

BİDAYETEN ZİMMETTARLIKTAN KUSURLU SORUMLULUĞA HESAP YARGISI

THE TRIAL OF ACCOUNTS FROM STRICT LIABILITY TO FAULT LIABILITY

Nükrettin PARLAK*

ÖZ

Anayasa'da belirlenen çerçevedeki kamu idarelerinin TBMM adına denetlenmesi görevi Sayıştaya verilmiştir. Bu kuruluşlardaki sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması görevi de Anayasa tarafından Sayıştaya verilen yargısal bir görevdir. Sayıştay bu görevini, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu ve bu Kanun'un yerini alan 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu döneminde yerine getirmiştir. Tüm bu dönemlerde düzenlenen denetim raporlarının ilk maddesi sorumluların hesap verme sorumluluğunu ele almış ve ilamın ilk maddesi ile konu hükme bağlanmıştır. Ancak 03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra hesabın Sayıştayca hükme bağlanması konusunda aksaklıklar yaşanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Hesap yargısı, Hesap verme sorumluluğu, Kusursuz sorumluluk, Kusurlu sorumluluk.

ABSTRACT

The duty of auditing the public administrations in the framework of the Constitution on behalf of the Turkish Grand National Assembly was given to the Turkish Court of Accounts. The duty of taking final decisions on the accounts and acts of the responsible officials in the public administrations is also a judicial duty given to the Court by the Constitution. The Court of Accounts has fulfilled these duties in the period of the Law No. 832 on the Court of Accounts as well as the Law No. 1050 on Public Accounts and the Law on Public Financial Management and Control No. 5018 dated 10.12.2003, which replaced the former. The first part of the audit reports prepared during these periods covered the accountability of the responsible officials, and the subject matter was adjudicated with the first article of the writ. However, after the TCA Law No. 6085 dated 03.12.2010 entered into force, there have been some problems in taking final decisions on the accounts by the Turkish Court of Accounts.

Keywords: Turkish Court of Accounts, Trial of account, Accountability, Strict liability, Fault liability.

* Sayıştay Üyesi, nparlak@sayistay.gov.tr

GİRİŞ

Parlamentoların, bütçeyle verdiği yetkinin hükümet tarafından nasıl kullandığını denetlemesi *bütçe hakkı* olarak adlandırılmakta ve sayıştayları ortaya çıkaran ana etken olarak kabul edilmektedir. Denetimin ayrı bir uzmanlık gerektirmesi, sayıştay raporlarını bütçe hakkı kullanımının en önemli araçlarından biri haline getirmiş olup bu nedenle sayıştayların parlamentoya raporlama fonksiyonu vazgeçilmezdir. 1876 Kanuni Esasi'sinden beri anayasal bir kurum olarak faaliyet gösteren¹ Türk Sayıştayı denetim faaliyetlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına yürütmektedir. Bu denetimin amacı, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerinin mali faaliyetlerini; kanunlara, planlara, kurumsal amaçlara özellikle de bütçe kanunu ile belirlenmiş esaslara uygunluk yönünden incelemek ve sonuçlarını TBMM'ye raporlamaktır.

Kara Avrupası sayıştaylarının bazıları ile bunları örnek alarak kurulan sayıştaylar denetim fonksiyonu dışında yargılama yetkisi ile de donatılmış olup *hesap mahkemesi* olarak adlandırılmaktadır. Bu yetki genellikle denetim sırasında tespit edilen kamu zararlarının, sorumlulara ödettilmesini; bazı hallerde ise bu zarardan sorumlu tutulan kamu görevlilerine para cezası verilmesini kapsamaktadır. Kuvvetli yargı fonksiyonunun dikkat çeken örneklerini oluşturan Fransız ve İtalyan Sayıştayları, tazmin kararlarının yanı sıra sorumlular hakkında para cezasına hükmetme yetkisine de sahiptir. Fransız Sayıştayı örneğinden hareketle kurulan Türk Sayıştayı da yargı yetkisini haiz olup uluslararası alanda *hesap mahkemesi* anlamında *Turkish Court of Accounts* olarak tanımlanmaktadır (Karabeyli, t.y.). Halen yürürlükte bulunan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun pek çok maddesinde hesap yargılamasından bahsedilmekte ve Kanun'un 23'üncü maddesinde Sayıştayın yargılama görevini yapan daireleri için *hesap mahkemesi* kavramı kullanılmaktadır.

1 **1876 Kanuni Esasi Madde 105-** Emval-ii devletin kabz ve sarfına memur olanların muhasebelerini rü'yet ve deva'irden tanzim olunan sal muhasebelerini tedkik ederek hülasa-i tedkikat ve netice-i mütala'atını her sene bir takrir-i mahsus ile Heyet-i Mebusan'a arzulemek üzere bir Divan-ı Muhasebat teşkil olunacaktır. Bu Divan her üç ayda bir kere ahval-i maliyeyi Riyaset-i Vükela vastasıyla ba-takrir tarafı Hazreti Padişahiye dahi arzeder.

1876 Kanuni Esasi'sinin 106 ve 107'nci maddeleri de Sayıştayla ilgilidir.

Kuruluşundan Cumhuriyet'e Sayıştay Tarihi 1862-1923, Sayıştay Yayınları, Ankara 2012, s. 34

1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu Madde 100- Büyük Millet Meclisine merbut ve Devletin varidat ve masarifatını kanunu mahsusuna tevfikan murakabe ile mükellef bir Divanı Muhasebat müessesidir.

1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu Madde 101- Divanı Muhasebat umumi mutabakat beyannamesini taalluk ettiği hesabı kati kanununun Maliyece Büyük Millet Meclisine takdim tarihinden itibaren nihayet altı ay zarfında Meclise takdim eder.

Anayasa'da Sayıştaya verilen ilk görev, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemektir. Denetim görevinin dışında, bu kurumlardaki sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması görevi de Sayıştaya verilmiştir. Sayıştayın yargı yetkisi 1961 ve 1982 Anayasaları'nda, "sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen ... hükme bağlama işlerini yapmak" olarak ifade edilmiştir.² 1982 Anayasası'nın 164'üncü maddesine göre, kesin hesap kanun tasarısının ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ye verilmiş olması bile bu yargılamayı önlememektedir. 1982 Anayasası'ndaki düzenleme gereğince mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay tarafından yapılacaktır. İnceleme, denetleme ve hükme bağlama niteliğinde olmak şartıyla kanun koyucu tarafından, Sayıştaya bunların dışında da görev verilebilmesi mümkündür. Nitekim 6085 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesiyle Sayıştaya kamu iktisadi teşebbüslerini denetleme yetkisi verilmişken bu kuruluşlar Sayıştay yargısının kapsamı dışında tutulmuştur.

Bu makalede, son düzenlemeler çerçevesinde Sayıştayın hesap yargısı ve hesabın kesin hükme bağlanmasına ilişkin sorunlar ve çözüm önerilerinin tartışılması amaçlanmıştır. Daha anlaşılır olması için halen geçerli olan mevzuat ve bu çerçevede yürütülen uygulama, önceki dönem mevzuat ve uygulamalarıyla karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Karşılaştırma yapılacak kanunlardan mülga 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu ve mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu yerlerini; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na bırakarak yürürlükten kaldırılmıştır.

1. MÜLGA 832 SAYILI KANUN VE MÜLGA 1050 SAYILI KANUN DÖNEMİNDE HESAP VE HESAP YARGISI

1961 Anayasası'nın 127'nci maddesindeki düzenlemeye uygun olarak mülga 832 sayılı Kanun'da Sayıştay yargısına biçilen temel rol sorumluların *hesap*

2 **1961 Anayasası Sayıştay; Silahlı Kuvvetlerin Mallarının ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi Madde 127-** (20.9.1971-1488/30) Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin 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 görevlidir...

1982 Anayasası Sayıştay Madde 160 – (Değişik: 29.10.2005-5428/2 md.) Sayıştay, merkezi 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 görevlidir...

(Ek: 29.10.2005-5428/2 md.) Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır. ...

ve işlemlerinin yargılama yolu ile kesin hükme bağlanmasıdır.³ Anayasa'nın söz konusu kavramları tesadüfen kullanmadığı, tarihi gelişim içinde Sayıştaya verilmiş görevlerin niteliği ve ilâmlarının tabi tutulduğu hükümler göz önüne alınarak, bilinçli bir şekilde metne konulduğu Anayasa Mahkemesi kararlarına da yansımış bir gerçektir.⁴

Mülga 1050 sayılı Kanun ve mülga 832 sayılı Kanun'da kamuya ait hesapların tutulması, mal ve varlıkların korunması ile görevli memurlar *saymanlar* (muhasipler) olarak belirlenmiş ve istenildiğinde hesabın ilgili makamlara, özellikle de Sayıştaya sunulmasından sorumlu tutulmuşlardır. Saymanlar, hesaba ilişkin düzenlemeler doğrultusunda gelir, gider ve mal saymanları olarak sınıflandırılmıştır. Gelir, gider ve mal hesaplarının saymanlar tarafından en geç mahsup devresini takip eden bir ay içinde Sayıştaya verileceği hükme bağlanmıştır. Öte yandan Sayıştay denetimine tabi kamu idareleri hesap yılı başından önce saymanlıkların çeşitleri ile buldukları yerleri, görev alanlarını, varsa depo ve ambarların adreslerine ilişkin her türlü bilginin yanı sıra saymanların isimlerini ve yıl içinde yaptıkları değişiklikleri Sayıştaya bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır.⁵

3 **Mlg. 832 sayılı Kanun, Sayıştayın** görev ve yetkisi **Madde 1**-Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yolu ile kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

Mlg. 832 sayılı Kanun, Sayıştayın görevleri **madde 28/c)** Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla ... denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.

4 Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 1972/56, Karar Sayısı: 1973/11.

5 **Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 14** - Muhasipler ... hesaplarını, ... Divanı Muhasebata itaya mecburdurlar.

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 97 - ...

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 113 - ... Bu muhasip ... Divanı Muhasebata usulü dairesinde idare hesabı verir.

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 114 - ...

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 119 - ...

Mlg. 832 sayılı Kanun, Saymanlar Madde 41-Sayıştaya hesap vermekle yükümlü olan saymanlar şunlardır:

1. Gelir saymanları; 2. Gider saymanları; 3. Mal saymanları.

Mlg. 832 sayılı Kanun, Sayman durumunda olanlar Madde 42- ...

Mlg. 832 sayılı Kanun, Saymanlıkların ve saymanların Sayıştaya bildirilmesi Madde 43- Bakanlıklar ve katma bütçeli dairelerle Sayıştay denetimine tabi olan bütün idare ve kurumlar her hesap yılı başından önce merkez yurt içi ve yurt dışındaki bütün ... saymanlıkların neveleri ... görev sahaları ..., depo, ambar adreslerini, görev başındaki saymanların ad ve soyadlarıyla ... Sayıştaya bildirmekle ... yükümlüdürler.

Yıl içinde yapılan değişiklikler ve değişiklik tarihinden itibaren en çok bir ay içinde aynı suretle Sayıştaya bildirilir.

Hesabın hükme bağlanması konusu irdelenirken önce hesabın ne olduğuna bakmak gerekir. Mülga 1050 sayılı Kanun'un 123 ve 124'üncü maddelerinde *gelir*, *gider* ve *mal* hesabı olarak tasnif edilen hesap; gelir, gider ve mallarla ilgili olarak yıl boyunca yapılan tüm işlemlerin sonucunu gösterecek şekilde düzenlenmesi gereken belge, cetvel, defterler ile bunlara ilişkin kayıtlar ve yılsonunda düzenlenen mizan ve bilançolardan oluşmaktadır.⁶ Mülga 832 sayılı Kanun'un 40'inci maddesindeki düzenlemeye göre, *gelir hesabı*, tahakkuk ve tahsil edilen gelirlerin; *gider hesabı*, yapılan harcamaların; *mal hesabı* ise mevcut ve alınan mallar ile sarf edilen ve elden çıkarılan malların; miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeden oluşmaktadır. Hesabın türüne göre bu sayılanlara ilaveten; bütçe, kadrolar ve kesin hesaplar ile nakit, tahvil, senet, gibi kıymetlere ilişkin kayıtlar, kesin mizan ve bilançolar da hesap kavramına dâhil olabilmektedir.⁷

Mülga 832 sayılı Kanun'un 38, 39 ve 102'inci maddelerinde de hesaba ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.⁸ Bu maddelerdeki düzenlemeler dikkate alındığında hesap kavramının, yıl içinde yapılan işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ödeme ve mahsup belgeleriyle saymanlık işlem fişlerinden farklı bir anlam ifade ettiği anlaşılmaktadır. Nitekim konuyla ilgili Sayıştay Genel Kurulu kararında da

6 **Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 123** – Nakit muhasepleri tarafından Divanı Muhasebata ita edilecek idare hesabı aşağıdaki mevut ve cetvelleri ihtiva eder: ...

Cetveller bütçeye mütâallik hesabatta ... evrakı müsbetleriyle birlikte tevdi edilmek meşrutur. ...

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 124 – Ayniyat muhaseplerinin idare hesabı : ...

Bu cetveller izahat ve evrakı müsbetleriyle birlikte Divanı Muhasebata verilir.

7 **Mlg. 832 sayılı Kanun, Hesapların niteliği Madde 40-** ...

a) Tahakkuk eden ve tahsil edilen bütün gelirlerin, gelir artıklarının ve emanetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler, gelir hesabını;

b) Yapılan harcamaların ve bunlara ilişkin olarak alınan para ve sair kıymetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler, gider hesabını;

c) Mevcut ve alınan, sarf olunan, satış, yoketme veya sair suretlerle elden çıkarılan hertürlü malların ve eşyanın miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler, mal hesabını teşkil eder.

... sabit veya döner sermayeler veya fonlar veyahut kurumların yetkili mercilerce onaylanmış bütçe ve kadrolariyle kesinhesapları ve bunlarla ilgili kararlar, bilânço esasına göre hesap yürüten kurumlarda ise kesin mizan ve bilânçolar, Sayıştaya verilecek hesaplara dahildir. ...

8 **Mlg. 832 sayılı Kanun, Genel esaslar Madde 38/a)** ...

Mlg. 832 sayılı Kanun, Hesapların verilme zamanı Madde 39- ...

Mlg. 832 sayılı Kanun, (Mülga: 7/3/1985 - 3162/17 md.) Madde 84 – Kesin hesap kanun tasarısı, Anayasanın 128 inci maddesinde belirtilen bir yıllık süreyi aşmamak şartıyla, idare hesapları tam olarak Sayıştaya verilmedikçe millet meclisi Başkanlığına sunulamaz.

Mlg. 832 sayılı Kanun, Belgelerin saklanması, Madde 102 – ...

işlemlere ait belgeler hesabın dışında mütalaa edilmiştir.⁹ Bu karara göre mülga 832 sayılı Kanun'un 40'ıncı maddesinde geçen *her türlü belgeler ibaresinden, işlemlere ait belgelerin değil idare hesabı cetvelleri diye isimlendirilen cetvellere bağlanması gereken belgelerin anlaşılması*" gerekmekte olup, bu tespit sonraki kararlarda da teyit edilmiştir. Özellikle hükmen onama konusunun işlendiği Sayıştay yayınlarında da hesap kavramı, "saymanların yılsonunda düzenledikleri, bütçe uygulamalarının sonuçlarını kapsayan ve hangi belgelerden oluşacağı çeşitli yasalarda ve yönetmelikte yazılı bulunan idare hesaplarını" ifade etmek amacıyla kullanılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 1973: 130). Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde Sayıştayın yargı yetkisi kapsamındaki hesap kavramının; idare hesabını, işlemlerin ise; gelir, gider ve mallara ilişkin olarak yıl içinde yapılan işlemler ve düzenlenen belgeleri ifade etmek amacıyla kullanıldığı görülmektedir.

Ancak hesap incelemesi konusundaki düzenlemelerde, hesap kavramı biraz daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Mülga 832 sayılı Kanun'da hesap incelemesi; gelir, gider ve mallara ilişkin tüm işlemlerin incelenmesinin yanı sıra bu işlemlere ilişkin kayıt ve hareketlerin hem idare hesabına giren belge, defter kayıtlarına uygunluğunu hem de bütün bu işlem ve kayıtların mevzuata uygunluğunun incelenmesini ifade etmektedir.¹⁰ Kanımızca bu madde de hesap kavramını tanımlamaktan ziyade denetim ve denetim sonrasında hazırlanacak olan yargı raporunun kapsamını düzenlemeyi amaçlamaktadır. Denetim ve sonrasında düzenlenen yargılamaya esas rapor, idare hesabına ilişkin tespitlerin yanı sıra varsa yıl içinde yapılan işlemler nedeniyle ortaya çıkan zararları da kapsamalıdır.

Hesap, görev başında bulunan sonuncu sayman tarafından verilecek olup hesabın verilmemesinden doğan sorumluluk da bu saymana aittir. Saymanlar

9 21 Aralık 1972 tarih ve 3624 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

14 Aralık 1981 tarih ve 4148 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

- 10 **Mlg. 832 sayılı Kanun, Hesapların incelenmesi Madde 46** - ... İnceleme sırasında;
1. Gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği,
 2. Giderlerin, a) Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı, ...
 - c) İdare hesabına giren bütün işlemlerin para ve sair kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığı,
 3. Taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanması, kullanış ve çıkışları ile ... hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı,
 4. Yukarıdaki fıkralarda yazılı bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı araştırılır.

nakil veya emeklilik nedeniyle veremedikleri hesabı kendilerinden sonra gelen saymana devrederler. Zorunlu sebeplerle hesap veremeyen ya da hesap vermekten kaçınan saymanların hesapları bir kurul eliyle yeni saymana devredilir.¹¹ Hesabın Sayıştaya verilmesinden görev başındaki sayman sorumlu tutulmakta iken yıl içinde yapılan işlemlere ilişkin olarak verilen tazmin kararlarının muhatabı tek başına veya belgede imzası bulunan görevlilerle birlikte ilgili evrakın düzenlendiği tarihte görev başında olan saymandır.

Tam, doğru ve denk bir muhasebe düzeninin varlığı ortaya konulmadan sorumluların sorumluluklarının sona erdiğini söylemek mümkün olmadığı (Bayar, 2011: 39) için idare hesabında bulunması zorunlu olan cetvel veya belgelerden herhangi birinin bulunmaması ya da yargılamaya engel bir hata içermesi durumunda hesabın yargılamasına geçilmemektedir. Bu nedenle denetçiler, öncelikle idare hesabının eksiksiz olup olmadığını incelemekte ve eksiklik bulunmaması durumunda düzenlenen raporun ilk maddesinde hesabın doğru, denk ve belgelerin tamam olduğunu açıklamaktadır.¹² Yargılama sırasında da ilk olarak idare hesabı cetvelinin eksiksiz ve doğru olarak tutulduğu, hesabı oluşturan belgelerin eksiksiz olarak verildiği hükme bağlanmaktadır. Ancak yargılama sırasında eksiklik veya tutarsızlık tespit edilmesi durumunda hesabın hükme bağlanmaya elverişli görülmediği hususu daire kararıyla saptanmakta ve hesap yargılaması ancak bu aksaklık giderildikten sonra başlamaktadır.

1985 yılı öncesi dönemde yargılamaya ilişkin rapor Sayıştay dairesi tarafından kesin hükme bağlanırken hesap ve işlemlerinden dolayı sorumlular

11 Mlg. 832 sayılı Kanun, Saymanların hesap vermesi Madde 44- ...

Hesaplar görev başında bulunan sonuncu sayman tarafından hazırlanır ve verilir. Hesabın verilmemesinden doğan sorumluluk buna aittir.

... Ölüm, sağlık durumu ve sair mücbir sebeplerle hesap vermeye muktedir olamayan veya hesap vermekten kaçınan saymanların hesapları bağlı buldukları dairelerce kurulacak bir kurul eliyle yeni saymana devredilir. ...

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 19 – Her muhasip yalnız kendi zamanına ait hesaptan mesuldür. ...

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 120 – Her muhasip hesabını seneden seneye Divanı Muhasebata vermeğe mecburdur. Bir senei maliyenin intihâsından evvel infisal eden muhasip, halefi tarafından sene nihayetinde Divana verilmek üzere, hesabını halefine devreder.

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 121 – Vefat eden veya halefine hesap itasından imtina eyliyen muhasibin hesabı, Maliye Vekaletince tayin olunacak bir heyet marifetiyle, halefine devrolunur.

12 Mlg. 832 sayılı Kanun, Denetçi raporları Madde 48 - ...

Bu raporlarda hesabın doğruluğu ve denkliği ve belgelerin tamam olup olmadığı ve ... açıklanır.

hakkında *beraet*, *zimmet* veya *tazmin* olmak üzere üç çeşit karar verilmektedir.¹³ *Beraet kararı*, sorumluların idare hesabının hazırlanması ve Sayıştaya verilmesi ile ilgili işlemlerin tamamının mevzuata uygunluğunun tespit edilmesini ve bunun sonucu olarak peşinen sorumlu olan sayman, tahakkuk memuru ve diğer görevlilerin sorumluluğunun bulunmadığını tespit eder. İşlemlerin yargılanması sırasında yargılamaya esas raporda kamunun zarara uğratıldığına ilişkin sorgunun dairece kabul edilmeyerek işlem veya belgenin mevzuatına uygun bulunması halinde de sorumluların beraetine karar verilmektedir. *Zimmet kararı*, sorumluların, görevleri dolayısıyla kendilerinden beklenen yükümlülüklerini yerine getirmedikleri ya da Sayıştaya vermekle yükümlü oldukları hesabı tam ve eksiksiz olarak vermediklerinin yargısal bir kararla tespit edilmesidir. *Tazmin kararı* ise mevzuata aykırılık nedeniyle oluşan zararın sorumlulara ödetirilmesine karar verilmesini ifade etmektedir. Bu zarar, sorumlularca hesabın usulüne uygun olarak verilmemesi nedeniyle olduğu gibi yıl içinde yapılan işlemler ve düzenlenen belgeler nedeniyle ortaya çıkan zararı da kapsamaktadır. Hesap yargısına ilişkin bir diğer kavram ise *hükmen onamadır*. Hesaplar, Sayıştaya noksansız verildiği tarihten itibaren iki yıl içinde yargılanmadığı takdirde hükmen onanmış sayılır.¹⁴ Noksansız olarak Sayıştaya verilen hesabın herhangi bir nedenle yargılanmaması durumunda ortaya çıkacak aksaklıkların giderilmesi ve kamu görevlilerinin korunması amacıyla oluşturulmuş bir mekanizmadır.

Mülga 832 sayılı Kanun'un 61'inci maddesinde 1985 yılında yapılan değişiklikle, zimmet kararı Sayıştayca verilecek kararlar arasından çıkarılmış ve madde metnine "Bu hükümler dışında gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi kararlaştırılabilir" ifadesi eklenmiştir. Yapılan düzenlemenin gerekçesi, Sayıştayca zimmete hükmedilmesi halinde doğacak zarar tazmin ettirileceğinden zimmet hükmünü gerektirecek bir durumun kalmadığı, buna karşılık bazı konuların ilgili idarelere bildirilmesine gerek duyulduğu, ancak yasada bu ihtiyacı karşılayacak bir düzenlemenin bulunmadığı şeklinde ifade edilmiştir (TBMM, 1984). 1985 yılında yapılan bu düzenleme sonrasında *Hüküm ve Tutanaklar* başlıklı 61'inci maddede yapılan düzenleme ile zimmet hükmünün Sayıştay

13 **Mlg. 832 sayılı Kanun, Hüküm ve tutanaklar Madde 61**-Hesapların yukarıdaki maddelere göre yapılan yargılanması sonunda beraet veya zimmet veya tazmin hükmü verilir.

Mlg. 832 sayılı Kanun, Hüküm ve tutanaklar Madde 61-(07.03.1985 tarih ve 3162 sayılı Kanunla Değişik) Hesap ve işlemlerin yukarıdaki maddelere göre yargılanması sonumda beraet veya tazmin hükmü verilir. Bu hükümler dışında gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi kararlaştırılabilir.

14 **Mlg. 832 sayılı Kanun, Hükmen onama Madde 66-** Saymanların hesapları Sayıştaya noksansız verildiği tarihten itibaren iki yıl içinde yargılanmadığı takdirde hükmen onanmış sayılır. ...

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 126 - ... Muhasiplerin hesabı Divanı Muhasebata tevdi tarihinden itibaren iki sene zarfında rüyet edilmediği takdirde hükmen musaddak addolunur.

tarafından verilecek kararlar arasından çıkarılması ile (her ne kadar mülga Sayıştay Kanunu'un 59, 60 ve 64'üncü maddelerinde zimmet kavramı halen durmaktaysa da; bkz. dipnot 15) hesabın Sayıştay tarafından hükme bağlanması konusunda bir zafiyet oluştuğu düşünülmektedir.

Bu düzenlemenin yapılmasında, *zimmet* kavramının çağrıştırdığı olumsuz anlamın da etkili olduğu söylenebilir. Oysa mülga 832 sayılı Kanun'da kullanılan *zimmet* kavramı ceza kanunlarında düzenlenen ve memurun kendisine emanet edilen kamu malını ve parasını üstüne geçirmesi olarak tanımlanan zimmet suçundan farklıdır. Sayıştay mevzuatında zimmet kamu malını ve parasını elde etmek, saklamak, kullanmak veya yönetmekle görevlendirilen memurun bu görevi dolayısıyla yüklenmiş olduğu sorumluluğunun kaldırılmayarak hesabının kabul edilmemesidir. Esasen bu düzenleme idare hukukunun görev, yetki, sorumluluk dengelemesinin gereği olarak üstlenilen *görev sorumluluğunu* ifade etmektedir (Bayar, 2011: 41). Bu durumda *bidayeten zimmetharlık (kusursuz sorumluluk)* kamu görevlilerinin yürütmekte oldukları görev nedeniyle kendilerine yüklenmiş olan sorumlulukların gereğini yerine getirip getirmediğine ilişkin *hesap verme yükümlülüğünü* ifade etmektedir. Bidayeten zimmetharlığın en katı biçimde uygulandığı durumlarda bile kusursuz sorumlu kabul edilen kamu görevlilerine sorumluluk yüklenemeyecek haller düzenlenmiştir. Örneğin, mevzuatta hesabın verilmesini engelleyecek olağanüstü haller ile mücbir sebepler sayılarak bu hallerin bulunması durumunda sorumlular hakkında mevcut delillere göre karar verileceği hükme bağlanmıştır.¹⁵ Sorumlu tutulan kişi, kabul edilmeyen hesabını düzeltmek, vermediği ya da eksik verdiği hesabı tam olarak vermek ya da bu

15 **Mlg. 832 sayılı Kanun, Belge İbraz Edilememesi Madde 59** - Zaruri sebeplerle asılları veya ikinci nüshaları ibraz veya tevdi edilemeyen hallerde, hizmetin yapıldığını ve karşılığının hak sahibine verildiğini gösteren evraka, belgeye ve mevcut kayıt ve delillere göre, savcının düşüncesi alındıktan sonra sorumluların beraet veya zimmetine hükmedilir.

Mlg. 832 sayılı Kanun, Olağanüstü hallerde belge ibraz edilememesi Madde 60- Savaş, yangın, sel, deprem, idari ve askeri sebeplerle, tahliye gibi olağanüstü haller dolayısıyla veya çalınma ya da mücbir sebeplerle kaybolduğu anlaşılan belge ve kayıtların bulunmasına ve gönderilmesine imkân bulunmadığı idare kurullarınca tutanakla onanırsa, sayman mevcut delillere göre yargılanır.

... Bu takdirde saymanın beraeti veya sorumluluğu bakanlık veya dairesinin düşüncesi alınmak suretiyle Sayıştayca hükme bağlanır.

Mlg. 832 sayılı Kanun, İlamların İnfazı Madde 64 - ...

İlamlarda gösterilen zimmet ve tazminlerde zimmetler vuku tarihinden; tazminler ise hükmedildikleri tarihten itibaren faize tabi olarak, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur.

Ancak, bu suretle eklenecek faizin tutarı, zimmet veya tazminine karar verilen miktarın % 10'unu geçemez

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 18 - ... Sirkat dolayısıyla veya kuvvei mücbire tahtında zıya vukuunda muhasibin keyfiyeti ... mensup olduğu Vekaletin mütalaası alınarak Divanı Muhasebatça hükme raptolunur.

durumdan kaynaklanan zararı tazmin etmek suretiyle, Sayıştaydan *beraetini* talep etme hakkına sahiptir.

Mevzuatta hesap vermeme durumu ağır yaptırımlara bağlanmış olup bunlara verilecek olan cezalar da düzenlenmiştir. Sayıştay tarafından verilebilecek kararlardan biri sorumlular hakkında *para cezasına* hükmedilmesidir ki hesabı vermeyen saymanlar ile denetleme ve yargılama sırasında, istenilen bilgi, belge ve defterleri vermeyen görevliler hakkında uygulanmaktadır. Hesabını, usulüne uygun olarak vermeyen saymanın aylığı Sayıştayın isteği üzerine yarım olarak ödenecek olup üç ay içinde bu yükümlülüğünü yerine getirmemezse işten el çektilerine ilişkin soruşturma başlatılacaktır.¹⁶

İdare hesabının noksatsız olarak düzenlenip düzenlenmediğinin Sayıştay dairesi tarafından hükme bağlanması uygulaması 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra da devam etmiştir. Bu dönemde yürürlükte olan mülga 832 sayılı Kanun'un hükümlerine dayanılarak hazırlanan yargı raporlarının ve Sayıştay dairelerince düzenlenen ilamların ilk maddesi hesabın verilmesine ilişkindir. 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra kısa bir dönem daha sürdürülmüşse de daha sonra bu uygulamaya son verilmiş olup bu tarihten sonra düzenlenen yargı raporlarında ve ilamlarda hesabın verildiğine ilişkin bir tespit ya da yargı kararı bulunmamaktadır.

16 **Mlg. 832 sayılı Kanun, Hesap vermeyen saymanlar Madde 52-** Emeklilik, Bakanlık emrine alınma ve benzeri sebeplerle hesabını devretmeden temelli veya geçici olarak vazifeden ayrılmış bulunan saymanlar hesaplarını verinceye kadar, aylık ve diğer istihkaklarının ödenmesi geciktirilir.

Mlg. 832 sayılı Kanun, Saymanlarla diğer görevliler hakkında uygulanacak cezalar Madde 51- Hesabını kanun hükümleri dairesinde zamanında ve tam olarak vermeyen saymanlarla; Sayıştay denetimine giren daire ve kurumlar görevlilerinden, denetleme ve yargılama sırasında, istenilen her çeşit bilgi, belge ve defterleri vermeyen ve denetleme ve yargılamayı güçleştirenlerin aylıkları, Sayıştayın istemi üzerine ilgili dairelerince, hesabına veya istenen bilgi, belge ve defterleri eksiksiz verinceye kadar yarım olarak ödenir ve yarım aylık kesilmeye başlandığı tarihten itibaren saymanlar en çok üç ay, diğer görevliler ise Sayıştayca belli edilen süre içinde yine hesabını veya istenilen bilgi, belge ve defterleri vermez veya denetleme ve yargılamayı güçleştiren sebepleri ortadan kaldırmazlarsa bu defa ilgili dairelerince tayinlerindeki usule işten elçektirilerek haklarında gerekli kovuşturma yapılır.

Mlg. 1050 sayılı Kanun, Madde 122 - Muhasipler bir seneli maliyeye ait idare hesaplarını ... Divanı Muhasebata vermekle mükelleftirler. Bu müddet zarfında hesap vermeyen muhasip, Divanı Muhasebatça tahsisatıyla beraber maaşının nisfına kadar bir cezayı nakdi ile tecziye olunur. Muhasip, tayin edilecek müddet zarfında yine hesap itasından veya evrakı müsbite ibrazından imtina ettiği halde Divanı Muhasebatın iş'arı üzerine Vekaleti aidesince memuriyetinden ihraç olunarak bu hesap maddeyi sabıka mucibince halefi tarafından verilir.

2. 5018 SAYILI KANUN ve 6085 SAYILI KANUN DÖNEMİ HESAP YARGISI

Mülga 1050 sayılı Kanun, *sayman hesabı* esas alınarak hazırlanmışken 5018 sayılı Kanun *kamu idaresi hesabı* esası üzerine oturtulmuştur. Ancak hesabın hükme bağlanması açısından iki Kanun arasında bir farklılık bulunmamaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde "*Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesi*" olarak tanımlanmış konuyla ilgili diğer hususlar Sayıştay Kanunu'na bırakılmıştır. Sayıştay Kanunu'na bırakılan hususlar, hesapların verilme zamanı, usulü, kimlerin sorumlu tutulacağı ve yaptırımları kapsamaktadır. Nitekim 5018 sayılı Kanun'dan sonra (6085 sayılı Kanun'dan önce) 2007 yılında kabul edilen Sayıştay Genel Kurulu kararında da düzenleme bu şekilde yorumlanmıştır. Karara göre; maddenin ikinci fıkrasında bahsedilen *hukuka uygunluk denetimiyle* kamu idarelerinin gelir, gider, mal hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı tespit edilecek, bu tespitler Sayıştay yargısına intikal ettirilerek hükme bağlanacaktır. Genel Kurul, 5018 sayılı Kanun'un hesapların Sayıştayca hükme bağlanmasını benimsedikten sonra konuya ilişkin diğer hususları ilgili kanuna bırakmış olmasının Anayasa'nın 160'uncü maddesinde izlenen yöntemeye uygun olduğunu¹⁷ tespit etmiştir.

Hesabın hükme bağlanmasına ilişkin bu düzenleme; 5018 sayılı Kanun'un muhasebe sistemi ve muhasebe yetkililerinin sorumluluğunu düzenleyen maddeleri ve bu Kanun uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ikincil mevzuata hâkim olan anlayışla da örtüşmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 61'inci maddesinde; muhasebe sisteminin hesap verme süreçlerinin etkili çalışması ve kesin hesabın çıkarılmasını sağlayacak şekilde kurulup yönetileceği ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından ve denetime hazır bulundurulmasından muhasebe yetkililerinin sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır¹⁸

17 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

18 **5018 sayılı Kanun, Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları Madde 61-** Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, ... işlemleridir. ... Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. ... Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

5018 sayılı Kanun, Taşınır ve taşınmaz işlemleri Madde 44- ... (Değişik ikinci cümle: 22.12.2005-5436/10 md.) Bu malların kaydı ile taşınırın muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

olup Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ndeki düzenlemeler de bu doğrultudadır. 5018 sayılı Kanun'un, 44'üncü maddesi gereğince hazırlanan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin çeşitli maddelerinde taşınır mallarla ilgili olarak, düzenlenmesi ve Sayıştaya gönderilmesi gereken cetveller, bunların kim tarafından oluşturulacağı ve Sayıştaya ne şekilde verileceği kararlaştırılmıştır.¹⁹ Yönetmelikteki düzenlemeye göre, harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisince onaylanmış cetvellere dayanılarak hazırlanan taşınır kesin hesabının bir nüshası, Sayıştaya gönderilecektir.

5018 sayılı Kanun uyarınca Sayıştaya hesap vermekle yükümlü olanların kimler olduğu ve bunların sorumlulukları Sayıştay Genel Kurul kararlarıyla açıklığa kavuşturulmuştur. 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Karar'da, 5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatın ilgili hükümleri değerlendirilmek suretiyle muhasebe yetkililerinin Sayıştaya hesap vermekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Karara göre, Anayasa'nın 160 ve 5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesi hükümleri gereğince mali sorumluluğu tespit edecek mercinin Sayıştay olduğu konusunda tereddüt bulunmamaktadır.²⁰ Yukarıda bahsedilen Genel Kurul Kararı'ndan daha sonra çıkarılan bir kararda da 5018 sayılı Kanun ve Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uyarınca düzenlenen taşınır yönetim hesabının yıllık olarak Sayıştaya verilmesi gerektiğine karar verilmiştir.²¹

Yukarıda açıklanan kararlar ve uygulamalar dikkate alındığında 6085 sayılı Kanun öncesinde, hesabın kesin hükme bağlanması konusunda herhangi

19 Taşınır Mal Yönetmeliği, Belge ve cetveller Madde 10 - (1) Taşınır işlemlerinde, işlem türüne göre aşağıda belirtilen belge ve cetveller kullanılır. ... i) Taşınır Hesap Cetveli ... ii) İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli ... iii) İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetveli ... k) Müze/Kütüphane Yönetim Hesabı Cetveli ..., l) **(Ek: 14/3/2016-2016/8646 K.)** Tesis Bileşenleri Cetveli

Taşınır Mal Yönetmeliği, Taşınır yönetim hesabı Madde 34 - (Değişik: 14.3.2016-2016/8646 K.) (1) ...

(2) Taşınır yönetim hesabı aşağıdaki cetvellerden oluşur:

a) Yıl sonu sayımına ilişkin Sayım Tutanağı, b) Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli, c) Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli; ç) Yıl sonu itibarıyla en son düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin sıra numarasını gösterir tutanak.

(3) Taşınır mal yönetim hesabı, taşınır kayıt yetkililerince aşağıdaki şekilde hazırlanır:

ç) Taşınır mal yönetim hesabı; harcama yetkilisince, taşınır kayıt ve işlemlerinin usulüne uygun yapıldığı anlaşıldıktan, Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı Cetvelinin Taşınır Sayım ve Döküm Cetveline uygunluğu görüldükten sonra onaylanır. ...

Taşınır Mal Yönetmeliği, Taşınır kesin hesabı Madde 35 - (Değişik: 14.3.2016-2016/8646 K.) ...

(2) İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli ile İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetvelinin ilgililerce imzalanmış nüshası idarenin kesin hesabına eklenir.

20 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

21 14.02.2008 tarih ve 5210/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

bir tereddüt bulunmadığı görülmektedir. Ancak 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra hesabın kesin hükme bağlanması konusu karmaşık bir hale dönüşmüştür. 6085 sayılı Kanun'un amaç ve kapsam başlıklı 1'inci maddesinde Kanun'un amacı "sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması" olarak belirlenmiş, tanımlar başlıklı 2'nci maddesinin 'e' fıkrasında "Hesap yargılaması: Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanması" şeklinde ifade edilmiş olup bu ifadeler, Anayasa'daki düzenlemeyle uyusmaktadır. Ancak aynı maddenin 'f' fıkrası ile 48'inci maddede yargılamaya esas raporun kapsamı; hesap ve işlemlerin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararıyla sınırlı tutulmuştur. 6085 sayılı Kanun'un 5 ve 23'üncü maddelerinde de yargıya ilişkin görev ve yetkiler; sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususların hükme bağlanması olarak belirlenmiş, 50'nci maddede ise yargılama sonucunda daireler tarafından verilecek karar; "hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine" hükmedilmesiyle sınırlı tutulmuştur.²²

6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi sonrasında yukarıda açıklanan düzenlemelerin Anayasa'da yer alan sorumluların hesap ve işlemlerinin Sayıştay tarafından kesin hükme bağlanacağına ilişkin düzenlemelerle örtüşmediği gerekçesiyle bazı maddelerinin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesinin kararı çıkıncaya kadar hesabın hükme bağlanması konusunda Sayıştayda birbirinden farklı uygulama ve kararlarla karşılaşmıştır. Örneğin, 6085 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra düzenlenen yargılamaya ilişkin raporlarda yönetim dönemi hesabının Sayıştaya verildiğine ilişkin bir tespiti yer verilmemesi üzerine konu, Sayıştay 2'nci Dairesi tarafından Sayıştay Başkanlığına iletilmiştir. 2'nci Daire kararında, Anayasa'nın 160'ncü maddesinde geçen hesap kavramı ve bu kavrama dâhil olan belgelere ilişkin olarak, 6085 sayılı Kanun'un 8'inci, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 510'uncu ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 573'üncü maddelerinde muhasebe birimlerinin Sayıştaya gönderecekleri yönetim dönemi hesabına ilişkin hükümlere yer verildiği belirtilmiştir. Kamu İdaresi Hesaplarının

22 **6085 sayılı Kanun, Yargılamaya esas rapor Madde 48-** (1) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibarıyla yargılamaya esas rapor düzenlenir. ...

6085 sayılı Kanun, Hüküm ve tutanaklar Madde 50- (1) Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir. ...

Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesinde de hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgelerin sayma suretiyle belirlendiğinden bahisle söz konusu yönetim dönemi hesabının rapor eki belgeler arasına konulmadığı ve yargılamaya esas raporda yönetim dönemi hesabının Sayıştayca alındığına dair denetçi görüşünün bulunmadığı tespit edilerek bu eksikliklerin tamamlattırılması istenmiştir.²³

6085 sayılı Kanun'daki bazı düzenlemelerin Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine yapılan iptal başvurusunun gerekçesi ise özet olarak şu şekildedir:²⁴ Sayıştayın genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri üzerindeki *düzenlilik denetimi*; denetim sonunda düzenlenecek yargılamaya esas raporlar ve hesap mahkemesi olan daireler tarafından yapılacak yargılama; *kamu zararına yol açan hususlarla* sınırlandırılmıştır. Oysa Sayıştay denetimi, *kamu zararı* tespitiyle yetinmeyip; gelir, gider ve mal hesaplarının verilmesine ilişkin sorumluluğu da irdelemelidir. Kamu zararı, mevzuata aykırılığın sonuçlarından yalnızca biri olup her mevzuata aykırılık kamu zararı ile sonuçlanmayabildiği gibi hesabın usulüne uygun olarak verilmemesi durumunda, kamu zararının oluşup oluşmadığı ya da oluşan zararın miktarının tespit edilme imkânı da ortadan kalkmaktadır. Bu nedenlerle 6085 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (f) bendinde yer alan "*tespit edilen kamu zararına ilişkin*", 23'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan "*kamu zararına ilişkin*" ve 48'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "*kamu zararına yol açan*" ibareleri iptali edilmelidir.

Bu başvuruyu görüşen Anayasa Mahkemesi aşağıda özetlenen gerekçelerle, dava konusu ibareleri Anayasa'ya aykırı bulmamıştır:²⁵

- Anayasa'nın 160'ıncı maddesinde, Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayacağından bahsedilmekte olup kesin hükme bağlama görevini nasıl ve ne şekilde yerine getireceği belirtilmemiştir. Yargılamaya esas raporun hangi hükümleri içereceği ve Sayıştay dairelerinin sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlarken hangi hususları hükme bağlayacağını belirlemek anayasal sınırlar içinde kanun koyucunun takdirindedir.

23 Sayıştay 2'nci Daire Kararı, 23.01.2013 tarih ve D.2:2013-13 sayılı yazı, 23.01.2013 tarih ve D.2:2013-15 sayılı yazı, 23.01.2013 tarih ve D.2:2013-16 sayılı yazı, 05. 03.2013 tarih ve D:2/2013-32 sayılı yazılar.

24 Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2011/21, Karar Sayısı: 2013/36, Başvuru Dilekçesi.

25 Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2011/21, Karar Sayısı: 2013/36.

- Düzenlilik denetimi; mali denetim ve uygunluk denetimini içermekte olup, uygunluk denetimi sonucunda hazırlanan yargılamaya esas raporun dışında; gelir, gider ve mal hesap ve işlemlerinin kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu irdeleyen mali denetim raporu hazırlanmakta ve Sayıştay daireleri bu raporlar hakkında da görüş bildirmektedir.
- 5018 sayılı Kanun'dan önceki mevzuatta mali sorumluluk için, kusur şartı aranmaksızın mevzuata aykırılık yeterli görülürken yeni düzenlemelerde hesap ve işlemlerin kesin hükme bağlanması sırasında ilgililerin ancak kusurlu olmaları durumunda sorumlu tutulmaları esası benimsenmiştir.
- Dava konusu ibarelerin yer aldığı kuralların getirilmesindeki amaç, hukuka uygun olup kamu zararı olmayan hesap ve işlemlerin Sayıştay dairelerinin önüne getirilerek zaman ve emek kaybedilmesinin önüne geçmek ve mevzuata aykırı hiçbir işlemi bulunmayan sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını önlemektir.
- Kamu zararının bulunmadığı durumlarda tespit edilen adli veya idari hususların Sayıştay dairesi tarafından ilgili mercilere bildirilerek bu konuya dikkat çekilmesi imkânı bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bu kararın ve kullanılan gerekçelerin isabetli olduğundan bahsetmek güçtür. Her şeyden önce Karar'da da bahsedildiği gibi Anayasa Sayıştaya, sorumluların *hesap ve işlemlerini* kesin hükme bağlama görevini vermiş olup anayasal sınırlar içinde kalan düzenlemenin, *hesap ve işlemlerin* kesin hükme bağlanması durumunu değiştirmemesi gerekmektedir. Oysa 6085 sayılı Kanun'da yapılan düzenlemede kesin hükme bağlanacak olan alan *kamu zararı* ile sınırlandırılarak hesap verme sorumluluğunun hükme nasıl bağlanacağı konusu açıkta bırakılmıştır.

Kanun'da düzenlenen uygunluk denetimi sonucunda, gelir, gider ve mal hesap ve işlemlerinin kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğuna ilişkin olarak yargılamaya esas rapor dışında da denetim raporu düzenlendiği ve bu raporlar hakkında dairelerin görüş bildirmesinin öngörüldüğü yolundaki gerekçe de ikna edici olmaktan uzaktır. Denetimler sonucunda yargılamaya esas raporun dışında rapor hazırlanacağı ve dairelerin bu raporlara görüş vereceği doğru olmakla birlikte *mali denetim raporu* olarak adlandırılan bu raporlar ve bu raporlar hakkında dairelerce verilen görüş yargısal nitelikte değildir. Mali denetim raporlarına dairelerce görüş verilmesi işlemi idari nitelikte olup, verilen görüş de

istişaridir. Nitekim bu raporlar daire aşamasından sonra Rapor Değerlendirme Kurulunda görüşülmekte ve raporlara nihai hali bu aşamadan sonra Başkanlıkça verilmektedir.

Anayasa Mahkemesinin gerekçelerinden bir diğeri; 5018 sayılı Kanun'dan önce mali sorumluluk için mevzuata aykırılığı yeterli gören kusursuz sorumluk esas alınmışken yeni dönemde ilgililerin ancak kusurlu olmaları durumunda sorumlu tutulmaları esasının benimsenmiş olmasıdır. Oysa mali süreçte görev ve yetkisi olan kamu görevlileri, Sayıştaya hesap vermekle yükümlü olup geçerli bir mazeret olmaksızın bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen görevliler, kamu zararına yol açmasalar bile görevin gereklerine ve hukuka uygun hareket etmemişlerdir. Bu şekilde hareket eden kamu görevlilerinin sorumlu tutulmalarının kusur sorumluluğuna aykırı olduğundan bahsedilemeyeceği gibi bu tespite ilişkin olarak Sayıştayca yapılacak işlemler de emek ve zaman kaybı olarak nitelendirilemez. Hesabın verilmediği durumda kamu zararının oluşup oluşmadığının ya da oluşan zararın miktarının nasıl tespit edileceği konusu da açıklanmaya muhtaçtır. Kaldı ki Anayasa hükmü Sayıştaya kusur veya zarar gibi bir şart aranmaksızın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi vermiştir.

Son olarak; yapılan denetimlerde, kamu zararının tespit edilmediği durumlarda, gerekli görülen hususların Sayıştay dairesi tarafından ilgili adli veya idari mercilere bildirilme imkânının bulunması hususu da verilen kararın gerekçesi olamaz. Öncelikle bu düzenleme Sayıştay mevzuatına ilk defa 6085 sayılı Kanun ile girmiş bir husus olmayıp mülga 832 sayılı Kanun'da da bulunan bir hükümdür. Bu düzenlemeye rağmen 6085 sayılı Kanun öncesinde düzenlenen yargısal raporların ve Sayıştay dairelerince düzenlenen ilamın ilk maddesi hesap verme sorumluluğunun tespiti konusuna ilişkin olmuştur. Kaldı ki bu durumun Sayıştay tarafından adli veya idari mercilere bildirilmesi de Anayasa'ya aykırılığı ortadan kaldırmaya yetmeyecektir. Her şeyden önce bu durumun adli bir merciye bildirilmesi Anayasa'da münhasıran Sayıştaya verilmiş bir görevin başka bir yargı alanına devredilmesi anlamına gelecektir. Hesabın usulüne uygun olarak Sayıştaya verilmemesi halinin Sayıştay tarafından kesin hükme bağlanmadan idari bir merciye bildirilmesi durumunda ise bu aşamadan sonra yapılacak idari işlemler nedeniyle ortaya çıkacak olan ihtilaf Sayıştay dışındaki yargı mercileri tarafından hükme bağlanacaktır.

Yukarıda bahsedilen tüm gerekçeler Anayasa'da yer alan "*sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması*" şeklindeki düzenlemenin kesin hüküm niteliği ile bağdaşması mümkün olmayan gerekçelerdir. Kesin hükümden ne anlaşılması gerektiği Anayasa Mahkemesinin Sayıştay Kanunu ile ilgili olarak

verdiği bir kararında şöyle açıklanmıştır:²⁶ “Anayasa’nın 160’ıncı maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştayın bu kararının kesin hüküm niteliğinde olduğunun açıkça belirtilmesi ve bu karara karşı herhangi bir hukuksal yola başvurma yolunun öngörülmemiş olması, Sayıştay kararının yargısal anlamda kesin hüküm niteliğinde olduğunu göstermektedir. Bütün bu açıklamalar dikkate alındığında, Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet icra ettiği ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu, kesin hüküm vermesi nedeniyle bunu sonuçsuz veya etkisiz kılacak şekilde gerek idari gerekse yargısal makamlar nezdinde herhangi bir karar alınmasının söz konusu olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.” Anayasa Mahkemesinin, hesap verme sorumluluğunun kesin hükme bağlanması konusunu boşlukta bırakan düzenlemeleri Anayasa’ya uygun bulurken sıraladığı gerekçelerin aynı mahkemenin daha sonraki kararında tanımlanan kesin hüküm niteliği ile bağdaşmadığı açıkça görülmektedir.

Mali tablo ve bilançolardaki eksiklik ve aksaklıkların irdelenmesi, mali denetim raporlarının olmazsa olmaz uygulamalarından biri olup yerel yönetimler dışındaki kamu idarelerine ilişkin mali denetim raporları Sayıştay tarafından TBMM’ye gönderilmektedir. Anayasa Mahkemesi kararında yer almasa da Anayasaya uygunluk konusunda ileri sürülebilecek gerekçelerden bir başkası hesap verme sorumluluğunun bu raporlar üzerinden TBMM tarafından karara bağlanacağına ilişkin görüştür. Nitekim mülga 832 ve 1050 sayılı Kanun’lar döneminde Sayıştay yargısı tarafından hükme bağlanan idare hesabı içindeki mali tablo ve bilançolarda tespit edilen eksiklik ve aksaklıkların önemli bir kısmı TBMM’ye sunulan mali denetim raporlarında işlenmektedir. 5018 sayılı Kanun’da yer alan, TBMM’nin bu raporlar üzerinden “kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını” görüşeceğine ilişkin düzenleme, kanun koyucunun yukarıda işaret edilen sonucu arzuladığı ihtimalini akla getirmektedir.²⁷ Ancak bu uygulama, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması yerine ikame edilemez. Her şeyden önce Sayıştay tarafından TBMM’ye gönderilen mali denetim raporları bir komisyonda görüşülerek karara bağlanmamaktadır. Bu raporlar Plan ve Bütçe Komisyonunda, ilgili kamu idaresinin bütçesi görüşülürken gündeme gelmekte, ancak raporda yer alan bulgu ve önerilere ilişkin olarak bir karar alınmamaktadır. Kaldı ki bu raporlar üzerine TBMM tarafından alınabilecek

26 Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2012/102, Karar Sayısı: 2012/207.

27 **5018 sayılı Kanun, Faaliyet raporları Madde 41 - (Değişik: 22.12.2005-5436/3 md.)** ...

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç ... Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi ... kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur. ...

kararlar da yargısal nitelikte olmayıp, kamu idarelerinin idari ve siyasal hesap verme sorumluluklarına ilişkindir.

SONUÇ

Mülga 832 sayılı Kanun ve mülga 1050 sayılı Kanun'da olduğu gibi 6085 sayılı Kanun'da da hesabın usulüne uygun olarak verilmesi konusuna özel önem verilmiş ve hesabın verilmemesi durumunda sorumlular hakkında uygulanacak yaptırımlar belirlenmiştir. 6085 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde kamu idarelerinin hesaplarının, muhasebe yetkilileri tarafından hazırlanarak üst yöneticiler veya görevlendirdiği harcama yetkilileri ile muhasebe yetkilileri tarafından denetime hazır bekletileceği veya Sayıştayın bildireceği yere gönderileceği hükme bağlanmıştır. Bu hesaplara ilişkin olarak tutulan defter, kayıt ve belgelerden Sayıştaya sunulacak olanların çeşitleri, verilme yeri, süresi ve usulleri Sayıştay tarafından belirlenecektir. Hesapların verilmemesinden doğan sorumluluk, hesapların Sayıştay tarafından istendiği tarihte görev başında bulunan muhasebe yetkilisi ile üst yönetici veya görevlendirdiği harcama yetkilisine aittir. Aynı Kanun'un 9'uncu maddesine göre hesabı bu Kanun hükümlerine göre zamanında ve tam olarak vermeyen sorumlular veya diğer ilgililerin aylıklarının, Sayıştayın istemi üzerine, hesabı veya istenen bilgi, belge ve defterleri eksiksiz verinceye kadar yarım olarak ödenecektir. Belirlenmiş olan süre içinde hesabı veya istenilen bilgi, belge ve defterleri vermeyenler, mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturma yapılacaktır.²⁸

28 6085 sayılı Kanun, Hesapların verilmesi, muhasebe birimlerinin ve muhasebe yetkililerinin bildirilmesi Madde 8- (1) Kamu idarelerinin hesapları, muhasebe yetkilileri tarafından hazırlanarak üst yöneticiler veya görevlendirdiği harcama yetkilileri ile muhasebe yetkilileri tarafından denetime hazır bekletilir veya Sayıştayın bildireceği yere gönderilir.

- (2) Bu hesaplara ilişkin ve mevzuatına uygun olarak tutulan defter, kayıt ve belgelerden Sayıştaya sunulacak olanların çeşitleri, verilme yeri, süresi ve usulleri Sayıştay tarafından belirlenir.
- (3) Hesapların verilmemesinden doğan sorumluluk, hesapların Sayıştay tarafından istendiği tarihte görev başında bulunan muhasebe yetkilisi ile üst yönetici veya görevlendirdiği harcama yetkilisine aittir.
- (4) Sayıştay denetimine tabi kamu idareleri, her hesap yılı başında muhasebe birimlerini, muhasebe yetkililerinin ad ve soyadlarını Sayıştaya bildirmekle yükümlüdür. Yıl içinde yapılan değişiklikler, değişiklik tarihinden itibaren en geç bir ay içinde aynı şekilde Sayıştaya bildirilir.

6085 sayılı Kanun, Kamu idareleri ve görevlilerinin sorumluluğu Madde 9- ...

- (3) Hesabı bu Kanun hükümlerine göre zamanında ve tam olarak vermeyen sorumlular veya diğer ilgililer ile... aylıkları, Sayıştayın istemi üzerine ilgili kamu idarelerince, hesabı veya istenen bilgi, belge ve defterleri eksiksiz verinceye kadar yarım olarak ödenir. Yarım aylık kesilmeye başlandığı tarihten itibaren muhasebe yetkilileri en çok üç ay, diğer görevliler ise Sayıştayca belli edilen süre içinde yine hesabı veya istenilen bilgi, belge ve defterleri vermez ... bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturma yapılır.

Hesabın yasal düzenlemelere uygun olarak Sayıştaya verilmemesi durumunda Sayıştay Başkanlığı, ilgili kamu idaresinden yukarıdaki yaptırımların uygulanmasını isteyecektir. Başkanlık, Sayıştayın yargısal kararlar verebilecek organlarından biri olmadığından bu istek, kesin hüküm niteliği taşıyan bir Sayıştay kararına dayanmaksızın yapılmış olacaktır. Bu nedenle de Sayıştayın talebi üzerine ilgili kamu idaresi tarafından yapılacak işlemler, sorumlular tarafından yargıya taşınabilecektir. Başvurulan yargı mercii, önüne getirilen uyuşmazlığı çözebilmek için ilk önce hesabın usulüne uygun olarak verilip verilmediği hususunu karara bağlamak durumunda kalacaktır. Bu durumda Anayasa'nın Sayıştay tarafından karara bağlanmasına ilişkin amir hükmüne karşın, hesabın usulüne uygun olarak verilip verilmediği konusu bir başka yargı mercii tarafından hükme bağlanacaktır. Bu durumda Sayıştayla ilgili olarak; sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştiren ve verdiği kararlar maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olup, bu kararlarına karşı yargı organları dâhil hiçbir makam ve merciiye başvurma olanağı bulunmayan bir hesap mahkemesi olduğu²⁹ yönündeki Anayasa Mahkemesinin ulaştığı sonuca ulaşmak bir hayli zor olacaktır.

Bu sakıncalı durumun giderilebilmesi açısından hesabın yasal düzenlemelere uygun şekilde verilip verilmediğinin *hesap mahkemesi* olan Sayıştay daireleri tarafından karara bağlanması sağlanmalıdır. Hesabın usulüne uygun olarak verilmediğinin Sayıştay daireleri tarafından hükme bağlanması kaydıyla, hesabını vermeyen sorumlular hakkında mevzuatta düzenlenen yaptırımların uygulanması için durumun Sayıştay tarafından ilgili mercilere bildirilmesi Anayasa'daki düzenlemeye uygun düşecektir.

29 Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2011/21, Karar Sayısı: 2013/36.

KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 1972/56, Karar Sayısı: 1973/11.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2011/21, Karar Sayısı: 2013/36.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2012/102, Karar Sayısı: 2012/207.
- Bayar Doğan (2011), "Kamu Zararı ve Hesap Yargısı", Dış Denetim, Ocak - Şubat - Mart.
- Karabeyli Levent, "Sayıştay Yargısında Kamu Zararı ve Sorumluluk", yayımlanmamış makale.
- Sayıştay Başkanlığı (2012), Kuruluşundan Cumhuriyet'e Sayıştay Tarihi 1862-1923, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (1973), Cumhuriyetin 50'nci Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları No: 8, Ankara.
- Sayıştay 2'nci Daire Kararı, 05. 03. 2013 tarih ve D:2/2013-32 sayılı yazı.
- Sayıştay 2'nci Daire Kararı, 23.01.2013 tarih ve D.2:2013-13 sayılı yazı.
- Sayıştay 2'nci Daire Kararı, 23.01.2013 tarih ve D.2:2013-15 sayılı yazı.
- Sayıştay 2'nci Daire Kararı, 23.01.2013 tarih ve D.2:2013-16 sayılı yazı.
- Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.12.1981 tarih, 4148 sayı.
- Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.02.2008 tarih, 5210/1 sayı.
- Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 tarih, 5189/1 sayı.
- Sayıştay Genel Kurul Kararı, 21 Aralık 1972 tarih, 3624 sayı.
- TBMM (1984), TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 17, Cilt 8, Yasama Yılı, 2, 20'nci Birleşim, 1.11.1984 Perşembe.