İSTANBUL TİCARET
ÜNİVERSİTESİ

T.C.

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE DENETİM ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KAMU KURUMLARININ DENETİMİNDE SAYIŞTAYIN ÖNEMİ: UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÖNERİLER

Yüksek Lisans Tezi

Vatan Mustafa KURAL

200023089

İstanbul, 2023

T.C.

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE DENETİM ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KAMU KURUMLARININ DENETİMİNDE SAYIŞTAYIN ÖNEMİ: UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÖNERİLER

Yüksek Lisans Tezi

Vatan Mustafa KURAL

200023089

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Gencay KARAKAYA

İstanbul, 2023

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Vatan Mustafa KURAL

TEŞEKKÜR VE İTHAF

Tezi hazırlama sürecinde bilgi ve deneyimleri ile çalışmanın planlanması, araştırılması ve yürütülme aşamalarında bana destek olan ve son derece hoşgörülü bir yaklaşım sergileyen danışmanım saygıdeğer Hocam Doç. Dr. Gencay Karakaya'ya katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

Özellikle dünyada ve ülkemizde yaşanan salgın hastalıklar, doğal afetler ve savaşlar, ekonomilere menfi yönde domino etkisi yapmaktadır. Bu noktada kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli kullanılması ile yapılan işlemlerin mevzuat esaslarınca gerçekleştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Kaynakların belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda nasıl kullanıldığı bilmek, bütçe yetkisini meclise veren vatandaşların en doğal hakkıdır. Çalışmada tanım olarak mevzuatımıza 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla giren 'kamu zararının' dış denetim yoluyla tespitini yapan Sayıştayın örgütsel yapısı, yargılama esasları ve 2017-2021 yılları arasında genel bütçeli idarelerde gerçekleştirmiş olduğu düzenlilik denetim bulguları incelenerek bütçenin nasıl kullanıldığı üzerinde durulmuştur.

Yapılan literatür araştırması sonucunda incelenen çalışmaların büyük bir kısmının, Sayıştay meslek mensupları ile akademik personele ait olmasına rağmen hakkında yargılamaya esas rapor veya ilam düzenlenen kamu personeli açısından durum değerlendirmesi yapılmadığı görülmüştür. Çalışma dört bölümden oluşmakta olup kamu mali yönetimi, kamu zararı, Türk Sayıştayı ve genel bütçe kapsamındaki idarelerin düzenlilik denetim raporlarındaki bulgu konuları incelenmiştir. Bu kapsamda hakkında ilam düzenlenen, yargılamaya esas rapor hazırlanan kamu görevlilerinin yaşadığı tereddütler, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda yer verilen suçlar hariç olmak üzere kişisel kusurları nedeniyle artan maliyetlere bağlı olarak kamu zararına ilişkin ödemek zorunda kalacakları tutarlar, mesleki kariyerlerine ait riskler, mahkeme ve Sayıştay kararları arasında farklılıklar ile mevzuat açısından tanım birliğinin sağlanamaması gibi konularda kamu görevlilerinin karşılaştığı sorunlar ve sorunların çözümüne ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler:

Kamu Zararı, 5018 sayılı Kanun, Kamu Görevlisi, Sayıştay, Hesap Yargısı

ABSTRACT

Especially, infectious diseases, natural disasters, and wars that occur worldwide and in our country have a negative domino effect on economies. At this point, the effective, economic, and efficient use of public resources and the implementation of actions in accordance with legal principles are of great importance. Knowing how resources are utilized in line with defined purposes and objectives is the natural right of citizens who grant budgetary authority to the parliament. In our legislation, the definition of 'public loss' which entered into force with the Law No. 5018 on Public Financial Management and Control, highlights the significance of external auditing by the Court of Accounts, which determines such losses. By analyzing the organizational structure, trial principles, and regularity audit findings conducted in general budget administrations between 2017 and 2021, the study focuses on how the budget is utilized.

As a result of the literature review, it has been observed that the majority of the examined studies are related to the members of the Court of Accounts and academic personnel, while there is a lack of evaluation concerning public employees who are subject to judicial reports or decisions. The study is divided into four parts, including public financial management, public loss, the Turkish Court of Accounts, and the findings in the regularity audit reports of general budget administrations. Within this scope, the dilemmas faced by public officials who are subject to judicial decisions or reports are examined, as well as the increased costs due to personal faults, except for the crimes mentioned in the Turkish Penal Code No. 5237, the risks related to their professional careers, differences between court and Court of Accounts decisions, and the problems encountered by public officials due to the lack of uniformity in legislation definitions, along with proposed solutions to these problems.

Key Words:

Law No 5018, Administrative Law, Public Loss, Public Official, Turkish Court Of Accounts, Trial of Accounts

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR VE İTHAF ii
ÖZET iii
ABSTRACT iv
İÇİNDEKİLER v
TABLO LİSTESİ ix
ŞEKİL LİSTESİ x
KISALTMALAR xi
GİRİŞ 1
1. KAMU MALİ YÖNETİMİ 2
1.1. Bütçe 2
1.1.1.Bütçe Hakkı 3
1.1.2.Bütçe İlkeleri 4
1.2.Denetim 5
1.2.1. Amacı Yönünden Denetim 6
1.2.1.1. Düzenlilik Denetimi 6
1.2.1.2. Mali Denetim 6
1.2.1.3. Uygunluk Denetimi 7
1.2.1.4. Performans Denetimi 7
1.2.2. Denetimi Yapan Kurum Bakımından Denetim 8
1.2.2.1. İç Denetim 8
1.2.2.2. Dış Denetim 9
1.2.2.3. Yüksek Denetim 9
1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10
1.3.1.Sorumlular 12
1.3.1.1.Bakanlar 12
1.3.1.2.Üst Yöneticiler 13
1.3.1.3.Harcama Yetkilileri 13
1.3.1.4.Gerçekleştirme Görevlileri 14
1.3.1.5.Muhasebe Yetkilileri 14
2. KAMU ZARARI 16
2.1. Kamu Zararı Kavramı 16
2.2.Kamu Zararının Şartları 18
2.2.1.Kusur 18

2.2.2.Kasıt 19
2.2.3.İhmal 19
2.2.4.İlliyet Bağı 20
2.3.Kamu Zararının Tespiti 21
2.3.1.Kamu Zararının Kontrol, Denetim ve İnceleme Sonucunda Tespit Edilmesi 21
2.3.2.Sayıştay Tarafından Yapılan Denetim Sonucunda Tespit Edilmesi 22
2.3.3.Yargılama Sonucunda Tespit Edilmesi 23
2.4.Kamu Zararının Tahsilatı 23
2.4.1.Rızaen ve Sulh Yolu ile Tahsilat 24
2.4.2.Takas Yoluyla Tahsilat 24
2.4.3.İcra Yoluyla Tahsilat 25
2.4.4.Rücu 26
2.5. Kamu Personeline Kamu Zararı Kapsamında Uygulanacak İdari Yaptırımlar 26
3.SAYIŞTAY VE HESAP YARGISI 28
3.1.Sayıştayın Tarihi ve Anayasal Süreci 28
3.1.1.Sayıştayın Anayasal Konumuna İlişkin Mahkeme Kararları 29
3.2.6085 Sayılı Sayıştay Kanunu 30
3.3. Sayıştayın Görevleri ve Dünya Sayıştayları Arasındaki Yeri 31
3.3.1.Raporlama 31
3.3.1.1. Genel Uygunluk Bildirimi 31
3.3.1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu 32
3.3.1.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu 32
3.3.1.4. Mali İstatikleri Değerlendirme Raporu 33
3.3.1.5. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetim Raporu 33
3.3.1.6.Diğer Raporlar 33
3.3.2.Görüş Bildirme 34
3.3.3.Denetim 34
3.3.3.1.Düzenlilik Denetimi 36
3.3.3.2.Mali Denetim 36
3.3.3.3.Uygunluk Denetimi 36
3.3.3.4.Performans Denetimi 37
3.4.Teşkilat Yapısı 37
3.4.1.Başkanlık 38
3.4.2.Daireler 39

3.4.3.Kurullar 39
3.4.4.Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları 40
3.4.5.Başsavcılık 41
3.5.Sayıştayın Yargılama Görevi ve Yargı Süreci 41
3.5.1.Yargısal Özelliği 41
3.5.2.Yargı Kapsamı 42
3.5.3.Yargılamaya İlişkin Şartlar ve Aşamalar 42
3.5.4.İlamlar 44
3.5.5.Temyiz 44
3.5.6.Karar Düzeltme 45
3.5.7.Yargılamanın İadesi 45
3.5.8. Sayıştay Kararlarına Karşı Kanun Yolları 46
4.GENEL BÜTÇE KAPSAMINDA OLAN KAMU İDARELERİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN DÜZENLİLİK DENETİM RAPORLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ, YAŞANAN SORUNLAR VE ÖNERİLER 48
4.1.Düzenlilik Denetim Raporlarının Hazırlanma Esasları 48
4.1.2. Düzenlilik Denetimi Sonucunda Tespit Edilen Bulguların İncelenmesi 49
4.1.2.1. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular 49
4.2.1.1. Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının 260 Haklar Hesabında İzlenmemesi ve Muhasebeleştirilmemesine Yönelik Bulgular 50
4.1.2.1.2. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesine Yönelik Bulgular 50
4.1.2.1.3. Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmamasına Yönelik Bulgular 51
4.1.2.1.4. Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılmasına Yönelik Bulgular 51
4.1.2.1.5. Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli vb. Tutarların Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesine Yönelik Bulgular ... 52
4.1.2.2. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler/Diğer Bulgular 53
4.1.2.2.1. Kamu İdaresi Tarafından Yapılan Destekleme Ödemelerine İlişkin Gerekli Verimlilik ve Etkililik Analizlerinin Yapılmaması 53
4.1.2.2.2. Kamu İdaresi Tarafından Projelerin Maliyetinin Çok Üzerinde Bedelle ve Gecikmeli Olarak Tamamlanması 54

4.1.2.2.3. Kamu İdareleri Tarafından Yapım ve Danışmanlık İhaleleri Sözleşmelerine Hüküm Konulmak Suretiyle İdarenin İhale Konusu İşle İlgili Olmayan Genel ve Sürekli İhtiyaçlarının Karşılanması 58
4.1.2.2.4. Fazla ve Yersiz Ödendiği Tespit Edilen Alacakların Mevzuata Aykırı Olarak Silinmesi 61
4.1.2.2.5. Laboratuvar Hizmeti Sunulmamasına Rağmen Bu Hizmete İlişkin Garanti Tutarlarının Ödenmesi 62
4.2. Yüksek Mahkeme Kararları ile Sayıştay Kararları Arasındaki Uyuşmazlık Olması Durumunda Yaşanılan Sorunlar 63
4.2.1.Geçici Teminatın Gelir Kaydedilmesi 63
4.2.2.Gecikme Süresi Hesabı 65
4.3.Sorunlar ve Çözüm Önerileri 67
4.4.Sonuç 70
KAYNAKÇA 75

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: 2017-2021Yılları Arası En Sık Karşılaşılan Bulgu Konuları …….……49

Tablo 2: Projelerin Maliyetinin Çok Üzerinde Tamamlanmasına İlişkin Tablo……55

Tablo 3: İş grubu Bazında Yaklaşık Maliyet Tutarları ve Yüklenici Teklif Tutarları Karşılaştırması……55

Tablo 4: İş grubu Bazında Yaklaşık Maliyette Öngörülen ve Yaklaşık Maliyet Fiyatlarıyla Gerçekleşen İmalat Tutarları……...….56

Tablo 5: Gerçekleştirilen İmalat Tutarlarının Yüklenici Teklif Birim Fiyatları ve Yaklaşık Maliyet Birim Fiyatları Bazında Karşılaştırılması……57

Tablo 6: Otomobil ve Ofis Gereçlerinin Temin Edilmesine İlişkin Tablo……..58

Tablo 7: Personel İstihdamının Sağlanması İlişkin Tablo…….……..59

Tablo 8: Harcırah Kanunu'na Tabi Bir Kısım Harcamaların Yapım ve Danışmanlık Sözleşmeleri Üzerinden Temin Edilmesine İlişkin Tablo……...60

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: 5018 sayılı KMYKK Kapsamındaki İdareler……..…11

Şekil 2: Sayıştayın Denetim Alanı…….…….35

Şekil 3: Sayıştayın Teşkilat Yapısı…….……38

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

DB: Dünya Bankası

EKAP: Elektronik Kamu Alımları Platformu

IMF: Uluslararası Para Fonu

INTOSAI : Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı

ISSAI : Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları

KİK: 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

KİSK:4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

KMYKK : 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

MUK: 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

SDY: Sayıştay Denetim Yönetmeliği

SK: 6085 Sayılı Sayıştay Kanun

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCK:5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

TDK: Türk Dil Kurumu

UYAP: Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi

GİRİŞ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle beraber kamuda mali saydamlık, hesap verebilirlik ve kamu zararı gibi kavramlar literatüre girmiş kaynak kullanımına ilişkin etkililik, ekonomiklik, verimlilik prensiplerinin önemi artmıştır. Çağdaş demokratik hukuk devletlerinin olmazsa olmazı olan yönetenlerin yönetilenlere olan hesap verme sorumluluklarının yerine getirilip getirilmediğini denetleyen Sayıştay kurumunun yapmış olduğu denetimler ve denetim bulgu sonuçlarının objektif olarak sunulması ve kamu zararının asli sorumlusu olan kamu personeli açısından konuya ilişkin yaşanılan tereddütlerin aktarılması amaçlanmıştır.

Tezin birinci bölümde; bölümün başlığı Kamu Mali Yönetimidir. Bu bölümde, kamu mali yönetimin temel unsurları, bütçe hakkı, bütçe ilkeleri, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve sorumluları ile denetim çeşitleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Tezin ikinci bölümün başlığı Kamu Zararıdır. Bu bölümde kamu zararı kavramı, kamu zararının şartları, kasıt, kusur, ihmal, illiyet bağı kavramları, kamu zararının tespit usulleri, tahsilat şekilleri ele alınmıştır.

Tezin üçüncü bölümünün başlığı Sayıştay ve Hesap Yargısıdır. Bu bölümde Sayıştayın tarihi, anayasal durumu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştayın görevleri, denetim türleri, raporlama usullüleri, organizasyon yapısı ile yargısal konumu incelenmiştir.

Tezin dördüncü ve son bölümü Genel Bütçe Kapsamında Olan Kamu İdarelerinde Gerçekleştirilen Düzenlilik Denetim Raporlarının Değerlendirilmesi, Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileridir. Bu bölümde 2017-2021 yılları arasında Sayıştay tarafından 5018 sayılı Kanun kapsamındaki genel bütçeye tabi kamu idarelerinde gerçekleştirilen düzenlilik denetim raporları, yüksek mahkeme kararları ile Sayıştay kararları arasındaki farklar ile uygulamada yaşanan sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

1. KAMU MALİ YÖNETİMİ

Bu bölümde kamu mali yönetimini düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) 2003 yılında yürürlüğe girmesi ile birlikte yaşanan değişim süreci ile bütçe ve denetim kavramları ele alınmaktadır.

1.1. Bütçe

5018 sayılı (KMYKK) Kanunu'nun 3'üncü maddesinde bütçe, "belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" olarak tanımlanmıştır. (KMYKK, 2003)

Tanımdan anlaşılacağı üzere kamuda ihtiyaç duyulan hizmetlerin yerine getirilebilmesi maksadıyla belli bir plan doğrultusunda hareket edilmesi bir zorunluktur. En yalın haliyle devlet olarak halkın ihtiyaçları karşılanmalı, bunu yaparken de bir hukuk devleti olarak meclisten yetki alınmalı, sınırlı kaynaklar ile sınırsız ihtiyaçların karşılanmasına yönelik yol haritası çizilmelidir. Bütçenin onaylaması ile birlikte;

- Gelirlerin toplanma esasları belirlenmiş,
- Gider kalemleri ortaya konulmuş,
- Alınan vergilerin halkın hangi ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılacağı ortaya konulmuş,
- Personel istihdamına yönelik yıl içerisinde atılacak adımlar belirlenmiş,
- Ülkenin sosyal ve iktisadi olarak durumu genel hatlarıyla ortaya çıkmış olacaktır.

Her ne kadar günümüze dair bir tanım olarak düşünülse de bütçenin tarihi 13'üncü yüzyıla kadar dayanmaktadır. 1215 yılında İngiltere Derebeyleri ile İngiliz Kralı I. John arasında imzalanan Magna Carta (Büyük Sözleşme) antlaşmasına dayanmaktadır. Burada kralın vergilere ilişkin yetkileri sınırlandırılmıştır. Yine Osmanlı'da 1876 Anayasası olan Kanun-i Esasi ile padişahın bütçe üzerindeki yetkilerinin Meclisi Umumi (Parlamento) ile beraber yürütülmesine karar verilmiştir. (Bilici & Bilici, 2017)

Ülkemizde her ne kadar 16 Nisan 2017 tarihli Anayasa değişikliği ile yürütme organı Cumhurbaşkanı olmakla birlikte ayrıca de bir siyasi parti/partilerin temsilcisi olarak mecliste kendisine verilen görevi de icra etmektedir. Bu noktada bütçe yönetimi ile

siyasal iradenin kararlarına yönelik yapılacak değişim ya da icraatları ortaya koyan mali ve hukuki bir izne sahip olduğunu söylemek yanlış olmaz. (Söyler, 2006) Bütçeye ilişkin yetkiyi veren yasama organı tarafından yürütmenin tercihlerine müdahale konusunda etkisinin yok denecek az olduğu bir izin belgesi olarakta tanımlanabilmektedir. (Barbak, 2015)

KMYKK'na geçiş ile birlikte kamu mali yönetiminde stratejik ve performans esaslı bütçe sistemine geçilmesi ile birlikte bütçenin hesap verilebilirliği, etkililiği, verimliliği, şeffaflığı, izlenebilirliği ve harcamaların etkinliğinin artırılması sağlanmıştır. (Arslan, 2004)

1.1.1.Bütçe Hakkı

KMYKK'nun 5'inci maddesinde yer alan "…Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür." şeklindeki hüküm ile bütçe hakkına atıfta bulunularak yasama organı olan meclisi bu hakkı yürütmekte olduğu belirtilmiştir. (KMYKK, 2003)

Halkın yasama organı aracılığıyla yürütmeye vermiş olduğu bütçe kullanma yetkisini yine yasama organı vasıtasıyla denetlemesine ilişkin hakkı bütçe hakkı olarak tanımlanmaktadır.

Kamu kaynaklarının harcanma ve kullanıma ilişkin hakların yürütme organında olduğu göz önünde bulundurulduğunda sınırsız bir harcama ve haktan bahsetmek mümkün olmayacaktır. Bu noktada bütçeyi kullanan yürütme organı hesap verebilmeli, performansını ölçülebilir verilerle ortaya koyabilmelidir. (Avcı, 2015) Zaten gelişmiş demokrasilerde uygulanan yöntem budur ve monarşik yönetim şeklinden demokratik yönetim şekline geçişte gerçek anlamda uygulamada karşılaşılan güçlük bütçe hakkı nedeniyle yapılması gereken denetimdir (Narter, 2012). Halkın bütçenin nasıl kullanıldığını bilmek istemesi yurttaşlığın temel haklarından biridir. Çünkü yürütme organları değişse de nesiller boyu sürecek olan aynı ülkede yaşama durumu devam edecektir.

1.1.2.Bütçe İlkeleri

KMYKK'nun 13'üncü maddesinde bütçe ilkelerinin neler olduğu hüküm altına alınmış, ilkelerin bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrol edilmesine ilişkin esasları maddeler halinde sıralanmış olup bunlar:

"a) Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.

b) Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.

c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.

d) Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.

e) Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.

f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.

g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

h) Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.

i) Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.

j) Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.

k) Bütçeler, program yapısı esas alınarak kurumsal ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Cumhurbaşkanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.

l) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.

m) Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.

n) Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

o) Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir." şeklidedir. (KMYKK, 2003)

Yukarıda geçen ilkelerin her birinin ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup özetle hazırlanan bütçeler;

- Açık ve anlaşılabilir olmalı,
- Şeffaf olmalı,
- Yıllık olmalı,
- Hesap verilebilir olmalı,
- Onaya tabi olarak yetki alınarak kullanılmalı,
- Ölçülebilir olmalı,
- Denklik ilkesine uygun olmalı,
- Hukuka uygun olarak kullanılmalı,
- Ödenekler ayrıldığı işler için kullanılmalı,
- Analitik bütçe sınıflandırma esasına göre hazırlanmalı,
- Gelir ve giderler tek bir bütçede görülmelidir.

1.2.Denetim

Genel anlamıyla denetim belli bir yöntem ve amaca dayalı olarak kişi ya da kurum/kuruluşun zamana bağlı ya da bağlı kalmaksızın kontrol edilmesi olarak tanımlanabilir. Birçok denetim şekli bulunmakta olup çalışmamızda kamu mali denetiminin üzerinde durulacaktır.

Kamu mali yönetiminin en önemli unsurlarından biri olan denetim, kullanılan kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı üzerinde durarak kaynak yönetiminin etkili, ekonomik, verimli, amaç, hedef ve mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı konusundaki izlenecek yol için kılavuz görevi görmektedir.

Kamu mali yönetiminde yapılan denetim ile bütçe hakkını yürütmeye veren vatandaş için güven ortamı sağlanmış olacaktır. (INTOSAI., 2012) Ayrıca denetimler için gerekli şeffaf ortamın sağlanması ile birlikte kamuoyuna teminatta verilmiş olur. Vatandaş hakkı olan hizmetleri kendilerine bunları sunmakla mükellef olan yöneticilerin, vermiş oldukları

yetkilerini hangi amaç ve kapsamında kullandığını ve gerçekten bu yetkiyi hak edip etmedikleri konusunda bilinç ile bilgi sahibi olabilecektir. (Tortop, 2012)

Denetim yalnızca hataların bulunması ve yapılan hatalıların cezalandırılması olarak düşünülmemelidir. Elbette cezalandırılma mekanizması işlemelidir. Ancak denetimin ana hedefi iyileştirme ve güncellemedir. Denetim sayesinde proaktif bir bakış açısı kazanılarak hatalar oluşmadan ortadan kalkacak, önleyici ve düzenleyici tedbirlerin alınabilmesine yönelik somut verilere ulaşılmış olacaktır.

1.2.1. Amacı Yönünden Denetim

Mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ve performans denetimini bu başlık altında incelenecektir.

1.2.1.1. Düzenlilik Denetimi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlilik denetimi:

"… a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,

c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir. " şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere düzenlilik denetimi mali ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır.Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğu, finansal değerlerini gösteren tablolarının güvenilirliği, mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yapılarak kurum içi eksikliklerin ve hataların ortaya çıkarıldığı denetim türü olarak tanımlayabiliriz. (Ela & Türkyener, 2015)

1.2.1.2. Mali Denetim

Kamu İç Denetim Rehberinde, mali denetim; " Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun ve mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir." olarak tanımlanmıştır.(Kamu İç Denetim Rehberi, 2013)

6085 Sayısı Sayıştay Kanunu'nun 2/c maddesinde mali denetim; "Kamu idarelerinin, hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi" olarak tanımlanmıştır. (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 2010)

Mali denetim, hesap ve işlemlere ilişkin hazırlanan tablo ve sunulan raporların doğruluğunun, mevzuata uygunluğunun ve kurum iç işleyişinin denetlenmesi olarak tanımlanabilmekte ve bütçenin harcanmasına yönelik alınan kararların mali tablolar vasıtasıyla denetlenmesi sonucunda ilgili kurum hakkında bilgi sahibi olunmasına olanak sağlamaktadır. (Aksoy, Geçgel, & Öz, 2018)

1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, 6085 Sayısı Sayıştay Kanunu'nun 2/ç maddesinde; "Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi" olarak tanımlanmıştır. (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 2010)

Kamu kaynağının kullanılması suretiyle idarelerin gelir, gider ve mallarına ilişkin yapmış oldukları hesap ve işlemlerin yürürlükteki mevzuat esaslarınca uygunluğunun araştırılması , varsa yapıların hataların düzeltilmesi işlemidir. (Bayar D. , 2008) Uygunluk denetiminde spesifik bir alanda belirlenebilir, şöyle ki değişen analitik bütçe sınıflandırmasının kamu idarelerinde kullanımının değerlendirilmesi uygunluk denetimine örnek olarak gösterilebilir.

1.2.1.4. Performans Denetimi

Performans denetimi 6085 Sayısı Sayıştay Kanunu'nun 2/d maddesinde; "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ″ olarak tanımlanmıştır. (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 2010)

Performans denetimi INTOSAI tarafından 1998 yılında gerçekleştirilen kongresinde kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu olarak kullanılmasına yönelik yapılması gereken denetim olarak tanımlanmıştır. (INTOSAI, 1998) Bu kapsamda performans denetimi ile önceden belirlenen hedef ve göstergeler doğrultusunda hesap verme sorumluluğu olan kamu idarelerinin kullandıkları kaynakları nerelere aktardığını, aktarılan kaynaklar ile beklenen fayda ve yararın sağlanıp sağlanılamadığının tespit

edildiği bir denetim türüdür. (Önen & Özmen, 2011)

Elde edilen verilere göre ihtiyacın hangi seviyede karşılanabildiği, varsa hangi hata ve düzeltmelerin yapılması ile hizmetin miktar ve kalitesinin arttırılabileceği konusunda rasyonel çözümler sunulabilmesine olanak sağlamaktadır.Burada finansal seviyeden ziyade performans denetimi ile kurumun personel politilikaları, iç kontrol sisteminin işleyişi ve envanter sisteminin geliştirilmesine yönelik sonuçlar elde edilmektedir. (Candan, 2007)

1.2.2. Denetimi Yapan Kurum Bakımından Denetim

Denetimi gerçekleştirilen kurum kurumun kimin adına denetim yaptığı ve denetlenen kurumla olan ilişkisi ve hiyerarşi bakımından denetimini iç , dış ve yüksek denetim olarak incelenmesi gerekmektedir.

1.2.2.1. İç Denetim

5018 sayılı KMYKK'nun 63'üncü maddesinde iç denetim; **"** İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir." şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan anlaşılacağı üzere üst yöneticiye doğrudan bağlı olarak kurum iç işleyişinde üst yöneticiye danışmanlık hizmeti verilmesi istenmiştir. İç denetim faaliyetinde kurum içi önemlilik seviyelerine göre belirlenen süreçlerin verimlilikleri, etkinlikleri ve verimliliklerinin değerlendirilmesine yönelik analizler yapılarak, sürecin mevzuat açısından da değerlendirilmesi sağlanır. Yapılan denetim sonucunda iyileştirmeye ihtiyaç duyulan süreçler, öncelikle sürecin başındaki yöneticiler ile paylaşılarak kurum içi eş

güdüm sağlanması amaçlanmaktadır. Denetimin sonunda üst yöneticiye konuyla ilgili tavsiye niteliğinde raporun sunulmasıyla denetim tamamlanmış olur.

İç denetimin ait denetim türlerini mali denetim, performans denetimi, sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve performans denetimi olarak sıralayabiliriz.

1.2.2.2. Dış Denetim

Kurumun kendi teşkilat yapısında bulunmayan denetçiler tarafından tarafsızlık ilkesi esaslarınca denetlemeye tabi tutulması olarak tanımlanabilir. (Türkyılmaz, 2014) Kurumun mali hesapları incelenir, mevzuat esasları doğrultusunda kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmada yapılmış olunan faaliyetler değerlendirilir.

İç denetim ile arasındaki en temel farkın üst yöneticinin talimat veya direktifleri olmadan yapılan denetim olmasıdır.

1.2.2.3. Yüksek Denetim

Yetkisini kanunlardan alan ve yalnızca bu alanda özel hak ve imtiyazlara sahip olan, halkı temsil etmekle görevli meclis adına yapılan denetime yüksek denetim denilmektedir. (INTOSAI., 2012) Burada tam bağımsızlıktan bahsetmek doğru olacaktır. Yüksek denetim yapan kurumlar ve personeli anayasa teminatı altında olup birçok ülkede yargısal güce de sahiptir. (Köse, 2007)

Yüksek denetim kurumlarının yargı yetkileri nedeniyle denetçiler kaynakların kullanım yerlerine ilişkin bilgi ve belgeleri isteyebilmekte, sorumluların konu ile ilgili olarak yaptıkları iş ve eylemlere dair savunmalarını alabilmekte olduğundan kamuda hesap verilebilirlik tam anlamıyla sağlanmaktadır.

Yüksek denetim ile halka doğru ve tarafsız bilgi ulaştırılabilmektedir. Yasama organı adına yapılan denetim ile halkın bütçe hakkının teminatı verilmiş olmaktadır. Söz konusu denetimler raporlanmak suretiyle duyurulmaktadır. (Çalışkan, 2015)

Yüksek denetimin uluslararası standartları Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından belirlenmektedir. Standartlar sayesinde denetime ilişkin yapılması gerekenler, kontrol sahaları, ve önemlilik seviyesine göre riskli alanların tespiti yapılabilmektedir. Rehber niteliği taşıyan standartlar sayesinde denetim kalitesi artarak uygulama birliği sağlanmaktadır.

Yüksek denetim kurumlarından olan Sayıştay tarafından yapılan denetimlere, anayasal durumu ve yetkilerine çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde yer verilecektir.

1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Ülkemizde kamu mali yönetimi 1927 yılından 2003 yılına kadar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) esaslarınca yürütülmekteydi. Uluslararası konjonktürün sürekli değişmesi nedeniyle ekonomik yapıda rasyonel adımların atılması hem bir zorunluluk hem de Avrupa Birliği (AB)'ne giriş aşamasında bir zorunluluk haline gelmiştir.

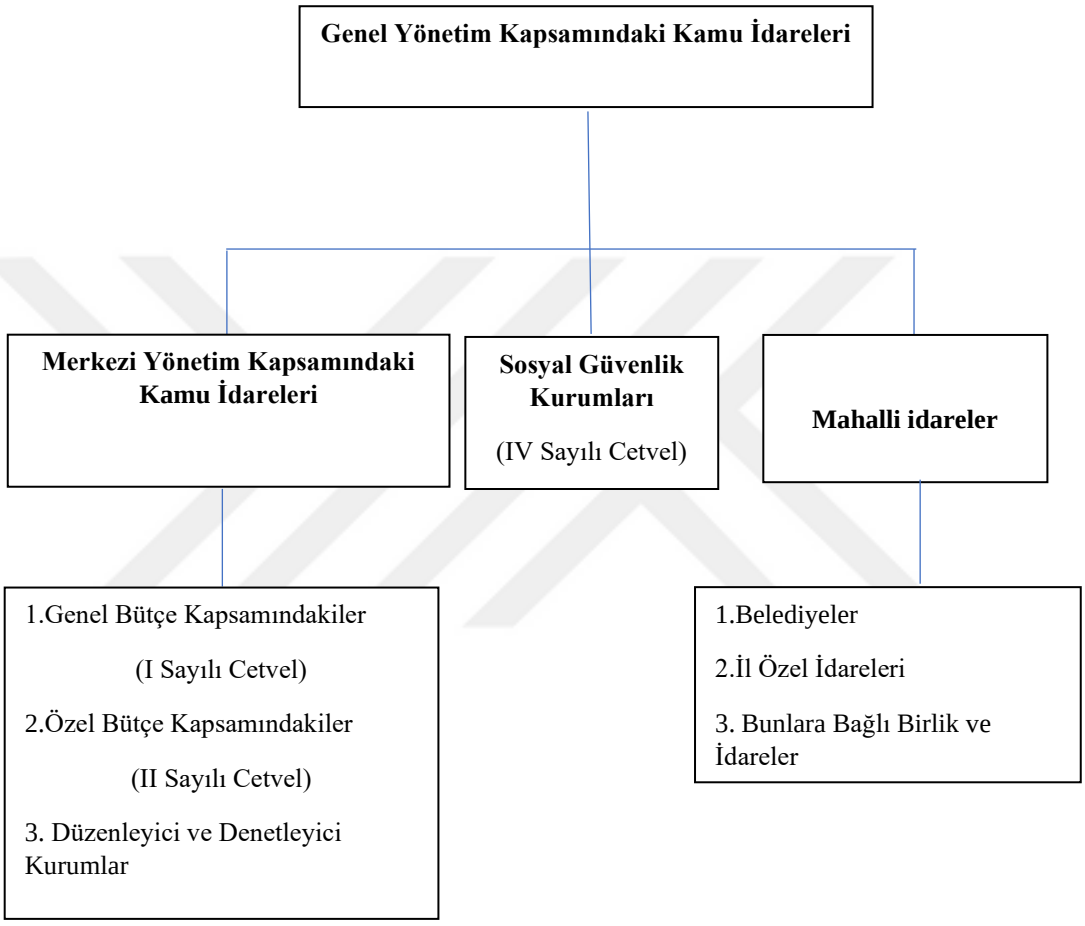
Bu kapsamda çağın gereklerine uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemine geçilme çalışmaları özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankasından (DB) kaynak bulmak için yapılan antlaşmalar ile hız kazanmış 10/12/2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı KMYKK'na geçilmiştir.

Seksen yıla yakın yürürlükte kalan 1050 sayılı MUK'nu kabul edildiği yıllarda ülkenin yapısı göz önünde bulundurularak hazırlanan bir kanun olduğundan kapsamı sınırlıydı. Değişen mali yapıda istenilen verilere ulaşılmada yetersiz kalıyordu. Kurumlar için herhangi bir bütçe kodu sınıflandırması olmaksızın ihtiyaçlar karşılanıyordu. (Civriz, 2010) Örnekle anlatmak gerekirse kuruma tahsis edilen bütçe ile istenildiği takdirde yalnızca inşaata yapımlarına ödeme yapılabiliyor ve diğer ihtiyaçlar göz ardı edilerek ihtiyaçlar karşılanmıyordu. Ayrıca ödenek planlaması yapılmaması nedeniyle ihtiyaçların karşılanmasında aksaklıklar yaşanıyordu.

5018 sayılı KMYKK 2003 yılında yürürlüğe girmiş olsa da tam anlamıyla 2006 yılından itibaren kullanılmaya başlamıştır. Böylelikle mali disiplin ve saydamlığın önemi, tüm kamu harcamalarının denetlenmesi, performans denetimi, hesap verilebilirlik ilkesi, raporlama, kamu zararı ve etkililik kavramları , üç yıllık bütçe planı, stratejik planlama, iç kontrol sistemi, iç ve dış denetim, ön mali kontrol olmak üzere çeşitli konularda yenilikler getirilmiştir. (Uğurlu, 2018)

Yine denetim kavramı önem kazanarak, harcama öncesi ve sonrasına ilişkin uluslararası kabul edilen normlara göre kontrol mekanizmaları oluşturulmuş kurum içi teşkilatlanma bu esaslar doğrultuda düzenlenmiştir.

Kurumlar merkezi yönetim kapsamındaki idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumların ve mahalli idareler olarak sınıflandırmaya ayrılmıştır. Yine Sayıştay vasıtasıyla düzenleyici ve denetleyici kurumların dış denetime tabi tutulması sağlanmıştır.



Şekil 1:5018 sayılı KMYKK Kapsamındaki İdareler

Kaynak: 5018/3 maddesine göre yazar tarafından oluşturulmuştur.

1050 sayılı MUK'nda yer alan devlet zararı kavramı yerine 5018 sayılı KMYKK'nda kamu zararı tanımı yapılmış, kamu zararının tanımı " Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır" olarak yapılmış ve tam kusursuzluk istenen devlet zararının aksine kamu zararında kusura yer verilmiştir.

Kamu mali yönetiminde sorumluluğu bulunanlar ve diğer bir anlatımla hesap verme sorumluluğu kapsamında kamu zararında haklarında yargılamaya esas rapor hazırlanabilecek ya da üst mercilere bildirilebilecek kamu görevlileri; bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileridir.

1.3.1.Sorumlular

5018 sayılı KMYKK'nun 10, 11, 32, 33 ve 61'inci maddelerinde hesap verme sorumluluğu sıralanmış olup sorumlulukları aşağıdaki maddeler açıklanacaktır.

1.3.1.1.Bakanlar

5018 sayılı KMYKK'nun 10'uncu maddesinde; " Bakanlar, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikaların uygulanması ile bakanlıkların ve bakanlıklara 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. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına, mahallî idareler için Çevre ve Şehircilik Bakanına aittir.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanına karşı sorumludurlar. Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler." şeklinde tanımlanmıştır.

Cumhurbaşkanı tarafından atanan bakanların " kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanına karşı sorumlu " olmaları göz önünde bulundurulduğunda siyasi bir sorumluktan da bahsetmek yanlış olmaz.

1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilat Kararnamesinin 503'üncüü maddesi " (2) Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı amacıyla, bakanlık hizmetlerini mevzuata, Cumhurbaşkanının genel siyasetine, Cumhurbaşkanı karar ve talimatlarına, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle, bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve Cumhurbaşkanına karşı sorumludur " şeklindeki maddede 5018 sayılı KMYKK'nuyla örtüşür nitelikte tanımlanmıştır.

Bakanların yargılanmaları 1982 Anayasası'nın 106'ncı maddesine göre Yüce Divanda yapılabileceğinden bu konuda Sayıştay tarafından yapılan denetimde bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün olabileceğine dair Sayıştay Genel Kurulu'nun 14.06.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı Kararı ile hüküm altına alınmıştır.

1.3.1.2.Üst Yöneticiler

5018 sayılı KMYKK'nun 11'inci maddesinde; " Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Bakanlıklarda en üst yönetici Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

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, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler." şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca 08/08/2018 tarihli 2018/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile bakanlar ve bakan yardımcıları kendilerine bağlı hizmet birimleri bakımından üst yönetici olarak görevlendirilmişlerdir.

Üst yöneticiler her ne kadar harcamaya ilişkin yetkilerini harcama yetkililerine devretseler de Sayıştay 6'ncı Dairesinin 20.02.2018 tarihli ve 529 karar numaralı kararında ve 5018 sayılı KMYKK'nun 38'inci maddesinin "Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludurlar" hükmüne atfen zamanaşımına uğrayan vergi alacağına ilişkin Belediye Başkanı da sorumlu tutulmuştur

Ayrıca üst yöneticiler Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik esaslarına göre yaptıkları inceleme sonucunda kamu zararının oluştuğuna karar vererek takip başlatma veya kamu zararından doğan alacağın silinmesi hususlarında yetki sahibidir.

1.3.1.3.Harcama Yetkilileri

5018 sayılı KMYKK'nun 11 ve 31'inci maddelerinde harcama biriminin tanımı yapılmaktadır. "Harcama birimi; kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi" , Harcama yetkisi ise " "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi" olarak tanımlanmıştır. Özetle harcama yetkilisi için harcama biriminin en üst yöneticisi diyebiliriz.

Harcama yetkililerin bütçeden yapılacak ödemeler için, kendisinin vereceği harcama talimatı ile ödeme sürecini başlatmış olur. Harcama yetkilileri kurumlarına tahsis edilen ödenek kadar ödeme yapabilir. Dolayısıyla 5018 sayılı KMYKK'nun hesap verilebilirlik ilkesine en fazla sorumlu olan kişi harcama yetkilisidir.

Harcama yetkilileri ayrıca 18/1/2007 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde " (1) Harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumludur. Harcama yetkilileri taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır mal yönetim hesabının hazırlanması sorumluluğunu taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.

(2) Harcama yetkilileri, taşınırlara ilişkin işlem ve kayıtların usule uygun olarak yapılıp yapılmadığını kontrol etmeye veya ettirmeye; kasıt, kusur veya ihmal sonucu kırılan, bozulan veya kaybolan taşınırların ilgililerden tazmini için gerekli işlemleri yapmaya veya yaptırmaya yetkili" olarak tanımlanmış olup maddeden anlaşılacağı üzeri kurumuna tahsis edilen taşınmazlarında yönetim ve muhafazasından da sorumludur.

1.3.1.4.Gerçekleştirme Görevlileri

5018 sayılı KMYKK'nun 33'üncü maddesinde gerçekleştirme görevlileri "harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini" yürütmekle sorumlu kişiler olarak tanımlanmıştır.

Harcama yetkilisinin vermiş olduğu talimat üzerine ödemeye esas ödeme emri belgesini hazırlayarak muhasebe yetkilisine göndermekle görevli kişi olarak tanımlayabiliriz. Eğer ödeme işlemleri elektronik olarak yapılıyorsa verileri sisteme giren kişi de gerçekleştirme görevlisi olmuş olur.

Gerçekleştirme görevlileri ödeme emri belgesini hazırlarken mal, hizmet ya da yapım işine ait muayene evraklarını, hazırlanan hakkediş çizelgelerini, kesilen cezaların mevzuata uygunluğunu evrak üzerinden kontrol etmekle yükümlü olup kamu zararının önlenmesi noktasında en hassas göreve sahiptir. (Turguter, 2012)

Gerçekleştirme görevlisi, birden fazla kişi olabilir. Harcamaya ilişkin talimatın alınması üzerine ihale işlem dosyası hazırlanırken, ihtiyaca ilişkin teknik şartname belirlenmekte, yaklaşık maliyet oluşturulmakta, tedarik edilecek mal/hizmet/yapım işi geniş kitlelere duyurulmak maksadıyla Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden sisteme giriş yapılmaktadır. Söz konusu süreçte görev alan her personel gerçekleştirme görevlisi olmuş olacaktır.

1.3.1.5.Muhasebe Yetkilileri

5018 sayılı KMYKK'nun 61'inci maddesinde muhasebe yetkilileri " muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur" şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca yine aynı maddede ödeme işlemlerini yaparken ödeme emri belgesinde kontrol etmekle yükümlü oldukları hususlar belirtilmiştir.

Muhasebe yetkililerinin asli sorumluluğunun özetle ödeme emri belgelerinin kontrolünü sağlayarak, uygunsa ödemenin yapılması, belgelerde eksiklik veya hata olması durumunda ödemenin yapılmaması ile yapılan işlemlere ilişkin kayıt/defter ve belgelerin muhafazasıdır.

Konu ile ilgili Sayıştay 6'ncı Dairesinin 31.05.2016 tarihli ve 12745 karar numaralı kararında ve 5018 sayılı KMYKK'nun 61'inci maddesine atfen ödeme emri belgesinde gerekli kontrolleri yapmadan ödeme emri belgesindeki imzaların doğruluğunu teyit etmeden ödemeyi gerçekleştirmesi nedeniyle kamu zararından müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

2. KAMU ZARARI

Kamu zararı, 5018 sayılı KMYKK'nunda düzenlenmiş olup kamu zararına ilişkin esaslar incelenerek kamu zararının kavranması sağlanacaktır.

2.1. Kamu Zararı Kavramı

Kamu zararı kavramı geniş bir kavramdır. Herhangi bir kişinin kamuya ait bir mala verdiği zararda kamu zararı olarak tanımlanır. Ancak çalışmamızda üzerinde duracağımız kamu zararı kavramı; kontrol, inceleme ve denetim sonucunda ortaya çıkan 5018 sayılı KMYKK esasları doğrultusunda Sayıştay tarafından yargılamaya esas rapor hazırlanan zarar üzerine olacaktır.

5018 sayılı KMYKK'nun 71'inci maddesi maddesinde kamu zararı "Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır." olarak tanımlanmıştır.

Kamu zararı kavramı literatüre 5018 sayılı KMYKK ile girmiştir. Her ne kadar 20 yıldan beri yürürlükte olan bir kanun olsa da halen kamu zararı kavramı üzerine tartışmalar devam etmektedir. Kamu görevlisinden kimin anlaşılması gerektiği, kasıt ve ihmalin aslından kusurun alt kavramları olması, olup en kapsamlı olarak; kamu görevlilerinin görevleriyle ilgili hizmetleri yerine getirirken gerekli özeni göstermemeleri ya da kasıtlı olarak görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle kamu kaynağında herhangi bir azalmaya sebebiyet vermeleri sonucu oluşan zarar olarak tanımlanabilir. (Özen, 2017)

Tanıma dair ilk tartışma kamu görevlisinin kim olduğu, bunun yanında kasıt ve kusurun aynı tanım içerisinde kullanılmasından kaynaklanan çelişkili durumdur. 1982 Anayasası'nın 128'inci maddesinde " Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür " hükmünden kamu hizmetinin asli ve sürekli görevlerini yürütmekle görevli memurlar ve diğer görevlilere kamu görevlisi tanımı ortaya çıkmaktadır. Burada dikkat çeken husus kamuda daimi işçi pozisyonundakiler ve sözleşmeli personel söz konusu kapsamda değildirler. Mevzuatımızda tam anlamıyla 5018 sayılı KMYKK ile birebir örtüşen tanım 5237 saylı Türk Ceza Kanunu'un 6/c maddesinde " … Kamu

görevlisi deyiminden; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi, ” yer alan tanım olacaktır.

Yargıtay Hukuk Genel Kurul’unun 16/07/2003 tarih, E. 2003/11-756 ve K. 2003/743 sayılı kararında “ …İki tür kusur vardır: Bunlardan birisi kast, öteki ise ihmaldir. Kasıt hukuka aykırı eylemin sonuçlarıyla birlikte, bilerek ve isteyerek işlenmesidir...” şeklinde tanımla yapılmıştır. Kusuru ikiye ayırmıştır. Bu karardan yola çıkarak aslında kamu zararı tanımında mantık hatası olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Kavramsal tartışmalara kısaca değindikten sonra halihazırda kullanılan ve çalışmamızın ana konusu olan kamu zararının güncel olarak tespitinde 5018 sayılı KMYKK’nun 71’inci maddesine dayanılarak hazırlanan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 12 ve 13’üncü maddesine dayanılarak hazırlanan Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik kullanılmaktadır.

5018 sayılı KMYKK’nun 71’inci maddesinde kamu zararı;

> “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 ödemede bulunulması,
>
> 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,
>
> g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, “esas alınarak tespit edilirken,

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te kamu zararının belirlenmesinde;

> “a) 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,
>
> b) İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması,

c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,

ç) İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması,

d) Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

e) Görevlilere teslim edilen taşınırların zarara uğraması,

f) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

g) Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi,

ğ) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, " esas alınır.

Burada ilk göze çarpan detay Kanun'da 6 madde sayılırken Yönetmelikte 9 madde kamu zararının tespitinde esas alınmaktadır. Ayrıca Yönetmeliğin 3'üncü maddesine yapılan atıfla düzenleyici ve denetleyici kurumlar kamu zararının tespitinden muaf tutulmuştur.

2.2.Kamu Zararının Şartları

5018 sayılı KMYKK'na göre kamu zararından bahsedebilmek için kamu görevlisinin kasıt, kusur, ihmali ve bunlar arasındaki illiyet bağının olması sonucunda mevzuata aykırı karar, işlem ve eyleminin bulunması gerekmektedir.

2.2.1.Kusur

Kusur kavramı kamu zararının en önemli öğelerinden biri olmasına rağmen net bir tanımı bulunmamaktadır. Genel kabul gören tanımı hukuk tarafından tasvip edilmeyen onaylanmayan davranıştır. (Oğuzman & Öz, 2014, s. 54). Kusur bilerek ve sonucu öngörülerek yapılabildiği gibi gerekli hassasiyet, bilinç ve özenin gösterilmemesi sonucunda da ortaya çıkabilmektedir. (Akyılmaz, Sezginer, & Kaya, 2019, s. 744) Bu açıdan değerlendirildiğinde kasıtlı olarak veya kasıt olmadan ihmalkar davranıldığı için kusurlu olunabilir. Konuyu örnekle açıklamak gerekirse gerekli özeni ve itinayı göstermiş olan kamu görevlisinin mevzuatı tam anlamıyla yorumlayamaması ya da mevzuatın yeterli düzeyde açık olmamasından kaynaklanan eksik ceza hesaplamasında kusuru vardır ama kastı bulunmamaktadır. O zaman ihmalinden bahsedebiliriz ama bu noktada eksik hesaplamadan kaynaklı yapılmış hataLI işlem sonucunda kamu kaynaklarında

azalma söz konusu olmuş ise kamu zararına nasıl karar verileceği hususudur. Burada kamu görevlisinin kusurundan mı yoksa ihmalinden mi bahsetmek gerektiği bile en yalın haliyle zararı tanımlamada hataya düşülmesine neden olacaktır.

2.2.2.Kasıt

Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik'in 3'üncü maddesinde " Kasdi zarar: Memurların idare veya kişilere bile bile, isteyerek zarar vermesi halidir." olarak tanımlanmıştır. Gayet açık olarak anlaşılacağı üzere hukuka aykırı olarak kişinin kendi iradesiyle yaptığı eylemdir. 5018 sayılı KMYKK'nda kasıt suçuna ilişkin ortaya çıkacak kamu zararı net olarak tanımlanmış olup mezkur kanunun 71'inci maddesinde "Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir." kamu görevlisinin yapmış olduğu kasıtlı eylemler için Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda memuriyete ilişkin rüşvet, görevi kötüye kullanma gibi memuriyetten ihracı gerektirecek suçlardan hüküm giyilebilecektir.

2.2.3.İhmal

Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik'in 3'üncü maddesinde "İhmal sonucu zarar: Memurların sorumlu oldukları işlere gerekli özeni göstermemeleri veya işleri savsaklamaları sebebiyle idare veya kişilerin zarara uğraması halidir." olarak tanımlanmıştır.

Kişinin yeterli çabayı , özeni veya dikkati göstermemesi sonucunda ortaya çıkan kamu zararı için ihmal sonucu kamu zararına sebebiyet verilmiş diyebiliriz. (Susmuş, 2011, s. 213) Ancak bunun ağır ya da hafif kusur olarak tanımlamasını yapmak 5018 sayılı KMYKK esaslarınca mümkün olmayacaktır. Örnekle açıklamak gerekirse görevli bir

personel kurumuna ait aracı yasal hız sınırları içerisinde kullanıyor ama yolun kaygan olmasından kaynaklı bir trafik kazasına karışıyor olsun, bu noktada yalnız kendi aracında maddi hasar bulunsa dahi mevcut şartlarda en ucuz aracın bir 1.000.000 TL olduğu ve araçta oluşan tamir masrafının 100.000 TL olduğu düşünülürse aracın onarım masrafını kim üstlenmelidir. Şayet kurumu gerekli tahkikatı yaptıktan sonra ve personelin hafif kusurlu olduğu yönünde rapor düzenlemesi ya da personele rücu davası açılıp açılmaması konusunda net bir karar bulunmamaktadır.

2.2.4.İlliyet Bağı

İlliyet bağı 5018 sayılı KMYKK ve yönetmeliğinde tanımlanmamış olup 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nu 7/3 maddesinde **"**3) Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür" hükmünde yer verilmek suretiyle kamu zararı literatürünü dahil edilmiştir.Aslında kamu zararı tespitinde en önemli konu olan sebep sonuç ilişkisi illiyet bağı ile ilişkilendirilmek istenmiştir.

Literatürde karmaşık tanımlamalar bulunsa da en sade haliyle ortaya çıkan kamu zararının kamu görevlisi ile olan alaka ya da sorumluluk seviyesi olarak tanımlayabiliriz. Örneklerle açıklamak gerekirse, muayene komisyonu tarafından teslim alınarak şartlara uygun olduğu tutanakla imza altına alınan mala ait ödemeyi yapan gerçekleştirme görevlisinin malın aslında hiç teslim alınmamış olması durumunda yapmış olduğu ödemeden kaynaklanan haksız ödeme ile bir illiyet bağı bulunmamaktadır.Ya da bir inşaatın geçici kabul heyetinde görevli elektrik ve makine mühendisleri yalnızca kendi kontrol sorumluluğu olan işler ile illiyet bağı içerisinde olup elektrik panolarında meydana hatalı yapım olmasına rağmen kontrolör olarak uygun raporu veren elektrik mühendisi sorumlu olup makine mühendisinin illiyet bağı yoktur.

İlliyet bağı kurulmasındas ayrıca mücbir sebep kavramı bulunmakta olup kişinin kendi iradesi dışında gerçekleşen bir olay sonucu kamu zararı ortaya çıkarsa illiyet bağı kesilir.Aracın zimmeti kendi üzerinde olan bir kamu görevlisinin ilçe de meydana gelen sel felaketinde kendi sorumluluğunda bulunan aracın sel felaketinde ya da deprem felaketinde zarar görmesi illiyet bağını kesecektir.

2.3.Kamu Zararının Tespiti

Kamu zararı tespitinin Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7'nci maddesinde "kontrol, denetim, inceleme, Sayıştayca kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda" yapılacağı belirtilmiştir.Tespit usulleri ile tespit sonrası yapılan işlemler alt maddelerde açıklanmıştır.

2.3.1.Kamu Zararının Kontrol, Denetim ve İnceleme Sonucunda Tespit Edilmesi

5018 sayılı KMYKK'nda kontrol, denetim ve inceleme kavramlarına sürekli atıfta bulunularak kamu zararının tespiti ve önlenmesi hususunda üzerinde durulmuştur. Kontrole ilişkin en kapsamlı kontrol faaliyeti olan iç kontrol; Kanun'un 55'inci maddesinde **"** Kamu malî yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir." olarak tanımlanarak denetimi de kapsadığını söylemek doğru olacaktır.

İç kontrolün amaçları Kanunun 56'ncı maddesinde " a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini , b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, …" olarak sıralanmış, 57'nci maddede ise kontrol yapısının "malî hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerinden" oluştuğu belirtilmiştir.

Denetim faaliyeti iç denetim ve dış denetim olarak 2'ye ayrılmaktadır.İç denetim Kanun'un 63'üncü maddesinde "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır." şeklinde tanımlanmış iç denetçilerin görev ve nitelikleri 64 ve 65'inci maddelerde sıralanmıştır.

Denetim faaliyeti iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmıştır.İç denetimin kurum içi denetimler olduğu dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılan denetim olduğu Kanunda açıklanmıştır.İncelemeyi kurumun örgütsel yapısına göre denetleme ve değerlendirme kurulları, teftiş kurulları, iç denetim birim başkanlıkları vasıtasıyla yapılan rutin veya üst yöneticinin talimatları sonucunda yapılan faaliyet olarak tanımlayabiliriz.

2.3.2.Sayıştay Tarafından Yapılan Denetim Sonucunda Tespit Edilmesi

Sayıştay 1982 Anayasasında hesap mahkemesi olarak tanımlanan ve kamu zararının tespitinde görevli yüksek denetim kurumudur. Anayasanın 160'ıncı maddesi "Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir." hükmünü amirdir. Kamu zararı tespitinin Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7/B maddesinde Sayıştayın tespit ve hükme bağlanması " (1) Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetim sonucunda, kamu zararına ilişkin hususları içeren ve bilgi amaçlı olarak üst yöneticiye gönderilen sorgulardan taşrayı ilgilendirenler mahalline gönderilir. İlgisine göre üst yönetici veya idarenin taşrada bulunan en üst yöneticisi, gerek görmesi halinde söz konusu sorguları ihbar kabul ederek kontrol, denetim ve inceleme başlatır ve Yönetmeliğin 7/A maddesi hükümlerine göre değerlendirmeye tabi tutar. Değerlendirme sonucuna göre kamu zararı veya kamu zararı niteliği taşımamakla birlikte tahsil edilmesi gereken bir alacak olduğuna karar verilmesi durumunda sorumlular ve/veya ilgililer hakkında takip ve tahsil işlemleri başlatılır. Ayrıca, sorumlularla ilgili süreç, 3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre devam eder. (2) Kamu zararına ilişkin sorguların, Sayıştay ilâmı ile kesin hükme bağlanması halinde alacağın takibi, takibe yetkili birimce yapılır. Rıza en ödenmemesi halinde ilgili alacak takip dosyası takibe yetkili birimce hukuk birimine intikal ettirilir." şeklinde ifade edilmiştir.

Burada iki farklı duruma ilişkin Sayıştay tespitinden bahsedilmekte olup ilkinde Sayıştay tespit kamu kararı olduğunu tespit eder ve durumu üst yönetici ya da sorgu yapmaya yetkili yöneticiye gönderir. Yönetici personel hakkında tahkikat yaptırır ve "Değerlendirme Formu" formu hazırlatarak kamu zararı oluşup oluşmadığına kanaat

getirebilir. Diğer durumda Sayıştay denetçileri kamu zararına kendileri dahil olarak yargılamaya esas rapor hazırlayabilir. Sayıştay'ın tespit etme usulleri ve yargılamaya esas rapor hazırlamasına ilişkin detaylara 3'üncü bölümde yer verilmiştir.

Sayıştayın 2021 yılı genel uygunluk bildirimi raporunda genel bütçeli idarelerin 2002-2021 yılları arasında sayıştay ilamları sonucunda kesinleşen borç tutarının **16.583.082, 09 TL** olduğu bunun **4.782.323, 46 TL**'lik kısmının tahsil edildiği ve 2022 yılına devreden **11.800.758, 63** TL borcun olduğu yer almıştır. (Sayıştay 2021 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi:54)

2.3.3.Yargılama Sonucunda Tespit Edilmesi

Kamu Zararı Tespitinin Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7/C maddesinde "Mahkemeler tarafından Kanunun 71' inci maddesi kapsamına girdiği tespit edilerek kamu zararı olduğuna hükmedilen kararların idareye tebliğini müteakiben alacak, idareyi temsile yetkili hukuk birimi tarafından takip ve tahsil edilir. İdareyi temsile yetkili hukuk birimi tarafından mahkeme kararına ve yapılan tahsilata ilişkin olarak takibe yetkili birime bilgi verilir ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının yaptırılması sağlanır." hükmü ile mahkemelerin yapacağı yargılama sonucunda kamu zararına hükmedilebileceği açıklanmıştır. Özetle kamu zararının adli veya idari yargılama sonucu ortaya çıkması olarak tanımlanabilir. Kamu zararına dair yaşanılan sorunların temelini her ne kadar Anayasa'ya göre Sayıştay hesap mahkemesi olarak tanımlansa da söz konusu maddede adli ve idari yargıdan bahsedilmektedir. Bu noktada şayet mahkeme ise neden ayrıca mahkemelerin yargılamasına ayrı bir madde de yer verildiği tartışma konusudur.

2.4.Kamu Zararının Tahsilatı

Kamu zararının 5018 sayılı KMYKK'nun 71'inci maddesinin son paragrafında "Kamu zararlarının tahsiline ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir" hükmü ile Kamu Zararı Tespitinin Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in dayanağını teşkil etmektedir. Kamu zararının tespitinden sonra ilgisine tebliğ edilir. Tebliğden sonra tahsil aşamasına geçilir. Aynı Yönetmeliğin 12'nci maddesinde tahsil şekilleri " (1) Kamu

zararından doğan alacaklar, sorumlulardan ve/veya ilgililerden, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte tahsil edilir.

(2) Tespit edilen kamu zararları; a) Rıza en ve sulh yolu ile ödenmek, b) 11/1/2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu hükümlerine göre takas yapılmak, c) 2004 sayılı Kanun hükümleri uygulanmak, suretiyle tahsil edilir." olarak tanımlanmıştır.

2.4.1.Rızaen ve Sulh Yolu ile Tahsilat

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 13'üncü maddesinde "(1) Kamu zararından doğan alacaklar, sorumluları ve/veya ilgilileri tarafından rızaen veya ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde sulh yoluyla ödenebilir. (2) (Mülga:RG-15/6/2019-30802-C.K.-1147/8 md.) (3) Kamu zararından doğan alacağın ödenmesinin ilgili mevzuat çerçevesinde sulh yolu ile sağlanması halinde, sulh işleminin kesinleştiği tarihi izleyen ay başından itibaren sorumlunun ve/veya ilgilinin yazılı muvafakati ile aylığından kesilerek tahsil edilebilir. Rızaen ve defaten ödemede, sorumlunun ve/veya ilgilinin yazılı isteğiyle aylığından kesilerek tahsil edilebilir. (4) Aylıklardan yapılacak kesinti tutarı, sorumlulara ve/veya ilgililere yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil bir aylık net ödemelerinin dörtte birinden az, üçte birinden çok olamaz." şeklinde tanımlanmıştır.

Rızaen veya sulhen tahsilat kişinin rızası dahilinde kendilerini tebliğini müteakip borcun ödenmesine rıza göstermesidir. Ayrıştıkları nokta rızaen tahsilatta kişinin kabulü ile tek taraflı tahsilat olabiliyorken sulhen tahsilatta alacaklı ile borçlu arasındaki mutabakat sağlanması ile tahsilat yapılmaktadır. Taksitlendirme, borcun azaltılması gibi konular sulhen tahsilatın konusudur. Uzlaşmasız sulhen tahsilat olamazken uzlaşmasız rızaen tahsilat olabilmektedir.

2.4.2.Takas Yoluyla Tahsilat

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 14'üncü maddesinde takas yolu ile tahsilat "(1) (Değişik:RG-15/6/2019-30802-C.K.-1147/9 md.) Kamu zararından doğan alacaklar, sorumluların ve ilgililerin genel hükümler çerçevesinde kamu idaresinden tahsili gereken alacaklarından 6098 sayılı Kanun hükümlerine göre takas suretiyle tahsil edilebilir. (2) Takas suretiyle tahsil için; a) Alacaklı kamu idaresi ile sorumlu ve/veya ilgilinin karşılıklı olarak alacaklı ve borçlu

durumunda olmaları, b) Takas edilecek borç ve alacağın nakit olması, c) Takas edilecek borç ve alacağın her ikisinin de vadesinin gelmiş olması, ç) Takas yapılmadan önce sorumluya ve/veya ilgiliye alacağının borcuna takas suretiyle mahsup edileceğinin bir yazı ile bildirilmesi veya alacağını talep ettiği zaman borcu ile takas edileceğinin beyan edilmesi, gerekir." şeklinde tanımlanmış ve takasın gerçekleşebilme şartları sıralanmıştır.

Takasa ilişkin özel hukuk tanımlaması 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 139-145 maddeleri arasında tanımlanmış olup Yönetmelik ile örtüşmektedir.

2.4.3.İcra Yoluyla Tahsilat

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 15'inci maddesinde icra yolu ile tahsilat "(1) Sayıştay ve mahkeme ilâmları ile hüküm altına alındığı halde sorumluları ve/veya ilgilileri tarafından rızaen ödenmeyen kamu zararından doğan alacaklar, 2004 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. (2) Sayıştay ilâmları için takibe yetkili birim tarafından, mahkeme ilâmları için ise kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimi tarafından; tapu, vergi dairesi, trafik şubesi gibi tescile tabi varlıkların kayıtlarını tutan dairelerden, sosyal güvenlik kurumları, banka ve diğer ilgili yerlerden, sorumluların ve ilgililerin gelir ve malvarlığı araştırması yapılır. Takibe yetkili birimler tarafından yapılan araştırmada, hacze kabil malvarlığının söz konusu olması halinde alacak takip dosyası tamamlanır ve icra takibatı yapılmak üzere kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimine gönderilir. Takibe yetkili birimlerce malvarlığı araştırmasının yapılamadığı hallerde veya hukuk birimlerince gerekli görülmesi halinde kamu zararlarının takip ve tahsili için her zaman malvarlığı araştırması yapılabilir. Hukuk birimlerince, takip edilen davalar sonrası kamu zararının tahsiline ilişkin alınan kararların icrası aşamasında da ihtiyaç duyulması halinde malvarlığı araştırması yapılabilir. (3). Araştırma sonucunda sorumlu ve/veya ilgililere ait malvarlığı tespit edilememesi halinde 21 inci madde hükümlerine göre işlem yapılır." olarak tanımlanmıştır.

Tanımdan anlaşılacağı üzere rızaen veya sulhen ödemeden imtina eden borçludan borcun icra yoluyla tahsil edilmesidir.

2.4.4.Rücu

Rücu, kamu görevlisinin kamudaki görevleriyle ilgili olarak kişisel kusurları sonucunda kamu idaresinin üçüncü kişilere ödemek zorunda kaldığı zararın personelden tahsil etmesi olarak tanımlayabiliriz. Kavram olarak 1982 Anayasasının 40/3 ve 129/5'inci maddeleri, 657 sayılı DMK'nun 13'üncü maddesi, 5018 sayılı KMYKK'nun 71'inci maddesi ile Borçlar Kanunu gibi özel hukukta yer almaktadır.

Örnekle anlatmak gerekirse kamu idaresinde görevli personelin görev aracıyla yapmış olduğu kaza sonucu yapılan tahkikat sonucunda personelin kişisel kusurundan kaynaklı olarak idare aracı yaptırtmak için bedel ödediyse idare yaptığı ödemeyi personele rücu edebilir veya kamu idaresindeki personelin yanlış kadastral işlemi nedeniyle başkasına ait arazinin kullanılmasını engelleyip idareye karşı açılan ecrimisil davası sonucu mahkeme, idareyi haksız bulup mahkeme masrafları dahil olmak üzere tazminat ödemeye mahkum ettiyse idarenin personele rücu hakkı bulunmaktadır.

Rücu konusunda uygulamada karşılaşılan ve mevzuatta yeri bulunmayan konu 3'üncü kişilere yapılan ödemelerin tahsili konusudur. Kamu görevlisinin bir mal ya da hizmet alımına ilişkin yüklenici firmaya yapmış olduğu fazla ödeme nedeniyle kamu idaresinin fazladan yapmış olduğu ödeme yine kamu personelinden tahsil edilmektedir. Bu durumda kamu görevlisi yapmış yükleniciye yapmış olduğu fazla ödemeyi adli yargıda açacağı dava sonucunda tahsil edebilecektir.

2.5. Kamu Personeline Kamu Zararı Kapsamında Uygulanacak İdari Yaptırımlar

Kamu görevlilerinin kamu zararına sebebiyet vermelerine ilişkin şartlar yukarıda detaylı olarak açıklanmıştık. Kasıt, kusur ve ihmal sonucunda meydana gelen kamu zararında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda sayılı suç teşkil eden eylemler hariç olmak üzere kamu zararı ödetmesine ek olarak ayrıca idari olarak personele yaptırımda bulunulmaktadır.

Kişisel kusuru nedeniyle kamu zararına sebebiyet veren personele 5018 sayılı KMYKK'un 71'inci maddesinde " …Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir." hükmüyle para cezası verilebilmektedir.

Kamu zararı kesinleşmeden daha tespit aşamasında Sayıştay'ın yargılama ve denetim aşamasında istenilen belgelerin sunulmaması ya da işlerin güçleştirilmesi durumunda

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 9'uncu maddesi esaslarınca yarım aylık kesintisi verilebilmektedir. Ayrıca istenilen sürede bilgi, belge sunulmazsa personelin görevden uzaklaştırılacağı, nedeniyle para cezası verilmekte, kamu zararına sebebiyet verdiği kesinleşmeden görevden uzaklaştırılabilmekte ve idari tasarruf kapsamında personelin görev yeri değiştirilebilmektedir. (Akgedik, 2022, s. 180-185)

3.SAYIŞTAY VE HESAP YARGISI

Bu bölümde Sayıştay'ın tarihsel süreci, görevleri, 6085 sayılı SK'nda hesap mahkemesi olarak tanımlanırken yüksek mahkemeler arasında yer almaması konusu, mahkeme hüviyetinde olduğunun tespiti için yapılan başvurulara ilişkin Anayasa Mahkemesi kararları ile kamuda gerçekleştirilen denetim türleri açıklanacaktır.

3.1.Sayıştayın Tarihi ve Anayasal Süreci

Türk Sayıştayı TBMM adına yürütmenin harcamalarını denetleyen bağımsız bir yapıya sahiptir. Osmanlı Devletinden önceki Türk devletlerinde de mali konuları inceleme ve denetlemeye ilişkin Abbasiler döneminde İşraf-ı Memalik, Selçuklular döneminde Divan-ı İşraf adlarıyla kurullar kurulmuştur. (Akgündüz, 1997, s. 20)

Osmanlı Devleti'nde ise 1839 Tanzimat Fermanı sonrası reform hareketleri kapsamında gelirlerin üstünde harcamaya son verilmesi, gelir gider dengesinin ayarlanabilmesi ve gelirleri harcamadan sorumlu memurların, hesap vermelerini sağlamak maksadıyla Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) adıyla1862'de kurulmuştur.

23 Aralık 1876 tarihli ilk anayasa olan Kanun-i Esasi ile Sayıştay Anayasa'da yerini almıştır. Sayıştay böylelikle anayasal kimliği olan bir kuruluş olarak "Umuru Maliye" bölümünde yer almıştır. Yaptığı incelemelerini ve faaliyetlerini Padişaha sunmakla görevlendirilmiştir. (Köse, 2007, s. 223)

1924 Anayasasının "Umuru Maliye" bölümünde 100 ve 101'inci maddelerde adı Divanı Muhasebat (Sayıştay) olan, gelir ve giderleri denetlemekle görevli TBMM'ye bağlı bir kuruluş olarak tanımlanmıştır. Sayıştayın teşkilat ve işleyişine ilişkin 16 Haziran 1934'te 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanunu yürürlüğe girmiş olup Kanunda tetkik (denetim) ve muhakeme (yargı) görevi olan, kendi daireleri temyiz davalarına kendi bakan, hesap mahkemesi olduğuna dair hükümlere yer verilmiştir.

1961 Anayasasının "İktisadi ve Mali Hükümler " bölümünde 127 ve 128'inci maddelerde Sayıştay adıyla tanımlanmıştır. Sayıştay "hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla" görevli bir kuruluş olarak tanımlanmış ve yapısal ve işleyişsel teminatının kanunla sağlanacağı hükmüne yer verilmiştir. Değişen anayasaya paralel olarak 2514 sayılı Divanı Muhasebat

Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine 21 Şubat 1967 tarihinde 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir.

1982 Anayasasının "Yargı" bölümünde 160'ıncı bölümünde tanımlanmış olmasına rağmen mahkemeler arasında yer almamıştır. TBMM adına "…merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla…" görevli olduğu hükme bağlanmış, "kesin hükümlerine karşı idari yargı başvurulamayacağı" ve kararlarının Danıştay kararlarından farklı olması durumunda Danıştayın kararlarının esas alacağı belirtilmiştir. Yine diğer anayasalarda olduğu gibi yapısal ve işleyişsel teminatının kanunla sağlanacağı hükmüne yer verilmiş ve değişen anayasaya paralel olarak 3 Aralık 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Mahkeme olup olmadığı konusundaki tartışmalar mezkur anayasa ile farklı bir boyuta taşınmıştır. Çünkü yargı bölümünde tanımlı olmasına rağmen mahkemeler arasında yer almıyor, danıştay ile arasında hiyerarşik fark olduğunun üzerinde duruluyor ama kesin hükümlerine karşı idari yargı yolunun kapalı olduğu açıkça belirtiliyor olması Anayasa Mahkemesine taşınan davalara konu olmuştur.

3.1.1.Sayıştayın Anayasal Konumuna İlişkin Mahkeme Kararları

Sayıştayın 1924,1961 ve 1982 Anayasalarında TBMM adına kamuya ilişkin gelir ve giderleri denetlemekle görevli olan yüksek denetim kuruluşu olduğu konusunda hüküm birliği vardır. Ancak mahkeme statüsünde olup olmadığının Anayasalar yerine kendi özel kanunları olan 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanunu, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununda hesap mahkemesi olarak tanımlanması nedeniyle yaşanan tartışmalar devam etmiştir.

Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 07.05.1965 Tarih ve E:64/1007, K: 65/89, Sayılı Kararında Sayıştayın kararlarının temyiz mercisi olarak Danıştayı yetkili kılmış ve Sayıştayın alt idare mahkemesi olduğu yönünde hüküm vermiş, akabinde konu 1969,1971,1972,1973 yıllarında Anayasa Mahkemesine taşınmış yalnızca Anayasa Mahkemesinin 06.03.1973 Tarih ve:E:1972/56, K:1973/11 hükmü ile karar iptal edilerek Sayıştayın Mahkeme olmadığına karar verilmiştir. (Sevinçler, 2018, s. 22-23)

Değişen anayasa ile birlikte Sayıştayın anayasal durumuna ilişkin davalar devam etmiş Anayasa Mahkemesi 11.07.1991 tarihinde, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu ise 29.06.2011 tarihinde Sayıştayı mahkeme olarak kabul etmemiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi 27.12.2012, 28.02.2013 ve 03.04.2013 tarihli kararlarında Sayıştayı mahkeme olarak kabul etmiştir. (Geçgel, 2014, s. 38-39)

3.2.6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

832 sayılı Sayıştay Kanununun çağın gereklerine uyum sağlayamaması ve 5018 sayılı KMYKK'na paralel mevzuat ihtiyacı nedeniyle 19.12.2010 tarihinde 6085 sayılı SK yürürlüğe girmiştir.

Mezkur Kanunun gerekçesinde;

- " Kamuda performans odaklı denetim sistemine geçilmesi,
- Sayıştayın güçlendirilerek denetim kapsamının genişletilmesi,
- Anayasadaki ilkelere ve ulusal denetim standartlarına uygun,
- Belge denetimden ziyade içeriği ön planda tutan,
- "Teknolojik olanaklardan yararlanan" bir Sayıştayın oluşturulması amaçlandığı belirtilmiştir.

Kanunla, teşkilat yapısı, görevler, denetim alanı, görevlerin yetkileri, bağımsızlığı, sorumlulukları, denetim kapsamı ve türleri, yargılama aşamaları ve raporlamaya ilişkin görevler düzenlenmiştir. Sayıştayın denetlenmesine ilişkin 79'uncu madde Anayasa Mahkemesi'nin 28/2/2013 tarihli ve E.: 2011/21 K.: 2013/36 sayılı Kararı iptal edilmiş olmasına rağmen 5018 sayılı KMYKK 69'uncu maddesinde " Sayıştayın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır." hükmü yer almaya devam etmiş olup halihazırda detaylı olmasa da denetlenmeye devam etmektedir.

3.3. Sayıştayın Görevleri ve Dünya Sayıştayları Arasındaki Yeri

Dünyada Sayıştaylar Ofis Tipi Sayıştaylar ve Kurul/Heyet Tipi Sayıştaylar olmak üzere 2'ye ayrılmaktadırlar. Ofis Tipi Sayıştayların sadece denetim ve danışmanlık görevleri var iken Kurul/Heyet Tipi Sayıştayların yargı yetkisi bulunmaktadır. Ancak her iki tip Sayıştayında parlamentoya raporlama görevi bulunmaktadır. ABD, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerde Ofis Tipi, Kara Avrupa'sındaki ülkelerde ise Kurul Tipi Sayıştaylar bulunmaktadır**.** (Aksoy, Geçgel, & Öz, 2018, s. 1) Türk Sayıştayının hem denetim hem de yargılama görevi bulunmaktadır. Ayrıca hesap mahkemesi görevi nedeniyle kesin hesap kararı verebilmektedir.

3.3.1.Raporlama

Raporlamaya ilişkin hususlar 6085 sayılı SK'nda " a) Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar." hükmü yer almakta olup Sayıştayın asli görevlerinden olan raporlama, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığını, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri doğrultusunda bütçenin etkili, ekonomik, verimli kullanılıp kullanılmadığını, kamu idarelerinin kendilerine tahsis edilen ödenek ile nerelere harcama yaptıklarını kamuoyuna beyan edilmesi olarak tanımlanabilir. Kanunların yasakladığı durumlar hariç TBMM'ye sunulan raporlara Sayıştayın kendi açık kaynak sitesinden de ulaşım mümkündür.

3.3.1.1. Genel Uygunluk Bildirimi

Anayasanın 161'inci maddesinde "…Merkezî yönetim kesin hesap kanunu teklifi, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Meclise sunar. Kesinhesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılamamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez…" hükmü bulunmakta olup 5018 sayılı KMYKK'nun 43 ve 6085 sayılı SK'nun 41'inci maddelerinde yer almaktadır.

Genel uygunluk bildirimi kamu idarelerinin mali işlemlere ait tuttukları muhasebe kayıtlarının, yürütmenin verdiği doğrultusunda harcamalarına ilişkin rapor tabloların incelenmek suretiyle bütçenin yıllık değerlendirme bildirimi olarak tanımlanabilir. Şöyle ki 2021 yılına ait Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu 16/12/2022 de kabul edilmiştir. Genel uygunluk bildiriminin hazırlanmasına ilişkin süreçler SK'nun 41'inci maddesinde detaylı olarak açıklanmıştır.

3.3.1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış denetim genel değerlendirme raporu 5018 sayılı KMYKK'nun 68 ve 6085 sayılı SK'nun 38'inci maddelerinde detaylı açıklanmış olup özetle TBMM'nin, vatandaşlar adına bütçenin gelirlerini toplayarak harcayan yürütmeyi; Sayıştay aracılığıyla denetlemesi sonucu ortaya çıkan verilerin rapor olarak sunumudur. Söz konusu raporda kamu idarelerinde yapılan denetlemeler sonucunda tespit edilen, önemli olduğu değerlendirilen ve genele yayılan hususlar ile denetimlere ilişkin bilgileri ve mali konuları içeren bilgiler yer almaktadır. Ayrıca raporda kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin tespitler, muhasebeleştirmede yapılan hatalar ile mevzuata uygun olmayan iş ve işlemlere de yer verilmektedir. Bu bağlamda kamu idarelerinin kamu kaynaklarını mevzuata uygun ekonomik, etkili ve verimli kullanıp kullanmadığının genel çerçevesi ortaya koyulmuş olmaktadır.

3.3.1.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Faaliyet genel değerlendirme raporu 5018 sayılı KMYKK'nun 41'inci maddesinde " Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır…" hükmüne atfen hazırlanan raporlardır. Faaliyetlerin nasıl hazırlanacağı 6085 sayılı SK'nun 39'uncu maddesinde almaktadır. Faaliyet genel raporlarının amacı, Sayıştay tarafından " Stratejik plan, performans programı ve bütçe ilişkisi bağlamında üst yöneticilerin güvence beyanı vererek kamuoyuna açıkladığı mali bilgi ve performans bilgisinin doğruluğuna güvence vermektir." olarak tanımlanmıştır. (Sayıştay Başkanlığı, 2021)

Tanımlardan anlaşılacağı üzere üst yöneticilerin idarelerine tahsis edilen ödenek ve kamu kaynaklarının kullanımları gösteren rapor olarak tanımlayabiliriz.

3.3.1.4. Mali İstatikleri Değerlendirme Raporu

6085 sayılı SK'nun 40'ıncı maddesinin"(1) Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir…" hükmü gereği hazırlanan mali istatistiklerin ulusal standartlara uygunluğu göz önünde bulundurularak hazırlanan ve Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak TBMM'ye sunulan rapordur. Ayrıca rapora ilişkin esaslar 5018 sayılı KMYKK'nun Mali İstatistiklerin Hazırlanması ve Açıklanması başlıklı 53 ve Mali İstatistiklerin Değerlendirilmesi başlıklı 54'üncü maddelerinde detaylı olarak açıklanmıştır.

3.3.1.5. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetim Raporu

6085 sayılı SK'nun 4'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan " 22/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi" hükmü gereğince yapılan denetim sonucunda aynı Kanun'un 43'üncü maddesi esaslarına göre hazırlanan rapordur.

3.3.1.6.Diğer Raporlar

6085 sayılı SK'nun 42'nci maddesi esaslarınca hazırlanan raporlardır. Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin (SDY) 40'ıncı maddesi söz konusu denetimlerin neler olabileceği belirtilmiş olup bu raporlar;

"…a) Sayıştay tarafından program, proje ve konu bazında gerçekleştirilen denetim ve incelemeler sonucu düzenlenen raporlar.

b) Kamu idarelerinin kaynaklarını, etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporlar.

c) Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar.

ç) Kanunun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar.

d) Kanunlarla verilen diğer inceleme, denetleme faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar…" olarak belirtilmiştir.

3.3.2.Görüş Bildirme

6085 sayılı SK'nun 27'nci maddesinde Daireler Kurulunun;

"…(3) Daireler Kurulu; a) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, b) Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular, hakkında görüş bildirir ve bu Kanunla kendisine verilmiş olan diğer görevleri yapar. (4) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştayın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulur. Sayıştay, görüşünü istemin yapılması tarihinden itibaren çalışmaya ara verilme süresi hariç en geç otuz gün içinde bildirir. Bu sürenin aşıldığı haller, Sayıştay faaliyet raporunda gerekçeli olarak yer alır." hükmü gereği Daireler Kurulunun istişari görüşün alınması ve kurulunda görüş bildirmesi görevi bulunmaktadır.

3.3.3.Denetim

Sayıştay denetimi, düzenlilik ve performans denetimini kapsamaktadır. Yüksek denetim olarak tanımlanan Sayıştay denetimi, yürütmenin yasamadan aldığı yetkiyle gerçekleştirmiş olduğu vergi toplama, kamu kaynaklarını kullanma ve gelirleri harcama faaliyetlerinin denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır. (Ayanoğlu, 2016, s. 128)

6085 sayılı SK'nun 35'inci maddesi ve SDY'nde denetimin amacı ve genel esasları belirtilmiş olup özetlemek gerekirse;

" a. Kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirildiği,

b. Denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütüldüğü,

c. Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirildiği,

ç. Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlendiği,

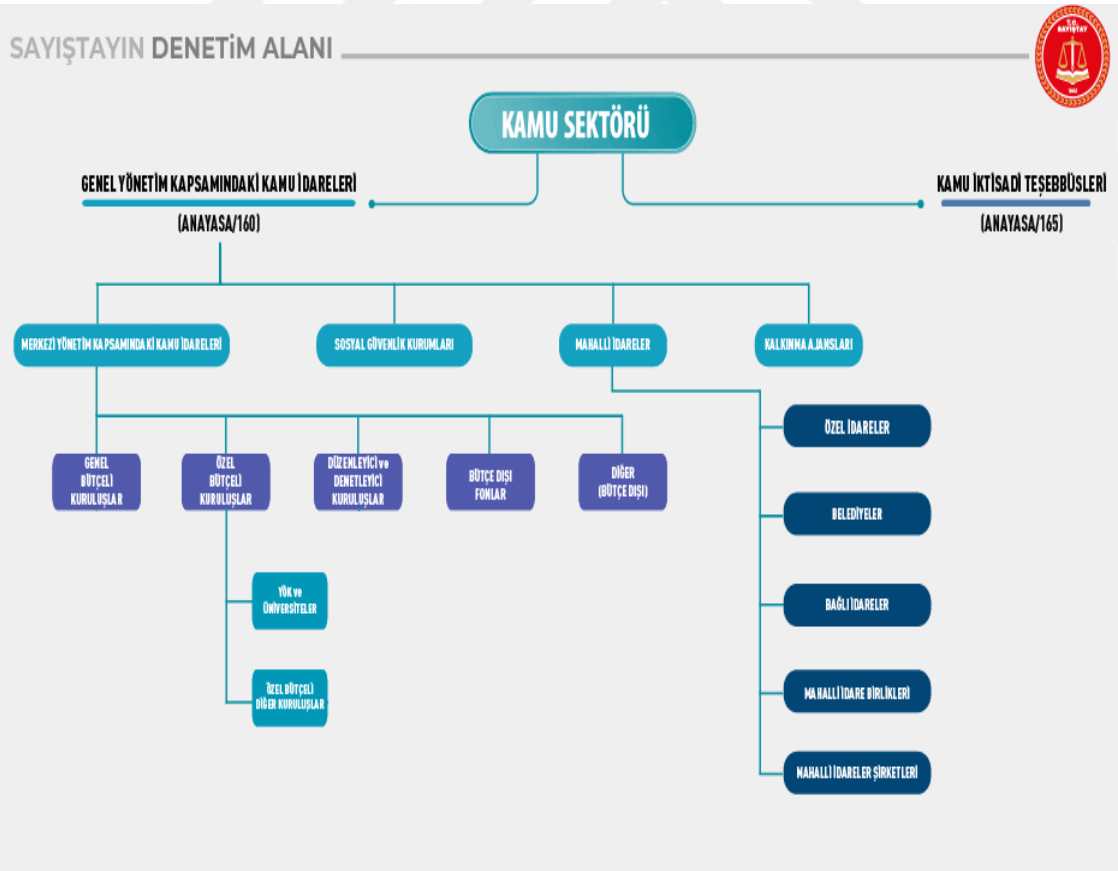
d. Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olunduğu,

e. Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilen denetim ve incelemeler sonucunda, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediği hususunda TBMM'ye raporların sunulduğu,

f. Kamu zararının tespiti halinde yargılamaya esas raporun hazırlandığı,

g. İdarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamadığı" faaliyetleri ifade eder.

Sayıştayın denetim alanı 6085 sayılı SK'nun 4'üncü maddesinde tanımlanmış olup aşağıda sunulmuştur.



Şekil 2: Sayıştayın Denetim Alanı

Kaynak: (https://www.sayistay.gov.tr/pages/42-denetim-alani)

3.3.3.1.Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi 6085 sayılı SK'nun 2'nci maddesinde " mali denetim ve uygunluk denetimini içeren denetim" olarak tanımlanmıştır.

Düzenlilik denetiminin esasları 36'ncı maddede "… a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir…" olarak belirtilmiştir.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere 5018 sayılı KMYKK'nunda tanımlanan kamuda hesap verilebilirlik kapsamında yürütme tarafından yapılan harcamalar ile faaliyetlerin mali ve hukuki olarak denetlenmesi olarak ifade edebiliriz. Düzenlilik denetiminin sonucunda yargılamaya esas rapor hazırlanır. Düzenlilik denetiminde icrası ve raporlanması SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi esaslarına göre yapılmaktadır.

3.3.3.2.Mali Denetim

Mali denetim 6085 sayılı SK'nun 2'nci maddesinde " Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim" olarak tanımlanmıştır.

Aslında geçmişten günümüze kadar yapılan muhasebe denetimidir. Elbette çağın gereklerine göre kullanılan metot ve yöntemler değişmiş ve kapsamı genişlemiştir. (Mutluer, Öner, & Coşkun , 2015, s. 111)

Mali denetim sonucunda hazırlanan mali durum tablosu kamu idaresinin yıl içinde yapmış olduğu faaliyetlere ilişkin fikir ve bilgi sahibi olunmasını sağlar.

3.3.3.3.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi 6085 sayılı SK'nun 2'nci maddesinde " Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim" olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere sosyal hukuk devleti olarak hayatımızın her alanını düzenleyen hukuk

kurallarına uyma zorunluluğunun, ödenekleri kullanan ve gelirleri toplayan kamu idareleri içinde bir zorunluluk olması olarak tanımlayabiliriz.

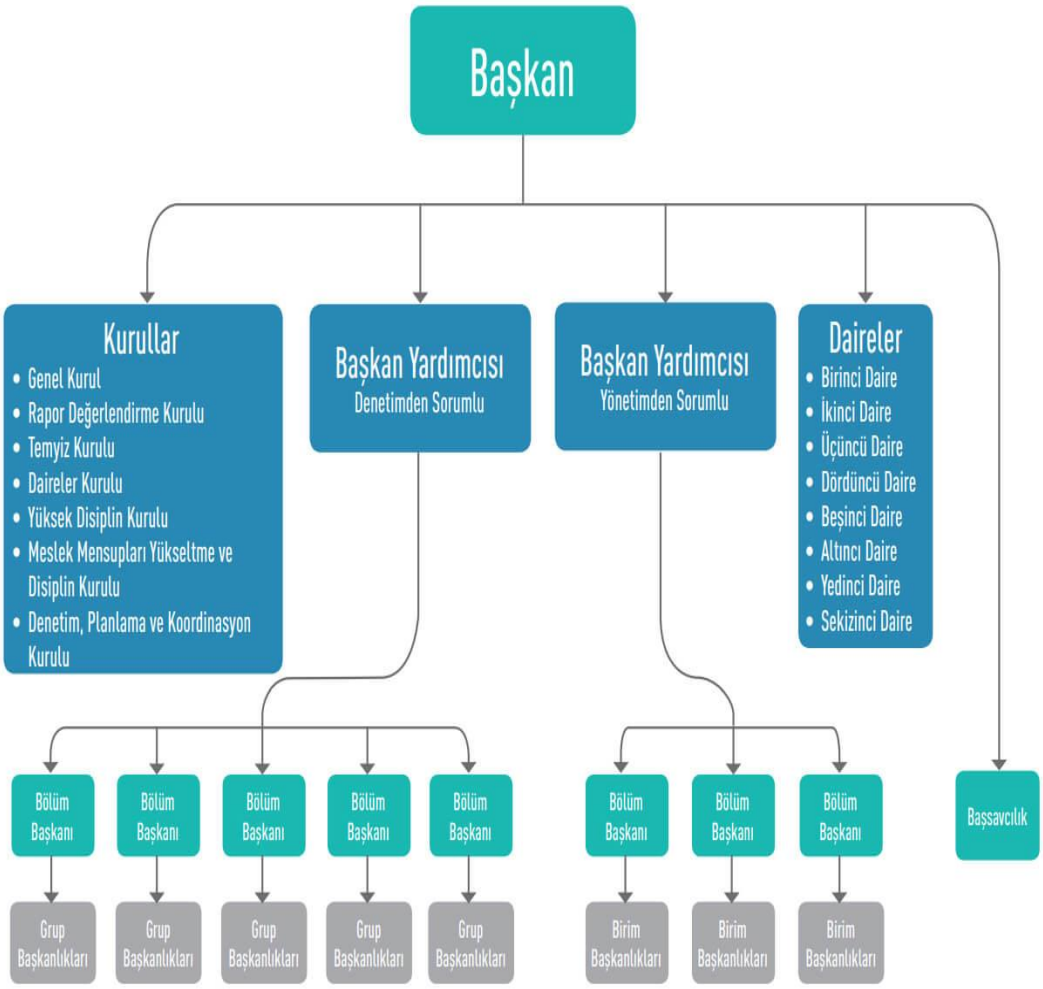
3.3.3.4.Performans Denetimi

6085 sayılı SK'nun 2'nci maddesinde ise "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi" olarak tanımlanmıştır. Aslında kanun metninin 01.02.2010 yılındaki ilk teklifindeki hali "performans denetimi: hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi" olsa da "Performans tanımının teknik olarak daha uygun hale getirilmesi" gerekçe gösterilerek kabul edilmemiş böylelikle yürürlükteki son halini almıştır.

Burada tekliften çıkarılan etkin, ekonomik, verimli kavramlarına ilişkin yalnızca SDY'nde ayrıca tanımlanan bir denetim türü bulunmaktadır. SDY'nin 24'üncü maddesinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetiminin amacının "a) Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı ve idarelerin amaçlarına etkili bir şekilde ulaşıp ulaşmadıkları konusunda Türkiye Büyük Millet Meclisine, kamuoyu ve kamu idarelerine bilgi sunmak" olduğu ve 25'nci maddede denetimlerin "…Yönetmelik ve etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi rehberine göre yürütülür…" hükmü bulunmasına rağmen söz konusu rehber hazırlanmamış ya da yürürlüğe konulmamıştır.

3.4.Teşkilat Yapısı

6085 sayılı SK'nun 11'nci maddesinde teşkilat yapısı; "Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ve Başsavcılık" olarak düzenlenmiştir.



Şekil 3: Sayıştayın Teşkilat Yapısı

Kaynak: (www.sayistay.gov.tr/pages/56-teskilat-semasi)

3.4.1.Başkanlık

6085 sayılı SK'nun 20'nci maddesinde Başkanlık "Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından teşkil olduğu denetim ve denetim destek grupları ile yönetim birimlerinin de başkanlığa bağlı olarak görev yaptığı" belirtilmiştir.

Sayıştay Başkanı'nın görev ve yetkileri Kanun'un 21'inci başkana bağlı biri denetim diğeri idari işlerden sorumlu iki başkan yardımcısın görev yetkileri ise 22'inci maddede açıklanmıştır. Denetimden sorumlu başkan yardımcısına en fazla beş, idari işlerden sorumlu başkan yardımcısına ise en fazla üç bölüm başkanı görevlendirilebilir. Ayrıca Sayıştay Başkanı, TBMM Genel Kurulunca gizli oy ile seçilir.

3.4.2.Daireler

6085 sayılı SK'nun 23'üncü maddesinde Dairelerin "Bir başkan ve altı üyeden oluşan hesap mahkemesi olduğu," hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı maddede görevleri ve çalışma usulleri tanımlanmıştır. Sayıştayda sekiz tane daire bulunmaktadır.

6085 sayılı SK'nun 24'üncü maddesinde Daire Başkanları ve üyelerin görev ve sorumlulukları belirtilmiştir.

3.4.3.Kurullar

Sayıştayın teşkilat yapısında yedi tane kurul bulanmaktadır. Kurulları ve görevlerini kısaca özetlemek gerekirse 6085 sayılı SK'nun;

a. 25'inci maddesinde yer alan Genel Kurulunun "Sayıştay Başkanının başkanlığında başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluştuğu, genel uygunluk bildirimlerini görüştüğü, içtihadın birleştirilmesi kararını aldığı, hazırlanacak yönetmelikler, Sayıştay'a dair kanun tasarısı ve teklifler ile Sayıştay Başkanının istediği diğer hususlarda görüş bildirdiği,"

b. 26'ncı maddesinde yer alan Temyiz Kurulunun "Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm mercii olduğu, Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanları ile üyeler arasından dört yıl için seçilecek dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulduğu,"

c. 27'nci maddesinde yer alan Daireler Kurulunun "Rapor Değerlendirme Kurulu ile Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulduğu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında görüş bildirdiği",

d. 28'inci maddesinde yer alan Rapor Değerlendirme Kurulunun "Genel Kurulu tarafından iki yıl için seçilen iki daire başkanı ve her daireden birer üye ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluştuğu, kurulun başkanının Sayıştay Başkanı olduğu, Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirdiği,"

e. 29’uncu maddesinde yer alan Yüksek Disiplin Kurulunun “Her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek beş daire başkanı ve her daireden seçilecek birer üye ile kurulduğu, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarına bakıldığı ve kararlar verildiği,”

f. 30’uncu maddesinde yer alan Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunun “ Her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir başdenetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından kurulduğu, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürüttüğü,”

g. 31’inci maddesinde yer alan Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun “ Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluştuğu, Sayıştayın stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlandığı, denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlendiği, denetim stratejik planlarının ve yıllık denetim programlarının yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırladığı” hükümleri bulunmaktadır.

3.4.4.Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları

6085 sayılı SK’nun 32’nci maddesinde Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıklarının “ Bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluştuğu, Sayıştayın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkan verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulduğu, Sayıştaya mezkur Kanun ve diğer kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlıkça verilen görevleri yaptığı, denetçilerin Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanlarınca kendilerine verilen denetim ve inceleme görevlerini, kanun, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerdeki esas ve usuller dairesinde yerine getirerek sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmek ve bu Kanunla verilen diğer işleri yapmakla görevli olduğu” düzenlenmiş olup özetle Sayıştayın denetim faaliyetlerin icra makamıdır.

3.4.5.Başsavcılık

6085 sayılı SK'nun 33'üncü maddesinde Başsavcılık'ın " Başsavcı ve savcılardan oluştuğu, Başsavcının; Başsavcılığa intikal eden yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri savcılara havale ettiği, İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunduğu, ilamların infazını ve hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer ilgililerin durumlarını izlediğini, Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında mezkur Kanunda belirtilen gerekli işlemleri yaptığı, Savcının; kendisine havale edilen yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri inceleyerek düşüncesini gerekçeli olarak bildirdiği, Oy hakkı bulunmamak üzere hesap yargılamasına katılır ve görüşünü açık bildirdiği ve Başsavcı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirdiği" düzenlenmiştir.

Başsavcılar Üst Kademe Kamu Yöneticileri İle Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usullerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (3 Sayılı) gereğince Cumhurbaşkanı kararıyla, Savcılar ise Cumhurbaşkanı onayıyla atanırlar.

3.5.Sayıştayın Yargılama Görevi ve Yargı Süreci

1982 Anayasasının 160'ıncı maddesinde Sayıştayın" … merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla…" görevli olduğu hükmü bulunmakta olduğundan yargılamaya ilişkin yetkisini Anayasadan almaktadır. (Taytak & Sakınç, 2018, s. 84). Bu bölümde 1982 Anayasası ve diğer kanunlarda Sayıştay'ın yargılama görevine ilişkin usul ve esaslar ile uygulamada karşılaşılan sorunların üzerinde durulacaktır.

3.5.1.Yargısal Özelliği

Sayıştay için 6085 sayılı SK'nundaki tanımlardan yola çıkarak " hesap mahkemesi olan daireleri vasıtasıyla hesap yargılaması yapan" bağımsız ve tarafsız bir kuruluş olarak tanımlayabiliriz. Yargısal kimliğine ilişkin tartışmaları ve mahkeme kararlarını önceki

bölümlerde açıklanmıştı. Bu noktada Sayıştayın Yüksek Mahkemeler olan Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi dışında kalan ilk ve son derece hesap mahkemesi olarak kabul edebiliriz.

6085 sayılı SK'nun 2'nci maddesinde hesap yargılaması "Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yolları" olarak tanımlanmıştır.Buradan hareketle öncelikle denetim sonucunda sorumluların ve uygunsuzlukların tespiti, yargılamaya esas rapor hazırlanması, sonrasında ise hesap yargılamasına geçilmesi şeklinde sıralayabiliriz.

3.5.2.Yargı Kapsamı

Sayıştayın denetim alanı ile kapsamı farklılık göstermektedir. Farklılık kapsamın denetim alanına nazaran çok daha dar olmasıdır Sayıştayın denetim alanı 6085 sayılı SK'nun 4'üncü maddesinde tanımlanmış ve Şekil:2'de gösterilmiş olup yargı kapsamı Kanunun 5/b maddesinde "… Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar…" tanımlanmıştır. Genel yönetim kapsamındaki idareler Şekil:1'de sunulmuştur.

3.5.3.Yargılamaya İlişkin Şartlar ve Aşamalar

Sayıştay denetim ekiplerince yıllık denetim planı kapsamında denetimleri gerçekleştirilen kamu idarelerinde kamu zararına ilişkin tespit olması durumunda artık yargılamaya esas raporun hazırlanarak kesin hükme bağlanması gerekmektedir.

Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetimler SDY esaslarına göre icra edilmektedir. Yönetmeliğin 44'üncü maddesi esaslarına göre, denetim sırasında kamu zararı tespitinin yapıldığı işlere ait belgeler alınarak ayrılarak ve kamu zararı ve zararının sorumlusu olduğu değerlendirilen kamu görevlileri artık sorgu konusu yapılır. Sorgularda kamu zararının kapsam ve içeriği ile mevzuata aykırılık durumları belirtilerek sorumluların savunmaları alınır. Sorgunun tebliğinden itibaren 30 gün içinde cevap verilmeyen savunmalar dikkate alınmaz. Ayrıca sorgular haberdar olmaları maksadıyla bilgi amaçlı kamu idaresine gönderilir.

Savunma sonucunda denetçi sorumlunun sorguya ilişkin itirazları, sunduğu bilgi ve belgeleri değerlendirerek yargılamaya esas raporu düzenlemiş olur. Yönetmeliğin 46'ncı maddesinde belirtildiği üzere rapor üç bölümden oluşmakta olup bunlar sorgu, savunma ve sonuç bölümleridir.

Yargılamaya esas raporlar mali yılsonu itibariyle hazırlanmalı ve Yönetmeliğin 42'nci maddesine göre mali yılı takip eden yılın en geç kasım ayı sonuna kadar Başkanlığa sunulmalıdır.

Başkanlık bu raporları Kanun'da belirtilen esaslar dahilinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderir. İhtiyaç olması halinde Yönetmeliğin 48'inci maddesindeki esaslar doğrultusunda raporu hazırlayan ekip başkanı tarafından ek rapor düzenlenebilir. Burada ihtiyaç duyulması halinde teknik ya da uzmanlık gerektiren konularda bilirkişi talebi ekip başkanı tarafından yapılmaktadır.

Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esaslarınca, Daire başkanları dairelerine gönderilen rapora ilişkin önce Başsavcılığın görüşünü alır. Sonra aldığı görüş ile birlikte raporu incelemesi için üyelerden birine Başsavcılığın yazılı görüşü ile birlikte gönderir. Üye rapora ilişkin yazılı görüşünü daire başkanlığına bildirir ve hesap yargılamasına başlanmış olur. Hesap yargılamasında raportörler raporları yargılamaya hazır hale getirirler. Yargılamalar da avcı hazır bulunarak görüşünü açıklar.

Dairede yargılamaya esas raporların görüşülmesine ilgili grup başkanı, sorumlular, raporu hazırlayan denetçi ve ahizler çağırılabilirler. Sorumluların duruşma talebinde bulunabilirler.

Daireler birer hesap mahkemesi olarak tanımlandığından 1 başkan ve 4 üye ile toplanarak oy çokluğuyla karar alırlar. tarafından yargılamaya esas raporların altı ay için karara bağlanması gerekmektedir. Yargılama sonucunda Daireler Yönetmeliğin 14'üncü maddesinde belirtildiği üzere zararın tazminine veya ilişecek bir husus olmadığına karar verebilir. Rapor karara bağlandıktan sonra sorumlulara ilam aşamasına geçilir.

3.5.4.İlamlar

Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından ilamın kelime anlamı, bildirme veya bir davanın mahkemece nasıl bir hükme bağlandığını gösteren resmi bir belgedir.

Yargılama sonucu hükme bağlanan raporların ilgilerine kararın bildirilmesi olarak tanımlanabilir. İlamların nasıl yapılacağı 6085 sayılı SK'nun 51-53 maddeleri ile Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinin 17 ve 18'inci maddelerinde detaylı olarak düzenlenmiştir.

İlamların izlenmesi Başsavcılık tarafından yapılırken ilamların yerine getirilmesinden ilgili kurumların üst yöneticileri sorumlu tutulmuştur.

3.5.5.Temyiz

TDK'da temyiz, mahkemelerce verilen kararın kanun ve usul yönünden incelenmesini sağlayan yasal yol olarak tanımlanmaktadır.

6085 sayılı SK'nun 55'inci maddesinde temyiz, hesap mahkemesi olan dairelerin verdikleri kararların yeniden incelenmesi için Sayıştay Temyiz Kuruluna başvurulmasıdır. Temyiz ilamın ilgisine tebliğinden itibaren "kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak, hesap yargılama usullerine riayet etmemek vb. gibi nedenlerle" temyiz olunabilir.

Temyize yetkili olanlar Kanunun 52'nci maddesinde yer alan "sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimi ve başsavcılık"tır.

Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları'nda Temyiz kurulunun çalışma usul ve esasları yer almaktadır.

Temyiz Kurulu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre kararı tasdik edebilir, düzelterek tasdik edebilir, bozabilir veya kaldırabilir. Taraflarda temyiz duruşması talep edebilirler ve duruşmaya avukatları katılabilir.

Temyiz Kurulu tarafından karar bozulursa ilgili daireye kararın tekrardan değerlendirilmesi için gönderilir. Daire kararında direnir ve temyiz ederse son kez Temyiz Kurulunca konu görüşülür ve bozma kararı verilirse Daire karara uymak zorundadır.

3.5.6.Karar Düzeltme

Karar düzeltme talebi 6085 sayılı SK'nun 57'nci maddesinde açıklanmış olup Temiz Kurulu Kararlarına karşı Kanunun 52'nci maddesinde belirtilen ; "…sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimi ve Başsavcılık" tarafından aşağıdaki sebeplerle karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler:

"(1) Yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere,

a) Hükmün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması.

b) Bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması,

c) Temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması,

ç) Temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması," durumunda karar düzeltme isteminde bulunabilir.

Karar düzeltme talepleri nedeniyle kesin hükümler geciktirilemez.

3.5.7.Yargılamanın İadesi

Yargılamanın iadesi 6085 sayılı SK'nun 56'ncı maddesinde usul ve esasları belirtilen istisna bir durumdur. Şöyle ki yargılamanın iadesi kesin hükme bağlanmış yargılamalarda başvurulan bir yol olduğundan ilam tebliğinden itibaren beş yıl süresi vardır. Kanunda iade sebepleri:

"a) Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması.

b) Hükme etki yapmış olan bir belgede sahtecilik bulunması.

c) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması.

ç) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması.

d) Hükme esas tutulan bir ilamın bozulma suretiyle ortadan kalkmış olması.

e) Bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin ortaya çıkması" olarak düzenlenmiştir.

3.5.8. Sayıştay Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Anayasanın 160'ıncı maddesinde "….Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz." hükmü nedeniyle Sayıştayın, hem denetleyen, hem rapor düzenleyerek dava açan, hem de açılan davaya bakarak hüküm veren yapısının olması yanında yapılacak itirazlarında kendi bünyesindeki kurullar tarafından görüşülerek karara bağlanması nedeniyle Sayıştay kararlarına itiraz yolları yalnızca Anayasa Mahkemesi ve Avrupa insan Hakları Mahkemesi ile sınırlı kalmıştır.

Ayrıca Anayasada tanımlı yüksek mahkemelerden olmaması nedeniyle kararlarına karşı Uyuşmazlık Mahkemesi yolu da kapalı olduğundan durum iyice sorumlular açısından karmaşık bir hal almıştır.

Yargı yolunun kapalı olması nedeniyle sorumlular 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45'inci maddesi esaslarınca kesinleşen ilamlara karşı bireysel başvuru hakkını kullanılabilmektedir. Bireysel başvurular bireysel olarak yapılmalıdır. Harca tabi olup başvurucuyu avukatı temsil edebilir. Bireysel başvuruyla ilgili Anayasa mahkemesine yapılan 2 adet başvuru incelenecek olup ilk karar olan Anayasa Mahkemesinin Atilla İNAN Başvurusu, 2012/615 Başvuru Numaralı 21/11/2013 Karar Tarihli Bireysel Başvuru Kararıdır. Karar özetle başvurucunun sayıştay ilamına karşı müvekkili tarafından yapılan temyiz başvurusunun, müvekkili lehine hükmün bozulmasına karar verilmesine rağmen kararda Sayıştay tarafından kendisine vekalet ücretinin ödenmesine karar verilmemesinden bahisle Anayasa Mahkemesine başvurmasına ilişkindir. Anayasa mahkemesi "savunma hakkı yönünde başvurucunun mağdur sıfatı taşımadığını başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları incelenmeden "kişi yönünden yetkisizlik" kapsamında değerlendirerek kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. Karardan anlaşılacağı üzerine sayıştay ilamına ilişkin yapılan temyiz başvurusunda karar bozulsa dahi avukat ücretinin sorumlular tarafından ödenmesi gerekmektedir.

İncelenecek ikinci başvuru Anayasa Mahkemesinin Cemal TALUĞ Başvurusu, 2018/34827 Başvuru Numaralı 10/2/2022 Karar Tarihli Bireysel Başvuru Kararıdır. Karar özetle başvurucunun Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından temyiz başvurusu hakkında yapılacak işlem olmadığına karar verilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Başvurucu 2012 yılında Ankara Üniversitesinde rektör olarak görev yapmış, rektörlüğü döneminde Sayıştay denetçileri tarafından denetimlerden rektör yardımcılarına yapılan ek ödemeler ile kafeterya kiralama işlemlerine ilişkin 4 adet ilamın sorumluları arasında gösterilmiştir. İlamlara başvurucu ve diğer sorumlular tarafından Temyiz Başvurusu yapılmış, temyiz sonucunda 3 ilam kaldırılmıştır. Son ilama ilişkin müteselsilen sorumlu olduğu rektör yardımcısı yargılamanın iadesine başvurmuş ve tazminle yükümlü oldukları kamu zararı miktarı düşürülerek Sayıştay tarafından ek ilam çıkarılmıştır. Ancak ek ilamda ilamın kaldırıldığına ya da hangi kanun yoluna başvurulacağı belirtilmemiştir. Başvurucu zaten bir temyiz başvurusu yaptığını belirterek tekrardan ek ilama temyiz başvurusu yapmamıştır. Bu konuda başvurucu ek ilama başvuru yapmaması nedeniyle ilk yaptığı temyiz başvurusu üzerinden ek ilamda belirtilen hususlara ilişkin yapılacak işlemin bulunmadığına yönünde Sayıştay Temyiz Kurulunca karar verilmiştir. Başvurucu da bireysel başvuru hakkını kullanarak Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda başvurucuyu haklı bularak adil yargılanma hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vererek yargılama giderlerinin başvurucuya ödenmesine karar vermiştir.

Avrupa İnsan Haklan Mahkemesine karşı yapılan başvuru kapsamında Tüm Belediye ve Yerel Yönetim Hizmetleri Emekçileri Sendikasının belediye çalışanları adına toplu iş sözleşmesi görüşmesi yapmalarına ilişkin yetkilerinin olmadığına ilişkin Sayıştay Temyiz Kurulu Kararına atfen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurusu 8.02.2014 Tarih ve E:2010/38927, K:2014 Sayılı Karar ile kabul edilmiştir. (Sevinçler, 2018, s. 40)

4.GENEL BÜTÇE KAPSAMINDA OLAN KAMU İDARELERİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN DÜZENLİLİK DENETİM RAPORLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ, YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarının yönetimine ilişkin denetimler, Sayıştay tarafından 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kapsamında gerçekleştirilmekte olup söz konusu denetimler önceki bölümde detaylı olarak açıklanmıştır. Bu bölümde 2017-2021 yılları arasında Sayıştay tarafından 5018 sayılı Kanun kapsamındaki genel bütçeye tabi kamu idarelerinde gerçekleştirilen ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan 167 adet düzenlilik denetim raporu incelenerek, Sayıştay Başkanlığının raporları hazırlarken kullanmış olduğu Düzenlilik Denetim Rehberine ilişkin tespitlere ve denetimler sonucunda ortaya çıkan yargılamaya esas raporların dayanaklarına yer verilecektir. Bulgulara ilişkin ilgili kamu idarelerinin ismi belirtilmeden yalnızca kurumlardan ve kişilerden bağımsız olarak kamu harcamalarının genel durumu ortaya konulacaktır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler sonucunda tespit edilen kamu zararına ilişkin tespitlerin idareler tarafından alınan tedbirlerin idari yargıya konu olması sonucu kaybedilen dava örnekleri, Sayıştayın kendi mevzuatından kaynaklanan hukuki görüş vermemesi durumu ile 6085 sayılı Kanunda güncelleme yapılması nedeniyle yaşanan sorunları ortaya koyularak konunun çözümüne ilişkin tavsiye ve önerilere yer verilecektir.

4.1.Düzenlilik Denetim Raporlarının Hazırlanma Esasları

Düzenlilik denetim raporları ISSAI 1700 Görüş Oluşturma ve Mali Tablolara İlişkin Raporlama Standardı esaslarına göre hazırlanmaktadır. Raporu hazırlayan denetim ekibi, denetimde elde etmiş oldukları verilere göre denetim dayanaklarını da içerek şekilde denetim görüşüne sahip olmuş olur. Söz konusu görüşe ait rapor denetim ekibi tarafından hazırlanarak oluşturulur. Raporda olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş olabilir. Denetim görüşünün oluşturulmasında şayet denetim ekibi içinde görüş ayrılığı ortaya çıkarsa grup başkanı kararına uyulmak zorundadır. Raporda bulunan ve denetime tabi olan kamu idaresini en fazla ilgilendiren ve üzerinde durulan bölüm mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olan bulgularıdır. Bulgular yaygın olma durumu ve önem düzeyi bakımından denetim ekibi tarafından değerlendirilerek denetim

görüşünün dayanağı bulgular ve denetim görüşünü etkilemeyen tespit ve değerlendirmeler olarak 2 (iki) başlık halinde dayanakları ile birlikte raporda yer alır. Raporlarda yapılan inceleme neticesinde her ne kadar düzenlilik denetim rehberinde yer almamasına rağmen 2020 ve 2021 yıllarındaki düzenlilik denetim raporlarında denetim görüşünü etkilemeyen tespit ve değerlendirmeler başlığının diğer bulgular olarak değiştirildiği görülmüştür. Önemlilik seviyesi görüşün oluşmasında ölçü olarak kullanılmakta olup kamu zararına ilişkin tespitlerde geçerli bir kıstas değildir. Kamu zararının tutardan bağımsız olarak tespiti halinde yargılamaya esas rapor hazırlanır. Ancak aşağıda yer verilecek örneklerde parasal değer, nitelik ve etki bakımından önemlilik seviyesi düşük kabul edilerek hazırlanan raporlardaki nispeten önemsiz bulguların kamuoyunda sürekli gündeme getirilen bulgular olduğu görülecektir.

4.1.1. Düzenlilik Denetimi Sonucunda Tespit Edilen Bulguların İncelenmesi

Sayıştay Başkanlığının denetim ekiplerinde 2017-2021 yılları arasında gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri bu başlık altında incelenecektir.

4.1.1.1. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

Sayıştay Başkanlığının denetim ekiplerinde 2017-2021 yılları arasında gerçekleştirilen düzenlilik denetimlerinde mali rapor ve tabloların incelenmesi sonucunda verilen olumlu görüşün dayanağı olan bulgulardan en sık karşılaşılan 5 tanesi aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1: 2017-2021Yılları Arası En Sık Karşılaşılan Bulgu Konuları

S.No	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının 260 Haklar Hesabında İzlenmemesi ve Muhasebeleştirilmemesi	36
2	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	29
3	Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	28
4	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	28
5	Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli vb. Tutarların Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	21

Kaynak: Yazar tarafından 2017-2021 Yılları Arasındaki Genel Bütçe Kapsamındaki İdarelerin Düzenlilik Raporlarında yer alan bulgulara göre hazırlanmıştır.

4.1.1.2. Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının 260 Haklar Hesabında İzlenmemesi ve Muhasebeleştirilmemesine Yönelik Bulgular

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hesabın niteliği" başlıklı 194'üncü maddesi esaslarına göre ekonomik değer taşıyan ve bedeli karşılığı edinilen haklar ile yetkilerin 260 Haklar Hesabında izlenmesi gerekmekte olup genel bütçe kapsamında bulunan kurumlarda gerekli hesabının kullanılmadığı tespit edilmiştir. Hesabın işletilmesine ilişkin esaslar mezkur Yönetmeliğin 195'inci maddesinde ayrıntılı olarak yer verilmektedir.

Ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğü 47 sıra No.lu Genel Tebliğinde amortisman oranları 6'ncı madde düzenlenmiş olup, kurumlar tarafından Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubunda izlenen varlıklar için %100 oranında amortisman ayrılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda patent/lisans/proje/bilgisayar yazılım lisansı gibi alımların 268 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına kaydedilerek muhasebe kayıtlarında izlenmesi ve dönem sonunda amortisman ayırma işlemlerinin yapılması gerekmekte iken hem mevzuat esaslarınca söz konusu haklara ilişkin harcamaların alımların maddi olmayan duran varlık grubuna kaydedilerek yıl sonu için zorunlu amortismanın ayrılmadığı hem de doğrudan giderleştirilmesi sonucunda mali tablo hatasına sebebiyet verdiği tespit edilmiştir.

4.1.1.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesine Yönelik Bulgular

Kamu idarelerince yıl içinde maddi duran varlıklara Muhasebat Genel Tebliğinin 6'ncı maddesinde yer alan tutarın (2021 yılı için bakım ve onarım için 34.000 TL üstü) üstünde harcama yapılmasına rağmen harcamaların direk giderleştirildiği ve maddi duran varlığın maliyetine eklenmediği hususunda bulguya verilmiştir.

Söz konusu bulgu Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin "Maddi duran varlıklar için yapılan değer artırıcı harcamalar" başlıklı 27'nci maddesinde , maddi duran varlıklarda kullanım, ürün/ hizmet kalitesini etkileyen, sağlanan faydayı artıran ve sonradan yapılan harcama ile varlığın değeri artmış olan maddi duran varlıklara ilişkin her türlü maliyetin, gider olarak kaydedildiği tespit edilmiş olup söz konusu harcamaların kamu idarelerince

giderleştirilmeyip ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi gerektiği hususu ifade edilmiştir.

Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden ihale edilerek taahhüde bağlanan işler olan yapılan doğal gaza dönüşüm, kazan değişimi ve bina komple elektrik hatları yenileme işlerinin özellikle binaların ciddi anlamda maliyetlerini arttıran işler olduğu, 252 binalar hesabına kaydedilmediği ayrıca halihazırda binalarında söz konusu hesapta takip edilmediği bununla birlikte kayıtlarda artan değerlerin maddi duran varlıklar hesaplarında izlenemeyeceği bunlara ek olarak sistemin aktif olarak kullanılmasına bağlı olarak yıl sonu itibariyle de amortismana tabi tutulmasının gerekliliği ifade edilmiştir.

4.1.1.4. Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmamasına Yönelik Bulgular

Yapım işlerinde süreç özetle öncelikle iş planına göre yüklenici tarafından inşaatın tamamlanması, kamu idaresinin ilgili personeli tarafından yapımı tamamlanan işin eksikliklerinin tamamlattırılarak geçici kabulün yapılması ve yükleniciye hakkediş ödemesinin yapılması şeklinde ilerlemektedir. Bu durumda aslında bedel ödendiği için varlık hesabına kayıt gerekmekte iken kamu idarelerince yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenilmeye devam edildiği konusu bulgu konusu olmuştur.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesine göre maddi duran varlıklar hesap grubuna 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı, idarelerin yapımı süren inşaatları için mal, malzeme, işçilik gibi her türlü giderlerin geçici kabulün yapılarak işin idarece gerekli kabul yapılma tarihine kadar izlenmesi gerekmekte ancak söz konusu kabul yapıldıktan sonra göre 251 Yerüstü ve Yeraltı düzenleri hesabına ya da 252 Binalar Hesabına borç; 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına alacak kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

4.1.1.5. Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılmasına Yönelik Bulgular

Bakanlığın kullanımına tahsis edilen kamu konutlarının bir kısmının muhasebe kayıtlarında izlenmediği; muhasebede kayıtlı olanlardan satışı gerçekleşenlerin ise mali tablolarda izlenmeye devam edildiği görülmüştür. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların,

mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Anılan Kanun'un 44'üncü maddesinde, taşınmazların kaydına ilişkin usul ve esasların Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmış, bu kapsamda yürürlüğe konulan Kamu idarelerine tahsis edilen kamu konutları Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te yer alan esaslar doğrultusunda kayıt altına alınmaktadır. Anılan Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde, idarelerinin kullanımında ya da yönetimlerindeki taşınmazların, tapu kütüklerinde idare adına tescil olmakla birlikte irtifak hakkı , kiralama, kullanım izni ve tahsis edilmesi gibi esaslarca yönetim veya kullanım hakları kamu idarelerinde olan taşınmaz oldukları tanımlanmıştır. Söz konusu taşınmazların kayıt ve kontrol işlemleri ise 5'inci maddede, tapu kaydındaki maliyet bedelleri üzerinden, maliyet bedelleri belirlenemeyenlerin ise rayiç bedellerinin esas alınması suretiyle kayıt altına alınacağı hüküm altına alınmıştır

Kamu idarelerine tahsis edilen taşınmazlar kamu hizmetinin sürdürülebilmesi amacıyla idarelerin kullanımlarına bırakıldıklarından tahsis yapılan idarelerin bu durumu muhasebeleştirmeleri gerekmektedir. Muhasebeleştirme işlemlerinin Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 175 ve 176'ncı maddeleri esasları doğrultusunda yapılması gerektiği, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalardan tahsise konu edilen taşınmazları 252 Binalar Hesabının "03-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar" yardımcı hesabına borç; 500 Net Değer Hesabının "12-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar" yardımcı hesabına alacak kaydedilmediği tespit edilerek bulgu konusu olmuştur.

4.1.1.6. Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli vb. Tutarların Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesine Yönelik Bulgular

Kamu idarelerinin merkez ve taşra teşkilatlarında bulunan elektrik, su, doğalgaz gibi abonelikler için mevzuat gereği zorunlu olan güvence bedellerini ilgili kurum/tüzel kişiye ödemektedirler. Bu kapsamda depozito ve teminat niteliğindeki güvence bedelleri Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 60 ve 142'nci maddelerinde belirtilen esaslara göre süresi göre, bu bedellerin süresi bir yıldan fazla olanların 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında bir yıldan fazla olanların ise 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında izlenmediği bulgu konusu olmuştur. Söz konusu güvence bedellerinin takip edilmemesinin hem mali tabloların güvenilirliği hem de ileride olabilecek alacak hakkının takip edilmemesine yol açabileceği belirtilmiştir.

Ayrıca yapım işi ödemelerinde yapılan hakkedişlerinde her hakkediş döneminde birim fiyat sözleşme olarak düzenlenen Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşmesi esaslarınca iş tutarının %5'i tutarında teminat mektubu alınması bunun mümkün olmaması durumunda ise aynı tutarın yüklenicinden kesinti yapılmak suretiyle karşılanması hüküm altına alınmıştır.

Geçici kabul noksanlıkları için hakkedişlerden yapılan kesintilerin 330/430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı yerine 333 Emanetler Hesabında izlendiği görülmüştür. Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin eki olan Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşme'nin 30'uncu maddesinde geçici kabul noksanları kesintilerine ilişkin anahtar teslimi götürü bedel ve birim fiyat sözleşmeler için ayrı ayrı düzenleme yapılmıştır. İlgili hükme göre, birim fiyat sözleşmelerde düzenlenen her hakkedişte yapılan iş tutarının %5'i nispetinde teminat mektubu alınması, yüklenicinin teminat mektubu vermemesi durumunda ise aynı nispetteki tutarın hakkedişten kesilmesi, işin tamamlanması durumunda yükleniciye iade edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kesinti yapılan tutarların nasıl izleneceği Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 257'nci maddesinde detaylı olarak açıklanmış olup izlemenin 330/430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı olması gerekirken 333 Emanetler Hesabında yapıldığı, bu durumunda raporlamada hataya sebep verdiği ifade edilmiştir.

4.1.2. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler/Diğer Bulgular

Sayıştay Başkanlığının denetim ekiplerinde 2017-2021 yılları arasında gerçekleştirilen düzenlilik denetimlerinde mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olmayan bulgulardan incelenmesinin gerekli olduğu değerlendirilen 5 tanesine yer verilmiştir.

4.1.2.1. Kamu İdaresi Tarafından Yapılan Destekleme Ödemelerine İlişkin Gerekli Verimlilik ve Etkililik Analizlerinin Yapılmaması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu'nun ana prensip ve hedefi; kamuda mali disiplini sağlayarak yapılan harcamalara ilişkin hesap verilmesinin sağlanması ve kamu kaynaklarının kullanımında mali şeffaflığın ortaya konulmasıdır. Böylelikle kamuda etkili, verimli ve tutumlu olunması zorunluluğu ortaya çıkacaktır. Performans esaslı bütçeleme sisteminin altyapısını söz konusu disipliner yaklaşım oluşturmuştur. Kamuda ihtiyaçların miktar ve türlerinin artması sonucunda kaynakların kullanımında rasyonellik ve ölçülebilirlik bir zorunluk haline gelmiştir.

Sayıştay denetim ekiplerinin 2017 yılında denetimde, bulguya konu olan tarımsal faaliyetleri yönetmekle sorumlu kamu idaresince, 5488 sayılı Tarım Kanunu esaslarına göre tarımsal refah düzeyini artırmak ve tarım politikalarına yön vermek maksadıyla çiftçilere tarımsal destekleme yapılmaktadır. Böylelikle iç ve dış taleplere uygun üretim geliştirilebilmekte, doğal ve biyolojik kaynaklar korunmakta ve kırsal olarak kalkınma sağlanmaktadır.

Bu kapsamda ilgili kamu idaresi tarafından 2017 yılı için tarımsal destekleme faaliyetlerinde kullanılması maksadıyla **12.899.337.000, 00 TL** (2017 yılı için ortalama dolar kurunun 3, 65 TL olduğu kabul edildiğinde yaklaşık olarak **3, 5 milyar dolar** ödeme yapılmıştır.) ödeme yapıldığı görülmüştür. Yapılan ödemeler sonucunda ne derece etkinliğin sağlandığı, ülke ekonomisi açısından hangi yarar ve faydalara sahip olunduğuna ilişkin etki analizlerinin yapılmadığının tespit edilmesi nedeniyle söz konusu bulgu konusu oluşmuştur.

Konu ile ilgili yapılması gereken iş ve planları açıklayan Kamu Harcamalarının Rasyonelleştirilmesi Programı Eylem Planına uyulmadığı görülmüştür. Bulgu her ne kadar mali rapor ve tablolara yansıyacak önem seviyesinde olmayan bir bulgu olsa da destek ödemelerinin, 5018 sayılı Kanun esaslarınca kamu kaynaklarının etkili ve verimli olarak kullanılması ilkesine uygun olarak etki analizlerinin yapılarak veri tabanı oluşturulması ile kalkınma planlarının hazırlanması, tarım politikalarının güncellenmesine katkı sağlayacağı böylelikle desteklemelerin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının ortaya konulmasına karar destek mekanizması olacağı hususunda denetim ekibince değerlendirilme yapılmıştır.

4.1.2.2. Kamu İdaresi Tarafından Projelerin Maliyetinin Çok Üzerinde Bedelle ve Gecikmeli Olarak Tamamlanması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında gerçekleştirilen ihaleler birim fiyat ya da anahtar teslim götürü bedel üzerinden taahhüde bağlanmaktadır. Birim fiyat teklifi verilen ihaleler de fiyat teklifleri her bir iş kalemi üzerinden alınarak toplam bedelin üzerinden ihale komisyonunun takdirine bağlı olarak yaklaşık maliyetin altında olması ya da üstünde olması durumuna göre ihale sonuçlandırılır.

Ancak burada önemli nokta yüklenicilerin ağırlık oranı ya da miktarlarına göre iş kalemlerine fiyat vermekte, işin önemli bir bölümü oluşturan iş kalemlerine ise aşırı

düşük teklif vermek suretiyle toplam fiyat teklifinin düşük olmasını sağlamaktadır. Kamu idaresince aşağıda yer alan Tablo 2: Projelerin Maliyetinin Çok Üzerinde Tamamlanmasına İlişkin Tablo incelendiğinde;

Tablo 2: Projelerin Maliyetinin Çok Üzerinde Tamamlanmasına İlişkin Tablo

İşin Yaklaşık Maliyet Tutarı	**711.740.804, 90 TL**
İhale Tutarı	549.266.529, 69 TL
İş Artış Tutarı	109.386.943, 84 TL
Toplam Bedel	658.653.473, 53 TL
Yapılan İmalat Tutarı	658.524.794, 51 TL

Kaynak: …. Bakanlığın 2017 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

Yüklenicinin ihaleyi yaklaşık maliyetin altında verdiği teklif ile kazandığı görülmektedir.

Yaklaşık Maliyeti Oluşturulan İş Kalemleri ile Yüklenicinin Teklifler incelendiğince,

Tablo 3: İş grubu Bazında Yaklaşık Maliyet Tutarları ve Yüklenici Teklif Tutarları Karşılaştırması

İş Grubu Bazında Yaklaşık Maliyet Tutarları ve Yüklenici Teklif Tutarlarının Karşılaştırılması			
İş Grubu	Yaklaşık Maliyet Tutarı (TL)	Yüklenici Teklif Tutarı (TL)	Yüklenici Teklifinin, İş Grubunun Yaklaşık Maliyetine Oranı
Güzergah İşleri	84.012.354, 20	517.669.717, 98	6 katı
Menfezler	13.432.552, 33	1.094.708, 46	1/12
Altgeçitler	7.316.562, 83	498.531, 64	1/15
Köprüler ve Viyadükler	34.156.775, 36	4.386.550, 28	1/8
Tünel	105.095.847, 52	6.560.235, 92	1/16
Tünel Portalı	2.254.551, 41	195.321, 94	1/12
Aç Kapa Tünel	188.290.897, 11	10.991.596, 07	1/17
Üstyapı İmalatları	122.943.244, 94	2.719.384, 22	1/45
İstasyon Tesisleri	26.895.344, 05	1.835.000, 00	1/15
Elektrifikasyon Sistemleri	73.007.148, 75	1.387.016, 30	1/53
Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon Sis.	42.417.149, 26	1.641.092, 25	1/26
Yedek Malzeme Bedeli	11.918.377, 15	287.374, 64	1/41
TOPLAM	**711.740.804, 90**	**549.266.529, 70**	

Kaynak: …. Bakanlığın 2017 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

Yaklaşık maliyetin iş grupları bazında ağırlık değerleri incelendiğinde güzergah işlerinin %12 seviyesinde olduğu ancak yüklenici teklifindeki ağırlığının ise %94 olduğu görülmüştür. Özetle idarenin hazırladığı yaklaşık maliyetteki tutarı 84 milyon TL olan güzergah işlerinin yüklenici tarafından 517 milyon TL'ye yapılmak istendiği diğer iş kalemleri için ise 627 milyon TL belirlenen değerin 31 milyon TL'ye yapılacağı taahhüt edilmiştir.

İş devam ederken 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na uygun olarak sözleşmede iş artışına gidilmiş ve sözleşme tutarının tamamlanması sonucunda yaklaşık maliyet tutarlarına göre işe ilişkin oranlar incelendiğinde;

Tablo 4: İş grubu Bazında Yaklaşık Maliyette Öngörülen ve Yaklaşık Maliyet Fiyatlarıyla Gerçekleşen İmalat Tutarları

İş grubu Bazında Yaklaşık Maliyette Öngörülen ve Yaklaşık Maliyet Fiyatlarıyla Gerçekleşen İmalat Tutarları			
İş Grubu	Yaklaşık Maliyette Öngörülen Toplam İmalat Tutarı (TL)	Yaklaşık Maliyet Fiyatlarıyla Yapılan İmalat Tutarı (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi
Güzergah İşleri	84.012.354, 20	85.581.091, 08	101, 87%
Menfezler	13.432.552, 33	7.224.124, 39	53, 78%
Altgeçitler	7.316.562, 83	4.480.677, 16	61, 24%
Köprüler ve Viyadükler	34.156.775, 36	11.060.067, 25	32, 38%
Tünel	105.095.847, 52	17.476.993, 62	16, 63%
Tünel Portalı	2.254.551, 41	648.490, 93	28, 76%
Aç Kapa Tünel	188.290.897, 11	33.458.890, 23	17, 77%
Üstyapı İmalatları	122.943.244, 94	50.959.393, 47	41, 45%
İstasyon Tesisleri	26.895.344, 05	20.976.250, 00	77, 99%
Elektrifikasyon Sistemleri	73.007.148, 75	0, 00	0, 00%
Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon Sis.	42.417.149, 26	0, 00	0, 00%
Yedek Malzeme Bedeli	11.918.377, 15	0, 00	0, 00%
TOPLAM	**711.740.804, 9O**	**231.865.978, 14**	**32, 58%**

Kaynak: …. Bakanlığın 2017 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

Hakkedişlere göre yükleniciye yapılan fiili ödemelerin yaklaşık maliyet değerleri ile kıyaslanması sonucunu gösteren veriler incelendiğinde;

Tablo 5: Gerçekleştirilen İmalat Tutarlarının Yüklenici Teklif Birim Fiyatları ve Yaklaşık Maliyet Birim Fiyatları Bazında Karşılaştırılması

Gerçekleştirilen İmalat Tutarlarının Yüklenici Teklif Birim Fiyatları ve Yaklaşık Maliyet Birim Fiyatları Bazında Karşılaştırılması		
İş Grubu	**Yüklenici Teklif Fiyatlarıyla Yapılan İmalat Tutarı (TL)**	**Yaklaşık Maliyet Fiyatlarıyla Yapılan İmalat Tutarı (TL)**
Güzergah İşleri	650.448.645, 83	85.581.091, 08
Menfezler	523.046, 88	7.224.124, 39
Altgeçitler	334.499, 84	4.480.677, 16
Köprüler ve Viyadükler	2.310.464, 91	11.060.067, 25
Tünel	817.132, 48	17.476.993, 62
Tünel Portalı	19.475, 35	648.490, 93
Aç Kapa Tünel	2.443.885, 27	33.458.890, 23
Üstyapı İmalatları	1.142.643, 96	50.959.393, 47
İstasyon Tesisleri	485.000, 00	20.976.250, 00
Elektrifikasyon Sistemleri	0, 00	0, 00
Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon Sis.	0, 00	0, 00
Yedek Malzeme Bedeli	0, 00	0, 00
TOPLAM	**658.524.794, 51**	**231.865.978, 14**

Kaynak: …. Bakanlığın 2017 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

Yukarıda sunulan tablolardan anlaşılacağı üzere işin %32, 58'lik kısmının tamamlanmasına rağmen 4735 sayılı (KİSK) Kanun esaslarınca sözleşme tamamlanmıştır. İdare iş grupları bazında hazırlanan yaklaşık maliyetten **426.658.816, 37 TL** fazla ödeme yapmıştır. Yıllara sari olarak işin tamamlanması maksadıyla tekrardan ihaleler yapılmış ve ödeme yapılmaya devam edilmiştir. Bulgu konusu, kamu zararı kapsamında değerlendirilmemiş tavsiye niteliğinde değerlendirmelere yer verilmiştir. İdare Sayıştay denetim ekibince yapılan değerlendirmenin 6085 sayılı Kanuna aykırı olarak idarenin takdir yetkisine ve işi yönetme biçimine müdahale edecek biçimde yerindelik denetimi gerçekleştirdiğini, bulguya konu işte idarenin ise kamu menfaati adına üzerine düşen vazifeyi layıkıyla ifa ettiğini savunmuştur.

4.1.2.3. Kamu İdareleri Tarafından Yapım ve Danışmanlık İhaleleri Sözleşmelerine Hüküm Konulmak Suretiyle İdarenin İhale Konusu İşle İlgili Olmayan Genel ve Sürekli İhtiyaçlarının Karşılanması

2019 yılında yerinde yapılan denetimlerde 4734 (KİK) ve 4735 (KİSK) sayılı Kanunlara göre yapılan ihalelerin tip idari şartname ve sözleşmelerinde işleyişe yönelik açıklanmasında fayda görülen konular "Diğer Hususlar" madde başlığı altında tanımlanmaktadır. Ancak söz konusu madde tamamıyla aritmetik hata değerlendirmesi, e-fatura sistemine giriş, yetki ve sorumluluklara ilişkin tanımlamaların yapıldığı bölümdür. Bu madde altına yazılan konular birim fiyat cetvellerinde yer almamaktadır. Kamu idareleri tarafından anılan madde başlığı altında otomobil, ofis ihtiyaçları, nitelikli-niteliksiz personel alımı ile devlet memurlarının yol ve iaşe giderleri ödemelerini düzenleyen 6245 sayılı Harcırah Kanunu'na tabi harcamaların sözleşmelere madde koymak suretiyle karşılandığı tespit edilmiştir.

Tablo 6: Otomobil ve Ofis Gereçlerinin Temin Edilmesine İlişkin Tablo

Araç Gereç/İşin Adı	**Gayrettepe Metro Yapım İşi**		
	Sözleşmede İstenen	**Alınan**	**Kalan**
Araç	15	9	6
Araç (Lüks2.0-3.0lt)	5	5	0
Minibüs	4	4	0
Bilgisayar (PC)	70	50	20
Bilgisayar Masaüstü	35	35	0
Bilgisayar Tablet	70	15	55
Cep Tel (Hatlı)	70	69	1
Dijital Tel. (Hatlı)	30	30	0
TV (LCD)	10	5	5
Projeksiyon	8	7	1
Yazıcı/Fotokopi Cihazı	52	36	16
Cilt Makinası	3	1	2
Evrak İmha Makinası	4	2	2
UPS	2	0	2
Dijital Foto. Mk.	4	4	0

Kaynak: …. Bakanlığın 2018 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

Tablodan anlaşılacağı üzere idare tarafından çok sayıda otomobil, minibüs, ofis araç ve gereçleri temin edilmiş olup idare tarafından araçların bir çoğunun (lüks araçların tamamı) Bakanlık merkez teşkilatınca kullanıldığı, 237 sayılı Taşıt Kanunu ve bu Kanuna

ilişkin olarak çıkarılan 2014/6425 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında sınırlı sayıdaki makamda olmayanlara ithal araba tahsisi yapılamayacağı, ayrıca araç, ofis ve gereçlerinin taşınır kayıtlarının yapılmayarak zimmete alınmadığı, teslim edilmeyen tüm araç gereçlere ilişkin herhangi bir cezanın sözleşmede yer almaması nedeniyle yaptırım uygulanamadığı ve istenilen araç ve gereçlerin evsaf ve özelliklerinin de sözleşme dosyasında yer almadığı tespit edilmiştir.

Tablo 7: Personel İstihdamının Sağlanması İlişkin Tablo

İşin Adı / Personel	**Sözleşmede Yazan /Alınan**	**Mimar**	**İnşaat Müh.**	**Elektrik Müh.**	**Makine Müh**	**Çevre Müh**	**Jeofizik Müh.**	**Ulaştırma Müh.**	**Muhasebe Elm.**	**Teknisyen**	**Ofis Elm.**	**Bilgisayar Oprt.**	**Sekreter (İng)**	**Arşivci**	**Servis Elm.**	**Şoför**	**Toplam**
Halkalı Metro Yapım İşi	**Sözleşmede Yazan**	1	2	1	1	0	0	0	0	5	6	1	1	1	3	10	**32**
	Alınan	0	3	0	0	1	1	2	1	2	7	0	4	0	0	6	**27**

Kaynak: …. Bakanlığın 2018 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

Yukarıdaki tabloda sunulan örnek yapım işi sözleşmesinde tip sözleşmesinin teknik personel başlıklı maddesinde yer alan personelden farklı olarak birim fiyat teklif cetvelinde yer almayan ayrıca mesleki tecrübe bilgilerine ilişkin hiçbir atıfta bulunmayan personelin istihdam edildiği tespit edilmiştir. Ayrıca söz konusu personelin anılan işten ziyade ilgili idarenin çeşitli departmanlarında görevlendirildiği, maaşlarının, özlük haklarının ne olduğuna ilişkin bilginin olmadığı ve yüklenici değişse de çalışmaya devam ettikleri ve her türlü özlük hakkı yüklenici firma tarafından karşılanan personelin kamu hizmetinde görev almasının tarafsızlık ve hakkaniyet bakımından uygun olmayacağına ilişkin tespitlere yer verilmiştir.

Tablo 8: Harcırah Kanunu'na Tabi Bir Kısım Harcamaların Yapım ve Danışmanlık Sözleşmeleri Üzerinden Temin Edilmesine İlişkin Tablo

İşin Adı	**Cins**	**Miktar**	**İlgili Doküman Hükmü**
Danışmanlık (GayrettepeHalkalı Metro İşleri)	Yurtdışı	600 Adam/ Gün)	Danışman, iş ilerlemesine paralel olarak İdare'nin kontrol teşkilatının teknik bilgisini arttırmak, teknik gelişmeleri izlemek, gerekli test, deney ve incelemelere yerinde ve menşeinde refakat etmek gibi amaçlarla, tüm masraflar Danışmana ait olmak üzere 600 (altı yüz) adam gün yurtdışı eğitim seyahati düzenleyecektir
	Yurtiçi	Sınır Yok	Danışman gerekmesi halinde işle ilgili tüm toplantı ve programları organize edecek, idare personelinin uçak dahil ulaşım, iaşe, ibate ve konaklama masrafları dahil karşılayacaktır. İlgili giderler teklif fiyatına dahil olup Danışman'a ayrıca bir bedel ödenmeyecektir.

Kaynak: …. Bakanlığın 2018 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

Tablodan da anlaşılacağı üzere yurt içi ve yurt dışı faaliyetler kapsamı denilen ancak ülke, şehir, faaliyet kapsamı belirtilmeyen hususların yüklenici/danışman tarafından karşılanması istenmiştir. Gezilere ilişkin herhangi bir kaydın bulunmadığı hali hazırda 6245 sayılı Harcırah Kanunu kapsamında ödenmesi gereken ihtiyaçların işveren olan idarenin işlerin icrası anlamında yüklenici ile aralarında çıkar çatışması bulunabileceği bileceği gibi Kamu Görevlileri Etik Kurulunca hazırlanan yönetmeliklerle belirlenen etik davranış ilke ve değerlerine uygun olmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda üç başlık altında yer alan bulgular ve konuların incelenmesi ve değerlendirilmesi neticesinde, araç, gereç, personel ve konaklama ihtiyaçlarının sözleşmelerde bulunan "Diğer Hususlar" bölümünde belirtilmek suretiyle karşılanmasının birim fiyat teklif cetveline hüküm konulmadan ihalenin taahhüde bağlanmasının yüklenicinin bu işleri bedelsiz ya da hiçbir menfaat gütmeden sağlayacağını düşünmenin hayatın doğal akışına aykırı olacağı, yıllara sari olarak ortaya çıkan talep konularının ciddi maliyetli olduğunun ve yüklenicinin yerine getirdiği istenilen hususları aslında hakkediş ödemeleri vasıtasıyla kamu kaynağından tertip edilen

ödenekle karşıladığı göz önünde bulundurulduğundan bundan sonraki yapılacak ihalelerde "Diğer Hususlar" bölümünün mevzuatta öngörülen amaca ve kapsama uygun olarak düzenlemesine yönelik tavsiyede bulunulmuştur.

4.1.2.4. Fazla ve Yersiz Ödendiği Tespit Edilen Alacakların Mevzuata Aykırı Olarak Silinmesi

Bulguya konu olan kamu idaresi engelli vatandaşların evde bakım hizmetlerinin yapılabilmesi maksadıyla 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu esaslarınca bakımı yapılan kişi için ödeme yapmaktadır. Söz konusu yardımın devam edebilmesi için hanede yaşayan halkın gelirlerinde her yıl güncellenen gelir seviyesinin mezkur Kanunun Ek-7'nci maddesince belirlenen seviyeyi geçtiği takdirde bakım hizmeti yardımı kesilmektedir (2023 yılı kişi başı düşen gelir 7.601, 33TL).

Yukarıda açıklanan mevzuat esasları doğrultusunda kamu idaresi gerekli incelemeyi yapmış ve aylık bakım hizmeti yardımı alma şartlarını sağlamadığı halde bakım yardımını almaya devam eden kişileri tespit etmiştir. Bu kapsamda yersiz ödeme yapılan kişilerden kamu alacaklarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun esasları doğrultusunda gerekli tahsilatın yasal faizi ile birlikte tahsil edilmesi yasal zorunluluktur. Kanunda bu konuda terkin istisnası bulunmakta olup bulguya ait 2018 yılında terkin sınırı 20TL'dir.20 TL'nin üzerindeki bir alacaktan vazgeçilmesini düzenleyen herhangi bir mevzuat bulunmamaktadır.

Ayrıca bu konu ile olarak özel bir hükmü içeren geçici madde 2828 sayılı Kanuna eklenmiş olup maddenin yürürlük tarihi olan 18 Ocak 2017 sonrasına dair "Gerçeğe uygun olmayan belge ve sağlık kurulu raporu kullanımı nedeniyle yapılan ödemeler hariç olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar bu Kanunun Ek 7 nci maddesi kapsamında fazla ve yersiz ödenen ve geri alınması gereken tutarlar ile bunlardan doğan faizler terkin olunur. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bu kapsamda tahsil edilmiş olan tutarlar bakımından ilgili kişiler lehine hiçbir şekilde alacak hakkı doğmaz ve yapılmış olan tahsilatlar iade edilmez. Açılmış olan davalarda yargılama gideri ile vekâlet ücretine hükmolunmaz, hükmolunanlar tahsil edilmez." hükmü ile geçmişte yaşanan tahsilat sıkıntılarının 18 Ocak 2017 tarihinden sonra yaşanmaması maksadıyla kanuni düzenleme yoluna gidilmiştir.

Sayıştay denetim ekibinin 2019 yılında gerçekleştirdiği denetimde ilgili kamu idaresinin 2017 ve 2018 yıllarına ait yersiz ödeme yapılarak tahsil edilmesi gereken **675.285.400, 56 TL** olan kamu alacağının bu konuda kanuni yetkisi bulunmayan vali, kaymakam ve İl müdürlerinin takip ve tahsilden vazgeçme olurlarıyla silindiği tespit edilmiştir. Bu konuda gerekli işlemlerin yapılarak alacakların tahsilinin yapılmasının gerektiği şayet bunun yapılmasına olanak bulunmadığı idare tarafından değerlendiriliyorsa tahsil ve takipten vazgeçilmesini sağlayacak yasal düzenleme teklifinde bulunulabileceği tavsiye edilmiştir.

4.1.2.5. Laboratuvar Hizmeti Sunulmamasına Rağmen Bu Hizmete İlişkin Garanti Tutarlarının Ödenmesi

İlgili kamu idaresine bağlı olarak işletilen kurumda laboratuvar hizmetleri hizmet alımı kapsamında yüklenici firma tarafından sağlanmaktadır. İdare ile yüklenici arasında imzalanan sözleşmede yüklenici şirketin sözleşmenin eki olan listede yer alan tetkikleri yapacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca yapılan tetkiklere için garanti ödemesi yapılacağına ilişkin ayrı hüküm bulunmaktadır.

Sayıştay denetim ekiplerince 2021 yılında yerinde yapılan denetimlerde söz konusu şirket tarafından tüp bebek tedavisine yönelik yapıldığı iddia edilen laboratuvar tetkiklerinin halk arasında bilinen adıyla kısırlık teşhisinin koyulabilmesi maksadıyla yapılan tetkikler olduğu ayrıca bu durumun hizmete ilişkin kontrolleri yapan komisyonca kayıt altına alınmasına rağmen tüp bebek tedavisine yönelik garanti ödemesi kapsamında ödemeye devam edildiği tespit edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yapılan araştırma neticesinde kısırlık tedavisine ilişkin tetkiklerin halihazırda sözleşme dosyasında olan tetkikler olduğu ve konunun tüp bebek tedavisi ile alakasının bulunmaması nedeniyle tedbir alınması hususunda ilgili idareye tavsiyede bulunulmuş ilgili idarenin de yüklenici şirketin taahhüt konusu laboratuvar tetkik hizmetlerinden doğan alacaklarından mahsuplaşmasına yönelik şirket ile müzakere sürecinin başladığı yönünde cevap verdiği raporda yer almıştır.

4.2. Yüksek Mahkeme Kararları ile Sayıştay Kararları Arasındaki Uyuşmazlık Olması Durumunda Yaşanılan Sorunlar

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına bütçe denetimini yapan Sayıştay'ın kendi kurul kararlarının kamu idareleri açısından mali ve hukuki zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak söz konusu kararlar doğrultusunda işlem tesis eden idarelerin işlemlerine yönelik açılan davalar idari ve adli yargıda görülmekte olup 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 60'ncı maddesinde "vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştayın kesinleşmiş kararları olması durumunda uyuşmazlığın Danıştay'ın kararı doğrultusunda giderileceği" hükmü bulunduğundan yapılan işlemlerdeki uyuşmazlıklarda kamu personeli tarafından tereddüt yaşanmaktadır. Örnek kararlara yer verilerek yaşanan uyuşmazlıklar ifade edilmeye çalışılacaktır.

4.2.1.Geçici Teminatın Gelir Kaydedilmesi

Bir kamu idaresinde 2019 yılında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK) kapsamında gerçekleştirilen ihalede Kanunun 33'üncü maddesine göre istekliler teklif bedellerinin %3'ünden az olmamak üzere geçici teminatlarını idareye teslim etmişlerdir. İhale komisyonu tarafından yapılan değerlendirme sonucunda en avantajlı teklif sahibinin teklifi uygun bulunmuş ve sözleşme imzalanma aşamasına gelinmiştir. Ancak isteklinin sözleşme imzalamaktan vazgeçmesi üzerine kamu idaresi tarafından 4734 sayılı KİK'nun 44'üncü maddesine atfen isteklinin vermiş olduğu geçici teminat gelir olarak kaydedilmiştir.

Yüklenici teminatın gelir kaydedilmesi ile ilgili olarak uygulamada hata yapıldığını, teklif edilen fiyatın %3'ünü aşan geçici teminatın gelir kaydedilemeyeceğini ve bu konuda idare mahkemeleri tarafından verilen kararlar olduğunu idareye 13.09.2019 tarihinde dilekçe yolu ile bildirerek itirazda bulunmuştur.

İdare isteklinin vermiş olduğu teklifin %3'ünden fazlasına tekabül eden geçici teminatı gelir kaydederken 29.03.2017 tarihli ve 42911 tutanak numaralı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararını yaptığı işleme dayanak göstermiştir.

Anılan kararda 2013 yılında bir Büyükşehir Belediyesinde yaşanan benzer olayda sorumlunun (ihale işleri müdürü) geçici teminatın yalnızca %3'lük kısmını gelir kaydedilmesine yönelik yapmış olduğu işlemin mevzuata aykırı olduğu belirtilerek kişi hakkında Sayıştay tarafından yargılamaya esas rapor düzenlenmiştir. Sorumlu, hakkında

düzenlenen raporun iptaline yönelik temyiz dilekçesi göndermiş, dilekçesinde başka kamu idarelerinde yaşanan aynı olaya ilişkin Danıştay 13'üncü Dairesinin 12.12.2013 tarihli, 2011/4467 E., 2013/3636 K sayılı kararında "teklif edilen bedelin %3'ünden fazla kısmına tekabül eden miktarın irad kaydedilme işlemini hukuka aykırı bulduğunu" yine benzer başka bir olayda Ankara 7'nci İdare Mahkemesinin 34.03.2011 tarihli, E:2010/2516, K:2011/580 sayılı mahkeme kararında "%3'lük değerin üstünde yatırılan geçici teminatların gelir kaydedilmesi durumunda isteklinin sunmuş olduğu teklifin %3'ü esas alınarak bu kısmın gelir kaydedilmesi gerekir" hükmünün bulunduğu kararları temyiz dilekçesinde sunmuştur.

Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından savunmaya dayanak gösterilen Danıştay ve Ankara 7'nci İdare Mahkemesi kararlarının olaya münhasır olduğunu ve savunmaya esas konu olay bakımından bir bağlayıcılığının olmadığı belirtilmiş temyiz talebini reddederek ilamın tasdik edilmesine karar vermiştir.

İstekli itiraz dilekçesine verilen cevap sonucunda İstanbul 10'uncu İdare Mahkemesinde idare aleyhine dava açmış ve İstanbul 10'uncu İdare Mahkemesinin 09.03.2020 tarihli, E:2019/2310, K:2020/397 sayılı mahkeme kararı sonucunda davacının teklif tutarının %3'ünü aşan kısmının 13.09.2019 tarihinden itibaren işletilecek yasal faiz ile birlikte iade edilmesine, yargılama masrafları ile avukatlık ücretinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine karar verilmiş olup idare tarafından mahkeme kaybedilmiştir.

Ayrıca belirtilmesinde fayda olması maksadıyla söz konusu olaya ilişkin benzer uyuşmazlıklar devam etmektedir. En güncel haliyle Danıştay 13'üncü Dairesinin 17.02.2021 tarihli, 2015/485 E., 2021/1698 K sayılı kararında " söz konusu ihale kapsamında verilen geçici teminatın, teklif tutarının % 3'ünü aşan kısmının iade edilmesi gerekmekte olduğuna, geçici teminat olarak sunulan tutarın tamamının gelir kaydedilmesine yönelik dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığına, davanın reddi yolundaki temyize konu Mahkeme kararında ise hukukî isabet bulunmamaktadır." hükmü ile %3'lük kısmı aşan geçici teminatların hazineye irad (gelir) kaydedilmesinin hukuken uygun olmadığına karar verilmiştir.

4.2.2.Gecikme Süresi Hesabı

4734 sayılı KİK'na göre ihale edilen işlerin sözleşmeleri 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu (KİSK) esaslarınca yapılmaktadır. Kamu idarelerinde standartlığın sağlanabilmesi maksadıyla sözleşmeye konu olan işin mal, hizmet veya yapım olmasına bağlı olarak ilgili iş türüne ait tip sözleşmeler kullanılmaktadır.

4735 sayılı KİSK'nun 20'nci maddesi

"Madde 20- Aşağıda belirtilen hallerde idare sözleşmeyi fesheder:

a) Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi üzerine, ihale dokümanında belirlenen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az on gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi,

b) Sözleşmenin uygulanması sırasında yüklenicinin 25 inci maddede sayılan yasak fiil veya davranışlarda bulunduğunun tespit edilmesi, Hallerinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir." olarak belirtilmiştir.

Yukarıda açıklanan maddenin uygulanmasında kamu idareleri yapmış oldukları uygulamalarda tereddüt yaşamaktadırlar.

13.12.2011 tarihli ve 34047 tutanak numaralı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararında özetle mal teslimlerine ilişkin gecikmelerde çekilen ihtarın ceza hesaplamasında etkisinin olmayacağını, halihazırda yüklenicinin sözleşmenin bitiş süresini basiretli bir tacir olarak bilmesi gerektiğini dolayısıyla idare tarafından normal mal teslim tarihinin son gününden sonraki günün başlamak suretiyle cezalı süre hesaplanmasının gerektiği, ihtarnamenin son gününe kadar malı teslim etme hakkı olan yüklenicinin mal teslim ettiği tarih ile malın normal teslim süresinin son günün başlamak kaydıyla cezalı süre hesaplanmasına hükmetmiştir.

Örnekle açıklamak gerekirse;

Malın son teslim tarihi:25/01/2023 olsun

Yükleniciye 20 günlük İhtarname Gönderilme Tarihi:26/01/2023

Yüklenicin İhtarnameyi Tebliğ Tarihi:09/02/2023

İhtarnamenin Son Tarihi:01/03/2023

Malın İhtarlı Sürede Teslim Tarihi:28/02/2023

Yüklenici 20 günlük ihtarlı sürenin 19'uncu gününde malı teslim etmiş olsun. Burada kamu idaresindeki görevli Sayıştay Temyiz Kurulunun Kararına atfen cezalı süreyi son teslim tarihini takip eden günden itibaren başlattığında hesaplanması gereken cezalı süre:26/01/2023 ile 28/02/2023 tarihleri arasındaki süre olup toplam 34 gündür.

Ancak benzer olayla ilgili olarak Yargıtay 13'üncü Hukuk Dairesinin 15.12.2015 tarihli, E:2015/33181, K:2015/36796 sayılı kararında idare tarafından yükleniciye gecikme cezası uygulanmış ve yüklenici tarafından idareye açılan dava sonucunda verilen kararda özetle; taraflar arasında taahhüde bağlanan sözleşme ile normal teslimin bitmesini müteakip idarenin hemen fesih kararını almayacağı ve bunun için bekleyeceği süreyi belirttiği yüklenicinin de söz konusu sürede malı etmiş olması nedeniyle cezalı süre hesabında yalnızca ihtarnamenin tebliğinden malın teslimine kadar geçen sürenin ceza hesaplanmasında kullanılmasına hükmetmiştir.

Yukarıdaki örnek olay üzerinden bakıldığında;

Yüklenicin İhtarnameyi Tebliğ Tarihi:09/02/2023

İhtarnamenin Son Tarihi:01/03/2023

Malın İhtarlı Sürede Teslim Tarihi:28/02/2023

Yüklenici 20 günlük ihtarlı sürenin 19'uncu gününde malı teslim etmiş olduğu durumda Yargıtay 13'üncü Hukuk Dairesinin kararınca cezalı süre olarak 19 günlük cezalı süre kesilmesi gerekmektedir. Zaten davalara konu olan durum süreler arasında farktır. Örnek olayda 34-19=15 günlük fark önemsiz gibi görünse de bazı ihalelerde yüklenici firma ihtarnameyi almaktan imtina etmekte ya da posta da yaşanan gecikme sürelerine bağlı olarak cezalı süreler 150 gün olabilmektedir. Teslime konu bedellerin yüksekliği göz önünde bulundurulduğunda ceza hesaplamasını gerçekleştiren personel için ciddi risk oluşturmaktadır.

Tutar üzerinden örneklendirmek gerekirse;

İhale bedeli 50.000.000, 00 TL olan bir ihale olsun ve ceza oranını % 0, 2 olarak kabul edelim. Şayet ceza Sayıştay Temyiz Kurulu Kararına göre hesaplanırsa 120 günlük olurken, Yargıtay 13'üncü Hukuk Dairesinin kararınca 20 gün olmuş olur.

Fark Hesaplaması: 50.000.000, 00 TL X (120-20) X % 0, 2= 10.000.000,00 TL olacağından söz konusu tutar kamu personeline Sayıştay denetiminde yargılamaya esas rapor düzenlenmesine neden olacaktır.

4.3.Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen genel bütçe kapsamındaki idarelerin düzenlilik denetim raporları, yargılamaya esas raporlar, savunma yazıları mahkeme kararları yukarıda açıklanmıştır.

Örneklerden de anlaşılabileceği üzere sınırlı sayıda kamu idaresinin bulguları değerlendirmeye alınmış olup mahalli idareler ve özel bütçeli idarelerde incelenirse bulgu sayısı ve çeşitliliğinin artacağı görülecektir.

Genel bir değerlendirme yapmak gerekirse öncelikli olarak Sayıştayın konumlandırıldığı yerin netleşmesinin gerektiği aşikardır. Asıl görevinin denetim ve raporlama mı yoksa yargı mı olduğu konusu netleştirilmelidir. Bütçe denetiminin tarihsel süreci göz önünde bulundurulduğunda monarşik devlet yapılarında dahi gözetilmiş olan bir ilkedir. Bu noktada yürütmenin denetlenmesi kuşkusuz ki çok önemlidir.

1982 Anayasasıyla beraber başlayan Sayıştayın konum tartışması 5018 sayılı KMYKK ve akabinde yürürlüğe giren 6085 sayılı SK ile sürekli bir çekişme haline dönüşmüş halihazırda da Anayasa Mahkemesi Kararları veya 2014 yılında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde açılan davanın kabul edilmesi üzerinden varsayımsal tanımlamalar ile Sayıştayın bir mahkeme olduğundan hareket edilmektedir. Bir başka karmaşık nokta ise kurul tipi olmasından kaynaklı olarak yargılamaya esas raporu bir denetçinin iddianame kapsamında hazırlaması ile başlayan süreç Sayıştayın kendi iç hukuk mekanizması içerisinde karara bağlanması ile son bulmaktadır.

Alınan kararlara karşı Anayasanın 160'ıncı maddesi hükümlerine göre yargı yolu kapalıdır. Burada ciddi bir imtiyaz olduğu çok açık olmakla beraber hakkında kamu zararına sebebiyet verdiği yönünde hüküm verilen personel savunmasında Danıştay ve Yargıtay kararlarını emsal göstermesine rağmen karar değişmemiştir. Kamu zararı ilgili

kurum tarafından değil de Sayıştay tarafından tespit edilip yargılamaya esas rapor düzenlenmiş olsa itiraz yolu kapalı olarak sonuçlanmış olacak kamu personelinin başka bir mahkemede hak arama hürriyetinin önü kapatılmış olacaktır.

Mevzuat tanımları üzerinde özellikle durulan çalışma da görüleceği üzere kamu zararı kavramına ilişkin her tanım başka kanunlarda farklı tanımlanmış , birbirleri üzerine atıf yaparak yazılıdan çok yorumlamaya açık bir içtihat oluşturulmaya çalışılmıştır. Ayrıca bulgu konularına bakıldığında çok ciddi tutarların harcandığı, personel istihdam edildiği, muğlak ifadelerle taşıt ve araç edinilmiş olmasına rağmen sayıştay ilamlarında söz konusu konulara ilişkin ilamlara rastlanılmamıştır. Muhakkak ki kamu zararının azı ya da çoğu olamaz ancak personelin "geçici görevli memurlara geçici görev yolluğu dışında ayrıca yemek masraflarının yerinde muayene giderleri hesabından ödenmesi." konulu 14.10.2016 tarih ve 1489 sayılı rapora ilama istinaden sunmuş olduğu 16/11/2016 tarihli savunma dilekçesinin temyiz kurulu sonucu 24.3.2021 tarihinde karara bağlanmış olup yargılaması görülen hususun" … 29-31 Temmuz 2015 tarihleri arasında gerçekleştirilen çapraz denetime katılan ve harcırahı (yol masrafı ve yevmiye) Bakanlık bütçesinden karşılanan personele ayrıca yemek masrafının ödenmesi mümkün değildir." yani 3 günlük yemek bedeli olması bir başka tartışmaya açık olmakla beraber temyiz kurulunun 5 yılın sonunda tazmin hükmünü kaldırmasına karar vermesi üzerinde durulması gereken başka bir konudur.

Bu kapsamda yaşanılan sorunları özetlemek gerekirse mevzuatın karmaşık ve birçok konuda içtihad ya da kurum görüşü üzerinden yürüdüğü göz önünde bulundurulursa;

a. Sayıştay, Sayıştay Genel Kurulunun 11 Eylül 1967 tarihli ve 3218/2 sayılı kararında "kanunların uygulanmasında karşılaşılacak tereddütler dolayısıyla vaki olan müracaatlar üzerine mütalaa verilemeyeceği" hükmünün bulunması nedeniyle hukuki görüş vermemekte olup ya tereddüte düşülen mali konulara yönelik Maliye Bakanlığı bünyesinde başka bir birim kurulmalısın ya da 6085 sayılı kanuna bu konuda madde ilave edilmesinin,

b. Sayıştay kararlarının uyuşmazlık mahkemesinde de görülmesine yönelik Anayasanın 158'inci maddesine Sayıştayın da eklenmesinin,

c. Düzenlilik denetimine ilişkin esasları içeren SDR.1 Düzenlilik Denetim Rehberinin (2018/4) güncel koşullara revize edilerek denetim görüşünü etkilemeyen hususlara ilişkin ayrı bir raporlama yapılmasının,

ç. Hesap Yargılamasına ilişkin ayrı bir kanun düzenlenerek kamu zararı tanımı başta olmak üzere tek kanun ve buna bağlı çıkarılacak yönetmeliklerle hukuki boşlukların, tanım karmaşanın, ilam masrafları gibi konuların açıklığa kavuşturulmasının,

d. Performans denetimi kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti için yapılan bir denetim olması gerekirken, kurumun amaç ve hedeflerine hangi seviyede ulaşıp ulaşmadığını denetleyen bir denetim olarak kalmıştır. Bu noktada belki yerindelik denetimi tartışması yaşanabilecek olsa da ileride telafi edilemeyecek mali yükümlülüklerin altına girmektense gerçekten fizibilite çalışması yapılarak "ihtiyaca evet israfa hayır" denilebilecek bir karar mekanizmasının kurulmasının,

e. Üst yönetici onayı limitinde olan kamu zararı tespitleri için yargılamaya esas rapor düzenlenmemesinin,

f. Kamu zararlarına ilişkin harcama sürecinde görevli personele yönelik Hekim Mesleki Sorumluluk Sigortası'na benzer mesleki mali mesuliyet sorumluluk sigortası uygulamasına geçilmesinin,

g. Ülkemizde 9 Temmuz 2018'den bu yana uygulanan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile yürütmenin başı Cumhurbaşkanıdır. Cumhurbaşkanının Bakanlar ataması, bütçe hazırlama ve bütçe kanunu teklif verme yetkisine sahip olması, üst yöneticileri doğrudan ataması ve ayrıca partisiyle ilişkisini kesmek zorunda olmaması gibi geniş yetkilere sahip olan bir yönetim sisteminde kamu zararının tespitinde sorumluluğu bulunabilecek Bakan ve Üst yöneticilere ilişkin nasıl bir yol izleneceği hukuki olarak mümkünse de uygulamada mümkün olma durumu imkansızdır. Bu noktada Sayıştay denetimlerinin hangi seviyede verimli olacağı, kamu kaynaklarına ilişkin usulsüz yapılacak harcamaların soruşturma aşamasına nasıl geçileceği soru işaretidir. Mevcut hükümet sistemine uyarlılığı bulunan yeni Sayıştay Kanunu hazırlanmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

4.4.Sonuç

Değişen ve dönüşen mali yönetim sisteminin çağın gerekliliklerine uyum zorunluluğu büyük önem arz etmektedir. Kaynakların her geçen gün azaldığı, nüfusun arttığı, salgın hastalıkların hızla yayıldığı göz önünde bulundurulduğunda ülkelerin gücünün ekonomik gelişmişlik seviyeleriyle eşdeğer olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu kapsamda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte çağın gereklerine uygun olarak hesap verilebilirlik ve mali saydamlık kavramları literatüre kazandırılmıştır. Kamu kaynağının asıl sahibi olan vatandaşların, bütçenin ya da kamuya ait mal ve taşınmazların etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını, yapılan hem iç denetim hem de dış denetim faaliyetleri sayesinde geçmişe nazaran daha detaylı olarak öğrenmelerinin önü açılmıştır.

Kanun, özellikle yapılan harcamalarda sorumluluk ilkesinin her kademedeki kamu personelini ilgilendiren bir husus olduğunu, aksi yönde davranışı nedeniyle kamu kaynağında eksilmeye yol açan personelin kamu zararından bahisle haklarında yargılama yapılacağını ve zararı ödeme yükümlülüğünün bulunduğuna ilişkin maddeler içermektedir. Kanunda kamu zararı tanımlanmış olsa da yeni bir tanım olması nedeniyle diğer mevzuatla çelişmiştir. Şöyle ki ilk tartışma kamu görevlisinin kim olduğu noktasında başlamış, kasıt, kusur ve ihmal kavramlarının aynı madde içerisinde yer alması ile devam etmiştir. Ayrıca Kanun'dan 16 yıl sonra 2019 yılında yürürlüğe giren yönetmeliğin bile tam anlamıyla tereddüt yaşanan konuları çözüme kavuşturduğu maalesef söylenemez. En bariz fark Kanun'da kamu zararının belirlenmesinde 6 madde yer alırken kamu zararına ilişkin esasları düzenleyen "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te 9 madde yer almaktadır. Anlaşılacağı üzere Kanun ve Yönetmelik arasında dahi farklı tanımlara yer verilmesi ve diğer kanunlarda olan farklılıkların olması nedeniyle kamu zararının tespitinde mahkemeler arasında farklı kararlar alınmasına neden olmuştur.

Kamu mali yönetimindeki değişime paralel olarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 2010 yılında yürürlüğe girmiştir. Bütçenin denetimini TBMM adına yapan Sayıştay yaptığı denetimlerde farklı konulara yönelmiş, farklı bulguları ilam konusu yapmıştır. Ancak kanunlar arasındaki çelişkiler Sayıştayın mahkeme olup olmadığı, kamu zararının tespitinde dış denetimin asıl sorumlusu olmasına rağmen kararlarına ilişkin Danıştay arasındaki hiyerarşik farkın bulunması gibi karmaşık bir mevzuat yapısı nedeniyle

halihazırda yaşanan çelişkiler farklı bir noktaya evrilerek çekişme noktasına gelmiştir. Çalışmamızın temelini de söz konusu çelişki ve çekişmelere rağmen hesap vermekle yükümlü olan kamu görevlisinin penceresinden bakılmasını sağlayarak farkındalık oluşturmaktır.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi maksadıyla Sayıştay'ın yetki ve sorumlulukları ile organizasyon yapısı üzerinde durmak gerekmektedir. Anayasal teminatı bulunmakla birlikte halihazırda asli görevi kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının tespiti olan Sayıştayın, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin talimatları veren bakanlar ve üst yöneticilere ilişkin yaptırım gücünün mevcut Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemiyle fiiliyatta bulunmaması nedeniyle gerçek bir denetimden bahsetmek güçtür.

Bu kapsamda denetimin yoğunluğu harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri üzerinde yoğunlaşmakta, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri ilama konu olan kamu zararı ödetmeleriyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Artan maliyetler ve yapılan denetimlerde TCK'da suç olarak sayılan fiiller haricindeki ilama konu olan bulguların kapsam içeriklerinin genel bütçeli idarelerin düzenlilik denetim bulgularına kıyasla içerik ve tutar bakımından çok farklı olduğu görülmektedir.

Çalışmamızda yalnızca genel bütçeli idarelerin son 5 yıla ait bulguları incelenmiş olup üniversiteler, belediyeler ve diğer kamu iktisadi teşebbüslerinde de aynı bulgular bulunmaktadır. Burada asıl üzerinde durulması gereken konunun mevzuat açısından net bir fikir birliğinin olmamasıdır. Çelişkiler 6085 sayılı Sayıştay Kanunu dahi kapsamaktadır.6085 sayılı Kanunun Sayıştayın denetlenmesi başlıklı 79'uncu maddesi 2013 yılında iptal edilmesine rağmen 5018 sayılı KMYKK'nun 69'uncu maddesinde Sayıştayı TBMM'nin görevlendireceği personelin denetleyeceği hükmü iptal edilmemesi nedeniyle denetleme faaliyeti devam etmektedir. Söz konusu çekişmenin yansıması mahkeme kararları ile Sayıştayın kararları arasında sıkışan kamu personeline sirayet etmektedir.

Mali mevzuatın karmaşıklığı göz önünde bulundurulduğunda, istişari görüş istenememesi, yürürlüğe giren kanunların dahi sürekli değişmesi ve referans alınacak bir içtihat bulunmaması nedeniyle geçmişten günümüze değişen görüş sayısı yok denecek kadar azdır. Kamu zararının kamu kaynağında meydana gelen azalış olduğuna ilişkin

tanım net iken bir kamu idaresinin diğer kamu idaresinden alacağına ilişkin yapmış olduğu eksik tahsilat kamu zararına konu edilebilmektedir. Jandarma Genel Komutanlığının 2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporunda, Jandarma Genel Komutanlığı ile BOTAŞ Genel Müdürlüğü arasında yapılan protokol kapsamında araç, cihaz ve akaryakıt ihtiyaçlarına ait tutarların BOTAŞ Genel Müdürlüğü tarafından karşılanacağı belirtilmesine rağmen söz konusu tutarların Jandarma Genel Komutanlığı hesabına aktarılmaması hususu bulgu konusu olmuştur. Halbuki BOTAŞ 233 sayılı KHK ile kurulmuş bir anonim şirket statüsünde olan Kamu İktisadi Teşebbüsü olup kamu zararına ilişkin karar yalnızca Sayıştay denetim ekibince yapılan değerlendirme sonucunda verilebilmektedir.

Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılabilmesi için öncelikle kamudaki yatırımların ve yapılan harcamaların gerekçeleri ortaya net olarak konulmalıdır. Özellikle inşaat ve işçilik maliyetlerine bağlı olarak artan ihale fiyatları nedeniyle kamu kaynaklarının büyük bir bölümü bu işlerin ödemelerine aktarılmaktadır. Sayıştay düzenlilik raporlarında da görüleceği üzere şehir hastanelerinin kiralanan bölümlerinin kiralarının tahsil edilmediği, tarımsal kalkınmayı destekleme kapsamında çiftçilere verilen kredilerin nerelerde kullanıldığının takibinin yapılmadığı, kamulaştırma yapılmadan inşaatına başlanan yol çalışmalarının, kamulaştırmada yaşanan aksaklık nedeniyle yarım kaldığı, yeni yapılan havaalanlarının faaliyete geçirilmediği vb. gibi konularda çeşitli bulgulara yer verilmekte olup söz konusu bulgular genel bütçeli idarelerin yalnızca küçük bir bölümüne ait bulgulardır. Bulguların kamu zararı açısından önemli olan tarafı kamu zararına ilişkin ilam olup olmadığıdır. İlam varsa kamu zararından kimlerin sorumlu olacağı veya ilam yoksa hangi mevzuat kapsamında değerlendirme yapılarak kamu zararı olmadığına karar verildiği noktasında yaşanan ikilemdir. Kamu zararı kavramı ve uygulanacak hal tarzlarında kamu personelinin muhakeme yeteneğine bırakılan konular, hazırlanan yargılamaya esas raporlar sonucunda kamu personeline rücu edilerek çözümlenmeye çalışılmaktadır.

Yukarıda bahsedilen konular ile Sayıştay 4'üncü Dairesinin 130 ilam numaralı ve 11.04.2023 tarihli ödettirme kararını karşılaştırmak gerekirse, bir üniversitede yabancı dil tazminatı alan personelin 5 yıl sonunda dil tazminatı seviyesi bir alt seviyeye düşmesine rağmen aynı seviyeden tazminat ödenmesi nedeniyle oluşan kamu zararının, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisince müteselsilen ödenmesine karar verilmiştir .Kamu

zararı açısından ilam konusu olan bulgunun doğru olduğu değerlendirilmekle birlikte tutar bakımından ilam konusu olmayan yalnızca düzenlilik denetim raporlarında dikkat edilmesi gereken konular olarak yer verilen bulgular ile tutarsal olarak karşılaştırılması yapılırsa asıl sorun teşkil eden konunun kamu zararında sorumluluk kavramının kimleri tam anlamıyla kapsadığı ile ilişkilendirilebilecektir. Ayrıca 5 yıl süren yargılama süresi hem tutar tutar ve hem de iş gücü bazından değerlendirildiğinde bambaşka bir sorun ortaya çıkmış olacaktır. Kamu zararından sorumlu olan kamu personelinin kurum değiştirmesi sonucunda ilamın Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sisteminde (UYAP) görüntülenememesi nedeniyle tebliğ güçlüğü yaşanmakta olduğundan tam anlamıyla bir savunmadan bahsetmek imkansız hale gelmektedir.

Bağımsız bir yapıya sahip Sayıştayın sahip olduğu imtiyazın gözden geçirilerek Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine uyumlu hale getirilerek çağın gereklerine uygun hem mevzuat hem de personel alt yapısına kavuşturulmasının kamu kaynak yönetimi için uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Şöyle ki Sayıştayın mahkeme olup olmadığına ilişkin Anayasa'ya hüküm konularak Uyuşmazlık Mahkemelerinin karara bağlayacağı mahkemeler kapsamına alınmalıdır. Sayıştayın ilam konusu bir kamu zararına ilişkin kamu görevlisinin savunmasını şayet vekil tayin ettiği avukat yapıyorsa ilamın iptalinde avukatlık ücretini Sayıştay ilgisine ödemelidir. Halihazırda kamu kurumlarında da uygulama bu yönde olup mahkemede aleyhe verilen karar sonucu mahkemenin hükmettiği yargılama giderleri ve avukatlık vekalet ücretleri kurum tarafından ödenmekte personel hakkında kamu zararı değerlendirme formu düzenlenerek yapılan tahkikat sonucuna göre ödenen yargılama giderleri personele rücu ettirilmektedir. Aynı durumun sorumluluk ilkesi kapsamında Sayıştay denetçileri içinde geçerli olmasının farkındalık bakımından önemi olacaktır.

Sayıştayın yaptığı performans denetimlerimin idareler açısından sorumluluk doğurmayan denetimler olmasından ziyade etkili, ekonomik ve verimli olmasına yönelik mevzuat değişikliği gerekmektedir. Aslında Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde "Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi" olarak ayrı bir denetim çeşidi olarak tanımlanmış olmasına rağmen yürütülen böyle bir denetim türü bulunmaması, bu kapsamda hazırlanması gereken denetim rehberinin hazırlanmaması, gibi nedenlerden dolayı nedeniyle Sayıştayın asli görevini tam olarak yapamadığı değerlendirilmektedir.

Gelecek nesillere yaşanabilir bir ülke bırakabilmek adına kamu kaynaklarının, israfa yol açmadan kullanılmasını sağlamak tüm kamu görevlilerinin ortak sorumluluğudur. Bu sorumluluk bilinci ile gerekli yatırımlar yapılmalı, vergiler toplanmalı yapılan ya da yapılamayan her şeyden sorumlu olunduğu unutulmamalıdır. Çalışmamızda denetleyen ve denetlenen arasındaki farklar ortaya konulmaya çalışılmış olup kişilerden bağımsız olarak köklü bir devlet olmanın gereklilikleri üzerinde durularak farklı bir bakış açısı kazandırılmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

Akgedik, H. (2022). *Kamu zararı kavramı ve hukuki sonuçları*. Yayımlanmış doktora tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı.

Akgündüz, A. (1997). Arşiv belgeleri ışığında sayıştay tarihi 135. kuruluş yıldönümü. Ankara: Sayıştay Yayınları.

Aksoy, M., Geçgel, B., ve Öz, B. (2018). Sayıştay hesap yargısı. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

Akyılmaz, B., (2015). Kamu zararının genel esasları, kamu zararında rücu ve rücu sorumluluğu. Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı, 43-63.

Akyılmaz, B., Sezginer, M., ve Kaya, C. (2019). Türk idare hukuku (10.Baskı).Ankara: Savaş Yayınevi.

Arslan, A. (2004). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ile kamu harcama sisteminde yapılan düzenlemeler. Maliye Dergisi, (145), 1-44.

Avcı, M. A. (2015). Yasamanın birincil güçlü silahı bütçe hakkı: teorik bir yaklaşım. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,19 (1) , 69-80.

Ayanoğlu, A. (2016). Türk bütçe sistemi ve bütçe denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Barbak, A. (2015). Türkiye'de kamu mali yönetiminin yapısal uyarlanması: bütçe reformu ve kamu örgütlenmesinde dönüşüm . Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (1),1-27.

Bayar, D. (2008). Mali denetim nedir. Maliye Dergisi, (155), 6-7.

Bilici, N., & Bilici, A. (2017). Kamu maliyesi. Ankara: Savaş Yayınevi.

Candan, E. (2007). Türk bütçe sisteminde performans denetimi. Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.

Civriz, M. (2010), Mali kurallar maliye politikası yönetiminde yeni bir eğilim:vergi, harcama, borçlanma vs. üzerine kurallar ve sınırlamalar, C.C. Aktan,A. Kesik ve F. Kaya (Ed). Türkiye'de mali disiplini sağlamaya yönelik mali hükümler ve mali kural benzeri uygulamalar. Ankara:MaliyeBakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı

Coşkun, a. Ve karabeyli, l. (2010), Sayıştay denetimi bağlamında hesap verme sorumluluğu. Dış Denetim Dergisi,(1), 83-95.

Çalışkan, R. (2015). Osmanlı devletinden cumhuriyet dönemine yüksek denetim olgusu ve gelişim süreci. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi , 12 (32),57-75.

Ela, M. ve Türkyener, C. M. (2015). Türkiye'de sayıştayın düzenlilik denetimi: genel bir bakış . Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, 52 (602) , 25-42.

Geçgel, B. (2014). Sayıştayın yargı yetkisi, yargısal görevinin niteliği ve yargı kolları arasındaki yeri . Sayıştay Dergisi , (93) , 31-42.

Gözler, K., & Kaplan, G. (2018). İdare hukuku dersleri (20. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.

INTOSAI. (2012). Uluslararası yüksek denetim kurumları standartları I- ISSAI T.C. Sayıştay Başkanlığı Çev. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve türkiye'de yüksek denetim (2.Baskı). Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Mutluer, M., Öner, E., ve Coşkun , A. (2015). Sayıştay Hukuku (1.Baskı). İstanbul:İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Narter, R. (2012). Anayasal açıdan bütçe hakkı. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16 (1-2),35-52.

Oğuzman, M. K., ve Öz, M. T. (2021). Borçlar hukuku genel hükümler 2(16). İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Önen, M., ve Özmen, B. (2011). Kamu mali yönetiminde kontrol ve sorumluluk. Sayıştay Dergisi, (81), 91-110.

Özen, A. (2017). Kamu mali yönetiminde kamu zararı ve kamu zararına ilişkin düzenlemeler (1) .Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Sevinçler, B. (2018). *Sayıştayın anayasal konumu ve yargı fonksiyonu*. Yayımlanmış yüksek lisans tezi, Ankara Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Söyler, İ. (2006). KAmu mali yönetim sisteminin bütçe ilkeleri açısından değerlendirilmesi . Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , 8 (1) , 187-208.

Susmuş, T. (2011).Kamu zararı ve muhasebe ilişkisi, kamu mali yönetimi ve denetimi sempozyumu kitabı (1). İzmir :Ege Üniversitesi Yayını.

Taytak, M., ve Sakınç, S. (2018). Sayıştay'ın yargılama fonksiyonu ve sayıştay yargısında kanun yolları . Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi , 5 (1) , 81-105.

Tortop, N., (2012). Yönetim bilimi (1.baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Turguter, N. (2012). Kamu zararı açıklaması (10.baskı). Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.

Türkyılmaz, A. (2014). Belediyelerde denetim. Denetişim Dergisi, (15), 16-33.

Uğurlu, F. (2018). *İç Kontrol sisteminin yapısı, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin işleyişi ve üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkinliği: üniversitelere yönelik bir araştırma*. Yayımlanmış yüksek lisans tezi, Malatya İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Resmi Gazete: 22.1.2002, Sayı : 24648.https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4734&MevzuatTur= 1&MevzuatTertip=5, Erişim Tarihi: 05.04.2023.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete: 24.12.2003, Sayı: 25326. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf, Erişim Tarihi: 08.04.2023.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Resmi Gazete: 9.12.2010, , Sayı: 27790. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf, Erişim Tarihi: 07.04.2023.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, Resmi Gazete: 14.07.1965 , Sayı: 12056. https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.657.pdf, Erişim Tarihi: 07.04.2023.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, Resmi Gazete: 2.10.2004, Sayı:25611. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf ,Erişim Tarihi: 18.05.2023.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete: 19.10.2006, Sayı:26324. http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod, Erişim Tarihi: 18.04.2023.

Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları, Resmi Gazete: 17.12.2011 Sayı: 28145. http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15615&MevzuatIliski=0&so urceXmlSearch , Erişim Tarihi: 19.05.2023.

Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları, Resmi Gazete: 17.12.2011 Sayı:28145. http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15611&MevzuatIliski=0&so urceXmlSearchsay%C4%B1%C5%9Ftay , Erişim Tarihi: 19.04.2023.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete: 17.12.2011 Sayı: 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15612&MevzuatIliski=0&so urceXmlSearchsay%C4%B1%C5%9Ftay , Erişim Tarihi: 20.04.2023.

Sayıştay Başsavcılığı Çalışma Yönetmeliği, Resmi Gazete: 17.12.2011 Sayı: 28145. http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15617&MevzuatIliski=0&so urceXmlSearchsay%C4%B1%C5%9Ftay, Erişim Tarihi: 21.04.2023.

Sayıştay Başkanlığı, 2017-2021 Yılı Düzenlilik Denetim Raporları. www. https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri, Erişim Tarihi: 01.12.2022

Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi,54 https://www.sayistay.gov.tr/reports/vMga1NwglE-2021-yili-genel-uygunluk-bildirimi