

# MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE SAYIŞTAY HESAP YARGISI AÇISINDAN KAMU ZARARI UNSURLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Elif Ayşe ŞAHİN İPEK\*

Engin HEPAKSAZ\*\*

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Sayıştay hesap yargısı açısından kamu zararının unsurlarına ilişkin yapılan tartışmaların teori ve uygulamalara ne şekilde yansıdığına değerlendirilmesidir. Bu değerlendirmeye göre; kamu kaynağının tamamen kavranamaması, kamu zararı sayılan fiiller konusunda tartışmaların devam etmesi, sorumluların harcama süreci açısından sınırlandırılmış, gelir süreci açısından açıkça belirlenmemiş olması ile kusur derecesinin belirlenmesine ilişkin tereddütlerin devam etmesi ve idarelerin iç kontrol sisteminin denetim sonuçlarına ilişkin bulguların sorumluluğun tespitinde kanıt oluşturamaması Sayıştay hesap yargısının kapsamı ve niteliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

**Anahtar Kavramlar:** Kamu Mali Yönetimi, Sayıştay, Kamu Zararı

## AN EVALUATION OF SUBJECTS OF PUBLIC LOSS IN TERMS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT

### ABSTRACT

The aim of this study is to assess how the arguments about public loss in terms of the judiciary function of Turkish Court of Accounts are reflected in theory and practices. According to this evaluation; the lack of clear comprehending of the public source, the continuation of the debate about the acts considered as public loss, the fact that the responsibility is limited in terms of expenditure process and not clearly defined in terms of income process and the continuing hesitations about determining the number of defects and the lack of evidence in finding the responsibility of the findings about internal control system are adversely affected scope and quality of its judiciary function.

**Keywords:** Public Financial Management, Public Court of Accounts, Public Loss

---

\*Dr. Öğr. Üyesi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

\*\*Doç. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

*Makalenin kabul tarihi: Mart 2017.*

## GİRİŞ

Kamu zararı mali mevzuatımıza 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile girmiş, yeni bir kavramdır. 5018 sayılı KMYKK'dan önce yürürlükte bulunan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda kamu zararı yerine, 'fazla ve yersiz ödeme', 'devlet alacağı', 'hazine alacağı', 'kamu alacağı', 'zarar' gibi kavramlar kullanılmıştır (Özen, 2017: 147). 5018 sayılı KMYKK ile birlikte teknik anlamda diğer zararlardan farklı bir yapıda olmak üzere 'kamu zararı' kavramına yer verilmiştir (Orulluoğlu, 2010: 1, 90).

Buna göre 5018 sayılı KMYKK ile '*kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucu kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması*' kamu zararı kavramıyla ifade edilmiştir. 5018 sayılı KMYKK'na göre kamu zararı i) Kontrol, denetim veya inceleme, ii) Sayıştay'ca kesin hükme bağlama, iii) Adli ve idari yargılama sonucunda tespit edilebilmektedir.

Bu çalışmada kamu zararının unsurlarına ilişkin tartışmalar Sayıştay'ın yargı fonksiyonu kapsamında değerlendirilmiştir. Bu kapsamda yapılan değerlendirmede 5018 sayılı KMYKK'da kamu zararı ile ilgili hükümlerin yanı sıra, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile "Kamu Zararının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerinden faydalanılmıştır. Konu idareye ve kişilere verilen zararlar ve işlenen suçlar bağlamında değerlendirildiğinde, bir taraftan sadece idareye verilen zararların kamu zararı olarak mı değerlendirilmesi gerektiği, yoksa kamu zararından ayrı olarak farklı mevzuat hükümlerine mi tabi olacağı, diğer taraftan kişilere verilen zararların kamu zararıyla ne tür ilişkisi olabileceği gibi konular farklı hukuk dallarının ilgi alanı içerisinde değerlendirilmesi gereken kompleks bir alanı oluşturmaktadır. Çalışmada Sayıştay'a karşı kamu zararından doğan sorumluluğun unsurları bu perspektiften tartışılmıştır.

## I. KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE SAYIŞTAY'IN YARGI FONKSİYONU

5018 sayılı KMYKK ile birlikte, Sayıştay yargılaması bakımından kamu zararının tazmin edilmesinde kusursuz sorumluluktan '*kusurlu sorumluluk*' anlayışına geçilmiştir. 5018 sayılı KMYKK' dan önceki mevzuatımızda mali sorumluluk için yegane şart, genel olarak mevzuata aykırılık olup, buna ilaveten zarar, kusur gibi başlıca şart öngörülmemiş, sorumlulukta sadece mevzuata aykırılık yeterli sayılmıştır (Demirel, Keleş, 2010: 180). Buna ek olarak, bir giderin yapılmasına gerek gösterilen görevliler, giderlerin gerçek gereksinim karşılığı olmasından, bir malın alınmasında görevli olanlar belli nitelikteki mal veya hizmetin en uygun bedelle alınmasından, bir komisyon veya kurul gibi organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde bu belgeleri düzenleyen ve onaylayanlar da Sayıştay'a karşı sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca, 1050 sayılı Kanunla ita amirlerine, tahakkuk memurlarına verilen görevlerin yerine getirilmesini gözetmek görevi verilmiştir. İta amirlerinin mali sorumluluğu sorumluluk üstlenmeleri durumunda söz konusu olmuştur (Önen, Özmen, 2011: 96). Dolayısıyla 1050 sayılı Kanunun oluşturduğu sistemde, esas olarak tahakkuk memurları ve saymanlar Sayıştay'a karşı sorumlu tutulmakta ve kusursuz sorumluluk

(objektif sorumluluk) anlayışı hakim bulunmaktaydı (Demirel, Keleş, 2010: 181). 5018 sayılı KMYKK ile birlikte harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkililerinin kusurunu araştıran bir sisteme geçilmiştir. Bu sistemde üst yöneticilerin sorumluluğu mali işlem sürecinde doğrudan rol almaları durumunda kabul edilmiştir.

Bununla birlikte 1050 sayılı Kanunda saymanlar bir mali yıl içindeki hesap ve işlemlerin tamamından peşinen, diğer bir ifadeyle bidayeten zimmetdar (önceden sorumlu) tutulmakta olup hesap ve işlemlerin tamamından sorumlu tutulmakta idi. 5018 sayılı KMYKK ile uygulamasına geçilen yeni sorumluluk anlayışı, saymanları hesapların tamamından sorumlu tutan sorumluluk sistemini değiştirmiş, Sayıştay'ın yargı yetkisini de işlem bazlı hale getirmiştir. Buna göre Sayıştay dairelerinin yargı yetkisi denetçiler tarafından düzenlenen yargılamaya esas rapora konu edilen kamu zararı ile sınırlandırılmıştır (Geçgel, 2014: 34-35).

Kamu zararının tespitinde ve tahsilinde kusursuz sorumluluk anlayışından kusurlu sorumluluk anlayışına geçilmesi ve sorumluların mali işlem sürecinde yer alan kamu görevlileri şeklinde genişletilmesi yetki-sorumluluk dengesinin kurulması açısından önemli bir aşama olarak değerlendirilmekle birlikte kamu zararının bütünüyle kavranması açısından Sayıştay'ın denetim alanı ile yargı alanının farklılık göstermesi, Kanunda sorumlu sayılan kamu görevlilerinin kapsamının dar olması, sorumluluğun tazmininde kusurun derecesinin saptanmasına ilişkin açıklık bulunmaması, illiyet bağının ne şekilde kurulacağı konusundaki belirsizlikler kamu zararının kavranması bakımından sorunlu alanlar olarak kendini göstermektedir.

## A. MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE SAYIŞTAY'IN ÜSTLENDİĞİ FONKSİYONLAR

Ülkemizde, kurul tipi örgütlenme modeline göre organize edilmiş ve yargı yetkisi verilmiş Sayıştay, Kıta Avrupası ve özellikle Fransa modelinden esinlenerek kurulmuştur. Bu örgütlenme modeli nedeni ile hesap mahkemesi olarak vasıflandırılan Sayıştay'ın görev çerçevesi anayasal düzeyde belirlenmiştir (Biniçi, 2011: 51).

Anayasa'nın 160. Maddesine göre Sayıştay; *“merkezi yönetim bütçesindeki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. (.....) Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır”*.

6085 sayılı Sayıştay Kanununda Sayıştay'a; i) Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleme ve sonuçları hakkında TBMM'ne doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunma, ii) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetleme, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlama, iii) Genel uygunluk bildirimini TBMM'ne sunma, iv) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapma görevleri verilmiştir.

Buna göre Anayasa ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde, Sayıştay, mali yönetim sistemimizde, denetim, yargılama ve raporlama olmak üzere üç temel fonksiyonu üstlenmektedir.

Denetim fonksiyonu kapsamında Sayıştay, düzenlilik denetimi ve performans denetimlerini gerçekleştirir. Düzenlilik denetimi; i) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti (uygunluk denetimi), ii) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanarak oluşturulan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi (mali denetim), iii) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Performans denetimi ise; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen denetimi ifade eder (www.sayistay.gov.tr). 5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'ın denetim alanı genişletilmiş; merkezi yönetime dahil kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler yanı sıra, KİT'ler ve bu idarelerin sermayesine %50'den fazla katılarak oluşturdukları şirketler de Sayıştay denetim kapsamına alınmıştır (Edizdoğan, Çetinkaya, 2006: 366). Raporlama fonksiyonu kapsamında Sayıştay tarafından TBMM'ne sunulan raporlar; Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Genel Uygunluk Bildirimi, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Raporu şeklinde sıralanmaktadır (www.sayistay.gov.tr).

Yargı fonksiyonu; bütçe uygulamasında sorumluluğu bulunan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi gibi görevlilerin kanuna aykırı işlemlerinin tespiti ve buna göre gerekli cezai yaptırımların uygulanması ile ilgili bir fonksiyondur (Tüğen, 2016: 368). Sayıştay'ın yargılama fonksiyonu uygunluk denetimleri sonucunda ihtilafli bir durumun ortaya çıkması üzerine başlar (Mutluer vd., 2005: 372).

## B. SAYIŞTAY'IN YARGI FONKSİYONU

Anayasa'nın 160. Madde hükmüne göre Sayıştay'a verilen yargılama yetkisi; “...sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak...” şeklinde ifade edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesinde hesap yargılaması; “Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığını yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını” ifade etmektedir. Sayıştay Kanunu'nun Sayıştay'ın görevlerini sıraladığı 5. maddesinin b fıkrasında “... sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar” demek suretiyle Sayıştay yargılama fonksiyonunun denetçiler tarafından kamu zararının tespit edilmesi ile mümkün olduğu belirlenmiş olmaktadır. Buna göre Sayıştay Kanunu'nun 48. maddesinde belirtildiği üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak yargılamaya esas rapor düzenlenecektir. Bu raporun Sayıştay Başkanlığı'na sunulmasının ardından ilgili dairece

incelenmesinden sonra raporda konu edinilen hesap ve işlemlerinin yargılanmasına başlanacaktır.

Buna göre Sayıştay'ın bir yargı birimi olma özelliği bütçe uygulaması gerçekleştirildikten sonra önem kazanır. Sayıştay, yargı fonksiyonunu, diğer adli ve idari yargı organlarından farklı olarak, kendisine herhangi bir başvuru yapılmadan yerine getirir (Altuğ, 2000: 52). Yapılan yargılama sonucunda ilgililer ya beraat eder ya da tazminat ödemeye mahkum edilirler. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilir.

Gerekçeli olarak düzenlenen Sayıştay ilamları; sorumlulara, sorumluların bağlı bulunduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı'na, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir. Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idaresinin üst yöneticisi sorumludur. İlamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur.

Buna göre kontrol, denetim veya inceleme sonucunda yani idari mekanizma yoluyla tespit edilen kamu zararından farklı olarak yargı kararları ve Sayıştay ilamlarıyla tespit edilen kamu zararı alacakları kesin olup söz konusu alacaklar muhasebe birimince doğrudan takip edilir. Bu bağlamda, idari işlemle (üst yöneticinin onayıyla) belirlenen kamu zararlarına karşı ilgililerin idari yargı mercilerine dava açma hakları bulunmaktadır. Ancak yargı organlarının (Sayıştay dahil) kararıyla kesinleşen kamu zararları kesin olup bunların ilgili muhasebe birimince doğrudan tahsili zorunludur. Bununla birlikte Sayıştay ilamlarına karşı, sorumluların temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi şeklinde kanuni başvuru yolları mevcuttur. Bu taleplerin, Sayıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile yapılması gerekir.

Sayıştay yargı fonksiyonunun Sayıştay denetçileri ile tespit edilen kamu zararına sebep olan sorumlularla sınırlandırılmış olması kamu zararı kavramı ve unsurlarının tartışılmasını gerekli kılar. Bu sebeple takip eden kısımda bu hususlarla ilgili tartışmalara yer verilmiştir.

## II. KAMU ZARARI KAVRAMI VE UNSURLARI

5018 sayılı KMYKK'ın 71. maddesine göre kamu zararı; “*kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması*” şeklinde tanımlanmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 7. maddesine göre sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile *illiyet bağı kurularak* oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.

5018 sayılı KMYKK' da yer verilen kamu zararı tanımına göre, kamu zararının unsurları; kamu görevlilerinin varlığı; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin bulunması; mevzuata aykırılığın kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmalleri sonucu ortaya çıkması; kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Kuluçlu, 2011: 58). 6085

sayılı Sayıştay Kanununun illiyet bağına verdiği önem göz önüne alındığında kamu zararının unsurları arasında illiyet bağı da sayılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde kamu zararının unsurları zararın i) objektif unsuru: kamu kaynağında artışın engellenmesi veya eksilmenin ortaya çıkması ve ii) zararın sübjektif unsurları: kamu görevlisinin kusurlu sorumluluğu çerçevesinde mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemleri ve iii) ‘illiyet bağı’ kavramı çerçevesinde tartışılmıştır.

## A. KAMU ZARARININ OBJEKTİF UNSURU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sayıştay yargılaması açısından bir kamu zararından bahsedilebilmesi için kamu görevlilerinin mali karar, işlem veya eylemleri sonucunda idare mali kaynaklarında bir zararın ortaya çıkmış olması gerekir. Zarar; ‘kamu kaynağında artışa engel veya eksilme’ hali şeklinde ortaya koyulmuştur. Mali karar, işlem veya eylemlerin neticesinde ortaya çıkan bu zarar; kamu zararının objektif unsuru olarak kavramsallaştırılabilir.

Hangi mali karar, işlem ve eylemlerin kamu zararının objektif unsuru içerisinde değerlendirileceği 5018 sayılı KMYKK’da ve bu Kanuna bağlı olarak çıkartılan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte sıralanmıştır.

Ancak, 5018 sayılı KMYKK’ da ve Sayıştay Kanununda anlam ve içeriği genişletilen kamu kaynağının tamamının kamu zararının objektif unsuru bakımından kapsanıp kapsamadığı önem arz etmektedir. Bu husus Sayıştay’ın mali yönetim sistemimizde tanımlanan yargı alanı itibarıyla değerlendirilmiştir. Öte yandan kamu zararı sayılan fiiller 5018 sayılı KMYKK’ nun ilk yürürlüğe girdiği 2003 yılından sonra değişikliğe uğramış, daha sonra çıkartılan Yönetmelik hükümleri ile tekrar değişikliğe uğramıştır. Bu husus normlar hiyerarşisi ve Sayıştay’ın yargı yetkisi açısından değerlendirilmiştir.

### 1. Kamu Kaynağının Kavranması Bakımından

Kamu kaynağı tanımı özellikle kamu zararının meydana gelmiş olup olmadığının tespiti açısından önem taşımaktadır (Arslan, 2016: 54). Günümüzde hangi kaynaktan alınır mı alınsın, kamunun elde ettiği bütün paralar, kamu kurumlarından alınan paralar, özel kurumların belli statü ve yetki kullanarak elde ettiği paralar kamu parası olarak kabul edilmektedir (Sayıştay, 2016: 2). Bu nakit değerler yanı sıra kamuya ait diğer değerler birlikte düşünüldüğünde kamu kaynağının genişletilmiş tanımına ulaşılmaktadır. Mali mevzuatımızda kamu kaynağının bu genişletilmiş kapsamı yerini almıştır.

Buna göre 5018 sayılı KMYKK’ nun 3. Maddesine göre kamu kaynağı; “borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar da dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler”i ifade eder. Sayıştay Kanununun 2. Maddesine göre kamu kaynağı; “kamuya ait ve kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirler, taşınır ve taşınmazlar ile devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler, para, alacak ve haklar, borçlanma suretiyle elde edilen dâhil her türlü değerler ile bağış ve yardımlar”ı ifade eder. Bu tanımlardan hareketle kamu kaynaklarının unsurlarını; i) Kamu idareleri

tarafından alınan vergi, harç, resim ve diğer yollarla tahsil edilerek veznelerine ve banka hesaplarına giren nakit; ii) İlgili mevzuatları çerçevesinde edinilmiş olan kambiyo senetleri; iii) Özel hukuk hükümleri çerçevesinde elde edilen her türlü değerler ve haklar; iv) Kamu idarelerinin ellerinde bulundurdukları her türlü taşınır ve taşınmazlar; v) Hisse senetlerini, taşınır ve taşınmaz mallar ile diğer kıymetlerin kullanılmasından, işletilmesinden, kiraya verilmesinden ve satışından elde edilen faiz, temettü, kar payı, kira ve satış bedelleri oluşturmaktadır (Tosun, Cebeci, 2005: 11, 12).

Sayıştay Kanunu, Sayıştay'ın denetim alanını genişleterek kamu kaynağının denetimini sağlarken, Kanunun, Sayıştay'ın yargı alanına ilişkin hükmüne bakıldığında 'genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap yargısını' ilgilendirdiği görülür. Buna göre, Sayıştay yargısı dolayısıyla tespit edilen kamu zararı, kamu kaynaklarının tamamını kapsamamaktadır (Sakinç, Taytak, 2016: 5). Sayıştay yargısı kamu zararına sebep olan sorumluların yargılanması ile sınırlandırıldığından, ele alınan kamu zararı belirli idarelerin kullandığı kamu kaynaklarında artışa engel veya eksilme hali olarak ortaya çıkacaktır.

## 2. Kamu Zararı Sayılan Fiiller Bakımından

Kamu kaynağında artışa engel veya azalmaya neden olan fiiller 5018 sayılı KMYKK' nun 71. maddesi<sup>1</sup> ile Yönetmeliğin 6. maddesinde<sup>2</sup> sıralanmıştır. Yönetmelikte yer verilen düzenlemeler daha kapsamlıdır.

Kanun hükmü incelendiğinde ağırlıklı olarak kamu kaynağında eksilmeye neden olan fiillere yer verdiği görülmektedir. “*idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması*” şeklinde yer verilen hükmün ise kamu kaynağında artışa engel olunmasından ziyade, hukuka uygunluk ilkesi üzerine kurulmuş olduğu söylenebilir.

Kanunun 71. maddesinde, 2003 yılındaki düzenlenmesinde yer verilen (f) bendi 2005 yılında yapılan değişiklikle yürürlükten kaldırılmıştır. Kanundan çıkarılmadan önceki şekliyle, “*kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi*” hususu da kamu zararı olarak ele alınmıştır. Ancak söz konusu hükmün Kanundan çıkarılması ile esasen idarelerde kamu görevlilerinin iç kontrol sistemine<sup>3</sup> ilişkin sorumluluğu Sayıştay'a karşı mali sorumluluk kapsamından çıkarılmış bulunmaktadır. Bu durum ileriki bölümlerde inceleneceği üzere Kanunda sayılan sorumluların ve bu arada üst yöneticilerin ortaya çıkan zarar ile kusurları arasında nedensellik bağının olup olmadığının ve kusur derecelerinin tespitinin güçleşmesine neden olacak/neden olan sonuçlar doğurmaktadır.

Bununla birlikte, literatürde hangi karar, eylem ve işlemlerin kamu zararı sayılacağı konusunda farklı görüşlerin olduğu belirtilmelidir. Bu farklılıkların temel sebepleri arasında; (i) kamu görevlisi kavramının farklı hukuk dallarında farklı şekillerde işlenmiş olmasına bağlı olarak ortaya atılan farklı görüşler (ii) 5018 Sayılı Kanundaki genel kamu zararı tanımının yanı sıra kamu zararının tespitinde esas alınacak olan fiillerin ayrıca sıralanması sonucunda genel tanım

ile söz konusu fiiller arasındaki bağın kurulmasındaki yorum farklılıkları, (iii) kamu zararının tespitinde esas alınacak olan fiillerin yönetmelikte kanun maddesine göre daha genişletilmiş halde olması, (iv) kamu zararı konusunda birbirinden farklı yorumlar getiren yargı kararları gibi nedenler sayılabilir. Buna bir örnek olarak bazı çalışmalarda (Demirci, 2014: 46) kamu görevlisine yapılan fazla veya yersiz ödemeler kamu zararı sayılmış iken, bazı çalışmalarda “kamuya verilen zarar” olarak addedilmiştir. Aynı şekilde, bir vergi veya benzeri alacağın zamanaşımına uğratılması, yapılmamış bir hizmetin yapılmış gibi gösterilerek, alınmamış bir malın alınmış gibi gösterilerek ödeme yapılması, idareye ait bir taşınır/taşınmaza zarar verilmesi, bir malın kaybedilmesi, idarelere ek külfetler getiren işlemler gerçekleştirilmesi gibi örnekler de kamuya verilmiş zarar olarak değerlendirilebilmektedir (Demirci, 2014: 44). Diğer taraftan Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararda, bir fiilin kamu zararı sayılmasında Kanundaki genel tanımın yanı sıra kamu zararı olarak sayılan fiillerin de birlikte dikkate alınması gerektiğinden bahsedilmiştir<sup>4</sup>.

Sayıştay, Anayasaya göre TBMM adına gelir ve gider denetimi yapan bir kurumdur. Ancak bugüne kadarki süreçte Sayıştay’ın genel olarak harcama denetimi ön plana çıkmış bulunmaktadır. Kamu zararı yönüyle değerlendirdiğimizde genel olarak Sayıştay denetimlerinin ‘kamu kaynaklarında eksilmeye neden olunması’ yönlü harcama denetimlerinin, ‘kamu kaynağında artışa engel’ yönlü gelir denetimlerinin önünde yer aldığı söylenebilir. Öte yandan Anayasa hükmüne göre harcamaların hukukilik denetimi konusunda nihai karar mercii Sayıştay olarak gösterilirken, gelirlerin hukukilik denetimi konusunda nihai karar mercii Danıştay olarak gösterilmektedir. Bu durum kamu zararının tespit ve tazminine ilişkin olarak ihtilafli sonuçlar doğurabilecek bir nitelik göstermektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının vergi müfettişleri, vergi dairelerinin de vergi dairesi müdürleri aracılığıyla gerçekleştirdikleri vergi denetimleri de aslında, vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarını tam ve zamanında yerine getirip getirmediklerini ortaya koymaya yönelik olarak, bir nevi hukukilik denetimi özelliğinde görülebilir. Bu denetim türü vergi mükellefleriyle idare arasındaki vergisel işlemlerin hukukilik denetimi üzerine kurulu olup, denetimler sırasında kamu görevlilerinin kamu zararına yol açan işlemleri tespit edildiğinde, bunun giderilmesine yönelik hukuki sürecin başlatılması 5018 sayılı Kanunun 71. maddesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır.

## **B. KAMU ZARARININ SÜBJEKTİF UNSURLARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Kamu zararının sübjektif unsurları bakımından değerlendirilmesinde, (i) kamu görevlilerinin varlığı, (ii) mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin varlığı, (iii) kusur derecesinin belirlenmesi unsurları dikkate alınmıştır.

### **1. Kamu Görevlilerinin Varlığı Unsuru ve Değerlendirilmesi**

Kamu zararında üçüncü kişilerin değil, bizzat idarenin kendisinin zarara uğratılması söz konusudur. Dolayısıyla kamu zararından dolayı idarenin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Kamu zararı ile ilgili yasal ve idari düzenlemelerde kamu zararından kamu görevlilerinin sorumlu olduğu açıkça ifade edilmiştir (Orulluoğlu, 2010: 92). Kamu görevlisi kavramı, birçok hukuk dalını



ilgilendirmektedir. Bununla birlikte Türk Hukukunda tüm hukuk dalları için geçerli bir kamu görevlisi tanımına yer verilmemiştir. Kanun koyucu, değişik hukuk dallarında kamu görevlileri ile ilgili birçok hüküm öngörmesine rağmen, kamu görevlisiyle ilgili genel bir tanım yapmaktan kaçınmıştır (Aydın, 2010: 111).

1982 Anayasasına göre “Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür” (AY, md. 128).

Memurların hukuki statüleri 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile düzenlenmektedir. 5237 sayılı TCK’nın 6/1-c maddesinde ise kamu görevlisi; “kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi”dir. TCK’nın ilgili maddesi gerekçesi ile birlikte alındığında kamu görevlisi kavramına ilişkin öne çıkan unsurlardan birisi kamusal faaliyetin varlığı, ikincisi ise o kişinin kamusal faaliyete katılmasıdır (Aydın, 2010: 118-119).

5018 sayılı KMYKK’ da Sayıştay’a karşı kamu zararından dolayı sorumlu olan kamu görevlileri, mali yönetim sürecindeki yetkileri ve unvanları itibariyle sınırlandırılmıştır. Buna göre mali yönetim sistemimizde bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri bulunmaktadır. Ancak bakanların mali yönetim sürecinde politika oluşturma görev ve sorumluluğunun bulunması, ancak icrai bir görevi olmaması dolayısıyla Sayıştay’a karşı mali sorumlulukları bulunmamaktadır. Benzer durum harcama süreci dışında tutulan üst yöneticiler açısından da ifade edilebilir.

Diğer taraftan kamu zararı bakımından kamu görevlilerinin yukarıda belirtildiği üzere sadece harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkililerinden oluşmayacağı ve kamu kaynağının elde edilmesi, kullanılması ve yönetiminde görevli olan tüm kamu görevlilerinin bu kapsama dahil olduğunu savunanlar görüşler de (Kızılkaya, 2010; Şişman, Cidecigiller, 2014) bulunmaktadır. Bu görüş kamu zararının tespit yöntemleri olan ve 5018 Sayılı KMYKK’ da hüküm altına alınmış olan i) Kontrol, denetim veya inceleme, ii) Sayıştay’ca kesin hükme bağlama, iii) Adli ve idari yargılama unsurlarının tümü bakımından anlamlı gözükmektedir. Ancak her bir tespit yöntemi bakımından kamu zararının giderilmesi ise ayrı süreç ve prosedürlere bağlanmış durumdadır.

Sayıştay’a karşı mali sorumluluğu olan kamu görevlileri idareler itibariyle de sınırlandırılmıştır. Bunun sebebi Sayıştay’ın denetlemekten sorumlu olduğu idareler itibariyle denetim alanının genişletilmesine karşın yargı alanının daraltılmış olmasıdır. Takip eden bölümlerde bu hususlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

Öte yandan harcama sürecinde yetkili ve dolayısıyla sorumlu olan kamu görevlileri 5018 sayılı KMYKK’ da unvanları itibariyle sıralanarak sorumlulara ilişkin belirli bir açıklık getirilirken, kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsilinde ortaya çıkan kamu zararından sorumlu olan ‘yetkili kamu görevlileri’ açısından aynı açıklık getirilmemiştir.

### a. Mali Yönetim Sisteminde Görevli ve Yetkili Olanlar

5018 sayılı KMYKK' na göre mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin kamu zararı niteliği kazanıp ilgililerden tahsil edilebilmesi için söz konusu aykırılığın kamu görevlileri tarafından işlenmesi gerekir. Bununla birlikte, söz konusu kamu görevlilerinin mali yönetim sürecinde, daha doğru bir ifade ile harcama ve gelirin tahakkuk ve tahsilatı sürecinde yetkili kılınmış olmaları gerekir. Nitekim 6085 sayılı Kanunun 7. maddesinde sorumlular ve sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Buna göre Sayıştay Kanunu'nun 7. maddesinin birinci fıkrasında sorumlular ve sorumluluk hallerinin belirlenmesinde 5018 sayılı KMYKK' nun esas alınacağı hüküm altına alınmış olup, ikinci fıkrasında yine 5018 sayılı KMYKK' na atıfta bulunularak; her türlü kamu kaynağının kullanılmasında 'görevli ve yetkili' olanların sorumlu olduğu kabul edilmiştir. Buna göre Sayıştay yargısına konu olan kamu idareleri görevlilerinden ilgili mevzuatla yetkili kılınmış olanlar kamu zararından sorumlu tutulabilecektir.

Bununla birlikte Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 2. maddesine göre düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarından doğan alacaklar Yönetmelik hükümlerine göre değerlendirilmektedir. Bu düzenlemeyle birlikte düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile 5018 sayılı Kanun kapsamında yer almayan KİT'lerde görevli kamu görevlilerine söz konusu Yönetmelik hükümleri uygulanmayacaktır. Buna göre Yönetmelik kapsamındaki kamu görevlileri; genel ve özel bütçeli idarelerde, sosyal güvenlik kuruluşlarında ve mahalli idarelerde çalışan kamu görevlileridir (Yereli, Duran, 2013: 4).

5018 sayılı KMYKK' da, kamu gelirleri ve bu gelirlerin toplanması sorumluluğu 37. ve 38. maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkukla ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır. Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle 'yetkili ve görevli olanlar', ilgili kanunlarında tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur. Kanundaki bu sorumluluk düzenlemesi çerçevesinde 71. maddesindeki ilgili bende göre söz konusu sorumlular kamu kaynaklarında artışa engel olma sebebiyle Sayıştay'a karşı sorumlu tutulabilecektir. Ne var ki 5018 sayılı Kanunda gelirin gerçekleştirilmesi sürecinde bir unvan kullanma yoluna gidilmemiştir (Tosun, Cebeci, 2006: 104). Diğer taraftan, daha önce de belirtildiği üzere, VDK' nın vergi müfettişleri, vergi dairelerinin de vergi dairesi müdürleri aracılığıyla gerçekleştirdikleri vergi denetimleri sırasında kamu görevlilerinin kamu zararına yol açan işlemleri tespit edildiğinde, 5018 sayılı Kanun'un 71. maddesinin ilgili hükmü kapsamında, bunun giderilmesine yönelik hukuki sürecin başlatılması imkanı bulunmakta olup, bu durumun Sayıştay yargılamasından farklı bir hukuki süreci bulunduğunu belirtmek gerekir.

## b. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu Bakımından

5018 sayılı KMYKK' na göre bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri olmak üzere beş grup sorumlu belirlenmiştir. Bu kapsamda Sayıştay'a karşı kamu zararından doğan sorumlulukları bulunan kamu görevlileri harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisidir. Buna göre bakanların ve üst yöneticilerin kamu zararından dolayı Sayıştay'a karşı doğrudan bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak, 5189 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararına göre Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkündür. Yine aynı karara göre üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebileceğine karar verilmiştir.

Üst yöneticilerin sorumlulukları 5018 sayılı KMYKK' nun 11. maddesinde düzenlenmiştir. 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 bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

5018 sayılı KMYKK' da üst yöneticilerin, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceği belirtilmiş olduğundan her bir harcama birimi bazında olmasa bile genel olarak idarenin mali yönetim ve kontrol sistemindeki yaygın ve önemli zafiyetten dolayı üst yöneticilerin sorumlu olmayacağı düşünülemez (Arslan, 2016: 95). Nitekim 5018 sayılı KMYKK' na göre üst yöneticiler mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesinden sorumludur. Yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticiler tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren 'iç kontrol güvence beyanı' nı düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına ekler (Arslan, 2016: 93). Ancak mali yönetim sistemimizde faaliyet raporları idari sorumluluğun bir aracı olarak tasarlanmıştır. Dolayısıyla bu raporlarda üst yönetici imzasıyla yer verilen iç kontrol güvence beyanına istinaden üst yöneticiler ortaya çıkarılan kamu zararıyla ilgili doğrudan sorumlu tutulmamaktadır. Halbuki üst yöneticiler iç kontrol güvence beyanını hazırlarken ve imzalarken idareleri bünyesinde bulunan iç denetçiler raporlarından ve harcama birimlerinden edindiği raporlardan hareket ederek iç kontrol güvence beyanını hazırlayıp imzala-

maktadır. Buna göre kanaatimizce kendisine rapor edildiği halde kamu zararını önlemeye yönelik herhangi bir önlem almayan üst yöneticilerin de kamu zararından dolayı doğrudan sorumluluğunun tesis edilmesi gerekir. Kaldı ki Sayıştay aracılığıyla düzenlilik denetimi kapsamında idarelerin iç kontrol sistemleri de değerlendirilmektedir.

Buna karşın mali mevzuatımızda 5018 sayılı KMYKK' nun "Maliye Bakanlığınca yürütülecek hizmetler" başlıklı 75. maddesinde; "*mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir*" hükmüne yer verilmiştir. Buna göre iç kontrol sistemindeki zafiyetlerden ötürü ortaya çıkan kamu zararlarının tespiti teftiş kurullarına verilmiş; ancak Sayıştay bunun dışında kalmıştır. Sayıştay' ın kamu zararı tespiti mevzuata uygunluk (hukukilik) denetimi ile sınırlandırılmıştır.

Bu durum bir diğer açıdan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin kamu görevlisinin kusurundan mı yoksa idarenin mali yönetim ve kontrol sistemindeki zafiyetinden mi kaynaklandığının tespitini güçleştirmekte; dolayısıyla esasen hafif ihmal sayılabilecek bazı durumlarda dahi kusurun derecelendirilmesine imkan vermediğinden doğrudan kamu görevlisinin sorumluluğuna gidilmesi sonucunu doğurabilecek niteliktedir. Takip eden kısımda, sorunun bu yönünü de ihmal etmeyerek mevzuata aykırılık ve kamu görevlisinin kusuru unsurları tartışılmıştır.

## 2. Mevzuata Aykırı Karar, İşlem veya Eylemlerin Varlığı Bakımından

Kamu zararının varlığından bahsedilebilmesi için kamu görevlisinin aktif ya da pasif (icrai veya ihmali) bir eyleminin bulunması gereklidir. Kamu zararı kamu görevlisinin bir işlem ya da eyleminden doğabileceği gibi yükümlülüğü yerine getirmemesi nedeniyle de doğabilecektir. Kamu görevlisinin bu eylemi nedeniyle kamu kaynağında bir artışa engel ya da bir eksilmeye neden olunmalıdır. Dolayısıyla kamu idaresinin maddi bir kaybına neden olmayan mevzuata aykırı işlemler idari ve cezai sorumluluğu gerektirmekle birlikte maddi bir sorumluluk doğurmayacaktır (Şişman, Cidecigiller, 2013: 493).

Mevzuat kavramı en üst norm olarak Anayasadan başlamak üzere kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge gibi yasama ve yürütme organları tarafından oluşturulan içtihatları kapsamaktadır (Arslan, 2016: 490). Mevzuata aykırılık ise işlenen fiilin hukuk düzeni ile çelişmesi veya çatışma halinde bulunmasıdır (Tosun, 2016: 157).

İdari işlemler, açılan bir iptal davası sonucu iptal edilinceye ya da yapılan başvuru üzerine veya idare tarafından kendiliğinden geri alınıncaya, kaldırılıncaya kadar 'kanuni dayanağa sahip', hukuka uygun, doğru kabul edilir. Bu bakımdan idari işlemler 'kanunilik karinesi'nden (doğruluk karinesi) yararlanırlar.

Hukuka uygunluk ya da kanunilik karinesinin kabulü durumunda, kamu görevlisinin kamu zararına neden olan kararı, işlemi ya da eyleminin hukuka aykırı olduğuna kimin ve nasıl karar vereceği önem arz etmektedir. Hukuka aykırılığın ya yargı yeri tarafından ya da kamu zararına neden olan olayla ilgili yapılan bir inceleme, araştırma veya soruşturma sonucunda yetkili idare tarafından yazılı olarak tespit edilmiş olması gerekir (Akyılmaz, 2011: 66-67). Nitekim 5018 sayılı KMYKK' nun 71/3. maddesi gereği mevzuata aykırılığın kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucuna göre tespit edilmesi öngörülmüştür (Demirel, Keleş, 2010: 183).

Bununla birlikte mevzuata aykırılık teşkil etmeyen mali karar, işlem veya eylemler nedeniyle bir zarar oluşsa bile bu zarar sorumlularca tazmin edilmesi gereken bir zarar olarak nitelendirilemeyecek, dolayısıyla sorumluların Sayıştay'a karşı mali sorumluluğu ortaya çıkmayacaktır. Buna karşın kamu mali yönetimini oluşturan mali karar, işlem veya eylemlerin mevzuata aykırılığı her zaman kamu zararı boyutunu taşımamaktadır. Bu durumu genellikle usule aykırılık kapsamında değerlendirmek gerekir. Söz konusu aykırılıklar usul hukuku yönünden bir sorun oluşturmakla birlikte kamu zararı açısından bir sorun oluşturmuyor ise, sorumluların Sayıştay'a karşı mali sorumluluklarından bahsedilemeyecektir. Ancak, ilgililerin idari veya cezai sorumluluğunu bundan ayrı tutmak gerekir (Kuluçlu, 2011: 60-63).

Mali iş ve işlemleri düzenleyen hukuki metinler soyut kural metodu ile hazırlanabilmektedir. Soyut kural metodunda kanun koyucu genel ve soyut kuralları koymakla yetinmekte ve mali iş ve işlemlerde uygulanacak kuralları uygulayıcının yorumlayarak somut olayın durumuna göre hareket etmesini istemektedir. Bu noktada mevzuata aykırı mali karar, işlem veya eylemlerin uygulayıcıların yorumu sonucunda ortaya çıkması halinde kamu zararının oluşup oluşmadığı da önem arz etmektedir. Aynı şekilde kamu zararını tespit etmekle görevli organların kamu zararı iddialarının yoruma dayanması durumu da ortaya çıkmaktadır (Kuluçlu, 2011: 60). Arslan (2016: 490)'a göre örneğin kamu görevlisinin mevzuatı yorumundan kaynaklanan fazla veya yersiz ödemeler mevzuata riayet etmemesi olarak düşünülmeyip mevzuatın yanlış yorumundan kaynaklanan kusur veya ihmal hali olarak düşünülebilir. Ancak yine de kusurun derecesinin belirlenmesi kamu zararının sorumlularının tespiti açısından önemini korumaktadır.

### 3. Kusurun Derecesinin Belirlenmesi Bakımından

Temel ilke olarak kusur sorumluluğunu esas alan 5018 sayılı KMYKK ile sorumluların mevzuata aykırı mali karar, işlem veya eylemleri sonucu oluşan kamu zararının kendilerine ödettilmesi için manevi unsur olarak kusur, kasıt veya ihmalin varlığı gerekliliği hususu düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanunun bu hususu düzenlemesiyle ilgili tartışılan konulardan biri, Kanunda, 'kasıt, kusur veya ihmal' şeklinde yer verilen ifadenin hukuka uygun olmayan bir yaklaşım olması ile ilgilidir. Kanunda kusurun kasıt ve ihmal şeklindeki dereceleri arasında bir ayırım gözetilmemiştir. Bu bakımdan kanunda sadece kusurun ifade edilmesinin yeterli olacağı (Yereli, Bülbül, 2013: 8-9) savunulmaktadır.

Bir diğer görüşe göre 'kasıt, kusur veya ihmal' şeklinde sıralama dikkate alındığında, Kanunda sorumlu sayılanların tazmin yükümlülüğünün manevi

unsurlarından hangisi oluşursa oluşsun, yargılama sonucunda (veya kamu zararının diğer tespit şekillerinde) bu unsurlar arasında ayırım, derecelendirme yapılmadan tazminata mahkum edilmesi durumu söz konusudur. Böyle bir durumun hakkaniyet ve 5018 sayılı KMYKK ile öne çıkarılan kusur sorumluluğu açısından arzu edilen bir durum olmayacağı (Susmuş, 2011: 213) ifade edilmektedir.

Örneğin bir veznedar veya tahsildarın zimmetine para geçirmesi kasıtlı bir eylem ve işleme ilişkindir. Menfaat sağlamak amacıyla harcama birimi tarafından birisine ödeme yapılmasının sağlanması da kasıtlı yapılan işe örnektir. Buna karşın, asgari kontrollerin yapılmasına karşın fazla veya yersiz ödemelerin meydana gelmesi ihmal niteliğinde olabilir ve bu durum görevlilerin emri altındaki eylem ve işlemlerini sevk etme ve gözetmede yeterli özeni göstermemelerinden de kaynaklanmış olabilir (Arslan, 2016: 489). Buna göre 5018 sayılı KMYKK ile düzenlenen kusur sorumluluğu ilkesinin hayata geçirilmesinde ihmal kavramı kamu görevlileri açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Kamu görevlileri, idarelerle aralarındaki ilişki gereği görevlerini mevzuata uygun bir şekilde yerine getirme yükümlülüğü altındadır. Buna göre kamu görevlilerinden beklenen, yasal düzenlemeler çerçevesinde, gerekli dikkat ve özeni göstermeleridir. Söz konusu hususlara riayet edilmediği ve bir kamu zararı olduğu takdirde kamu görevlisinin ihmali söz konusu olacaktır.

Kamu görevlisinin yetki ve sorumluluklarını düzenleyen yasal mevzuat hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması kusur fiiline neden olabilir. Bu görüşü savunan Özen (2017: 148)'e göre hiçbir kamu personeli kendisini bağlayan yasal mevzuat hakkında bilgi sahibi olmadığını ve bu yüzden ihmalden ötürü cezai işleme tabi tutulamayacağını iddia edemez. Ancak kanaatimizce mali işlemlerle ilgili görevlendirilen kamu görevlisinin gerçekleştirmekten sorumlu olduğu görevle ilgili mevcut mevzuatı bilme ve uygulama zorunluluğu, kamu zararından doğan sorumluluğun hakkaniyet ölçüsünde tespitini güçleştirebilmektedir. Buna göre ortaya çıkan kamu zararının sebebi kamu görevlisinin mevzuatı yeterince bilmemesinden kaynaklanabilir. Burada mevzuatın bilinmemesinden kasıt, kamu görevlisini bağlayan genel nitelikli mevzuatın dışında, çoğu mali işlem ile ilgili teknik ve hukuki bilgi gerektiren mali mevzuattır. Nitekim uygulamada, kamu idarelerinde yeterli personelin bulunmaması ancak buna karşın mali yönetim sürecinin çoğu zaman teknik ve özel bilgi gerektirmesi durumları ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bu süreç hizmet içi eğitimlerin de yetersizliği ile beslenerek kamu görevlilerinin kamu zararı sorumluluğu ile karşı karşıya kalma sonucunu doğurabilmektedir. Bu ve benzeri sebeplerle kamu zararından sorumlu tutulan kamu görevlilerinin kusur derecelerinin belirlenmesi önem arz eder.

Kusurun derecesinin belirlenmesi kamu zararının tazmin tutarının sorumlular itibarıyla belirlenmesi açısından da önemli bir husustur. Buna göre tazmin tutarının belirlenmesinde sorumluların kusur oranları ve derecelerinin belirlenmesi gereklidir.

### C. İLLİYET BAĞI

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre sorumlular; “*mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdürler*”. 5018 sayılı Kanun illiyet bağı kavramı ve unsuruna yer vermezken 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, illiyet bağı kavramını ilamlarda aramaktadır. İlliyet bağının kurulması gerekliliği Sayıştay yargılaması açısından bir gereklilik ortaya koyulmuş olmakla birlikte illiyet bağının kurulmasında hangi teorinin kullanılması gerektiği konusunda tartışmalar mevcuttur.

Buna göre, Sayıştay yargılaması açısından, harcama yetkilisinin verdiği harcama talimatıyla başlayan ve harcama yetkilisinin ödeme emrini verip, ödemenin yapılmasıyla tamamlanan (Bayraktar, 2010: 88) harcama sürecinde, doğal olarak tek bir sürece değil çeşitli süreçlere bağlanmış olan kamu zararının tespiti ilişkin (Koçberber, 2015: 56) illiyet bağının ortaya konulması gerekmektedir. Özellikle sorumluların süreç içerisinde, kamu zararına neden olan işlemlerin tamamını yapmaması durumunda illiyet bağının ne şekilde kurulması gerektiği konusunda farklı görüşler ve yaklaşımlar söz konusu olmaktadır.

İlliyet bağının kurulmasında iki temel teori bulunmaktadır: Şart Teorisi ve Uygun Neden Kuramı. *Şart Teorisi'ne* göre, sonucu meydana getirmek için varlığı zorunlu olan her koşul, sonucun nedeni sayılır. Bu yüzden, sonucun çeşitli koşulları arasında neden olmaları bakımından hiçbir fark yoktur. Sonucun herhangi bir koşulunu gerçekleştirmiş olan bir kimse yalnız bu şartı gerçekleştirmiş olması nedeniyle sorumlu tutulur. O kimsenin, sonucu doğuran diğer koşulları da meydana getirmiş olması gerekmez. Bu bakımdan, failin hareketine, ondan önce mevcut ya da onunla birlikte yahut ondan sonra meydana gelen hareket ve koşullar eklense bile ilk hareket ile sonuç arasındaki nedensellik bağı kesilmiş olmaz (Alacakaptan, 1975: 83).

*Uygun Neden Teorisi'ne* göre, bir hareketin neden sayılabilmesi için sonucu meydana getirmeye “uygun” bir hareket olması gerekir. Aslında, neticeye sonuçtan önce gelen her koşulu saymak mümkündür. Ancak, bu koşulların hukuk alanında nedensel bir değer taşıyabilmeleri, yasanın suç saydığı sonucu doğurmaya elverişli ve uygun olmalarına bağlıdır (Alacakaptan, 1975: 85). Bir başka ifadeyle uygun neden teorisine göre illiyet bağı; somut olayda gerçekleşen türden bir sonucu, olayların normal akışı ve hayat tecrübelerine göre, mahiyeti ve ana temayülü itibarıyla meydana getirmeye genel olarak elverişli olan ve bu türden bir sonucun gerçekleşme ihtimalini objektif olarak arttırmış bulunan zorunlu şartla söz konusu sonuç arasındaki bağa denir (Evren, 2010: 265).

Kuluçlu, (2011: 68-69)'a göre Sayıştay hesap yargısında ortaya çıkacak kamu zararlarının sorumlulara ödettilmesi için aranması gereken illiyet bağının tespitinde duruma göre iki teorinin de uygulanması mümkündür. Çünkü, kamu mali yönetiminde görev ve yetkiler çeşitli görevliler arasında dağıtmakta ve ortaya çıkan mali karar, işlem veya eylemler birden fazla kişinin katılımı ile belli bir prosedür takip edilmek suretiyle gerçekleşmektedir. Kural olarak bir mali karar, işlem veya eylemin yapılmasında görev alanlardan her birinin işlemi diğer işlemlerin nedeni olduğu takdirde herkes ortaya çıkan zarardan sorumlu tutulma-

lıdır. Buna göre şart teorisi uygulanmalıdır. Ancak, bazı durumlarda, somut olayın durumuna göre hakkaniyet ilkesi çerçevesinde uygun illiyet teorisinden de faydalanılması gerekir.

Ancak, (Üstün vd., 2011: 382), Yereli ve Bülbül (2013) ve Akyılmaz (2015: 52)'ye göre ortaya çıkan kamu zararı söz konusu karar, işlem veya eylemin uygun sonucu değilse, diğer şartlar gerçekleşse dahi karar, işlem veya eylemi yapan kamu görevlisini kamu zararından sorumlu tutmaya imkan yoktur. Buna göre işlem usulünde belli bir sırayı takip eden bir imza yetkisinin olması ve bu silsilede imza atan kamu görevlilerinin her birinin kendi sorumluluk alanları olması sebebiyle, beklenen durumun her bir kamu görevlisinin kendi sorumluluk alanlarından sorumlu tutulmasının esas olması, sorumlu olunan alanla ilgili bir hukuka aykırılık varsa bunun neden olduğu kamu zararından sorumlu olunması savunulmaktadır. Bu sebeple uygun neden teorisinin benimsenmesi gerektiği ön plana çıkmaktadır. Nitekim 6085 sayılı Sayışta Kanunun ilgili maddesinde de “*illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına ya da birlikte tazmin ile yükümlüdür*” demek suretiyle bu husus belirtilmiştir. Uygun neden teorisinin sorumluluğu kurma fonksiyonu yanı sıra sorumluluğu sınırlama görevi de bulunmaktadır. Buna göre; sorumluluğu kuran illiyet norma uygunluk, sınırlayan illiyet ise zararı doğuran eylemle zarar arasında uygun sebep-sonuç bağının aranmasıdır (Evren, 2010: 266).

Bu sav kabul edildiğinde, illiyeti kesen durumların da izah edilmesi gerekli bir hal almaktadır. Çünkü ancak bu sayede sorumluluğun sınırları belirlenebilecektir. İliyet bağı etkileyen sebepler dört kümede toplanabilir: i) zarar görenin davranışı, ii) üçüncü kişinin davranışı, iii) mücbir sebep, iv) umulmayan haller (Evren, 2010: 271). İliyet bağı etkileyen sebepler bakımından bu gibi durumların meydana gelmesiyle kamu zararı açısından sorumluluğun kalkabileceği durumları tartışılmaktadır.

## SONUÇ

Kamu zararı mali mevzuatımıza 5018 sayılı Kanun ile girmiş, Kanun Sayıştay'ın faaliyetleri kapsamında kesin hükme bağlama sürecinde de kamu zararının tespit edilebileceğini öngörmüş, kamu zararının tespit ve tahsilinde kusursuz sorumluluk anlayışından kusurlu sorumluluk anlayışına geçilmesi sağlanmıştır. Bununla birlikte Sayıştay Kanunu, Sayıştay'ın denetim alanını genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kadar genişletmiştir. Ancak kanuni tanımdaki kamu kaynaklarının tamamını kapsamadığı için, Sayıştay yargısı dolayısıyla tespit edilen kamu zararının alanını daraltmıştır. Aynı şekilde Sayıştay yargısı da kamu zararına sebep olan sorumluların yargılanması ve idareler itibarıyla sınırlandırılmıştır.

Kanun koyucu 5018 Sayılı Kanunda kamu zararını tanımlamakla kalmamış, aynı zamanda kamu zararının tespitinde esas alınacak durumları da sıralamıştır. Burada dikkati çeken bir husus, yönetmelikteki sıralamanın daha kapsamlı olmasıdır. Bu durum normlar hiyerarşisi ilkesi bakımından eleştirilmektedir. Hukukilik denetimine tabi tutulmadığı ve iptal edilmediği sürece, yürürlükteki haliyle dikkate alınmaları gerektiğinden, kamu zararı konusunda zaman zaman Sayıştay, idare, kamu görevlileri ve yargı organlarının mevzuatı yorumlarında farklı hatta



birbiriyle çelişen görüşler ortaya çıkabilmektedir. Bu bakımdan kanun ve yönetmelik hükümlerinin yapılacak düzenlemeyle uyumlu hale getirilmesi önerilebilir.

Sayıştay yargısı ve kamu zararının tespiti bakımından öne çıkan bir diğer husus, ‘kamu kaynağında artışa engel’ veya ‘eksilmeye neden olunması’ halleriyle ilgilidir. Kanunda kamu zararı tanımında yer almasına rağmen, izleyen kısımda kamu zararının tespit edilebileceği durumlar dikkate alındığında tamamına yakın kısmının ‘kamu kaynağında eksilmeye neden olunması’ ile ilgili olduğu görülmektedir. Bir diğer deyişle ilgili hükümlerin geneli, kamu harcamalarının olması gerekenden daha fazla yapıldığı durumların kamu zararı olarak tespit edilmesine ilişkindir. Yönetmelik hükümleri için de benzer bir değerlendirme yapılabilir. Diğer taraftan ‘kamu kaynağında artışa engel olunması’ durumu ise daha çok kamu gelirleriyle ilgili bir konu olup, kamu gelirlerinin olması gerekenden daha az tahsili konusunu gündeme getirmektedir ki, Kanun ve Yönetmelikte sözü edilen sıralamada buna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum Anayasada belirtilen ve TBMM adına gelir ve gider denetimi yapan bir kurum olarak Sayıştay’ın gider denetimi yönünün ön planda olduğu şeklinde yorumlanabilir. Bununla birlikte 5018 sayılı Kanunun 71. Maddedeki kamu kaynaklarında artışa engel olma sebebiyle Sayıştay’a karşı hesap verme çerçevesinde, gelirin gerçekleştirilmesi sürecindeki sorumlular için bir unvan kullanma yoluna gidilmemiştir. Bu nedenle, kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsilinde ortaya çıkan kamu zararından sorumlu olan yetkili kamu görevlilerinin, aynı harcama sürecinde yetkili ve dolayısıyla sorumlu olan kamu görevlileri açısından olduğu gibi 5018 sayılı Kanunda unvanları itibarıyla sıralanarak bir açıklık getirilmesi önerilebilir.

Kamu zararıyla ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer husus, mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanmasıyla ilgilidir. Kanunda kasıt, kusur veya ihmalin tanımları yapılmamış olup, ayrıca aralarında tazmin veya ceza bakımından da bir ayrıma gidilmemiştir. Bu durum hakkaniyet ve kusur sorumluluğu açısından eleştirilmektedir.

Kasıt ve kusur kavramlarına biri özel hukuk (borçlar kanunu), diğeri kamu hukuku (Türk ceza kanunu) olmak üzere iki hukuk dalında yer verilmiştir. Özellikle tazmin ve ceza bakımından düşünüldüğünde kamu zararı kavramı içerisinde yer verilen kasıt ve kusur kavramlarının ceza hukukundaki anlamlarından bağımsız düşünülmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim TCK’da her iki kavram da çok önemli bir yere sahip olup, suçun oluşması kastın varlığına bağlanmış ve haksızlığın bir unsuru olarak kabul edilmiştir. Kast kanununun ilgili maddesinde de ‘*suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi*’ şeklinde tanımlanmıştır. Diğer taraftan ceza hukukunun çok temel bir ilkesi de *kusursuz ceza olmaz* ilkesi olup, kusur suç teşkil eden fiilin bir unsuru kabul edilmemiştir. Bu sebeple kusur kavramının, hukuka aykırı fiilin gerçekleştirilme şekli olan kasıt ve taksirden farklı bir kavram olduğunu belirtmek gerekir. Diğer taraftan yine TCK’da taksir kavramı kasıt kavramıyla birlikte önemli bir kavram olarak işlenen bir kavramdır. Bu açılarından değerlendirildiğinde, 5018 sayılı Ka-

nunda kamu zararı için kamu görevlisinde aranan kasıt, kusur veya ihmal kavramlarının anlamları ve buna göre tazmin veya ceza karşısındaki durumlarının daha net bir şekilde ortaya konularak yeniden düzenlenmesi önerilebilir.

5018 sayılı Kanun kamu zararının tespitini sadece Sayıştay yargılamasına bırakmamakta, aynı zamanda kontrol, denetim, inceleme ve yargılama sürecinde de kamu zararının tespit edilebileceğini düzenlemektedir. Ancak uygulamada kamu zararının tespit ve tazmininde ortaya çıkan farklı uygulamalar, genel geçer bir anlam birliğinin olmaması gibi nedenler hakkaniyet ilkesinden sapmalara sebep olabilmektedir. 5018 Sayılı Kanunun kanunlaşma süreci ile mali yönetim alanındaki reformlar arasındaki eşgüdümsüzlük ve karar vericilerin farklı yorumları sonucunda kamu zararı kavramının farklı bir şekilde gelişim gösterdiği, neyin kamu zararı olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda kavram karmaşasının ortaya çıktığı söylenebilir.

**KAYNAKÇA**

- AKYILMAZ, Bahtiyar; (2011), “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, LXIX (1-2), ss. 61-78.
- AKYILMAZ, Bahtiyar; (2015), “Kamu Zararının Genel Esasları, Kamu Zararında Rücu ve Rücu Sorumluluğu”, **Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı Kitabı**, 21-23 Haziran 2013, Afyon: Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı Yayını, ss. 43-63.
- ALACAKAPTAN, Uğur; (1975), **Suçun Unsurları**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın No. 372.
- ALTUĞ, Figen; (2000), **Mali Denetim**, İkinci Baskı, Ankara: Ekin Kitabevi.
- ARSLAN, Ahmet; (2016), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Diğer Mevzuatla Düzenlenen Yeni Kamu Mali Yönetimi**, Üçüncü Baskı, Ankara: Hermes Matbaacılık.
- AYDIN, Hüseyin; (2010), “Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 68 (1), ss. 109-128.
- BAYRAKTAR Özlem Ünal (2010), “Harcama Yetkilileri İçin Sayıştay Denetimi ve Yargılaması”, **Güncel Mali Sorunlar**, 85-106.
- BİNİCİ, Şahin; (2011), **Savunma Harcamalarında Sayıştay Denetimi**, Ankara: Seçkin Yayınları
- BÜLBÜL, Duran; Yakup AKPINAR ve Hasan BEKAR; (2015), **Kamu Zararı (Yargı Kararları Işığında)**, Ankara: Vizyon Yayınevi.
- DEMİRCİ, Zafer; (2014), “Devlet Memurlarına Yapılan Fazla veya Yersiz Ödemelerin Geri Alınması”, **ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi**, 2 (2), ss. 43-52
- DEMİREL, Salim ve Cengiz KELEŞ; (2010), “5018 sayılı KMYKK’ na Göre Kamu Zararı”, **Dış Denetim Dergisi**, 1(1), ss.180-83.
- EDİZDOĞAN, Nihat ve Özhan ÇETİNKAYA; (2016), **Kamu Bütçesi**, Bursa: Ekin Kitabevi.
- EVREN, Çınar Can; (2010), “İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Mücbir Sebep”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 14(1), ss. 263-97.
- GEÇGEL, Bülent; (2014), “Sayıştay’ın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri”, **Sayıştay Dergisi**, 93, ss. 31-42.
- GÜROCAK, Sibel; (2010), “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular”, **Dış Denetim Dergisi**, 1(1), ss. 154-167.
- KIZILKAYA, Eyüp; (2010), “Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi”, **Dış Denetim Dergisi**, 1(1), ss. 173-178.
- KOÇBERBER, Seyit; (2015), “Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi”, **Sayıştay Dergisi**, 97, ss. 55-75.

- KULUÇLU, Erdal; (2011), “Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, **Sayıştay Dergisi**, 82, ss.53-80.
- MUTLUER, M. Kamil; Erdoğan ÖNER ve Ahmet KESİK; (2005), **Bütçe Hukuku**, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- ORULLUOĞLU, Cuma; (2010), **Kamu Zararı**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- ÖNEN, S. Mustafa ve Bedrettin ÖZMEN; (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, **Sayıştay Dergisi**, 81, ss. 91-110.
- ÖZÇELİK, Barış; (2010), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Zararından Sorumluluk”, **T.C. Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı Paneli**, 24 Mayıs, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, ss. 10-18.
- ÖZEN, Ahmet; (2017), “Kamu Mali Yönetiminde Kamu Zararı ve Kamu Zararına İlişkin Düzenlemeler”, iç. Kamil TÜĞEN vd. (Ed.), **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Bursa: Ekin Kitabevi, ss. 147-159.
- SAKINÇ, Süreyya ve Mustafa TAYTAK ; (2016), “Kamu Giderlerinde Etkinliğin Sağlanmasında Hesap Yargılamasının Rolü ve Etkinliği”, **Maliye Dergisi**, 170, ss.1-23.
- SEZGİNER, Murat; (2015), “İdarenin Sorumluluğunun Genel Esasları ve Kamu Zararından Sorumluluk”, **Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı Kitabı**, 21-23 Haziran 2013, Afyon: Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı Yayını, ss. 65-82.
- SUSMUŞ, Türker; (2011), “Kamu Zararı ve Muhasebe İlişkisi”, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı**, 25-27 Mart, İzmir: Ege Üniversitesi Yayını, ss. 208-217.
- ŞİŞMAN, Gülden ve Aynur CİDECİGİLLER; (2013), “Kamu Kurumları ve Belediyelerin Vergisel Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Doğan Zararın Kamu Zararı Haksız Fiil Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1, ss. 485-503.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı; (2016), **Bölge Kalkınma Ajanslarının Faaliyet Raporu Genel Değerlendirme Raporu**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- TOSUN, Hikmet ve A. Uğur CEBECİ ; (2006), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- TOSUN, Mustafa Umur; (2016), “Kamu Zararı: Türk Kamu Yükseköğretim Kurumları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Sosyoekonomi**, 24 (30), ss. 155-68.
- TÜĞEN, Kamil; (2016), **Devlet Bütçesi**, İzmir: Bassaray Matbaası.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman; Engin HEPAKSAZ; Ramazan KILIÇ ve Erdal KULUÇLU; (2011), “Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk”, **SDÜ İİBF Dergisi**, 16(2), ss. 379-397.

YERELİ, Ahmet Burçin ve Duran BÜLBÜL; (2013), “Mali Yönetim ve Mali Denetim Açısından Kamu Zararı”, **VI. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu**, İnternet Adresi: [www.ahmetburcinyereli.com/YYMYF13-1.pdf](http://www.ahmetburcinyereli.com/YYMYF13-1.pdf), Erişim Tarihi: 10.08.2017.

## NOTLAR

- <sup>1</sup> “Kamu zararının tespitinde a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması, b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması, c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödeme yapılması, d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması, e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması, f) (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.), g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması esas alınır”.
- <sup>2</sup> Yönetmelik hükümlerine göre; kamu zararının belirlenmesinde, diğer bir ifadeyle kamu kaynağında artışı engelleyen veya azalmaya neden olan hususların belirlenmesinde; i) Yapılan iş, alınan mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirtilen ya da mevzuatında öngörülen karar, onay, sözleşme ve benzeri belgelerde belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması, ii) İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması, iii) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemelerde bulunulması, iv) İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması, v) Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuatına uygun bir şekilde yapılmaması, vi) Görevlilere teslim edilen taşınırın zarara uğraması, vii) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması, viii) Kamu idaresi yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme cezası, para cezası gibi ek mali külfetler getirilmesi, ix) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması esas alınır.
- <sup>3</sup> 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrolün amacı; i) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, ii) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, iii) Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, iv) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, v) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır (md. 56). Yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için, (.....) ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır (md. 57).
- <sup>4</sup> Dnş. 2. Dairesi, Esas No: 2010/6876, Karar No: 2010/5111.