlar. 6085 sayılı Kanun, genel olarak dairelere “kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlama” yetkisi vermekte ve herhangi bir sınırlama getirmemektedir. Dairelere; yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunmak üzere ilgili grup başkanını, raporu düzenleyen denetçiyi, sorumluları ve ahizleri çağırma ve bilirkişi görevlendirme yetkisi verilmektedir. Söz konusu yetkiler nazara alındığında denetçiler tarafından tespit edilen kamu zararı tutarlarının Sayıştay daireleri tarafından değiştirilebileceğinin kabulü daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Sayıştay hesap yargısında, Sayıştay Temyiz Kurulu, daireler tarafından verilen kararların temyiz makamıdır. 6085 sayılı Kanun’la Temyiz Kurulu’na temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzelterek tasdik etme yetkisi verilmektedir. Dolayısıyla Sayıştay Temyiz Kurulu önüne gelen hususlar çerçevesinde kamu zararı tutarları üzerinde değişiklik yapabilecektir.

6085 sayılı Kanun, kamu zararı kavramı, sorumlular ve sorumluluk halleri hususlarında 5018 sayılı Kanun’a atıf yapmakla birlikte bazı hususlarda kendisi düzenleme yoluna gitmiştir. Bunlardan birisi de, ilamlarda gösterilen tazmin miktarlarının hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutulmasıdır. Oysa 5018 sayılı Kanun’a göre kamu zararına zararın oluştuğu tarihten itibaren faiz eklenecektir.

4.2. Manevi Zarar

Manevi zarar, bir kişinin kişilik değerlerinde iradesi dışında meydana gelen eksilmeyi ifade etmektedir (Eren, 2001: 498). Manevi zarar, kişinin malvarlığına yönelik eylemler sonucu ortaya çıkabileceği gibi kişinin malvarlığı dışındaki hukuksal değerlerine yapılan saldırı ile de ortaya çıkabilir.

Kamu mali yönetiminde Sayıştay vatandaşların temsilcisi olan TBMM adına görev ifa etmekte ve Anayasal ve yasal düzenlemeler çerçevesinde kamu mali yönetiminde ortaya çıkan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerde kamuoyunu temsil etmektedir. Sayıştay kamu görevlilerini hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri çerçevesinde denetlemektedir.

Sayıştay denetimleri sonucu ortaya çıkan ve Sayıştay hesap yargısı kararıyla kamu zararı olarak ilama bağlanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin ağırlık dereceleri ile kamu mali yönetiminde doğurdıkları etki birbirinden farklıdır. Ortaya çıkan kamu zararının miktarı, kamu zararına yol açan görevlilerin kamu yönetimi içerisindeki konumları, görevlilerin kasıt, kusur veya ihmallerinin ağırlığı veya mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin konusunun suç teşkil etmesi ve benzeri hususlarda ortaya maddi zararlar giderilemeyecek sonuçlar çıkabilir.

Somut olayın durumuna göre Sayıştay hesap yargısında kamu zararı iddiaları; kamu zararı tutarının parasal boyutu, kamu zararına neden olan görevlilerin konumu, kamu zararının aynı zamanda suç teşkil etmesi veya kusurun mahiyeti vb. noktalardan manevi zarar kavramı çerçevesinde incelenmelidir. Ayrıca, kamu mali yönetimine olan güvenin sarsıldığı ve kamuoyunun olumsuz etkilendiği olaylarda manevi zararın oluşup oluşmamasına göre birtakım manevi yaptırımlar uygulanmalıdır.

Manevi zarar sonucu ortaya çıkan yaptırım bir miktar paranın ödenmesi şeklinde olabileceği gibi, para dışındaki bir takım yollarla da olabilmektedir. Hakimin hukuka aykırı eylemi kınaması ve bu kınama kararının gazetede ilan edilmesi veya hukuka aykırı eyleme neden olanın özür dilemesi şeklinde de uygulanmaktadır (Eren, 2001: 791). Sayıştay hesap yargısında, kamu zararı bağlamında bir manevi zarar olduğu takdirde sorumlulara somut olayın durumuna göre kınama kararı ve bu kararın gazetelerde ilan edilmesi, kamuoyundan yani kamu kaynağının sahiplerinden özür dilenmesi, kamu zararına yol açan benzer eylemlerin tekrarlanması veya olaydaki kusurun ağırlık derecesine göre mali karar, işlem veya eylemlerden el çektirilmesi şeklinde yaptırımlar uygulanabilir.

Yeni Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay raporları, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduktan ve ilgili kamu idarelerine verildikten sonra kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulacaktır. Söz konusu raporların kamuoyu ile paylaşımı temin edilebildiği takdirde kamuoyu baskısı kamu mali yönetiminde manevi bir yaptırım olarak karşımıza çıkabilecektir.

Manevi zararın oluşup oluşmadığı hususunda da, hukuka aykırı bir fiilin varlığı, kusur, illiyet bağı ve en önemlisi manevi bir zararın meydana gelip gelmediği göz önünde bulundurulmalıdır. Ortaya çıkan kamu zararına

neden olan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin manevi zarar oluşturup oluşturmadığının ispatı bunu iddia edene ait olmalıdır.

5. SONUÇ

Kamu zararı kavramı, kamu mali yönetiminde 5018 sayılı Kanun'la düzenlenen hukuki bir müesseseyi nitelemektedir. Kamu mali yönetiminde birtakım sorumluluk hallerinin ve bu hallerden mesul tutulacak sorumluların belirlenmiş olması, hesap verebilirliğin sağlanması açısından zorunludur. Kamu zararı kavramı, sorumluluk hallerine sorumlular tarafından riayet edilmemesi hususunun mali bir yaptırımı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu mali yönetiminde kamu zararı kavramının tanımı verilmiş ve kamu zararını oluşturan unsurlar açıkça belirlenmiştir. Ancak, yasal düzenlemelerin uygulamaya yansması 5018 ve 6085 sayılı Kanunları uygulamakla görevli merciler eliyle olacaktır. Sayıştay, bir dış denetim ve yüksek yargı organı olarak Anayasal ve yasal düzeyde yerine getirdiği denetim, yargılama ve raporlama görevleri çerçevesinde kamu zararı kavramını hayata geçirecek en önemli mercidir.

Yasal düzenlemelerle genel çerçevesi verilen kamu zararı kavramına Sayıştay hesap yargısında verilen kararlarla yüklenecek anlamlar uygulama açısından büyük önem taşımaktadır. Sayıştay içtihatları, içtihadı birleştirme kararları dışında kamu idarelerini bağlamamakla birlikte, içtihadı konu mali karar, işlem veya eylemlerin mevzuata uygunluğu bakımından sorumlulara yol gösterecektir.

Kamu kaynaklarının mevzuata uygun kullanımını temin etmek amacıyla mali bir yaptırım olarak düzenlenen kamu zararı kavramı ile kamu mali yönetiminde "kusur sorumluluğu" ilkesi kabul edilmektedir. Sayıştay hesap yargısında ortaya konacak içtihatlarla, bir taraftan kusur sorumluluğu ilkesinin hayata geçmesi, diğer taraftan da kamu kaynaklarının mevzuata uygun kullanılması arasında bir denge kurulmalıdır. Aksi takdirde, kamu zararını oluşturan bazı unsurlar mali sorumluluktan kaçmak için bir perde olarak kullanılabilir.

KAYNAKÇA

- Demirel, Salim ve Cengiz Keleş (2010), “5018 sayılı KMYK Kanunu’na Göre Kamu Zararı”, Dış Denetim, Yıl: 1, Sayı: 1, Temmuz-Ağustos-Eylül.
- Etiz, Mustafa (2011), “Kamu Zararı Kavramı”, Mali Hukuk, Yıl: 26, Sayı: 152, Mart-Nisan 2011
- Gözler, Kemal (2009), İdare hukuku, Ekin Yayınevi, Cilt: II, 2. Bası, Bursa.
- Gözübüyük, A. Şeref (2010), Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, 30. Bası, Ankara.
- Gözübüyük, A. Şeref, Tan, Turgut (1998), İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Cilt 1, Ankara.
- Günday, Metin (2002), İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, 6. Bası, Ankara.
- Güngör, Hayrettin (2006), “İl Özel İdareleri ve Belediyelerde Kamu Zararı”, Yerel Yönetim ve Denetim, Cilt: 11, Sayı: 11 (Kasım).
- Güriz, Adnan (1986), Hukuk Başlangıcı, AÜHF Yayınları 685, Ankara.
- Karahasan, Mustafa Reşit (2001), Tazminat Hukuku Manevi Tazminat, Beta Yayınları, İstanbul.
- Kesik, Ahmet (2006), “Türkiyede Yüksek Denetim”, Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama), (Ed.: N. Falay, M. Şahin, A. Kesik), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kılıçoğlu, Ahmet M. (2006), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, 7. Bası, Ankara.
- Kızılkaya, Eyüp (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Sorumlular ve Sorumlulukları”, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar (Ed.: Erkan Karaaslan), Muhasebe Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2007), Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 185, İstanbul.
- Özel, Çağlar (2001), “Sözleşme Dışı Sorumlulukta Yansıma Zarar ve Giderimine Yönelik Bazı Düşünceler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 50, Sayı: 4, Ankara.

- Remzi, Mehmet ve Aydın Sezer (2011), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 4. Bası, İkinci Sayfa, İstanbul.
- Tekinay, Selahattin Sulhi (1979), Borçlar Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 588, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Uçak, Fikri (1999), Genel Muhasebe Kanunu, 2. Baskı, Ankara.
- Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (1996), 12.06.1996 tarih ve E:1996/11-372, K:1996/485 sayılı Karar, http://www.hukuki.net/ictihat/9611-372_hgk.asp, (Eriřim Tarihi: 11.10.2011).
- Yılmaz, Nebi (2011), "Sayıştayın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları", Dış Denetim, Yıl: 2, Sayı: 3, Ocak-şubat-Mart.