

## KAMU MALİ YÖNETİMİ VE SAYIŞTAY HESAP YARGISINDA MALİ SORUMLULUK

### FISCAL RESPONSIBILITY IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND JUDGING OF ACCOUNTS OF THE COURT OF ACCOUNTS

Yrd.Doç.Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN<sup>1</sup>  
Yrd.Doç.Dr. Engin HEPAKSAZ<sup>2</sup>  
Yrd.Doç.Dr. Ramazan KILIÇ<sup>3</sup>  
Erdal KULUÇLU<sup>4</sup>

#### ÖZET

1982 Anayasasına göre denetim ve yargılama olmak üzere iki temel görevi üstlenmiş olan Sayıştay'a, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte raporlama görev ve yetkisi de verilmiştir. Sayıştay denetimleri sonucunda mevzuata aykırı hareket ettiği iddia edilen sorumluların hesap ve işlemleri, Anayasada "kesin hüküm" olarak adlandırılan nihai karara bağlanmaktadır. Sayıştay tarafından verilen söz konusu kesin hükümler hakkında başka bir mercie başvurulamamaktadır.

Sayıştay'ın "hesap yargısı" olarak nitelendirilen yargı fonksiyonu ise gerek 1982 Anayasasında ve gerekse de 5018 ve 6085 sayılı Kanunlar çerçevesinde tanımlanmıştır. Bu kapsamda sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yargılama gerçekleştirilmekte, verilen kararlar sorumlular hakkında hüküm ifade etmekte ve hukuki sonuç doğurmaktadır. Bu anlamda Sayıştay hesap yargısı açısından "sorumluluk", "sorumlular" ve "sorumluluk halleri" konuları önem arz etmektedir. Sayıştay hesap yargısı da bu kavramlara yüklenen anlamlar çerçevesinde işlemektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de mali alanın önemli bir parçası olarak görev ifa eden Sayıştay'ın yargı fonksiyonu açısından sorumluluk kavramı ile uygulanan müeyyideleri Anayasa ve ilgili Kanunlar açısından inceleyip değerlendirmektir.

#### ABSTRACT

Court of Accounts has obtained two main responsibilities with 1982 Constitution in addition to Public Finance Management and Control as well as reporting task with the Law Numbered 5018. Court of Accounts makes the final decision on incumbents acting in conflict with existing laws and makes

<sup>1</sup> Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

<sup>2</sup> Uşak Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

<sup>3</sup> Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

<sup>4</sup> Sayıştay Başkanlığı.

*the final decisions on themselves. For mentioned decisions of the Court of Accounts, one cannot apply to other or higher offices.*

*Court of Accounts has account justice that has been defined both 1982 constitution and 5018 and 6085 numbered laws. In this manner, people who are responsible of accounts are judged and their activities are tied to final decisions that lead judicial implications. For Court of auditors account judiciary are important in terms of responsibility, liable and responsibility situations. Account judiciaries of the Court of Accounts are investigated on the lights of these constructs.*

*The purpose of this study, important Turkish entity the functions of Court of Accounts are investigated in terms of existing laws and regulations and valuable services of this institution are examined on the view point of judiciary system.*

---

Sayıştay Denetimi, Sorumluluk, Hesap Yargılaması, Hesapların Sorumluluğu.  
Court of Accounts and Its Auditing Function, Responsibility, Account  
Judiciary, Account Responsibility.

## GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla kamu giderlerinin yapılmasında, yasalara ve belirlenen amaçlara uygunluk, etkinlik ve verimlilik büyük önem taşımaktadır<sup>5</sup>. Sınırlı kamu kaynaklarının, en yüksek kamusal faydayı sağlayacak düzeyde tahsisi ve bunların uygulamaya dönüştürülebilmesi konusu, üzerinde durulması gereken bir husustur. Bu noktada, sorumluların yasa koyucunun çizdiği sınırlar ve getirdiği kriterler çerçevesinde hareket etmeleri gerekmektedir (Akdoğan, 2007: 385).

5018 sayılı Kanuna göre, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri, almış oldukları mali karar ve işlemlerden sorumluluk unvanları esas alınmak suretiyle sorumlu tutulmuşlardır. 5018 sayılı Kanunun 8. maddesi ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 7. maddesi ile kamu mali yönetiminde sorumluluk kavramına yasal bir esneklik tanınmıştır.

Kamu yönetimize hakim olan teamüller ve görev, yetki ve sorumluluk dengesinin iyi kurulamaması nedeniyle, mali iş ve işlemlerde somut olayın durumuna göre ilgili makamlara değerlendirme yetkisinin verilmesi önemli bir aşamadır. Bu kapsamda, Sayıştay Genel Kurulu 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararı ile üst yöneticilerin somut olayın durumuna göre Sayıştay daireleri tarafından sorumlu tutulabileceklerine karar vermiştir (Sayıştay Genel Kurulu: 2007: 158).

Yine 5018 sayılı Kanun'a göre kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite

---

<sup>5</sup> Etkinlik ve verimlilik kavramları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Kamu Harcamalarında Verimlilik ve Etkinlik", Kazancı Hukuk Dergisi, Haziran 2005, s. 10.

kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olacaktır.

Kamu mali yönetimine ilişkin yapılan düzenlemeler ve alınan kararlarda “sorumluluk” kavramı öne çıkmaktadır. 1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı Kanun ile beraber her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında rol alan kamu görevlilerinin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiş olması, yeni bir uygulamaya geçildiğinin de önemli bir göstergesidir. 5018 sayılı Kanun’la getirilen kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin en önemli aktörlerinden birisi olan ve kendisine dış denetim görev ve yetkisi verilen Sayıştay’ın 6085 Sayılı kendi kanunu bu çerçevede değiştirilmiştir. Sayıştay gerek yaptığı denetimlerde gerekse Genel Kurulu aracılığı ile aldığı kararlarda sorumluluğun ve sorumluların belirlenmesine vurgu yapmıştır. Dolayısıyla “sorumluluk” kavramının bahsedilen kanunlar ve Sayıştay kararları çerçevesinde incelenmesi çalışmamızın konusunu oluşturmuştur.

### 1. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE SORUMLULUK

Genel bir kavram olarak sorumluluk, “*kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, mesuliyet*” (TDK, Erişim Tarihi:20.06.2011) şeklinde tanımlanmıştır. Yine sorumluluk, “*uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü olma ve işlenmiş bir suçun cezasını çekme*” (Yılmaz, 1985: 234) olarak da ifade edilebilmektedir. Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, idarede kendisine sorumluluk yüklenenler, yetkiyi kullananlar olmakta ve bu yetki, söz konusu idareleri temsil eden kişi veya organlar eliyle kullanılmaktadır. Bu anlamda sorumluluk, yaptırıma bağlanmış yetkiyi ifade etmektedir (Tosun ve Cebeci, 2008: 26).

“*Mali Sorumluluk*” kavramı ise kişilerin hazineye veya herhangi bir kişiye verdikleri zararın kendisine ödettilmesi sonucunu doğuran sorumluluk türü olmakta ve böylece işlem ve eylemden zarar görenin bu zararının giderilmesi amaçlanmaktadır. Ülkemizde kamu çalışanının mali sorumluluğu 1982 anayasasında genel olarak, 657 sayılı Kanunda kısmi şekilde, 5018 sayılı Kanunda ise özel olarak düzenlenmiş bulunmaktadır (Gürocak, 2010: 153).

Kamu mali yönetiminde, 5018 sayılı Kanunun 7. maddesi ile mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine “sorumluluk” yüklenmiştir. Mali saydamlık, mali politika planlarının, kamu hesaplarının ve mali hedeflerin kamuoyuna açık olması olarak belirtilebilir (Tosun ve Cebeci, 2006: 22). Saydamlık, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliği özendirilmekte ve aynı zamanda kamu yönetimine duyulan güveni de artırmaktadır (Polat, 2003: 67). Mali saydamlığın gerçekleştirilebilmesi amacıyla maddede, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği belirtilmiş ve görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak

tanımlanması gerektiğine vurgu yapılmıştır. Bu bağlamda, sorumlulukların açıkça tanımlanması, mali saydamlığın önemli bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır.

5018 sayılı Kanununun 38. maddesinde ise kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından ve 48. maddede kamu idareleri, taşınırın yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumlu tutulmuşlardır. Ancak, sorumluluk halleri düzenlenmesine rağmen kimin veya kimlerin sorumlu olduğu açıkça belirtilmemiştir.

5018 sayılı Kanun’la kamu mali yönetiminde getirilen yeni kavramlardan birisi “*hesap verme sorumluluğu*”dur. Kişilerin görevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğinin hesabını verme zorunluluğu, yönetim açısından hesap verme sorumluluğudur (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 139). Hesap verme sorumluluğu Kanun’un 8. maddesinde “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmasında için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır*” şeklinde yer almıştır.

Bu noktada *hesap yargısı* ile *adli yargı* arasındaki farklılığa işaret etmek gerekir. Adli yargıda fiil ile fail arasındaki bağlantı yargılama sonucunda hakim tarafından belirlenir. Halbuki hesap yargılamasında sorumlular önceden kanunla belirlenmiş durumdadır. Hesapta mevzuata aykırılık varsa, işlemi gerçekleştiren bunun faili/müsebbibi olmasa da sorumlu olabilmektedir (Bayar, 2010: 50). Dolayısıyla, hesap yargısı ile ilgili olarak 5018 sayılı Kanun’da sorumluluk hallerinin ayrıntıları ile düzenlenmesinin yanında sorumlu tutulacaklar da sorumluluk unvanları esas alınmak suretiyle belirlenmiştir. Diğer taraftan uygulamaya esneklik kazandırılması adına mali işlemler hususunda yetki kullananların da somut olayın durumuna göre sorumlu tutulacaklarını ifade edilmiştir. Bunun sebebi kamu kaynağı üzerinde ne şekilde olursa olsun tasarrufta bulunanların mali sorumluluklarının ortaya konabilmesidir. Bu amaçla, 5018 sayılı Kanun’a göre sorumlular ve sorumluluklarının her olayın durumuna göre tespit edilmesi gerekmektedir (Tosun ve Cebeci, 2008: 95). Söz konusu sorumlulukları tespit mercilerinden birisi de, Anayasal bir kuruluş olarak mali denetim yapan Sayıştay’dır (Akgül, 2000: 39).

Kamu mali yönetiminde yer alan genel düzenlemelerle bir takım sorumluluk hallerinin zikredilmesinin yanında sorumlu tutulacakların belirlenmemesi iki türlü sonuç doğurmaktadır.<sup>6</sup> Birincisi, sorumluluk durumu askıda kalmakta ve sorumluluğa bir sahip bulunamamaktadır. İkinci olarak

<sup>6</sup> 5018 sayılı Kanun’un 8. maddesi hükmünden anlaşıldığı üzere, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar 5018 sayılı Kanun’a göre sorumlu olarak sayılmasalar dahi yetkili merciler önünde sorumlulukları ortaya çıkabilmektedir.

da, sorumluların belirlenmemesi kamu mali yönetimine bir dinamizm kazandırmakta ve denetim, kontrol veya yargılayan mercilere esneklik tanımaktadır. Bu açıdan değerlendirdiğimizde kamu mali yönetiminde bütçe uygulamasında yer alan görevlilerin rol ve sorumluluklarının tanımlanmasının önemi ortaya çıkmaktadır. Bu belirlemenin yapılamaması ise yetki devri ile devredilen yetkilerin kullanımı sonucu oluşan sorumlulukların raporlanamaması ve hesabının verilememesi sonucunu doğurmaktadır (BÜMKO, 2004: 96).

5018 sayılı Kanununun 76/2. maddesinde “kamu idareleri ve görevlileri; mali yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması işlemlerine ait bilgi ve belgeleri denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır” hükmü yer almaktadır. Bu sorumluluğa uyulmaması halinde ne gibi bir yaptırım uygulanacağı belli olmadığı gibi, bilgi verme ve ibraz etme sorumluluğunun da kimlerin üzerine kaldığı açık değildir (Bayar, 2010: 52).

5018 sayılı Kanun’la kamu mali yönetiminde harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi sorumlu olarak belirlenmekle birlikte, Kanun’un farklı hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, yukarıda zikredilen sorumlularla birlikte kamu kaynağı kullanımında görevli ve yetkili kamu görevlileri veya kurullarının somut olayın durumuna göre sorumlu tutulabilecekleri anlaşılmaktadır (Kuluçlu, 2010: 17).

### **1.1. Harcama Yetkilisi**

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilmektedirler. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır (Kuluçlu ve Hepaksaz, 2009: 115-116).

Sayıştay hesap yargısı açısından kamu görevlilerinin harcama yetkilisi unvanı almalarıyla birlikte mali sorumlulukları doğmuş olmaktadır. Harcama yetkililerinin tazmin yükümlüsü olabilmesi için ise kamu zararının oluşması ve oluşumda harcama yetkilisinin de yer alması ve harcama yetkilisi ile kamu zararı arasında illiyet bağının tesis edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan harcama yetkilisinin işlemlere katılmaması halinde idari sorumluluğu ortaya çıkmakla birlikte mali sorumluluğu doğmamaktadır.

Harcama yetkililerine kamu mali yönetiminde etkin görev ve sorumluluklar verilmiştir. Diğer taraftan harcama yetkisinin devredilebileceğinden hareketle, uygulamada da görüldüğü üzere bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi olan harcama yetkilisi, daha alt kademelerde görev alan kamu görevlilerine harcama yetkisini devredebilmektedir. Buradaki yetki devri işlemi, sorumluluk devri anlamına gelmekte, yetki yetkiyi devreden tarafından kullanılmakla birlikte, sorumluluk alttaki görevlilere yöneltilmektedir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığınca çıkarılan 1 Seri No'lu "*Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ*" ile belirlenmiş bulunmaktadır.

Söz konusu Genel Tebliğ ile harcama yetkisinin devrine ilişkin kamu idareleri tarafından uyulması gereken ilkeler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,
- Merkez dışı birimlerinde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılara,
- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,
- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine, kısmen veya tamamen devredebilirler.

Ayrıca, Genel Tebliğ ile her bir harcama işlemi itibarıyla, mal ve hizmet alımlarında 250.000TL, yapım işlerinde ise 1.000.000 TL'yi aşan harcamalarda harcama yetkisinin hiçbir şekilde devredilemeyeceği hususu yer almaktadır. Bu düzenlemeler çerçevesinde mevzuata aykırı bir şekilde harcama yetkisi devredildiği takdirde yetkiyi devredenin Sayıştaya karşı mali sorumluluğu devam etmektedir.

Harcama yetkisinin devir işlemlerinin şekli şartlarına ilişkin olarak Genel Tebliğde aşağıdaki hususlar yer almaktadır:

- Yetki devri yazılı olmalıdır.
- Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır.

---

<sup>7</sup> 31.12.2005 tarih ve 26040 4. Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.

Harcama yetkisinin devredilmesi imkanının verilmesi ve bu imkanın sınırlarının tayin edilmeye çalışılmasına rağmen yine de yetki devrinin bazı sakıncaları ortaya çıkarma potansiyeli bulunmaktadır. Bu durum Kanun koyucu tarafından öngörülmüş ve yetki devrinin yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı prensibi getirilmiştir.

Üst yöneticiler, mevzuata uygun olarak harcama yetkisini devretmiş olsalar dahi amiri oldukları kamu görevlileri üzerindeki gözetim yükümlülükleri devam ettiği için harcama yetkisinin devri münasebetiyle ortaya çıkabilecek aksaklıklardan idari olarak sorumludur.

### **1.2. Kurul, Komite veya Komisyonlar**

5018 sayılı Kanun'un 31. maddesinde "*Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur*" denilmiştir. Bu suretle kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun kurul, komite veya komisyona ait olacağı açıkça ifade edilmiştir (Kuluçlu ve Hepaksaz, 2009: 116). Dolayısıyla bu görevler sebebiyle ortaya çıkan kamu zararından ilgili kurul, komite veya komisyonların sorumlu tutulmaları gerekir. Örneğin, belediyelerde, belediye idaresinin en yüksek görüşme ve karar organı belediye meclisleridir. Dolayısıyla belediye meclisinin aldığı bir kararı uygulayan kamu görevlileri ile birlikte meclis üyeleri de sorumlu tutulabileceklerdir (Günday, 2002: 424).

Kurul, komite veya komisyonların mali sorumluluğu hususunda 5018 sayılı Kanunla getirilen sorumluluk, harcamaları kapsamaktadır. Kamu gelirleri konusunda ise, açık bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak, Sayıştay hesap yargısı açısından kamu gelirleri konusunda, 5018 sayılı Kanun'un 8. maddesinde yer alan "*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır*" şeklindeki düzenlemeye istinaden kurul, komite veya komisyonlar da sorumlu tutulabileceklerdir.

### **1.3. Gerçekleştirme Görevlisi**

Gerçekleştirme görevlileri, kamu mali yönetiminde bir giderin yapılmasında rol alan ve Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları bulunan kamu görevlileridir. Devleti yükümlülük altına sokacak bir idari işleme

girişilmesinden sonraki işlemler, giderin gerçekleştirilmesi aşamasını kapsamaktadır (Tosun ve Cebeci, 2008: 99).

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin, belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir.

Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararında da belirtildiği üzere; bir mali işlemi gerçekleştirmede görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemi yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Bir başka deyişle, ilgili belge ve imza olmadan ödeme emri belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerekmektedir. Bunun gibi belgeyi düzenleyen de gerçekleştirme konusunda yetkisinin bulunması ve harcama talimatı ile veya sair surette amir tarafından görevlendirilmiş olması gerekmektedir (Sayıştay Genel Kurulu, 2007: 166-167).

#### **1.4. Muhasebe Yetkilisi**

5018 sayılı Kanun'un 61. maddesinde muhasebe hizmeti; "*gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir*" şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından ise muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır.

Muhasebe yetkililerinin 5018 sayılı Kanun çerçevesinde ödeme aşamasındaki sorumlulukları, ödeme emri ve eki belgeler üzerinde;

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,



- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle sınırlı tutulmuştur.

Muhasebe yetkililerinin ödeme emri ve eki belgeler üzerinde Sayıştay hesap yargısındaki mali sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelere ilişkindir. Gelir konusunda ise, muhasebe yetkililerinin Sayıştay Genel Kurul Kararı çerçevesinde geniş sorumlulukları bulunmaktadır.

Genel düzenlemelerin yanında bazı durumlarda sorumluların tek başına sorumlulukları doğmaktadır. Örneğin, Sayıştay Genel Kurulu 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararı ile; ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe yetkilisinin, hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin ve idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin tek başına sorumlu olduğuna karar vermiştir (Sayıştay Genel Kurulu: 2007: 158).

### **1.5. Bakanlar**

Kamu mali yönetimi açısından bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur.

5018 sayılı Kanun’la birlikte bakanların harcamalarla ilgili doğrudan bir görev ve sorumlulukları bulunmamaktadır. Merkezde harcama sürecini başlatma ve gideri ödeme yetkisi harcama yetkilisine verilmiştir (Tosun ve Cebeci, 2008: 34).

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar. Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararında belirtildiği üzere bakanların Sayıştay’a karşı sorumlulukları bulunmamaktadır. Bununla birlikte Sayıştay yargılaması sırasında bakanın mali, idari veya cezai sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır (Sayıştay Genel Kurulu, 2007: 158).

### **1.6. Üst Yöneticiler**

1050 Sayılı Kanundan farklı olarak 5018 sayılı Kanunla getirilen önemli bir değişiklik, “üst yönetici” kavramının getirilmiş olmasıdır. Kanunun 11. maddesine göre bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı, Milli Savunma Bakanlığında ise Bakandan oluşmaktadır. 5018 sayılı Kanuna göre Sayıştay hesap yargısında üst yöneticilerin doğrudan bir mali sorumlulukları bulunmamaktadır (Hepaksaz, 2007: 281).

Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararında “*Üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olmaktadır. Bununla birlikte üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan Sayıştay’a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur*” denilmek suretiyle somut olayda üst yöneticinin Sayıştay hesap yargısı açısından mali sorumluluğunun ortaya çıkabileceği belirtilmiştir (Sayıştay Genel Kurulu, 2007: 158).

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve 5018 sayılı Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu tutulmuşlardır (Hepaksaz, 2007: 281).

Üst yöneticiler, sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler. 5018 sayılı Kanun’un 41. maddesi ile üst yöneticilere ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerine, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlama ve hazırlanan faaliyet raporlarını kamuoyuna açıklama sorumluluğu da yüklenmiştir.

5018 sayılı Kanun’un 71. maddesinde tanımlanan kamu zararı çerçevesinde kamu mali yönetiminde mali iş ve işlemlerden sorumlu tutulacak olanlar “kamu görevlileri” şeklinde de ortaya çıkmaktadır (Etiz, 2011:40). Dolayısıyla, kamu mali yönetiminde harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi dışında görev ifa eden kamu görevlileri mali iş ve işlemlerindeki rolleri oranında sorumlu olabileceklerdir.

## **2. 6085 SAYILI SAYIŞTAY KANUNUNDA SORUMLULUK**

Yargısal yetki ile donatılmış ve anayasal bir üst yargı organı olarak Sayıştay esas itibarıyla denetim, yargılama ve raporlama olmak üzere üç temel görev icra etmektedir. Yaklaşık 146 yıldır TBMM adına kamu dış denetimini gerçekleştiren bir kurum olarak Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetleyen ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yürütmektedir (Biltekin, 2010:18).

Anayasa’nın 160. maddesinde “*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” hükmü yer almakta, maddenin devamında mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanmasının Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Söz konusu anayasa hükmüne göre Sayıştay’a verilen yargılama yetkisi “....sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ....” şeklinde ifade edilmiştir.*

Sayıştay’ın kamu kurumları üzerinde yapmış olduğu denetim faaliyeti, TBMM adına dış denetim görevini ifade etmekte olup, söz konusu dış denetim görevi “harcama sonrası denetim”i kapsamaktadır. Böylece 5018 sayılı Kanun kapsamında denetleyen (TBMM), denetleyen (Sayıştay) ve denetlenen (kamu kurumları) olmak üzere üçlü bir denetim ilişkisi söz konusu olmaktadır (Meşe, 2010:68). Dolayısıyla Sayıştay, kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin merkezinde yer almakta ve kamu mali yönetimini yönlendirme potansiyeline sahip bulunmaktadır. Bu konum Sayıştay ve Sayıştay’la ilgili kamu idareleri, kamu görevlileri, özel veya tüzel kişiler ve ahizler (fazla ödemenin yapıldığı alıcılar) açısından bir sorumluluğu da ifade etmektedir.

5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa (MUK) göre harcama sürecinde görevlilerin mali sorumluluklarının tespitinde ait oldukları idarelerin en üst yöneticileri olan ita amirlerinin istisnalar dışında sorumlulukları bulunmaktaydı. Tahakkuk memuru ve saymanlar kusursuz sorumlu olarak kabul edilmekteydi. Bu açıdan 1050 sayılı MUK ile kamu görevlilerinin sahip oldukları yetkiler ile yükledikleri sorumlulukları arasında adalet duygusunu zedeleyecek dengesizlik ve orantısızlık göze çarpmaktaydı (Çolak, 2008: 11).

1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununda ise sorumluluk kavramı esas alınmak suretiyle önemli düzenlemeler yapıldığı dikkati çekmektedir. Bu anlamda 5018 sayılı Kanunda sorumluluk kavramı, görev ve yetki dengesi göz önünde bulundurulmak suretiyle düzenlenmiş, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile de Sayıştay hesap yargısı 5018 sayılı Kanuna paralel bir düzenlemeye kavuşturulmak istenmiştir. 6085 sayılı Kanun’un 2. maddesinde hesap yargılaması; “*Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını*” ifade etmektedir. Söz konusu tanım çerçevesinde; sorumlu olarak ifade edilen ve hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanan kişilerin ve sorumluluk hallerinin kanunla belirlenmesi, sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanması, hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğuna karar verilmesi gibi hususlar hesap yargılamasının özellikleri arasında sayılmaktadır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 373).

### **2.1. 5018 Sayılı Kanuna Yapılan Atıfla Ortaya Çıkan Sorumluluk**

Kamu mali yönetiminde sorumlular genel itibariyle 5018 sayılı Kanunla belirlenmiştir. 6085 sayılı Kanun, Sayıştay denetimlerinde de sorumlular ve sorumluluk halleri hususunda 5018 sayılı Kanun ve diğer kanunlarda yer alan düzenlemelerin esas alınacağını belirtmekte ve böylece esas itibariyle 5018 sayılı Kanuna atıf yapmaktadır. 5018 sayılı Kanun’la harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri, gider bir kurul veya komisyon kararı ile yapılmışsa söz konusu kurul veya komisyon üyeleri sorumlu olarak belirlenmiştir. Sayıştay hesap yargısında mali sorumluluk bu kişilere yöneltilmektedir. Bununla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanun’un çeşitli maddelerinde de sorumlularla ilgili bazı düzenlemelere yer verilmiştir.

### **2.2. 6085 Sayılı Kanunla Getirilen Sorumluluk**

6085 sayılı Kanun’a göre harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri, gider bir kurul veya komisyon kararı ile yapılmışsa söz konusu kurul veya komisyon üyeleri, somut olayın durumuna göre üst yöneticiler veya diğer kamu görevlileri, mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdürler.

Usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği halde kendiliğinden veya verilen emir üzerine gelirleri tahakkuk ettiren, toplayan, harcayan ve bu işlemleri onaylayanlar, malları muhafaza eden ve idare edenlerle her türlü mali iş ve işlemleri yürütenlerin işlemleri bir hesaba dahil edilmediği takdirde, sorumluluk bu kişiler hakkında da uygulanır. Bu durum yöneticilerin yazılı emirleri üzerine meydana gelmiş ise sorumluluğa yöneticiler de ortak olur.

Hesapların verilmesi ile ilgili olarak muhasebe yetkilisi ile üst yönetici veya görevlendirdiği harcama yetkilisi sorumlu tutulmuştur. Sayıştay denetimleri açısından 6085 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile sorumluların yanında “diğer ilgililer” denilmek suretiyle mali iş ve işlemlerde görev alan veya bu iş ve işlemlerle bir şekilde ilgisi olan kamu görevlisi olsun veya olmasın bütün kişilerin denetçilerin isteyecekleri bilgi, kayıt ve belgeleri vermeye, işlem, faaliyet ve malların fiili ve fiziki durumlarını geciktirmeksizin göstermeye mecbur oldukları hususu düzenlenmektedir.

Aynı madde ile ayrıca, kamu idareleri ve görevlilerinin, denetim ve inceleme ile görevlendirilmiş olanlara her türlü hesap, bilgi, belge ve kayıtları ibraz etmek, işlem, faaliyet ve malların fiili ve fiziki durumlarının görülmesini sağlamak, görevin düzenli olarak yapılmasını sağlayacak tedbirleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorunda oldukları belirtilmektedir.

Üst yöneticiler açısından 6085 sayılı Kanun’un 53. maddesinde yer alan “*ilam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu*

*idarelerinin üst yöneticileri sorumludur.”* şeklindeki düzenleme ile üst yöneticiler ilam hükümlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır.

6085 sayılı Kanun’un muhtelif maddelerinde hesap verme sorumluluğu düzenlenmekte ve “Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu” başlıklı 38. maddesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisinin, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını da görüşmesi istenmektedir.

### **2.3. Hesap Verme Sorumluluğu**

Demokratik yönetimlerde kamu kaynaklarının kullanımında söz ve karar sahibi olanlar ister seçilmiş isterse atanmış olsunlar her yöneticinin, yönetiminden dolayı hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır (Çakır, 2006:57). Kamu yönetiminde saydamlık, iyi yönetim ve hesap verme sorumluluğu aynı zamanda demokrasinin temellerini oluşturmaktadır (Akyel ve Köse, 2010:18).

Aralarında önemli nitelik farkları olmasına rağmen ülkemiz kamu mali yönetiminde “sorumluluk” ve “hesap verme sorumluluğu” kavramlarının yeterli bir ayrıma tabi tutulmamış olduğu görülmektedir. 5018 Sayılı Kanunun “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır*” şeklindeki 8. maddesi “hesap verme sorumluluğu” başlığı altında düzenlenmiştir (Karabeyli ve Coşkun, 2010: 85).

Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile diğer hesap ve işlemlerinin yönetiminde ve gerçekleştirilmesinde görevli ve yetkili olanlar yaptıkları iş ve hizmetler ile düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludurlar ve Sayıştay’a hesap vermek zorundadırlar (Çolak, 2008: 167). Yeni Sayıştay Kanununda, kamu mali yönetiminde kilit kavramlardan birisi olan hesap verme sorumluluğu bir sorumluluk türü olarak düzenlenmiştir. 6085 sayılı Kanunun 34. maddesinde Sayıştay denetiminin temel amaçlarından birisinin kamuda hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olduğu ifade edilmektedir.

Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ele alınması gereken hususlardan birisi de, 6085 sayılı Kanun ve Sayıştay Genel Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararı çerçevesinde, kamu idare hesaplarının kim veya kimler tarafından Sayıştay’a verileceğidir. Söz konusu Genel Kurul Kararında; kamu idare hesaplarının verilmesinde 5018 sayılı Kanunun 8. maddesinde yer alan “*her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların yetkili kılınmış mercilere hesap vermeleri zorunludur*” hükmüne ve yine aynı Kanunun 61. maddesinde yer alan “*defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmasından, muhafaza edilmesinden ve denetim için hazır bulundurulmasından muhasebe yetkililerinin sorumlu oldukları*” hükmüne dayanılmıştır. Kararda ayrıca

“Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 36. maddesinin ikinci fıkrasında “*Yönetim dönemi hesabı, görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından, mevzuatında belirtilen süre içerisinde yetkili mercilere verilir*” şeklindeki düzenlemeye istinaden muhasebe yetkilileri Sayıştay’a hesap verme konusunda birinci derece sorumlu olarak kabul edilmiştir (Sayıştay Genel Kurulu, 2007: 153-154).

Muhasebe yetkilileri sorumluluğu için gelirin tarh ve tahakkuk aşamalarının sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesi bir ön şart olarak kabul edilmekte, bu aşamalar sorunsuz bir şekilde gerçekleştiğinde muhasebe yetkilisinin tahsilatla ilgili sorumluluğu başlamaktadır. Diğer taraftan tarh ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesinde herhangi bir sorunla karşılaşılması halinde ise, muhasebe yetkililerinin tek başına olan sorumluluğu tartışılır bir hal almaktadır (Gülbey, 2010:169).

6085 sayılı Kanun’un 8. maddesi ile kamu idare hesaplarının hazırlanması ve verilmesi şeklinde bir ayrıma gidilmiş ve kamu idare hesaplarının hazırlanması görevi 5018 sayılı Kanuna paralel olarak muhasebe yetkilisine verilmiştir. Kamu idare hesaplarının verilmesinden ise muhasebe yetkilisi ile üst yönetici veya görevlendireceği bir harcama yetkilisi sorumlu olacaktır.

#### **2.4. Kamu İdarelerine Yüklenen Sorumluluk**

6085 sayılı Kanunla kamu idareleri ve görevli ayrımına gidilmiş ve bu ayrıma bazı sorumluluklar yüklenmiştir. Örneğin, söz konusu Kanunun 6. maddesinde “*kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya*” yetkilidir denilmek suretiyle kamu idareleri ve görevlileri birbirinden ayrılmıştır.

Aynı şekilde Kanunun 8. maddesinde, “*Sayıştaya denetimine tabi kamu idareleri, her hesap yılı başında muhasebe birimlerini, muhasebe yetkililerinin ad ve soyadlarını Sayıştaya bildirmekle yükümlüdür*” hükmü yer almaktadır. Kanunun 9. maddesinde ise, “*Kamu idareleri ve görevlileri, denetim ve inceleme ile görevlendirilmiş olanlara her türlü hesap, bilgi, belge ve kayıtları ibraz etmek, işlem, faaliyet ve malların fiili ve fiziki durumlarının görülmesini sağlamak, görevin düzenli olarak yapılmasını sağlayacak tedbirleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır. İlgili kamu idareleri bu madde hükümlerinin uygulanış ve sonucu hakkında Sayıştaya bilgi vermeye zorunludur*” şeklindeki düzenlemelerle kamu idarelerine bir takım mükellefiyetler yüklenmiştir.

Kamu idareleri birbirinden farklı hukuki statülere sahip ve ifa ettikleri kamu hizmeti itibariyle değişkenlik gösteren ve tüzelkişiliği haiz idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme, bağlı ortaklık ve şirketlerden oluşmaktadır. Bu idarelerin kuruluş kanunları veya statülerinde kimlerin hangi oranda kamu tüzelkişiliğini temsil yetkisi olduğu belirlenmektedir.

6085 sayılı Kanun’la Sayıştaya mali yönden hesap veren sorumluların yanında kamu idarelerine de bazı sorumluluklar verilmiştir.

Kamu idarelerine soyut bir şekilde yüklenen bu sorumluluklar söz konusu tüzelkişileri temsil konumunda olanlara tekabül etmektedir.

### **2.5. Denetim veya Yargılamaya Esas Raporlarda Sorumluluk**

6085 sayılı Kanun'la birlikte Sayıştayın görev kapsamının niteliği değişmekte ve raporlama görevi Sayıştayın birincil görevleri arasında sayılmaktadır (Yılmaz, 2011: 71). Sayıştay denetimleri sonucu ortaya denetim raporları (Sayıştay Raporu) ve yargılamaya esas rapor olmak üzere çeşitli raporlar çıkmaktadır. Söz konusu raporlar çerçevesinde de, ilgililerin sorumluluğu doğabilmektedir.

Sayıştay daireleri denetim raporları hakkında görüş bildirmektedirler. Denetim raporlarının dairelerde görüşülmesi sırasında ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı açıklamalarda bulunmak üzere çağrılabilir. Bu durumda ilgili kamu idaresinin üst yöneticisinin veya görevlendireceği yardımcısının açıklamalarda bulunma sorumluluğu bulunmaktadır.

Ayrıca, yargılamaya esas raporların dairelerde görüşülmesi sırasında gerekli görüldüğü takdirde sorumlular ve ahizler hazır bulunmak ve açıklamalar yapmak zorundadırlar.

### **2.6. 6085 Sayılı Kanun'da Sorumlulara Uygulanacak Müeyyideler**

Kamu mali yönetiminde sorumluların ve sorumluluk hallerinin düzenlenmiş olması, mali disiplinin sağlanması ve kamu kaynaklarının verimli, etkin, tutumlu ve hukuka uygun olarak kullanılması için yeterli olmamaktadır. Bu düzenlemelerin uygulanmasını temin etmek amacıyla birtakım yaptırımlar da gerekmektedir. Uygulanacak yaptırımları, görevli ve yetkili kişilerin fiillerinin kamu zararı oluşturup oluşturmadığı, ödeme ve tahsil işleminde yetki kullanıp kullanmadıkları hususlarına bağlı olarak düşünmek gerekir (Akdoğan, 386).

Bu çerçevede sorumlulara uygulanacak müeyyideler 6085 Sayılı Kanunda aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.
- Hesabı zamanında ve tam olarak vermeyen sorumlular veya diğer ilgililer ile Sayıştay denetimine giren kamu idareleri görevlilerinden, denetleme ve yargılama sırasında, istenilen her çeşit bilgi, belge ve defterleri vermeyen ve denetleme ve yargılamayı güçleştirenlerin ve Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen ve gereklerini yerine getirmeyenlerin 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 veya denetleme ve yargılamayı güçleştiren sebepleri ortadan kaldırmazlarsa, bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturma yapılır.

- Kamu idareleri ve görevlileri, denetim ve inceleme ile görevlendirilmiş olanlara her türlü hesap, bilgi, belge ve kayıtları ibraz etmek, işlem, faaliyet ve malların fiili ve fiziki durumlarının görülmesini sağlamak, görevin düzenli olarak yapılmasını sağlayacak tedbirleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır. Bu düzenlemeye ve yukarıdaki hükümlere uymayanlar hakkında Sayıştayın istemi üzerine disiplin veya ceza kovuşturması yapılır.

Sorumluluk mali sorumluluğun yanında; cezai, idari ve siyasi sorumluluk şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Hesap verme sorumluluğu, yapılan işlemin sonucuna göre idari, cezai ve mali sorumluluğu da içermekte ve bu sorumluluk türleri bir arada aynı olayda bulunabilmektedir (Tosun ve Cebeci, 2008: 34).

6085 sayılı Kanununun 7. maddesinde “*Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar*” şeklindeki düzenleme ile bakanların Sayıştay’a karşı sorumlu oldukları dolaylı yoldan ifade edilmiştir. Bu konuda Sayıştay Genel Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararında yer alan “*Ancak Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır*” kararı çerçevesinde, bakanların siyasi, idari veya cezai bir sorumluluğunu gerektiren durumlar olduğu takdirde, konu ilgili mercilere bildirilecektir (Sayıştay Genel Kurulu, 2007: 158).

Aynı şekilde denetim ve incelemeler sırasında suç teşkil eden bir fiile rastlandığı takdirde, ilgili denetçi tarafından derhal deliller tespit edilerek durum Sayıştay Başkanlığına bildirilir. Sayıştay Başkanının görevlendireceği dairece onbeş gün içinde yapılacak inceleme sonucunda toplanan ilk delillerin kamu davası açılmasını gerektirecek nitelikte görülmesi halinde, gereği yerine getirilmek üzere dosya sorumluların bağlı olduğu kamu idaresine veya suçun niteliğine göre doğrudan soruşturma yapılmak üzere Cumhuriyet savcılığına gönderilmesi için Sayıştay Başsavcılığına verilir.

## SONUÇ

Kamu mali yönetiminde denetimin inkâr edilemez önemi vardır. Bu denetimin gereği gibi gerçekleştirilememesi ve sorumluların tespit edilip hesap vermelerinin sağlanamaması, beraberinde birçok soruna da yol açmaktadır. Nitekim TBMM tarafından kurulan bir araştırma komisyonunda da saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve denetim konusundaki



yetersizliklerin yolsuzlukların başlıca nedenleri arasında olduğu vurgulanmıştır (Polat, 2003: 67).

Kamu mali yönetiminde mali disiplinin sağlanmasında hukuki düzenlemelerin hayata geçirilmesinde kurumsal irade önem taşımaktadır. Aksi takdirde, düzenlemeler hukuki metinlerde kalmakta ve uygulanmamaktadır. Bu da, kamu mali yönetimindeki amaçlara ulaşılmasını engellemektedir.

Parlamento adına denetim ve yargılama fonksiyonu ifa eden Sayıştayın en temel görevi, kamu kaynaklarının verimli ve hukuka uygun bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının sağlanmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere kamu mali yönetiminde sorumlular, sorumlulukları ve bu sorumlulukların yerine getirilmemesi halinde uygulanacak müeyyideler düzenlenmiştir.

Sayıştay denetimlerinde ve yargılamasında önemle vurgulanması gereken bir husus sorumluların ve sorumlulukların tespitinde kamu yönetimine hakim olan teamülleri göz önünde bulundurmak suretiyle görev, yetki ve sorumluluk dengesinin sağlanmasıdır. Bu sağlanmadığı takdirde en yetkisize altından kalkamayacağı bir yük yüklenmekte ve esas karar alıcılara ve yetki kullananlara bir sorumluluk yüklenmemektedir.

Bu nedenle gerek 5018 sayılı Kanun ve gerekse de, 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununun esnek ve soyut olarak düzenlediği hususlar görev, yetki ve sorumluluk dengesinin kurulmasında çok iyi değerlendirilmelidir. 5018 sayılı Kanun'la kimlerin mali yönden, kimlerin idari yönden ve kimlerin de cezai yönden sorumlu olacakları belirlenmemiştir. Diğer bir ifadeyle, 1050 sayılı mülga Muhasebe-i Umumiye Kanununda kural olarak kusursuz sorumluluk benimsenmişken, 5018 sayılı Kanunla kusurlu sorumluluk ilkesi kabul edilmiştir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile tahakkuk memuru ve saymanlar mali yönden kusursuz sorumlu olarak kabul edilmişlerdir. 5018 sayılı Kanun, kusur sorumluluğu ilkesini kabul etmiş ve herkesin kusuru oranında kamu zararından sorumlu tutulması gerektiğini düzenlemiştir. 5018 sayılı Kanunun 8. maddesinde de vurgulandığı üzere her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar belirtilen görevlerin yerine getirilmesinden sorumludur ve hesap vermek zorundadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanununda ise sorumluluk kavramının, 5018 sayılı Kanun esas alınmak suretiyle düzenlendiği yapıldığı dikkati çekmektedir. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanunda sorumluluk kavramı, görev ve yetki dengesi göz önünde bulundurulmak suretiyle düzenlenmiş, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile de Sayıştay hesap yargısı 5018 sayılı Kanuna paralel bir düzenlemeye kavuşturulmak istenmiştir. Sorumluluğun belirlenmesinde Sayıştay hesap yargısının sorumlulukları ele alışı ve farklı sorumluluk türlerini hayata geçirme olgusu daha da önemli hale gelmektedir.

Kamu mali yönetiminde sorumluluklarla beraber kimleri sorumlu tutulacağını da kanunda önceden açıkça belli edilmiş olması gerekir. Aksi halde hukuk devletinin gereklerinden olan hukuki güvenlik ilkesine aykırı durumların ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır. Ayrıca yetki devri ile

devredilen yetkilerin kullanımı sonucu oluşan sorumlulukların raporlanamaması ve hesabının verilememesi de ortaya çıkabilecektir.

Sayıştay denetimlerinde ve Sayıştay yargılamasında mali sorumluluğun yanında siyasi, idari veya cezai sorumluluk gerektiren durumlarla da karşılaşmaktadır. Bu durumda ilgililerin duruma göre siyasi, idari ve cezai sorumluluklarının yetkili mercilerce takip edilmesi adına konu dairelerine havale edilmektedir. Dolayısıyla Sayıştay denetiminin mali sorumlulukla birlikte siyasi, idari ve cezai sorumlulukları da hayata geçirici bir yönü bulunmaktadır.

#### KAYNAKÇA

1. AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.
2. AKGÜL Başak Ataman, *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2000.
3. AKYEL Recai, KÖSE Hacı Ömer, *Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği*, Türk İdare Dergisi, Sayı: 466, Mart 2010.
4. BAYAR Doğan, “*Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk*”, Dış Denetim, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-hesap-yargisi,-hesap,-sorumluluk-1-6.pdf>, ET. 01.10.2011.
5. BÜMKO, “*Ulusal Programda Kamu Mali Yönetimi 2001*”, *Ulusal ve Uluslar arası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Maliye Bakanlığı BÜMKO Yayını, Sayı:2004/1.
6. CANDAN Ekrem, *Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları*, *Mali Hukuk*, Ocak-Şubat 2006, Sayı 121.
7. ÇAKIR, İsmail Hakkı, “*Kamu Kaynaklarının Kullanımında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü*”, Editör:Ahmet KARAARSLAN, *5018 sayılı kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Muhasebat Kontrolörleri Yayını, Ankara 2006.
8. ÇOLAK H. Bayram, *Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ankara 2008.
9. ETİZ Mustafa, *Kamu Zararı Kavramı*, *Mali Hukuk Dergisi*, Yıl: 26, Sayı: 152, Mart-Nisan 2011.
10. GÜLBAY Engin, “*5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Geliri Kavramının Değerlendirilmesi ve Sorumluluk İlişkisi*”, *Kamu Mali Yönetiminde Değişim 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Dış Denetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, 2010.
11. GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, İmaj Yayınevi, 6. Baskı, Ankara 2002.

12. GÜROCAK Sibel, “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular”, Kamu Mali Yönetiminde Değişim 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Dış Denetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, 2010.
13. HEPAKSAZ Engin, Anayasal Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisinin Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2007.
14. KARABEYLİ Levent – COŞKUN Arife, “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesapverme Sorumluluğu”, Kamu Mali Yönetiminde Değişim 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Dış Denetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, 2010.
15. KULUÇLU Erdal, Belediye Meclis Kararları Çerçevesinde Meclis Üyelerinin Sayıştaya Karşı Mali Sorumlulukları, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Mart 2010, Cilt 15, Sayı 3.
16. KULUÇLU Erdal – HEPAKSAZ Engin, “Türkiye’de Bütçenin Kontrolü ve Denetimi”, *İçinde: Türk ve AB Bütçelendirme Süreçlerinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi*, Editör: E.Sancak, Ankara, Gazi Kitabevi, Eylül 2009.
17. MUTLUER Kamil - ÖNER Erdoğan - KESİK Ahmet, *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, İstanbul 2005.
18. MEŞE, Osman, “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sayıştay Denetimi”, *Dış Denetim Dergisi*, Yıl:1, Sayı:1, 2010.
19. ÖZDEMİR, Biltekin; (2010), “Kamu Ekonomisi ve Maliye Yönetimlerinin Yeniden Yapılandırılması ve Kamu Mali Yönetiminde Denetimin Yeri”, *Dış Denetim Dergisi*, Yıl:1, Sayı:1.
20. POLAT Necip, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, S. 49, Nisan-Haziran 2003.
21. SAYIŞTAY KARARI, 14.6.2007 gün ve No.5189/1, *Sayıştay Dergisi*, S. 66-67, s. 153-173, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der6667m9.pdf>, ET. 01.10.2011.
22. TDK, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, Erişim Tarihi:20.06.2011.
23. TOSUN Hikmet, CEBECİ A.Uğur, *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2.Baskı, Ankara 2008.
24. ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Kamu Harcamalarında Verimlilik ve Etkinlik”, *Kazancı Hukuk Dergisi*, Haziran 2005, s. 10.
25. YILMAZ Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Kitabevi, Ankara 1985.
26. YILMAZ Nebi, “Sayıştayın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, *Dış Denetim Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 3, Ocak-Şubat-Mart 2011.