

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**GİDER BÜTÇESİNİN UYGULANMASINDA CEZAI VE HUKUKİ
SORUMLULUK**

Gökçe Z. DURMAZ KAYA

2501110281

TEZ DANIŞMANI

DR. ÖĞR. ÜYESİ ZAFER ERTUNÇ ŞİRİN

İSTANBUL, 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : GÖKÇE ZÜBEYDE KAYA Numarası : 2501110281
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : DR. ÖĞR. ÜYESİ ZAFER ERTUNÇ ŞİRİN
Tez Savunma Tarihi : 05.02.2019 Saati : 11.00
Tez Başlığı : GİDER BÜTÇESİNİN UYGULAMASINDA CEZAI VE HUKUKİ SORUMLULUK

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU**yla karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. İRFAN BARLASS		Kabul
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ ZAFER ERTUNÇ ŞİRİN		KABUL
3- DR. ÖĞR. ÜYESİ HAMDİ DENİZ EGE GÖKTUNA		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DOÇ. DR. CENKER GÖKER		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ ALTAN RENÇBER		

ÖZ

GİDER BÜTÇESİNİN UYGULANMASINDA CEZAI VE HUKUKİ SORUMLULUK

Gökçe Z. DURMAZ KAYA

Bu çalışmanın amacı; yeni kamu mali yönetim sisteminin uygulamaya konduğu tarihten itibaren geçen bu on yıllık sürede ne kadar etkin şekilde işlediğini incelemektir. Bu incelemeyi yaparken eski sistem ve yeni sistem ile getirilen yenilikler karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırmayla hedeflenen, kamu mali yönetim sisteminin ilk ortaya çıktığı zamandan günümüze kadar geçirdiği değişimleri, dünden bugüne sistemin güçlü ve zayıf yönlerini göstermektir. Çalışma; sistemin kullanıcıları ve uygulayıcıları yani yeni kamu mali yönetim sisteminin içinde yer alan aktörlerin görev ve yetkileri ile artan sorumluluklarını yani bu yeni sistemi ne kadar benimsediğini teoride incelemekle kalmamış aynı zamanda uygulama örneklerine de yer vererek daha gerçekçi sonuçlara ulaşmayı yöntem olarak benimsemiştir. Böylece hem teori hem de uygulamayı bir araya getirerek en anlaşılır biçimde çalışmanın amacı olan yeni kamu mali yönetiminin etkililiği ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, Sorumluluk, Kamu Görevlisi, Kamu Zararı.

ABSTRACT

CRIMINAL AND LEGAL RESPONSIBILITY IN THE IMPLEMENTATION OF THE EXPENSE BUDGET

Gökçe Z. DURMAZ KAYA

The purpose of this study is to examine the efficiency of the new public financial management system been over the last 10 years. While conducting this examination, the old system and the innovations that came with the new system are compared. The purposes of this comparison are to reveal the transformations it has undergone since the emergence of the new public financial management system to current date, and to show the system's weaker and stronger points. This study has not investigated only the users and appliers, whom are the actors of the new public financial management system, their duties and the jurisdictions as well as their raising responsibilities and their adoption of this system in theoretical basis. This study includes examples of applications as it aims to reveal more realistic results. By bringing the theoretical and application information together, this study deals with the efficiency of the public financial management.

The Key Words: Bugdet, Responsibility, Public Servant, Public Harm.

ÖNSÖZ

Tezin amacı; gider bütçesinin uygulama ayağında kamuya yani uygulayıcı aktörlere yüklenen görev ve yetkilerin benimsenip gerçekten sistemin eskisinden daha etkin ve güvenilir olarak işleyip işlemediğini tespit etmektir. Teorik anlamda dünyadaki yeni mali sistem gelişmelerine adapte olmuş görünen bu yeni sistem, uygulamada da gerçekten verimli mi bunun sonucuna ulaşmaya çalışılmıştır.

Tüm bunlar incelenirken bir önceki ve ilk mali anayasa sayılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan, günümüzde uygulanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan, 1982 Anayasası'ndan, eski ve yeni Türk Ceza Kanunu'ndan, idare hukukundan ve ilgili diğer mevzuattan yararlanarak aslında bütçenin sadece ekonomik bir yaklaşımla sorgulanamayacağı, hukuki bir ayağı olduğu da bu temeller çerçevesinde incelenmiştir.

Çalışmada en çok zorlanılan kısım bütçe ile ilgili çalışmaların, bütçenin hala Kamu Hukukunun bir alt dalı olup olmadığı tartışmaları nedeniyle kaynak anlamında çok kısıtlı olduğudur. Ancak bu çalışmayla bütçenin de “Bütçe Hukuku” adı altında diğer Kamu Hukuku alt dalları gibi değerlendirilebileceği de görülmüştür. Çünkü Kamu Hukukunu sadece gelir açısından düşünmek yeterli değildir. Kamu Mali Yönetim sisteminin dünyada ve ülkemizde giderek daha önem kazanması sonucu bu alanın da ilerleyen zamanda gerekli takdiri göreceğini çünkü ancak bu şekilde sistemin daha etkin şekilde benimseneceği görüşünderiz.

Bu süreçte akademik desteğini hiçbir şekilde esirgemeyen danışmanım İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı öğretim üyesi sayın hocam Dr. Öğr. Üyesi Zafer Ertunç ŞİRİN' e, çalışmanın tamamlanmasında en büyük destekçilerimden olan Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü öğretim görevlisi Dr. Hülya CENGİZ' e ve bu meşakkatli süreçte her zaman yanımda olan eşime ve aileme çok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GİDER BÜTÇESİ KAVRAMI, SİSTEMLERİ, UYGULANMASI

1.1. Bütçe Kavramı.....	3
1.2. Bütçenin Tarihsel Gelişimi.....	4
1.2.1. İngiltere’de Bütçe Hakkının Tarihi Gelişimi	6
1.2.2. Türkiye’de Bütçe Hakkının Tarihi Gelişimi	7
1.3. Bütçenin İlkeleri	14
1.3.1. Genellik İlkesi.....	14
1.3.2. Birlik İlkesi	16
1.3.3. Denklik İlkesi.....	16
1.3.4. Yıllık Olma İlkesi	17
1.3.5. Mali Saydamlık İlkesi	19
1.3.6. Objektif Doğruluk İlkesi	21
1.3.7. Sübjektif Doğruluk İlkesi.....	22
1.3.8. Önceden İzin İlkesi	22
1.4. Bütçe Sistemleri	22
1.4.1. Klasik Bütçe Sistemi.....	23
1.4.2. Torba Bütçe Sistemi	24
1.4.3. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi.....	24
1.4.4. Plan-Program Bütçe Sistemi	25
1.4.5. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	26
1.5. Türkiye’de Kamu İdare Bütçeleri.....	28

1.5.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun İle Bütçe Türleri.....	29
1.5.1.1. Genel Bütçe.....	30
1.5.1.2. Katma Bütçe.....	32
1.5.1.3. Döner Sermayeler.....	34
1.5.1.4. Fon Bütçeleri.....	36
1.5.1.5. Mahalli İdareler Bütçeleri	38
1.5.1.6. Özerk Bütçeler (Bağımsız Bütçeli Kuruluşlar).....	38
1.5.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanuna Göre Bütçe Türleri	39
1.5.2.1. Genel Bütçeli İdareler	41
1.5.2.2. Özel Bütçeli İdareler	42
1.5.2.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçeleri	44
1.5.2.4. Mahalli İdareler.....	45
1.5.2.5. Sosyal Güvenlik Kurumları	47
1.6. Bütçenin Uygulanması	47
1.6.1. Gider Bütçesinin Uygulanması.....	47
1.6.1.1. Gider Bütçesinin Uygulanması Yönünden 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa Göre Sorumlu ve Sorumluluklar.....	48
1.6.1.2. Gider Bütçesinin Uygulanması Yönünden 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'a Göre Sorumlu ve Sorumluluklar.....	51
1.6.2. Gelir Bütçesinin Uygulanması.....	61
1.6.3. Bütçe Hesaplarının Kapatılması	63

İKİNCİ BÖLÜM

GİDER BÜTÇESİNİN DENETİMİ

2.1. Denetim Türleri	64
2.1.1. Uygunluk Denetimi.....	65
2.1.2. Mali Denetim	65
2.1.3. Performans Denetimi	65
2.1.4. İç Denetim.....	66

2.1.5. Sistem Denetimi.....	67
2.1.6. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	67
2.1.7. Yüksek Denetim- Dış Denetim.....	68
2.2. Bütçenin İdari Denetimi (İç Kontrol).....	69
2.2.1. Ön Mali Kontrol.....	78
2.2.2. İç Denetim.....	89
2.3. Bütçenin Yargı Denetimi (Sayıştay Denetimi).....	94
2.3.1. Sayıştay'ın Hukuki Konumu	94
2.3.2. 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanunu İle Getirilen Yenilikler (Eski/Yeni Kanun Karşılaştırılması).....	98
2.3.3. Sayıştay'ın Rapor Verme Görevi.....	101
2.3.3.1. Genel Uygunluk Bildirimi	102
2.3.3.2. Diğer Raporlar.....	103
2.3.3.3. Yargılamaya Esas Rapor	109
2.4. Bütçenin Yasama Denetimi	110
2.4.1. Kesin Hesap Kanunu	110
2.4.2. Faaliyet Raporu.....	113
2.4.3 Parlamento Denetimi	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GİDER BÜTÇESİNİN UYGULANMASINDA HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUK

3.1. Kamu Görevlisi Kavramı	120
3.2. Sorumluluk Halleri	127
3.2.1. Siyasi Sorumluluk.....	130
3.2.2. İdari Sorumluluk	131
3.2.3. Mali Sorumluluk	132
3.2.3.1. Harcama Yetkililerinin Mali Sorumluluğu	133
3.2.3.2. Gerçekleştirme Görevlilerinin Mali Sorumluluğu	137
3.2.3.3. Muhasebe Yetkililerinin Mali Sorumluluğu	138
3.2.4. Disiplin Sorumluluğu.....	141

3.2.5. Cezai Sorumluluk	144
3.3. Cezai Sorumluluk	145
3.3.1. Kamu Görevlisinin Cezai Sorumluluğu.....	145
3.3.1.1. Gider Bütçesi Uygulaması Kapsamında Kamu Görevlilerinin Soruşturulabilmesi için Gerekli Ön Şart: Soruşturma İzni	146
3.3.1.2. Gider Bütçesi Uygulanması Kapsamında İşlenebilecek Suçlar	155
3.3.2. Görevi Kötüye Kullanma Suçu.....	158
3.3.2.1. Korunan Hukuki Değer	159
3.3.2.2. Fail	159
3.3.2.3. Mağdur	159
3.3.2.4. Hareket Unsuru	160
3.3.2.5. Netice	160
3.3.2.6. Manevi Unsur.....	164
3.3.2.7. Teşebbüs.....	164
3.3.2.8. İştirak	165
3.3.2.9. İçtima.....	166
3.3.2.10. Yaptırım	166
3.3.2.11. Kamu Zararının Ortaya Çıktığı Her Durumda Görevi Kötüye Kullanma Suçunun Oluşup Oluşmadığının Değerlendirilmesi.....	167
3.3.3. Rüşvet Suçu	169
3.3.3.1. Korunan Hukuki Değer	170
3.3.3.2. Fail	171
3.3.3.3. Mağdur	171
3.3.3.4. Hareket Unsuru	172
3.3.3.5. Netice	173
3.3.3.6. Manevi Unsur.....	174
3.3.3.7. Teşebbüs.....	174

3.3.3.8. İştirak	175
3.3.3.9. İçtima.....	176
3.3.3.10. Yaptırım	176
3.3.4. İhaleye Fesat Karıştırma Suçu	177
3.3.4.1. Korunan Hukuki Değer	179
3.3.4.2. Fail	179
3.3.4.3. Mağdur	181
3.3.4.4. Hareket Unsuru	182
3.3.4.5. Netice	183
3.3.4.6. Manevi Unsur.....	184
3.3.4.7. Teşebbüs.....	184
3.3.4.8. İştirak	184
3.3.4.9. İçtima.....	185
3.3.4.10. Yaptırım	186
3.4. Hukuki Sorumluluk	190
3.4.1. Hukuki Sorumluluğun Şartları.....	190
3.4.1.1. Kusur Şartı	191
3.4.1.2. Kamu Zararı Şartı.....	194
3.4.2. Rücu İlişkisi	207
SONUÇ	211
KAYNAKÇA	213

KISALTMALAR LİSTESİ

A.g.e: Adı geçen eser

A.g.m: Adı geçen makale

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

E. : Esas

IMF: International Monetary Fund

K. : Karar

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCK: Türk Ceza Kanunu

GİRİŞ

Kamu maliyesi dediğimizde akla ilk gelen vergilerdir. Kamu maliyesinde vergiler önemli bir dilimi oluştursa da, kamu maliyesini sadece gelir ayağıyla düşünmek yanlış olur. Elde ettiğimiz gelirlerin yanı sıra yaptığımız kamu harcamaları ve borçlanmalarda bu alana dâhildir. Kamu maliyesinin gelir-gider dengesini ise bütçelerle takip etmekteyiz. Bütçe kavramı adını Latince “buga” kelimesinden almaktadır. Bunun anlamı deri çantadır. Bu kavram zamanla aynı köke dayanarak değişiklikler göstererek bugün ki halini almıştır. Gelir ve gider tahminlerinin yapıldığı mali belgelerin adı ülkemizde de “bütçe” adıyla yerini almıştır. Başlarda bütçe dendiğinde sadece devlet bütçesi anlaşılırken daha sonra özel sektör tarafından da kullanılmaya başlanan bütçeler, bu sektör için de vazgeçilmez mali belgeler halini aldı.

Ancak bütçelere sadece ekonomik bir belge gözüyle bakmak yanlış olur. Çünkü birer uygulama raporları olmalarının yanı sıra bu uygulamaların hukuki bir yaklaşım çerçevesinde hazırlandığını unutmamak gerekir. Bütçelerin teoride birer kanun olup olmadığı konusunda tartışmalar olsa da, 1982 Anayasası’nın Mali ve Ekonomik Hükümler başlığı altındaki 161. madde bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünün sadece kanunlarla düzenlenebildiğini hüküm altına almıştır. Ekonomik, sosyal ve hukuki yaşam içerisinde bütçelerin rolünün zaman içinde daha da önem kazanması ile kamunun ve kamu görevlilerinin görev ve sorumluluklarının artması, kamunun ve idare edilenlerin ilişkisini daha da önemli hale gelmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde bütçe kavramını, tarihsel gelişimini ve bütçe ilkelerini, bütçe sistemlerini, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ndaki bütçe türlerini ve bütçe uygulamasının basamaklarını inceledik. İkinci bölümde ise gider bütçesinin denetimine, denetim türlerine, bütçenin idari, yargı ve yasama denetimlerine değinilmiştir. Sayıştay’ın sistemdeki rolünü ve en önemli fonksiyonlarından olan

denetim sonuçlarını sunduğu raporları incelenmiştir. Üçüncü bölümünde ise, çalışmanın varmak istediği amacını, yani gider bütçesinin uygulanmasında hukuki, idari ve cezai sorumluları ve sorumluluk hallerinin incelediği bölümdür. Hem teori de hem de uygulamada alınan kararlar çerçevesinde konuyu incelemeye çalışılmıştır.

Zamanla kamu kesiminin fonksiyonlarının artması ve gelişen, değişen kamu mali yönetim sadece merkezi idareyi değil, merkezi yönetim kapsamındaki tüm idareleri, düzenleyici ve denetleyici kurumları, mahalli idareleri ve sosyal güvenlik kurumlarını kapsamaktadır. Dünyada ve Türk hukuk sisteminde uzun yıllarca süren değişiklikler sonucu 1927 yılında Türk mali sisteminin ilk anayasası sayılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve devamında 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. Böylece kamu mali yönetiminde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan sonra ikinci en büyük adım atılmıştır. Bu kanunla Türk Bütçe Sistemi için yeni bir dönem başlayacaktır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile sistemde adını ilk defa duyuracak ilkeler, uygulama alanlarının genişliği, dünyada gelişmelere daha adapte olmuş bir kanunla sadece bütçe alanında değil, hukuk, işletme, ekonomi ve idare alanlarında da yenilikler karşımıza çıkmıştır. Bununla beraber öngörülen bu yeni sistemden tasarlanan verimin alınabilmesi için şeffaf, etkin, adil denetim ve ön mali kontrol alanlarıyla ortak çalışması gerekmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GİDER BÜTÇESİ KAVRAMI, SİSTEMLERİ, UYGULANMASI

1.1. Bütçe Kavramı

Planlanan faaliyetlerin belirlenmesi ve bunlar için gerekli giderlerin öngörülmesi yanında, bu faaliyetler için gerekli finansmanın, kaynağın nasıl sağlanacağını belirlemektedir.¹ Özetle; bütçe bir siyasal planlama aracı özelliklerine sahiptir.² Kamusal açıdan ele alındığında; devletin mali, sosyal ve ekonomik sorumluluğu ile bunların yerine getirilmesi ile ilgili politikalar ve bunların uygulanması önemlidir. Bu nedenle bir “bütçe” oluşturulması ve devletin sorumluluklarını yerine getirmesi söz konusu olur.³ Devlet bütçe ile üstlenmiş olduğu görev ve sorumlulukları mal ve hizmet üreterek yerine getirmeye çalışır. Devletin bu mal ve hizmet üretimi için belirli kaynaklara ihtiyacı vardır ve bu kaynağı elde edebilmesinin temel yolu egemenlik gücünü kullanmasıdır. Bu gücü kullanarak kaynağını borçlanma veya belirli bir karşılık alarak elde edebilir.⁴

Hukuki açıdan bütçe; devletin gelirlerini toplamak için izin, giderleri yapması için yetki veren bir kanun niteliğindedir. Mali açıdan; devletin belirli bir zaman süresinde izlemeyi planladığı sosyo-ekonomik politikanın bir yansıması açısından finansman planıdır. İşletmeler ve bireyler açısından; devletin kendilerine veya kendilerinin devlete sağlayacakları katkıların taahhüdü niteliğindedir.⁵

Kamu ekonomisinin tercihlerini ortaya koyan bütçeleme işlemi, her ülkede siyasi bir nitelik taşır ve bu süreç içerisinde bütçeler hem bir belge hem de bir araç

¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara, 2007, s.325.

² Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, Ekin Kitapevi, 6.Baskı, 2007, s. 18.

³ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.e**, s. 325.

⁴ Kamil Tüğen, **Devlet Bütçesi**, 6. Baskı, Bassaray Matbaası, İzmir 2007, s.2.

⁵ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.e**, s. 325-326.

olarak kullanılabilir. ⁶ Bütçeler; her şeyden önce birer kanundur. “Bütçe Kanunu”nu çıkartmak büyük önem taşımaktadır. Çünkü daha öncede belirttiğimiz gibi, kamu gelirlerinin ve giderlerinin gerçekleşmesi için, bu kanunla yürütme organına gelirin toplanması ve giderin yapılması için izin ve yetki verilmektedir. Ayrıca bütçe; verilen bu izin ve yetkinin, gerçeğe ve amaçlanana uygun yerine getirilip getirilmediği konusunda bir denetim olanağı da yaratmış olur. Bu hukuk belgesi ile bir mali yıl içinde devletin ekonomiyeye olan sınırları çizilmektedir. ⁷

Bütçeyle verilen ödenekler, o kuruluşun yapabileceği harcamaların tavanını oluşturmaktadır. Bunun kanunda yazan istisnalar dışında aşılması imkânsızdır. Ödeneklerin sınırları bu şekilde çizilmiş olsa da, aynı zamanda kanunla güvence altına alınmış olmaktadır.

Bütçeyle verilmiş ödeneklerin kurumlarca kullanılabilir hale gelmesi, ödeneklerin bütçe içi veya bütçe dışı aktarılması, ödenek miktarında yapılan artışlar, giderlerin gerçekleştirilmesi, yetki ve sorumluluğun dağılımı, giderlerin kamu hesaplarında gösterilmesi, bütçe mali yılının bitmesiyle hesapların kapanması işlemleri tamamıyla harcama sürecini oluşturan işlemlerdir. ⁸

Kamu ekonomisinin tercihlerini ortaya koyan bütçeleme işlemi, her ülkede siyasi bir nitelik taşır ve bu süreç içerisinde bütçeler hem bir belge hem de bir araç olarak kullanılabilir.

1.2. Bütçenin Tarihsel Gelişimi

Yöneticilerin keyfi davranışlarına yönelik ilk tepki, İngiltere’de Kral John’a karşı yapılmıştır. Bu direniş hareketinin temelinde ise; kralın keyfi vergi koyması sonucu halkın tepkisi yatmaktadır. Halkın bu tepkisi sadece bir başlangıç olarak görülebilir. Bu direnişin devamında sadece vergi koyma hakkının değil, toplanan

⁶ Nazif Oker, **1978 Mali Yılı Genel Bütçe Ödeneklerinin Dağılımına Bir Yaklaşım**, Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları, M.B Tetkik Kurulu Yayını, No: 1979/200, Başbakanlık Basımevi, Ankara, s. 7.

⁷ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.e.**, s. 326-328.

⁸ **Devlet Bütçesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2007, s. 77

gelirlerin nasıl harcanacağı ve bunun nasıl kontrol edilmesi gerektiği fikri birbirini izleyen süreçler olmuştur. Sonuçta kralın yetkisi sınırlandırılmıştır.⁹

Bütçe kavramı yukarıda bahsedilmiştir. Bütçe hakkını kısaca özetleyecek olursak; vergi ve benzeri kaynaklardan elde edilen gelirlerle kamu harcamalarının tür ve miktarını belirleme hakkı olarak tanımlanabiliriz.¹⁰ Diğer bir deyişle; bütçe hakkı, devletin elde ettiği gelir kaynaklarını nerelere ne ölçüde gider yapabileceğinin ve halka getireceği yükün milletin veya millet adına karar vermeye yetkili temsilcilerin söz sahibi olmasıdır.¹¹

Bütçe hakkı ile ilgili hareketler öncelikle İngiltere’de başlamış devamında Kıta Avrupası’na, Amerika’ya ve en son dünyaya yayılmıştır.¹² Ülkelerin bütçe hakkını kazanmaları ile demokratik parlamenter sisteme geçişleri arasında paralellik olduğu ileri sürülmüş ve halklar tarafından bu haklar kolay elde edilmemiş, sık sık engellerle karşılaşmıştır.¹³

1215 tarihinde “Magna Carta”, 1689 tarihli “İnsan Hakları Beyannamesi” gibi sosyal sözleşmeler, devletin vergilendirme hakkının mutlak devlet iradesinin egemenliğinden çıkarak milli irade ve isteğe dayanması ilkesinin ilk adımları olarak kabul edilmektedir.¹⁴ Bütçe hakkının tarihi gelişimi, gelirlerin parlamento tarafından onaylanması aşaması ile başlar. İkinci aşama, giderlerin parlamento tarafından tasdiki aşaması ve sonuncu aşama devletin elde ettiği gelirlerin nerelere ve nasıl harcanacağına parlamentonun onayından geçmesidir.¹⁵

⁹ Tarık Vural-Cemil Rakıcı, **Bütçe Hakkının Tarihi Gelişimi (İngiltere ve Türkiye)**, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2007, Sayı:225, s. 144

¹⁰ Dilek Yılmazcan, **Bütçe Hakkı ve Uygulamaları**, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, Yayın No: 12, İstanbul, 2000, s.163, Nihad S. Sayar, **Kamu Maliyesi II. Cilt, Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974, s. 17

¹¹ M.Kamil Mutluer-Erdoğan Öner-Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, No:99, İstanbul 2011, s.53

¹² Mutluer- Öner- Kesik, **a.g.e** , s.53

¹³ Yılmazcan, **a.g.e** , s. 163.

¹⁴ Halil Nadaroğlu, **Vergilendirmede Adalet**, Hukuk Araştırmaları Dergisi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Cilt: 5, Ocak-Aralık 1990, s.7.

¹⁵ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 2004, s. 229-230.

1.2.1. İngiltere’de Bütçe Hakkının Tarihi Gelişimi

İngiltere’de meşruti fikirler, 1215 Magna Carta ile toplumda yer edinmeye başlamıştır. Halktan vergi alma fikri Magna Carta ile genel meclislere verilmiş bir hak olarak tanımlanmakta ve kralın yetkisini sınırlayan bu sözleşme, vergi toplanabilmesi için genel oylamayı zorunlu kılmıştır. Böylece vergilerin toplanabileceği durumlar sınırlanarak denetlenebilir hale getirilmiştir.¹⁶

Magna Carta ile vergi alınması için halk temsilcilerinin onayının alınması ilkesi getirilmesinin yanında, toplanan bu gelirlerden yapılan harcamaların nereye ve nasıl yapılacağına takdiri yine kralın meşruiyetindeydi. Ancak bazı durumlarda Krallar vergiyi kolayca kabul ettirmek için, hükümetin bu vergilere ihtiyacı olan giderleri Parlamento’ya sunma yoluna başvuruyorlardı. Ancak, parlamento hala yeterince etkili olmadığından bunun sistemli bir hak haline getirilmesi mümkün değildi.¹⁷

Parlamentonun 1688 ihtilali ile Krallara karşı kazandığı zafer sonucu, bütçe hakkı tamamen parlamento’ya, millet temsilcilerine teslim edildi.¹⁸ 1688 ihtilali sonucu elde edilen hak ancak 1689 yılında kullanılmaya başlanmıştır. Elde edilen bu hak ile gelir ve giderlerin artık her yıl parlamento onayından geçirilerek kanunlaşmaktadır.¹⁹ Gelirlerin yıllık toplanmasının İngiltere açısından farklı bir önemi vardır. Vergi salma yetkisinin kralın şahsına verilmiş olması, gelirlerin yıllık toplanma ilkesinin başlangıcı olarak açıklanabilir. Ancak kral ölünce yerine geçen yeni kralın gelirlerin toplanması için yeniden vergi toplama izni alması gerekmektedir.²⁰

¹⁶ Sayar, **a.g.e** , s.18; Vural-Rakıcı, **a.g.e** , s.147

¹⁷ Bedi Necmettin Feyzioğlu, **Nazari,Tatbiki,Mukayeseli Bütçe**, 3. Baskı,İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye Basımevi, İstanbul, 1969, s. 17

¹⁸ Sayar, **a.g.e**, s. 21

¹⁹ Feyzioğlu, **a.g.e**, s.18

²⁰ A.Ulvi Taşlıyük, **Mali İdare Prensipleri ve Tatbikatı, Bütçe**, İzmir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 42, İzmir, 1964, s.31

1.2.2. Türkiye’de Bütçe Hakkının Tarihi Gelişimi

Türkiye’de ilk bütçe kavramı, Tanzimat’tan sonra ortaya çıkmış ve ilk bütçe Tanzimat’tan yaklaşık yirmi beş yıl sonra hazırlanabilmiştir. Ülkemizdeki bütçe düşüncesi İngiltere’deki şekilde ortaya çıkıp, gelişmemiştir.²¹ Türkiye’deki bütçe batıdakinin aksine toplumsal bir direniş olarak değil, devlet adamlarınca pratik amaçlar ve Batı kurumlarını Osmanlı Devletine aktararak İmparatorluğu kurtarma çalışmalarının bir parçasıdır.²² Osmanlı İmparatorluğu’nda bütçe hakkı da tamamen padişahların elinde olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu’nda Batılı ülkelerde görülen millet temsilcilerince temsil edilen bütçe hakkı ancak XIX. yüzyılın sonlarında görülmüştür. Ancak batı ülkelerinden farklı olarak, padişaha ait olan yetkilerin sınırlandırılması açısından bakıldığında, Osmanlı İmparatorluğu’ndaki bütçe hakkının elde edilişi hiçbir zaman bir halk hareketi olarak ortaya çıkmamıştır.²³

3 Kasım 1839 tarihinde ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu’nda vergilerin nasıl uygulanacağına dair hususlar mali hükümler içinde yer almaktadır.²⁴ Tanzimat’ın ilanından sonra 1855’te Muvazene Defteri Nizamnamesi yayınlanmış ancak bu nizamnamede de bütçe tabiri kullanılmamıştır. Böylece Tanzimat döneminde bir bütçe fikri doğmuş olmasına karşın Tanzimat Meclisi ve Meclis-i Umumi halk tarafından seçilmiş temsilcilerden oluşmadığı için bütçe hakkının halk temsilcilerince temsili bu dönemde daha gerçekleşmemiştir. Bütçe terimi ilk olarak geçtiği Anayasa metni 1876 Anayasası’dır. Bu Anayasa ile devlet bütçesinin gelir ve gider tahminlerini gösteren bir hukuki belge, kanun olacağı hüküm altına alınmıştır.²⁵ 1876 Anayasası ile bütçe hakkı, Mebusan Meclisi ile Ayan Meclisinden

²¹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e**, s. 63

²² Abdullatif Şener, **Osmanlı Bütçeleri ve Türkiye’de Bütçe Hakkının Ortaya Çıkışında Cumhuriyet Öncesi Gelişmeler**, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Cilt XII, Sayı:99, Ağustos, 1988, s.71

²³ Şener, **a.g.e**, s.70.

²⁴ Yılmazcan, **a.g.e**, s.166

²⁵ Yılmazcan, **a.g.e**, s.166, Suna Kili-Şeref Gözübüyük, **Türk Anayasa Metinleri**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No: 269, İstanbul, 2000, s. 52-53.

kurulu Meclis-i Umumiye' ye verilmiştir. Böylece devletin gelir giderlerinin her yıl yeniden bütçe kanunu ile onaylanacağı hüküm altına alınmıştır.²⁶

Cumhuriyet dönemi bütçe hakkına temel oluşturan ilk örnek 1909 yılı bütçesidir. Bu bütçe öncesi devletin birden çok bütçesi ve tahsil dairesi var iken 1909 bütçesi ile ilk defa genellik ilkesi gündeme gelmiş ve kabul edilmiştir.²⁷ Osmanlı İmparatorluğu'nun mali işlerinin hukuki dayanağı kuruluşundan itibaren İslam Hukuku esaslarına uygun olarak düzenlenmekteydi. Ancak bu dönemde yapılan düzenlemeler bütçe özelliği taşımamakla beraber bir bütçe planı olarak sayılabilir.²⁸ Bu nedenle Türkiye'de bütçenin gerçek anlamda siyasi, hukuki, ekonomik ve teknik olarak hazırlanması Cumhuriyet dönemi ile başlamıştır diyebiliriz.²⁹

1924 Anayasası; bütçe hakkının en geniş anlamda kullanıldığı ve bütçenin hazırlanmasından denetime kadarki süreçleri düzenleyen anayasadır.³⁰ Bu anayasanın 95. maddesine göre bütçe kanun tasarısı, katma bütçeler ve bunlara bağlı cetveller bütçe yılından en az 3 ay önce meclise sunulacağı hükme bağlanmıştır.³¹

1924 Anayasası ile getirilen başlıca yenilikler şöyle sıralanabilir;

- Bütçenin tasdik yetkisi meclise bırakılmıştır.
- Bütçenin uygulanma esasları hüküm altına alınmıştır.
- Bütçenin yayınlanması ve ilanının devlet başkanınca yapılması hüküm altına alınmıştır.
- Cumhurbaşkanı'nın uygun bulmadığı kanunları bir kez daha görüşülmek üzere 10 gün içinde meclise geri gönderme yetkisi Bütçe Kanunu açısından

²⁶ Erdoğan Öner, **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2001/359, Ankara, 2001, s.382; Esat Tekelli, **Türkiye'de İlk Bütçe**, Maliye Araştırma Merkezi Konferanslar, Cilt: III, 1957, s.379-380.

²⁷ Öner, **a.g.e**, s. 207

²⁸ Feyzioğlu, **a.g.e**, s.24

²⁹ İlhan Özer, **Devlet Maliyesi**, Cilt II, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 1980/219, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1980, s.56

³⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e**, s.68

³¹ Yılmazcan, **a.g.e**, s.168

geçerli değildir. Yani Anayasa’da Bütçe Kanunu Cumhurbaşkanı’nın bu yetkisine karşılık istisnalar arasında güvence altına alınmıştır.³²

1961 Anayasası; 1924 Anayasası’nda yer alan Bütçe Hakkı ile ilgili hükümleri korumakla beraber, 1924 Anayasası’nda yer almayan milli bütçe gibi yeni kavramlar ve yeni konularla karşımıza çıkmaktadır.³³

1961 Anayasası ile getirilen yenilikler şöyle sıralanabilir;

- 61. maddede yer alan “herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi... vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükleri ancak kanunla konulur.” Hükümü ile bütçe hakkındaki ilk gelişmeye imza atılmıştır.
- 94. maddede “genel ve katma bütçe tasarıları ile milli bütçe tahminlerini gösteren bütçenin, mali yılbaşından en az üç ay önce TBMM’ye sunulacağı“ hükümü ile bazı yenilikler getirilmiştir. Bu hüküm ile milli bütçe tahminlerinin bütçe tasarısına eklenmesi ile klasik bütçe hakkından çağdaş iktisadi bütçe anlayışına doğru bir geçiş olduğu anlaşılmaktadır.³⁴

1980 öncesi dönemde, farklı dönemsel özellikler nedeniyle bütçe politikalarında farklılıklar dikkat çekmektedir. 1963 yılından sonra uygulanmaya konulan planlı kalkınma dönemiyle kalkınma planları bütçe ilişkisi kurulmaya başlanmış ve mümkün olduğunca bu planlar için gerekli kamu kaynakları bütçe ile etkin kullanılmaya çalışılmıştır. 1973 yılından itibaren uygulanmaya başlanan Program Bütçe sistemi ile kaynakların bütün kamu kurumlarında bütçe aracılığıyla kullanılması için çalışmalar başlatılmıştır.³⁵

1980 öncesi dönemde vergi politikası açısından amaçlara ve dönemin gerçeklerine uygun bir vergi politikası oluşturulamamasının yanı sıra iç ve dış borçlar sürekli yükselme eğilimi içerisindeydi. Türkiye henüz sanayileşmesini tamamlayamadan sanayileşmiş ülkelerin vergi politikalarını uygulamaya koyarak

³² Yılmazcan, **a.g.e**, s.168

³³ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e**, s.69

³⁴ Yılmazcan, **a.g.e**, s. 169

³⁵Koray Başol-Güler Başol, **Bütçe Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler ve Bütçe Politikalarına Etkileri**, Profesör Bedri Gürsoy’a Armağan, Ankara, 1992, s. 57.

vergileme sistemini güçlendirmenin aksine etkinliğini azaltmıştır. Batı Almanya'dan alınan vergi sistemimiz ve Fransa'dan alınan vergi idare yapımızın etkin ve verimli biçimde işlemesi için, zorunlu düzenlemeler zaman içerisinde sistem içerisinde yerini almıştır.³⁶

1982 Anayasası; 1961 Anayasası'ndaki bütçe ile ilgili hükümleri korusa da bazı yeniliklerde getirmiştir. 1961 Anayasası'na göre vergi ödevi konusunda 1982 Anayasası'nda ufak eklemelerle vergi ödevi konusu daha kapsamlı bir şekilde ele alınmış ve sadece vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması değil, değiştirilmesi ve kaldırılması da kanunlarla güvence altına alınmıştır.

1982 Anayasası 161. madde ile “mali yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanacağı kanunla belirlenir.” ifadesi hüküm altına alınmıştır. Bu maddede devlet ve kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçe şeklinde yapılması ve bu bütçelerin uygulamasının ancak kanunla düzenlenebileceğinden bahsedilmektedir.

1982 Anayasası ile getirilen bazı yenilikler şöyle sıralanabilir;

- Merkezi yönetim bütçe kanunu ile milli bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yılbaşından artık en az üç ay önce değil, en az yetmiş beş gün önce Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulacaktır.
- 1961 Anayasası'nda en az otuz üyesi iktidar partisinden seçilmek şartıyla, otuz beş milletvekili ve on beş Cumhuriyet Senatosu üyesinden oluşurken, 1982 Anayasası'nda ise en az yirmi beş üyesi iktidar partisinden olmak koşuluyla kırk kişiden oluşan Bütçe Komisyonunca bütçe incelenecektir.

Bazı yazarların görüşlerine göre 1982 Anayasası bazı hükümleri dolayısıyla bütçe hakkını ihlal etmektedir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan “ *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde*

³⁶ Koray Başol-Güler Başol, **a.g.e.**, s.58-59.

*değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*³⁷ ve yine 1982 Anayasası'nın 167. maddesinde yer alan “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kanunla kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.*”³⁸ ifadeleri ile hükümetlere keyfi harcama yapabilmenin yolu açılmış ve uzun süredir mücadelesi verilen bütçe hakkının, bir türlü önüne geçilemeyen bu tür zedeleyici geleneklerle zarar gördüğü söylenebilir.³⁹

1980 sonrası bütçe politikası; esas amacı enflasyonla mücadele olarak belirlerken, diğer yandan hedeflenen büyüme hızını gerçekleştirmeyi planlamaktadır. Kısaca 1980 sonrasında, klasik bütçe araçları kullanılarak bütçe dengesinin korunmasına ve kamu kesiminin küçültülmesine yönelik politikalar amaçlanmaktadır.⁴⁰

1980’li yıllarda Türkiye ekonomisinde, 1980 istikrar tedbirleri ve V. Beş Yıllık Kalkınma Planı amaçlarına uygun birçok yapı değişikliği ve düzenlemeye gidilmiştir. 1980’den sonra özellikle vergi sistemimizde bu hedeflere uygun dönem dönem düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler sonucu Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gider Vergisi, İdari Yargılama Usul ve Amme Alacakları Tahsili Hakkında Kanunlarında değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerle vergi gelirleri arttırılmaya çalışılmıştır.⁴¹

1986 yılına kadar mahalli idarelere bütçe gelirlerinden belirli oranda pay verilmiştir. Ancak 1986 düzenlemeleri ile mahalli idarelerin bütçe üzerindeki yükleri azaltılmak istenmiş ve emlak vergileri mahalli idarelere tahsis edilmiştir. Böylece hem mahalli idarelerin bütçe üstündeki yükü azaltılacak, hem de emlak vergileri düzenli ve verimli şekilde tahsil edilebilecek ve vergi kayıplarında azalma meydana

³⁷ 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanununun 16’ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁸ 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanununun 16’ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁹ Vural- Rakıcı, **a.g.e.**, s.154

⁴⁰ Başol- Başol, **a.g.e.**, s.60.

⁴¹ Başol- Başol, **a.g.e.**, s.62.

gelecektir. Diğer bir politika aracı olan ve yukarıda da bütçe hakkını zedelediğini düşündüğümüz fon uygulamaları ile altyapı gibi uzun vadeli ve dönüşü olmayan harcamaların ve düşük faizli uzun vadeli kredilerin finansmanı için gelir tahmini sağlanması hedeflenmiştir.⁴²

Bütçe açıklarının kapatılması ve düşen kamu gelirlerinin arttırılması için geçici vergi uygulamalarına gidilmiştir. Bunların ilki 1981-1982 ve ikincisi 1986-1988 yıllarında yapılmıştır. Ancak bu denemeler istenileni vermemiştir. 1980 sonrası vergiler, kurumlaşmayı, yatırım ve tasarrufları özendirmek amaçlı yapılmıştır. Bu amaçlara ulaşmak için gelir vergilerinin kamu kesimi finansmanındaki payı azaltılarak, bütçenin sağlam kaynaklara dayandırılması amacıyla vergilendirme politikasına gidilmek istenmiştir. 1980 sonrası dönemin diğer önemli özelliği bütçe dışı fon kaynaklarının artmasıdır. Özellikle 1986 yılından sonra bu kaynaktaki artışın çok büyük rakamlara ulaşması, kamu finansmanında fonların vergi gelirlerinin payını azaltmada etkili olmuştur.⁴³

1980 sonrası dönemin tüm bu olumsuz özellikleri, sonunda bütçe açıklarını kapatmak için borçlanmaya gidilmesine sebep olmuştur. Diğer yandan mahalli idarelerin özellikle 1986'dan sonra bütçeden fazla pay alamamaları onları dış borçlanmaya yönlendirmiştir. 1986 sonrası değişen bütçe sistemi ile borç yönetimi artık bütçe idaresinden ayrılmıştır. 1980 sonrası bütçeler cari fiyatlarla büyüme gösterdiği halde, sabit fiyatlarla istikrarlı şekilde küçülme eğilimi içindedir.⁴⁴

Program bütçe uygulama döneminde bütçe ve plan arasındaki tahmin ve gerçekleşme farklarını bütçeler ile yıllık programları dikkate alarak koymak mümkündür. Çünkü yıllık programların plana uygun hazırlanmaları esastır. Sonuç olarak bütçe sistemi ile planlama arasında gerekli ilişkinin tam manasıyla kurulamadığı söylenebilir. Bütçenin başlangıç ödeneği ile planlanan harcamaların yılsonunda büyümesi ve planlananın çok üstüne çıkması ve gelirlerin istenen seviyeye genellikle ulaşamaması kimilerince bütçenin samimiyet ilkesinin uygulanmadığını ifade ediyordu. Bu görüşe katılıyoruz çünkü bütçenin hazırlanma

⁴² Başol- Başol, **a.g.e.**, s. 63.

⁴³ Başol- Başol, **a.g.e.**, s. 63-65.

⁴⁴ Başol- Başol, **a.g.e.**, s. 66-67

aşamasında harcamaların küçük, gelirlerin daha büyük gösterilmesi bu ilkeyi oldukça zedelemektedir. Diğer önemli konu 1980 sonrası uygulamalarından, bütçe dışı kaynaklardan fonların gelirlerin büyük bir kısmını oluşturması, mahalli idarelere tahsis olunan emlak vergileri ve borçların anapara ödemelerinin bütçe dışında tutulması, aslında bütçelerin kamu finansmanındaki yerinin giderek önemsizleştiğinin göstergesi olabilir. Bazı görüşlere göre tüm bu göstergeler beraberinde bütçenin açıklık ve genellik ilkesinin de zedelendiği fikrini oluşturmaktadır.⁴⁵ Tüm bu özellikler dikkate alınarak 1980 sonrası dönemde hedeflerden sapmaların nedeni anlaşılabilir.

1980 sonrası dönemden çıkarılacak bazı sonuçlar vardır. Öncelikle köklü bir çözüm için ağırlıklı bir bütçe politikası ile bütçenin kamu finansmanındaki önemini arttırmak gerekmektedir. Gelirler sağlam kaynaklara dayandırılmalı. Vergi gelirleri tahsilâtı ile tahakkuku birbirine yakın olmalı ki vergi sisteminin etkinliği ancak bu oranla sağlıklı elde edilebilir. Bu etkinliği sağlamak için de gerekirse yeni vergi kanunları ile bu hedeflere ulaşılmaya çalışılmalıdır. Gelirlerin yanı sıra giderlerinde gelirlerle orantılı olması ve bütçelerde aşırı açıklar vermesinin önüne geçilmelidir. Bütçe harcamalarında tasarrufa yönelik politikalara ağırlık verilmeli ve ekonomik istikrarın sağlanması ve ekonominin büyümesi için harcamaların yatırım harcamaları ağırlıklı olması gerekmektedir. Çünkü ancak bu şekilde finanse edilen bütçeler ile mali istikrar sağlanabilir ve planların hedeflerinden sapması en aza indirilebilir.⁴⁶

Bütçe hakkının gelişim seyrinin üç aşamadan oluştuğunu söyleyebiliriz. İlk aşama vergilerin ve diğer gelir kaynaklarının meclisler tarafından onaylanması, ikinci aşama harcamaların meclislerce onaylanması, son aşama ise bu onaylamaların her yıl tekrarlanmasıdır. Bütçe hakkının iç içe geçmiş üç hakkı barındırdığını söylemek yanlış olmayacaktır.⁴⁷

Bütçe hakkının gelişimi Türkiye’de diğer ülkelerdeki gibi olmamıştır. İlk olarak İngiltere’de bir halk hareketi olarak adlandırılan kralın vergi salma yetkisini kısıtlayan Magna Carta ile ortaya çıkan bütçe hakkı, ülkemizde bu şekilde ortaya

⁴⁵ Başol- Başol, **a.g.e**, s. 70-72.

⁴⁶ Başol- Başol, **a.g.e**, s. 73-75.

⁴⁷ Vural-Rakıcı, **a.g.e**, s. 154.

çıkamamıştır. Batıdaki aksine bir halk hareketi sonucu değil bir grup ileri görüşlü insan tarafından ortaya çıkararak geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu nedendenirki ülkemizde bütçe hakkının yer alması uzun zaman almıştır ve ilk olarak 1876 Anayasası'nda yer almıştır.⁴⁸

1.3. Bütçenin İlkeleri

1.3.1. Genellik İlkesi

Genellik ilkesini anlatmak için en anlaşılır tanım; gelirlerin ve giderlerin tamamen bütçede yer almasıdır. Genellik ilkesine kısaca “hazine birliği” denilebilir.⁴⁹ Genellik ilkesi içinde iki usulü barındırır. Birisi gayri safi usulü diğeri ise adem-i tahsis usulüdür. Gayri safi usul, genellik ilkesi ile karıştırılsa da genellik ilkesini tek başına karşılamadığı sonucuna varılabilir.⁵⁰ Gayri safi usul de; gelirler giderlerden veya giderler gelirlerden mahsup edilmeden devlete ilişkin tüm gelir ve giderler tek bir bütçede gösterilmektedir. Bu usulü tamamlayan adem-i tahsis ilkesidir. Buna göre, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.⁵¹ Ancak bu ilkenin ihlal edildiği durumlara kısaca örnek verirsek, üniversitelerde

⁴⁸ Vural- Rakıcı, **a.g.e** , s. 154.

⁴⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 6- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür. Bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirleri Hazine veznelerine girer, giderleri bu veznelerden ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz. Her türlü iç ve dış borçlanma, yurt dışından hibe alınması, borç ve hibe verilmesi ve bunlara ilişkin geri ödemeler, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlarda 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı, 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.*

Bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimlerince gerçekleştirilen tahsilât ve ödeme işlemleri, güvenli elektronik imza kullanılarak veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasıyla belirlenecek güvenlik kriterlerine uygun olarak elektronik ortamda verilecek talimatlar çerçevesinde bu Banka aracılığıyla gerçekleştirilebilir. Genel yönetim kapsamındaki diğer kamu idarelerini uygulama kapsamına almaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının görüşünü almak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.” -2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu fıkrada yer alan “Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı” ibaresi “Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının görüşünü almak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

⁵⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e**, s.70.

⁵¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 13- g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.*”

öğrencilerden alınan harçların yine sadece öğrencilere ait sağlık, kültür, spor, beslenme ve barınma gibi harcama türlerine tahsis edilir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu da gayri safi usul ve adem-i tahsis ilkesini yani ikisinin doğal sonucu olan genellik ilkesini benimsemiştir. Ancak uygulamada bu ilkelere istisna getirilmeyeceği anlamına gelmemektedir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda da bu ilkelere birkaç istisna getirilmiştir. İlki döner sermayeler, ikincisi ise kamu kurumlarına yapılan bağış ve yardımlardır. Bu iki istisna ile belirli gelirlerin belirli giderlere tahsisi mümkün olmaktadır. Ancak ilerleyen zamanda bu istisnaların dışına çıkmış ve istisnalar amaçları dışına kullanılarak bütçe içi-bütçe dışı fon uygulamaları ve özel gelir- özel ödenek uygulamaları yaygın bir hal almıştır. Bu şekilde kullanım adem-i tahsis ilkesine aykırılık teşkil etse de, belirttiğimiz üzere istisnai uygulamalardır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 13. maddesine baktığımızda da, tüm gelir ve giderlerin gayri safi usulle bütçelerde yer alacağı⁵² ve belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilemeyeceği⁵³ belirtilse de, bu kanunda da istisnai durumlara yer verilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 39. ve 40. maddelerinde hükme bağlanan bu istisnaların ilki kamu idarelerinin özel gelirleri karşılığında kendilerine tahsis edilen özel ödenekler ve ikincisi kamu idarelerine belirli amaçların gerçekleştirilebilmesi için yapılan bağış ve yardımlardır.⁵⁴ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda olduğu gibi bu

⁵² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 13-... f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir..."

⁵³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 13- g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır."

⁵⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 39- Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Malî yıl içinde kullanılabilir özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez..."

Madde 40- Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilat yapılamaz. Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır... Bu ödeneklerden malî yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir...yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Cumhurbaşkanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir."

istisnalar da adem-i tahsis ilkesi ile bağdaşmasa da yukarıda da bahsedilen istisnai uygulamaya örnektir.

1.3.2. Birlik İlkesi

Devletin tüm gelir ve giderlerinin tek bir bütçede yer almasıdır.⁵⁵ Genellik ilkesi ile benzeşse de aralarında önemli farklar bulunmaktadır. Birlik ilkesi, genellik ilkesindeki usullere bakılmaksızın tüm gelir ve gideri tek bir çatı altında toplamaktadır. Genellik ilkesi özetle bütçeyi içeriği bakımından birleştirirse de, birlik ilkesi bu birliğin şekil kısmıyla ilgilenir.⁵⁶

Birlik ilkesi bütçenin sonucunda bir etkiye sahip olmadığı yolundaki eleştirilere maruz kalsa da, ileride değinilecek olan şeffaflık, hesap verilebilirlik, ulaşılabilir olma ilkeleri ile yakından ilgilidir. Çünkü ancak birlik ilkesi ile kamuoyuna istenilen bilgilerin aktarılması, devletin mali ayağının tümüyle görünebilir, ulaşılabilir ve denetlenebilir olması sağlanabilir.

Bu sorun 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiş ve sosyal güvenlik kurumu bütçeleri ile mahalli idareler bütçeleri hariç tüm bütçeler bir çatı altında toplanmıştır. Bütçelerin TBMM'ye sunulacağı aşamada ise, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ile mahalli idarelerin bütçeleri hakkındaki bilgiler de merkezi yönetim bütçesine eklenerek meclise sunulur.⁵⁷

1.3.3. Denklik İlkesi

Denklik ilkesi denildiğinde akla gelen iki görüş vardır. Bunlardan ilki klasik maliye görüşüdür. Bu görüş denklik ilkesi oldukça sıkı bir şekilde bağlıdır. Onlara göre bütçe dengliği, borçlanmalar bütçe gelirinin içinde yer almayarak vergi, harç, resim ve devlete ait emlak gelirleri gibi normal gelirlerle bütçe giderleri

2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu fıkrada yer alan “Maliye Bakanı” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir.

⁵⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 13-... f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir...”

⁵⁶ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.74.

⁵⁷ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 74.

karşılanabildiği takdirde gerçekleşir. Ancak günümüzde bu derece katı bir denk bütçe anlayışını sağlayabilmek oldukça zordur.⁵⁸

1.3.4. Yıllık Olma İlkesi

Bütçenin yıllık olması demek, mali yıl için verilen ödeneklerin o yıl içinde kullanılması ve diğer mali yıla sarkamaması kuralıdır. Klasik maliyeciler, bütçenin yıllık olma ilkesini ısrarla savunmuşlardır. Bütçenin yıllık olması için sunulan gerekçeler öncelikle, bir yıl gibi bir sürenin kısa olması ve dolayısıyla daha gerçekçi sonuçlara ulaşılabileceğidir. Diğer gerekçe ise, kısa süreli uygulamaların daha verimli bir şekilde denetlenebileceğidir.⁵⁹

1982 Anayasasınının 161. maddesinde bütçelerin yıllık olmasından bahsederken, bu yılın hangi ayda başlayıp biteceği sorusu akla gelir. Mali yılın başlayacağı ay Osmanlı İmparatorluğu döneminde Mart iken, 1926 yılında Haziran, 1945 yılında Ocak, 1949 yılında Mart⁶⁰ ve nihayet 1981 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda son ve günümüzde ki uygulama olan mali yılın başlangıcı Ocak ayı olarak belirlenmiştir.⁶¹

Yıllık olma ilkesinde en önemli nokta bütçenin mali yılsonunda kapanma yöntemleridir. İki usul vardır: ilki jestiyon ikincisi egzersiz usulüdür. Jestiyon yönteminde, yılsonunda toplanamayan gelirler izleyen yılların bütçesine kaydedilir ancak yapılamayan harcamalar iptal olur.⁶² O yıl tahsil edilememiş gelirler ve yılı içinde harcanmayan ödenekler, izleyen yılda tahsil edildiği veya ödendiği takdirde geçmiş yılın gelir ve giderleri olarak gösterilmez. Tahsilât ve ödemeler hangi yıl yapılmışsa o yılın hesaplarına işlenir.⁶³ Yani bu yöntemde hesaplar mali yılda açılır ve yine o yılsonunda kapatılır. Bu yöntem gelirler için katı olarak uygulansa da,

⁵⁸ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 76.

⁵⁹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 79.

⁶⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 80.

⁶¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 3- (o) Mali yıl: Takvim yılını ifade eder.*”

⁶² Nurettin Bilici- Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017 s.160.

⁶³ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 211.

giderler açısından bazı istisnaları vardır.⁶⁴ Egzersiz yönteminde ise, gelir veya gider tahsil edildiği veya ödendiği değil ilgili olduğu mali yılın bütçesinde gösterilir. Böylece bu yöntemle bütçe yılı biraz daha uzamaktadır.⁶⁵

Ülkemizde bütçe uygulama dönemi takvim yılıdır. Bu nedenle bütçe giderlerinin ve öngörülen bütçe gelirlerinin ilgili mali yılda yapılması esastır.⁶⁶ Ancak bazı durumlarda giderlerin yapılmasında ve gelirlerin tahsilinde aksaklıklar meydana gelebilir. Bu gibi durumlar bu ilkenin istisnalarını oluştursa da, ülkemizde esas olarak uygulanan yöntem jestiyon usulüdür. Egzersiz yöntemi yıllık olma ilkesiyle bağdaşmamakla beraber, en büyük sakıncası bütçe denetimini süresiz bir şekilde öteleme eğiliminde olmasıdır. Yeni kamu mali yönetim sisteminde meydana getirebileceği sakıncaları nedeniyle benimsendiği ülkelerde de zamanla terk edilmiş bir usuldür.⁶⁷

İlgili mali yıl içinde ödeme emrine bağlanan fakat ödemesi ilgilinin talep etmemesi veya nakit sıkıntısı nedeniyle yapılamamış giderler, bütçeye gider ve karşılığında da bütçe emaneti şeklinde kayıtlara alınarak ödemesi daha sonra yapılır. Ancak bütçe gideri ilgili mali yılda yapılmış sayılır.⁶⁸ Diğer istisna süresi o yılda bitmesi gereken bir sözleşme mücbir sebeplerle veya ek süre verildiği için ilgili mali yılda tamamlanamamışsa, o işe ait kalan tutar o mali yılda iptal edilerek bir sonraki mali yıla devredilir. Böylece geriye kalan hizmet bedeli hizmetin ifa edildiği mali

⁶⁴ Bilici-Bilici, a.g.e., s.160.

⁶⁵ Mutluer-Öner-Kesik, a.g.e , s. 81.

⁶⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 51-... Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde iki ayı geçmemek üzere uzatılabilir.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu fıkra da yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

⁶⁷ Bilici-Bilici, a.g.e., s.160.

⁶⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 34- Ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. Ancak, malın alındığı veya hizmetin yapıldığı malî yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir. Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir...”

yılın bütçesine gider kaydedilir.⁶⁹ Son istisna ise kişilere verilen avans ve kredilerin mahsubudur. Mali yıl içinde ilgililere yapılmış olan ön ödemelerden mahsup edilemeyenlerin ödenekleri yılsonuna kadar saklı tutulur ve yıl bitiminden itibaren bir ay içinde mahsup işlemleri tamamlanır.⁷⁰

1.3.5. Mali Saydamlık İlkesi

Mali saydamlık; maliye politikasının, kamu kesiminin hesap ve hedefleri ile hükümetin yapısının ve işlevlerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu kurumlarındaki israf, geçmişte uygulanan politikaların verimsizliği nedeniyle halkın kamu kurum ve kuruluşlarına ve yöneticilere güveni sarsılmıştır. Bu nedenle hükümetin aldığı kararları gerekçeleriyle beraber kamuoyuna daha açık ve şeffaf bir yönetim anlayışıyla sunması gereği ortaya çıkmıştır. Bu da yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu arttıran bir gelişmedir.⁷¹ Bu gelişmeler sonucu seçmenler, kamu sektörü dışında gerçekleşen işlemlerini de kapsayacak şekilde muhakeme edebilecek, anlaşılabilir ve güvenilebilir bilgiye kolaylıkla ulaşabilir hale gelebilecektir.⁷²

Bugün birçok ülkede yarı mali işlemler kamu politikalarında önemli bir yere sahiptir. Yarı mali işlemler genelde “nakit dışı borçlanma” veya “mahsup borçlanma” adı altında karşımıza çıkar. Bu tür borçlanma işlemleri nakit akışı

⁶⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 35- ...Sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış ancak, ilgili idarece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi malî yıla taşınmış ise; yıl sonunda yüklenme artışı devredilir ve bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artışı karşılığı hizmet ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir...”

⁷⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 51- Kamu hesapları malî yıl esasına göre tutulur. Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde iki ayı geçmemek üzere uzatılabilir.” -2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

⁷¹ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s. 11.

⁷² Murat Toker, **Mali Saydamlık ve Türkiye**, Ankara, 2002, s.2 <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/24malisaydamlik.pdf>. (Son Erişim Tarihi: 10.09.2014).

oluşturmadan gerçekleşmektedir. Bu nedenle yarı mali işlemler olarak adlandırılmaktadırlar. Yani nakit bir ödeme yapılması yerine borç senedi karşılığı hesaplaşılır. Bu işlemler doğası gereği “yarı mali işlem” değildirler. Hükümetin politikaları karşılığı istenerek eksik kaydedilen işlemlerdir. Türkiye’de uygulama alanı bulan yarı mali işlemlere; görev zararı uygulamaları, dış borç garantileri ve Merkez Bankası’na kur farkına karşılık verilen tahviller, tahkim uygulamalarını örnek olarak gösterebiliriz. Yani başka bir açıdan, yarı mali işlemler kayıt dışı tutulmaktadır. Bu nedenle bu tür işlemlerde saydamlık az olduğu kadar, bu işlemlerin sonuçlarının güvenilirliğide dolayısıyla düşüktür.⁷³

Kamu mali yönetiminde getirilen yeniliklerle hesap verilebilirlik ve şeffaflık kavramları da önem kazanmıştır. Mali saydamlık ilkesi bu kavramların sonucu olan bütçenin anlaşılır ve açık olması ilkeleriyle yakından ilgilidir.⁷⁴ Hatta birbirine bağlıdır diyebiliriz. Çünkü ancak açık ve anlaşılır bir bütçe saydamlık noktasına ulaşabilir. Böylece kamuoyu zamanında ve verimli bir şekilde bilgilendirilmiş olur bu da bütçenin denetimini kolaylaştırır. Bu noktada ise karşımıza hesap verilebilirlik ilkesi karşımıza çıkar. Yukarıda da bahsettiğimiz gibi bu kavramlar birbirine bağımlı ve iç içe geçmiş durumdadır. Aralarında uyumun her zaman sağlanması gerekir. Bir basamağın atlanması sorunlara neden olur. Bu nedenle kamu mali yönetimine getirilen yeniliklerle mali saydamlık ilkesi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun’da “Genel Hükümler” kısmının 1.maddesinde kanunun çıkarılış amaçları arasında sayılırken, Kanun “Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları” başlıklı üçüncü kısımda da mali saydamlığa atıfta bulunur. Bu maddeye göre kamuoyu zamanında, açık, ulaşılabilir şekilde bilgilendirilir ve mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenleme ve önlemler kamu idarelerinin sorumluluğuna bırakılarak bu durumun izlenmesi aşaması Maliye Bakanlığı’nın sorumluluğu olarak tanımlanmıştır. Özetle mali saydamlık, devletin yaptığı ve

⁷³ Mehmet Kara, **Bütçelerin Saydamlığı Açısından Türkiye’de Yarı Mali İşlemler** , Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 257, Ocak 2003, s.122-124.

⁷⁴ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 81.

yapacağı mali işlerle ilgili gerçeklerden kaçınmadığı bir durumu ifade ederken; bütçe ise, bu durumu güvence altına alan sosyal bir sözleşmedir.⁷⁵

Mali saydamlığın, ideolojik ve iktisadi boyutunun tartışılmasını bir kenara koyarsak;⁷⁶ ekonomik ve sosyal yönden gelişimin gerektiği düşünüldüğünde, ülkemizde kamu harcamalarının düşük olduğu dikkate alındığında mali saydamlığın sağlanması için gerekli koşulların oluşumu engellemektedir.⁷⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda, yukarıda bahsettiğimiz gibi kaynakların etkin, verimli, ekonomik kullanımı yer almış olsa da performans kriterleri ve performans ölçütlerine dair bir ibare yer almamıştır. Bu da önemli bir sorun olarak belirmektedir.⁷⁸

1.3.6. Objektif Doğruluk İlkesi

Bu ilkeyle ulaşılmak istenen, bütçede yer alan gelir ve gider tahminlerinin ilgili mali yılın ekonomik şartlarına en uygun şekilde belirlenmesidir. Yani mali yılın sonunda ulaşılan sonuçlar gerçeğe en yakın olan rakamlar olmalıdır. Burada kastedilen bu rakamları belirlemede kullanılan verilerin en sağlıklı olanına sahip olunmasıdır. Bu ilkeye ilişkin düzenleme 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu madde 13'de yer almaktadır. Bu maddede bahsedilen, uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve saydamlık ifadeleri objektif doğruluk ilkesinin kanunla da garanti altına alınmasını sağlamıştır.⁷⁹

⁷⁵ Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü, **Mali Saydamlık İzleme Raporu III**, , <http://www.tepav.org.tr> , Ankara, 2005, s.7.

⁷⁶ Sinan Sönmez, **Yolsuzluk, Saydamlık ve Küreselleşme**, İşletme ve Finans Dergisi, Yıl: 16, Sayı: 188, Kasım 2001, s. 31-38.

⁷⁷ Haydar Lütfi Ejder, **Türkiye’de Mali Disiplinin Sağlanması Açısından Kamu Harcamaları Stratejisi: 1980-2002 Dönem Analizi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2006, s.160.

⁷⁸ Hasan Baş, **Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 23-27 Mayıs 2005 SPA Hotel Colossae Thermal, Karahayıt-Pamukkale, s. 402.

⁷⁹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 83.

1.3.7. Sübjektif Doğruluk İlkesi

Sübjektif doğruluk ilkesi, objektif doğruluk ilkesi ile yakından ilgilidir. Çünkü mali yılsonunda gerçeğe en yakın gelir ve gider tahminlerine ulaşmış olmak sübjektif doğruluğa ulaşıldığını gösterir. Objektif doğruluktan ayrılan yanı ise, sübjektif doğrulukta harcamacı kurum ve kuruluşların ön planda olmasıdır. Öyle ki, harcamacı kuruluşlar yılsonunda iyimser bir görünüm sergilemek ve daha rahat ödenek harcamak adına gerek yatırım ve cari harcama ödeneklerinde harcayacakları tutarın üzerinde ve gelirlerde ise tahsilât tahminini daha aşağıda rakamlar göstermeyi gelenek haline getirmişlerdir. Sübjektif doğruluk bu nedenle önemli bir ilkedir. Bu geleneğin önüne geçilmesi ve doğru bütçeler elde edebilmek adına önemli bir adımdır.⁸⁰

1.3.8. Önceden İzin İlkesi

Bütçeler, bütçe hakkı gereği halkın veya günümüz uygulamasında halk adına parlamento onayı ile yürürlüğe konulur. Buradan çıkacak sonuç, hiçbir gelir veya gider parlamento onayı olmadan tahsil edilemez ve harcanamaz. Bu ilke yine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 13. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Bu maddeye göre; bütçeler ait oldukları yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.⁸¹

1.4. Bütçe Sistemleri

Bütçe hakkı, hukuki, adil ve şeffaf bir gelir gider dengesi oluşturabilmek ve halkın devlete ödediği her türlü vergi, resim, harç ve benzeri ödemelerinin gerçekten toplumun ihtiyaçlarını karşılamada, iyileştirmede kullanıldığını görmek istemesinden ortaya çıkmıştır. Bu nedenle bu hakkın elde edilmesi hem güç olmuştur hem de

⁸⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 83.

⁸¹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 84.

önemlidir. Bunun sonucunda, bütçe hakkının etkin ve verimli kullanılması için farklı bütçe sistemleri geliştirilmiştir.

1.4.1. Klasik Bütçe Sistemi

Bütçe sistemleri içinde en eskisidir. Kamu giderlerinin öncelikle idari-siyasi kuruluşlara göre dağıtıldığı, sonrasında ise her kuruluş bütçesinin harcama kalemlerinin belirlendiği, girdi esaslı ve bir yıllık esasa göre hazırlanıp, parlamento onayından geçirilerek uygulanan bütçe sistemidir.⁸² Ödenekler kuruluş düzeyinde verildiği için bu bütçelere örgüt bütçeler de denir.

Bu sistemin temel nitelikleri hizmet odaklı değildir. Yani hangi malın hangi hizmeti karşıladığı önemli değildir. Önemli olan, alınan mal ve hizmete karşılık verilen ödeneklerin miktarının aşılmaması ve hukuki temeller çerçevesinde harcanmasıdır.⁸³

Bu sistemin bazı sakıncaları vardır. En eski sistemlerden biri olmasından dolayı çağdaş bütçe sisteminde karşımıza çıkan çoğu düşünce klasik bütçe sisteminde yerini alamamıştır. Bu nedenle örneğin çıktı-performans denetimi odaklı olan çağdaş bütçe sistemlerinin aksine klasik bütçe sistemi için önemli olan harcama denetimidir. Ödeneklerin kuruluş düzeyinde verilmesi birçok işin gerçek maliyetine ulaşamamasına ve böylece fayda-maliyet analizinin gerçekçi sonuçlar verememesine yol açabilir. Bu tür analizlerin ve denetimlerin yapılması bu sistemde öngörülmediği için klasik bütçe sisteminde bütçenin hazırlık aşaması diğer sistemlere nazaran daha kolaydır.⁸⁴

⁸² Figen Altuğ, **Kamu Bütçesi**, Ezgi Kitapevi, 1.Baskı , Bursa 1999, s. 36-37.

⁸³ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 85.

⁸⁴ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 85.

1.4.2. Torba Bütçe Sistemi

Klasik bütçe sisteminde harcama kalemlerine ayrı ayrı ödenek verilirken, torba bütçe sisteminde ödenekler toplu şekilde verilir. Bunun nedeni, çağdaş bütçe sistemi anlayışlarında yer alan harcama öncesi kamu yöneticilerine belli ölçüde serbestlik tanımaktır. Bütçe hazırlanırken ayrıntılara girilmediği için bütçe hazırlık aşaması klasik bütçe sisteminden daha kolaydır.⁸⁵

Ödeneklerin kullanımının bu şekilde serbest olmasının sakıncaları ise etkin ve verimli denetim gerektirmesidir. Bunun için ciddi denetimler gerekir. Denetimlerin aksaklığı ve bütçe hazırlık aşamasında analizlerin yeterli bir şekilde yapılmaması halinde ise kaynakların kullanımında israf meydana gelir. Bu da torba bütçe sisteminin en büyük sorunlarından biridir. Bu sistemin iyileştirilmesi yolunda yapılan önerilerden biri, hazırlık aşamasında detaya inilmeyen ödeneklerin, harcama aşamasında detaylı hesap kodlarına işlenmesidir.⁸⁶

1.4.3. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi

Sıfır tabanlı bütçe sisteminde, klasik bütçe sisteminin aksine cari yıl bütçelerinin geçmiş yıl bütçeleriyle ilişkisi tamamen kesilir. Yani kamu idarelerinin geçen yıl hiç ödeneği olmamış gibi davranılır ve ilgili yılın ihtiyaç talepleri göz önünde bulundurularak bütçeleri hazırlanır. Bu nedenle kamu idarelerinin belirleyeceği ihtiyaçlarının öncelik sıralaması önem kazanır ve böylece kaynakların israfının önüne geçilmesi için önemli bir adım atılmış olur. Bu uygulama sistemin iyi yönleri arasındadır.⁸⁷ Sıfır esaslı bütçeleme, geçmiş yıllara ait ödeneklere bağımlılığı kaldırmayı amaçladığı için diğer sistemlerden farklı bir bütçeleme anlayışına sahiptir. Bu sistemde bütçe otomatik olarak yer almaz. Bu sistemde hiçbir ödenek bütçede otomatik olarak yer almadığı gibi, hiçbir kuruluş ödenek tekliflerini önceki yıllara dayandıramaz. Bir bakıma yöneticiler her sene bütçeye sıfır lira ile başlar. Sıfır tabanlı bütçelemede, yöneticilerin, en küçük ayrıntıya kadar bütçelerinin

⁸⁵ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 86.

⁸⁶ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 87.

⁸⁷ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 88.

gerekçelerinin gösterme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu gerekçeleri ispatlama yükü yöneticiye aittir ve sistem böylece yöneticilerin başarı değerlendirilmesi yapılmasına da izin verir.⁸⁸ Sıfır tabanlı bütçeleme yasamaya, diğer bütçeleme sistemlerine kıyasla daha önemli bir rol vermiştir. Bütçe sürecinde yasanın ve yürütmenin rolleri birbirinden ayrılmış gibi görünse de, bu süreçler uygulamada birbiriyle iç içe geçmiş ve birbirini tamamlar özelliktedir.⁸⁹

Torba sistemin sakıncaları ise, öncelikle her yıl ilk defa bütçe yapılmıyormuşçasına işe başlamak bütçe hazırlık sürecini hem zorlaştırır hem de bütçe hazırlığının uzun zaman almasına neden olur. Bunların dışında ihtiyaçlarda önem sırasının verimlilik üzerinden belirlenmesi, sosyal içerikli yapılan bazı hizmetler açısından engel oluşturur ve sistemin gerçekçiliğini tartışmaya açar.⁹⁰ Sistemin fazla zaman ve iş yükü gerektirmesi ile kırtasiyeciliği artırması ise bu sisteme getirilen diğer önemli eleştiridir.⁹¹

1.4.4. Plan-Program Bütçe Sistemi

Bu sistem daha öncekilerden farklı olarak sistemin kuruluşlar düzeyinde değil de ülkenin amaçları doğrultusunda olması gerektiğini savunmuştur. Bu sistemde öncelikle ülkenin ihtiyacı olan hizmetler belirlenir ardından bu hizmetlerin fayda-maliyet analizleri yapılarak hangi hizmetlerin neden gerçekleştirileceği gerekçeleriyle beraber ortaya konulur.⁹²

Adı geçen sistem önce program bütçe olarak ortaya çıkmış ancak bunun yeterli olmadığı görülerek bu programa bir de plan eklenerek plan-program bütçe sistemi adını almıştır. Plan-program bütçe sistemi, program bütçe sisteminin geliştirilmiş halidir.⁹³

⁸⁸ Şerafettin Aksoy, **Kamu Bütçesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.103-104-108; Altuğ, **a.g.e**, s. 40-41.

⁸⁹ Nihat Falay, **Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995, s.144

⁹⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e**, s. 88.

⁹¹ Falay, **a.g.e**, s. 156.; Feyzioğlu, **a.g.e**, s.139.

⁹² Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e**, s. 89.

⁹³ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e**, s. 89.

Bu sistem birkaç aşamadan oluşmaktadır. Adından da anlaşılacağı üzere ilk aşama planlama, ikinci aşama programlama üçüncü aşama ise plan-program dâhilinde belirlenen kamu hizmetlerini fonksiyonel olarak sınıflandırılmasıdır. Ancak bu aşamalardan sonra bütçenin hazırlanması evresine geçilebilir.⁹⁴

Bu sisteminde diğer sistemlerde olduğu gibi sakıncaları mevcuttur. Öncelikle sistem sadece kamusal hizmete odaklı olduğundan bu hizmetin nasıl yapılabileceği veya yapılabilmesinin ne kadar mümkün olduğu konuları üstünde durulmamaktadır. Diğer mevzu ise, yasama organına tek alternatif olarak sunulan plan-programlar hem yasamanın hem de ülkede yaşayanların iradesini göz ardı etmektedir. Kararları uygulayanlara yeterli esneklikler sağlanmamasının yanı sıra plan-programlar genellikle bir yılı aşkın süreleri kapsamaktadır.⁹⁵ Karar alıcı iradenin merkeziyetçi bir yapıya sahip olması ile tüm bu faktörler göz önüne alınacak olursa, sistemin en önemli ayağı olan denetim, bu sistemde istenilen etkinliği gösteremeyecektir.

1.4.5. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Bu sistem adından da anlaşılacağı gibi çıktı-sonuç ilişkisine dayanır. Sıkı ödenek tahsisi ile harcama öncesi yani etkili hukuki denetime ulaşmaya çalışan klasik bütçe sisteminin aksine, harcama sonrası denetime önem vermektedir.⁹⁶

Devletin küçültülmesi çerçevesinde stratejik plan, neo-liberal iktisat anlayışı çerçevesinde mikro düzeyde hedeflere odaklanarak, toplumsal faydayı maksimize etmekten öte, belirli hedefleri göz önünde bulundurarak kamu harcamalarının azaltılmasını öngören yani stratejik planın mali disiplinin gereği olarak sunulan bir yaklaşımdır.⁹⁷ Stratejik plan, piyasa ekonomisi anlayışı çerçevesinde, özel sektörde faaliyet gösteren ve rekabetçi piyasa için geliştirilmiş bir yöntem olmasına karşın kamu mali sisteminde de yerini almıştır.⁹⁸ Olması gereken performans esaslı

⁹⁴ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 89.

⁹⁵ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 90.

⁹⁶ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 90.

⁹⁷ Ejder, **a.g.e**, s.147.

⁹⁸ Coşkun Can Aktan, **Türkiye’de Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Uygulanabilirliği-Eleştirel Bir Perspektif**, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 323-324.

bütçeleme sistemi, hizmet sonucu oluşan çıktılarının ölçülebilirlik, maliyetlerin etkin belirlenememe, stratejik plan hazırlanmasında ortaya konulan hedeflerin ve amaçların verimli tespiti sorunlarını dikkate almalıdır.⁹⁹

Performans esaslı bütçeleme de üç aşama mevcuttur. İlk aşama, bütçelerin yapılacak işlere göre sınıflandırılmasıdır. İkinci aşama, bu işlerin maliyetlendirilmesidir. Son aşama ise, elde edilen bu çıktılarının ölçülmesidir.¹⁰⁰ Elde edilen sonuçların değerlendirilmesi bu sonuçların aynı zamanda stratejik amaç ve hedeflerle ne derece uyumlu olduğunu ve faaliyetin kalitesinin ölçülebilmesini de sağlar. Sistem, kamu kuruluşlarında kaynakların etkin kullanımını sağlama amacıyla, matematiksel veriler ve çeşitli analiz tekniklerinden (fayda-maliyet analizi, maliyet-etkinlik analizi, lineer programlama gibi) faydalanmaktadır.¹⁰¹ Tüm bunların sonucu olarak kamu idarelerinin hesap verme mekanizmasının çalıştırılması için gerekli ortam sağlanmış olur.¹⁰²

Sistemin tüm bu olumlu yönlerinin yanı sıra her sistemde olduğu gibi sakıncaları da mevcuttur. Öncelikle böyle bir sistemin sunduğu bütçe, bilinçli ve sistemi benimsemiş kişilerce hazırlanmalıdır. Ancak bu şekilde gerçeğe en yakın ölçütlere, hedeflere, faaliyetlere ve çıktılara ulaşmak mümkündür. Diğer sorun sistem benimsenmiş olsa dahi, bazı hizmetlerin performans ölçümü mümkün olmayabilir. Tüm bunların yanı sıra bu sistem mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verilebilirlik kurallarına uyan en yakın sistemdir.¹⁰³

Ülkemizde de bu sisteme geçiş için yasal düzenlemeler mevcuttur. Öncelikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 9. maddesinin başlığı "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme" dir. Yine aynı kanunun 41. maddesi sistemin son aşaması olan "Faaliyet Raporu"na değinmiştir. Performans Programı sisteminin ilk aşaması Stratejik Planlama' dır. Bu nedenle Kalkınma

⁹⁹ Ejder, **a.g.e**, s.146.

¹⁰⁰ Nuray Karanfil Kocabaş, **Türkiye'de Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Bütçe Reformlarının Bütçe Politikası Açısında Değerlendirilmesi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012, s.s 25-26.

¹⁰¹ Tüğen, **a.g.e**, s. 102

¹⁰² Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 90.

¹⁰³ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 91.

Bakanlığınca hazırlanan Stratejik Planlama Kılavuzunun 3. Sürümü Kasım 2015’de, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi de Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nce 2009’da yayınlanmıştır. Bu kaynaklara ek olarak 26 Şubat 2018 tarih ve 30344 sayılı Resmi Gazete’de Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 26 Mayıs 2006 tarihli ve 26179 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği yürürlükten kaldırarak yayımlanmış ve aynı gün yürürlüğe girmiştir.¹⁰⁴

1.5. Türkiye’de Kamu İdare Bütçeleri

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa baktığımızda bütçe “kanun” olarak tanımlanırken, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda ise bütçe “usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge” olarak ifade edilmektedir. Bu tanım farklılıklarının temelinde ise, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kapsamındaki bütçeler tanımlanırken, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu bütçelerinin hepsinin bir arada tanımlandığı görülmektedir. Ancak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 15. maddesinde merkezi yönetim bütçe kanunu ayrıca düzenlenmiştir.¹⁰⁵ Böylece merkezi yönetim bütçesi 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda olduğu gibi kanun olarak hazırlanacakken, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler bütçeleri, kurumların kendi meclisleri/yönetim kurulları gibi karar organlarınca kabul edilerek belge metinler olarak yürürlüğe konulacaktır.¹⁰⁶

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na geçişle, ilk defa kurumlar orta vadeli program ve mali plan çerçevesince belirlenen tavanlara uygun bütçeler hazırlamaya başlamıştır. Çok yıllık bütçeleme anlayışı çerçevesinde üçer

¹⁰⁴ Selahattin Tuncer, **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 299, Temmuz 2006, s. 5.

¹⁰⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 15- Merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur...*”

¹⁰⁶ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “*Madde 29- Bütçe Kanunu bir metinden ve ekli cetvellerden oluşur. Eklenmesi öngörülen cetveller ilgili bütçe kanunlarının metinlerinde gösterilir.*”

yıllık bütçeler hazırlanmaya başlamıştır.¹⁰⁷ Bütçenin kapsamı genişletilerek bütçe dışında olan birçok kurum merkezi yönetim bütçesi kapsamına dâhil edilmiştir.¹⁰⁸ Bütçe uygulamasında ve bütçeler arası fon akışı uygulamasında değişikliğe gidilmiştir.¹⁰⁹

1.5.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun İle Bütçe Türleri

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 6. maddesine göre bütçe, devlet kurumlarının yıllık gelir ve gider uygulaması, yürütülmesi iznini ve tahminlerini gösteren bir belge, bir kanun olarak ifade edilmektedir. Daha önceki bölümlerde değinildiği gibi klasik maliyeciler tarafından savunulan genellik ve birlik ilkelerinin bir sonucu olan devletin tek bir erk tarafından bütçesinin uygulanması yaklaşımı 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun bize sunduğu bütçe tanımıyla karşımıza çıkar. Elbette böyle bir uygulama sonrası farklı şekilde gelir elde eden ve harcamalar yapan idareler ortaya çıkmaya başlamıştır.¹¹⁰

Bu kurumların en yoğun olduğu 1980'li yıllarda ise mali saydamlık ve mali disiplin konusu ön plana çıkmaya başlamıştır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile getirilen sıkı kurallar bütünü kurumların bundan kaçmak için türlü kanun boşluğundan yararlanmaya çalışmaları sonucunu da beraberinde getirmiştir.¹¹¹ Mali disiplini sarsan bu uygulama örnekleri beraberinde bütçe tanımında değişikliklere

¹⁰⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 17-Gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında; a) Orta vadeli program ve malî planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar, b) Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları, c) Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme anlayışı, d) İdarenin performans hedefleri, Dikkate alınır...*”

¹⁰⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 2- Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar...*”

¹⁰⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 2-...Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir.*”

¹¹⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 149.

¹¹¹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 149-150.

neden olmuştur. Böylece 1990'lı yıllarda kamu maliyecilerince bütçe tanımının genişletilmesi mali saydamlığın en önemli unsurları arasında sayılacaktır.¹¹²

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu uygulamasına göre Türk Kamu Mali Yönetim Sistemi genel bütçe, katma bütçeler, özel bütçeler, özerk bütçeler, döner sermaye bütçeleri ve kendi mevzuatlarına göre kurulmuş olan bütçe içi ve dışı fonlar şeklinde altı bölümden oluşur.¹¹³

1.5.1.1. Genel Bütçe

Yukarıda bahsedildiği gibi klasik maliyecilere göre bütçe genellik ve birlik ilkelerine göre oluşturulmalıdır. Buradan çıkartacağımız diğer sonuç klasik maliyecilere göre hazırlanmış bütçe yani 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na göre genel bütçe, aynı zamanda devletin temel fonksiyonlarını icra eden, mal ve hizmetleri kamusal ihtiyaçların gerektiği nitelikte ve miktarda üretebilen kuruluşları yani tüm bu özelliklere sahip güçlü bir erki yani kısaca devleti ifade etmektedir. Genel bütçe dışında tanımlanan bütçeler ise istisna olarak görülmüş ve yine bu kanuna bağlı olacakları hüküm altına alınmıştır.¹¹⁴

Genel bütçeye dâhil kurumların kendilerine ait gelirleri, gelir cetvelleri yoktur. Gelir cetveli bu idarelerin hepsi için tektir. Bu kurumların yapacakları harcamalarda yılsonunda incelenmek üzere kurumların kendi bütçelerinde yer alan ödeneklerin Hazine tarafından nakden serbest bırakılması ile gerçekleşir.¹¹⁵

Ancak 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun öngördüğü genel bütçeli idarelerin kendi gelirleri olmaz anlayışı kısa sürede şekil değiştirmiştir. Bazı genel bütçeli kurumlar zamanla kendi gelirlerini elde edecek çözümler bularak döner-sermayeler, vakıflar, bütçe içi-dışı fonlar ile muazzam gelirler elde etmişlerdir. Elde ettikleri gelirleri bu yollarla mevcut genel bütçe gelirleri içinden çıkarmayı başarmışlardır. Bu tür uygulama örnekleri 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye

¹¹² Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 150.

¹¹³ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 149-150.

¹¹⁴ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.150.

¹¹⁵ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.150.

Kanunu'nda bazı düzenlemelere gitmeyi gerektirmiştir. Böylece 1990'lı yılların başında fon uygulamalarına bazı kotalar konmuş, 2000'li yıllar ile fon uygulamaları ile sınırsız kaynak yaratma imkânı bazı istisnalar dışında tamamen uygulama dışı bırakılmıştır.¹¹⁶ Bu istisnalardan bazıları Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Tanıtma Fonu, Özelleştirme Fonu ve Tasarruf Mevduat Sigorta Fonlarıdır. Ancak fonların uygulama dışı bırakılması kurumların kendi öz gelirlerini elde etme güdüsüne mani olamamıştır. Kurumlar böylece fon uygulamasından daha karışık olan vakıf-dernek uygulamalarına yönelmiştir.¹¹⁷ Mali disiplini baltalayan bu duruma son vermek için 2004 yılında çıkarılan 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun ile vakıf-derneklerin tüm kamu kurumları ile ilişkileri kesilerek, kamu hizmeti karşılığı gelir elde etmeleri ve kamu hizmet binalarını kullanmaları yasaklanmıştır.¹¹⁸ Bununla beraber diğer öz gelir elde

¹¹⁶ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “*Ek Madde 8 – (Ek: 1/8/1996-4160/1 md.) Kanun, kanun hükmünde kararname, yönetmelik ve diğer mevzuatla kurulmuş olan fonların her türlü gelirleri Hazine adına açılan bir müşterek fon hesabında toplanır.*

Yılları bütçe kanunları ile hangi fonların bütçe kapsamına dahil edileceği belli edilir. Bütçe kapsamı içine alınan fonlar hizmetlerini bütçenin (A) cetveline konulan ödeneklerle yerine getirirler. Bunların gelirleri genel bütçe geliri olarak (B) cetveline gelir kaydedilir. Ancak bu gelirlerden kredi ana para geri dönüşleri, kredi faizleri, borçlanma ve satış hasılatı ile üniversite araştırma fonlarının döner sermayeden aldıkları paylar bütçenin (B) işaretli cetveline gelir kaydedilmeden doğrudan müşterek fon hesabından ilgili fonun gider hesabına aktarılır.

Kapsam dışında bırakılan fonların gelirleri ve harcamaları bütçe ile ilişkilendirilmez. Ancak, bunların müşterek fon hesabında toplanan gelirlerinden Maliye Bakanı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın birlikte teklifi üzerine Başbakanın onayı ile belirlenecek oran ve miktarlarda kesinti yapılarak genel bütçeye gelir kaydedilebilir. Tüm fonlar hizmet ve harcamalarını kendi mevzuatlarında yer alan esas ve usullere göre yürütürler.

Fon gelirlerinin tahsili, takibi, gelir kaydı, muhasebeleştirilmesi ve denetimine ilişkin süre, esas ve usuller Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığınca müştereken tespit edilir.

Kanun ve kanun hükmünde kararname ile kurulanlar hariç olmak üzere, hizmet alanı kalmayan fonlar Maliye Bakanı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın müşterek teklifi ve Başbakan onayı ile tasfiye edilebilir. Bunların tasfiyesine ilişkin her türlü düzenlemeleri yapmaya Maliye Bakanı ile Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan yetkilidir.”

¹¹⁷ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.151.

¹¹⁸ 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun “*Madde 2- a) Dernek ve vakıflar, kamu kurum ve kuruluşlarının ismini alamaz, bu kurum ve kuruluşların hizmet binaları ve müştemilatı içinde faaliyet gösteremez ve bu kuruluşlara ait araç ve gereci kullanamaz. b) Dernek ve vakıflar kamu kurum ve kuruluşlarının sundukları hizmetlerle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerden ücret, bağış, katkı payı ve benzeri adlar altında herhangi bir karşılık alamaz. c) Kamu hizmetlerinde kullanılan araç, gereç, evrak, form ve benzeri malzemenin, bu Kanun kapsamındaki dernek ve vakıflardan temin edilmesi istenemez. d) Kamu görevlileri görev unvanlarını*

etme yolu olan ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş olan döner sermayelerin 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Böylece hem bütçe dışı fonlar hem de döner sermayeler merkezi yönetim bütçesi dışında yer almaktadır.¹¹⁹

1.5.1.2. Katma Bütçe

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 115. maddesine göre katma bütçeler, giderleri özel gelirle karşılanan ve genel bütçe dışında tutulan bütçelerdir. Katma bütçe uygulaması genel bütçe dışında kalan diğer bütçe türleri gibi istisna olarak görülmektedir.¹²⁰ Katma bütçeli idarelerin hesap ve işlemleri, kendi özel mevzuatındaki hükümler saklı kalmak üzere diğer hükümler söz konusu olduğunda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu hükümleri uygulanır.¹²¹ Kendi gelirlerini elde eden ve harcamalarını buna göre yapan idareler derken bazı istisnalar dışında katma bütçeli idareler kendi harcamalarını elde ettikleri kendi gelirlerinin tamamı ile karşılayabilmektedirler.¹²²

Elde ettikleri öz gelirlerini özel mevzuatlara dayandırarak döner sermaye, fon, özel ödenek, özel hesap, vakıf ve dernek gibi kaynaklar adı altında bütçe dışına

kullanarak dernek ve vakıf organlarında görev alamaz. e) Dernek ve vakıf organlarında görev alan kamu görevlileri, bu görevleri nedeniyle ücret, huzur hakkı veya başka bir ad altında herhangi bir karşılık alamaz. f) Dernek ve vakıfların yardım toplama ve bağış kabul hizmetlerinde kamu görevlileri çalıştırılmaz. g) Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçelerinden bu Kanun kapsamındaki dernek ve vakıflara ödenek, yardım veya herhangi bir kaynak aktarılamaz. h) Kamu kurum ve kuruluşları, personel maaş ve ücretlerinden, kaynağında kesinti yaparak bu Kanun kapsamındaki dernek ve vakıflara aktarma yapamaz. ı) İhaleyi yapan kurum ve kuruluş bünyesinde bulunan veya bu kurum ve kuruluşlarla ilgili her ne amaçla kurulmuş olursa olsun vakıf ve dernekler ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketler, bu kurum ve kuruluşların 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapacakları ihalelere katılamazlar.”

¹¹⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Geçici Madde 11- (Mülga birinci fıkra: 24/7/2008-5793/38 md.) (Değişik ikinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31/12/2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır.”

¹²⁰ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “ Madde 115- Sarfiyatı hususi varidat ile temin ve muvazenei umumiye haricinde tedvir olunan bütçelere “mülhak bütçe”, mahalli sarfiyat ve varidatı ihtiva eden bütçelere “hususî bütçe” denir.”

¹²¹ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “ Madde 118- Mülhak ve hususi bütçelerin hesabat ve muamelatı, hususi kanunlarında muharrer kuyut mahfuz kalmak üzere, bu kanun ahkâmına tabidir.”

¹²² Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.152.

çıkarmışlardır. Birkaç istisna dışında giderlerinin tamamına yakınına genel bütçeden sağladıkları vergi gelirleri ödeneklerinden karşılayarak, neredeyse genel bütçeli kurumlar haline dönüşmüşlerdir.¹²³

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 117. maddesine göre, genel bütçeli idarelerin ita amiri bakanlardır ve siyasi sorumluluklarından dolayı birinci derece ita amiri unvanını alırken bu sebeple katma bütçeli idarelerin yöneticileri ikinci derece ita amiri unvanlarıyla kurum bütçeleri üzerinde tasarruf yetkisine sahiptir.¹²⁴

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na göre, konsolide bütçe genel ve katma bütçelerden oluşur. Ancak dikkat edilecek husus ödenek bazında düşündüğümüzde; konsolide bütçe ödeneklerini hesaplarken bu iki tür bütçeli kurumların ödenekleri toplamından, katma bütçelerin genel bütçe tarafından finanse edilen bütçe açığı hazine yardımı ödeneğinin düşülmesi gerekmektedir.¹²⁵

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na göre, katma bütçelerin büyük bir çoğunluğunu üniversiteler oluşturmaktadır. Ancak başka katma bütçeli kurumlara örnek olarak Devlet Su İşleri, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü ve Karayolları Genel Müdürlüğü de sayılabilir.¹²⁶ İlerleyen bölümlerde değinileceği gibi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile katma bütçe kavramı

¹²³ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.152.

¹²⁴ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.152.

¹²⁵ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.153.

¹²⁶ 5279 sayılı 2005 Mali Yılı Katma Bütçe Kanunu “ Madde 12- a) Vakıflar Genel Müdürlüğü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü ile ilgili hükümlerini Başbakan ve Maliye Bakanı, b) Yükseköğretim Kurulu ve üniversiteler ile ilgili hükümlerini Maliye ve Millî Eğitim bakanları, c) Karayolları Genel Müdürlüğü ile ilgili hükümlerini Maliye ve Bayındırlık ve İskân bakanları, d) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü ile ilgili hükümlerini Maliye ve Sağlık bakanları, e) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü ve Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile ilgili hükümlerini Maliye ve Tarım ve Köyişleri bakanları, f) Orman Genel Müdürlüğü ile ilgili hükümlerini Maliye ve Çevre ve Orman bakanları, g) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü ve Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü ile ilgili hükümlerini Maliye ve Enerji ve Tabii Kaynaklar bakanları, yürütür.”

ortadan kalkmış ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile katma bütçe olarak sınıflandırılan idareler genel bütçe veya özel bütçede yerini almıştır.¹²⁷

1.5.1.3. Döner Sermayeler

Bütçenin genellik ve birlik ilkelerinin istisnalarından birisi de döner sermaye bütçelerini oluşturmaktadır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesinde, genel bütçeli idarelerin ilk madde ve malzeme alımı ile uzman ve işçi kadrolarındaki personelin ödemelerinin kurumların kendi bünyelerindeki döner sermayeler vasıtasıyla ödeneceği hükme bağlanmıştır.¹²⁸ Bu kanunla getirilen diğer hüküm ise, genel bütçeli idarelerin döner sermaye ödeneklerinden harcanmayan kısmın yılsonunda iptal edilmesi ve kullanılan sermayelerden doğan gelir fazlalıklarının da gelir olarak yazılmasıdır.¹²⁹

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na göre, genel bütçeli idareler döner sermaye kurabilirken, katma bütçeli idarelerin ve bütçeden yardım alan kuruluşların döner sermaye kurması başka çeşitli mevzuatlarla hüküm altına alınmıştır. Teoride düşünürsek katma bütçeli idarelerin aslında ürettikleri mal ve hizmet üzerinden fiyatlandıkları ürünler ile maliyetlerinin tamamını bu şekilde karşılayamazlar bile büyük miktarını amorti ederler. Yani kendi gelirleri ile kendi giderlerini karşılayabilecekleri düşünüldüğünden kısaca kendi öz gelirlerini bütçelerine dâhil edebildikleri hesaba katıldığında döner sermayelere ihtiyaç duymayacakları düşüncesi genel bir kanıdır. Ancak pratikte durum böyle değildir. Pratikte bu kurumlar, genel bütçeli idare gibi hareket ederek, genel bütçeli idareler gibi giderlerini vergi gelirlerinden kendilerine finanse edilen kısımdan karşılayarak,

¹²⁷ Mutluer-Öner-Kesik, a.g.e , s.153.

¹²⁸ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “Madde 49- Muvazenei umumiye dahilinde idare edilmekte olan sanayi ve ticari müesseseler ve idarelerin mevaddı iptidaiye ve malzeme mubayaa bedelleriyle mütehasşis ve amele ücretleri mütedavil sermaye namiyle bütçelere konulan tahsisat ile tedvir ve tesviye olunur. Bu müessesat ve dairelerin mütedavil sermaye tahsisatından istimal olunmıyan miktarı sene nihayetinde iptal ve istimal olunan sermayeden mütehasşıl varidat fazlaları da irat kaydolunur.”

¹²⁹ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “Madde 49- ...Bu müessesat ve dairelerin mütedavil sermaye tahsisatından istimal olunmıyan miktarı sene nihayetinde iptal ve istimal olunan sermayeden mütehasşıl varidat fazlaları da irat kaydolunur.”

döner sermayeden elde ettikleri kazancı tamamen gelire dönüştürerek kendilerine ilave finansman kaynakları oluşturmuşlardır.¹³⁰

Döner sermayelerin asıl kuruluş amacı tamamen kamusal faydayı maksimuma çıkarmaktır. Sadece kamusal mal ve hizmet üreterek bu üretim ile ortaya çıkan fazla kapasitenin değerlendirilerek fiyatlandırılabilceği düşünülerek kurulmuşlardır.¹³¹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre döner sermaye “*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi*” ifade eder. Ancak zamanla bu hedeften uzaklaşmış ve kamusal faydayı maksimize etmek değil genel bütçeli idarelerin gelir elde etmesi için kullandığı bir finansman kaynağına dönüşmüşlerdir. Artık bu kamu idareleri için amaç, kendi bünyelerinde döner sermayeli işletmeler kurmak haline gelmiştir.¹³²

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen yeniliklerden birisi de Döner Sermayeli İşletmeler açısındandır. Bu Kanuna göre döner sermayeli işletmeler 2010 sonuna kadar yeniden yapılandırılacaktır.¹³³ Böylece kurumlar kendi bünyelerindeki döner sermayeli işletmelerin yürüttükleri hizmetleri dikkate alarak devamında fayda görülenleri kendi bütçelerine dâhil ederek, devamına lüzum görülmeyenlerin faaliyetlerine son vereceklerdir.¹³⁴

¹³⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.153.

¹³¹ Necmettin Emre Güner, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık Ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.122.

¹³² Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.154.

¹³³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Geçici Madde 11- (Değişik ikinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31/12/2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır.*”

¹³⁴ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.154.

1.5.1.4. Fon Bütçeleri

Kurumların mali mevzuattaki sınırlamalar sonucu, bütçe dışı kaynak oluşturmak için başvurduğu yollardan biri de aynı zamanda bütçe ilkelerinin bir istisnası olan fon bütçeleridir. Özellikle 1980’li yıllarda fon ekonomisi kamu maliyesinde her alanda yaygınlaşarak alternatif bir devlet bütçesi oluşturmuştur.¹³⁵

Aslında bazı kamu gelirlerinin bütçe dışında tutularak belirli giderler için kullanılması çok daha eskilere dayanan bir uygulamadır. 1950’li yıllarda kurulan örneğin Çimento Fonu, Çiftçi Kredileri Fonu gibi fonların kuruluş amacı mevzuattan kaçmaktan öte, belirli giderler için yeni kaynaklar yaratmak ve bunları etkin şekilde kullanmaktır. 1980’li yıllarda kamu maliyesinin belirleyici unsuru haline gelen fonlar, 1990’lara gelindiğinde hemen hemen hepsi bütçe dışı tutulmuş, topladıkları kaynakların ve yaptıkları harcamaların izlenmesi ve denetimi artık büyük sorun haline gelmiştir.¹³⁶ Kamu maliyesinin gündemine oturan bu sorun 1992 Mali Yılı Bütçesi Kanunu’nda yapılan zorunlu değişiklik ile düzenlenmeye çalışılmıştır. Böylece 1992 Mali Yılı Bütçesi Kanunu, fon gelirlerinin artık Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası bünyesinde Hazine adına açılan tek bir hesapta (Müşterek Fon Hesabı) toplanması ve izlenmesini hükme bağlamıştır. 1993 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile başka bir adım daha atılarak bütçe dışında tutulan fonlardan bir kısmının gelirleri bütçe içine alınmış ve her bir fon için fonun kaynağını oluşturan bütçe geliri ile belirli olması şartı aranmaksızın belirli bir ödenek ayrılması hükme bağlanmıştır. Fon kaynaklarının bir kısmının bütçe içine alınması kamu maliyesinde mali disiplin için önemli bir adım atılmıştır.¹³⁷

Bütçe kapsamına alınan fonlar üçe ayrılmaktadır. 1) Bütçe içi fonlar, 2) Bütçe dışı fonlar ve 3) Gizli fonlardır.

Bütçe içi fonlar; bütçede tertibi olup, bu tertibin ödeneği tamamen devlet bütçesinden tahsis edilen ve toplu verilen, her türlü geliri kaydedilen fonlardır. Bu tür

¹³⁵ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.155.

¹³⁶ Bilici- Bilici, **a.g.e**, s.56.

¹³⁷ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.155.

fonların gelirlerinin tamamı devlet bütçesine kaydolurken, yaptıkları hizmet karşılığı yapılan harcamalar için kendi özel mevzuatlarına bağlıdırlar. Örnek verecek olursak; Mahalli İdareler Fonu ve Belediyeler Fonu bu kategoriye girer.¹³⁸

Bütçe dışı fonlar; hizmetlerini kendi özel mevzuatlarına göre sunan ve özette gelir ve giderleri bütçe ile ilişkilendirilmeyen bütçelerdir.¹³⁹ Bu tür fonlar merkezi yönetim bütçesi içerisinde yer alsa da, bahsettiğimiz özelliklerinden dolayı idari ve mali açıdan yeterli denetime tabi tutulamamışlardır.¹⁴⁰ Bütçe dışı fonların beş tanesi hariç kalanı 2001 yılı sonunda kapatılmıştır. Bunlar; Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve Özelleştirme Fonu ve İşsizlik Fonudur.¹⁴¹

Gizli fonlar; fon sistemindeki saydamlığı azaltan ve denetimi zorlaştıran uygulamadır. Gizli fon uygulaması ile kamu kesiminin gerçek hacmine sağlıklı bir şekilde ulaşamamaktayız. Fon sistemi, 1986 yılından sonra “gizli fon” uygulamasıyla kamu ekonomisi uygulaması ile yerini iyice netleştirmiştir. 1990’lı yılların ilk yarısından itibaren Türkiye’de gizli fon olarak nitelendirebileceğimiz düzenlemeler yapılarak fonlara çeki düzen verilmiştir. Gizli fon uygulamasının; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 2006 yılında yükseköğrenim bütçelerinin özel bütçeli idareler olmasına kadar uygulamada ve önemli olan örneği ise, Öğrenci Sosyal Hizmetler Birimi Hesaplarında toplanan yükseköğrenim öğrencilerinden toplanan öğrenci katkı paylarıdır. 2006 yılında geçilen yeni bütçe sistemleri ile böylece gizli fon uygulamasına tamamen son verilmiştir.¹⁴²

¹³⁸ Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi- Türk Bütçe Sistemi**, Gözden geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, 2000, s.s 77-78.

¹³⁹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.s 156-157.

¹⁴⁰ Coşkun, **a.g.e** , s.78.

¹⁴¹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.s 156-157.

¹⁴² Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.158.

1.5.1.5. Mahalli İdareler Bütçeleri

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 115. maddesinde mahalli idareler bütçesinden bahseder ve bu bütçeleri özel bütçe olarak adlandırmaktadır. Bu maddeye göre mahalli idareler yani özel bütçeler, mahalli gelir ve giderleri kapsayan bütçelerdir.¹⁴³

Mahalli idarelerin hangi kurumlar olduğu ise 1982 Anayasası'nın 127. maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre; “*Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir.*” Bu maddede belirtilen tanıma göre mahalli idareler; il özel idareleri, belediyeler ve köy birimlerinden oluşmaktadır.

1.5.1.6. Özerk Bütçeler (Bağımsız Bütçeli Kuruluşlar)

Bu kuruluşlar sundukları hizmetler gereği bazı istisnalara sahiptir. Hepsi tüzel kişiliğe haiz olsa da, idari ve mali özerkliğe sahiptir. Diğer yandan kendi özel mevzuatlarına göre kendi bütçelerini hazırlayabilmektedirler.¹⁴⁴

Bu kuruluşların üç tür geliri vardır. İlki genel bütçeden sağlanan destekler. İkinci gelir türü, kendi hizmetlerinin karşılığında sağladıkları gelirler. Üçüncü gelir türleri ise, bu kuruluşlara tahsis edilen gelirlerdir.¹⁴⁵

Bu kuruluşların bu tür ayrıcalıklara sahip olup kendi mali ve idari özerkliğe sahip olmalarındaki temel neden; bu kuruluşların sundukları hizmetler gereği, diğer bütçe türlerindeki kuruluşların aksine siyasi mekanizmadan mümkün olduğunca az etkilenmeleri ve hizmetlerinde istikrarın devam etmesi gerektiği inancıdır.¹⁴⁶

¹⁴³ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, “*Madde 115- Sarfıyatı hususi varidat ile temin ve muvazenei umumiye haricinde tedvir olunan bütçelere “mülhak bütçe”, mahalli sarfıyat ve varidatı ihtiva eden bütçelere “hususî bütçe” denir.*”

¹⁴⁴ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.158.

¹⁴⁵ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.158.

¹⁴⁶ Coşkun, **a.g.e.** , s.86.

Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu ve Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü bu kurumlara örnektir. Bu kuruluşların muhasebe sistemleri, harcama usulleri kendi yönetmelikleri ve tüzüklerinde belirlenmiştir.¹⁴⁷ Bu kuruluşlar için diğer istisnalardan biri yasama denetiminin sadece genel bütçeden aldıkları ödenek miktarı ile sınırlı olmakla beraber, bu kuruluşlar Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetimine tabi idi. Bu bütçelerin sahip olduğu özelliklerden yola çıkarak, bu tür bütçelerin aslında birlik ve genellik ilkelerinin birer istisnası oldukları söylenebilir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda ise genel bütçeden yardım alan ancak kendi gelirlerini elde edebilen ve harcama yapabilen çoğu kuruluş özel bütçeli kurumlar arasında yerini almıştır.¹⁴⁸

1.5.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanuna Göre Bütçe Türleri

Uluslararası standartlara göre kamu sektörü faaliyetleri, genel yönetim kuruluşlarının bütçesi ve devletin ticari faaliyetlerinden oluşmaktadır. Ancak uluslararası sınıflandırmada bahsedilen yönetim tanımı, Türk İdare Hukukunda bahsedilen tanımlamadan farklıdır. Ancak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun uluslararası standartlara uygun bir idari sınıflandırmadan bahsetmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetimine “genel yönetim” tanımı getirilmiştir. Bazı ülkelerde olduğu gibi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da “genel yönetim” merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşmaktadır. Merkezi yönetim bütçeleri, kamusal mal ve hizmet üreten kısaca devletin temel fonksiyonlarını yerine getiren kurumlardan oluşmaktadır. TBMM tarafından oylanacak ve onaylanacak olan bütçeler merkezi yönetim bütçeli idarelerin bütçeleridir.

¹⁴⁷ Mutluer-Öner-Kesik, a.g.e , s.159.

¹⁴⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 12- ...Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir...”

Esas olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, merkezi yönetim bütçeli idarelerin mali ve idari işlemlerinin nasıl yürütüleceğinin çerçevesini çizen kanundur. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri de genel yönetimin içinde tutsak da bu kurumların bazı alanlarda genel yönetimden bağımsız olması gerektiği inancından yola çıkarak, sosyal güvenlik kurumu bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri parlamentoya sunulmamaktadır. Ancak yine “genel yönetim” yaklaşımının bir gereği olarak, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler bütçelerinin hedefleri, faaliyetleri ve faaliyet sonuçları parlamentoya sunulur.

Genel yönetime dâhil idarelerin kamu mali ve idari çerçevelerini öğrenmek için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun iyi incelenmesi gerekir. Buna göre; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “genel yönetim”i üç tür bütçeye ayırır.¹⁴⁹ İlki merkezi yönetim bütçeleridir. Merkezi yönetim bütçeleri de kendi içinde ayrılır. Merkezi yönetim bütçe türünün kapsamı; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer alan cetvellerden (I) sayılı cetvel olan genel bütçeli idareler, (II) sayılı cetvel yani özel bütçeli idareler ve (III) sayılı cetvel olan düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşmaktadır.¹⁵⁰ İkinci bütçe türü sosyal güvenlik kurumu bütçeleridir ki bu da 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda (IV) sayılı cetvel anlamına gelmektedir.¹⁵¹ Son

¹⁴⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 12- Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz...”

¹⁵⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 12-...Merkezî yönetim bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur. Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla veya Cumhurbaşkanı kararnamesiyle düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, kanunla veya Cumhurbaşkanı kararnamesiyle kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir...”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin dördüncü fıkrasında yer alan “özel kanunla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde, beşinci fıkrasında yer alan “özel kanunlarla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde değiştirilmiştir

¹⁵¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 12-...Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla veya Cumhurbaşkanı kararnamesiyle kurulan

bütçe türü ise mahalli idareler bütçeleridir.¹⁵² Tüm bunları incelediğimizde aslında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun uluslararası standartlara uygun bütçeleme türlerini sisteme adapte ettiği sonucuna ortaya çıkar. Genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici bütçe, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idareler bütçesi olmak üzere beş bütçe türünden oluşan bu kanunla uluslararası karşılaştırmalar kolayca yapılabilir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun bütçe tanımları arasında önemli bir farklılık söz konudur. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu bütçeleri tanımlarken kuruluş bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini kuruluş kanunlarına bırakırken, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, hangi kurumun hangi bütçeye dâhil olduğunu yukarıda bahsettiğimiz cetveller ile teker teker sıralamıştır.

1.5.2.1. Genel Bütçeli İdareler

İçeriği 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda belirtilen genel bütçeye göre çok farklı değildir. Bunlar; kendi gelirlerini elde edemeyen, kamu hizmetlerini yerine getirirken kamu hizmet maliyetlerini sahip oldukları kaynak olan vergi gelirlerinden karşılayan kurumlardır.¹⁵³ Genel bütçeli idarelerin tek bir gelir cetveli olur ve hepsinin geliri tek bir cetvelde konsolide edilir. Bu kurumların tüm gelirleri Hazine veznelerine girer ve giderleri de yine bu veznelerden ödenir.¹⁵⁴

Diğer yandan, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile genel bütçelilere “özel gelir” elde edebilme imkânı tanınmıştır. Bu kurumlar 5018 sayılı

ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir...”-2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin altıncı fıkrasında yer alan “kanunla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁵² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 12-...Mahallî idare bütçesi, mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.”

¹⁵³ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “Madde 34- Bakanlıklardan her biri kendi bütçesini hazırlayarak temmuz ayı sonuna kadar Maliye ve Gümrük Bakanlığına gönderir. Maliye ve Gümrük Bakanı da kendi Bakanlığının gider bütçesi ile gelir bütçesini hazırlayıp ötekilerle birleştirerek Devletin bir yıllık genel bütçe tasarısını meydana getirir...”

¹⁵⁴ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “Madde 16- Bilumum varidat Hazine veznelerine girer ve masarif bu veznelerden tediyeye olunur. Vekaletlerin hususi varidatları ve vezneleri yoktur...”

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 39. maddesi gereği, özel gelirleri ile sağladıkları özel gelir ödeneklerini kullanabilme imkânına sahiptirler.¹⁵⁵ Ancak sadece genel bütçeye dâhil kurumların özel gelir uygulaması bulunmaktadır. Özel gelirler, özel bütçeli kurumlardan kaldırıldığı için, özel bütçeli kurumların elde ettikleri gelirler, kendi bütçelerine öz gelir olarak kaydedilmektedir.¹⁵⁶

1.5.2.2. Özel Bütçeli İdareler

Bir bakanlığa bağlı veya ilgili kuruluş olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek için kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunlarla düzenlenen kamu idarelerinin oluşturduğu bütçeler özel bütçelidir.¹⁵⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (II) sayılı cetvelde sayılan kurumlar özel bütçeli kuruluşlardır. Özel

¹⁵⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 39-...Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Mali yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez. Özel gelirlere ilişkin olarak ilgili kanunlarında ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle belirtilen fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin tarifeleri ile uygulamaya yönelik usul ve esaslar, Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü alınarak ilgili kamu idarelerince belirlenir. Özel gelirlerin ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemler merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu fıkrada yer alan “ilgili kanunlarında” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde” ibaresi eklenmiş ve “Maliye Bakanlığının” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığının” şeklinde değiştirilmiştir

¹⁵⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 3-... j) Özel gelir: Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirleri...”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle (h) bendinde yer alan “Kanunlarına” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine” ibaresi eklenmiş ve (j) bendinde yer alan “ilgili kanunlarında” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde” ibaresi eklenmiştir

¹⁵⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 12-...Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin dördüncü fıkrasında yer alan “özel kanunla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde, beşinci fıkrasında yer alan “özel kanunlarla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “kanunla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde değiştirilmiştir.

bütçeli kuruluşların tanımı, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda sayılan katma bütçeli idarelerin özelliklerinden bazı farklarla ayrılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (II) sayılı cetvelde adı geçen kurumlar, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun'daki katma bütçeli idarelerin bir kısmı ve bunlara ek olarak bütçeden yardım alan bazı kuruluşlardan oluşmaktadır. (II) sayılı cetvelde yer alan Yükseköğretim Kurumu, tüm devlet üniversiteleri, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Türk Dil Kurumu, Karayolları Genel Müdürlüğü vb. idareler özel bütçeli idarelere örnektir.

Genel bütçeli idarelerden farkları ise, kendi öz gelirlerine sahip olmaları, ürettikleri ve faydaları kısmen veya tamamen bölünebilen mal veya hizmetler için fiyatlandırma yapabilen kuruluşlardır.¹⁵⁸ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda saydığımız katma bütçeli kuruluşlar, kanunda tanınan ayrıcalıklarını bir süre sonra kendi lehlerine çevirmek adına elde ettikleri öz gelirlerini farklı yöntemlerle olabildiğince bütçe dışına çıkarmanın yanı sıra; giderlerini de tam tersi yönde, olabildiğince bütçe içine çekmenin yollarını bulmuşlardır. Bu boşluk yüzünden katma bütçeli idarelerden, Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü gibi istisnalar dışında kalanların giderlerinin tamamına yakını, vergi gelirlerinden karşılanmıştır. Bu da takdir edilir ki Hazine bütçesine büyük yük getirmiştir.¹⁵⁹

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen yeni uygulama da ise, özel bütçeli idarelerin elde ettikleri tüm gelirler, özel bütçeli idarelerin bütçelerine dâhil edilmiştir. Bununla beraber bu idareler kendi gelirlerinin, giderlerini karşılamaya yetmediği durumlarda genel bütçeden transfer suretiyle finansman yardımı alabileceklerdir.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.163.

¹⁵⁹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.163.

¹⁶⁰ Bilici-Bilici, **a.g.e.**, s.53.

1.5.2.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçeleri

Gelişmiş ülkelerin çoğunda olduğu gibi telekomünikasyon, elektrik ve bankacılık gibi belirli piyasaları düzenlemekle görevli kurumlar siyasi müdahaleden mümkün olduğunca uzak tutulmaya yani bu kurumların üstündeki siyasi otorite baskısının minimum düzeyde olması gereği bu tür kuruluş bütçeleri ortaya çıkmıştır.¹⁶¹

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar sözü edilen amaçlarla kurulmuş olmalarının yanı sıra, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesinde kendi özel mevzuatlarıyla düzenlenmekteydi.¹⁶² Ancak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile beraber bu kurumların amaçlarını yerine getirebilmeleri ve idari, mali özerkliklerini yerine getirebilmeleri adına bu kanunun bazı maddelerinden sorumlu tutulmuşlardır.¹⁶³

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, hükümetlerin belirledikleri politikalar doğrultusunda belirlenmiş kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde ve toplumun sorunlarıyla bireylerin, temel hak ve özgürlükleri aşamasında hukuki olmayan yaptırımlara maruz kalmasını önlemek, ekonomik düzenin çarpık işleyişine müdahale etmek, yeni teknolojik araçların ve devletin kullanmış olduğu mali araçların tehdit ve ihlallerine karşı koruma ve kollama görevlerini yerine getirmek ölçüsünde etkinlik ve verimlilik sağlamaları amacıyla kurulmuşlardır.¹⁶⁴ Bu kuruluşlara verilen en önemli avantaj ise bağımsızlıktır. Bu kuraldaki amaç ise, bu

¹⁶¹ Mutluer-Öner-Kesik, a.g.e , s.163.

¹⁶² 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 3984 sayılı Radyo ve Televizyon Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanunu ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunu vb.

¹⁶³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 2-...Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68 ve 76 78 ncı maddelerine tâbidir.”

¹⁶⁴ Tarık İlman- Recep Tekeli, **Türkiye’deki Düzenleyici Ve Denetleyici Kuruluşlar: İdari Para Cezalarının Hukuksal Zeminlerinin Değerlendirilmesi**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1 s. 26. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/166366> (Son Erişim Tarihi: 16.03.2018)

kuruluşların geleneksel bakanlık yapılarından uzak tutularak bürokrasi hantallığından ve politik etkilerden uzak tutulmaya çalışılmaktadırlar.¹⁶⁵

Tüm bu gelişmelerin yanı sıra, bu kuruluşlar için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen en önemli ayrıcalık; bütçelerini Maliye Bakanlığı aracılığı olmadan doğrudan TBMM'ye yollayabilmeleri ve kendi mali kontrol sistemlerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun hükümlerine tabi olmaksızın kendi mevzuatlarına göre hazırlayabilmeleridir.¹⁶⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bu kuruluşların yeri (III) sayılı cetveldir.¹⁶⁷ (III) sayılı cetvelde yer alan idarelere örnek verecek olursak; Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Kamu İhale Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu düzenleyici ve denetleyici kurumlardır.

1.5.2.4. Mahalli İdareler

Mahalli idareler bütçeleri merkezi yönetimin aksine, sadece belli bir bölgeyi kapsayan faaliyetleri göstermek amacıyla kurulmuş ve toplumun genelini değil belirli bir kısmını kapsayan kurumlardır.¹⁶⁸

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndaki değişikliklerden en çok etkilenen kurumlar mahalli idarelerdir. İdari ve mali yapılarındaki farklılıklardan dolayı yeni uygulamalara adaptasyon konusunda sıkıntılar olsa da,

¹⁶⁵ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s.164.

¹⁶⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 18-...Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştay ile Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Cumhurbaşkanlığına gönderirler...*"- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu fıkrada yer alan "Maliye Bakanlığına" ibaresi "Cumhurbaşkanlığına" şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁶⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 12-...Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.*"- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin dördüncü fıkrasında yer alan "özel kanunla" ibaresi "kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle" şeklinde, beşinci fıkrasında yer alan "özel kanunlarla" ibaresi "kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle" şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan "kanunla" ibaresi "kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle" şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁶⁸ Hikmet Tosun-Uğur Cebeci , **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınevi, Ankara, 2006 , s.10.

yeni kanundaki düzenlemelerle amaç; muhasebe, bütçe, istatistik, mali raporlama ve kontrol süreçlerine köklü değişiklikler getirerek şeffaflık, mali saydamlık ve performans konularında kapalı kutu olan mahalli idarelerini daha açık ve anlaşılabilir hale getirmektir.¹⁶⁹

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan (I) , (II) ve bazı istisnalar hariç (III) sayılı cetvellerde sayılan kuruluşlar yani merkezi yönetim bütçesi idareleri, diğer bir anlatımla genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici denetleyici kurumların bütçelerinin hazırlanışı, TBMM'ye sunulması, görüşülmesi ve kabulü, uygulanması, faaliyet raporları ve kesin hesapları, iç ve dış denetime tabi tutulmaları bakımından, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun hükümlerine tabidir.

Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler içinse bazı farklılıklar vardır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'un 77. maddesine göre; sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer malî işlemleri, bu Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlarındaki hükümlere tâbidir. Fakat sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Bu kurumların ödenekleri de bu usul ve esaslara göre kullanılır.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Hamdi Gülşen, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme**, Mali Hukuk Dergisi, Ocak Şubat , 2006, s. 47.

¹⁷⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 77-Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer malî işlemleri, bu Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlarındaki hükümlere tâbidir. Ancak, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılır...*"

1.5.2.5. Sosyal Güvenlik Kurumları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (IV) sayılı cetvelinde yer alan sosyal güvenlik kurumları, bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve diğer mali işlemler esasen kendi mevzuatlarına ve ilgili olduğu ölçüde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine tabidirler. Ödeneklerde bu usul ve esaslara göre uygulanır.¹⁷¹ Ancak mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin ayrıntılı harcama programlarıyla finansman programları, bütçe ile birlikte görüşülür hazırlanır ve onaylanır.¹⁷²

Kısaca bu kurumlar kendi gelirleri ile kendi giderlerinin karşılayabilmektedirler. Ancak bu kuruluşlarda gelir-gider açığı olduğu takdirde genel bütçeden yapılacak transferlerle bu açık telafi edilir.¹⁷³

1.6. Bütçenin Uygulanması

1.6.1. Gider Bütçesinin Uygulanması

Gider veya gelir bütçelerinin uygulanmasının devletin almış olduğu bütçe politikası, kalkınma planları gibi kamu maliye politikaları ile doğrudan bağlantılı olduğunu belirtmek gerekir. Bu nedenle bütçe politikaları her dönemin kendi özelliklerini taşıyan izlere sahip kamu maliye politikalarıyla paralel değişiklikler arz eder.

1980 öncesi dönemde; 1963-1973 yıllarında planlı kalkınma dönemiyle kamu mali planları ile bütçe arasında ilişki kurulmaya çalışılmış, ancak asıl ilerleme 1973 yılından itibaren uygulamaya konulan program bütçe sistemi ile başlamıştır. Program bütçe sistemi ile bütün kamu sisteminde kaynakların bütçe aracılığıyla yönlendirilmesi amaçlanmıştır. Tüm bu çalışmalar ile 1980 öncesi dönemde kamusal

¹⁷¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 77.

¹⁷² Suat Temelli, **Devlet Bütçesi ve Gelişimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanununun Çukurova Üniversitesi Uygulanması**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2007, s. 27.

¹⁷³ Duran Bülbül-Haydar L. Ejder- Özgür Şahan, **Devlet Bütçesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 48.

kaynakların etkin şekilde kullanılmasına çalışılmıştır.¹⁷⁴ 24 Ocak 1980 kararlarının alınması ile maliye politikasının savaş verdiği en önemli aktör enflasyondur. Bütçe dengesinin korunması, kamu tüketimlerinin kısılarak belli alanlarda yatırımın yoğunlaşacağı kısaca kamu kesiminin küçüleceği, kamu gelirlerinin esnek ve dolaylı vergilerin ağırlık kazanacağı bir gelir politikası 1980 sonrası uygulanan genel kamu politikasıydı.¹⁷⁵

Gider bütçesinin uygulanmasında kullanılacak aşamalar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu döneminde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu döneminde de aynıdır. Bu aşamalar;

1. Ödeneklerin Ayrıntılı Harcama/Finansman Programına bağlanması.
2. Yüklenmeye girişilmesi.
3. Harcama yetkilisi tarafından harcama talimatı verilmesi.
4. Mal ve hizmet alımı ve bunu belgelendirme.
5. Kanunda belirtilen işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması.
6. Muhasebe yetkilisinin belgeleri sorumluluğu kapsamında değerlendirmesi ve ödemeye onay vererek ödemenin yapılmasıdır.¹⁷⁶

1.6.1.1. Gider Bütçesinin Uygulanması Yönünden 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa Göre Sorumlu ve Sorumluluklar

Bir harcamanın kamu harcaması olabilmesi için; bütçede sayılan kamu hizmetleri için harcanması gerekmektedir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 7. maddesine göre; devlet gideri, bütçe içinde devlet adına yapılan ya da bir kanun ile yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere devletin zimmetinde gerçekleşen borçtur. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere bir harcamanın kamu gideri sayılması; giderin bütçedeki harcama yetkisine uygun

¹⁷⁴ Başol-Başol, **a.g.e.**, s.59-61.

¹⁷⁵ Başol-Başol, **a.g.e.**, s.60-61.

¹⁷⁶ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s. 191.

şekilde gerçekleştirilerek, özel bir kanunla zorunlu tutulması ve devlet adına görevlendirilen kişilerce yerine getirilmiş olması gerekir.¹⁷⁷

Bu kanuna göre; gider bütçesinin uygulanmasında ilk ve önemli aşama olan karar alma ve emir verme yani taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlanma işlemleri harcamacı kuruluşların kendi yetkisi dâhilinde iken, ödeme işlemi Maliye Bakanlığı'nın yetkisindedir.¹⁷⁸

i) İta Amirleri

Bütçe ile harcamacı kuruluşlara onlara ayrılan ödenekleri miktarınca harcama yapma yetkisi verilmiş olur. Bu yetkiyi kullanan yani harcamacı kuruluşta harcamanın yapılmasına karar ve emir verecek olan yetkili memur ita amiridir.¹⁷⁹

İta amirleri birinci derece ve ikinci derece ita amirleri olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. Birinci derece ita amirleri bakanlıklarda bakanlar iken, ikinci derece ita amirleri ise genellikle bakanlıklara bağlı kuruluşlarda görevli genel müdürleri, ilde valiyi, ilçede kaymakamı ifade etmekteydi.¹⁸⁰

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 13. maddesi ile birinci derece ita amirlerinin sorumluluğunun siyasi nitelikte olduğu hüküm altına alınmıştır. Bununla beraber bu sorumluluğun TBMM tarafından karara bağlanacağı belirtilirken, yine 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun aynı maddesine göre ikinci derece ita amirlerinin sorumluluğunun Sayıştay tarafından hükme bağlanacağı belirtilmektedir.¹⁸¹ Birinci derece ita amirleri, ikinci derece ita

¹⁷⁷ Edizdoğan, **a.g.e**, s. 233.

¹⁷⁸ Edizdoğan, **a.g.e**, s. 233.

¹⁷⁹ Edizdoğan, **a.g.e**, s. 233-234.

¹⁸⁰ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “*Madde 10- Devlet hizmetlerine mütaallik masarifin muvakkat veya kati surette tediyesi hakkında muhasiplere tahriri emir ve mezuniyet verenlere amiri ita denir.*”

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “*Madde 62- (Değişik: 26/10/1988 - 3483/1 md.)Bakanlar, ikinci derece ita amirlerinin merkezden izin almaksızın hangi tür ve tutardaki sözleşmeleri yapmaya yetkili olduklarını mali yıl başında duyururlar.*”

¹⁸¹ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “*Madde 13- Varidat ve masraf tahakkuk memurları ile muhasipler tanzim ettikleri evrakın sıhhatından ve kavanine mutabakatından mesuldürler. Memurların, kanuna muhalefetten bahsile ifasından imtina ettikleri tediyatın icrası amiri italar tarafından tahriren tebliğ olunursa mesuliyet, emri veren amiri italara raci olur.*”

amirlerine harcama emri verir ve birinci derece ita amirlerinin bu yetki devrine “ödeme emri” denmekteydi.¹⁸² Ayrıca katma bütçeli idarelerde olduğu gibi özel yasa ile ikinci derece ita amirliği verilebiliyordu.¹⁸³

ii) Tahakkuk Memurları

Tahakkuk memurları genellikle ita amirlerinin kurum içinden görevlendirdiği memurlardı. Tahakkuk memurları da “gelir tahakkuk memuru” ve “harcama tahakkuk memuru” olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı.¹⁸⁴

Bu memurlar, ihtiyaçların doğru tespit edilmesinden, ödeneklerin yerinde ve zamanında kullanılmasından, gelirlerin tahakkuku, tahsil edilebilir duruma getirilmesi ile yükümlülerdi.¹⁸⁵

iii) Saymanlar

Kamu gelirlerinin tahsili, para ve ayniyatın korunması, giderlerin istihkak sahiplerine ödenmesinde gerekli tüm yazışmaların yapılması ve devletin sahip olduğu para, mal ve hakların tüm mali işleri ile sorumlu olan ve Sayıştay’a sorumlu olduğu bütün bu işlerle ilgili hesap veren memurlara “sayman” denmekteydi.¹⁸⁶

İkinci derece amiri italar ile varidat ve masraf tahakkuk memurlarının hatalarından mütevellit zararı tazmin ile mükellef tutulmaları, Divanı Muhasebatça bilmuhakeme verilecek karara mütevakkıftır. Ancak hüküm suduruna kadar mütehakkuk zararın teminine lüzum görüldüğü takdirde hazine namına Divanı Muhasebata müracaat tarihinden itibaren azami bir hafta zarfında icra dairesinden ihtiyati haciz kararı talep edilmek şartıyla bu memurların istihkaklarının tevkif ve mallarının ahara satılmasına veya nakledilmesine mümanaat hususunda Maliye Vekaleti salahiyettardır.

Birinci derecede amiri ita bulunan Vekillerin mesuliyetlerini tayin Büyük Millet Meclisine aittir.”

¹⁸² Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 233-234.

¹⁸³ Coşkun, **a.g.e.**, s.209.

¹⁸⁴ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “Madde 11- Varidat ve hasılatı tarh ve tahakkuk ettirip kabili tahsil bir hale getirmek varidat tahakkuk memurlarına ve masarifi tahakkuk ettirmek masraf tahakkuk memurlarına ve tahakkuk eden masarifi tediye ettirmek amiri italara ve tahsilat ve tediye icra etmek muhasiplere mevdu vazifedendir.”

¹⁸⁵ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 233-235.

¹⁸⁶ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 233-235.

İta amirleri ile gider tahakkuk memurları ilgili kamu kuruluşunun personeli iken, saymanlar Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı memurlardır.¹⁸⁷

Saymanlarda para ve ayniyat saymanı olarak ikiye ayrılmaktaydı. Para saymanları; devletin gelirlerinin tahsili ve bunları toplayan gelir saymanları ve ita amirlerince verile emrine bağlanmış ödeme emirlerinin ödenmesinden sorumlu gider saymanlarından oluşmaktaydı. Mal saymanları ise; devletin sahip olduğu tüm malları koruyan ve yöneten saymanlardı.¹⁸⁸

Saymanlar yetkileri dâhilindeki para /malları kendilerine bırakılan vezne ya da ambarlarda korumak zorundaydılar. Buna ilave olarak yetkilerindeki para/malın kaybindan da saymanlar sorumluydu.¹⁸⁹

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 15. maddesine göre; ita amirliği, saymanlık ve tahakkuk memurluğu görevlerinden ikisi bir kişide birleşemezdi.¹⁹⁰ Buna benzer bir uygulamayı ilerleyen bölümde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da bahsedilecektir.

1.6.1.2. Gider Bütçesinin Uygulanması Yönünden 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'a Göre Sorumlu ve Sorumluluklar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre aşağıda da detaylı bir şekilde değineceğimiz üzere sorumlular yani kamu mali yönetiminde yer alan görevliler: bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri, mali hizmetler uzmanları, mutemetler ve muhasebe

¹⁸⁷ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 234-235.

¹⁸⁸ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 233-235.

¹⁸⁹ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu "*Madde 18-... Muhasipler her ne nam ile olursa olsun kendilerine tevdi olunan nokut ve ayniyatı buralarda muhafazaya mecbur ve ziyandan mesuldürler...*"

¹⁹⁰ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu "*Madde 15-... Amiri italık ve muhasiplik ve tahakkuk memurluklarından ikisi bir zat uhdesinde içtima edemez.*"

yetkilisi mutemetleri, mali hizmetler birimleri (strateji geliştirme daire başkanlıkları) ve iç denetçilerdir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na göre görevliler kusursuz sorumlu sayılırken, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre siyasi ve yönetsel aktörlerin rolleri, hesap verme sorumluluğu, yönetim sorumluluğu ve kusurlu sorumluluk olarak belirlenmiştir.¹⁹¹

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre sorumluluklar idari, mali, cezai ve siyasi olmak üzere dörde ayrılır. Kimlerin hangi durumlarda sorumlu olduğunu Kanun ilgili maddelerle açıkça belirtmektedir.

i) Bakanlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 10. maddesinde bakanların sorumlulukları hüküm altına alınmıştır. Bu maddeden çıkartılan sonuca göre bakanların sorumluluğu siyasi sorumluluktur.¹⁹²

Kanunda bütçe uygulaması aşamasının tamamından sorumlu tutulsalar da uygulama bakanlar bütçe uygulama aşamasının dışında kalmaktadırlar. Bakanlar, sorumlu oldukları bütçelerin kalkınma plan ve programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, hükümet politikaları, kurumunun stratejik planına uygun hazırlayıp,

¹⁹¹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 192.

¹⁹² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 10- 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 İçişleri Bakanına aittir. (Değişik ikinci fıkra: 24/7/2008-5793/31 md.) Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanına karşı sorumludurlar.(1) Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.*”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “ hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına” ibaresi “Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikaların uygulanması ile bakanlıkların ve bakanlıklara” şeklinde, ikinci fıkrasında yer alan “Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasından Cumhurbaşkanına karşı sorumludur.¹⁹³

Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.¹⁹⁴

ii) Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11. maddesinde üst yöneticilerin sorumlulukları hüküm altına alınmıştır ve bu maddeye göre; üst yöneticilerin sorumluluğu idari sorumluluktur.¹⁹⁵ Üst yöneticiler idari sorumluluğun en tepesinde yer alırken bu sorumluluğu hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yerine getirirler. Milli Savunma Bakanlığı hariç diğer bakanlıklarda üst yönetici müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyeler de belediye başkanı ve Milli Savunma Bakanlığı'nda Bakan en üst yöneticiydi.¹⁹⁶ Ancak 29 Ekim 2016 tarih ve 29872 sayılı Resmi Gazete'de

¹⁹³ Mutluer- Öner-Kesik, **a.g.e**, s. 193.

¹⁹⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 10.

¹⁹⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 11-... 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 ...*"- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan "müsteşar," ibaresi "ve" şeklinde, ikinci fıkrasında yer alan "bu Kanunda" ibaresi "kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde" şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁹⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 11- Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. (Mülga ikinci cümle: 3/10/2016-KHK676/69 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7070/55 md.)(...) (Ek cümle: 2/7/2018-KHK-703/213 md.) Bakanlıklarda en üst yönetici Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenir.*"- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan "müsteşar," ibaresi "ve" şeklinde, ikinci fıkrasında yer alan "bu Kanunda" ibaresi "kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde" şeklinde değiştirilmiştir.; Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1 2.1.1 Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Harcama Yetkilileri başlığı altında ve 1325 sayılı Milli Savunma Bakanlığı Görev Ve Teşkilatı Hakkında Kanun'daki düzenlemelere göre Milli Savunma Bakanlığı'nın üst yöneticisi

yayımlanan 676 sayılı KHK'ye göre; Milli Savunma Bakanlığı'nın üst yöneticisi de diğer bakanlıklar gibi müsteşar olmuştur. 2 Temmuz 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile 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 şeklinde değişiklik olmuştur. Böylece müsteşar unvanı artık kullanılmayacaktır.¹⁹⁷ Bakanlarda olduğu gibi üst yöneticiler, sorumlusu oldukları kurumun bütçelerinin kalkınma planına, hükümet politikalarına, kuruluşunun stratejik planına, orta vadeli mali plan ve orta vadeli programa uygun olarak hazırlandığından ve kaynakların etkin, ekonomik, verimli ve yerinde kullanıldığı açısından hesap vermekle yükümlüdürler. İdari görev ve sorumluluklarını 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirtildiği üzere Bakana ve mahalli idarelerde ise belediye meclislerine karşı hesap verme sorumluluğu bünyesinde yerine getirirler.¹⁹⁸

Üst yöneticiler bu sorumluluklarını mali hizmetler birimi, harcama yetkilileri ve iç denetçiler ile beraber yerine getirirler.¹⁹⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ulaşılmak istenen hedef aslında bu düzenlemelerle bize ipucu vermektedir. Kanunla esas teşkil eden düşünce kamu mali yönetiminin performans esaslı bir temele oturtulmak istenmesidir. Kısacası gelişmiş bazı ülkelerde olduğu gibi performans sözleşmesine hazırlamaktır. Bahsettiğimiz ülkelerde bakanlarla üst yöneticiler arasında performans sözleşmesi yapılmakta ve ödül sistemi ile teşvik edilmektedir.²⁰⁰

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile idari sorumluluk bakanlardan üst yöneticilere geçmiştir. Mali işlemlerin uygulanması aşamasında üst

müsteşar değil bakandı. 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile artık hiçbir kamu kurumunda müsteşar unvanı bulunmamaktadır.

¹⁹⁷ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan "müsteşar," ibaresi "ve" şeklinde, ikinci fıkrasında yer alan "bu Kanunda" ibaresi "kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde" şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁹⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 11.

¹⁹⁹5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 11-...Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.*"

²⁰⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 193-194.

yönetici süreçlere tamamen dâhil olmasa da, kurumlarında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen mali sisteme uygun alt yapıyı kurmak, işletmek ve sürdürülebilir hale getirmekle sorumludurlar.²⁰¹ Bakanlardan yani siyasi otoriteden üst yöneticilere yani bürokratlara geçen bu yetki devri aslında Anayasa’da öngörülen kamu yönetimi ve mali kontrol sistemi ile uyumlu değildir. Anayasa’nın 112. maddesine göre her bakan Cumhurbaşkanına karşı sorumludur. Siyasi otorite kamuoyu ve TBMM’ye karşı sorumlu olurken böylece bütçe sürecindeki rolüde en aza indirgenmektedir. Oluşturulan bu inisiyatifin siyasi otoriteden bürokratik üst yöneticilere geçmesi, aslında ne uluslararası ve Avrupa Standartlarına uygun ne de aslında oluşturulmak istenen kamu mali yönetim sistemine uygundur.²⁰²

iii) Harcama Yetkilisi

Harcama yetkililerinin sorumlulukları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 31. maddesinde hüküm altına alınmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre mali sorumluluk harcama yetkililerindedir.²⁰³ Ama sorumlulukları bununla kalmaz mali sorumluluklarının yanında idari sorumlulukları da vardır.²⁰⁴

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez.²⁰⁵ Daha önceki bölümde de bahsedildiği gibi 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda da buna

²⁰¹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e** , s. 193-194.

²⁰² Osman Saraç, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi** , Maliye Dergisi, Ocak-Nisan 2005, s. 139.

²⁰³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 31-...Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.*”

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 32-Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.*”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu fıkra yer alan “kanun, tüzük ve yönetmelikler ile” ibaresi “kanun ve” şeklinde değiştirilmiştir.

²⁰⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 31.

²⁰⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 60-...Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez...*”

benzer bir yasaklama vardı.²⁰⁶ Harcama yetkisi ve yetkilisinin tespitinde, analitik bütçe sınıflandırması için kurumsal kodlamada üçüncü ve dördüncü düzeyde yer alan yöneticiler harcama yetkisine sahiptir. Harcama yetkilileri, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir.²⁰⁷ Bu nedenle harcama yetkilileri harcama yetkilerini bütçeden alıyorlardır. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.²⁰⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda ve 5436 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 31. maddesi ile yapılan değişiklikle; harcama yetkilileri, bütçede belirlenen ödenekleri kadar ve kendilerine ödenek gönderme belgesiyle gönderilen ödenek tutarında harcama yapabilir.²⁰⁹ Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür.²¹⁰ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda belirtilen ita amirleri ve gider tahakkuk memurlarının görev ve yetkililerinin büyük bir kısmı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama yetkilisinde birleştirilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen en büyük yeniliklerden biri de; harcama yetkililerinin sahip olduğu harcama talimatları ile harcamaların yapılması yetkilerinin kanuna, yönetmeliklere uygunluğundan ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli şekilde yerine getirilmesinden sorumlu olmasıdır.²¹¹ Böylece hem harcama yetkisi hem de harcama sorumluluğu aynı kişide yani ilgili harcama biriminin en üst yetkilisi olan harcama yetkilisinde birleşmiştir.

Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim

²⁰⁶ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Madde 15.

²⁰⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 31-Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir...*"

²⁰⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 31-...Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz...*"

²⁰⁹ Mustafa İlhan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasınınin Bütçe ve Denetim Üzerine Etkileri**, İ.Ü S.B.E Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2007, s.77.

²¹⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 32.

²¹¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 32.

kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığı'nın, sosyal güvenlik kurumlarında ilgili bakanlığın, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak, üst yöneticinin onayı ile bir üst yöneticinin kademesinde birleştirilebilir. Ancak üst yönetici ve yardımcılara harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilmez.²¹²

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ilk halinde yer alan harcama yetkililerince hazırlanan belgelerin mali kontrol yetkilisince harcama öncesinde kontrol edilmesi ibaresi 5436 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kaldırılmıştır. Böylece üst yöneticilerin risk alanları dikkate alınarak tespit edilecek ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek sınırlı sayıda işlem hakkında ön mali kontrol yapılacaktır.²¹³ Ön mali kontrol görevi ise strateji geliştirme birimleri tarafından yerine getirilecektir.²¹⁴

iv) Gerçekleştirme Görevlileri

Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisince verilen harcama talimatlarına istinaden, mal/hizmet alımını, teslimini, işin yaptırılmasını, bunların belgelendirilmesini ve ödeme işlemi için gerekli belgelerin hazırlanmasını sağlayan görevlilerdir.²¹⁵

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33. maddesinde bahsedilen gerçekleştirme görevlileri, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 22. maddesinde bahsi geçen tahakkuk memurları kavramından daha geniş

²¹² İlhan, **a.g.e.**, s. 82.

²¹³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 58-...Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür...malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir...*"- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu fıkrada yer alan "Maliye Bakanlığınca" ibaresi "Hazine ve Maliye Bakanlığınca" şeklinde değiştirilmiştir.

²¹⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 60-...1) Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek...*"

²¹⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "*Madde 33-...Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler...*"

sorumluluklara sahiptir. Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu, görevleriyle sınırlı olmakla beraber mali sorumluluktur. Onayladıkları, imzaladıkları her belgenin mevzuata uygunluğundan sorumludurlar ve bu sorumluluk kusurlu sorumluluktur.

v) Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe yetkililerinin görevleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61. maddesinde ve Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik' in 23. maddesinde belirtilen belli görevlerle sınırlıdır ve bu görevler kısaca sorumlulukları incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.²¹⁶ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda saymanlar ödeme yapmadan önce uygunluk denetimi yaparak Sayıştay'a karşı sorumlu iken; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda muhasebe yetkilileri ödemeye gelen evraklar ile yapılacak ödemelerin mevzuata uygunluğunu kontrol etmekle yükümlü değillerdir. Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu azaltılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Muhasebe yetkililerine verilen görevler; ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler

²¹⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 33-Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler..."; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 61-...Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz...";

Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik "Madde 23-Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri aşağıda belirtilmiştir. a) Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek. b) Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek. c) Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek. d) Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek. e) Gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek. f) Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak. g) Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak. h) Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek. ı) Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak. j) Muhasebe birimini yönetmek. k) Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak."

üzerinde, yetkililerin imzası, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatta sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmektir.²¹⁷

Sorumlu olduğu belgelerde hata/ eksiklik tespit ettiğinde, hata giderilene veya eksiklik tamamlanana kadar ödemeyi yapamaz.²¹⁸ Muhasebe yetkililerinin sistem içindeki yerini tespit edecek olursak; muhasebe yetkilileri gelirlerin tahsilini, giderlerin hak sahiplerine ödenmesini, para veya parayla ifade edilen değerler ile emanetlerin alınmasını, saklanmasını, korunmasını ve tüm mali işlemlerle ilgili kayıt ve raporun tutulmasını sağlarlar.²¹⁹

Genel bütçeli idarelerde muhasebe hizmetleri, Maliye Bakanlığınca atanacak muhasebe yetkililerince (saymanlık müdürleri ve mal müdürlerince) yerine getirilir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen muhasebe yetkilisi kavramını 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda bahsedilen saymanların

²¹⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 61-...Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; a) Yetkililerin imzasını, b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, c) Maddi hata bulunup bulunmadığını, d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, Kontrol etmekle yükümlüdür...”

²¹⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 61-...Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir...”

²¹⁹ 21.12.2006 tarih ve 26056 sayılı Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik “Madde 24- Muhasebe yetkilileri; a) Bu Yönetmeliğin 23 üncü maddesinde sayılan hizmetlerin zamanında yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından, b) Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan, c) Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden, d) Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından, e) Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından, f) Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan, g) Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten, h) Yetkili mercilere hesap vermekten, sorumludurlar.”

yerine alternatif olarak getirildiğini düşünebiliriz.²²⁰ Diğer kamu idarelerinde ise, muhasebe hizmetleri idarelerin kendileri tarafından yürütülür. Yani bu idarelerde hizmet gereklerine göre kurulacak merkez veya taşra birimlerine üst yönetici muhasebe yetkilisi atayacaktır.²²¹ Üst yönetici tarafından atansalar bile, muhasebe yetkilisi olacak görevlilerin, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak meslekî konularda eğitime tâbi tutularak ve bu eğitimi başarıyla tamamlamış ve sertifika almış olması gerekmektedir.²²²

Muhasebe yetkililiği kadro unvanı değil görev unvanıdır. Yani sertifikalı kamu görevlileridirler.²²³ Muhasebe yetkilisi mutemetleri yani 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda sayman mutemetleri olarak geçen yetkililer, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve para ile ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkilidirler. Tüm bu yaptıkları işlemlerden dolayı da muhasebe yetkilisine karşı doğrudan sorumludurlar.²²⁴

²²⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e**, s. 197; Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik “Geçici Madde 2- 31/12/2005 tarihi itibarıyla; bu Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesinin (a) bendinde sayılanların yardımcıları (Devlet Muhasebe Uzman Yardımcıları ile Muhasebe Denetmen Yardımcıları hariç) ile kadro unvanı sayman olanlar muhasebe yetkilisi yardımcısı olarak 31/12/2007 tarihine kadar atanabilirler.”

²²¹ İlhan, **a.g.e**, s. 85.

²²² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 62-...Muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Hazine ve Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak meslekî konularda eğitime tâbi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir...”-02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan “9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Hazine ve Maliye Bakanlığınca” şeklinde, dördüncü fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığınca” şeklinde değiştirilmiştir.

²²³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 61-...Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur...”

²²⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 61-...Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur...”

1.6.2. Gelir Bütçesinin Uygulanması

Bütçenin uygulanmasını anlatırken uygulamanın aşamalarını daha iyi anlayabilmek adına harcamalardan bahsederken, gelirlere de değinmekte fayda vardır. Kamu gelirleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu'nun 3. maddesinde tanımlanmıştır.²²⁵ Bu gelirler içinde ilk akla gelen gelir kalemi vergi gelirleridir çünkü bu gelir kalemi kamu kaynakları içinde önemli bir dilime sahiptir.²²⁶ Bütçe Kanununun yürürlüğe girmesiyle harcamaların yapılmasının yanı sıra gelirlerin toplanmasına da başlanır. Bütçelerde yer alan gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin ilgili mevzuatta belirlenen hükümler çerçevesinde ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca gerçekleştirilir.²²⁷ Bütçe giderleri gibi gelirleri de kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Genel bütçeli idarelerin gelirlerini vergi ve vergi dışı gelirler oluşturmaktadır.²²⁸ Özel bütçeli ve düzenleyici-denetleyici idarelerin giderlerini kendi gelirleriyle karşılamaları genel kural sayıldığı için bu idarelerin gelirlerini de

²²⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 3-... i) Kamu geliri: Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri, ...”

²²⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 37-... Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanır. ...”

²²⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 37-... Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Hazine ve Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır...”-2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin ikinci fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığı” şeklinde, değiştirilmiştir.

²²⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 3- Kamu geliri: Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri, ...ifade eder.”

kendi gelirleri oluşturmaktadır.²²⁹ Ancak kendi gelirleri ile karşılayamadıkları noktada ise, genel bütçeden finansman desteği ile bütçe dengesi sağlanır.²³⁰

Harcamalarda olduğu gibi o yıl tahsil edilecek gelir ve tahminleri yılı bütçe kanununa ekli cetvellerle kanunlaşır. İdarelerin toplayacakları her bir gelirin yasal dayanağı olması esastır.²³¹

Teoride gelirler tahmin edilenin üstünde gerçekleşebilir ancak harcamalar için kanunla belirlenen tutar üst limittir. Ancak bunun için uygulamada yılı kanunlarına eklenen bazı bütçe işlemleri bulunmaktadır. Gelir fazlası ödenek kaydı dediğimiz bu ödenek ekleme bütçe işlemleri ile tahminden fazla gerçekleşen gelirler kadar bütçede ilave harcama yapmaya kanun izin vermektedir.²³²

²²⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 12-... Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir...”-2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin dördüncü fıkrasında yer alan “özel kanunla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde, beşinci fıkrasında yer alan “özel kanunlarla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “kanunla” ibaresi “kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle” şeklinde değiştirilmiştir.

²³⁰ T.C. Maliye Bakanlığının 05.03.2018 tarih ve 59751066-020-1915 sayılı 2018 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği (Sıra No:5) “...8. Hazine yardımı alan özel bütçeli diğer idarelerin bloke tutulan hazine yardımlarının kullanılabilir duruma getirilmesi, söz konusu idarelerin talebi üzerine, aylık nakit ihtiyaçları Bakanlığımızca değerlendirilerek, AFP revize işlemi yapılmak suretiyle gerçekleştirilecektir. Bu çerçevede idareler ay sonu kasa, banka, avans, emanet durumları ve diğer likit değer ve nakdi yükümlülüklerine ilişkin verilerinin yanı sıra ilgili ay harcama (dış proje kredisi karşılığı proje özel hesaplarından yapılacaklar hariç) ve gelir tahminlerini içeren gerekçeli bir yazıyla hazine yardımı revizesi taleplerini en geç ilgili ayın 5’ine kadar Bakanlığımıza göndereceklerdir. Yükseköğretim kurumlarının AFP’lerinde aylara dağıtılan hazine yardımları aylık nakit ihtiyaçları değerlendirilerek tahakkuka bağlanacağından, söz konusu idareler de hazine yardımı taleplerini aynı esaslara göre Bakanlığımıza iletceklerdir...”

²³¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “ Madde 15-... Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak (...) hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.”

²³² T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğünün 05.03.2018 tarih ve 59751066-020-1915 sayılı 2018 Yılı Bütçe Uygulama Tebliği (Sıra No:5) “ ... 8.3. Gelir fazlası karşılığı ödenek

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 36. maddesinde "Gelir Politikası ve İlkesi" başlığı altında bütçe gelirleri toplanırken uyulması gereken kurallar sayılmıştır:

- Gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkeler, amaçlar, stratejiler ve taahhütler her malî yılbaşında kamuoyuna duyurulur.²³³
- Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır.
- Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.
- Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır.

1.6.3. Bütçe Hesaplarının Kapatılması

Kamu bütçeleri belli bir süre için uygulanmaktadır. Ülkemizde bütçe uygulama dönemi bir yıldır.²³⁴ Kamu bütçesinin mali yılla sınırlı olması, bütçenin yıllık olma ilkesinin bir sonucudur. Bu sürede bütçe giderlerinin yapılması ve tahmin edilen gelirlerin tahsil edilmesi gerekmektedir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.²³⁵

Bazı nedenlerden dolayı yapılması planlanan giderler ve toplanması planlanan gelirlerin tahsilinde aksamalar meydana gelebilir. Yılsonuna geldiğimizde

kaydı: 7066 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin beşinci fıkrasına göre, özel bütçeli idareler ve düzenleyici denetleyici kurumların (B) işaretli cetvellerinde gelirin ekonomik sınıflandırılmasının dördüncü düzeyi itibarıyla öngörülme veya belirtilen tahmini tutarların üzerinde gerçekleşen gelirler karşılığı olarak mevcut veya yeni açılacak tertiplere yapılacak ödenek kaydı işlemlerini... ifade etmektedir."

²³³ "Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her malî yılbaşında kamuoyuna duyurur." şeklinde olan fıkra 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yukarıda yer alan şekilde değiştirilmiştir.

²³⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 51- ...Kamu hesapları malî yıl esasına göre tutulur..."

²³⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 51- Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir... Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir."

oluşan bu gibi durumlarda daha önce ayrıntılı bir şekilde değinildiği gibi iki yöntem de kullanılabilir. İlki egzersiz usulü²³⁶, diğeri ise jestiyon usulüdür.²³⁷ Kısaca egzersiz usulü hesap dönemi yöntemi, jestiyon usulü ise yönetim dönemi usulüdür. Ülkemizde jestiyon usulü uygulanmaktadır.²³⁸ Daha önce bu konuya ayrıntılı bir şekilde değindiğimiz için bu bölümde ayrıntılandırılmayacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

GİDER BÜTÇESİNİN DENETİMİ

2.1. Denetim Türleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5. ve 8. maddelerinde bütçe denetimlerine ilişkin temel ilkelerden bahsedilmektedir. Bu maddelere göre; kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğerk ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır. Bununla beraber kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanmalı ve her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ile kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

²³⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız: **Bölüm 1.3.4 Yıllık Olma İlkesi**

²³⁷ Ayrıntılı bilgi için bakınız: **Bölüm 1.3.4 Yıllık Olma İlkesi**

²³⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 51- Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğerk işlemlerde iki ayı geçmemek üzere uzatılabilir.*”

2.1.1. Uygunluk Denetimi

Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi ifade etmektedir.²³⁹

Buradaki amaç, yapılan işlemlerin idarenin belirlemiş olduğu kurallara uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğidir.²⁴⁰ Bu denetim kurum içinden veya dışından denetçilerce yapılabilir.²⁴¹

2.1.2. Mali Denetim

Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği, bütünlüğü ve doğruluğunu ve bu raporların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğuna ilişkin denetimi ifade etmektedir.²⁴²

2.1.3. Performans Denetimi

Bu denetim türü, ABD, Kanada, İngiltere gibi bazı ülkelerde 1960'lı yılların sonunda uygulanmıştır.²⁴³ Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle yapılan denetimi ifade etmektedir.²⁴⁴ Kısaca kamu idarelerinin faaliyet

²³⁹ Ahmet Başpınar, **Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış**, Maliye Dergisi, Sayı.148 (Ocak-Nisan 2005), s.39, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018)

²⁴⁰ Niyazi Kurnaz, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s.14.

²⁴¹ İsmail Mallı, **Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması**, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Dış Ticaret Eğitimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Temmuz, 2013, s.47.

²⁴² Hami Örenay, **Kamuda Denetim**, Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörleri Derneği, Yayın No: 2005/1, 2005, Ankara, s.8.

²⁴³ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.290.

²⁴⁴ Derya Kubalı, **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, 2002, Sayıştay Başkanlığı, s.30, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Performans_Denetimi_Kavram_Ilkeler_Metodoloji_Uygulamalar.pdf, (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018)

sonuçlarına en az maliyetle, etkin ve verimli şekilde ulaşım ulaşamadığının denetimidir.²⁴⁵

Performans denetimi kısaca hesap verme sorumluluğunun güvencesi niteliğindedir. Çünkü bizi kamusal faaliyetlerin sonuçlarına götürmektedir. Denetim türünden de anlaşılacağı üzere; performans denetimi performans esaslı bütçeleme ile ancak yapılabilir. Bunun altındaki neden, performans esaslı bütçeleme sisteminin performans denetimine yardımcı olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu gibi raporlamaları sağlamaktır.²⁴⁶

2.1.4. İç 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 faaliyeti şeklinde tanımlanmaktadır.²⁴⁷ Kamu idarelerinin kendilerine tahsis edilmiş kaynakların yönetimini, kuruluşun faaliyetlerini kurumun kendisine bağlı denetçiler aracılığıyla denetlenmesidir.²⁴⁸ İç denetim aynı zamanda mali disiplinin güvencesi niteliğindedir.²⁴⁹

²⁴⁵ M. Cemil Arslan, **İç Denetim Ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2013, s.23.

²⁴⁶ Ahmet Apan, **Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi**, Türk İdare Dergisi, Yıl.80, Sayı.460, 2008, s.81.

²⁴⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Madde 63; 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Madde 4-(e).

²⁴⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu “Madde 63-... İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. (Ek cümle: 22/12/2005-5436/10 md.) 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.”

²⁴⁹ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik “Madde 5-... Nesnel güvence sağlama; kurumun risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine, varlıklarının korunduğuna dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.”

2.1.5. Sistem Denetimi

Sistem denetimi²⁵⁰; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi, kamu idarelerinin kanunlara, temel politika belgelerine²⁵¹ ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi, karar oluşturulmasıdır. Bununla beraber sistemin izlenmesi için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi, her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, varlıkların kötüye kullanımının ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilir ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenir.²⁵²

2.1.6. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi teknolojileri denetimi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Rehber ve Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi uyarınca yapılır. Bu denetim türü ile idarenin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.²⁵³

İşlemlerini büyük ölçüde bilgi teknolojilerine dayalı olarak gerçekleştiren kamu kurumlarının, bilgi teknolojileri kullanımından kaynaklanan riskleri değerlendirebilmesi, bilgi teknolojilerine ilişkin iç kontrollerin etkinliği hakkında bir

²⁵⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 64- ...e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak...”

²⁵¹ Kalkınma planı ve yıllık programı ifade edilmektedir.

²⁵² Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018)

²⁵³ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018).

değerlendirmede bulunabilmesi ve ayrıca mali, performans ve uygunluk denetimlerinden daha anlamlı sonuçlar elde edebilmesi amacıyla bilgi teknolojileri denetim yöntemlerinden yararlanılmaktadır.²⁵⁴

2.1.7. Yüksek Denetim- Dış Denetim

Dış denetim Sayıştay denetimini²⁵⁵, yani düzenlilik²⁵⁶ ve performans denetimini²⁵⁷ ifade etmektedir.

Performans denetiminden yukarıda detaylı bir şekilde bahsedilmiştir. Düzenlilik denetimi ise;

1. Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
2. Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,
3. Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi şeklinde gerçekleştirilir.²⁵⁸

²⁵⁴ Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi, Ocak 2014, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuBTDenetimiRehberi/KamuBTDenetimiRehberi.pdf>, (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018).

²⁵⁵ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 2- a) Sayıştay denetimi: Düzenlilik ve performans denetimini, ... ifade eder.”; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 36— (1) Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar. (2) 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. (3) Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir. (4) Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir.”

²⁵⁶ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 2-b) Düzenlilik denetimi: Mali denetim ve uygunluk denetimini, ... ifade eder.”

²⁵⁷ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 2-d) Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini, ... ifade eder.”

Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir.²⁵⁹ Sayıştay'ın denetleme görevi sahip olduğu en önemli misyondur. Denetim görevinin amacı; kamu kaynaklarının etkin, ekonomik, verimli, doğru yerde ve harcamaların kurumların performansına uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesidir.²⁶⁰

Dış denetim, konumuz açısından önemli bir konuma sahiptir. Bu nedenle ilerleyen kısımlarda daha ayrıntılı değinilecektir.

2.2. Bütçenin İdari Denetimi (İç Kontrol)

Bütçenin idari denetimi dediğimizde bahsettiğimiz kavram aslında son dönemlerde çokça aşına olduğumuz iç kontroldür.²⁶¹ Kamu Mali İç kontrol (Public Internal Financial Control, PIFC) kavramını, Avrupa Birliği uzun zamandır bütçenin idari denetimi için kullanmaktadır.²⁶² Avrupa Komisyonuna göre iç kontrol; *“bir kurum yönetiminin, hedeflerine ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde ulaşmak; dış kurallara, yönetim politikaları ve düzenlemelerine bağlılığı sağlamak; varlıklar ve önemli bilgileri korumak; yolsuzluk ve hataları ortaya çıkarmak ve önlemek; muhasebe kayıtlarının kaliteli olmasını ve güvenilir mali bilgiler ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesini sağlamak amacıyla planladığı ve hayata*

²⁵⁸ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu Madde 36.

²⁵⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu Madde 36.

²⁶⁰ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu *“Madde 34-(1) Denetim; a) Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, b) Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, c) Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, ç) Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir.”* ; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu *“Madde 35-...Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir...”*

²⁶¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu *“Madde 55- İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür...”*

²⁶² Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.287.

*geçirdiği genel politika ve usuller” şeklinde tanımlanmaktadır.*²⁶³ Avrupa Birliği’nde uygulanan COSO modeli olarak bilinen iç mali kontrol sisteminin temelinde beş unsur vardır.²⁶⁴ Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, izleme-takip süreci, enformasyon ve raporlama teknikleridir. Ulaşılmak istenen hedeflerin doğru belirlenmesi ve bunların ölçülebilir olması özellikle büyük önem arz etmektedir.

COSO modelinin beş unsuruna kısaca değinmek gerekirse;

1. Kontrol Ortamı: İç kontrolün temel unsurudur. İdarenin yönetici ve çalışanlarının etik değerlere, dürüst yönetim anlayışına sahip olması ve iç kontrole ılımlı bakıyor olmaları gerekmektedir.²⁶⁵ Bu açıdan bakıldığında kontrol ortamı kısaca kurumun iş görme biçimidir.²⁶⁶ Performans esaslı yönetim anlayışı dolayısıyla görev yetki ve sorumlulukların yerine getirilmesinde bilgili ve işinde uzman kişilerin görevlendirilerek personelin performansının değerlendirilmesinin sağlanması gerekmektedir.²⁶⁷
2. Risk Değerlendirmesi: Var olan koşullarda meydana gelen değişiklikler göz önüne alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir değerlendirmedir.²⁶⁸ İdarenin karşılaşılabileceği iç ve dış etkenlerin meydana getirdiği risklerin öngörülerek, gerekli önleyici faaliyetlerin

²⁶³ Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, 2007, Brüksel, s.4, [http://www.maliye.gov.tr/Documents/Kontrol % 20 Dok % C3% Bcmanlar/ Standartlar/ Avrupa% 20Birli % C4% 9Fi% 20% C4% B0% C3% A7% 20Kontrol% 20Standartlar% C4% B1.pdf](http://www.maliye.gov.tr/Documents/Kontrol%20Dok%20C3%BCmanlar/Standartlar/Avrupa%20Birli%20C4%9Fi%20C4%B0%20C3%A7%20Kontrol%20Standartlar%20C4%B1.pdf), (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018)

²⁶⁴ M. Fatih Güner, **Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü**, Maliye Dergisi, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009, s.188.

²⁶⁵ Nuran Cömert Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul 2001, s.48.

²⁶⁶ Mehmet Ünal Memiş, **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Adana, 2006, s.73.

²⁶⁷ Nihal Saltık, **İç Kontrol Standartları**, T.C.Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Yayınları, Uzman Raporları, Ankara, 2007, s.14.

²⁶⁸ Mahmut Demirbaş, **İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1, s.170.

tespit edilmesi idarenin risk yönetimi ve sürekliliği açısından önem arz etmektedir. İç kontrol süreci yürütülürken risk odaklı bir anlayışı benimsemek gerekir.²⁶⁹

3. Kontrol Faaliyetleri: Risklerle başa çıkabilmek, idarenin amaçlarına ulaşmak için belirlenen önleyici, tespit edici ve düzeltici belirlenen her türlü politika ve prosedürleri ifade eder.²⁷⁰ Önleyici faaliyet, süreçlere eklendiklerinde hataları ve eksiklikleri engeller ve genelde düşük maliyetlidir. Tespit edici faaliyetler ise, önleyici faaliyetlerin yeterli olmadığı durumlarda iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yerini alır. Tespit edici faaliyetler, önleyici faaliyetlere göre daha maliyetlidir. Düzeltici faaliyetler ise, iç kontrol faaliyetleri çerçevesinde meydana gelen uygunsuz durumların düzeltilmesi için yapılan faaliyetlerdir.²⁷¹ Kontrol faaliyetleri kurumun tüm kademelerine ve tüm fonksiyonlarına yani kurumun geneline konulmaktadır.²⁷² Kontrol faaliyetleri iç kontrolün diğer tüm unsurlarıyla uyumlu olmalıdır.²⁷³
4. Bilgi ve İletişim: İdarenin etkin bir bilgi ve iletişim ağıyla gerek duyduğu her türlü bilgiye uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve zamanında ulaşması kamu yönetiminde idarenin amaçlarına ulaşmasında büyük öneme sahiptir.²⁷⁴ Bilgiler kayıtlara alınır, tasnif edilir ve ilgililere bu bilgilerin iletimi gerçekleştirilir. Bu etkin ve güvenli yönetim için gereklidir.²⁷⁵
5. İzleme: Sistemde etkinliğin ve sürekliliğin sağlanması için iç kontrol sistemini izleme, gözden geçirme ve değerlendirme her aşamada

²⁶⁹ Saltık, **a.g.e** , s.15.

²⁷⁰ Saltık, **a.g.e** , s.15.

²⁷¹ Recai Karayel, **Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi**, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 17, Sayı:1, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F, Manisa, 2010, s. 87.

²⁷² Demirbaş, **a.g.e.**, s.170.

²⁷³ Hakan Bakkal- Alper Kasımoğlu, **İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “COSO ve COCO Modeli”**, Mevzuat Dergisi, Yıl:15, Sayı:178, Ekim, 2012, <https://www.mevzuatdergisi.com/2012/10a/01.htm>, (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018).

²⁷⁴ Karayel, **a.g.e.**, s.88.

²⁷⁵ Saltık, **a.g.e** , s.16.

gereklidir. Böylece daha çözümcü, dinamik ve değişikliklere karşı daha güçlü bir sistem için güven ortamı sağlanmış olur.²⁷⁶ Sistemin izlenmesi sürekli veya ayrı ayrı olabileceği gibi her iki yöntemin beraber uygulanması da mümkündür. Her iki yöntemde de idare, meydana gelen değişikliklerin yapısını, riskleri ve kontrolleri yürüten personelin bilgi ve becerisini dikkate almalıdır.²⁷⁷

İç kontrolün temel amaçları; bilginin güvenilirliğini ve doğruluğunu, politika, plan, prosedür, kanun ve düzenlemelere uyumunu, varlıkların korunmasını, kaynakların ekonomik, etkili ve etkin bir şekilde kullanımını sağlamaktadır.²⁷⁸ Uygulamadaki iç kontrol sistemi, hataları yüzde yüz ortaya çıkaramayabilir. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülmesi yöneticilerin sorumluluğundadır. Bu nedenle yöneticilerin, sistemin etkinliğini düzenli bir şekilde takip etmesi ve gözden geçirerek sürekli iyileştirme göstermesi için gerekli önlemleri alması gerekmektedir.²⁷⁹

Avrupa Komisyonu'nca uygulanan iç mali kontrol sistemi; ülkeler için mutlak bir örnek olmamakla beraber, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve ekonomikliği sağlama yönündeki çalışmalar son dönemde ön plana çıkmış kamu yönetimi reformunun mali alandaki yansımasıdır.²⁸⁰

Genel olarak kontrolü; idarenin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerine en yakın şekilde ulaşmak için geçen süreçte meydana gelen riski yönetmek için almış olduğu tedbirler şeklinde tanımlayabiliriz.²⁸¹

İç kontrole değindikten sonra; iç kontrolü oluşturan iki önemli aktörden bahsetmemiz gerekmektedir. İlki ön mali kontrol, ikincisi ise iç denetim. Yönetim

²⁷⁶ Demirbaş, **a.g.m.**, s.172.

²⁷⁷ Doyrangöl, **a.g.m.**, s.55.

²⁷⁸ Maliye Bakanlığı, **Uluslararası Mali Standartlar**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Ankara, 2002, s.329.

²⁷⁹ Bayram Aslan, **Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim**, Sayıştay Dergisi, Sayı: 77, s. 70.

²⁸⁰ Pınar Acar, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi**, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6818,acar-pinar-avrupa-birligi-ve-turkiyede-kamu-ic-mali-kon-.pdf?0>, s.4.

²⁸¹ Mehmet Koçdemir, **5018 Sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:11, Ankara, 2006, s.296.

işlevlerinden ön mali kontrol, iç kontrolle iç içe geçmiştir. Kurumun iç kontrole ilişkin yaptığı bütün çalışmalar, yönetim işlevlerinden kontrol çerçevesinde değerlendirilmelidir. Kurumun daha etkin şekilde yönetilebilmesi için, kurum yöneticilerinin risk odaklı süreçler için belirlenen kontrol faaliyetlerini belirsizlikleri daha iyi yönetebilmek için kullanmaları gerekmektedir.²⁸²

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55. maddesinin ikinci fıkrasında, iç kontrolün görev ve yetkileri çerçevesinde; malî yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemlerin ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu idareler ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlamakla ve diğer kamu idarelerine rehberlik hizmeti vermekle yükümlüdür.²⁸³

Diğer bir düzenleme 31/12/2005 tarihli ve 26040 üçüncü mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 5. maddesinde, iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı²⁸⁴ tarafından belirlenip yayımlanacağı, kamu idarelerinin, mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, ayrıca kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmiştir.²⁸⁵

²⁸² Güner, **a.g.e**, s.193-194.

²⁸³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 55; 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemenin 213. maddesiyle bu fıkarda yer alan “malî yönetim ve iç kontrol” ibaresi “mali yönetim ve kontrol” şeklinde ve aynı fıkarda yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığınca” şeklinde değiştirilmiştir.

²⁸⁴ 10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile “Maliye Bakanlığı”, “Hazine ve Maliye Bakanlığı” şeklinde teşkilatlanmıştır. Bu durum henüz İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarında değiştirilmemiştir.

²⁸⁵ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. Mükerrer İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar “*Madde 5-İç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Bakanlık tarafından belirlenir ve yayımlanır. İdareler, malî ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir.*”

Mevzuatın Maliye Bakanlığına yüklemiş olduğu bu görev doğrultusuna Maliye Bakanlığı 26/12/2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğ ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla (18) standart ve bu standartlar için gerekli (79) genel şart belirlenmiş bulunmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte belirlenmiştir. Bahsedilen tebliğde kamu idarelerinin gerek görmeleri halinde, idarelerin Ayrıntılı İç Kontrol Standartları da belirleyebilecekleri öngörülmüştür.²⁸⁶

İç Kontrol Eylem Planları Maliye Bakanlığı²⁸⁷, nın aşağıda belirlenen ilke ve yöntemler çerçevesinde hazırlanacaktır. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberine²⁸⁸ göre; iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sırasında aşağıdaki temel ilkelerin dikkate alınması uygun olacağı belirtilmiştir.

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yönetim sorumluluğunu esas almaktadır. Bu doğrultuda, etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işleyişini sağlamak sorumluluğu kamu idarelerinin üst yöneticileri ile diğer yöneticilerine aittir.

2. İç kontrol genel anlamda yönetim kontrolü olup; sadece düzenlemelerden, prosedürlerden, süreç akış şemalarından ve ön mali kontrolden oluşmamaktadır. İç kontrolün, faaliyetlerin yürütülmesinde benimsenen bir yönetim biçimi ve eylemler bütünü olarak ele alınması gerekmektedir.

²⁸⁶ T.C. Maliye Bakanlığının, 26/12/2007 tarih ve 26738 sayılı Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.

²⁸⁷ 10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile “Maliye Bakanlığı”, “Hazine ve Maliye Bakanlığı” şeklinde teşkilatlanmıştır. Bu nedenle bu görevin artık “Hazine ve Maliye Bakanlığı”na yürütüleceği tahmin edilmektedir.

²⁸⁸ T.C. Maliye Bakanlığının 04.02.2009 tarih ve B.07.0.BMK.0.24-150/4005-1205 sayılı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi.

3. İç kontrol, idarede ayrı bir birim veya görev olmayıp, yönetim işleviyle birlikte mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçası niteliğindedir.

4. İç kontrolün kapsamına idarenin bütün birimlerindeki mali ve mali olmayan her türlü faaliyet, karar ve işlem dâhildir.

5. İç kontrol sistemine ilişkin tüm düzenlemeler, yöneticiler ve personel tarafından sistemin kurgusunun ve işleyişinin tam ve doğru anlaşılmasını sağlayacak derecede ayrıntılı açıklamalar içermelidir.

6. İç kontrol sistemine ilişkin yöntem ve süreçlerin belirlenmesinde, risk esaslı bir yaklaşımla, idarelerin yasal ve idari yapıları ile personel ve mali durumları gibi kendine özgü koşulları dikkate alınmalıdır.

İç kontrol sistemine ilişkin çalışmaların yürütülmesinde takip edilecek yöntemin belirlenmesi kamu idarelerinin inisiyatifine bırakılmakla birlikte, aşağıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bir yaklaşımın benimsenmesi çalışmalarda etkinliğin sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

1. İç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarının, üst yöneticinin liderliği ve gözetiminde, strateji geliştirme biriminin teknik desteği ve koordinatörlüğünde ve harcama birimlerinin katılımıyla yürütülmesi gerekmektedir. Gerek görülmesi halinde iç denetim biriminin danışmanlık desteğinden yararlanılabilir.

2. İç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sorumluluğu esas olarak üst yöneticilere ait bulunmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol sistemine yönelik çalışmaların üst yönetici onayıyla başlatılması, üst düzey sahiplenmeyi, yetkilendirmeyi ve izlemeyi sağlamanın yanında, üst yöneticinin olumlu iradesini göstermesi açısından büyük önem arz etmektedir. Bu çerçevede, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlık çalışmalarının üst yönetici onayıyla başlatılması uygun olacaktır.

3. Üst yönetici onayında veya onaya eklenecek dokümanda; çalışmanın amacı ve kapsamı, harcama birimleri, strateji geliştirme birimi ve oluşturulacak kurul

ve gruplar ile bu kurul ve gruplarda görev alacak personelin bu çalışmadaki görev ve sorumlulukları, çalışmaların üst yönetici tarafından periyodik olarak izlenmesine ilişkin yöntem ve gerek duyulan diğer hususların açıklanması çalışmalarda etkinliği arttıracaktır.

4. Söz konusu onayda ayrıca, bir üst yönetici yardımcısı veya harcama yetkilisinin başkanlığında, harcama yetkilileri veya görevlendirecekleri yardımcılardan oluşan bir İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu ile harcama birimlerinden yönetici veya hiyerarşik olarak harcama yetkilisine en yakın düzeydeki temsilcilerden oluşan bir Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubunun oluşturulması yerinde olacaktır. Kurul ve Grubun çalışmalarının koordinasyonu ile sekretarya hizmetleri strateji geliştirme birimi tarafından yürütülecektir.

5. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubu tarafından öncelikle idaredeki mevcut durum ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili mevzuatta öngörülen iç kontrol sistemini tespit eden, karşılaştıran ve boşlukları ortaya koyan bir rapor hazırlanması ve bu rapora, idarede Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumlu bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlamak amacıyla yapılması gereken çalışmaları, prosedürleri ve düzenlemeleri gösteren Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Taslağı eklenmesi gerekmektedir.

6. Kamu İç Kontrol Standartlarından veya bu standartlara ilişkin genel şartlardan bir kısmını karşılayan ve iç kontrol sisteminin öngördüğü makul güvenceyi sağlayan mevcut düzenleme veya uygulamaların bulunması halinde, bunlara Eylem Planının “mevcut durum” bölümünde, bu düzenleme veya uygulamaların makul güvence sağladığı ve bu nedenle yeni bir düzenleme veya uygulamaya gerek bulunmadığı hususuna da “açıklama” bölümünde yer verilmesi gerekmektedir. Öte yandan, Kamu İç Kontrol Standartlarından veya bu standartlara ilişkin genel şartlardan bir kısmını karşılayan ve iç kontrol sisteminin öngördüğü makul güvenceyi sağlayan mevcut bir düzenleme veya uygulama bulunmadığı halde, çeşitli nedenlerle bu alanlara ilişkin çalışmaların plan döneminden sonraki bir tarihe

bırakılması halinde de bu duruma nedenleriyle birlikte “açıklama” bölümünde yer verilmesi gerekmektedir.

7. Bu çerçevede hazırlanan Rapor ve eki Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Taslağı, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu tarafından görüşülür. Kurul, Eylem Planı Taslağında mevcut bir eylemin çıkarılması veya yeniden değerlendirilerek geliştirilmesi veya Taslakta bulunmayan bir eylemin eklenmesi gerektiği sonucuna varırsa, bu değişikliği yapabileceği gibi, gerekçesi ile birlikte Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Taslağı Hazırlama Grubuna gönderebilecektir.

8. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu tarafından uygun bulunan rapor ve Eylem Planı üst yöneticinin onayına sunulur. Eylem Planında önerilen çalışmalar üst yönetici tarafından değerlendirilir, varsa gerekli görülen değişiklikler bu aşamada yapılır. Bu suretle son şekli verilen Eylem Planı üst yönetici tarafından onaylanarak yürürlüğe konulur. Eylem Planında öngörülen çalışmaların gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda üst yöneticinin onayıyla Eylem Planı her zaman revize edilebilecektir.

9. Üst yönetici tarafından onaylanan Eylem Planında öngörülen çalışmaları gerçekleştirmekle görevli birim veya çalışma grupları tarafından hazırlanan taslak düzenlemeler, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubunun uygun görüşüyle İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun değerlendirilmesine sunulur. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun değerlendirmeleriyle son şekli verilen taslak düzenlemeler üst yöneticinin onayına sunulur.

10. Bu çerçevede hazırlanan taslak düzenlemelerden üst yönetici tarafından uygun bulunanlar onaylanarak yürürlüğe konulur ve uygulanır.

11. Eylem Planında öngörülen faaliyet ve düzenlemelerin gerçekleşme sonuçları, idarelerin strateji geliştirme birimleri tarafından en az altı ayda bir olmak üzere düzenli olarak izlenir, değerlendirilir ve eylem planı formatında üst yöneticiye raporlanır.

12. İç kontrol sistemine ilişkin yürürlüğe konulan düzenlemelerin, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 27. maddesi uyarınca, üst yöneticinin onayını izleyen on işgünü içinde Maliye Bakanlığına (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü)²⁸⁹ gönderilmesi gerekmektedir. Kamu idareleri, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlık ve uygulama çalışmalarını, bu rehberde belirtilen ilke ve yöntemler çerçevesinde organizasyon yapıları, idari kapasiteleri, çalışma yöntemleri ve benzeri özelliklerini dikkate alarak yürüteceklerdir.²⁹⁰

2.2.1. Ön Mali Kontrol

Mali işlemlerin sonuçlanması için yapılan tüm kontrol faaliyetleri ön mali kontrolü oluşturur.²⁹¹ Taahhüde girilmeden ve ödeme yapılmadan önce işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığına bakmak, ilgili ödeme için yeterli bütçe ödeneği bulunup bulunmadığının kontrolü, ilgili faaliyeti yerine getiren görevlilerin görev ve yetkilerinde o faaliyetin yer alıp almadığının kontrolü gibi herhangi bir işlemin gerçekleşmesine kadar geçen süreçte yer alan bütün kontrol faaliyetleri ön mali kontrolün alanına girmektedir.²⁹²

²⁸⁹ 10.07.2018 tarihli 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile “Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü” şeklinde olan ilgili müdürlük “Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Müdürlüğü” şeklinde değişmiştir.

²⁹⁰ T.C. Maliye Bakanlığının 04.02.2009 tarih ve B.07.0.BMK.0.24-150/4005-1205 sayılı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi.

²⁹¹ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. mükerrer İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, “Madde 3- ...Ön Malî Kontrol: İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü, ... ifade eder.”

²⁹² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 58- Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.

Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu

Etkin bir ön mali kontrol mekanizmasının kurulması kamu idarelerinin sorumluluğundadır.²⁹³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na istinaden yürürlüğe konulan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda da, ön mali kontrol görevinin, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. İdarelerin örgüt yapısı düşünüldüğünde ön mali kontrolün yönetmelikte belirtildiği üzere iki boyutu vardır. İlki her bir harcama birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol, ikincisi idarenin mali hizmetler birimi tarafından yapılacak kontroldür.²⁹⁴

Ayrıca İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 27. maddesinde belirtildiği üzere, idareler usul ve esaslarda belirtilen mali karar ve işlemlerin dışında kalan mali karar ve işlemler içinde mali hizmetler birimine kontrol yetkisi verme şeklinde düzenleme yapabilirler. Bunun dışında idareler, sadece mali hizmetler birimde değil diğer harcama birimlerinde yapılacak kontrollere ilişkin de düzenleme yapabilir. İdareler de bu düzenlemeleri yapma yetkisi üst yönetici onayıyla meydana gelmektedir.²⁹⁵

Aynı usul ve esasların 11. maddesinde belirtilen diğer husus ise; ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Bununla beraber mali karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.²⁹⁶

Harcama birimlerinin yapacağı ön mali kontrol yani mevzuattaki adıyla süreç kontrolü İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 12. maddesinde

standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.”

²⁹³ 18.02.2006 tarih ve 26084 sayılı Resmi Gazete, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 18.

²⁹⁴ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. Mükerrer, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Madde 10 ve Madde 14.

²⁹⁵ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. Mükerrer, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Madde 27.

²⁹⁶ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. Mükerrer, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Madde 11.

düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemten önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur. Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerine, bu madde hükmüyle ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yapmak yetkisi verilmiştir.²⁹⁷

Harcama birimlerinin yetkisinde olan ön mali kontrol de; mali kontrollerin kapsam ve niteliği açık bir şekilde belirtilmemiştir. Kaynakların etkin, ekonomik ve mali saydamlık açısından verimli şekilde kullanılması için ön mali kontrolün harcama birimleri tarafından da yapılacağı belirtilse de, bu kontrolün harcama birimlerinin harcama yetkilileri mi, gerçekleştirme görevlileri mi yoksa her ikisi tarafından mı kontrol edileceği yolunda bir açıklık mevcut değildir.²⁹⁸ Bunun yanı sıra ön mali kontrol birimi tarafında yapılacak kontrollere konu olan karar ve işlemlerin kontrolünde de risk esaslı mı yoksa fayda-maliyet analizi gibi yöntemlerden hangisinin izlenmesi gerektiği belirtilmemiştir. Özetle mevzuatta detaya inilmeyerek, eskiden Maliye Bakanlığı, bütçe daire başkanlıkları ve saymanlıklar tarafından yapılan bazı kontroller ön mali kontrol kapsamına alınmıştır.

Ön mali kontrol aşamalarından biri de mali hizmetler birimi altında muhasebe yetkililerinin yaptığı kontroldür. Bütçenin uygulanmasında, ödemeler yapılmadan önce muhasebe yetkilileri ödeme emirlerini ve eklerini mevzuatın ona

²⁹⁷ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. Mükerrer, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Madde 12.

²⁹⁸ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. Mükerrer, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, “*Madde 10-... Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.*”

verilen yetkilerine dayanarak kontrol etmektedir. Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkileri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61. maddesinde ve Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29. maddesinde tek tek sayılmıştır. Mevzuata göre muhasebe yetkilileri; ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzası, ödemeye ilişkin Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde sayılan belgelerin tamam olması, maddi hata bulunup bulunmadığı ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgilerin kontrolünden sorumludur. Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilen kontroller dışında kontrol ve inceleme yapamaz; ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz ve ödemeye zorlanamaz.²⁹⁹

Yukarıda yapılan açıklamalardan yola çıkarak; bütçe uygulamasında gider ayağı bakımından kontrolün giderin gerçekleşmesindeki aşamalar bakımından yapıldığını söylenebilir. Giderin aşamaları; 1. Taahhüt 2. Tahakkuk 3. Ödeme emri 4. Ödemedir. Taahhüt aşaması kontrolleri, harcama birimleri (harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri) ve mali hizmetler birimi tarafından yapılmaktadır.³⁰⁰ Tahakkuk aşaması kontrolü ödeme emri belgesi ve eki kanıtlayıcı belgeler üzerinde, harcama birimlerinin harcama yetkilisi ve harcama yetkilisince ödeme emri düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi veya diğer gerçekleştirme görevlilerince yapılmaktadır.³⁰¹ Ödeme emri belgesi aşamasındaki kontrol ise, ödeme emri düzenlenmesi talimatı veren ve ödeme emrini imzalayan harcama yetkililerince

²⁹⁹ Ayrıntılı bilgi için bakınız: **3.2.3.3 Muhasebe Yetkililerinin Mali Sorumluluğu.**

³⁰⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 58-Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar...”

³⁰¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 33-...Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler...”

yerine getirilir.³⁰² Giderin gerçekleşmesinin son aşaması yani ödemenin kontrolü ise, muhasebe yetkililerince yapılır.³⁰³

Giderlerin kontrolünde bir kontrol mekanizması daha vardır. Bütçenin uygulanması aşamasında, kanunen kendilerine verilen yetkiler ve çeşitli faaliyetlerin yürütülmesinde üstlendikleri roller nedeniyle, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kalkınma Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı da³⁰⁴ kontrol mekanizmasının aktörlerindedirler.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de,³⁰⁵ Maliye Bakanlığı'nın bütçe uygulamasında üstlendiği görev ve yetkiler belirtilmiş ve bütçe uygulamasının kontrolü ile ilgili bazı hükümlere yer verilmiştir.

- Bütçenin kalkınma planları ve yıllık programlarda belirlenen hedefler doğrultusunda ve takip edilen ekonomi ve maliye politikalarıyla uyumlu bir şekilde uygulanmasını sağlamak, uygulamaya ait bütçe işlemlerini yapmak,
- Yıl içinde ortaya çıkan ihtiyaçlar üzerine dairelerince teklif edilecek ek ve olağanüstü ödenek taleplerini ve bütçe uygulamasına dair diğer kanun tekliflerini inceleyerek bunlardan uygun bulunanları tasarı haline getirmek,
- Kamu harcamalarında tasarruf sağlanması, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikasının yürütülmesi amacıyla kamu istihdam politikası ve giderlerle

³⁰² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 33-...Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır..."

³⁰³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 61-...giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, ... sorumludur. Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; a) Yetkililerin imzasını, b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, c) Maddi hata bulunup bulunmadığını, d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, Kontrol etmekle yükümlüdür."

³⁰⁴ Belirtilen aktörler, 10.07.2018 tarihli 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile "Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı" şeklinde değişmiştir.

³⁰⁵ 02.07.2018 tarih ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile artık "Maliye Bakanlığı", "Hazine ve Maliye Bakanlığı" şeklinde teşkilatlanmış olup, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de henüz bir değişiklik yapılmamıştır.

ilgili kanun, tüzük, kararname ve yönetmeliklerin uygulanmasını düzenlemek, standartları tespit etmek ve sınırlamalar koymak; bu hususlarda tüm kamu kurum ve kuruluşları için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmak ve tedbirleri almak,

- Harcama politikalarını etkileyebilecek her türlü kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik tekliflerini inceleyerek bunlar hakkında Bakanlığın görüşünü hazırlamak,
- Yürürlükte bulunan mevzuatın mali hükümlerinin uygulanmasını yönlendirmek, bu konuda ortaya çıkacak her türlü meseleyi çözmek, tereddütleri gidermek,
- Kuruluşların gider taahhütlerini kontrol etmek ve hesaplarını tutmak, bunlara ilişkin sözleşme tasarılarını vize etmek,
- Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri maliye uzmanları vasıtasıyla incelemek ve denetlemek,
- Ödenek, gelir ve nakit verilerini derleyerek bunları harcama politikaları açısından değerlendirmek ve uygulamayı yönlendirmek; genel bütçeye dâhil idarelerle katma bütçeli idarelerin ve fonların her mali yılın başında o yıl için hazine nakit akımını da dikkate alarak ayrıntılı harcama programlarını yapmak, gerekli görülen hallerde bu programları değiştirmek ve ilgili kuruluşlar nezdinde uygulamaları izlemek.

Maliye Bakanlığı'nın³⁰⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda sayılan görevleri ise;

- İlgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme,³⁰⁷
- Mali saydamlığın sağlanmasını, mali saydamlıkla ilgili idarelerce yapılan düzenlemeleri ve buna ilişkin alınan önlemleri izlemek,³⁰⁸

³⁰⁶ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile "Hazine ve Maliye Bakanlığı" olmuştur.

³⁰⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 5. 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde "Maliye Bakanlığı" nın olan bu görev artık "Cumhurbaşkanı" tarafından yürütülecektir.

³⁰⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 7.

- Gelir ve giderleri etkileyecek kanun tasarılarına ilişkin görüş verme,³⁰⁹
- Genel bütçe kapsamındaki idarelerin nakit planlamasını da dikkate alınarak hazırladıkları ayrıntılı finansman programlarını vize etmek ve kamu idarelerinin buna göre ödeneklerini serbest bırakma,³¹⁰
- Merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülme­yen hizmetler için, bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarılmak üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar...³¹¹ bütçesine yedek ödenek koyma,³¹²
- Merkezî yönetim bütçe kanununun uygulamasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerle³¹³ belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almaya, standartları belirlemeye, sınırlamalar koymaya, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermeye, bütçe harcama

³⁰⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 14. 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde ilgili madde ile “Maliye Bakanlığı”nın görevlerinden biri olan bu madde “*Gelir ve giderleri etkileyecek kanun teklifleri Madde 14- (Değişik: 2/7/2018-KHK-703/213 md.) Kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tekliflerinin getireceği malî yük, orta vadeli program ve malî plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplanır ve tekliflere eklenir. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tekliflerinde ise en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplara yer verilir.*” şeklinde değiştirilerek Maliye Bakanlığı’nın görevlerinden çıkarılmıştır.

³¹⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 20. 14. 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde ilgili madde (a) bendinde “Maliye Bakanlığı”nın görevlerinden biri olarak sayılan bu hüküm, 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile “*Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve vize edilmek üzere Cumhurbaşkanlığına gönderir. Bütçe ödenekleri, Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır.*” şeklinde değiştirilmiştir.

³¹¹ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu fıkrada yer alan “malî yönetim ve iç kontrol” ibaresi “mali yönetim ve kontrol” şeklinde ve aynı fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığınca” şeklinde değiştirilmiştir.

³¹² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Madde 23. 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde “Maliye Bakanlığı”nın olan bu yetki, 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile “Cumhurbaşkanı”na verilmiştir.

³¹³ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle “kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerle” ifadesi “kanun ve diğer mevzuatla” şeklinde değiştirilmiştir.

ve gerçekleşmelerini izlemeye, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmak.³¹⁴

Bunlarla beraber her yıl yürürlüğe konan Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile Maliye Bakanlığına bütçe uygulamalarıyla ilgili yukarıda belirtilenlere eş ya da yeni görev ve yetkiler verilmektedir. 10 Temmuz 2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine Müsteşarlığı ve Maliye Bakanlığı birleştirilerek görevleri yeniden düzenlenmiştir. Bu kararnamenin 217. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığının bütçe ile ilgili görevleri;

- Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak,
- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
- Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- Gelir düzenlemelerine ilişkin çalışmalar yapmak,
- Her türlü gelir işlemlerine ait mevzuatı hazırlamak, her türlü gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkı sağlamak,
- Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
- Ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemleri yapmak,
- Bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının ekonomi politikalarını ilgilendiren faaliyetlerine katılım sağlamak,

³¹⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Madde 30. 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesinde bu görev ve yetkiler “Maliye Bakanlığı”nın iken, 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile “Cumhurbaşkanı” olarak değiştirilmiştir.

- Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmak,

Bu düzenlemelerle Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen görev ve yetkilerle bütçe/harcama ayağı kontrol edilmektedir. Bu nedenle bütçe uygulamasının ön mali kontrol fonksiyonunda Hazine ve Maliye Bakanlığının da yeri vardır.

Kalkınma Bakanlığının bütçe uygulaması aşamasındaki rolleri ise 641 sayılı Kalkınma Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamesi³¹⁵ ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer almaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 17. maddesinde bütçe hazırlama sürecinde³¹⁶ ve 25. maddesinde kamu yatırım projeleri başlığı altında Kalkınma Bakanlığı'nın bütçe uygulaması içindeki yeri tek tek belirtilmişti fakat 2 Temmuz 2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle 25. maddenin üçüncü fıkrasında yer alan "Kalkınma Bakanlığının vizesine" ibaresi "vizeye" şeklinde, dördüncü fıkrasında yer alan "Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca" ibaresi "Cumhurbaşkanlığınca" şeklinde, beşinci fıkrasında yer alan "Maliye Bakanlığına ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına" ibaresi "Cumhurbaşkanlığına ve Hazine ve Maliye Bakanlığına" şeklinde değiştirilmiştir. Bu maddede belirtilen görev ve yetkilerinin dışında stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesinde de Kalkınma Bakanlığı yetkilidir.³¹⁷ Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve

³¹⁵ Bu KHK'nin Adı "Kalkınma Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" iken, 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 17 nci maddesiyle "Kalkınmaya İlişkin Bazı Kurullar Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" şekilde değiştirilmiştir.

³¹⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, "Madde 17-...Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir..."

³¹⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, "Madde 9-...Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların politikalar, kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esaslar Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenir..."-2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan "stratejik planların" ibaresinden sonra gelmek üzere "politikalar," ibaresi eklenmiş ve aynı fıkrada yer alan "esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir" ibaresi "esaslar Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenir" şeklinde, değiştirilmiştir.

göstergelerini içeren performans programı hazırlar. Performans programında yer alacak performans göstergeleri ise, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idaresi ve Kalkınma Bakanlığınca tespit edilir. Performans göstergelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu önemlidir çünkü performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.³¹⁸

Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; her yıl Maliye Bakanlığınca hazırlanan Orta Vadeli Mali Plan, Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberine Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanarak en geç Eylül ayının on beşine kadar Resmî Gazete’de yayımlanır.³¹⁹

³¹⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, “Madde 9-...Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar. Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususlar Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir. (2) Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “kalkınma planları,” ibaresinden sonra gelmek üzere “Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar,” ibaresi ve üçüncü fıkrasında yer alan “stratejik planların” ibaresinden sonra gelmek üzere “politikalar,” ibaresi eklenmiş ve aynı fıkra da yer alan “esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir” ibaresi “esaslar Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir” şeklinde, beşinci fıkrasında yer alan “hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” ibaresi “hususlar Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan” ibaresi “Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen” şeklinde değiştirilmiştir.

³¹⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 16. maddesi, 02.07.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“Cumhurbaşkanlığı merkezî yönetim bütçe kanunu teklifini hazırlar ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonu sağlar. Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Cumhurbaşkanı tarafından en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde onaylanan orta vadeli programın Resmî Gazete’de yayımlanması ile başlar. Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan orta vadeli malî plan, en geç Eylül ayının on beşine kadar Resmî Gazete’de yayımlanır. Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanarak en geç Eylül ayının on beşine kadar Resmî Gazete’de yayımlanır. Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, bütçe

Hazine Müsteşarlığı³²⁰ ise kanunlaşan ödeneklerin ayrıntılı harcama cetvelleri doğrultusunda ilgili kamu idarelerine gereken nakdin sağlanması aşamasında sürece dâhil olmaktadır. Bütçe ödeneklerinin öngörülen süre içerisinde kullanılıp nakit konusunda yıl içinde ödemelerde bir sorun yaşanmaması için nakdi idarelere gönderir.³²¹ Bunun dışında projelere dış kredi sağlanması, kredilerin kullanılması, kredilerin kullanımının izlenmesi, değerlendirilmesi³²², kanun tasarılarına ilgisine göre görüş ekleme, kamu borç yönetimine ilişkin gider gerçekleştirmelerinde uygun görüş verme gibi görev ve yetkilerle bütçe uygulamasında yine Maliye Bakanlığı³²³ ve Kalkınma Bakanlığı³²⁴ gibi kontrol mekanizması işlevi görmektedir.³²⁵

tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.”

³²⁰ 10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre “Hazine Müsteşarlığı”, “Hazine ve Maliye Bakanlığı” şeklinde teşkilatlanmıştır.

³²¹ 12.03.2011 tarih ve 27872 sayılı Resmi Gazete, Kamu Kurum Ve Kuruluşlarının Nakit Taleplerinin Hazırlanması Ve Hazine Müsteşarlığına Bildirilmesine İlişkin Yönetmelik “Madde 6 – (1) Müsteşarlık, nakit taleplerini Hazine nakit programı çerçevesinde değerlendirerek aylık nakit aktarım programını hazırlar ve NTAS üzerinden kamu kurum ve kuruluşlarına bildirir. (2) Nakit aktarım programında kamu kurum ve kuruluşlarının revize talepleri ile Hazine finansman imkânları dikkate alınarak değişiklik yapılabilir. (3) Revize edilmeyen nakit talepleri karşılanmaz. (4) Müsteşarlıkça karşılanacağı bildirilen taleplere ilişkin nakit aktarımlarının gerçekleştirilebilmesi için ilgili ödeneğin Maliye Bakanlığınca serbest bırakılmış; kamu kurum ve kuruluşlarınca ödenek gönderme belgesine bağlanmış ve bu işlemin de Maliye Bakanlığınca onaylanmış olması zorunludur.”

³²² 4749 sayılı Kamu Finansmanı Ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun “Madde 4-... Yıllık yatırım programında yer alan projelere dış finansman temini izni verilmesi için Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının uygun görüşü aranır. Kuruluş, ihale mevzuatı dâhil olmak üzere projelerle ilgili olarak tâbi olduğu mevzuata uymakla yükümlü olup, dış finansman temini izni verilmiş olması kuruluşun bu husustaki sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Teknik ve ekonomik açıdan yapılabilirliği de dâhil olmak üzere proje ile ilgili her türlü sorumluluk tamamen ilgili kuruluşa aittir. Müsteşarlığın yetki ve sorumluluğu, talep edilen dış finansmanın sağlanması ve sonuçlandırılması ile sınırlıdır. (Ek cümle: 16/7/2008-5787/2 md.) Bu projelere dış finansman temini aşamasında da projelerin yıllık yatırım programındaki yeri, tutarı ve ödeneği konusunda Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının uygun görüşü alınır.”

³²³ 10.07.2018 tarihli 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile “Maliye Bakanlığı” ifadesi “ Hazine ve Maliye Bakanlığı” şeklinde teşkilatlanmıştır.

³²⁴ 24.07.2018 tarihli 13 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile “Kalkınma Bakanlığı”, “T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı” şeklinde teşkilatlanmıştır.

³²⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu “Madde 33-...Giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türleri; kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için İçişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik

Sonuç olarak bütçenin uygulamasının mali kontrol aşamasında, yukarıda belirtilen görev ve yetkilere sahip, Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığının³²⁶ rolünü de kabul etmek gerekmektedir.

2.2.2. İç Denetim

İç denetim kavramının çok geçmişe dayandığı düşünülmektedir. Günümüze gelene kadar değişmiş ve yeni kamu mali sistemine en uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Hala en etkin iç denetim sistemine ulaşmak için çalışmalar devam etmektedir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsüne (IAA) göre iç denetim; kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak üzere tasarlanmış bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetimin kuruma değer katma fonksiyonu (IAA) tarafından üzerinde en çok durulan noktadır. Zamanla iç denetime yüklenen misyon sadece “güvence sağlama” fonksiyonuyla kalmayıp, kurumun sonuçlarından çıkar sağlama kısaca “kuruma değer katma” hizmetine doğru bir misyon yüklenmiştir. Böylece iç denetim kurumda hesap verilirliği, iç ve dış paydaşlara olan güveni sağlamakta ve faaliyetlerin geliştirilmesine yardımcı olmaktadır.³²⁷

İç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre iç 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

kurumları için de bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığınca” şeklinde değiştirilmiştir.

³²⁶ 10.07.2018 tarihli 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve 24.07.2018 tarihli 13 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile bu kamu idareleri artık Hazine ve Maliye Bakanlığı, ile T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı şeklinde teşkilatlanmıştır.

³²⁷ İbrahim Atilla Acar- Elif Ayşe Şahin, **Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim**, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 9-10.

geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim; görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun bir şekilde getirme sorumluluğu olan bağımsız iç denetçiler tarafından yapılır.³²⁸

Yine aynı Kanununun 64. maddesinde iç denetçilerin görevleri tek tek sayılmıştır. İç denetçilerin görevleri;

- “ - Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmektir.”³²⁹

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilir ve gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.³³⁰

³²⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Madde 63.

³²⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Madde 64.

³³⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 64.

Günümüzde kabul görmüş iç denetim prensiplerinin temeli 1941 yılında ABD’de kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (IIA) kurulmasıyla ortaya çıkmıştır.³³¹ İç Denetim Enstitüsünün (IIA) iç denetim ile ilgili çalışmalara başlamasıyla birlikte iç denetim; belirlediği standartlar, etik kurallar ve sistematığı ile bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İç denetim, özellikle 1980’li yıllarla beraber önemli değişimlere uğramıştır. Risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin denetimi de ilave edilmiş, çağdaş yönetim uygulamaları içerisinde önemi gittikçe artan bir uygulama olarak ortaya çıkmıştır.³³²

Uluslararası İç Denetim Standartlarını diğer adıyla Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını en son 2016 yılında yayımlamıştır. Belirlenen bu standartlar özel sektörde de kamu sektöründe de tüm dünyaca kabul görmüş standartlardır.³³³

Standartların amaçları:

- Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi’nin zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.³³⁴

³³¹ Nahit Akarkarasu, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul, 2000, s.16.

³³² Nazmi Zarifi Gürkan, **Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı**, T.C., Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009, s.19.

³³³ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, **IIA Uluslararası İç Denetim Standartları**, Ekim 2016, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, (Son Erişim Tarihi: 23.03.2018)

³³⁴ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, **IIA Uluslararası İç Denetim Standartları**, Ekim 2016, s.1. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, (Son Erişim Tarihi: 23.03.2018)

Bu standartlara baktığımızda iç denetimi diğer denetimlerden ayıran birkaç özellik bulunmaktadır. Bunlar bağımsızlık, nesnel güvence ve danışmanlık sağlama özelliğidir.³³⁵

Kamu mali yönetimine mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu gibi kavramların eklenmesiyle iç denetime olan ilgi son dönemlerde daha çok artmıştır. Denetim standartlarının amacı da bu ilkeleri destekler niteliktedir ve denetimin kalitesinin güvence altına almak en önemli amaçlarındandır. İç denetimin kalitesinin artması ile dış denetimi yapan yüksek denetim kurumunun da işini kolaylaştırmaktadır. Ülkemizde de iç ve dış denetim standartlarını belirlemek üzere çalışmalar Maliye Bakanlığı³³⁶ ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır.³³⁷

İç denetim faaliyetinin yerine getirilerek, iç denetimden beklenen yararları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- İdarenin faaliyetlerini yıl boyunca izler, üst yönetime değerlendirmeler yaparak tavsiyelerde bulunur. Böylece yönetimin önleyici faaliyetler belirlemesine yardımcı olur.³³⁸
- İdarenin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusunda değerlendirmelerde bulunarak, elde ettiği bilgilerin bu amaç ve hedeflere ulaşmada ne kadar etkin ve verimli olduğu tespitini ilk elden yapabilir.³³⁹
- İdare faaliyetlerini yürütürken belirlenmiş politikalara, ilke ve standartlara ne kadar uyulduğuna bakarak idare için kalite güvencesi sağlamış olur.³⁴⁰

³³⁵ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, **IIA Uluslararası İç Denetim Standartları**, Ekim 2016, s.2-5. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, (Son Erişim Tarihi: 23.03.2018)

³³⁶ 703 sayılı KHK sonrası bu görevin “Hazine ve Maliye Bakanlığı” tarafından mı yürütüleceğine dair henüz bir değişiklik söz konusu değildir.

³³⁷ 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazete, Kamu İç Denetim Standartları Kurul Kararı.

³³⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara, 2013 s. 48-49. http://www.yok.gov.tr/documents/10279/7708108/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf/c211ed07-a2f1-4008-8626-41ced0e6e045,(Son Erişim Tarihi: 23.03.2018)

³³⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara, 2013 s. 5-6. http://www.yok.gov.tr/documents/10279/7708108/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf/c211ed07-a2f1-4008-8626-41ced0e6e045,(Son Erişim Tarihi: 23.03.2018)

Kamu mali yönetim sisteminin temellerinden sayılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun uygulandığı dönemde, harcama öncesi kontrol bu kanunla beraber Anayasa, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve yılı bütçe kanunları ile ilgili mevzuatlarda bulunan hükümler çerçevesinde yapılmaktaydı. Bu dönemde merkezi düzeyde yapılan kontroller Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılanlar, genel ve katma bütçeye dâhil idarelerin kontrolleri ise Maliye Bakanlığının birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontroller, Maliye Bakanlığı tarafından sağlanan döner sermaye ve fonlarda saymanlıklarca yapılan saymanlık hizmetleri için kontrol işlemleri ile idarelerin kendi bünyesindeki tahakkuk ve saymanlık birimlerinin kontrollerinden oluşmaktaydı.³⁴¹

Dünyada yaşanan kamu mali yönetimi ve denetim sisteminde önemli değişiklikler meydana gelmekteydi. Ülkemizde de bu değişime dâhil olmak için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile çalışmalar yapılmıştır. Bu yeni kanunla beraber Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol görevine son verilmiştir.³⁴² Ödeme emri düzenleme, vize etme ve ilgili birimlere gönderme görevi kamu idarelerinin yetkisine bırakılmıştır. Maliye Bakanlığına bağlı birimlerce yapılan ödeme aşaması uygunluk kontrolü kaldırılmakta böylece harcama öncesi kontrol yani ön mali kontrol de idarelerin yetkisine bırakılmaktadır.³⁴³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen yeni mali kontrol sistemine göre; her bir kamu idaresinde mali işlemlerin yürütüldüğü mali hizmetler birimleri kurulması,

³⁴⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara, 2013 s.22. http://www.yok.gov.tr/documents/10279/7708108/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf/c211ed07-a2f1-4008-8626-41ced0e6e045,(Son Erişim Tarihi: 23.03.2018)

³⁴¹ Cevdet Bozkurt, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi**, Denetim Dergisi, Yıl: 2009, Sayı:3, s.34., <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208998>, (Son Erişim Tarihi: 30.03.2018).

³⁴² 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “*Madde 75- Divanı Muhasebatın ita, tediye ve kredi emirleriyle tescil ve tahsis zımında kendisine tevdi olunan evrak üzerinde icra edeceği tetkikat: A) Hatayı maddi bulunmaması, B) Tahsisat ve kadro dahilinde olması, C) Bütçedeki tertibe mutabakatı, D) Kavanin ve nizam ve mukarrerata muvafakatı hususından ibarettir.*”

³⁴³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 58-...Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür ...*”

harcama öncesi kontrolün bu birim tarafından yapılması gerekmektedir.³⁴⁴ Muhasebe hizmetlerinin yine bu birim bünyesinde görevli muhasebe yetkilileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.³⁴⁵ Harcama sonrası kontrolün ise üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak iç denetçiler tarafından ifa edilmesi gerekmektedir.³⁴⁶ Böylece yeni kamu mali yönetim sistemiyle, mali kontrolün konumu genişleyerek, harcama öncesi kontrolden iç denetime dönüşmüştür.³⁴⁷

2.3. Bütçenin Yargı Denetimi (Sayıştay Denetimi)

2.3.1. Sayıştay'ın Hukuki Konumu

Sayıştay'ın görev ve yetkileri; 1982 Anayasası, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yer almaktadır. 1982 Anayasası'nın Yargı başlığı altında son bölümde 160. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

“Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme

³⁴⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 58-...Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar... Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak aşarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.”- .”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin dördüncü fırcasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığınca” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁴⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 61-Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir...”

³⁴⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 57-Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur...”

³⁴⁷ M.Sait Arcagök-Bahadır Yörük, **Yönetim Kontrolü/İç Kontrol**, Maliye Dergisi, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, s.83-85.

bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz.”

Mevzuatın ilgili maddeleri ile Sayıştay'a iki temel görev verildiği sonucuna ulaşılır. İlki ve en önemlisi merkezi yönetime dâhil idareler ile diğer kamu idarelerinin ve kamu şirketlerinin bütün gelir ve giderlerini denetleme görevidir.³⁴⁸ Sayıştay bu denetlemeleri TBMM adına yapıyor olsa bile, bu denetlemelerinde bağımsızdır. Yani, denetleme aşamasında hiçbir kişi veya kuruluştan talimat almazlar.³⁴⁹ Sayıştay'ın ikinci görevi ise; sorumluların hesap ve işlemlerini kesin

³⁴⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 68- Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır...”; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 4-(1) Sayıştay; a) (Değişik: 12/7/2013-6495/73 md.) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç), (1)(2) b) (Değişik: 12/7/2013-6495/73 md.) (...) (1) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri, (1) c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını, ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler. (Ek paragraf: 14/1/2016-6661/19 md.) (a) ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar...”

³⁴⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 3- (1) Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur.”

hükme bağlamaktır.³⁵⁰ Kısaca, Sayıştay'ın yargısal kararları başka yüksek mahkemeye temyiz edilmez.³⁵¹

Sayıştay'ın bu özelliklerini incelediğimizde hem yargı kolu niteliğindedir; hem de kuruluştta görev yapan kişiler güvenceye sahiptir ve başka kuruluşların etkisi altında olmayarak da mahkemenin bağımsızlığı ilkesini yerine getirmektedir.³⁵² Hem yargı kolu oluşu hem de mahkemelerin bağımsızlığı ilkesi özelliklerinin ikisine de sahip olduğu için Sayıştay'ın yüksek mahkeme olup olmadığı konusu tartışmalıdır. 1982 Anayasasına göre; Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ile Uyuşmazlık Mahkemesi yüksek mahkeme olarak sayılmaktadır. Ancak Sayıştay sayılamamaktadır.³⁵³ 1982 Anayasası'nda Yüksek Mahkemeler altında sayılmadığı için yer aldığı konum dolayısıyla hem teoride hem doktrinde Sayıştay'ın yüksek mahkeme olmadığı yönünde görüşler daha yaygındır.³⁵⁴ Sayıştay'ın Yüksek Mahkeme olduğunu savunanların temel dayanak noktası ise, Sayıştay'ın kesin hüküm niteliğinde yargısal kararlar vermesi ve bu kararların da başka bir yüksek mahkemede denetlenemiyor olmasıdır.³⁵⁵ Sayıştay'ın Yüksek Mahkeme olduğunu savunan görüşlerle aynı yönde bir Anayasa Mahkemesi kararı mevcuttur.³⁵⁶

³⁵⁰ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu "Madde 5-b) 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..."

³⁵¹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.302.

³⁵² Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.302.

³⁵³ 1982 Anayasası Madde 146, 154, 155, 156, 157, 158.

³⁵⁴ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.303.

³⁵⁵ Gülten Şişman, **Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım 2017, s.36.

³⁵⁶ 11.07.1991 tarih ve E.1990/39- K.1991/21 sayılı Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu kararına göre; "...Sayıştay'ı düzenleyen Anayasa'nın 160 inci maddesi, Anayasa'nın Cumhuriyetin temel organlarını düzenleyen "Üçüncü Kısım", "YARGI"yı düzenleyen "Üçüncü Bölüm"ünde yer almıştır. Görülüyor ki; Sayıştay bir yüksek yargı organı olarak düşünölmek suretiyle, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Uyuşmazlık Mahkemesi, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu gibi yargısal organlarla aynı bölümde düzenlenmiştir. Nitekim daha sonra, dilekçemizin diğer ilgili bölümlerinde daha da ayrıntılı biçimde sunacağımız gibi, Anayasa'nın 160 inci maddesine göre; Sayıştay'ın kesin hüküm verme ve denetim gibi iki temel görevi vardır. Sayıştay, Genel ve Katma Bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetleyecektir. Bunun yanında sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlayacaktır. Yine Anayasa'nın 160 inci maddesinin, Sayıştay kararları aleyhine idari yargı yoluna

Sayıştay'ın hüküm verme yetkisi bulunmaktadır. Bununla beraber verdiği kararlar kesindir ve idari yargıya taşınmamaktadır. Hüküm verme yetkisi ile Sayıştay'ın yargısal faaliyete sahip olduğunun bunun yanı sıra aldığı kararların bir üst mahkemede temyiz edilmemesi de Sayıştay'ın üst mahkeme olarak sınıflandırılması gerektiği görüşünü güçlendirmektedir.³⁵⁷ Sayıştay'ın hüküm verme yetkisinin diğer fonksiyonu ise denetim yetkisinin yanı sıra hesap mahkemesi kimliğidir.³⁵⁸ Sayıştay ilamı olarak geçen ve hesaplarda ve incelemeler sonucu meydana gelen kamu zararının ispatı niteliğine olan bu belgelerin icra dairelerince icraya konacak bir mahkeme hükmü niteliğine sahip olmadıkları³⁵⁹ Sayıştay'ın yargı organı olmadığı görüşünü savunanlar tarafından kullanılan bir argümandır.³⁶⁰

başvurulamayacağı hakkındaki hükmü, Sayıştay'ca verilen kararların bir yüksek yargı organı kararı olmasının doğal bir sonucudur. Sayıştay, 160 inci maddenin gerekçesinde de belirtildiği gibi; "Bir hesap mahkemesidir". Aynı maddenin gerekçesinde, "Ancak kuruluşun yüksek mahkemelerin kuruluşuna benzememekle beraber bazı hesap konularında kesin hüküm verdiği için yüksek mahkeme olarak kabul edilmiştir..."

02.04.2013 tarih ve 28606 sayılı Resmi Gazete, E.2012/102- K. 2012/207 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı "...Sayıştay TBMM adına denetim yapan ve yaptığı denetimlerle TBMM'nin bütçe hakkını kullanmasına veri ve bulgu sağlayan Anayasal yüksek denetim kurumu ve hesap mahkemesidir. Bu konumdaki Anayasal bir kurumun yapılan bir yasal düzenleme hakkındaki eleştirilerini resmi bir yazıyla mensuplarına duyurma noktasına kadar gelmesi son derece düşündürücüdür. Sayıştay'ın karşı çıkışı, Yasasının açık hükmüne rağmen, görüşüne başvurma ihtiyacı hissedilmeden Sayıştay denetimini ortadan kaldıran düzenlemeler yapılmasıdır. Oysa, Sayıştay yönetim kuramında olan değişimleri ve bunun denetime yansımalarını yakından takip eden ve bunu içselleştiren Türkiye'nin tek kurumudur..."

³⁵⁷ Mutluer- Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.302.

³⁵⁸ Abdullah Uz, **Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay'ın Yargısal Kimliği**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:54, Sayı:4, Yıl:2005, s.361; 06.03.2014 tarih ve 28933 sayılı Resmi Gazete, E.2011/21- K.2013/36 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı "*Sayıştay, bir haber ajansı, reklam veya kamuoyu araştırma şirketi değil; Anayasal bir yüksek denetim kurumu ve hesap mahkemesidir. Anayasanın 160 inci maddesinde Sayıştaya TBMM adına denetim yapma ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi verilmiştir. Denetim metodolojisinin salt güncel olması nedeniyle Sayıştay tarafından uygulanmasının yasa ile öngörülmesi doğru bir yaklaşım olamaz. Çünkü, güncel olan her şey popüler olabilir; fakat, doğru olması sınanarak test edilmesinden geçer. Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama yetkisi olan Anayasal bir kurumdan, ne olduğu belirsiz güncelin peşine takılması değil, bilimselliği test edilerek sınanmış, tartışma götürmeyen metodolojilere dayalı denetim yapması beklenmelidir. Kaldı ki, güncel sözcüğü, hukuksal anlamda, belirlilik içermediği gibi öngörülebilir de değildir. Yasa kuralları, hiçbir tartışmaya yer vermeyecek şekilde açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmalıdır. Anayasanın hukuk devleti ilkesi ve 160 inci maddesi böyle bir belirsizliği ve öngörüsüzlüğü kabul etmez..."*

³⁵⁹ Mustafa Taytak, **Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği**, Ankara, 2013, s.44.

³⁶⁰ Şişman, **a.g.e.**, s.30.

Sayıştay'ın yargısal faaliyeti uygunluk denetimi³⁶¹ sonucunda başlamış olur. Denetimler TBMM adına yapılırsa da, yargısal faaliyet bundan bağımsız bir hesap yargılaması³⁶² olarak meydana gelir. Sayıştay'ın yapmış olduğu bu hesap yargılaması kişilerin kasıt ve kusurlarını dikkate almadan diğer yargılama çeşitlerine göre daha yüzeysel kabul edilen ancak sonuçları bakımından önemli olan sadece hesap ve bu aşamada yapılan işlemleri dikkate alan bir yargılama sistemidir.³⁶³

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Sayıştay'ın yargılama sistemi ve bu sistemin genel işleyişinden bahsedilmese de, iki kanunda da yer alan kamu zararı ve sorumluluğa ilişkin hükümler Sayıştay yargısına farklı bir anlam getirmektedir.³⁶⁴

2.3.2. 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanunu İle Getirilen Yenilikler (Eski/Yeni Kanun Karşılaştırılması)

Bu bölümde 832 sayılı Sayıştay eski Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay yeni Kanunu arasındaki değişikliklerden bahsedilecektir. Böylece yeni Sayıştay Kanunu ile meydana gelen yeniliklerin uygulamada meydana getirdiği veya getirebileceği değişiklikler anlatılacaktır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere Sayıştay'ın en önemli özelliklerinden olan bağımsızlık kavramı eski Sayıştay Kanunu'nda yer almamaktadır. Bu kavram 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu'nun 3. maddesi ile artık kanunda yerini almıştır.³⁶⁵

³⁶¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 2- ...ç) Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi, ... ifade eder.”

³⁶² 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 2-...e) Hesap yargılaması: Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını, ifade eder.”

³⁶³ Mutluer- Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.308.

³⁶⁴ M. Kamil Mutluer- Erdoğan Öner-Arife Coşkun, **Sayıştay Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015, s.105.

³⁶⁵ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 3- (1) Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur.”

Diğer önemli yenilik 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile gelen sorumlular kavramıdır. Bu değişiklik 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sistemine getirilen hesap verme sorumluluğu, şeffaflık gibi kavramlarını destekleyecek niteliktedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 7. maddesine göre sorumlular ve sorumluluk halleri;

“ (1) Bu kanunu sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır.

(2) Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay Raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.

(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.

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

(5) Bakanlar; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanına karşı sorumludurlar.³⁶⁶

³⁶⁶ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 139. maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

(6) Sayıştay tarafında gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.” şeklinde ifade edilmiştir.

Ancak 832 sayılı eski Sayıştay Kanunu’na göre sorumlular 41. maddede Saymanlar başlığı altında belirtilmiştir. Bu maddeye göre;

“ Sayıştay’a hesap vermekle yükümlü olan saymanlar şunlardır:

1. Gelir Saymanları

2. Gider Saymanları

3. Mal Saymanlarıdır.”

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay denetiminin amacı ve genel esaslarından bahseden madde 34 ve 35; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen performans değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, kamuoyu güveni, şeffaflık, uluslararası denetim standartları, kalite güvencesi gibi kavramlarına yer vermiştir. Aynı maddeler ile Sayıştay ve denetçilerinin bağımsız ve tarafsızlığına bir kere daha değinilmiştir.³⁶⁷

³⁶⁷ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 34– (1) Denetim; a) Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, b) Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, c) Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, ç) Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir.”; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 35-(1) Denetimin genel esasları şunlardır: a) Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınmaz. b) Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. c) Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez. ç) Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir. d) Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir. e) Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir. (2) (Ek: 4/7/2012- 6353/45 md.) Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur: a) Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsayacak şekilde yapılır. b) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili

2.3.3. Sayıştay'ın Rapor Verme Görevi

Sayıştay'a Sayıştay Kanunu ile bazı raporları hazırlama görevi verilmiştir. Bu raporlar; genel uygunluk bildirimine ait rapor, dış denetim raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve mali istatistikleri değerlendirme raporudur. Bu raporların dışında, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 43. maddesine göre, kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimine ilişkin rapor³⁶⁸ ile yine 6085 sayılı Kanunun 45. maddesine göre, TBMM'den gelecek denetim taleplerine ilişkin raporları da hazırlayabilirler.³⁶⁹

merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, (...) (1) uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez. c) (İptal: Anayasa Mahkemesi'nin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararı ile.) ç) (İptal: Anayasa Mahkemesi'nin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararı ile.) d) Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen taslak denetim raporları denetim grup başkanlıkları tarafından Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları ilgili kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanarak çıkarılan mevzuat ve ilgili kanunlarda veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşler ile bu fıkrada yer alan diğer hususlara uygunluğu yönünden değerlendirilir. Rapor değerlendirme komisyonlarının teşekkülü ile bunların çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 139 uncu maddesiyle, bu bentte yer alan “kanunlar” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri” ibaresi eklenmiş, “tüzük, kararname, yönetmelik” ibaresi “mevzuat” şeklinde değiştirilmiş ve “kanunlarda” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde” ibaresi eklenmiştir.

³⁶⁸ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 43- ... (2) Denetlenen kuruluşlara ait yıllık denetim raporları, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı tarafından, 3346 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde ilgili komisyonda görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Bu raporlar aynı zamanda Devlet Planlama Teşkilatı ve Hazine müsteşarlıklarına gönderilir...”

³⁶⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 45-(1) Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı; araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Sayıştaydan, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesini talep edebilir. Denetim sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur..”

2.3.3.1. Genel Uygunluk Bildirimi

Genel uygunluk bildirimine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 43. madde de yer verilmiştir.³⁷⁰ Bunun dışında da kesin hesaba ilişkin madde hükümlerinde atıf yer almaktadır.³⁷¹ Ancak bildirim hangi aşamalardan geçilerek hazırlanacağına dair hüküm 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 41. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

“ (1) Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

(2) Genel uygunluk bildirim taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanun teklifinde yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu teklifi ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen genel uygunluk bildirim taslakları grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulur.

³⁷⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 43-Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır. Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “tasarısının” ibaresi “teklifinin” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁷¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 42-...İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanun teklifi ile merkezi yönetim bütçe kanunu teklifi ile birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür..”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle 42 nci maddenin üçüncü fıkrasında yer alan “tasarısının” ibaresi “teklifinin” şeklinde değiştirilmiştir.

(3) Genel Uygunluk Bildirimi taslakları Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şekli verilir. Genel Uygunluk bildiriminin görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir. Bu görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı³⁷² adına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur.

(4) Kesin hesap kanun teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay tarafından sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez. Genel uygunluk bildiriminden sonra kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimini ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

(5) Kesin hesap kanunu tekliflerine, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvel eklenir.”³⁷³

2.3.3.2. Diğer Raporlar

832 sayılı eski Sayıştay Kanunu'nda aşağıda değinilecek olan raporlar yer almamaktaydı. Yeni Kanunla gelen yeniliklere bu raporlarda örnek gösterilebilir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68. maddesinde yer almış olan dış denetim raporları,³⁷⁴ 41. maddesine göre hazırlanan faaliyet

³⁷² 6085 sayılı Sayıştay Kanununda henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare “Maliye Bakanlığı” olarak kalmıştır.

³⁷³ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 139. maddesiyle, 41 inci maddenin birinci fıkrasında yer alan “tasarısının” ibaresi “teklifinin”, ikinci fıkrasında yer alan “tasarısında” ibaresi “teklifinde”, ikinci ve dördüncü fıkralarında yer alan “tasarısı” ibareleri “teklifi” ve beşinci fıkrasında yer alan “tasarılarına” ibaresi “tekliflerine” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁷⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Kontrol ve Yönetimi Kanunu “Madde 68-...Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, Suretiyle gerçekleştirilir...Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye

raporları³⁷⁵ ve 54. maddesine göre hazırlanan mali istatistikler³⁷⁶ çerçevesinde genel değerlendirmeleri yapıp ilgili makamlara sunma, Sayıştay'ın görev tanımları arasındadır.

Yapılan denetim ve incelemeler sonucunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71. maddesinde bahsedilen kamu zararı gibi bir durum tespit edilmişse bununla ilgili rapor verme görevi de Sayıştay'ın bünyesinde dir.³⁷⁷

Tüm bunların yanı sıra 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'ın görevleri arasına eklenen performans denetimi görevi Sayıştay'ın yükünü biraz daha ağırlaştırmıştır.³⁷⁸

Büyük Millet Meclisine sunar. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.”

³⁷⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Kontrol ve Yönetimi Kanunu “Madde 41-Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır....Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Cumhurbaşkanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştaya gönderir ... Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar...”-2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “Maliye Bakanlığına” ibareleri “Cumhurbaşkanlığına” şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı tarafından” ve aynı fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiş ve aynı fıkrada yer alan “İçişleri Bakanlığı ve” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

³⁷⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Kontrol ve Yönetimi Kanunu “Madde 54-Bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığına” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığına” şeklinde ve “Maliye Bakanı” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanı” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁷⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 71-...Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir...”

³⁷⁸ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 36-...(3) Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi

i) Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış denetim genel değerlendirme raporundan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 42.³⁷⁹ ve 68. maddelerinde³⁸⁰ bahsedilmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38. maddesinde ise raporu hazırlanma ve sunma aşamalarının nasıl olması gerektiği tek tek hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre;

“ (1) Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır. Bu cevaplarda dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporları Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir. Daireler raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının on beşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar. Daireler denetim raporları hakkında görüş oluştururken, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin görüşünü Sayıştay Başkanlığına sunar.

suretiyle gerçekleştirilir. (4) Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir.”

³⁷⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 42-...İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu teklifi ile merkezî yönetim bütçe kanunu teklifi birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür...-2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibareleri “Cumhurbaşkanlığına” şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı tarafından” ve aynı fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiş ve aynı fıkrada yer alan “İçişleri Bakanlığı ve” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.”

³⁸⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 68-...Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar...”

(2) Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştay tarafından mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

(3) Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında müstakil raporlar halinde de hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilir.

(4) Dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve bu Kanununun 42. Maddesinde belirtilen raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere Sayıştay Başkanı veya denetimden sorumlu başkan yardımcısı ile kamu idarelerinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

(5) Kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere kamu idarelerinin sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip buldukları kuruluş ve ortaklıklarının denetimi, bu idarelerin denetimi ile birlikte gerçekleştirilir ve denetim sonucunda hazırlanan raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilir.”

ii) Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 39. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre;

“ (1) Kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahalli idareler genel faaliyet raporu ve Maliye

Bakanlığınca³⁸¹ hazırlanan genel faaliyet raporu denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilir.

(2) Denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahalli idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahalli idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Maliye Bakanlığınca³⁸² gönderilir. Mahalli idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığınca, bir örneği de ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir.”

iii) Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Mali istatistikler, muhasebe kayıtlarındaki verilerden ve istatistiksel yöntemlerden yararlanılarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde uluslararası standartlara uygun bir şekilde konusunun uzmanı personelce hazırlanmaktadır. Kamu idarelerinin yöneticileri mali istatistiklerin hazırlanmasında uygun kamusal çevrenin oluşabilmesi için önlemler almakla yükümlüdür.³⁸³ Mali istatistiklerin kolayca ulaşılabilir ve anlaşılabilir olması gerekmektedir.³⁸⁴

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.³⁸⁵

³⁸¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanununda henüz 703 sayılı KHK’da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare “Maliye Bakanlığı” olarak kalmıştır.

³⁸² 6085 sayılı Sayıştay Kanununda henüz 703 sayılı KHK’da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare “Maliye Bakanlığı” olarak kalmıştır.

³⁸³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 52.

³⁸⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 53.

³⁸⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 53.

Mali istatistiklerini süresinde hazırlamayan kamu idarelerine Maliye Bakanlığınca bir ay ek süre verilir. Bu ek sürenin sonunda hala mali istatistiklerini hazırlamamış olan kamu idarelerinin mali hizmetler birimi yöneticisi ve muhasebe yetkilisine üst yöneticileri tarafından her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamı tutarında idari para cezası verilir. Sorumlulara idari para cezası verilmesi, bilgi verme sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.³⁸⁶

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 40. maddesinde ise faaliyet genel değerlendirme raporunun aşamalarından bahsedilmektedir. Bu maddeye göre;

“ (1) Maliye Bakanlığınca³⁸⁷ 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.

(2) Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve Maliye Bakanlığınca³⁸⁸ gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı³⁸⁹ gerekli önlemleri alır.”

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da bu madde hükmünü destekleyen ifadeler yer almaktadır.³⁹⁰

³⁸⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 53.

³⁸⁷ 6085 sayılı Sayıştay Kanununda henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare “Maliye Bakanlığı” olarak kalmıştır.

³⁸⁸ 6085 sayılı Sayıştay Kanununda henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare “Maliye Bakanlığı” olarak kalmıştır.

³⁸⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanununda henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için sorumlu “Maliye Bakanı” olarak kalmıştır.

³⁹⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 54- Bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.”- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığınca” şeklinde ve “Maliye Bakanı” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanı” şeklinde değiştirilmiştir.

2.3.3.3. Yargılamaya Esas Rapor

Yargılamaya esas rapor; Sayıştay dairelerince yapılacak olan yargılamaya esas olmak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında Sayıştay denetçileri tarafından tespit edilen kamu zararına ilişkin hazırlanan raporu ifade etmektedir.³⁹¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun Hesap Yargılaması kısmının birinci bölümünde yargılamaya esas rapordan bahsedilmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 48. maddesine göre;

“ (1) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir. Ancak bu Kanununun 6' ıncı maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen hususlara ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlar için mali yılsonu beklenmez. Yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmaz.

(2) Yargılamaya esas raporlar eki belgelerle birlikte Başkanlığa sunulur. Başkanlık bu raporları en geç on beş gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderir.”

Hesap yargılaması sırasında savcı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar.³⁹² Hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir. Söz konusu bu hükümlerin dışında, gerekli görülen hususlar var ise, bunların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir.³⁹³

³⁹¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 2- f) Yargılamaya esas rapor: Sayıştay dairelerince yapılacak yargılamaya esas olmak üzere, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen raporu, ... ifade eder.”

³⁹² 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 49- ...Hesap yargılaması sırasında savcı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar.”

³⁹³ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 50-- (1) Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının

Yukarıda bahsi geçen tüm raporların amacı; kamu kaynağının elde edilmesi, kullanımını ve yönetiminde tüm kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının TBMM tarafından değerlendirilmesidir.³⁹⁴

Zamanla Sayıştay'ın yargı görevinin ön plana çıkması ve denetim faaliyetlerinin tümünü yargılama sürecine yöneltmesi, Sayıştay'ın asli görevi olan kamu kaynaklarının etkin, doğru ve yerinde kullanımını Parlamento ve kamuoyuna raporlama görevini ihmal etmesine neden olmuştur.³⁹⁵

2.4. Bütçenin Yasama Denetimi

2.4.1. Kesin Hesap Kanunu

Kesin Hesap Kanununun temel hukuki dayanağı; 1982 Anayasası'nın 164. maddesi idi. Bu maddeye göre; kesin hesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları malî yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra, Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktaydı.³⁹⁶

sorumlulardan tazminine hükmedilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir.(2) Verilen hüküm ve kararlar gerekçeli olarak tutanağa bağlanır ve daire başkanı ve üyeler tarafından imzalanır.(3) Hesap yargılaması sırasında, mahkemelere veya yürütülen bir soruşturma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle belgeleri bulunmayan hesap yargılamasına konu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesi ve kovuşturma veya soruşturma sonucunun beklenmesine gerek görülen hallerde, bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak, hüküm dışı bırakılabilir. Hüküm dışı bırakılan hususlara ilişkin noksanlıklar giderildikten sonra bu hesap ve işlemlerin yargılanmasına devam edilir.

³⁹⁴ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu "Madde 38-...(4) Dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve bu Kanunun 42 nci maddesinde belirtilen raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere Sayıştay Başkanı veya denetimden sorumlu başkan yardımcısı ile kamu idarelerinin üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur..."

³⁹⁵ H.Ömer Köse, **Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento İle İlişkileri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 40.Seri, Yıl:2001, s.52.

³⁹⁶ 1982 Anayasası Madde 164.

Kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonunun gündemine alınır ve Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesin hesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar. Genel Kurul ise, kesin hesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar.³⁹⁷

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olsa dahi, ilgili yıla ait Sayıştay tarafından sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılaması varsa bunları önlemez ve karara bağlandıkları anlamına gelmez.³⁹⁸

Böylece hükümete verilen harcama yetkisi, kesin hesap kanununa uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetimini parlamentoya bırakmıştır.³⁹⁹ Kesin hesap kanun tasarılarının hem Plan ve Bütçe Komisyonu'nda ve hem de Genel Kurul'da yeni yıl bütçe kanunu tasarısı ile birlikte görüşülmesi Anayasa ile hüküm altına alınmıştır.⁴⁰⁰ Ancak Kesin Hesaba ilişkin bu madde 21.01.2017 tarihli 6771 Sayılı Kanunun 16. maddesine göre Anayasadan kaldırılmıştır.

Kesin hesabın diğer kanuni dayanağı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 42. maddesidir. Bu maddeye göre; Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.⁴⁰¹

Kesin hesap kanunu teklifi, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu teklif, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren

³⁹⁷ 1982 Anayasası Madde 164.

³⁹⁸ 1982 Anayasası Madde 164.

³⁹⁹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.313.

⁴⁰⁰ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.314.

⁴⁰¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 42.

değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir.⁴⁰²

Kesin hesap kanun teklifinin ekinde olması gereken belgeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 42. maddesinde tek tek sayılmıştır.⁴⁰³ Mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır iken, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.⁴⁰⁴

İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.⁴⁰⁵

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Kesin Hesap Kanunu'nun alanı genişletilmiş, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na göre bazı değişiklikler olmuştur. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 101.

⁴⁰² “Kesin hesap kanunu teklifi, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır. Gerekçesiyle birlikte bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren bu tasarı, izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir.” şeklinde olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 42 ikinci fıkra 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yukarıda yer aldığı şekilde değiştirilmiştir.

⁴⁰³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “ Madde 42-...Kesin hesap kanun tasarısının ekinde; a) Genel mizan, b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması, c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması, d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı, e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller, f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli, g) Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri, h) Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler yer alır...”-2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle 42 nci maddenin dördüncü fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığınca” şeklinde değiştirilmiştir.

⁴⁰⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 42.

⁴⁰⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 42.

maddesinde belirtilen yıl bitiminden itibaren en geç yedi ay içinde Bakanlar Kurulunca Meclise sunulması öngörülen kesin hesap kanun tasarısı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile bir ay geriye alınmış ve en geç Haziran ayı sonuna kadar Meclise sunulacağı hükme bağlanarak kesin hesapları incelemesi için TBMM'ye daha çok süre kalmış olmaktadır.⁴⁰⁶

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile gelen yeniliklerden olan hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkeleri gereği, tasarıya eklenen bilgi belgelerin artması sonucu, TBMM bütçe uygulaması konusunda daha çok bilgiye sahip olacaktır.⁴⁰⁷

2.4.2. Faaliyet Raporu

Faaliyet raporları; kamu idarelerinin stratejik planları ve performans programlarında belirledikleri amaç ve hedeflerine ne derece ulaştıklarını ya da neden ulaşamadıklarını açıklayan ve her yıl hazırlanması ilgili mevzuatlarla hüküm altına alınmış çıktı raporlarıdır.⁴⁰⁸ Faaliyet raporları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 41. maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre; üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Cumhurbaşkanlığına gönderir.⁴⁰⁹

⁴⁰⁶ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu "Madde 101- Bakanlardan her biri kendi bütçesine ait gider kesin hesap cetvelini mali yılın bitiminden itibaren en geç beş ay içinde Maliye ve Gümrük Bakanlığına gönderir. Maliye ve Gümrük Bakanı kendi Bakanlığına ait gider kesin hesap cetvelini aynı süre içinde hazırlamakla beraber Devletin genel gelir ve giderlerini kapsayan Hazine genel hesabını ve kesin hesap kanun tasarılarını düzenleyerek mali yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay sonunda Türkiye Büyük Millet Meclisine sevk edilmek üzere Bakanlar Kuruluna sunar. Hazine genel hesabı ve kesin hesap kanun tasarılarının bir örneği de bu süre içinde Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Görevden ayrılan bakana ait kesin hesap, yerine gelen bakan tarafından verilir."

⁴⁰⁷ Mutluer- Öner-Kesik, a.g.e, s.315.

⁴⁰⁸ Saraç, a.g.e, s. 140.

⁴⁰⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 41'in birinci ve ikinci fıkralarında yer alan "Maliye Bakanlığına" ibareleri "Cumhurbaşkanlığına" şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan "Maliye Bakanlığınca" ibaresi "Cumhurbaşkanlığı tarafından" ve aynı fıkrada yer alan "Maliye Bakanlığı" ibaresi "Cumhurbaşkanlığı" şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan "Maliye Bakanlığı" ibaresi

Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporları ise Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlayarak Sayıştay ve Cumhurbaşkanlığına gönderir ve kamuoyuna açıklar.⁴¹⁰

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Cumhurbaşkanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir.⁴¹¹

Sayıştay, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak belirttiği görüşleri ile mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını, bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde görüşür.⁴¹² Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.⁴¹³

“Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiş ve aynı fıkrada yer alan “İçişleri Bakanlığı ve” ibaresi 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle madde metninden çıkarılmıştır.

⁴¹⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 41'in birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “Maliye Bakanlığına” ibareleri “Cumhurbaşkanlığına” şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı tarafından” ve aynı fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiş ve aynı fıkrada yer alan “İçişleri Bakanlığı ve” ibaresi 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle madde metninden çıkarılmıştır.

⁴¹¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 41'in birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “Maliye Bakanlığına” ibareleri “Cumhurbaşkanlığına” şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı tarafından” ve aynı fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiş ve aynı fıkrada yer alan “İçişleri Bakanlığı ve” ibaresi 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle madde metninden çıkarılmıştır.

⁴¹² 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 7- ...(2) Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun

İdare faaliyet raporunda, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgiler, stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetler ve performans bilgileri yer alır.⁴¹⁴

Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usul ve esasların, Sayıştay'ın görüşü alınarak Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 41.maddesinde hüküm altına alınmıştır.⁴¹⁵

Kanunda yer alan bu düzenlemeye istinaden 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete' de Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Yönetmeliğin 10. maddesinde birim faaliyet raporlarının hangi dönemlerde hazırlanması gerektiği ayrı ayrı sıralanmıştır. Yönetmelikte 24 Kasım 2014 tarih ve 29183 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan

olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır...”

⁴¹³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 41; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 38-...(4) Dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve bu Kanunun 42 nci maddesinde belirtilen raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere Sayıştay Başkanı veya denetimden sorumlu başkan yardımcısı ile kamu idarelerinin üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.”

⁴¹⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 41.

⁴¹⁵ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “Maliye Bakanlığına” ibareleri “Cumhurbaşkanlığına” şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı tarafından” ve aynı fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığı” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiş ve aynı fıkrada yer alan “İçişleri Bakanlığı ve” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

değişiklikle genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının ilgili mali yıla ilişkin birim faaliyet raporları harcama yetkilileri tarafından izleyen mali yılın en geç Mart ayı sonuna kadar hazırlanması ibaresi Ocak ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunulur şeklinde değiştirilmiştir. Mahalli idarelerde ise harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporları izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunulur. Üst yönetici, harcama birimlerinin faaliyetlerini ve performansını izleyebilmek amacıyla, harcama yetkililerinden üç veya altı aylık birim faaliyet raporları isteyebilir. Birim faaliyet raporu hazırlayan harcama yetkilileri, raporun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan üst yöneticiye karşı sorumlu olduğu ifadesi yer alır.

Aynı Yönetmeliğin 11. maddesinde ise idare faaliyet raporunun hangi dönemde hangi kurum/kurumlara yollanacağı tek tek sayılmıştır. Yine 24 Kasım 2014 tarih ve 29183 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişiklikle, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının ilgili mali yıla ilişkin idare faaliyet raporları üst yöneticileri tarafından izleyen mali yılın en geç Nisan ayı sonuna kadar olan ibaresi Şubat ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanır şeklinde değiştirilmiştir. Bu raporların birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştay’a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.⁴¹⁶ Mahalli idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarından; il özel idarelerinin faaliyet raporları Mart ayı toplantısında vali veya genel sekreter tarafından il genel meclisine, belediyelerin faaliyet raporları Nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından belediye meclisine, mahalli idare birliklerinin faaliyet raporları ise Nisan ayında birlik başkanı tarafından birlik meclisine sunulur. İl özel idarelerinin faaliyet raporları Mart ayı sonuna kadar, belediyelerin faaliyet raporları ile mahalli idare birliklerinin faaliyet raporları ise Nisan ayı sonuna kadar üst yöneticileri tarafından kamuoyuna açıklanır. Bu raporların birer örneği aynı süreler içinde Sayıştay’a ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. Diğer mahalli idarelerin faaliyet raporlarının hazırlanması ve sunulmasında belediyeler için belirlenen süreler uyulur. Sayıştay, Maliye

⁴¹⁶ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’te henüz 703 sayılı KHK’da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare “Maliye Bakanlığı” olarak kalmıştır.

Bakanlığı⁴¹⁷ veya İçişleri Bakanlığınca istenilmesi halinde faaliyet raporları ayrıca elektronik ortamda da gönderilir. Üst yöneticiler, idare faaliyet raporlarının içeriğinden ve raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğundan ilgili Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludur.

Genel faaliyet raporu, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde Maliye Bakanlığı⁴¹⁸ tarafından hazırlanır.⁴¹⁹ Genel faaliyet raporu Maliye Bakanlığı⁴²⁰ tarafından izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanır ve aynı süre içinde Sayıştay'a gönderilir.⁴²¹ Mahalli idareler genel faaliyet raporu, mahalli idarelerin idare faaliyet raporları esas alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanır. Mahalli idareler genel faaliyet raporu İçişleri Bakanlığı tarafından izleyen mali yılın Haziran ayının on beşine kadar kamuoyuna açıklanır. Bu raporun birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına⁴²² gönderilir.⁴²³

Faaliyet raporlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve görüşülmesi aynı yönetmeliğin 16 ve 17. maddelerinde düzenlenmiştir. Mahalli idarelerin faaliyet raporları hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Sayıştay tarafından genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini komisyonlarda öncelikle görüşülür. Türkiye Büyük Millet Meclisinde, Sayıştay tarafından sunulan raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına

⁴¹⁷ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare "Maliye Bakanlığı" olarak kalmıştır.

⁴¹⁸ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare "Maliye Bakanlığı" olarak kalmıştır.

⁴¹⁹ 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik Madde 14.

⁴²⁰ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare "Maliye Bakanlığı" olarak kalmıştır.

⁴²¹ 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik Madde 14.

⁴²² Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare "Maliye Bakanlığı" olarak kalmıştır.

⁴²³ 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik Madde 12.

ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumlulukları görüşülür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur. Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanun tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı⁴²⁴ birlikte görüşülür.⁴²⁵

Birim faaliyet raporlarında sadece harcama birimine ilişkin bilgilere yer verilir. Birim faaliyet raporlarında birim yöneticisinin; idare faaliyet raporlarında ise ilgili bakan ve üst yöneticinin sunuş metni yer alır.⁴²⁶ İdare faaliyet raporlarına, yer alan üst yönetici tarafından imzalanan "İç Kontrol Güvence Beyanı" ile mali hizmetler birim yöneticisi tarafından imzalanan " Mali Hizmetler Birim Yöneticisinin Beyanı", birim faaliyet raporlarına ise harcama yetkilisi tarafından imzalanan "İç Kontrol Güvence Beyanı" eklenir.⁴²⁷

Kamu yönetiminde uygulama birliğini sağlamak ve birim faaliyet raporlarından hareketle idare faaliyet raporlarının hazırlanmasını kolaylaştırmak amacıyla, raporlarda yer alması gereken diğer hususlar ve ekler Maliye Bakanlığınca⁴²⁸ hazırlanan performans esaslı bütçeleme rehberinde belirlenir.⁴²⁹

Genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve idare faaliyet raporları Yönetmelikte belirtilen sürelerle uyularak basın açıklaması yapılmak

⁴²⁴ 703 sayılı KHK'da yer alan "tasarı" ifadeleri "teklif" olarak değiştirilse de, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için bu ifade "tasarı" olarak kalmıştır.

⁴²⁵ 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik Madde 17.

⁴²⁶ 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik Madde 18.

⁴²⁷ 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik Madde 19.

⁴²⁸ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te henüz 703 sayılı KHK'da yer alan değişiklikler yapılmadığı için ilgili idare "Maliye Bakanlığı" olarak kalmıştır.

⁴²⁹ 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik Madde 19.; T.C Maliye Bakanlığı Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar için Taslak), 2004, [https://www.sgb.gov.tr/Mevzuat/Rehber/Performans%20Esasli%20C4%B1%20B%C3%BCt%C3%A7elime%20Rehberi%20\(Aral%202004\).pdf](https://www.sgb.gov.tr/Mevzuat/Rehber/Performans%20Esasli%20C4%B1%20B%C3%BCt%C3%A7elime%20Rehberi%20(Aral%202004).pdf), (Son Erişim Tarihi: 28.03.2018)

suretiyle kamuoyuna duyurulur. Bununla beraber faaliyet raporları ilgili idarenin internet sayfasında yayımlanır. İnternet sayfası bulunmayan idareler, kamuoyunun, faaliyet raporlarına erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri alırlar.⁴³⁰

Faaliyet raporlarının önemi ise burada ortaya çıkmaktadır. Kesin hesap kanun tasarılarının yanında kamu idarelerinin performans göstergelerini de içeren ve aynı zamanda “iç kontrol güvence beyanları” ile harcama yetkililerine ve üst yöneticilere sorumluluklarının önemini bir kez daha gösteren bu raporlar, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimlilik ilkelerine ne derece uyulduğunu TBMM'nin görmesi açısından faydalı olacaktır.

Dış denetim sonucu Sayıştay tarafından hazırlanacak genel uygunluk bildirimini ise, eski uygulamadan farklı olarak, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanacaktır.

2.4.3 Parlamento Denetimi

Parlamentonun, hükümete bir mali yılda harcama yapma ve gelir toplama yetkisini verdikten sonra mali yılın bitiminden makul bir süre sonra vermiş olduğu yetkinin yerinde kullanılıp, kullanılmadığını denetlemesi gerekir. Parlamento bu denetimini faaliyet raporları ve kesin hesap kanun tasarılarıyla yerine getirmektedir. Parlamentonun bu denetim yetkisi bütçe hakkının bir gereği ve sonucudur. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere parlamentonun denetim yetkisi, sadece ön izin niteliğinde olmayıp aynı zamanda bütçe uygulamalarının sonuçlarını da denetlemektedir.⁴³¹

Parlamentoda bütçe komisyonları ve meclisteki tartışmaların verimli olmamasının sebebi, doğru bütçe bilgilerine ulaşamamak ve yeterince irdeleyememekten kaynaklandığı kabul edilmektedir. Kamu kesimine ait bilgilere sahip olmak hem hesap verme sorumluluğu hem de denetim açısından önemlidir. Bu nedenle kamuda saydamlığı artırıcı reformlar yapılmış böylece hem yürütmenin hem

⁴³⁰ 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Madde 20.

⁴³¹ Mutluer-Öner-Kesik, **a.g.e.**, s.313.

yasamanın birbirini denetlemesi hem de her ikisinin toplum tarafından denetlenmesi amaçlanmaktadır.⁴³²

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GİDER BÜTÇESİNİN UYGULANMASINDA HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUK

3.1. Kamu Görevlisi Kavramı

Gider bütçesinin uygulanmasından doğabilecek sorunlarda hukuki ve cezai sorumluluk “kamu görevlisine” ait olacaktır. Bu nedenle öncelikli olarak kimin kamu görevlisi olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 6. maddesi ile düzenlenen kamu görevlisi kavramı 765 sayılı Eski Türk Ceza Kanunu’nda kullanılmamaktadır. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu 276. madde kamu personelini ikiye ayırmıştır. İlki kamu görevini yapanlar yani memurlar, ikincisi ise kamu hizmetini yapanlardı. Kişinin yerine getirdiği görevi kamu görevi ise memur sayılırken, kamu hizmeti ise memur sayılmamaktaydı.⁴³³ Buradaki sorun, bu faaliyetlerin hangisinin kamu görevi hangisinin kamu hizmeti olduğunun açık bir şekilde belirlenmemiş olmasıydı.⁴³⁴ Bu konu hakkında Yargıtay’ın kararı memur tanımına biraz daha açıklık getirmiştir.⁴³⁵

⁴³² Tülay Arın-Necdet Kesmez- İhsan Gören, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000, s.67.

⁴³³ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukukunda Memur Kavramı (Kamu Menfaati İçin Görevlendirilmiş Şahıslar)**, s.45. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/297/2729.pdf>, (Son Erişim Tarihi: 09.02.2017), ; Hasan Tahsin Gökcan- Mustafa Artuç, **Ceza ve Usul Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı ve Özel Soruşturma Usulleri (Memur Yargılaması)**, 4.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s.8. ; Durmuş Tezcan-Mustafa Ruhan Erdem- R. Murat Önök, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2015, s. 932.; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, 12.Baskı, Ankara, 2016 s.191.

⁴³⁴ Hüseyin Aydın, **Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı**, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı:2010/1, s.9.

⁴³⁵ 25.11.1985 tarih ve E.1985/410- K. 1985/595 sayılı T.C. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararına göre “Türk Ceza Kanunu’nun 279. Maddesine göre memur: Devlete ait bir iktidar ve yetkiyi

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile bu karışıklığa son verilerek, 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'nda yer alan memur kavramından vazgeçilmiş ve onun yerine "Kamu İdaresinin Güvenirliliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar" yönünden büyük bir önem taşıyan "kamu görevlisi" kavramı kullanılmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Kamu İdaresinin Güvenirliliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar" başlığı altında sayılan suçların büyük bir kısmı ancak kamu görevlileri tarafından işlenebilmektedir. Sadece kamu görevlisinin fail olmadığı diğer suçların bir kısmında ise kamu görevlisi olmak ağırlaştırıcı neden olarak öngörülmüştür. Kamu görevlisi; ceza hukuku açısından incelediğimizde fail veya mağdur olarak bazen bir suçun meydana gelmesi, bazen suçun ağırlaştırıcı nedeni bazense ilgili suçu başka bir suçtan ayıran ön koşul olduğundan çok önemli bir kavramdır.⁴³⁶

Ancak belirtmek gerekir ki kamu görevlisi kavramı sadece ceza hukukunu ilgilendiren bir kavram değildir. Anayasa hukuku, idare hukuku gibi alanlarda da kullanılan bir kavramdır. Bu nedenle ceza hukukunda tanımlanan ve açıklanan bu kavramın diğer alanlar içinde tanımlanması gerekmektedir.⁴³⁷

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 6. maddesine göre kamu görevlisi "*kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi*"dir. Bu tanım kamu görevlisinin kamusal faaliyetlerin yürütülmesinde görev alan kişi olduğunu vurgulamaktadır.

Türk Hukuku'nda kamu görevlisini tanımlayan bir diğer kanun da 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu'dur. Bu Kanun'un 3. maddesine göre; kamu

kullanarak hukuksal işlem veya eylemin uygulanmasını gerçekleştirenlerle, bu hukuksal işlem ve eylemin uygulanmasına kamu hukuku usulüne uygun bir şekilde katılan ve yardım edenlerdir. İcra ettikleri faaliyet bu nitelikte olmayan kimseleri memur saymak mümkün değildir... Türk hukukunda memuru tarif eden tek metin TCK' nın 279.maddesi değildir.1982 Anayasamızın 128, 1961 Anayasasının 117, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4, 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu'nun 13.maddeleri de memur tanımını yapmaktadırlar. Fakat bu tanımlar ilgili oldukları hukuk dalında geçerli olduklarından Ceza Kanunu tatbikatında uygulanamazlar...İlave edelim ki, bu ayrıma rağmen Ceza Kanunu kendi tatbik alanında geçerli memur tanımını yaptığından, TCK'nun 279.maddesinin Anayasaya aykırılığı ileri sürülemez." Yargıtay Kararları Dergisi, Sayı:3, Cilt: 12, Olgaç Matbaası, Mart 1986, Ankara, s.406-412; Hasan Tahsin Gökcan- Seydi Kaymaz, **Ceza Hukukunda Memur ve Memurlara Karşı İşlenen Suçlar**, Ankara 2004, Seçkin Yayınevi, s. 40.

⁴³⁶ Sami Selçuk, **Memur Yargılaması Hakkında** , TÜSİAD Yayın No: 209, İstanbul, 1997,s. 30.

⁴³⁷ Aydın, **a.g.e.** , s.111.

görevlisi “Kamu kurum ve kuruluşlarının işçi statüsü dışındaki bir kadro veya sözleşmeli personel pozisyonunda çalışan, adaylık veya deneme süresini tamamlamış kamu görevlilerini” ifade etmektedir. Bu tanımdan anlaşılan ise kamu görevlisi olmak için kişinin yaptığı iş ya da görev değil, çalıştığı yer veya çalışma statüsü esas alınmış bulunmaktadır. Gönüllü veya zorla hizmete alınanlar, kadrolu veya kadrosuz çalışanlar, idare hukukuna tabi olarak çalışanlar, silahlı kuvvetler mensupları, ücret karşılığında çalışanlar, üniversite öğretim üyeleri, öğretim görevlileri, memurlar, işçiler, kamu hizmetinin gerektirdiği, sürekli ve asli işlerde çalışanlar ve sözleşmeli personel kamu görevlisi sayılmaktadır. Cumhurbaşkanından kamu işçisine kadar herkes kamu görevlisi tanımına girmektedir.⁴³⁸

Ancak belirtmek gerekir ki; Türk Ceza Kanunu açısından “kamu görevlisi” kavramı incelenirken, doğal olarak Türk Ceza Kanunu’ndaki tanımdan hareket edilecektir.

Türk Ceza Kanunu’na göre; kamusal faaliyetlerin yürütülmesine ihale yolu ile katılanlar kamu görevlisi sayılmamaktadır. Çünkü bu durumda özel hukuk ilişkisi söz konusudur. Bu açıklamaya 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 6. maddesinde yer verilmiş ve sonuç olarak böyle bir durumda kalınması halinde ceza kanununun genel hükümlerinden hareketle bu faaliyete ihale hukuku ilişkisine dayanarak katılan kişilerin sorumluluğu yoluna gidilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna benzer bir durum kamu hizmetinin “ruhsat”⁴³⁹, “müşterek emanet”⁴⁴⁰, “imtiyaz”⁴⁴¹, “yap-işlet-

⁴³⁸ Aydın, a.g.e, s.118.

⁴³⁹ “Ruhsat usulü, idarenin bir kamu hizmetinin özel kişinin görmesine dair vermiş olduğu tek taraflı bir işlem, bir izindir. Bugün belediyeler tarafından yürütülen toplu taşımacılık hizmetleri veya eğitim ve sağlık hizmetlerinde ruhsat usulü geniş bir uygulama alanı bulmaktadır.” A.Şeref Gözübüyük-Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt 1, Ankara, 2011, s.609.

⁴⁴⁰ “Müşterek emanet usulü (ortak yararlı işletme), bir kamu hizmetinin zarar ve hasarı idareye ait olmak ve onu üstlenen özel hukuk kişisine gelir üzerinden pay verilmek suretiyle yürütülmesini anlatmak için kullanılan terimdir. Müşterek emanette müteşebbis sadece bilgi, beceri ve emeğini koymakta ve karşılığını şu veya bu ölçüde mutlaka almaktadır; faaliyetin sonuçlarından fayda görebilir fakat zarar görmez..” İl Han Özay, **Ortak Yararlı İşletme Ya da Nam-ı Diğer Müşterek Emanet**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:LIV, 1994, s.67.;

“Müşterek emanet usulünde idare tarafından kurulmuş bulunan bir hizmet özel kişilere gördürülmekte; hizmeti gören özel kişi hizmetin giderlerinin hizmetten yararlananlardan aldığı bedelle karşılamakta ve bir kazanç elde ettiğinde bunu idare ile paylaşmaktadır. Müşterek emanet usulünün tek örneği, günümüzde neredeyse yok olan sahil fenerlerinin kurulması ve işletilmesi ile

devret”⁴⁴² gibi yöntemlerle yürütüldüğü durumlarda da ortaya çıkmaktadır.⁴⁴³ Bu yöntemlerle kamu hizmetinin görülmesine katılanlar ihale yoluyla katılanlar gibi kamu görevlisi sayılmazlar. Çünkü bu şekilde sağlanan hizmetler kamu hizmetinin özelliklerini taşımamaktadır. Temelde bu hizmeti görececek kişilerin kamu hukukuna tabi özetle kamu hukuku usullerini kullanabiliyor olması gerekmektedir.⁴⁴⁴

Bu açıklamalardan kamu görevlisi kavramının Türk Ceza Kanunu’nda idare hukukundan daha geniş anlamda kullanıldığı anlaşılmaktadır. Türk Ceza Kanunu’na göre kamusal faaliyete katılan kişi maaş, ücret veya sair bir maddî karşılık alıp almamalarının, bu işi sürekli, süreli veya geçici olarak yapmalarının bir önemi bulunmamaktadır. Bu bakımdan, örneğin mesleklerinin icrası bağlamında avukat veya noterin kamu görevlisi olduğu hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Keza kişi, bilirkişilik, tercümanlık ve tanıklık faaliyetinin icrası kapsamında bir kamu görevlisidir. Askerlik görevi yapan kişiler de kamu görevlisidirler. Bu bakımdan örneğin bir suç vakıasına müdahil olan, bir tutuklu veya hükümlünün naklini gerçekleştiren jandarma subay veya erleri de, kamu görevlisidirler. Türk Ceza Kanunu’na göre görevin kadroya bağlı ve sürekli olması aranmazken; idare

ilgili sözleşmelerdir.” İl Han Özay , Devlet İdari Rejim Yargısal Korunma; Cilt I, İstanbul, 1986, s.252.; “Bu işletme şeklinde hizmet gene hususi bir şahıs tarafından idare edilir. Bu şahıs bir sermaye koymaz, sermaye idare tarafından konulmuştur. Binaenaleyh zarar ve hasar idareye aittir. Hususi şahıs ihtisas ve emeği ile bu hizmete iştirak etmiştir.Masraflar hizmetin getireceği hasılatla karşılanır, ...Hasılat,masrafları karşılayacak derecede olmazsa idare bunu temin etmekle mükelleftir.”

⁴⁴¹ “İmtiyaz, idarenin bir özel kişi ile yaptığı sözleşme uyarınca belli bir kamu hizmetinin masrafları, kâr ve zararı özel kişiye ait olmak üzere, özel bir kişiye kurulması ve/veya işletilmesi usulüdür.” Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt I, 3.Bası, İstanbul,1966, s.45.

⁴⁴² “Yap-işlet-devret modeli, kamunun görev alanına giren bir yatırım veya hizmetin, yatırım ve işletme döneminde yapılacak masrafları yüklenen ve karşılığında yatırım sonucu ortaya çıkacak tesisi, önceden belirlenen bir süre ve tarife üzerinden işletme hakkına sahip olan bir şirket eliyle gördürülmesidir.” Uğur Emek, **Ek ve Değişiklikler İle Yap-İşlet-Devret (YID), Yap-İşlet (Yİ) ve Kamu Hizmeti İmtiyazı Mevzuatı**, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, DPT, Kasım 2002, s. 3; Bilâl Eryılmaz, **Belediye Hizmetlerinin Yürütülmesinde Alternatif Kurumsal Yöntemler**, Türk İdare Dergisi, Yıl:61, Sayı:382, s.41.

⁴⁴³ Bayram Keskin, **Kamu Hizmetinin Görülmesine İlişkin Sözleşmeler ve Bu Sözleşmelerden Doğan Uyuşmazlıkların Tahkim Yoluyla Çözümü**, Ankara Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2006, s.46.

⁴⁴⁴ Sıddık Sami Onar, **a.g.e**, s. 26-27.

hukukunda ise kamu görevlisi daha dar bir şekilde asli ve sürekli görevleri yürütmekte olan kişiler olarak tanımlanır.⁴⁴⁵

Kamu görevlisi kapsamına girmek için iki unsur önem arz etmektedir. İlk unsur; bir kamusal faaliyetin olması, ikinci unsur ise; ilgilinin bu kamusal faaliyete katılması gerekliliğidir.⁴⁴⁶

“Kamu görevlisi” ile “memur” kavramı birbirine karıştırılabilir ancak bu iki kavram eş anlamlı değildir. Memur, ast-üst, emreden-emredilen hiyerarşik yapısı içinde emredilen statüdedir. Ancak kamu görevlisi dediğimizde daha geniş yani hem emredeni hem emredileni kapsar. Her memur kamu görevlisidir ancak her kamu görevlisi memur değildir.⁴⁴⁷

Kamu görevlisi sayılan personel Türk Ceza Kanunu uygulaması açısından hem görevleriyle ilgili işledikleri suçlardan hem de görevleriyle ilgili aleyhlerine işlenen suçlardan dolayı bu statülerine göre yargılamaya tabi tutulurlar. Dolayısıyla özel kanunlarda kamu görevlisine yönelik bir düzenleme olmasaydı bile, ilgili personelin görevleri nedeniyle işledikleri veya aleyhlerine işlenen suçlardan dolayı kamu görevlisi sayılması mümkündür.⁴⁴⁸

Failin veya mağdurun kamu görevlisi olması durumunu faillik açısından bir ön koşul veya suçun ağırlaştırıcı nedeni olarak sayılmasını; kamu görevlisinin inisiyatifine, yetki dışı ve keyfi hareketlerine karşı fertleri korumak adına ya da kamu görevlisini halkın zarar verici hareketlerine karşı alınan bir önlem olarak düşünmek gerekir. Kanunlarla belirlenen görev tanımı dolayısıyla kamu görevlilerinin, idareye karşı sorumlu olmayan diğer fertlere oranla suçu daha kolay ve meşru şekilde işleyebilecek durumda olmaları olasıdır. Özellikle kendilerine verilmiş olan hukuki istifadeler dolayısıyla sahip oldukları güç ve yetki onları suç işlemeye daha yatkın

⁴⁴⁵ Mehmet Emin Artuk-Ahmet Gökçen- Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 14.Baskı, 2014, Ankara, s 800-803.; Tezcan - Erdem –Önok, **a.g.e**, s. 934.

⁴⁴⁶ Aydın, **a.g.e**, s.119.

⁴⁴⁷ İzzet Özgenç-Cumhur Şahin, **Kamu Görevinin Kötüye Kullanılması Suçu Üzerine Düşünceler**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt IV, Haziran-Aralık 2002, s. 2.

⁴⁴⁸ Aydın, **a.g.e**, s.125.

hale getirebilmektedir.⁴⁴⁹ Bu durum devlet erkini tehlikeye sokan ve halkın gözünde güvensiz hale getiren bir konumdur.

Değınilecek bir diğler konu ise 765 sayılı Türk Ceza Kanunu döneminde mevcut olan Kanunlarda kullanılan ve “memur gibi cezalandırılır” hükümlerinin nasıl değlerlendirileceğidir. Örneğın 3082 sayılı Kamu Yararının Zorunlu Kıldığı Hallerde, Kamu Hizmeti Niteliğı Taşıyan Özel Teşebbüslerin Devletleştirilmesi Usul ve Esasları Hakkında Kanun, 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğı İle Odalar ve Borsalar Kanunu ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nda bu yönde hükümler bulunmaktadır. Yeni Türk Ceza Kanunu’nun yürürlüğe konmasıyla bu hükümlerin geçersiz mi olacağı düşünülebilir. Ancak uyum kanunları ile bu kanunlardaki “memur” kavramı “kamu görevlisi” olarak değıştirilmiştir.⁴⁵⁰

Özel kanunlarla yer alan düzenlemelerin yanı sıra 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda da buna benzer düzenlemelere yer verilmiştir. Bu Kanunun 94. maddesinin 4. bendine göre, “İşkence suçuna iştirak eden diğler kişiler” ve 252. maddesinin 1. bendine göre “Rüşvet veren kişi de kamu görevlisi gibi cezalandırılır.” ifadeleri yer almaktadır. Burada dikkat edilecek husus, bu maddelerde bahsedilen kişiler kamu görevlisi sayılmamaktadır. Sadece kamu görevlisi gibi cezalandırılmaktadırlar. Bu konudaki bir istisna ise; 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunu’nun 23. maddesinde yer alan açık hüküm gereğı özel güvenlik görevlilerine karşı görevleri dolayısıyla suç işleyenler kamu görevlisine karşı suç işlemiş sayılmaktadır.⁴⁵¹

⁴⁴⁹ Cemil Halit Bengü, **Ceza Tatbikatında Memur**, Siyasi İlimler Mecmuası, Sayı: 158,1944, s.122-123; Muhtar Çağlayan, **Ceza Tatbikat ve Takibatında Memur, Memur Sifatının Ceza Hukuku İle Olan Münasebeti**, İdare Dergisi, Yıl 31, Sayı 259, 1959, s. 40.

⁴⁵⁰ Hasan Tahsin Gökcan, **Türk Ceza Kanunu Uygulamasında Kamu Görevlisi Kavramı**, Ceza Hukuku ve Kriminolojisi Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 2015, s.152, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/331434>. (Son Erişim Tarihi: 05.03.2018)

⁴⁵¹ 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunu “*Madde 23- (Değışik: 23/1/2008 – 5728/549 md.) Özel güvenlik görevlileri, görevleriyle bağlantılı olarak işledikleri suçlardan dolayı kamu görevlisi gibi cezalandırılır. Özel güvenlik görevlilerine karşı görevleri dolayısıyla suç işleyenler kamu görevlisine karşı suç işlemiş gibi cezalandırılır.*”

Bu konuyla ilgili akla gelen diğerk bir soru memuriyet sıfatı kaybedilmesinden sonra da cezai sorumluluğun devam edip etmediğidir. Eski Türk Ceza Kanunu Madde 280'e göre; memuriyet sıfatı kamu görevinin bitmesi ile sona erer. Kamu yönetimi içerisinde memur sıfatına haiz kişilerin bu sıfatın sona ermesi emeklilik, istifa veya memuriyetten ihraç gibi nedenlerle meydana gelir. Kamu yönetimi içinde unvan olarak memur değil de bilirkişi, tanık gibi dâhil olan kişilerin bu görevi sona erdiğinde memurluk sıfatı sona erer.

Eğer memurluk sıfatı bir suçun unsuru veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturuyorsa, bu sıfat sona erse bile etkisi devam eder. Memurun görevi sona ermiş ancak suç bu sona ermeden sonra ortaya çıkmış ise, memuriyeti sona eren memurun sorumluluğu ortadan kaldırmaz. Başka bir durum ise, kişinin memuriyet sıfatı sona ermiş olsa da, memuriyeti ile ilgili örneğin memuriyet sıfatını ifşa etmek gibi bir suçtan sıfatı sona erse dahi sorumludur. Aynı sorumluluğun devamı memur olmayan taraf için de geçerlidir. Örneğin emekli bir tapu müdürüne, bu görevinden dolayı hakaret edilmesi, kişinin memuriyeti bitmiş bile olsa karşı tarafı "memura karşı hakaret" suçundan sorumlu tutulabilmektedir. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Eski Türk Ceza Kanunu 280. maddeye göre; memuriyet görevi sona erse bile sorumluluğun devam etmesi için, ortaya çıkan suçun memuriyet görevinden doğması ve suçla kamu görevi arasında illiyet bağının olması gerekmektedir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ise, memuriyetin sona ermesi halinde sorumluluk ile ilgili Eski Türk Ceza Kanunu madde 280'deki gibi bir uygulama yer almamaktadır. Bu şekilde bir hükmün bulunmaması kimi hukukçular için sorun oluşturacağı şeklinde yorumlansa da, kamu görevlisinin görevi gereği yapmış olduğu bütün faaliyetleri dolayısıyla zaten memuriyet sıfatını koruyacağı için ayrıca bir hüküm konulmasının gerek olmadığını savunan hukukçularda mevcuttur.⁴⁵² Bu yorumun altında yatan neden; kamu görevlisi sıfatının bir suçun unsuru veya nitelikli hallerinden biri sayılması halinde memuriyet görevi ile suç arasında illiyet bağı var ise, cezalandırılma olanağı vardır. Hatta memuriyet görevi sona erdikten sonra bile eski Türk Ceza Kanunu'nda yer aldığı gibi memuriyet görevi ile ilgili bir suç söz

⁴⁵² Artuk-Gökçen- Yenidünya, a.g.e, s. 903-904.

konusu ise; kamu görevlisi sıfatı olup olmadığı aranmaksızın suçla ilişkin hükümlere göre sorumlu tutulur.

Ancak bu görüşe karşı çıkılan nokta; hukukta “kanunsuz ceza olmaz” kuralıdır ve buna göre kamu görevlisi sıfatının suçun unsuru veya nitelikli hallerinden biri olması durumunda memuriyet sıfatının devam etmemesi ya da suçun işlendiği sırada kamu görevlisi sıfatına sahip olunmaması eski Türk Ceza Kanunu 280. maddede yer alan hükmün⁴⁵³ yeni Türk Ceza Kanunu’nda yer almaması uygulamada tereddütlere neden olmamaktır.⁴⁵⁴

3.2. Sorumluluk Halleri

Sorumluluk halleri oldukça geniş bir konu olmakla beraber bu başlık altında kısaca sorumluluk hallerinden bahsedilip, ilerleyen bölümlerde asıl üzerinde durulacak olan cezai ve hukuki sorumluluk konusu detaylıca incelenecektir.

Harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iş ve işlemleri yerine getirirken bunların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkin, ekonomik ve verimli olmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından sorumludur. Kanunda; harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisinin sorumlulukları hem idari hem de mali sorumluluk olarak tanımlanmıştır. Bu sorumluluklarıyla ilgili olarak ilgililer, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu’nun 8. maddesine göre; *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili*

⁴⁵³ 765 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 280- “Memuriyet sıfatı kanuna göre cürmü teşkil eden anasından veya cürmün esbabı müşeddidesinden addolunduğu yerlerde memurdan bu sıfatın zail olmuş bulunması veya cürmün vukuu esnasında vazifesini ifa halinde bulunmaması bu kaidenin tatbikına mani değildir.”

⁴⁵⁴ Erkal Evliyaoğlu, **Kamu Görevlileri İle İlgili Suçlar**, Adalet Yayınevi, 2012, s.171.

kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” Ancak uygulamada bu maddenin temenniden öteye geçmediği söylenebilir. Çünkü 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda sorumlu ve sorumlulukların bu kadar açık ve net belirtildiği 22. maddesinin⁴⁵⁵ aksine daha zayıf kalan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

⁴⁵⁵ “Bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla, aşağıdaki ilkeler gözetilir ve yaptırımlar uygulanır:

A) Tahakkuk memurları, ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumlu, ita amirleri de bu hususları gözetmekle yükümlüdürler.. Bu Kanunun uygulanmasında hangi görevlilerin gider tahakkuk memuru sayılacağı, bütçe kanunlarındaki ayırım da göz önünde bulundurularak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belli edilir.Tahakkuk memuru sayılanlara ita amirliği yetkisinin verilmesi durumunda tahakkuk memurluğu görevi yetki kademesindeki en yakın yönetici tarafından yürütülür. Bu durumda ita amiri ve tahakkuk memuru yukarıdaki hususlardan birlikte sorumlu olurlar.

B) a) Bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından tahakkuk memuru ile birlikte, b) Bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar ilgili usul hükümleri çerçevesinde, belli nitelikteki mal veya hizmetin en uygun bedelle elde edilmesinden, belli bir bedelle amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanmasından doğrudan doğruya, Sorumludurlar.

C) Alınmayan mal ya da hizmeti alınmış; mevcut olmayan inşaat, onarım ve üretimi var ya da bitmiş gibi göstererek gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle Devletin mal varlığından bir eksilmeye neden olanlar ile bu ve benzeri gerçekleştirme ve diğer kanıtlayıcı belgeleri bilerek imza ya da onaylamış bulunanlar hakkında ceza kanunlarının bu eylemlere ilişkin hükümleri uygulanır.

D) Yukarıdaki fıkralarda belirtilen hükümlere aykırı işlem ve davranışlardan doğan Devlet zararı, sorumlularına ödettirilir. Şu kadar ki, suç konusu teşkil etmemek kaydıyla, bu işlem ve davranışlar Devlete ait bir hizmet ve girişimin gerçekleştirilmesi ya da tamamlanması gibi iyiniyetli bir amaca dayandığı ve hizmet yapılmış ya da mal teslim alınmış bulunduğu takdirde, Sayıştay’ın, Maliye ve Gümrük Bakanlığının ya da ilgili dairenin istemi üzerine, atamaya yetkili merci veya kurullar tarafından sorumlularının birer aylıklarının ceza olarak kesilmesine; tekrarlanması durumunda bunların ilgili hizmetlerde bir daha çalıştırılmamak üzere görevlerinin değiştirilmesine ya da memurluktan çıkarılmasına kanun, tüzük ve yönetmenliklerinde bu cezayı vermeye yetkili kılınmış merci ya da kurullarca karar verilir. Bu Kanunun sorumluluk üstlenme ile ilgili hükümleri saklı kalmak üzere, gözetim yükümlülüğünü yerine getirmeyen ikinci derece ita amirlerinin birer aylıklarının kesilmesine Sayıştay’ın veya Maliye ve Gümrük Bakanlığının istemi üzerine İçişleri Bakanlığınca karar verilir. Birinci derece ita amiri olan bakanlar hakkında 13 üncü madde uyarınca işlem yapılır.

E) Adı ne olursa olsun bir komisyon veya kurul gibi bir organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde

Kanunu'nun 8. maddesinin teoride kalacağını öngörmek mümkün.⁴⁵⁶

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda hangi işlemler karşısında ne gibi yaptırımlar uygulanacağı teker teker sayılmıştır. Bu Kanuna göre; kamu zararına sebebiyet verme, gerçeğe aykırı eylem ve işlemlerin, ödenek üstü harcamanın, ödemeye ilişkin eylem ve işlemler ve ödenek üstü harcama hakkında yaptırımlar öngörülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yaptırımlar ve yetkili merciler bölümüne bakıldığında, Kanuna aykırı eylem ve işlemler için öngörülen yaptırımlar aşağıdaki gibidir;

- İdari para cezası
- Disiplin yaptırımları,
- Kamu zararının tazmini,
- Türk Ceza Kanunu açısından suç sayılma ve cezalandırılma yaptırımı.

Uygulamada hesap verme sorumluluğu; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun öngörmüş olduğu yeni kamu mali yönetim sisteminin hangi basamağında yer alırsa alsın tüm görevli ve yetkililer yaptıkları işlemlerden sorumlu tutulmaktadır. Kısaca bu sistemle sorumluluk yaptırıma bağlanmış yetkidir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan farklı olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda her yetkili ve görevli sorumlu oldukları kısım kadar yaptırıma tabi tutulur. Görevliler yaptıkları hatalı işlemlerin niteliğine bağlı olarak

Sayıştayca saptanacak sorumluluğa, tahakkuk memuru ve saymanla birlikte, söz konusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler de katılır."

⁴⁵⁶ Abdurrahman Üçbaş, **5018 Sayılı KMYK Kanununun Kamu Maliyesine Getirdikleri**, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 25, 2004, s.44.

idari, mali ve cezai sorumlukların birinden, birkaçından veya hepsinden sorumlu tutulabilirler.⁴⁵⁷

3.2.1. Siyasi Sorumluluk

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 10. maddesine göre; *“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 İçişleri 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.”⁴⁵⁸

⁴⁵⁷ 03.11.2016 tarih ve 60/387 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6. Daire kararına göre, “...2009 ve 2010 yıllarında tahakkuk etmiş emlak ve çevre temizlik vergilerinin 2014 ve 2015 yılları sonu itibariyle tahsil edilmeyerek zaman aşımına uğratıldığı görülmüştür... 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8'inci maddesi, “Üst yöneticiler” başlıklı 11'inci maddesi, “Gelirlerin toplanması sorumluluğu” başlıklı 38'inci maddesi, “Mali Hizmetler Birimi” başlıklı 60'ncı maddesi ve 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 38'inci maddesinde yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde belediye gelirlerinin tahakkuk, takip ve tahsil aşamalarında mali hizmetler biriminin görevli ve sorumlu olduğu anlaşılmaktadır... Özetle, belediye emlak vergisi ve çevre temizlik vergisinin zaman aşımına uğratılarak kamu zararına dönüşmesinde mali sorumluluk mali hizmetler birimi ve yöneticisine aittir. Bu itibarla, bahse konu kamu zararının oluşmasından dahil bulunmadığından Belediye Başkanı'ın sorumlu tutulmamasına karar verilmesi gerekir.” şeklindeki sorumluluğa ilişkin ayrışık görüşüne karşı) oy çokluğuyla karar verildi.”

⁴⁵⁸ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “ hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına” ibaresi “Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikaların uygulanması ile bakanlıkların ve bakanlıklara” şeklinde, ikinci fıkrasında yer alan “Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisine” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

Daha önceki bölümlerde değindiğimiz üzere 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda ita amiri olarak nitelendirilen ve sürece dâhil olan bakanlar, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama sürecinin dışında tutulmuştur. Aslında bunun Anayasa'ya aykırı bir uygulama olduğunu da önceki bölümlerimizde dile getirmiştik.

Kanunun aynı maddesinde belirtildiği gibi Bakanlar kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından dolayı Cumhurbaşkanına karşı sorumludur. Ancak uygulamada bu sorumluluğa yani siyasi sorumluluğun yaptırımı ile ilgili belirli ve somut bir yaptırım öngörülmemiştir.

3.2.2. İdari Sorumluluk

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11. maddesine göre;

“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...”⁴⁵⁹

Üst yöneticiler; kendi idarelerinin stratejik planlarının hükümetin kalkınma planlarına, orta vadeli mali plana, orta vadeli programa, yıllık programlarına kurumun stratejik ve performans hedeflerinin uygun olarak hazırlanmasından; bunlara istinaden yapılan uygulamaların mevzuata uygun olarak yerine getirildiğinden, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasından Bakana karşı ve mahalli idarelerde kendi meclislerine karşı sorumlu yetkililerdir.⁴⁶⁰

⁴⁵⁹ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “müsteşar,” ibaresi “ve” şeklinde, ikinci fıkrasında yer alan “bu Kanunda” ibaresi “kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde” şeklinde değiştirilmiştir.

⁴⁶⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 11/2.

Üst yöneticiler bu görevlerini harcama yetkilileri, mali hizmet birimleri ve iç denetçiler ayağıyla yerine getirirler.⁴⁶¹

Ödeneklerin kullanılması, kısaca üst yöneticinin harcama sürecine dâhil olması harcama yetkilisi aracılığıyla yerine getirilmektedir. Bu görevin sorumluluğu harcama yetkilisine aittir. Üst yöneticinin sorumluluğu bakana karşı olup, niteliği gereği idari sorumluluktur. İlgili madde ile üzerinde durulan en önemli nokta üst yöneticinin sorumluluğunu ancak harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirebilmesidir.

Yani sonuçta; üst yöneticinin sorumluluğu sadece idari sorumluluktur ve bu sorumluluğu kendi kendilerine yerine getirmeleri kanunda düzenlenmemiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda sorumlulukların belirlenmesinde temel alınan idari sorumluluk kavramı gereğince sorumluluk genişletilmiş olmaktadır. Ancak bu durumda net olarak kimin sorumlu olduğu anlaşılammamaktadır. IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü'nün (Code of Good Practices) en önemli şartlarında biri; aktörlerin ve sorumluluklarının net olmasıdır.⁴⁶² Kanunda ise sorumluluğun niteliği net bir şekilde belirlenmemiştir.

3.2.3. Mali Sorumluluk

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda sorumluluk bakımından temel eksikliklerden biri mali sorumluluklar arasında ita amirine yer verilmemiş olmasıydı.⁴⁶³ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda görünen en büyük problemlerden biri budur. Mali sorumluluğun sadece tahakkuk memuru ve

⁴⁶¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 11/3.

⁴⁶² M. Ferhat Emil- H. Hakan Yılmaz, **Mali Saydamlık ve İzleme Raporu IV**, Temmuz 2006, s. 20, http://www.tepav.org.tr/upload/files/1269870175r4566.Mali_Saydamlık_Izleme_Raporu_IV.pdf, (Son Erişim Tarihi: 05.03.2018).

⁴⁶³ 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu "Madde 13-“ Gelir ve gider tahakkuk memurları ile saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludurlar. Memurların kanuna aykırılığını ileri sürüp yapılmasından sakındıkları ödemelerin yerine getirilmesi ita amirleri tarafından yazılı olarak tebliğ edilirse, sorumluluk emri veren ita amirlerine ait olur.”

saymanlara bırakılması, ita amirinin harcama sürecinde gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi, yapılan iş ve işlemlerin kanuna aykırı ödemelerin yapılmasına neden oluyordu. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndaki bu eksiklik aslında ita amirlerine (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre harcama yetkililerine) mali sorumluluğun eklenerek hükme bağlanması ile çözüm bulabilirdi. Beklenen düzenleme 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da açık ve geniş bir şekilde belirlenmemiştir.⁴⁶⁴

Bununla beraber 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda kimlerin hangi durumlarda mali sorumluluğunun meydana geldiği aşağıda tek tek incelenmiştir.

3.2.3.1. Harcama Yetkililerinin Mali Sorumluluğu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31. maddesine göre; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.⁴⁶⁵ Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.⁴⁶⁶

Bütçelerden harcama yapılabilmesi harcama yetkililerinin harcama talimatı vermesi ile gerçekleşir. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, ilgili harcamanın karşılanacağı tertibin kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ve gerçekleştirme

⁴⁶⁴ Ahmet Arslan, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Sorumlular Ve Sorumluluk Halleri**, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 24, 2004, s.85.

⁴⁶⁵ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213. maddesiyle bu maddenin beşinci fıkrasında yer alan "Maliye Bakanlığınca" ibaresi "Hazine ve Maliye Bakanlığınca" şeklinde değiştirilmiştir.

⁴⁶⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 31.

görevlileri yer alır.⁴⁶⁷ Harcama yetkilileri bu harcama talimatlarının kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer ilgili mevzuatlara ve bütçe ilke ve esaslarına uygun olup olmadığını bununla beraber ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını sorgulamakla sorumludurlar.⁴⁶⁸ Bütçelerden harcama yapılabilmesi bu aşamalardan geçerek yerine getirilmek zorundadır. Bu aşamada da harcama yetkililerinin mali sorumlulukları olmadığını sadece idari sorumluluklarını söylemek yanlış bir teşhis olur.⁴⁶⁹

Harcama yetkililerini harcama sürecindeki sorumlulukları harcama talimatının mevzuata aykırılığı konusundadır. Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir.⁴⁷⁰ Harcama yetkilisi, mevzuata aykırı verilen harcama talimatları için idari yönden üst yöneticiye, bu işlem sonucu bir kamu zararı oluşmuşsa mali yönden de ilgili mercileri hesap verecektir.⁴⁷¹ Zararın tazmini harcama yetkilisine de rücu edecektir. Bu kısma ilerleyen konularda değineceğiz. Söz konusu mevzuata aykırı harcama talimatı ile ceza kanunlarına aykırı bir durum oluştuysa, harcama yetkilisinin cezai sorumluluğu da ortaya çıkacaktır. Özetle, hukuka aykırı verilen harcama talimatı ile meydana gelen iş ve görevin sonuçlarına göre idari, mali ve cezai sorumluluklardan bir veya birkaçı söz konusu olabilir.

Bahsedilen sorumluluklar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na göre farklı düzenlenmiştir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda kusursuz

⁴⁶⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 32/1.

⁴⁶⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 32/2.

⁴⁶⁹ Muzaffer Baktır, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar**, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı : 32,2006, s. 51.

⁴⁷⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 70.

⁴⁷¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*Madde 8- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.*”

sorumluluk temel ilkeydi. Buna göre sayman ve tahakkuk memuru meydana gelen kamu zararından kusurlarının veya hatalarının olup olmadığına bakılmaksızın mali açıdan tüm sorumluluğu üstlenmekteydi.⁴⁷² Bu da harcama sürecinde dengesiz bir dağılımı meydana getiriyor ve ilgili unvanlara sahip kişilere bütün mali sorumluluğu yükleyerek sistemin işleyişini bozan, yavaşlatan ve yolsuzlukların önünü açan bir sürece sokuyordu. Bunun yanı sıra mali sorumlulukların yanında diğer sorumluluklarla da karşılaşabiliyorlardı.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kusursuz sorumluluk yerini kusurlu sorumluluğa bırakmıştır. Yeni kanuna göre sistemde yer alan aktörler yaptığı işin sonucunda ortaya çıkan sorumluluğa kusuru oranında katılacaktır. Yani harcama sürecinde yer alan aktörler; harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi hesap verme sorumlulukları çerçevesinde sorumlu olacaklardır.⁴⁷³

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen sorumluluk müteselsil sorumluluktur. Buna göre; süreçte yer alan tüm görevliler kendilerinden önceki görevlilerin de işlemlerini kontrol etmekle sorumludurlar. Bu kontrole süreç kontrolü adı verilmektedir. Bununla amaçlanan sistemin daha etkin işlemesidir.⁴⁷⁴

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 22. maddesi gereği; kamu idarelerinin merkez teşkilatındaki harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle

⁴⁷² 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu “Madde 13- Gelir ve gider tahakkuk memurları ile saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludurlar. Memurların kanuna aykırılığını ileri sürüp yapılmasından sakındıkları ödemelerin yerine getirilmesi ita amirleri tarafından yazılı olarak tebliğ edilirse, sorumluluk emri veren ita amirlerine ait olur.”

⁴⁷³ 07.01.2014 tarih ve 131/39 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6.Daire kararına göre, “... tarihli Hasar ve Zararı Tespit Kurulu tarafından “Toplu İş Sözleşmesinin 65.maddesinin f fıkrasında durumuna uyan sürücünün kusur oranı 8/8 (%100) olduğu takdirde hasar miktarının %30 işveren tarafından ödenir denmektedir. İşverence ödenecek miktar olan ... TL.'nin düşülerek geriye kalan ... TL.'nin Şoför ...'den tahsil edilmesine” karar verildiğinden; ... TL kamu zararının; Harcama Yetkilisi (Ulaşım Hizmetleri Müdürü/Adres: ... Belediyesi) ... ve Gerçekleştirme Görevlisi (Memur/Adres: ... Belediyesi) ...'e müştereken ve müteselsilen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 53'üncü maddesi gereğince hüküm tarihinden itibaren işleyecek faizleri ile ödettirilmesine oy birliğiyle...”

⁴⁷⁴ Bozkurt, **a.g.m.** , s.40.

ödenek göndermektedirler. Bu şekilde merkezdeki harcama yetkilileri, yetkilerini ödenek gönderme belgeleri aracılığıyla taşra birimlerine devretmiş olurlar. Bu devir işlemiyle aslında hangi giderlerin hangi sınırlarda yapılacağı belirlenmiş olur.

Burada yapılan açıklamalardan; harcama birimlerinin bütçelerinde yer alan ödeneklerin kullanım sorumluluğu harcama yetkilisinde olduğu ve taşrada bulunan görevlilerinin harcama yetkilisi olabilmelerinin de yine merkezdeki harcama yetkilisine bağlı olduğu, ödeneklerin kullanımından idari, mali ve cezai sorumlulukla karşılaşabilecekler arasında üst yönetici sayılmamaktadır. Ancak üst yöneticinin de idari, mali, cezai sorumluluğu olabileceğine dair kararlar mevcuttur.⁴⁷⁵

⁴⁷⁵ 08.04.2014 tarih ve 287/89 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6. Daire kararına göre, “...Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından ... Belediyesi’nden tahsil edilen idari para cezası tutarının, cezaya konu olaya sebebiyet veren personele rücu edilmemesi suretiyle ... TL tutarında kamu zararına sebebiyet verildiği görülmüştür... Her ne kadar sorumlular savunmalarında, kamu zararının kasıt, kusur veya ihmale dayanması gerektiği, söz konusu olayda Sosyal Güvenlik Kurumu’nun idari bir işlem yaparak para cezasına hükmettiği dolayısıyla ilgili olayda kasıt, kusur veya ihmallerinin olmadığını, kasıt kusur veya ihmal olmadığı için de kamu zararının doğmadığını ifade etmişlerse de... Dolayısıyla 2010 yılı içinde kamu idaresinin yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyerek kamu idaresine para cezası kesilmesine sebebiyet veren ilgili personelin kamu zararına sebebiyet verdiği açıktır. İlgili personele söz konusu kamu zararını rücu ettirmeyerek kamu zararı tutarının belediye bütçesi üzerinde kalmasına sebebiyet veren sorumluların kasıt, kusur veya ihmal sonucu kamu zararına sebebiyet verdikleri de aşıkardır. Her ne kadar Denetçi tarafından, Avukat ... ile Muhasebe Yetkilisi ... da sorumlu tutulmuşsa da; yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda belediye bütçesinden karşılanan idari para cezası giderinin sorumlu personele rücu edilmesi Belediye Başkanının görevi olup, bu görevlilerin oluşan kamu zararında herhangi bir dahilleri bulunmadığından kamu zararından sorumlu tutulmamalarına, Belediye bütçesinden karşılanan idari para cezası giderinin sorumlu personele rücu edilmemesi sonucu oluşan kamu zararı tutarı ... TL’nin Üst Yönetici (Belediye Başkanı) ...’a münferiden 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 53’üncü maddesi gereğince hüküm tarihinden itibaren işleyecek faizleriyle ödettirilmesine... oy çokluğuyla...”; T.C. Sayıştay Başkanlığı 6. Daire, 16.10.2014 Tarih ve 84/140 Sayılı karara göre, “...Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından Belediyesi’nden tahsil edilen idari para cezası tutarının, cezaya konu olaya sebebiyet veren personele rücu edilmemesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği görülmüştür... 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun “Belediye Başkanı” başlıklı 37’inci maddesinde; “Belediye başkanı, belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir.....”... Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere belediye başkanı belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisi olup belediye teşkilâtının en üst amiri olarak belediye teşkilâtını sevk ve idare etmek, belediyenin hak ve menfaatlerini korumak, belediyeyi davacı veya davalı olarak da yargı yerlerinde temsil etmek veya vekil tayin etmek, belediyenin taşınır ve taşınmaz mallarını idare etmek ve belediyenin gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmek görevleri arasında sayıldığından meydana gelen kamu zararından sorumluluğu bulunmaktadır.”

3.2.3.2. Gerçekleştirme Görevlilerinin Mali Sorumluluğu

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılmasını, belgelendirilmesini ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile sayılan gerçekleştirme görevlilerinin iş ve işlemleri, gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluklarını oluşturur.⁴⁷⁶

Gerçekleştirme görevlileri; harcama yetkililerince ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilir.⁴⁷⁷ Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkililerine hiyerarşik olarak en yakın üst kademe yöneticileri veya yardımcıları arasından bir veya daha fazla sayıda seçilebilir. Yukarıda bahsedildiği gibi gerçekleştirme görevlileri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda belirtilen iş ve işlemlerden sorumludurlar. Malın teslim alınması veya hizmetin yapılmasına ilişkin belgelerin tamamı mevzuata uygun şekilde hazırlandıktan sonra görevlendirilmiş olan gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesini düzenler ve ödeme emri belgesi ile eklerinin ön mali kontrolünü belgeler üzerinde yapar.⁴⁷⁸ Kamu mali yönetiminde ön mali kontrol görevi, yönetimin sorumluluğundadır.⁴⁷⁹ Ön mali kontrol süreci; mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklemeye girişilmesi, bu karar ve işlemlerin gerçekleşmesi ile belgelendirilmesinden oluşur.⁴⁸⁰

Süreç kontrolü; her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü de içerecek şekilde yapılır. Süreç kontrolü bu süreçler arasındaki başarı ve maliyet ilişkisiyle doğrudan bağlantılıdır. Temelinde üç görevi vardır: süreçlerin değerlendirilmesi, süreçlerin gözlenmesi ve süreçlerin iyileştirilmesidir. Süreç kontrolü ikiye ayrılır. İlki stratejik süreç kontrolü; iş süreçlerini izlemek ve planlamak aşamasıdır. İşletim süreç kontrolü; stratejik süreç kontrolünde belirlenen hedeflere en uygun performans ve

⁴⁷⁶ Bakır, a.g.e, s. 52.

⁴⁷⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 33/1.

⁴⁷⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 33/2-33/3.

⁴⁷⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 58/3.

⁴⁸⁰ İlhan, a.g.e, s. 95.

ölçüm kriterlerini belirler ve bu hedefleri süreç odaklı hedeflere dönüştürür.⁴⁸¹ Gerçekleştirme görevlilerinin de hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idari, mali ve cezai sorumlulukları vardır.⁴⁸²

3.2.3.3. Muhasebe Yetkililerinin Mali Sorumluluğu

Muhasebe yetkilileri muhasebe hizmetlerini yerine getiren görevlilerdir.⁴⁸³ Muhasebe hizmetleri; para ve para ile ifade edilebilen değer ve emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıt altına alınması işlemlerinin tamamıdır.⁴⁸⁴ Muhasebe yetkililerinin sorumlu olduğu hizmetler ise yine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda tek tek sayılmıştır. Böylece 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile ucu açık tutulan sorumluluk hallerinden doğan geniş sorumluluk çerçevesi netlik kazanarak sorumluluğun tamamı muhasebe yetkililerine bırakılmamıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile muhasebe yetkililerince ödeme öncesi yapılacak kontrolün kapsamı;

- Yetkililerin imzasının tamam olması,
- Maddi hata bulunup bulunmadığının kontrolü,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olması,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgilerin tamam olması,

⁴⁸¹ Deniz Herand-Seda Doğruel, **Süreç Kontrol Yöntemlerinin Analizi**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:4, Sayı: 1, 2014, s. 57-58. Micheal Hoppe, **Prozessanalyse und Prozessverbesserung am Beispiel des Unternehmen**, bauhaus.cs.uni-magdeburg.de:8080/miscms.nsf/FEA8C8150500AA14C1257449004F79A9/A59729B7FF857B97C12575010052AB2D/\$FILE/Studienarbeit%20Michael%20Hoppe.pdf Wannefeld, 2008, s.9.

⁴⁸² 30.01.2014 tarih ve 107/44 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 5. Daire kararına göre, “...Belediyesi şoförü’ün Belediye’ye ait plakalı araçla, direksiyon hakimiyetini kaybederek yapmış olduğu kaza sonucu ortaya çıkan zararın Belediye bütçesinden ödenmesi ve sorumluya rücu edilmemesi neticesinde -TL tutarında kamu zararına neden olduğu konusyla ilgili olarak... Diğer taraftan, TL tutarındaki bu kamu zararından, rücu işleminin yapılması konusunda gerekli uyarıyı yapmamış olması sebebiyle, Gerçekleştirme Görevlisi de sorumludur.”

⁴⁸³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 61/1.

⁴⁸⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 61/1.

ile sınırlı olacaktır.⁴⁸⁵

Muhasebe yetkililiği niteliğinin; memuriyet kadro ve unvanları ile ilgisi yoktur.⁴⁸⁶ Muhasebe yetkilisi bu görevlerini saydamlık ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde yerine getirir.⁴⁸⁷ Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilenler dışında kontrol ve inceleme yapamazlar. Hata veya eksik bir belge söz konusu ise ödeme yapamazlar. En geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte ilgili hataların giderilmesi ve eksik belgelerin düzeltilmesi için harcama yetkililerine yazıyla bildirim yaparlar. Hataların düzeltilmesi ve eksiklerin giderilmesi halinde ödeme gerçekleştirilir.⁴⁸⁸

Muhasebe yetkilileri, Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde ve özel mevzuatında giderin çeşidine ve alım şekline göre öngörülen belgelerden eksiksiz oluşturulan ödeme emri belgelerini kontrol etmekle sorumludurlar. Bunun dışında belgeleri, alınan mal ya da hizmet bazında, miktar veya ara toplam olarak, bütçedeki tertipleri bazında uygunluğunu ve doğruluğunu kontrol etmekle sorumlu değildir. Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu dâhilinde olan maddi hatalar; hiçbir yoruma açık olmayan bilerek veya bilmeyerek seçilen karar, onay, sözleşme, hak ediş, alındı belgeleri, fatura, bordro ve benzeri belgelerde tespit edilen gelir, gider, alacak veya borç hanesinde meydana gelen oran, aritmetik hesap hatalarından meydana gelen yersiz ve fazla ödeme veya alma ile sınırlıdır.⁴⁸⁹

21.01.2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 'Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri' başlıklı 23. maddesinde de muhasebe yetkililerinin görev ve yetkileri daha detaylı şekilde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre;

⁴⁸⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 61/3-61/4.

⁴⁸⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 61/1. madde.

⁴⁸⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 61/2. madde.

⁴⁸⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 61/4. madde.

⁴⁸⁹ 21.01.2006 tarih ve 26056 sayılı Resmi Gazete, Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 23-24.

"Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri aşağıda belirtilmiştir.

- a) Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek.*
- b) Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek.*
- c) Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek.*
- d) Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek.*
- e) Gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek.*
- f) Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak.*
- g) Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.*
- h) Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.*
- ı) Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak.*
- j) Muhasebe birimini yönetmek.*
- k) Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak."*

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndaki görev ve yetkilerinden farklı olarak muhasebe yetkililerinin sadece tahsil edilebilir hale gelmiş gelirlerin tahsilinden sorumlu olacaklarına dair hususa Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 23. madde (a) bendinde yer verilmiştir.⁴⁹⁰

⁴⁹⁰ 15.03.2017 tarih ve 41237/42851 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı Temyiz Kurulu kararına göre, "Konu: Sözleşmesi feshedilen mal alımında yüklenicinin verdiği kesin teminatın enflasyon oranına göre güncellenerek gelir kaydedilmesi gerekirken güncelleme yapılmadan gelir kaydedilmesi

Ancak teknik nitelikli belgelerde, bu nitelikle ilgili yapılmış maddi hatalardan belgeyi düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlisi/görevlileri sorumludur.⁴⁹¹ Muhasebe yetkililerinin bu belgelerdeki sorumlulukları, belgelerde yapılan aritmetik hatalarla sınırlıdır.

3.2.4. Disiplin Sorumluluğu

Bir sonraki başlıkta ele alınacak olan cezai sorumlulukla disiplin sorumluluğu arasında çok yakın bir ilişki söz konusudur. Çünkü kamu mali yönetiminde yer alan aktörlerin hukuka aykırı işlemleri; suç teşkil edip cezai sorumluluğa sebebiyet verebileceği gibi, aynı fiilden dolayı disiplin sorumluluğu da ortaya çıkabilir. Disiplin, memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları mensuplarının etkili ve verimli çalışması amacıyla yapmaları gereken davranışların bir bütünüdür.⁴⁹² Disiplin yaptırımları ise kamu hizmetlerinin en iyi şekilde yerine getirilmesi amacını gütmektedir.⁴⁹³ Bu yaptırımlara uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması ve devlet memurluğundan çıkarılmayı örnek verebiliriz.⁴⁹⁴ İdari yaptırımlar ise, kamu

...Ayrıca, 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında 14.06.2007 tarih, 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı'nda; "Muhasebe Yetkilisinin Görev ve Sorumlulukları Başlıklı 5'inci maddesinin (d) bendinde İdarelerce ilgili Kanunlara göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale kamu gelir ve alacakların takip ve tahsil edilmesinden Muhasebe Yetkilisinin tek başına sorumlu olduğuna" karar verilmiştir, denildiğini; bu hükümden hareketle, bu borcun kendisine değil; Muhasebe Yetkilisine çıkarılmasına karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir... Bu nedenle, İtama konu olayda tahsil edilebilir hale gelmemiş bir gelir söz konusu olup, bu gelirin tahsil edilememiş olmasından dolayı muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulmamasında mevzuata uyarlık bulunmamaktadır."

⁴⁹¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "Madde 33- "Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar."- 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu fıkrada yer alan "Maliye Bakanlığınca" ibaresi "Hazine ve Maliye Bakanlığınca" şeklinde değiştirilmiştir

⁴⁹² Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, Ekim, 2017, s.52.

⁴⁹³ Zehreddin Aslan, **Disiplin Suç ve Cezaları**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2001, s.25.

⁴⁹⁴ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu "Madde 125 ...A - Uyarma : Memura, görevinde ve davranışlarında daha dikkatli olması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir...B - Kınama : Memura, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir...C - Aylıktan kesme : Memurun, brüt aylığından 1/30 - 1/8 arasında kesinti yapılmasıdır...D - Kademe ilerlemesinin

düzenini, genel ahlak, genel çevre ve ekonomik düzeni sağlamayı amaçlamaktadır.⁴⁹⁵ Bu nedenle disiplin yaptırımları ile idari yaptırımlar amaç bakımından farklılaşmaktadır. Genel olarak; disiplin hukukuna hâkim olan ilkelerin Ceza Hukuku ve yargı içtihatlarında yer alan ilkelerden esinlenerek oluştuğunu söylemek mümkündür.⁴⁹⁶ Disiplin yaptırımlarında Anayasa Mahkemesi'nin son yıllara kadar ki kararlarında kanunilik ilkesinin geçerli olmadığı görülmekteydi.⁴⁹⁷ Anayasa Mahkemesi'nin aldığı bir karara göre; “*Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından disiplin cezalarının da bu maddede öngörülen ilkelere tabidir... Hukuk devletinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi disiplin hukuku açısından da Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, cezayı ağırlaştırıcı ve hafifleştirici nedenlerin belirlenmesi gibi konularda yasa koyucunun takdir yetkisi bulunmaktadır.*”⁴⁹⁸

Hangi eylemlerin disiplin sorumluluğu doğuracağı ceza sorumluluğunda olduğu kadar katı kuralları olmasa da, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 125. maddesinde disiplin suç ve cezaları sayılmış ise de, aynı maddenin 4. fıkrasında “...maddede sayılan ve disiplin cezası verilmesini gerektiren fiil ve hallere nitelik ve ağırlıkları itibariyle benzer eylemlerde bulunanlara da aynı neviden disiplin cezaları verilir.” ifadesi ile aslında yoruma açık bir ifade kullanılmasının yanı sıra, hukuk devletinin orantılılık ilkesi gereği kamu görevlisine verilecek olan disiplin cezasının işlenen disiplin suçunun niteliği ile orantılı olması gerekmektedir.⁴⁹⁹ Özetle; kamu görevlilerinin uymakla yükümlü oldukları görevleri yerine getirmemeleri disiplin

durdurulması : Fiilin ağırlık derecesine göre memurun, bulunduğu kademedeki ilerlemesinin 1 - 3 yıl durdurulmasıdır...E - Devlet memurluğundan çıkarma : Bir daha Devlet memurluğuna atanmamak üzere memurluktan çıkarmaktır.”

⁴⁹⁵ Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s.51.

⁴⁹⁶ Abdullah Uz, **Disiplin Cezalarının Üst Kademe Yöneticiliklere Etkisi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.7.

⁴⁹⁷ Rençber, **a.g.e.**, s.53.

⁴⁹⁸ 07.02.2012 tarih ve 28197 sayılı Resmi Gazete, E.2010/28-K.2011/139 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.

⁴⁹⁹ Uz, **a.g.e.**, s.s 7-9.

sorumluluğuna neden olur. Kamu görevlilerinin yapmış oldukları fiil/fiiller hukuki, cezai ve disiplin sorumluluklarını tek tek veya birlikte doğurabilir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu Madde 131'e göre; *“Aynı olaydan dolayı memur hakkında ceza mahkemesinde kovuşturmaya başlanmış olması, disiplin kovuşturmasını geciktiremez. Memurun ceza kanununa göre mahkm olması veya olmaması halleri, ayrıca disiplin cezasının uygulanmasına engel olamaz.”* Hem disiplin hem de ceza kovuşturmasına aynı anda konu olan söz konusu suç hakkında; eğer ceza yargılaması sonucunda suçun unsurlarının oluşmadığı veya suçun o kişi tarafından işlenmediğine dair kararın kesinleşmesi durumunda ilgili kamu görevlisi için söz konusu disiplin suçunun da ortadan kalkması gerekmektedir.⁵⁰⁰ Ancak disiplin suçunun tespiti ve ceza verilmesi işlemlerinin uygulamada çoğu zaman ceza davasından daha önce sonuçlandığını görmekteyiz. Bu gibi ceza yargılaması ile aynı yönde karar verilmemiş disiplin soruşturmalarının, ceza davasından önce kamu görevlisine disiplin cezası vermesi durumunda karşımıza iki süreç çıkmaktadır.

Ceza kovuşturmasına konu olan suçun fiili ile ilgili işleme ilişkin, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde belirtilen ve idari yargıya itiraza esas olan 60 günlük sürenin dolmaması halinde, elde edilen ve kesinleşmiş beraat kararı ile idare mahkemesi nezdinde verilen disiplin cezası kararı işleminin iptal davası açılması gerekmektedir. Karşımıza çıkabilecek ilk süreç eğer bu 60 günlük itiraz süresi geçmiş ise herhangi bir şekilde idare mahkemesine itiraz edilmemişse, artık iptal davası açılmayacak ve disiplin işlemi üzerine başkaca bir işlem yapılmayacağı şeklindedir. İkinci süreç ise; 60 günlük süre içinde bir şekilde idare mahkemesine dava açılmış ve bu mahkemece her ne şekilde olursa olsun karar verilerek bu karar kesinleşmiş olsa dahi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53. maddesinin 1/a ve h bentlerinde yer alan hükümler gereği, önceden iptal davası açılan mahkemeye yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulabilir. Çünkü 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53. maddesinin 1/h bendinde yer alan, *“Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara*

⁵⁰⁰ Talat Rasim zensoy, **Kamu Görevlilerinin Yargılanması Usulü ve Yeni Türk Ceza Kanunu Endeksi**, İzden Yayıncılık, İzmir, 2006,s.260.

aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.” hükmü yargılanmanın yenilmesi için esas kabul edilmektedir.⁵⁰¹

Ancak ceza mahkemesinin bir fiil ile ilgili beraat kararı vermiş olması her durumda o fiilin aynı zamanda disiplin yaptırımını olmadığı anlamını da taşımaz. Suçlar sadece kasten işlenebileceği için ceza mahkemesi manevi unsur yönünden beraat kararı vermiş olabilir; ancak disiplin yaptırımını gerektiren fiiller için böyle bir kural yoktur. Bu nedenle disiplin yaptırımları kast yokluğunda da ortaya çıkabilir.

Bu noktada bir fiile hem cezai hem disipliner yaptırım uygulanması akla ortada “Ne bis in idem” ilkesinin aykırı bir durum olup olmadığını getirebilir. Gerçekten de bu ilkeye göre kişiye aynı fiil nedeniyle sadece bir ceza verilmelidir.⁵⁰² Ancak ilgili ilke disiplin yaptırımları ve suçlar arasında, iki yaptırım çeşidi de farklı düzene ilişkin olduğu için uygulama alanı bulmaz.

3.2.5. Cezai Sorumluluk

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 30, 31 ve 61. maddelerine göre; harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri yaptıkları işlemlerden dolayı sorumludurlar. Harcama sürecinde yer alanların mali sorumluluklarının yanı sıra idari ve cezai sorumlulukları da mevcuttur. Bu husus aşağıda ayrıntısıyla inceleneceğinden burada sadece sorumlulukları olduğu belirtilmekle yetinilecektir.

⁵⁰¹ Özensoy, **a.g.e.**, s.261.

⁵⁰² İl Han Özay, **İdari Yaptırımlar**, İstanbul Üniversitesi, Yayın No: 3326, İstanbul, 1985, s.35.

3.3. Cezai Sorumluluk

Ceza Hukuku ile diğer hukuk dallarına aykırılık arasında unsurlar, yaptırımlar, doğurdukları neticeler bakımından farklılıklar vardır. Özel hukukta meydana gelen bir aykırılık kişiler arasında gerçekleşirken, Ceza hukukuna aykırılık kişi ile devlet arasında gerçekleşir. Çünkü Ceza hukuku kişi ve devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalıdır.⁵⁰³

Cezai sorumluluğun ne olduğu konusu çok geniş bir konu olduğu için çok ayrıntılı değinilmeyecektir. Ceza sorumluluğu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 'Ceza sorumluluğunun esasları' başlığı altında incelenmiştir.

Belirtmek gerekir ki Cezai sorumluluğun diğer sorumluluk türlerinden en önemli farkı yaptırım çeşitlerine ilişkindir. Türk Ceza Kanunu'nun 45. maddesine göre "*Suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır.*" Ayrıca yine Türk Ceza Kanunu'nun 53 ve devamı maddeleri gereği suç karşılığında güvenlik tedbirlerine de hükmedilmesi mümkündür.

3.3.1. Kamu Görevlisinin Cezai Sorumluluğu

Yukarıdaki bölümde uzunca üzerinde durulan kavram olan kamu görevlilerinin gider bütçesinin uygulanmasında ve ayrıca kamu görevlerini yerine getirirken Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan birçok suçu işlemesi mümkündür.

⁵⁰³ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2016, s.206.

3.3.1.1. Gider Bütçesi Uygulaması Kapsamında Kamu Görevlilerinin Soruşturulabilmesi için Gerekli Ön Şart: Soruşturma İzni

Anayasa'nın 129. maddesine göre; “*Memur ve diğer kamu görevlileri hakkında işledikleri iddia edilen suçlardan ötürü ceza kovuşturması açılması, kanunla belirlenen istisnalar dışında, kanunun gösterdiği idari merciin iznine bağlıdır*”

Kamu görevlilerinin özel soruşturma usulüne sahip olmalarındaki temel amaç; kamu hizmetini ifa eden kamu görevlilerinin bu görevleri sebebiyle işledikleri suçlar sebebiyle doğrudan doğruya ceza kovuşturmasına tabi tutulmalarının kamu hizmetinin işleyişinde aksaklıklara ve kamu otoritesinin saygınlığının zedelenmesine yol açabilir. Bu nedenle özel soruşturma usulünün amacı; kamu yönetimini zarara uğratmadan, kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri iddia edilen suçlarda yargılama aşamasına geçilmeden yapılacak soruşturmanın basit, etkili ve hızlı bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve suçların cezasız kalmasını engellemektir.⁵⁰⁴

Belirtmek gerekir ki Anayasa'nın ilgili hükmü uyarınca nasıl bir uygulama yapılacağı 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun'da da düzenlenmektedir.

İlgili Kanununun 1. maddesiyle “*memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı yargılanabilmeleri için izin vermeye yetkili mercileri belirtme ve izlenecek usulü düzenlemeyi*” amaçladığını belirtmektedir.

4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun kapsamında kamu görevlilerinin yargılanması için; ilgili kamu görevlisinin işledikleri suçta kamu görevleri nedeniyle işlemiş olmaları gerekmektedir. İlgili usulün uygulanabilmesi için;

⁵⁰⁴ 03.11.2015 tarih ve E.2014/855-K.2015/356 sayılı T.C. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararı.

1. Muhatabın 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4. maddesinde sayılan kişilerden olması,⁵⁰⁵

⁵⁰⁵ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu "Madde 4- (Değişik: 30/5/1974 - KHK-12; Değiştirilerek kabul: 15/5/1975 - 1897/1 md.) Kamu hizmetleri; memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle gördürülür.

A) Memur: Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır. Yukarıdaki tanımlananlar dışındaki kurumlarda genel politika tespiti, araştırma, planlama, programlama, yönetim ve denetim gibi işlerde görevli ve yetkili olanlar da memur sayılır.

B) Sözleşmeli personel:

Kalkınma planı, yıllık program ve iş programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, işletilmesi ve işlerliği için şart olan, zaruri ve istisnai hallere münhasır olmak üzere özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren geçici işlerde, Bakanlar Kurulunca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde kurumun teklifi ve Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca vizelenen pozisyonlarda, mali yılla sınırlı olarak sözleşme ile çalıştırılmasına karar verilen ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlileridir.

(Mülga ikinci paragraf: 4/4/2007 - 5620/4 md.) Ancak, yabancı uyrukluların; tarihi belge ve eski harflerle yazılmış arşiv kayıtlarını değerlendirenlerin mütercimlerin; tercümanların; Millî Eğitim Bakanlığında norm kadro sonucu ortaya çıkan öğretmen ihtiyacının kadrolu öğretmen istihdamıyla kapatılmaması hallerinde öğretmenlerin; dava adedinin azlığı nedeni ile kadrolu avukat istihdamının gerekli olmadığı yerlerde avukatlarını, (...)kadrolu istihdamın mümkün olmadığı hallerde tabip veya uzman tabiplerin; Adli Tıp Müessesesi uzmanlarının; Devlet Konservatuarları sanatçı öğretim üyelerinin; İstanbul Belediyesi Konservatuarı sanatçıların; bu Kanuna tâbi kamu idarelerinde ve dış kuruluşlarda belirli bazı hizmetlerde çalıştırılacak personelin de zorunlu hallerde sözleşme ile istihdamları caizdir.

(Ek paragraf: 4/4/2007 - 5620/4 md.) Sözleşmeli personel seçiminde uygulanacak sınav ile istisnaları, bunlara ödenebilecek ücretlerin üst sınırları ile verilecek iş sonu tazminatı miktarı, kullanılacak izinler, pozisyon unvan ve nitelikleri, sözleşme fesih halleri, pozisyonların iptali, istihdamına dair hususlar ile sözleşme esas ve usulleri Devlet Personel Başkanlığının görüşü ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenir. (Ek cümle: 25/6/2009 - 5917/47 md.) Bu şekilde istihdam edilenler, hizmet sözleşmesi esaslarına aykırı hareket etmesi nedeniyle kurumlarınca sözleşmelerinin feshedilmesi veya sözleşme dönemi içerisinde Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen istisnalar hariç sözleşmeyi tek taraflı feshetmeleri halinde, fesih tarihinden itibaren bir yıl geçmedikçe kurumların sözleşmeli personel pozisyonlarında istihdam edilemezler.

(Ek paragraf: 20/11/2017-KHK-696/17 md.) Bir yıldan az süreli veya mevsimlik hizmet olduğuna Devlet Personel Başkanlığı ve Maliye Bakanlığının görüşleri üzerine Bakanlar Kurulunca karar verilen görevlerde ve belirtilen ücret ve adet sınırları içinde sözleşme ile çalıştırılanlar da bu fıkra kapsamında istihdam edilebilir.

(Ek paragraf: 20/11/2017-KHK-696/17 md.) Özelleştirme uygulamaları sebebiyle iş akitleri kamu veya özel sektör işverenince feshedilen ve 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun kapsamında diğer kamu kurum ve kuruluşlarına nakil hakkı bulunmayan personel de bu fıkra kapsamında yaşlılık veya malullük aylığı almaya hak kazanıncaya kadar istihdam edilebilir. Bu kapsamda istihdam edileceklerin sayısı, öğrenim durumlarına göre çalışma şartları ve bunlara ödenecek ücretler ile diğer hususlar Devlet Personel Başkanlığı ve Maliye Bakanlığının görüşleri üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenir.

(Ek fıkra: 5/7/1991 - KHK-433/1 md.; Mülga: 27/12/1991 - KHK-475/11 md.)

2. Ortada bir suç fiilinin varlığının iddia edilmekte olması,
3. Suç fiilinin görev sebebiyle işlenmiş olması,
4. Sadece memurlar (kamu görevlileri) tarafından işlenebilen fiillerin olması, şartlarının bulunması gerekmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere bu suçlar sadece belli kişiler tarafından işlenebilir. Bu nedenle konumuzla ilgili olan sadece kamu görevlerince işlenen suçlar üzerinde durulmuştur. Kamu görevlilerinin görev ve sorumluluklarının çerçevesi yine kanunlarla belirlenmiş ve bunlara aykırı davranışları halinde yine kanunlarla belirlenen ceza müeyyidelerine uyulacağı açıktır. Örneklerde olduğu gibi belirtilen ceza normlarına kanunda yer alan suçları işleyen kamu görevlileri bu fiillerinden idari, mali sorumluluğun yanı sıra cezai anlamda da sorumludur ve bu durum mahkemenin verdiği karardan çıkan ceza ile sonuçlanır. Ancak kamu görevlilerinin işlediği suçlar konusu hassastır. Çünkü burada kamu görevlileri sadece kendilerini değil aslında toplum önünde devleti temsil etmektedirler. Söz konusu olan devletin toplum önünde sağladığı güveni, kamu hizmetlerinin aksamadan yürümesi ve kamu görevlisinin haysiyeti ve şerefi olduğu için bu suçlarda söz konusu inceleme ve araştırmalar için özel soruşturma ve kovuşturma usulleri öngörülmüştür. Kamu görevlileri tarafından bir suç işlenmesi halinde soruşturma usullerinin 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'a göre yapıldığından bahsedilmiştir. Fakat bazı suçlar için bu kanun geçerli değildir. 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu madde 17'de "*Bu Kanunda ve 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanununda yazılı suçlarla, irtikâp, rüşvet, basit ve nitelikli zimmet, görev sırasında veya görevinden dolayı kaçakçılık, resmî ihale ve alım ve satımlara fesat karıştırma, Devlet sırlarının açıklanması veya açıklanmasına sebebiyet verme suçlarından veya bu suçlara iştirak etmekten sanık olanlar hakkında 2.12.1999 tarihli ve 4483 sayılı*

C) (Mülga: 20/11/2017-KHK-696/17 md.)

D) İşçiler: (Değişik birinci cümle: 4/4/2007 - 5620/4 md.) (A), (B) ve (C) fıkralarında belirtilenler dışında kalan ve ilgili mevzuatı gereğince tahsis edilen sürekli işçi kadrolarında belirsiz süreli iş sözleşmeleriyle çalıştırılan sürekli işçiler ile mevsimlik veya kampanya işlerinde ya da orman yangınıyla mücadele hizmetlerinde ilgili mevzuatına göre geçici iş pozisyonlarında altı aydan az olmak üzere belirli süreli iş sözleşmeleriyle çalıştırılan geçici işçilerdir. Bunlar hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz."

Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaz...” şeklinde hüküm bulunmaktadır. Bu nedenle rüşvet ve bir sonraki bölümde değinilecek olan ihaleye fesat karıştırma suçu için kamu görevlilerinin soruşturma usulleri 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu’na göre yapılır. Aynı kanunun 19. maddesinde belirtildiği üzere; 17. maddede belirtilen suçların kamu görevlilerince işlenmesi halinde Cumhuriyet Savcısı soruşturmayı bizzat başlatır⁵⁰⁶ ve kamu görevlisinin atanmasına yetkili makama bildirir.⁵⁰⁷

Ortada bir suç fiilinin olduğuna dair iddia olması kamu görevlisinin yargılanması için gerekli olan şartlardan bir tanesidir. Bu iddia ihbar, şikâyet, bilgi veya belge yoluyla ve ilgili mercie iletilmesi ile olabilir.⁵⁰⁸ Ancak bu ihbar ve

⁵⁰⁶ 11.12.2015 tarih ve E.2015/4201-K.2015/17262 sayılı T.C. Yargıtay Başkanlığı 5. Ceza Dairesi kararına göre, “...Dosya kapsamına göre; müştekinin, şüphelinin görevi kötüye kullanma iddiası üzerine yürütülen soruşturma sonucu şüpheliler hakkında suçun yasal unsurlarının oluşmadığı gerekçesiyle kovuşturmaya yer olmadığına... dair karar verilmiş ise de, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 160. maddesinde yer alan “Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar. Cumhuriyet savcısı, maddi gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adli kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür.”... delillerin kamu davasının açılmasını gerektirir nitelikte bulunduğu... CMK' nın 173/1. maddesine göre, kovuşturmaya yer olmadığına dair karara karşı, suçtan zarar gören sıfatı taşıyanların itiraz yoluna başvurma haklarının bulunması karşısında; soruşturma konusu eylemler nedeniyle bu sıfatı taşıyabilecek olan Muğla Belediye Başkanlığı ile ihaleye fesat karıştırma suçu yönünden vasıf değişikliği ihtimaline binaen, 3628 sayılı Kanunun 18. maddesi uyarınca Maliye Hazinesine, Muğla Cumhuriyet Başsavcılığınca verilen 10/06/2013 tarihli ve 2012/127 soruşturma, 2013/1493 sayılı kovuşturmaya yer olmadığına dair kararın tebliğ edilmediği ve bu aşamada söz konusu kararın kesinleşmemiş olması nedeniyle kanun yararına bozma isteğinde bulunulamayacağı anlaşıldığından, Fethiye Ağır Ceza Mahkemesinin 26/07/2013 tarihli ve 2013/1137 Değişik İş sayılı kararına yönelik kanun yararına bozma isteminin REDDİNE, dosyanın mahalline gönderilmesi için Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİİNE, 11/12/2015 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”

⁵⁰⁷ Nurdoğan Ünal- Ramazan Erol- Mesut Erol, **İhale ve Sözleşme Yönetimi Süreçlerinde Kamu Görevlilerinin Cezai-İdari-Mali Sorumlulukları**, Seçkin Yayıncılık, Temmuz 2015, Ankara, s.124-125.

⁵⁰⁸ 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun “Madde 4- Cumhuriyet başsavcıları, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin bu Kanun kapsamına giren suçlarına ilişkin herhangi bir ihbar veya şikâyet aldıklarında veya böyle bir durumu öğrendiklerinde ivedilikle toplanması gerekli ve kaybolma ihtimali bulunan delilleri tespitten başka hiçbir işlem yapmayarak ve hakkında ihbar veya şikâyette bulunan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesine başvurmaksızın evrakın bir örneğini ilgili makama göndererek soruşturma izni isterler.

şikâyetin dikkate alınması için de taşınması gereken bazı şartlar vardır. Buna ilişkin açıklama 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'un 4. maddesi 3. fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; “... memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında yapılacak ihbar ve şikâyetlerin soyut ve genel nitelikte olmaması, ihbar veya şikâyetlerde kişi veya olay belirtilmesi, iddiaların ciddî bulgu ve belgelere dayanması, ihbar veya şikâyet dilekçesinde dilekçe sahibinin doğru ad, soyad ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması zorunludur. (Değişik dördüncü fıkra: 17/7/2004-5232/2 md.) Üçüncü fıkradaki şartları taşımayan ihbar ve şikâyetler Cumhuriyet başsavcıları ve izin vermeye yetkili merciler tarafından işleme konulmaz ve durum, ihbar veya şikâyette bulunana bildirilir. Ancak iddiaların, sıhhati şüpheye mahal vermeyecek belgelerle ortaya konulmuş olması halinde ad, soyad ve imza ile iş veya ikametgâh adresinin doğruluğu şartı aranmaz. Başsavcılar ve yetkili merciler ihbarcı veya şikâyetçinin kimlik bilgilerini gizli tutmak zorundadır.”

Diğer şart olan suç fiilinin görev sebebiyle işlenmesi, suçta görev ve sebep ilişkisini karşımıza çıkartmaktadır.⁵⁰⁹ Burada dikkat edeceğimiz iki önemli nokta vardır. Birincisi suçun görevden kaynaklanması ve meydana gelen suç ile bu görevin arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir. 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanunda da bu iki unsur “suçun görev sebebiyle işlenmesi” şeklinde bir şart olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵¹⁰ Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere bir suçun görevden kaynaklanması suçun muhatabının doğal olarak sadece kamu görevlileri olduğu, kamu görevlilerinin işleyebileceği suçlara bizi yönlendirmektedir. 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun hakkında Başbakanlığın talebi üzerine Danıştay Birinci Dairesince verilen 17.04.2000 tarih ve E.2000/29 K.2000/59

Diğer makam ve memurlarla kamu görevlileri de, bu Kanun kapsamına giren bir suç işlendiğini ihbar, şikâyet, bilgi, belge veya bulgulara dayanarak öğrendiklerinde durumu izin vermeye yetkili mercie iletirler.”

⁵⁰⁹ 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun “Madde 2- Bu Kanun, Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürüttükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa eden memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlar hakkında uygulanır.”

⁵¹⁰ Gökcan-Artuç, **a.g.e.**, s.536.

sayılı kararda da bu konu için aynen şu ifadelere yer verilmiştir: “Görev sebebiyle işlenen suçlar memuriyet görevinin ifası nedeniyle işlenen suçları içermektedir. Suçun memuriyet görevinden doğmuş sayılması için, memuriyet işleriyle ilgili olması, bir diğer anlatımla, suçu doğuran fiil ile kişinin görevi arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir.”

4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun’un 3. maddesinde soruşturma izni vermeye yetkili merciler tek tek sayılmıştır. Bu maddeye göre;

“ Soruşturma izni yetkisi;

- a) İlçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında kaymakam,
- b) İlde ve merkez ilçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında vali,
- c) Bölge düzeyinde teşkilatlanan kurum ve kuruluşlarda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında görev yaptıkları ilin valisi,
- d) Cumhurbaşkanına veya Cumhurbaşkanlığına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşlar ve bakanlıkların merkez ve bağlı veya ilgili kuruluşlarında görev yapan diğer memur ve kamu görevlileri hakkında o kuruluşun en üst idari amiri,⁵¹¹
- e) (Değişik: 2/7/2018-KHK-703/196 md.) Cumhurbaşkanı kararıyla atanan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Cumhurbaşkanı veya ilgili bakan,
- f) Türkiye Büyük Millet Meclisinde görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri ve yardımcıları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı,

⁵¹¹ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 196. maddesiyle bu bentte yer alan “Başbakanlık” ibaresi “Cumhurbaşkanına veya Cumhurbaşkanlığına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşlar” şeklinde değiştirilmiştir.

g) (Değişik: 2/7/2018-KHK-703/196 md.) Cumhurbaşkanlığında görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı, Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı hakkında Cumhurbaşkanı,

h) Büyükşehir belediye başkanları, il ve ilçe belediye başkanları; büyükşehir, il ve ilçe belediye meclisi üyeleri ile il genel meclisi üyeleri hakkında İçişleri Bakanı,

i) İlçelerdeki belde belediye başkanları ve belde belediye meclisi üyeleri hakkında kaymakam, merkez ilçelerdeki belde belediye başkanları ve belde belediye meclisi üyeleri hakkında buldukları ilin valisi,

j) Köy ve mahalle muhtarları ile bu Kanun kapsamına giren diğer memurlar ve kamu görevlileri hakkında ilçelerde kaymakam, merkez ilçede vali, Yokluklarında ise vekilleri tarafından bizzat kullanılır. Yetkili mercilerin saptanmasında, memur veya kamu görevlisinin suç tarihindeki görevi esas alınır. Ast memur ile üst memurun aynı fiile iştiraki halinde izin, üst memurun bağlı olduğu merciden istenir.” şeklinde düzenlenmiştir.

İzin vermeye yetkili merci, kamu görevlisinin bu Kanun kapsamına giren bir suçu işlediğini bizzat veya ilgili Kanunu'nun 4. maddesinde⁵¹² yazılı şekilde öğrendiğinde bir ön inceleme başlatır. Bu maddeye göre, sürecin başlaması için;

⁵¹² “Cumhuriyet başsavcuları, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin bu Kanun kapsamına giren suçlarına ilişkin herhangi bir ihbar veya şikâyet aldıklarında veya böyle bir durumu öğrendiklerinde ivedilikle toplanması gerekli ve kaybolma ihtimali bulunan delilleri tespitten başka hiçbir işlem yapmayarak ve hakkında ihbar veya şikâyette bulunulan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesine başvurmaksızın evrakın bir örneğini ilgili makama göndererek soruşturma izni isterler. Diğer makam ve memurlarla kamu görevlileri de, bu Kanun kapsamına giren bir suç işlendiğini ihbar, şikâyet, bilgi, belge veya bulgulara dayanarak öğrendiklerinde durumu izin vermeye yetkili mercie iletirler. (Değişik üçüncü fıkra: 17/7/2004-5232/2 md.) Bu Kanuna göre memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında yapılacak ihbar ve şikâyetlerin soyut ve genel nitelikte olmaması, ihbar veya şikâyetlerde kişi veya olay belirtilmesi, iddiaların ciddi bulgu ve belgelere dayanması, ihbar veya şikâyet dilekçesinde dilekçe sahibinin doğru ad, soyad ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması zorunludur. (Değişik dördüncü fıkra: 17/7/2004-5232/2 md.) Üçüncü fıkradaki şartları taşımayan ihbar ve şikâyetler Cumhuriyet başsavcuları ve izin vermeye yetkili merciler tarafından işleme konulmaz ve durum, ihbar veya şikâyette bulunana bildirilir. Ancak iddiaların, sıhhati şüpheye mahal vermeyecek belgelerle ortaya konulmuş olması halinde ad, soyad ve imza ile iş veya ikametgâh adresinin doğruluğu şartı aranmaz. Başsavcılar ve yetkili merciler ihbarcı veya şikâyetçinin kimlik bilgilerini gizli tutmak zorundadır.”

olayı Cumhuriyet Başsavcısının doğrudan öğrenmesi veya diğer makam ve kamu görevlilerinin yetkili mercie iletilmesi ile başlar.⁵¹³ Olayın öğrenilmesi bizzat olabileceği gibi ihbar, şikâyet, bilgi, belge ve bulgularla da gerçekleşebilir.⁵¹⁴

Ön inceleme, izin vermeye yetkili merci tarafından bizzat veya görevlendireceği bir veya birkaç denetim elemanı veya hakkında inceleme yapılan kamu görevlisinin üstü konumundaki kamu görevlilerinden biri veya birkaçı eliyle de yaptırılabilir. İnceleme yapacakların, izin vermeye yetkili merciin bulunduğu aynı kamu kurum veya kuruluşundan belirlenmesi esastır. İşin özelliğine göre bu merci, anılan incelemenin başka bir kamu kurum veya kuruluşun personeli tarafından yaptırılmasını da ilgili kuruluştan isteyebilir. Bu isteğin yerine getirilmesi, ilgili kuruluşun takdirine bağlıdır.⁵¹⁵

Hakkında hem ceza kovuşturması hem disiplin soruşturması olan kamu görevlisi için görevden uzaklaştırma sürecin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi amacıyla yapılan uygulamalardan biridir.⁵¹⁶ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu 137. maddede de buna ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Bu maddeye göre; “*Görevden uzaklaştırma, Devlet kamu hizmetlerinin gerektirdiği hallerde, görevi başında kalmasında sakınca görülecek Devlet memurları hakkında alınan ihtiyati bir tedbirdir. Görevden uzaklaştırma tedbiri, soruşturmanın herhangi bir safhasında da alınabilir.*”

Ön inceleme ile hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesini de alınmak suretiyle, ön inceleme yapan kişi/kişilerin yetkileri dâhilinde bulunan gerekli bilgi ve belgeleri toplanıp bir rapor düzenlenir. Bu raporun sonucuna göre yetkili mercii soruşturma iznini vermeye veya vermemeye karar verir.⁵¹⁷

⁵¹³ Gökcan-Artuç, **a.g.e.**, s.567.

⁵¹⁴ Gökcan-Artuç, **a.g.e.**, s.567-569.

⁵¹⁵ 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanunu Madde 5/3.

⁵¹⁶ Gökcan-Artuç, **a.g.e.**, s.628; 15.06.2017 tarih ve E.2016/2485-K.2017/2646 sayılı T.C. Yargıtay Başkanlığı 5. Ceza Dairesi kararına göre, “...Ayrıca, mahkeme yargılama sırasında sanıkların, organlardaki görevlerinden geçici olarak uzaklaştırılmasına da karar verebilir.”

⁵¹⁷ Gökcan-Artuç, **a.g.e.**, s.636-637.

Soruşturma izninin itiraz edilmeden veya itirazın reddi sonunda kesinleşmesi ya da soruşturma izni verilmemesine ilişkin karara karşı yapılan itirazın kabulü üzerine dosya, derhal yetkili ve görevli Cumhuriyet başsavcılığına gönderilir.⁵¹⁸ İzin üzerine ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı, Ceza Muhakemesi Kanunu ve diğer kanunlardaki yetkilerini kullanmak suretiyle hazırlık soruşturmasını yürütür ve sonuçlandırır. Bu sürece kamu görevlilerinin yargılanması usulü denilmektedir.⁵¹⁹

Kamu görevlilerinin yargılanması usulünde ortaya çıkabilecek özel bir durum söz konusudur. Bir suçun kovuşturma sırasında niteliğinin değiştiği durumlarda yeniden soruşturma izni gerekip gerekmediği tartışılabilir. Buna ilişkin 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun 8. madde 2. fıkrada “*Soruşturma sırasında izin verilen olay veya konudan tamamen ayrı ve farklı bir suç olarak nitelendirilebilecek bir fiil ortaya çıktığında, yeniden izin alınması zorunludur.*” hükmünün yanı sıra yine aynı maddenin 3. fıkrasında “*Suçun hukuki niteliğinin değişmesi, yeniden izin alınmasını gerektirmez.*” hükmü yer almaktadır. Buna göre; suçun hukuki niteliğinin değişmesi yeniden izin alınmasını gerektirmese de eğer izin verilen olay ve konudan tamamen ayrı ve farklı bir suç ortaya çıkmış ise tekrar izin alınması zorunludur.

⁵¹⁸ 13.03.2013 tarih ve E.2012/1964-K.2013/323 sayılı T.C. Danıştay Başkanlığı 1.Daire, kararına göre, “...K2, K3, K4, K5, K6, K7, K8, K9, K10, K11 ve K12'nin; 1-Memurlardan kesilmesi gereken yemek yardımı bedelinin bir kısmını memurlardan tahsil etmek, bu yardımın yarısından fazlasını Belediye bütçesinden karşılamak suretiyle kamu zararına sebep olmak K2, K14, K4 ve K3'nun; 2 - Belediye taşınmazlarının tahsisi konusunda Belediye Meclisine ait olan yetkiyi kullanarak Belediye Encümeninin 1.2.2010 tarih ve 19 sayılı kararıyla, Belediyeye ait eski düğün salonunu, muhammen bedel tespiti ve ihale yapmadan düşük bir bedelle kiraya vermek . İçişleri Bakanlığının 17.12.2012 tarih ve 16535 sayılı yazısı ekinde gönderilen dosya, İçişleri Bakanının 4.10.2012 tarih ve Kont.Bşk.2012/304 sayılı kısmen soruşturma izni verilmesine, kısmen soruşturma izni verilmemesine ilişkin kararı ve bu kararın soruşturma izni verilmesine ilişkin kısmına yapılan itirazlar, Tetkik Hakimi K15'in açıklamaları dinlendikten sonra, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun uyarınca itiraz edenler yönünden incelendi; ... haklarında soruşturma yapılmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığı anlaşıldığından, itirazların kabulüyle... K2, K3, K4, K5, K6, K7, K16, K9, K10, K11 ve K12 için soruşturma izni verilmesine ilişkin kısmının kaldırılmasına, haklarında soruşturma yapılmasını gerektirecek nitelikte bulunduğu anlaşıldığından... K2, K14, K4 ve K3 için soruşturma izni verilmesine ilişkin kısmına yapılan itirazların reddine, ... oybirliğiyle karar verildi.”

⁵¹⁹ Talat Rasim Özensoy, **Kamu Görevlileri İle İlgili Hukuki İşlemler**, İzden Yayıncılık, İzmir, 2007, s.85.

Bir başka sorunda kamu görevlisinin doğrudan soruşturulan bir suç sebebiyle hakkında dava açıldıktan sonra fiilin izne tâbi suç teşkil ettiğinin anlaşıldığı durumlarda izin alınmasının gerekip gerekmediğine ilişkin ortaya çıkacaktır. Yargıtay bu konuya ilişkin yorum yoluyla almış olduğu kararda tekrar izin alınmasına gerek olmadığına karar vermiştir. Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Kararın karşı oyunda belirtildiği üzere Kamu görevlisinin doğrudan soruşturulan bir suç sebebiyle hakkında dava açıldıktan sonra fiilin izne tâbi suç teşkil ettiğinin anlaşıldığı durumlarda izin alınmasına gerek olmadığı görüşünü kabul ettiğimiz takdirde, Anayasa'nın 129. maddesiyle 4483 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca kamu görevlisine getirilen güvenceler yok sayılmış olacağı gibi, yine Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir yorum ve uygulama yapılmış olacaktır. Sonuç olarak; memurlar ve diğer kamu görevlileri, görevleri sebebiyle işledikleri suçlar bakımından ister başlangıçtan itibaren, isterse doğrudan soruşturulan bir suç sebebiyle hakkında dava açıldıktan sonra fiilin izne tâbi bir suç teşkil ettiğinin anlaşılması hâlinde izin vermeye yetkili makamdan izin alınması gerekir. Bu bir soruşturma ve kovuşturma şartıdır.⁵²⁰

3.3.1.2. Gider Bütçesi Uygulanması Kapsamında İşlenebilecek Suçlar

Hem Türk Ceza Kanunu hem de diğer bazı özel kanunlarla sadece kamu görevlilerince işlenen suçlar açık bir şekilde düzenlenmiştir.

1. TCK Madde 86- Kamu görevlisinin kişiyi kamu görevi nedeniyle yaralaması.
2. TCK Madde 94- Kamu görevlisinin işkence yapması.
3. TCK Madde 120- Kamu görevlisinin haksız arama yapması.
4. TCK Madde 137- Kamu görevlisinin görevinin verdiği yetkiyi kötüye kullanarak, özel hayat ve hayatın gizli alanına karşı suç işlemesi.

⁵²⁰ 03.11.2015 tarih ve E.2014/855-K.2015/356 sayılı T.C. Yargıtay Genel Kurulu kararı.

5. TCK Madde 204- Kamu görevlisinin sahte belge düzenlemesi ve kullanması.
- 6.TCK Madde 205- Kamu görevlisinin resmi belgeyi yok etmesi gizlemesi veya bozması.
7. TCK Madde 247- Zimmet.
8. TCK Madde 250- İrtikâp.
9. TCK Madde 251- Kamu görevlisinin denetim görevini ihmal ederek zimmet ve irtikâba sebep olması.
10. TCK Madde 252- Kamu görevlisinin rüşvet alması.
11. TCK Madde 255- Kamu görevlisinin nüfuz ticareti.
12. TCK Madde 256- Kamu görevlisinin zor kullanma yetki sınırını aşması.
13. TCK Madde 257- Kamu görevlisinin görevini kötüye kullanması.
14. TCK Madde 258- Kamu görevlisinin göreve ilişkin sırrı açıklaması.
15. TCK Madde 259- Kamu görevlisinin ticaret yapması.
16. TCK Madde 260- Kamu görevlisinin görevi terk etmesi.
17. TCK Madde 261- Kamu görevlisinin kişilerin malı üzerinde haksız tasarrufta bulunması.
18. TCK Madde 266- Kamu görevlisinin kamu görevine ait eşya ve aleti suçta kullanması.
19. TCK Madde 279- Kamu görevlisinin öğrendiği suçü bildirmeme.
20. TCK Madde 281- Kamu görevlisinin suç delillerini yok etmesi bozması veya saklaması.

21. TCK Madde 282- Kamu görevlisinin suçtan kaynaklanan mal değeri varlığını aklamaması.

23. TCK Madde 283- Kamu görevlisinin suçluyu kayırması.

24. TCK Madde 284- Kamu görevlisinin tutuklu, hükümlü ve suç delillerini bildirmemesi.

25. TCK Madde 285- Kamu görevlisinin soruşturmanın gizliliğini ihlali.

26. TCK Madde 324- Kamu görevlisinin seferberlik görevini ihmali.⁵²¹

Yukarıda saydığımız suçlar Türk Ceza Kanunu'nda belirtilen kamu görevlilerince işlenen suçlardır. Ancak daha öncede belirttiğimiz gibi özel kanunlarda da bu konu hakkında düzenlemeler yer almaktadır:

- Memurun Devlete ait taşıtın kullanımında görevini suiistimali. (237 sayılı Taşıt Kanunu Madde 16)
- Memurun ihaleye ve istihkaka ilişkin görevini kötüye kullanması. (2886 sayılı Devlet İhale Kanunu Madde 83, 85, 86, 87.)
- Amme alacağıyla ilgili sırrın ifşası. (6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Kanunu Madde 107)
- İhalelerde hile, vaat, tehdit, nüfuz kullanma, çıkar sağlama, anlaşma, irtikap, rüşvet suretiyle veya başka yollarla ihaleye ilişkin işlemlere fesat karıştırmak veya buna teşebbüs etmek. İsteklileri tereddüde düşürmek, katılımı engellemek, isteklilere anlaşma teklifinde bulunmak veya teşvik etmek, rekabeti veya ihale kararını etkileyecek davranışlarda bulunmak. İhalelerde sahte belge veya sahte teminat düzenlemek, kullanmak veya bunlara teşebbüs etmek. (4734 sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 17)

⁵²¹ Madde 137, Madde 205, Madde 281, Madde 282, Madde 282 ve Madde 285'de yer alan suçlar; kamu görevlisince işlendiğinde cezayı arttıran hallerdir. Bu tür fiiller her kişi tarafından işlenebilmekte ancak fiili işleyenin kamu görevlisi olması cezayı arttırıcı sebep olmaktadır.

- Memurun kamulaştırmaya ilişkin işlemlerde menfaat sağlanması veya görevini kötüye kullanması. (2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu Madde 31,33)

Ancak bu suçların hepsi gider bütçesinin uygulanması kapsamında işlenebilecek suçlar değildir. Bu kapsamda sadece görevi kötüye kullanma, rüşvet ve ihaleye fesat karıştırma suçları işlenebilir. Aslında dolaylı olarak göreve ilişkin sırrın açıklanması, resmi belgede sahtecilik, kamu görevlisinin nüfuz ticareti gibi suçlarının da işlenmesi mümkündür. Ancak konuyu çok genişletmemek için bu suçlar ele alınmayacaktır.

3.3.2. Görevi Kötüye Kullanma Suçu

Bu suç diğer suçlara göre gider bütçesi uygulamasında en çok karşımıza çıkabilecek suçtur. Bu nedenle bu suç üzerinde daha çok durulacaktır. Türk Ceza Kanunu madde 257'ye göre görevi kötüye kullanma suçu;

“(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

765 sayılı eski Türk Ceza Kanununda yer alan (212/1. madde) basit rüşvet alma, (228. madde) kişilere keyfi muamelede bulunmak, (230. Madde) görevi ihmal, (240. madde) görevi kötüye kullanma suçları yeni Türk Ceza Kanunu Madde 257'de birleştirilerek bu suçlar tek bir maddede toplanmıştır.⁵²²

⁵²² 23.01.2014 tarih ve E.2013/17902- K. 2014/1464 sayılı T.C. Yargıtay Başkanlığı 11. Hukuk Dairesi kararı; 09.10.2013 tarih ve E.2013/ 36- K. 2013/1457 sayılı T.C. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararına göre; “765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'nda yer alan görevi ihmal suçundan temel farkı; 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'nda yer almayan ancak yeni Türk Ceza Kanunu'nda ihmal ve

3.3.2.1. Korunan Hukuki Değer

Görevi kötüye kullanma suçunda korunan hukuki değer, kamu faaliyetleri yürütülürken adalet, eşitlik ilkelerine uygun yürütüldüğü şekilde hâkim olan güveni korumak ve bu ilkelerle bağdaşmayan davranışları önlemektir.⁵²³

3.3.2.2. Fail

Görevi kötüye kullanma suçunun faili, sadece kamu görevlileri olabilir.⁵²⁴ Kamu görevlisi kavramı yukarıda ayrıntısı ile incelendiğinden burada ayrıca açıklanmayacaktır.⁵²⁵

3.3.2.3. Mağdur

Suçun koruduğu hukuki değerın sahibi ve bu suçtan doğan ihlalin doğrudan muhatabı olan kişi veya kişiler suçun mağdurudur.⁵²⁶ Türk Ceza Kanunu madde 257’de düzenlenen görevi kötüye kullanma suçunun mağduru ise herkestir. Görevi kötüye kullanma suçu, devletin liyakat ve disiplin içinde yürümesi için tüm toplumu ilgilendirmektedir.⁵²⁷ İlgili maddenin 2. fıkrasında belirtildiği gibi görevi kötüye kullanma suçunda mağdur toplumu oluşturan tüm bireylerdir. Devlet ise mağdur

gecikme suçundan bahsetmek için mutlaka kişinin mağduriyeti, kamu zararı veya kişilerin haksız kazanç sağlamaları gerekmektedir. Buna avukatın icra dosyalarını takip etmeyerek, işlem den kaldırılmasına ve bu suretle kişilerin mağduriyetinin meydana gelmesi veya PTT dağıtıcısının tebligatı yapmaması veya başkasına yapması sonucu, kişilerin mağduriyetine neden olmasını örnek olarak gösterilebilir.”; 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu ile 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanun arasındaki diğer fark; eski kanunda “devletçe zararın doğması” ağırlaştırıcı neden sayılırken yeni Türk Ceza Kanunu’nda bu suçun oluşumunda sadece unsuru olarak yer almaktadır.

⁵²³ Necati Meran, **Zimmet, 3.Yargı Paketindeki En Son Değişikliklerle Rüşvet-İrtikap, Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Seçkin, 3.Baskı, Ankara,2014, s.441.

⁵²⁴ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s.162.

⁵²⁵ Ayrıntılı Bilgi İçin Bakınız: **3.1-Kamu Görevlisi Kavramı**.

⁵²⁶ İzzet Özgenç-Cumhur Şahin, **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2001, s.112-113.

⁵²⁷ Mehmet Reis Koca, **Zimmet-İrtikap-Rüşvet-Nüfuz Ticareti ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.527.

değil ancak kamu görevlisinin söz konusu suç dolayısıyla meydana getirdiği kamu zararı nedeniyle suçtan zarar gören tarafı olabilir.⁵²⁸

3.3.2.4. Hareket Unsuru

Suç teşkil eden hareketin mutlaka bir konusu vardır.⁵²⁹ Konusu bulunmayan bir suçun varlığından bahsetmek mümkün değildir.⁵³⁰ Kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı olarak davranması hareketi bu suçun konusunu oluşturur. Kamu görevini kötüye kullanma suçunda hareket somutlaştırılmış olmadığı için bu suç serbest hareketli bir suçtur.⁵³¹

Bu suçun uygulamada karşımıza çıkan en yaygın hareketleri; mevzuatta yer alan şekil şartlarına uyulmaması, görev nedeniyle verilen yetkilerin aşılması ve takdir yetkisinin amacının dışında kullanılmasından oluşmaktadır.⁵³²

3.3.2.5. Netice

Görevi kötüye kullanma suçu aynı zamanda bir zarar suçudur.⁵³³ Suçun oluşabilmesi için kamu görevlisinin görevin gereklerine aykırı davranışı sonucu;

- a) Kişilerin mağduriyeti,
- b) Kamunun zararı veya
- c) Kişilerin haksız bir menfaat/kazanç hallerinden en az birinin meydana gelmiş olması gereklidir.⁵³⁴

Yukarıda sayılan maddi unsurlardan en azından birisi bile gerçekleşmemiş, en azından teşebbüs aşamasına bile gelmemiş ise, görevi kötüye kullanma suçundan

⁵²⁸ Mehmet Vecip Ekinci-Mustafa Uslu-Zeki Çiğerci, **Kamu İdaresinin Güvenirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.128.

⁵²⁹ Özgenç, **a.g.e.**, s.198.

⁵³⁰ Mehmet Koca-İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Hukuk, Ankara, 2011, s.103.

⁵³¹ Koca-Üzülmöz, **a.g.e.**, s.108.

⁵³² Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s. 163.

⁵³³ Tezcan-Erdem-Önok, **a.g.e.**, s.951.

⁵³⁴ Mehmet Reis Koca, **İhaleye Fesat ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.519.

bahsedemeyiz. Böylece bu suç, tehlike suçu değil; zarar ve netice suçu haline gelmiştir.⁵³⁵ Bu üç şartın sadece icrai değil, ihmali hareketle meydana gelmesi de görevi kötüye kullanma suçunu meydana getirir. Bu suçun ihmali veya icrai nitelikte gerçekleşmesi sadece suçun ceza miktarını değiştiren bir farktır.⁵³⁶

Kamu görevlisinin görevin gereklerine aykırı hareket veya hareketleri sonucu yukarıda sayılan neticeler meydana geldiğinde öncelikle bakılması gereken, bu hareketin kanunda özel düzenlemeler altında sayılan rüşvet, zimmet, irtikap, ihale veya edimin ifasına fesat karıştırma gibi suçlardan herhangi birinin alanına girip girmediğidir. Eğer söz konusu hareket bu özel düzenlenen suçların hiçbirisine girmiyorsa o zaman görevi kötüye kullanma suçunun kapsamına girer.⁵³⁷ Çünkü görevi kötüye kullanma suçunun dışında özel düzenlemeye tabi yukarıda sayılan suçlar özleri itibariyle görevi kötüye kullanma suçunun özel halleridir.⁵³⁸

Görevi kötüye kullanma suçunun oluşması için belli şartlar gereklidir. Bunlardan herhangi birinin eksikliği suçun oluşmasına engeldir. Öncelikle kamu görevlisinin görevlerinin gereklerine aykırı hareket etmesi, kişilerin mağdur olması ve ortada bir kamu zararının meydana gelmiş olması gerekir. Bu maddede bahsedilen cezalandırma; kamu görevlisinin tembelliğine veya ihmalkârlığına değil, kamu görevlisinin görev ve sorumluluklarını devletin hizmetlerini yürütmemesine bu nedenle hizmetin aksamasına ve bu hizmet yürütülürken kamunun ya da kişilerin zarar görmesine engel olmak içindir.⁵³⁹

⁵³⁵ Koca, **a.g.e.**, s.519.

⁵³⁶ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s. 163.

⁵³⁷ 13.11.2000 tarih ve E.2000/2157 ve 2000/6086 sayılı T.C. Yargıtay Başkanlığı 5. Ceza Dairesi kararına göre; *“Rüşvet almaktan sanık Özdemirhan..., rüşvet vermekten sanık Erol... yapılan yargılamaları sonunda; ... sanık Özdemirhan... sıfat ve görevi itibariyle oturma raporu düzenlemeye yetkili olmaması nedeniyle rüşvet alıp verme-suçunun oluşmayacağı, bu işi yapabileceği kanaati uyandırmasının veya bunu düzenleyenlerin yanında hatırı sayıldığını ileri sürmesi de söz konusu olmadığına nazaran, oluşan eyleminin genel memuriyet görevinin kötüye kullanma , sanık Erol ... ise, bu suça iştirak niteliğinde bulunduğu gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması.. oybirliği ile karar verildi.”*

⁵³⁸ Koca, **a.g.e.**, s.519-520.

⁵³⁹ İbrahim Çiçek; **Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2008, 1.Baskı, s. 43.

Kamu görevlisinin bu suçtan sorumlu olabilmesi için suçun kamu görevlisinin kendi alanına giren yetki ve görevinden kaynaklanması gerekmektedir. Aksi takdirde kamu görevlisinin, görev alanına girmeyen hukuka aykırı fiil, görevi kötüye kullanma suçu kapsamına değil mevzuatta yer alan başka suçun kapsamına girer.⁵⁴⁰

Görevi kötüye kullanma suçunun sayılan ilk neticesi kişilerin mağduriyetidir. Kişilerin mağduriyetinden kasıt sadece ekonomik bir zarar değildir.⁵⁴¹ Madde gerekçesinde de mağduriyetin daha geniş anlamda kullanıldığı görülmektedir:

*“Görevin gereklerine aykırı davranışın kişinin mağduriyetine neden olması gerekir. Bu mağduriyet sadece ekonomik bakımdan uğranılan zararı ifade etmez. Mağduriyet kavramı, zarar kavramından daha geniş bir anlama sahiptir. Örneğin kişi, tabii tutulduğu sınavda başarılı olmasına rağmen, başarısız gösterilmiş olabilir. Bir imar planı uygulamasında, belli bir parsel sahibine duyulan husumet dolayısıyla, plan tekniğine aykırı olarak, yeşil alan gösterilmiş olabilir. Kişinin kamusal bir finans kaynağından yararlanması için gerekli şartları taşıdığı halde, yararlanması engellenmiş olabilir. Kişinin belli bir sınai veya ticari faaliyetle ilgili olarak gerekli iznin koşullarını taşıdığı halde, bu faaliyetleri engellenmiş olabilir.”*⁵⁴² Gerekçe ile aynı yönde Yargıtay kararları da bulunmaktadır.⁵⁴³

Suçun bir diğer neticesi ise kamu zararına neden olmaktır.⁵⁴⁴ Kamu zararından bahsetmek için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun

⁵⁴⁰ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s. 164.

⁵⁴¹ 18.10.2005 tarih ve E.2005/4MD-96-K.2005/118 sayılı T.C. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararına göre, “...mağduriyet kavramı; sadece ekonomik bakımdan uğranılan zararla sınırlı olmayıp, bireysel hakların ihlali sonucunu doğuran her türlü davranışı ifade eder.”

⁵⁴² Ekinci-Uslu-Ciğerci, **a.g.e.**, s.136; 13.10.2009 tarih ve E.2009/4.MD-135 K.2009/226 sayılı T.C. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararı.

⁵⁴³ 07.02.2006 tarih ve E.2005/11 MD-119- K.2006/15 sayılı T.C. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararına göre “...ihale kurallarına uyulmaksızın şifahi talimatlarla yaptırılan işlerde, ihaleye girme olanağı bulunan kişiler bu olanaktan yoksun bırakılmak suretiyle, onların mağduriyetine neden olduğundan, 5237 sayılı Yasanın 257/1.maddesinde düzenlenen suçun unsurları itibariyle oluştuğu... karar verilmelidir.”

⁵⁴⁴ 09.03.2017 tarih ve 189 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 7. Daire kararına göre, “.....-Sen ... şubesi üyelerinin hükümet ile toplu görüşme amacıyla yapmış olduğu ... seyahatine ilişkin otobüs kiralama bedelinin bütçeden ödenmesi suretiyle kamu zararına sebebiyet verilmesi iddiası ile ilgili olarak

71. maddesindeki tanıma bakmak gerekir. Bu maddeye göre; “*Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.*” Kamu zararının söz konusu olduğu davalarda hâkim her bir somut olay için işin niteliği, hizmet gerekleri ve emsal uygulamalar üzerinden işin rayiç değerini altında veya üstünde tutup tutmadığını tespit ederek kamunun zarara uğrayıp uğramadığına karar verecektir.⁵⁴⁵

Örneğin; (A) Belediyesi Kamu İhale Kanunu’nun öngördüğü usul ve sürede yerine getirmesi gereken şartlar oluşmadan ihaleye çıkmış ise ve sonucunda bir kamu zararı oluşmuşsa, ihaleye fesat karıştırma meydana gelmese dahi ihale komisyonundakiler görevi kötüye kullanma suçunu işlemiş sayılmaktadırlar.⁵⁴⁶

Son netice ise kişilere haksız menfaat sağlamaktır. 6086 sayılı Kanun öncesinde bu ifade haksız kazanç sağlamak şeklindeydi. Ancak kazanç ifadesinin sadece ekonomik değeri ifade etmesinden dolayı karışıklıklar meydana geldiği için 6086 sayılı Kanun değişikliği ile bu ifade haksız menfaat sağlamak şeklinde hüküm altına alınmıştır.⁵⁴⁷ Görevin gereklerine aykırı davranmak suretiyle kişilere haksız

yapılan incelemede... 5393 sayılı Kanun’un yukarıda yer verilen hükümlerinden anlaşılacağı üzere, belediye meclisine sendikal faaliyetler için maddi destek sağlanması yönünde Kanunla verilmiş bir yetkisi bulunmamaktadır... Dolayısıyla gerek yapılan ödeme ile meclis kararı arasında doğrudan illiyet bağı bulunmaması gerekse belediye meclisinin bu yönde kanunla karar almaya yetkilendirilmemiş olması sebebiyle, bu karara dayanılarak yapıldığı iddia edilen ödemelerde meclis üyelerinin sorumluluğu bulunmamaktadır... Öte yandan; yerel yönetimlerde memur statüsünde çalışanların örgütü olan ...-Sen, sendika statüsünde kendine ait gelir ve giderleri olan bir sivil toplum örgütüdür. Yukarıda yer verilen 5393 sayılı Belediye Kanununun ilgili maddeleri değerlendirildiğinde belediye hizmetleri ile ilgisi olmayan, dolayısıyla belediye gideri olarak nitelendirilemeyecek olan, tamamen sendika faaliyetlerine ilişkin olan toplu görüşme amacıyla ..-Sen üyelerinin ...’ya ulaşımı amacıyla yapılan otobüs kiralama giderinin belediye bütçesinden ödenmesi mümkün değildir. Bu itibarla; ...-Sen...şubesi üyelerinin hükümet ile toplu görüşme amacıyla yapmış olduğu ... seyahatine ilişkin otobüs kiralama bedelinin bütçeden ödenmesi suretiyle sebep olunan ...TL tutarındaki kamu zararının; Harcama Yetkilisi ... ile Gerçekleştirme Görevlisi ...e müştereken ve mütelsilen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 53’üncü maddesi gereğince hüküm tarihinden itibaren işleyecek faizleri ile ödettilmesine.. oy birliğiyle karar verildi.”

⁵⁴⁵ Çiçek, a.g.e, s. 43.

⁵⁴⁶ Halil İbrahim Dizman, **Kamu Görevlilerinin Yargılanması**, Kocaeli Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2008, s.70.

⁵⁴⁷ Ekinci-Uslu-Ciğerci, a.g.e, s.139.

bir kazanç sağlanmış olabilir. Örneğin kişi, kamusal bir finans kaynağından yararlanması için gerekli şartları taşımadığı halde, yararlandırılmış veya bir imar planı uygulamasında belli bir parsel üzerinde, plan tekniğine veya imar planına aykırı olarak yapılaşmaya imkân sağlanmış olabilir. Haklı olan işin görülmesinden sonra kişilerden yarar sağlanması da, görevi kötüye kullanma suçunu oluşturur. Çünkü bu yarara, kamu görevlisi sıfatını taşıması ve işi görmüş olması dolayısıyla kişiye sağlanmaktadır. Bu gibi durumlarda kişiler hakkının teslim edilmesi konusunda en azından bir kaygıyla hareket etmektedirler. Kamu görevlisine yarar sağlanması görünüşte rızaya dayalı olsa bile, kamusal görevlerin eşitlik ve liyakat esasına göre yürütüldüğü hususunda taşınan kaygı dolayısıyla, burada da bir mağduriyetin varlığını kabul etmek gerekir.⁵⁴⁸

3.3.2.6. Manevi Unsur

Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesine göre; suçun oluşumunda özel kast aranmamaktadır. Genel kast yeterlidir.⁵⁴⁹ Genel kast geçerli olduğu için, Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinde kast ile ilgili hükümler geçerlidir. Buna göre, suçun kanuni tanımında geçen unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi suçun oluşması için yeterlidir.⁵⁵⁰

3.3.2.7. Teşebbüs

Bu suçun oluşumu için, 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'nda norma aykırı davranış yeterli iken; 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nda görevi kötüye kullanma suçunun vasfı net bir şekilde belirlenmiş ve bu kanunun 257. maddesine göre; suçun oluşumu için norma aykırı davranış yeterli olmamakla beraber, bu davranışın kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olması ya da

⁵⁴⁸ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 257. madde gerekçesi “Kamu görevinin gereklerine aykırı olan her fiili cezai yaptırım altına almak, suç ve ceza siyasetinin esaslarıyla bağdaşmamaktadır. Bu nedenle, görevin gereklerine aykırı davranışın belli koşulları taşıması hâlinde, görevi kötüye kullanma suçunu oluşturulabileceği kabul edilmiştir. Buna göre, kamu görevinin gereklerine aykırı davranışın, kişilerin mağduriyetini sonuçlamış olması veya kamunun ekonomik bakımdan zararına neden olması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlamış olması hâlinde, görevi kötüye kullanma suçu oluşabilecektir.” Meran, **a.g.e.** , s.442.

⁵⁴⁹ Tezcan-Erdem-Önok, **a.g.e.** , s.961.

⁵⁵⁰ Ekinci-Uslu-Ciğerci, **a.g.e.** , s.141.

kişilere haksız kazanç sağlaması gerekmektedir. Kısaca eski kanunda bu suç sadece tehlike suçu sayılırken, yeni kanunla zarar suçu haline gelmiştir.⁵⁵¹

Özetle eski Türk Ceza Kanunu yürürlükte iken, memurun görevde keyfi davranması bir zarara neden olmuş ise Madde 228 yani “kişilere muamelede bulunma” suçu sayılırken, ortada böyle bir zarar söz konusu değilse Madde 240 yani “görevi kötüye kullanma” hükmü çerçevesinde değerlendiriliyordu. Yeni Türk Ceza Kanunu’nda ise zararın oluşmaması durumunda Madde 257 yani “görevin kötüye kullanılması” suçunun teşebbüs aşamasında kalacağı öngörülmektedir.⁵⁵²

3.3.2.8. İştirak

Görevi kötüye kullanma suçunda iştirak ancak birden fazla kamu görevlisi tarafından işlendiğinde mümkündür. Bu durumda Türk Ceza Kanunu Madde 37’de yer alan müşterek faillik hükümleri uygulanır. Görevi kötüye kullanma suçu özgü suç olduğu için, kamu görevlisi dışındakiler bu suça iştirak edemez. Ancak suçun azmettiricisi ya da yardım edeni olarak suça katılmış sayılırlar.⁵⁵³ Kısaca kamu

⁵⁵¹ Çiçek, **a.g.e.**, s.93.

⁵⁵² Tezcan-Erdem-Önok, **a.g.e.**, s.964.; 08.12.2015 tarih ve E.2013/14510- K.2015/17087 sayılı T.C. Yargıtay 5.Ceza Dairesi kararına göre, “...5237 sayılı TCK'nun rüşveti tanımlayan ve 05/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6352 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmaya kadar yürürlükte kalan 252/3. maddesinde "Rüşvet bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlamasıdır." denilerek sadece nitelikli rüşvete yer verildiği, kamu görevlisinin yapması gereken bir işi yapması ya da yapmaması gereken işi yapmaması için yarar sağlamasının (05/07/2012 tarihine kadar) rüşvet suçu kapsamında bulunmadığı nazara alındığında, sanığın görevinin gereklerine uygun davranması karşılığında menfaat temin etmeye çalışma şeklinde gerçekleşen eyleminin suç tarihinde yürürlükte bulunan TCK'nın 257/3. maddesine uyan görevi kötüye kullanma suçuna teşebbüs niteliğinde olduğu gözetilmeden yazılı şekilde rüşvet almaya teşebbüs suçundan mahkumiyet hükmü kurulması,..."

⁵⁵³ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s. 168; 22.12.2014 tarih ve E.2014/9300-K.2014/13010 sayılı T.C. Yargıtay 5.Ceza Dairesi kararına göre, “...ancak ihale komisyon başkanlığını yapan Cebrail’in, ihaleyi alan şirket adına hareket eden Yusuf’un araç kira bedelini ödemesine rıza göstermesi şeklinde gerçekleşen eyleminde görevi kötüye kullanma suçunun tüm unsurlarıyla oluştuğu, kamu görevlisi tarafından işlenebilen ve özgü suçlardan olan bu suçun işlenişine iştirak eden, ancak kamu görevlisi olmayan Yusuf’un ise TCK’nın 39.maddesi uyarınca yardım eden sıfatıyla mahkumiyetlerine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, dosya kapsamı, oluşa uygun düşmeyen gerekçeler ve yanlış değerlendirme sonucu yazılı şekilde beraat hükümleri kurulması, yasaya aykırı O yer Cumhuriyet Savcısının ve katılan vekilinin temyiz itirazları bu sebeple yerinde görülmesi olduğundan, hükümlerin ... BOZULMASINA, ... oybirliği ile karar verildi.”; 17.04.2014 tarih ve E.2013/993-K.2014/4347 sayılı T.C. Yargıtay 5.Ceza Dairesi kararına göre, “... ihalelerin 4734 Sayılı Kanununun 21/f maddesinde

görevlisi olmayanlar bu suçun faili olamazken, kamu görevlileri bu suça hem fail hem suça iştirak eden olabilirler.⁵⁵⁴

3.3.2.9. İçtima

Türk Ceza Kanunu 257. madde 1. fıkrada yer alan hüküm genel bir hükümdür. Görevi kötüye kullanmaya unsur olarak yer veren özel nitelikte bir hüküm varsa, söz konusu hükümde yer alan cezanın yaptırımını daha hafif olsa dahi, Madde 257'ye göre cezalandırılmaz.⁵⁵⁵

Aynı suç işleme kararı mevcutken, birden fazla işlenen görevi kötüye kullanma suçu, zincirleme suç oluşturabilir.⁵⁵⁶ Zincirleme suç kurallarının uygulanması için aynı kişiye karşı işlenmiş olması gerekmektedir. Burada işlenen suç kamu idaresine karşı gerçekleştiği için, aynı suç işleme kararı varsa zincirleme suç hükümleri uygulanabilir.⁵⁵⁷

3.3.2.10. Yaptırım

Kişilerin mağduriyetine veya kamu zararına neden olan ya da kişilere haksız menfaat sağlayan kamu görevlisi bu neticelere görevin gereklerine aykırı hareket ederek ulaştıysa cezası altı aydan iki yıla kadar eğer ihmal veya gecikme göstermesi nedeniyle ulaştıysa üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.⁵⁵⁸

düzenlenen pazarlık sınırı içinde kalacak biçimde iki parça halinde gerçekleştirilerek ihale usulünün Kamu İhale Kanununda öngörülen usul ve yöntemlere aykırı olarak farklılaştırıldığı, bu suretle ihaleye girme imkanı olan kişilerin katılımı engellenerek mağduriyetlerine neden olduğu anlaşılan olayda, ihaleye ilişkin hazırlık işlemlerini yürüten ve ihale komisyonu üyesi olan sanık Abdurrahman'ın görevi kötüye kullanma suçunu, ihaleye katılan istekli Ömer'in ise özgü suç niteliğindeki bu fiilden dolayı TCK'nın 40.maddesi uyarınca azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabileceği gözetilmeksizin yanılığlı değerlendirmelerle yazılı şekilde sanıkların beraatlarına karara verilmesi, Kanuna aykırı, katılan Hazine vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülüş olduğundan... BOZULMASINA... oybirliğiyle karar verildi."

⁵⁵⁴ Ekinci-Uslu-Ciğerci, **a.g.e.**, s. 146.

⁵⁵⁵ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s.309; Tezcan-Erdem-Önok, **a.g.e.**, s.965.

⁵⁵⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s.1008.

⁵⁵⁷ Tezcan-Erdem-Önok, **a.g.e.**, s.966.

⁵⁵⁸ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Madde 257.

3.3.2.11. Kamu Zararının Ortaya Çıktığı Her Durumda Görevi Kötüye Kullanma Suçunun Oluşup Oluşmadığının Değerlendirilmesi

Kamu zararlarına ilişkin Sayıştay kararları incelendiğinde örneğin ilgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması veya kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi⁵⁵⁹ nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi gibi hallerde kamu zararının ortaya çıktığı ve kişilere bu zararın tazmin ettirildiği görülmektedir.⁵⁶⁰

⁵⁵⁹ 08.04.2014 tarih ve 287/89 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6. Daire kararına göre, "...Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından... Belediyesi'nden tahsil edilen idari para cezası tutarının, cezaya konu olaya sebebiyet veren personele rücu edilmemesi suretiyle ... TL tutarında kamu zararına sebebiyet verildiği görülmüştür... Her ne kadar sorumlular savunmalarında, kamu zararının kasıt, kusur veya ihmale dayanması gerektiği, söz konusu olayda Sosyal Güvenlik Kurumu'nun idari bir işlem yaparak para cezasına hükmettiği dolayısıyla ilgili olayda kasıt, kusur veya ihmallerinin olmadığını, kasıt kusur veya ihmal olmadığı için de kamu zararının doğmadığını ifade etmişlerse de, ... Her ne kadar Denetçi tarafından, Avukat ... ile Muhasebe Yetkilisi ... da sorumlu tutulmuşsa da; yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda belediye bütçesinden karşılanan idari para cezası giderinin sorumlu personele rücu edilmesi Belediye Başkanının görevi olup, bu görevlilerin oluşan kamu zararında herhangi bir dahilleri bulunmadığından kamu zararından sorumlu tutulmamalarına, Belediye bütçesinden karşılanan idari para cezası giderinin sorumlu personele rücu edilmemesi sonucu oluşan kamu zararı tutarı ... TL'nin Üst Yönetici (Belediye Başkanı) ... 'a münferiden 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 53'üncü maddesi gereğince hüküm tarihinden itibaren işleyecek faizleriyle ödettirilmesine, ... oy çokluğuyla, ..."

⁵⁶⁰ 03.03.2016 tarih ve 135/316 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6. Daire kararına göre, "657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Yiyecek Yardımı" başlıklı 212'nci maddesi uyarınca çıkarılan Devlet Memurları Yiyecek Yardımı Yönetmeliği'nin "Yemek Servisi Giderleri" başlıklı 4'üncü maddesinde: "Yiyecek yardımının gerektirdiği giderler, yemek maliyetlerinin yarısını aşmamak, üzere bu yönetmelik kapsamına dahil memur kadrosu adedine göre kurum bütçelerine konacak ödeneklerle karşılanır... Yemek yiyenlerden alınacak yemek ücretleri tarifesi ise her yılbaşında Bütçe Uygulama Talimatı ile asgari rakamlar üzerinden belirlenmekte olup, kurumlar yemek maliyetinin kalan kısmını karşılayacak şekilde bu rakamların daha üstünde □yatlar tespit edebilecektir. Bu nedenle Bütçe Uygulama Talimatı ile belirlenen miktarlar en az alınması gereken miktarı ifade etmektedir... Yukarıda açıklanan gerekçelerle, memurlara ait yemek bedellerinin ödenmesinde, yemek yardımından yararlanan memur tarafından karşılanacak bedellerin eksik tespit edilmesi sonucu toplam -TL kamu zararına sebep olduğu görülmüştür... Bahse konu -TL kamu zararının; müştereken ve müteselsilen, ödettirilmesine ... oy çokluğuyla karar verildi."

Yine Sayıştay kararlarında kamu zararının ortaya çıkabilmesi için kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareket etmesi gerektiği de belirtilmektedir.⁵⁶¹

Bu bağlamda incelediğimizde, aslında kamu zararının ortaya çıktığı her durumda, görevi kötüye kullanma suçunun unsurunun “görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle kamunun zararına neden olunması” olduğundan, görevi kötüye kullanma suçunun da oluştuğu söylenebilir. Yukarıda incelendiği üzere, görevi kötüye kullanmada bahsedilen menfaat her zaman ekonomik karşılığı olan bir durum değildir. Ancak söz konusu menfaatin göreve aykırı nedenlerle ortaya çıkmış olması durumunda, meydana gelen her kamu zararının, görevi kötüye kullanma suçunu oluşturacağı yorumunu da beraberinde getirir.⁵⁶²

⁵⁶¹ 23.10.2014 tarih ve 30/10369 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 1. Daire kararına göre, “...harcama yetkilisi ile gerçekleştirme görevlisinin, bu görevlerini gereği gibi yerine getirmemelerinden kaynaklandığından; kamu zararı ile sorumlular arasında illiyet bağı sorunu bulunmamaktadır.”

⁵⁶² 09.03.2017 tarih ve 189 sayılı 5-1 T.C. Sayıştay Başkanlığı 7. Daire kararına göre, “...-Sen ... şubesi üyelerinin hükümet ile toplu görüşme amacıyla yapmış olduğu ... seyahatine ilişkin otobüs kiralama bedelinin bütçeden ödenmesi suretiyle kamu zararına sebebiyet verilmesi iddiası ile ilgili olarak yapılan incelemede;... Ancak 5393 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen hükümlerinden anlaşılacağı üzere, belediye meclisine sendikal faaliyetler için maddi destek sağlanması yönünde Kanunla verilmiş bir yetkisi bulunmamaktadır... Öte yandan; yerel yönetimlerde memur statüsünde çalışanların örgütü olan ...-Sen, sendika statüsünde kendine ait gelir ve giderleri olan bir sivil toplum örgütüdür. Yukarıda yer verilen 5393 sayılı Belediye Kanununun ilgili maddeleri değerlendirildiğinde belediye hizmetleri ile ilgisi olmayan, dolayısıyla belediye gideri olarak nitelendirilemeyecek olan, tamamen sendika faaliyetlerine ilişkin olan toplu görüşme amacıyla ...-Sen üyelerinin ...'ya ulaşımı amacıyla yapılan otobüs kiralama giderinin belediye bütçesinden ödenmesi mümkün değildir. Bu itibarla; ...-Sen...şubesi üyelerinin hükümet ile toplu görüşme amacıyla yapmış olduğu ... seyahatine ilişkin otobüs kiralama bedelinin bütçeden ödenmesi suretiyle sebep olunan ...TL tutarındaki kamu zararının; Harcama Yetkilisi ... ile Gerçekleştirme Görevlisi ...e müştereken ve mütelsilen6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 53'üncü maddesi gereğince hüküm tarihinden itibaren işleyecek faizleri ile ödettilmesine,... oy birliğiyle karar verildi.”; 09.03.2017 tarih ve 189 sayılı 3-1 T.C. Sayıştay Başkanlığı 7. Daire kararına göre, “Spor Kulübü kampının konaklama bedelinin belediye bütçesinden ödenmesi:... .. Belediyesi ile ...spor arasında 5393 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 75'inci maddesinin c fıkrası kapsamında ortak hizmet projesi gerçekleştirilebilmesi için mahallin en büyük mülki idare amirinin izni gerekmektedir. Ancak bu iznin alınmadığı görülmüştür. Ayrıca yapılan ödeme hizmet alımı olarak değil temsil ağırlama gideri olarak yapılmıştır. Beldenin misafiri konumunda olmamakla birlikte Belediye Bütçesinden Yapılacak Temsil, Ağırlama Ve Tören Giderleri Yönergesinin yukarıda yer verilen maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlardan da olmayan ve sadece kamp yapmak amacıyla ... ilinde bulunan ...spor kafilesine ait konaklama bedelinin belediye bütçesinden ödenmesi mümkün değildir. Bu itibarla, belirtilen kamu zararının sorumlularına ödettilmesi yönünde karar verilmesi gerekir.”

Burada sadece dikkat edilmesi gereken husus, manevi unsur yönünden kamu görevlisinin kasten hareket edip etmediğidir. Kamu görevlisi kasten hareket ediyor ise kamu zararının ortaya çıktığı durumlarda bu suç oluşmalı, kasten hareket etmediği durumlarda ise sadece kamu zararı nedeniyle kendisine zarar tazmin ettirilmelidir.⁵⁶³

Ancak bu konuda birçok Sayıştay kararı olmasına rağmen, Yargıtay kararının azlığının hatta olmamasının temel nedeni, yetkili amirlerin kendi altında çalışan birine soruşturma izni vermekte isteksiz olmasıdır.

3.3.3. Rüşvet Suçu

Rüşvet, Türk Dil Kurumu'ndaki tanımına göre; “*Yaptırılmak istenen bir işte yasa dışı kolaylık ve çabukluk sağlanması için bir kimseye mal veya para olarak sağlanan çıkar*”dır.⁵⁶⁴ Rüşvet için doktrinde de farklı tanımlar mevcuttur. Toroslu'ya göre rüşvet, “*bir kamu görevlisi ile herhangi bir kişi arasında gerçekleştirilen ve kamu görevlisinin yetkilerinin icrası ile ilgili bir iş için diğerinden haklı olmayan bir karşılık kabul etmesi sonucunu doğuran bir anlaşmadan ibarettir*”⁵⁶⁵ şeklinde ifade edilirken; Artuk-Gökçen-Yenidünya rüşveti “*kamu görevlisinin icbar veya ikna tarzına hareket olmaksızın görevi sebebiyle temin ettiği haksız menfaat*”⁵⁶⁶ olarak tanımlamışlardır.

⁵⁶³ 12.01.2016 tarih ve 79/35363 sayılı T.C Sayıştay Başkanlığı 2. Daire kararına göre, “: *Kaza yapan araca ait tamir masrafının Kurum bütçesinden ödenmesi. Üniversitesi taşınır kayıtlarında yer alan plakalı aracın kaza yapması sonucu oluşan tamir masrafının Kurum bütçesinden ödenmesi sonucu kamu zararına sebebiyet verilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda, kaza yapan araca ilişkin 2 (iki) şoför tarafından rapor tanzim edildiği, harcama onayına sunulmadan araç yetkili servise götürülerek tamir ettirildiği, tüm bu işlemler bittikten sonra harcama onayı alabilmek için gerekli çalışmaların başlatıldığı ve konunun tespit edilerek sorgu yazılması üzerine de kamu zararının tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Sonuç olarak, Üniversitesi taşınır kayıtlarında yer alan plakalı aracın kaza yapması sonucu oluşan tamir masrafının Üniversite bütçesinden ödenmesi sonucu oluşan TL'lik kamu zararının tamamı Muhasebe İşlem Fişi ile Bütçe Gelirleri Hesabına kaydedilerek tahsil edildiğinden ilişilecek bir husus kalmadığına oybirliğiyle...*”

⁵⁶⁴ www.tdk.gov.tr, (Son Erişim Tarihi: 05.03.2018).

⁵⁶⁵ Toroslu, **a.g.e.**, s.297.

⁵⁶⁶ Artuk-Gökçen- Yenidünya, **a.g.e.** , s.938

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 252. maddesine göre;

“(1) Görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için, doğrudan veya aracilar vasıtasıyla, bir kamu görevlisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlayan kişi, dört yıldan on iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için, doğrudan veya aracilar vasıtasıyla, kendisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlayan kamu görevlisi de birinci fıkrada belirtilen ceza ile cezalandırılır.

(3) Rüşvet konusunda anlaşmaya varılması halinde, suç tamamlanmış gibi cezaya hükmolunur.

(4) Kamu görevlisinin rüşvet talebinde bulunması ve fakat bunun kişi tarafından kabul edilmemesi ya da kişinin kamu görevlisine menfaat temini konusunda teklif veya vaatte bulunması ve fakat bunun kamu görevlisi tarafından kabul edilmemesi hâllerinde fail hakkında, birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre verilecek ceza yarı oranında indirilir.

(5) Rüşvet teklif veya talebinin karşı tarafa iletilmesi, rüşvet anlaşmasının sağlanması veya rüşvetin temini hususlarında aracılık eden kişi, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, müşterek fail olarak cezalandırılır.

(6) Rüşvet ilişkisinde dolaylı olarak kendisine menfaat sağlanan üçüncü kişi veya tüzel kişinin menfaati kabul eden yetkilisi, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, müşterek fail olarak cezalandırılır.

(7) Rüşvet alan veya talebinde bulunan ya da bu konuda anlaşmaya varan kişinin; yargı görevi yapan, hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması halinde, verilecek ceza üçte birden yarısına kadar artırılır...”

3.3.3.1. Korunan Hukuki Değer

Türk Ceza Kanunu Madde 252'nin gerekçesinden anlaşılacağı üzere, toplumda kamu hizmetlerinin adil şekilde yürütüldüğüne ve bu hizmeti yürütenlerin rüşvet almadığına ve satın alınmadıklarına dair genel bir kanı mevcuttur. Bu nedenle

rüşvet suçuna ilişkin bu hükümlerle korunması istenen hukuki değer, devlete olan güvenin ve saygınlığın sarsılmamasıdır.⁵⁶⁷

3.3.3.2. Fail

Rüşvet suçu karşılıklı suçuna örnektir. Bu yüzden çok failli bir suçtur.⁵⁶⁸ Aynı amacın gerçekleşmesini isteyen iki taraf bulunmaktadır. Taraflar, rüşvet alan yani kamu görevlisi ve rüşvet verendir. Ancak ortada iki ayrı suç değil tek bir suç vardır.⁵⁶⁹ Rüşvet veren için özel bir sıfat belirlenmemiştir. Rüşvet veren kişi kamu görevlisi de olabilir fakat cezalandırma anlamında rüşvet veren kişinin sıfatı önem arz etmemektedir. Rüşvet alan da veren de aynı şekilde cezalandırılır. Yani rüşvet suçunda rüşvet alan ve rüşvet verenler bu suçun failidir.⁵⁷⁰

3.3.3.3. Mağdur

Rüşvet suçunun mağduru herkeştir.⁵⁷¹ Rüşvet veren mağdur değil fail konumundadır. Yargıtay'ın bazı kararlarında kamu idaresinin mağdur olacağına dair kararlar⁵⁷² yer almasının yanı sıra kamu idaresinin suçtan zarar gören olabileceğine dair kararlarda⁵⁷³ yer almaktadır.

⁵⁶⁷ Meran, **a.g.e.**, s. 283.

⁵⁶⁸ Murat Çakır, **Türk Ceza Hukukunda Rüşvet Suçu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, , Kasım 2015, s.52; 27.10.2015 tarih ve E.2013/412 ve K. 2015/347 sayılı T.C. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararına göre “...İrtikap çok failli bir suç iken, rüşvet ise çok failli bir karşılıklı suçtur...”.

⁵⁶⁹ İzzet Özgenç, **İrtikap, Rüşvet ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, 2. Baskı, Seçkin Hukuk, Ankara, 2013, s.79.

⁵⁷⁰ Ekinci-Uslu-Ciğerci, **a.g.e.**, s.91.

⁵⁷¹ Artuk-Gökçen- Yenidünya, **a.g.e.**, s.964.; Özgenç, **a.g.e.**, s.86.

⁵⁷² 04.05.2011 tarih ve 2010/11511- 2011/2722 sayılı T.C. Yargıtay 5.Ceza Dairesi kararına göre; “Samık hakkında rüşvet almak suçundan iddianame ile kamu davası açıldığı, 3628 Sayılı Yasanın 17 ve 18. Maddelerine göre Hazine ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının bu suçun mağduru olduğu, bu sıfatların gereği olarak CMK'nun 234/b maddesi gereğince kovuşturma evresinde sahip oldukları davaya katılma ve öteki haklarını kullanabilmeleri için Maliye Bakanlığı Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının duruşmadan haberdar edilmeleri gerektiği, diğer yandan aynı kanununun 260/1.maddesine göre kamu davasından haberdar edilmemiş veya haberdar olmamış bulunup da,katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş

3.3.3.4. Hareket Unsuru

Bu suçun maddi unsuru; rüşvet vermek ve almaktır. Rüşvet alan veya rüşvet veren kamu görevlisinin eylemin gerçekleşmesi istenilen birimde çalışıyor olması gerekmez. Söz konusu failin bu suçun oluşmasını sağlayabilecek yetki ve göreve sahip olması yeterlidir. Yani kamu görevlisinin diğer işler bakımından da çalıştığı kurum içinde istenilen işlerin yapılmasına engelinin olmaması yeterlidir. Kısaca idare hukuku açısından da düşünecek olursak; kamu görevlisinin görevi hukuken yapabilmesine engel olmadığı, hukuken yapılabilir olması durumunun saptanması önem arz eder.⁵⁷⁴

Bu suçun son aşaması tarafların anlaşmasıdır. Ancak anlaşmadan kasıt çıkarın sağlanmış olduğu anlamına gelmemektedir. Rüşvet anlaşmasından kasıt; kamu görevlisinin görevine giren bir işin yerine getirilmesi ile ilgili olarak belirli bir işin yapılması veya yapılmaması konusunda kamu görevlisine bir menfaat sağlanması konusunda, kamu görevlisiyle yani rüşvet alanla rüşvet verenin serbest iradelerine dayanarak rızalarının uyuşmasıdır.⁵⁷⁵ Bu suç için ise; çıkar sağlanmasa da yani suç tamamlanmamış olsa bile anlaşma durumunda suç tamamlanmış sayılır ve taraflar buna göre cezalandırılır.⁵⁷⁶ Ayrıca anlaşma iki tarafında serbest ve birbiriyle uyuşan

olanların müdahil olmasalar dahi kanun yollarına başvurma haklarının bulunduğu gözetilerek hükmün bildirilmesi gerektiği...

⁵⁷³ 07.02.2012 tarih ve 2011/13548-2012/299 sayılı T.C. Yargıtay 7. Ceza Dairesi kararına göre; *"...Sanıklar haklarında rüşvet suçundan kamu davası açıldığı, 3628 Sayılı Yasanın 17 ve 18.maddelerine göre hazinenin ve ilgili kamu kurum ve kuruluşunun bu suçun zarar göreni oldukları..."*

10.12.2012 tarih ve 2012/7185- 2012/12646 sayılı T.C. Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararına göre; *"...CMK 'nın 260/1.maddesine göre katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş olan Hazinenin kanun yoluna başvurma hakkının bulunması ve hükümlerin 05.03.2012 havale tarihli dilekçe ile Hazine vekili tarafından temyiz edilmesi karşısında sanıkların rüşvet suçlarıyla ilgili olarak..."*

⁵⁷⁴ Dizman, **a.g.e** , s.82.

⁵⁷⁵ Koca, **a.g.e.**, s.372.

⁵⁷⁶ 21.02.2012 tarih ve E.2012/625- K.2012/770 sayılı T.C. Yargıtay Başkanlığı 5. Ceza Dairesi kararına göre, *"... Orman muhafaza memuru olarak görev yapan sanığın, küçükbaş hayvanlarını ormanlık alanda otlatması nedeniyle daha önce suç tutanağı düzenlendiği katılandan, bundan sonra tutanak tutulmaması için televizyon istediği, katılanın kolluk görevlilerine müracaatla satın aldığı 430 TL değerindeki televizyonu evine götürerek sanığa teslim ettiği ve söz konusu televizyonun kollukça sanığın evinde ele geçirildiği, suçüstü tutanağı, katılanın esasında teklifi kabul etmemekle beraber*

iradesine dayanmalıdır. Bunun anlamı tarafların iradesine cebir, tehdit veya hile vb. nedenlerle müdahale edilmemiş olmalıdır.⁵⁷⁷

Anlaşma açısından iki tarafın iradesinin uyumlu ve serbest olmasının aranmasının eski TCK döneminde bazı sorunlara neden olduğu görülmektedir. Kamu görevlisinin rüşvet aldığı yakalatmak için ihbarda bulunan ve aslında ihbar edenin görünüşte rıza gösterdiği bu durum eski uygulamada eksik teşebbüs sayılıyordu. Yeni uygulamada temelde suçun işlenmiş sayılması için iradelerin gerçek olarak birleşmesi yeterlidir. İşin yapılıp yapılmaması suçun tamamlanması için gerekli değildir. Rüşvet alan kamu görevlisi parayı aldıktan sonra işi yapmaktan vazgeçse bile o suç tamamlanmış sayılır. Çıkar sağlanmamasına rağmen izlenen yeni suç politika uygulamasına göre; fail tamamlanmış suçun cezasına hükmedilir.⁵⁷⁸ Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, genel kast suçun oluşmasında yeterlidir. Taksirle işlenemez.⁵⁷⁹

3.3.3.5. Netice

Rüşvet suçunun konusu, sadece maddi veya ekonomik değeri olan menfaattir.⁵⁸⁰ Rüşvet suçunun varlığından söz etmek için sağlanan bu maddi menfaatin değerinin tam olarak tespiti gerekmez. Tespit edilecek menfaatin değerinin tespiti, sadece bu suçun cezasının belirlenmesinde önem arz eder.⁵⁸¹ Söz konusu menfaatin ise sadece kamu görevlisince elde edilmesi gerekli değildir. İlgili maddeye göre menfaatin kamu görevlisi veya kamu görevlisinin göstermiş olduğu gerçek/tüzel

sanığa suçüstü yapılması için kabul etmiş görüntüsü verip yakalattığı, taraflar arasında özgür iradeleri ile yapılmış bir rüşvet anlaşmasının gerçekleşmediği; bu itibarla eylemin rüşvet almaya teşebbüs suçunu oluşturduğu halde, suç niteliğinde yanılıya düşülerek yazısı şeklinde irtikap suçundan hüküm kurulması,...” diyerek rüşvet sözleşmesinin tarafların özgür iradesine dayanmasını, karşı tarafı yakalatmak amacı ile yapılan rüşvet anlaşmalarının gerçek irade ürünü olmaması sebebi ile suçun teşebbüs aşamasında kaldığını belirtmiştir.”

⁵⁷⁷ Erdal Baytemir, **Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar ile Banka Zimmeti**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.869.

⁵⁷⁸ Dizman, **a.g.e** , s.84.

⁵⁷⁹ Koca, **a.g.e.**, s.387.

⁵⁸⁰ Özgenç, **a.g.e** ,s.80.

⁵⁸¹ Özgenç, **a.g.e**, s.81.

kişi/kişilerce temini rüşvet suçunun oluşması için yeterlidir.⁵⁸² Fail, kamu görevlisinin gösterdiği başka bir gerçek/tüzel kişi bile olsa yine rüşvet suçundan cezalandırılacaktır.⁵⁸³

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 252. maddesinin 7. fıkrasında rüşvet alan veya talebinde bulunan kişilerin yargı görevi yapan hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması durumunda verilecek cezanın üçte birinden yarısına göre arttırılması rüşvet suçunun nitelikli halini dile getirmektedir.⁵⁸⁴

3.3.3.6. Manevi Unsur

Rüşvet suçunun manevi unsuru kasttır. Rüşvet suçunda kast hem doğrudan hem de olası kast şekilde olabilir.⁵⁸⁵ Bununla beraber rüşvet alanında rüşvet vereninde yukarıda bahsi geçen maddi menfaatin oluşması için kastın yanı sıra bunun için amaçları da olmalıdır. Kamu görevlisinin kendi görevini yapıp yapmaması yönünde rüşvet verenle aynı amaç doğrultusunda hareket etmesi gerekir. Bu açıdan da rüşvet suçu bir amaç suçu örneğidir.⁵⁸⁶

3.3.3.7. Teşebbüs

Rüşvet suçu, para ve sair menfaatin temin edildiği anda tamamlanmış olacaktır.⁵⁸⁷ Ancak Kanun koyucu rüşvet suçunu tanımlayan 252. maddenin 3. fıkrasında yer alan "Rüşvet konusunda anlaşmaya varılması halinde, suç tamamlanmış gibi cezaya hükmolunur." hükmüyle bu suçu teşebbüs suçu haline getirmiştir. Yani rüşvet suçuna teşebbüs halinde dahi, fail suçu tamamlamış gibi suçun tam cezasıyla cezalandırılır.⁵⁸⁸

⁵⁸² Özgenç, **a.g.e.**, s.82.

⁵⁸³ Özgenç, **a.g.e.**, s.89.

⁵⁸⁴ Ünal- Erol- Erol, **a.g.e.**, s.140.

⁵⁸⁵ Koca, **a.g.e.**, s.387.

⁵⁸⁶ Özgenç, **a.g.e.**, s.86.

⁵⁸⁷ İzzet Özgenç, **Ekonomik Çıkar Amacıyla İşlenen Suçlar**, Seçkin Yayıncılık, 2002, s.205.

⁵⁸⁸ Özgenç, **a.g.e.**, s.91; 27.02.2017 tarih ve E.2013/17278-K.2017/669 sayılı T.C. Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararına göre, "...Rüşvet suçunun menfaatin kamu görevlisi tarafından temin edildiği anda tamamlandığı, ancak izlenen suç siyasetinin gereği olarak belli bir işin yapılması veya yapılmaması

3.3.3.8. İştirak

Suç tamamlanıncaya kadar iştirak mümkündür. Anlaşma halinde suç tamamlanmadığı için suç bu aşamada teşebbüs aşamasında sayılmaktadır. Bu nedenle anlaşma halinde suça teşebbüs; çıkarın sağlanması, verilmesi, aktarılması hususlarında bilerek yardım ve aracılık edilmesi şeklinde mümkündür.⁵⁸⁹

05.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6352 sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava Ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun'a kadar rüşvete ilişkin iştirakte genel hükümler uygulanmıştır. Bu Kanun ile Türk Ceza Kanunu 252. maddenin 5. fıkrasında değişiklik yapılmıştır. Bu tarihten sonra rüşvete aracılık eden kişiler için; *"Rüşvet teklif veya talebinin karşı tarafa iletilmesi, rüşvet anlaşmasının sağlanması veya rüşvetin temini hususlarında aracılık eden kişi, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, müşterek fail olarak cezalandırılır."* hükmü uygulanmaya başlanmıştır.⁵⁹⁰

amacına yönelik menfaat sağlanmasını öngören bir anlaşmanın yapılması durumunda dahi rüşvet suçu tamamlanmış gibi cezaya hükmedileceği, kamu görevlisinin görevinin ifası ile ilgili bir işi yapması veya yapmamasına bağlı olarak kendisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlanması hususunda, kamu görevlisiyle iş sahibinin serbest iradeleri ile rızaları uyuşarak rüşvet anlaşması yapılmasının suçun oluşumu için yeterli olduğu, menfaatin sağlanıp sağlanmamasının veya rüşvete konu işin yerine getirilip getirilmemesinin suçun oluşumuna etki etmediği, yine 5237 Sayılı TCK'nun 6352 Sayılı Kanun değişikliği öncesinde rüşveti tanımlayan 252/3. maddesinde "rüşvet, bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlamasıdır" denilerek sadece nitelikli rüşvete yer verildiği, kamu görevlisinin yapması gereken işi yapması ya da yapmaması gereken işi yapmaması için yarar sağlanmasının veya kişilerin bu şekildeki iş için kamu görevlisine çıkar temin etmelerinin rüşvet tanımından çıkarıldığı, bu durumda eylemin 5237 Sayılı TCK'nun 257/3. maddesinde düzenlenen "görevinin gereklerine uygun davranmak için çıkar sağlama suçunu oluşturacağı gözetildiğinde.."

⁵⁸⁹ Ekinci-Uslu-Ciğerci, **a.g.e.**, s.104.

⁵⁹⁰ Ekinci-Uslu-Ciğerci, **a.g.e.**, s.105-106; 17.03.2015 tarih ve E.2013/5-840, K. 2015/49 sayılı T.C. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararına göre "...Bozmadan sonra yapılan yargulamada sanık lehine olan rüşvet anlaşmasının özgür iradeye dayanmaması durumunda genel teşebbüs hükmünün uygulama imkanı ortadan kaldıran değişiklik (6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava Ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun) ilgili herhangi bir karşılaştırma ve değerlendirme yapılmadan direnme kararı verilmesinin usul ve kanuna aykırı olduğu..."

3.3.3.9. İçtima

İçtima konusunda genel hükümler geçerlidir. Rüşvet suçu, görevi kötüye kullanma suçunun özel hali olduğu için rüşvet suçu söz konusuysa fail ayrıca görevi kötüye kullanma suçundan ceza almaz.⁵⁹¹

Rüşvet suçunda kamu görevlisinin yaparak veya yapmayarak meydana getirdiği işlem, fiil veya karar başlı başına bir suç teşkil edebilir. Rüşvet suçu bu nedenle söz konusu amaca ulaşmak için gerçekleştirilen bir araç suçudur.⁵⁹² Rüşvet suçunun işlenmesi ile eğer amaç suça ulaşılmışsa, fail rüşvet suçu dışında bu amaç suç içinde ayrıca cezalandırılmalıdır. Bu aşamada gerçek içtima hükümleri uygulanır ve bu amaç suçu işleyen kamu görevlisi ile beraber rüşvet veren fail için iştirak hükümleri devreye girer.⁵⁹³

3.3.3.10. Yaptırım

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun ilk halinde sadece nitelikli rüşvet suçu yaptırımı bağlanmıştı. Kanunun bu halinde 252. maddenin 1. fıkrasında; "*Rüşvet alan kamu görevlisi, dört yıldan on iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Rüşvet veren kişi de kamu görevlisi gibi cezalandırılır*" şeklinde hüküm yer almaktaydı. Ayrıca nitelikli hal var ise, verilecek cezada üçte birden yarısına kadar artırımı gidilirdi. Basit rüşvet suçu ise, görevi kötüye kullanma suçu kapsamında cezalandırılmaktaydı. Bu suçun yaptırımı ise, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası şeklinde düzenlenmekteydi. Basit rüşvet vermeye ilişkin ise açık bir düzenleme yer almamaktaydı. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda

⁵⁹¹ Ekinci-Uslu-Ciğerci, **a.g.e.**, s.104; Dairesi 21.06.2016 tarih ve E.2013/11620, K.2016/6558 sayılı T.C. Yargıtay 5.Ceza kararına göre, "*Rüşvet suçu görevi kötüye kullanma suçunun nitelikli halini oluşturmaktadır. Kamu görevlisi olan kişi ancak görevini kötüye kullanarak rüşvet suçunu işleyebilir. Dolayısıyla görevi kötüye kullanma suçu ile rüşvet suçu arasında hukuki ve fiili olarak kolayca dönüşme ihtimali bulunmaktadır. Bu husus Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 2006/5-154-145 E.K. sayılı kararında açıkça ifade edilmiştir. Bir başka anlatımla henüz soruşturmanın başında sanığa isnat olunan fiilin rüşvet mi, görevi kötüye kullanma suçunu mu oluşturacağını belirlemek oldukça güçtür. Hatta bu belirlemenin kovuşturma evresinde dahi yapılmasında güçlüklerle karşılaşıldığı bilinen bir gerçektir.*"

⁵⁹² Özgenç, **a.g.e.**, s.115.

⁵⁹³ Ekinci-Uslu-Ciğerci, **a.g.e.**, s.104.

6352 sayılı Kanunla değişiklik yapılmasından sonra ise basit ve nitelikli rüşvet fiilleri aynı yaptırıma bağlanmış, hem rüşvet alma hem de rüşvet verme suçunun cezası dört yıldan oniki yıla kadar hapis olarak öngörölmüştür.⁵⁹⁴ Rüşvet alan kişinin yargı görevini yapan, hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması durumunda ise, verilecek ceza üçte birden yarısına kadar arttırılacaktır.⁵⁹⁵ Rüşvet veren kişinin cezasının arttırılabilmesi için kamu görevlisinin bu sınıflara sahip olduğunu bilmesi gerekmektedir. Bu durumda, hem rüşvet alan kamu görevlisi hem de rüşvet veren kimse açısından ceza arttırılacaktır.⁵⁹⁶

Kamu görevlisi, rüşvet suçu hakkında soruşturmaya başlanmadan önce yetkili makamlara durumu haber vererek, rüşvete konu olan şeyi eksiksiz teslim etmesi durumunda cezaya hükmolmez.⁵⁹⁷ Aynı şekilde durum resmi makamlarca öğrenilmeden önce, rüşvet veren veya rüşvete iştirak edenin de ilgili makamlara haber vermesi durumunda bu suçtan cezaya hükmolmayacaklardır.⁵⁹⁸

3.3.4. İhaleye Fesat Karıştırma Suçu

Türk Dil Kurumu'na göre fesat; “Bozukluk, karışıklık, kargaşalık, arabozuculuk ve hile” gibi kelimelerle açıklanmıştır. Bu tanımlardan yola çıkarak

⁵⁹⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 252- (1) Görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için, doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, bir kamu görevlisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlayan kişi, dört yıldan oniki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır...”

⁵⁹⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 252-(7) Rüşvet alan veya talebinde bulunan ya da bu konuda anlaşmaya varan kişinin; yargı görevi yapan, hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması halinde, verilecek ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.”

⁵⁹⁶ Fatma Sancar, **Türk Ceza Hukukunda Rüşvet Suçu**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015, s.140.

⁵⁹⁷ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 254- (1) (Değişik: 2/7/2012-6352/88 md.) Rüşvet alan kişinin, durum resmi makamlarca öğrenilmeden önce, rüşvet konusu şeyi soruşturmaya yetkili makamlara aynen teslim etmesi halinde, hakkında rüşvet suçundan dolayı cezaya hükmolunmaz. Rüşvet alma konusunda başkasıyla anlaşılan kamu görevlisinin durum resmi makamlarca öğrenilmeden önce durumu yetkili makamlara haber vermesi halinde de hakkında bu suçtan dolayı cezaya hükmolunmaz...”

⁵⁹⁸ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 254-(2) (Değişik: 2/7/2012-6352/88 md.) Rüşvet veren veya bu konuda kamu görevlisiyle anlaşmaya varan kişinin, durum resmi makamlarca öğrenilmeden önce, pişmanlık duyarak durumdan yetkili makamları haberdar etmesi halinde, hakkında rüşvet suçundan dolayı cezaya hükmolunmaz.

(3) (Değişik: 2/7/2012-6352/88 md.) Rüşvet suçuna iştirak eden diğer kişilerin, durum resmi makamlarca öğrenilmeden önce, pişmanlık duyarak durumdan yetkili makamları haberdar etmesi halinde, hakkında bu suçtan dolayı cezaya hükmolunmaz...”

ihaleye fesat karıştırma; ihalenin herhangi bir aşamasında meydana gelecek karışıklık ile ihalenin amacına uygun gerçekleşmesine engel teşkil eden karar, fiil veya davranış şeklinde ifade edilebilir.

İhaleye fesat karıştırma suçu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar" başlığı altında 235. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

"(1) Kamu Kurumu veya kuruluşları adına yapılan mal veya hizmet alım veya satımlarına ya da kiralamalara ilişkin ihaleler ile yapım ihalelerine fesat karıştıran kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Aşağıdaki hallerde ihaleye fesat karıştırılmış sayılır:

a) Hileli davranışlarla;

1. İhaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olan kişilerin ihaleye veya ihale sürecindeki işlemlere katılmalarını engellemek,

2. İhaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olmayan kişilerin ihaleye katılmasını sağlamak,

3. Teklif edilen malları, şartnamesinde belirtilen niteliklere sahip olduğu halde, sahip olmadığından bahisle değerlendirme dışı bırakmak,

4. Teklif edilen malları, şartnamesinde belirtilen niteliklere sahip olmadığı halde, sahip olduğundan bahisle değerlendirmeye almak.

b) Tekliflerle ilgili olup da ihale mevzuatına veya şartnamelere göre gizli tutulması gereken bilgilere başkalarının ulaşmasını sağlamak.

c) Cebir veya tehdit kullanmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer davranışlarla, ihaleye katılma yeterliğine veya koşullarına sahip olan kişilerin ihaleye, ihale sürecindeki işlemlere katılmalarını engellemek.

d) İhaleye katılmak isteyen veya katılan kişilerin ihale şartlarını ve özellikle fiyatı etkilemek için aralarında açık veya gizli anlaşma yapmaları.

(3) (Değişik: 11/4/2013-6459/12 md.) İhaleye fesat karıştırma suçunun;

a) Cebir veya tehdit kullanmak suretiyle işlenmesi hâlinde temel cezanın alt sınırı beş yıldan az olamaz. Ancak, kasten yaralama veya tehdit suçunun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hâllerinin gerçekleşmesi durumunda, ayrıca bu suçlar dolayısıyla cezaya hükmolunur.

b) İşlenmesi sonucunda ilgili kamu kurumu veya kuruluşu açısından bir zarar meydana gelmemiş ise, bu fıkranın (a) bendinde belirtilen hâller hariç olmak üzere, fail hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

(4) İhaleye fesat karıştırma dolayısıyla menfaat temin eden görevli kişiler, ayrıca bu nedenle ilgili suç hükmüne göre cezalandırılırlar.

(5) Yukarıdaki fıkralar hükümleri, kamu kurum veya kuruluşları aracılığı ile yapılan artırma veya eksiltmeler ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu kurum veya kuruluşlarının ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iştirakiyle kurulmuş şirketler, bunların bünyesinde faaliyet icra eden vakıflar, kamu yararına çalışan dernekler veya kooperatifler adına yapılan mal veya hizmet alım veya satımlarına ya da kiralamalara fesat karıştırılması halinde de uygulanır.”

İhaleye fesat karıştırma suçu, Kamu İhale veya Devlet İhale Kanununda bahsi geçen tüm ihaleler için geçerlidir. Yani söz konusu ihalenin hangi kanuna tabi olduğu önemli değildir.⁵⁹⁹

3.3.4.1. Korunan Hukuki Değer

İhaleye fesat karıştırma suçunda korunan hukuki değer, kamusal faaliyetlerin dürüstlük ilkesine göre yerine getirildiği ve kamu adına yapılan mal veya hizmet alımı, satımı gibi ihale işlemleri gerçekleşmesiyle ilgili olarak kamu görevlilerine duyulan güvendir.⁶⁰⁰ Bunun yanı sıra ihaleye fesat karıştırma suçunun ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin suçlar başlığı altında düzenlenmesinden yola çıkarak rekabeti koruduğu da söylenebilir.⁶⁰¹

3.3.4.2. Fail

İhaleye fesat karıştırma suçu tek kişi tarafından veya birden fazla kişi tarafından işlenebilir.⁶⁰² Failin eksiltme artırma işlemlerinde yer alması, kamu

⁵⁹⁹ Atilla, İnan, **İhale Hukuku Ders Notları**, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, 2016, s.318.

⁶⁰⁰ Behiye Eker Kazancı, **İhaleye Fesat Karıştırma ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.114.

⁶⁰¹ Artuk-Gökçen- Yenidünya, **a.g.e**, s 703-704.

⁶⁰² Ünal-Erol-Erol, **a.g.e**, s.104.

görevlisi olması veya isteklilerden biri olması önemli değildir. Böyle bir konumda olmayan kişi de isteklileri çekilmeye zorlayabilir. Ancak kişi eksiltme ve artırma işlemlerinde görevli ise bu o kişinin cezasının arttıran bir unsurdur.⁶⁰³ Ancak failin kamu görevlisi veya başka bir kişi olması arasında herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Yani kamu görevlisinin görevini yerine getirirken işlemiş olduğu ihaleye fesat karıştırma suçu cezasının arttıran bir neden değildir.⁶⁰⁴ Fail sadece gerçek kişi olabilir. Tüzel kişiler bu suçu işleyemez fakat tüzel kişinin faydasına olacak şekilde gerçek kişiler tüzel kişi yerine bu suçu işleyebilir.⁶⁰⁵

İhaleye fesat karıştırma suçunun failinin herkes olup olamayacağı, bir başka deyişle bu suçun bir özgü suç niteliğinde olup olmadığı tartışmalıdır. Bir görüşe göre; ihaleye fesat karıştırma suçu fail bakımından özgü suç değildir. Fakat uygulamadaki örneklerden yola çıkarak bu suçun genellikle, ihale mevzuatı gereği görevli kişiler veya ihaleye katılmak isteyen kişiler tarafından işlendiği belirtilmektedir.⁶⁰⁶ Yargıtay ise ⁶⁰⁷ “... 5237 sayılı TCK'nın 235.maddesinde ihaleye fesat karıştırma halleri yasa koyucu tarafından tahdidi olarak sayılmış olup, maddede sayılan seçimlik hareketlerin ya da faillik durumunun genişletilmesinin anılan Yasanın 2.maddesindeki kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edeceğinde bir kuşku bulunmadığı, her ne kadar bir kısım öğretide özgü suç olarak kabul edilmese de madde metni gerekçesiyle birlikte incelendiğinde; 2. Fıkranın “a” ve “b” bentlerinde sayılan hallerde ihale sürecinde görev alan ilgili kamu görevlileri, “d” bendinde belirtilen halde ise ihaleye katılan yada katılmak isteyen kişilerin suçun faili olabileceği, dolayısıyla söz konusu suçun özel faillik niteliği taşıyan kimselerce işlenebileceğinde bir tereddüt bulunmadığının kabulü gerektiği, bu itibarla 5237 sayılı TCK'nın 40/2.maddesine göre özgü suç niteliğinde olan... azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilecekleri dikkate alınarak...” diyerek isabetli bir

⁶⁰³ Kazancı, **a.g.e.**, s.123.

⁶⁰⁴ Koca, **a.g.e.**, s.120.

⁶⁰⁵ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s.104.

⁶⁰⁶ Ahmet Ceylani Tuğrul, **İhaleye Fesat Karıştırma ve Rüşvet Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.33.

⁶⁰⁷ 26.09.2012 tarih ve E. 2012/3921- K. 2012/9472 sayılı T.C. Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararı.

şekilde ihaleye fesat karıştırma suçunun özgü suç niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Bu yönde başka Yargıtay kararları da bulunmaktadır.⁶⁰⁸

3.3.4.3. Mağdur

İhaleye fesat karıştırma suçunda mağdur toplumun tamamıdır. Eğer bu suç sonucu ihaleye girmesi ve bu sebeple ihaleyi kazanması engellenen ya da bu suçtan dolayı zarar gördüğünü iddia eden kişiler var ise bu suçtan zarar gören sadece toplum değildir. Toplumun yanı sıra üçüncü kişiler ve kamu kurum kuruluşları da mağdur olabilir.⁶⁰⁹

⁶⁰⁸ 24.11.2014 tarih ve E.2014/2403- K.2014/11367 sayılı T.C Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararına göre, “...her ne kadar bir kısım öğretide özgü suç olarak kabul edilmese de madde metni gerekçesiyle birlikte incelendiğinde; 2. fıkranın "a" ve "b" bentlerinde sayılan hallerde ihale sürecinde görev alan ilgili kamu görevlileri, "d" bendinde belirtilen halde ise ihaleye katılan ya da katılmak isteyen kişilerin suçun faili olabileceği, dolayısıyla söz konusu suçun özel faillik niteliği taşıyan kimselerce işlenebileceğinde bir tereddüt bulunmadığının kabulünün gerektiği, bu itibarla 5237 sayılı TCK'nın 40/2. maddesine göre özgü suç niteliğinde olan ve TCK'nın 235/2-b maddesi uyarınca ihale sürecinde görev alan kamu görevlisi tarafından işlenebilen ihaleye fesat karıştırma suçuna iştirak eden diğer kişilerin azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilecekleri gözetilerek...”; 27.02.2017 tarih ve E.2013/17278- K.2017/669 sayılı T.C. Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararına göre, “...her ne kadar bir kısım öğretide özgü suç olarak kabul edilmese de madde metni gerekçesiyle birlikte incelendiğinde; 2. fıkranın “a” ve “b” bentlerinde sayılan hallerde ihale sürecinde görev alan ilgili kamu görevlileri, “d” bendinde belirtilen halde ise ihaleye katılan ya da katılmak isteyen kişilerin suçun faili olabileceği, dolayısıyla söz konusu suçun özel faillik niteliği taşıyan kimselerce işlenebileceğinde bir tereddüt bulunmadığının kabulü gerektiği, bu itibarla 5237 Sayılı TCK'nın 40/2. maddesine göre özgü suç niteliğinde olan ve TCK'nın 235/2-b maddesi uyarınca ihale sürecinde görev alan kamu görevlisi tarafından işlenebilen ihaleye fesat karıştırma suçuna iştirak eden diğer kişilerin azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilecekleri dikkate alındığında..”

⁶⁰⁹ Ersan Şen-Ertekin Aksüt, **Uygulamada İhaleye Fesat Karıştırma Suçları**, Seçkin Hukuk, Ankara, 2014, s.64; 14.02.2011 tarihli ve E.2009/155- K.2011/727 sayılı T.C. Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararına göre; “ihaleye katılan veya katılmak isteyenlerin de bu suçun mağduru olabilir.” ; 14.06.2017 tarih ve E.2017/15-503- K.2017/1190 sayılı T.C. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararına göre; “...Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 26/04/2016 gün 2014/118 -2016/208 Sayılı Kararında da benzer şekilde belirtildiği üzere, edimin ifasına fesat karıştırma suçu ile korunan hukuki yarar ve bu bağlamda suçun topluma karşı suçlar bölümünde düzenlenmesi karşısında bu suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamının, diğer bir ifadeyle kamunun olduğu, eylemin belirli bir kişinin zararına olarak işlenmesi halinde bu kişinin mağdur değil, suçtan zarar gören olacağının kabulü gerektiği, aksinin kabulü halinde, somut olayda olduğu gibi hükmolunacak sonuç ceza miktarları göz önünde bulundurulduğunda, 5237 Sayılı TCK' nın "Adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesi" başlıklı 3. maddesinin gerekçesinde, "Suç işlenmesiyle bozulan toplum düzeninde adaletin sağlanması için suç işleyen kimseye uygulanacak ceza hukuku yaptırımlarının haklı ve ölçülü olması gerekir. Çünkü, ancak haklı ve suçun ağırlığıyla orantılı bir yaptırım ile suç işleyen kişinin bu

3.3.4.4. Hareket Unsuru

İhaleye fesat karıştırma suçunda suçu oluşturan fiil, fesat karıştırmadır. İhaleye fesat karıştırma ise, ihalenin herhangi bir aşamasına fesat karıştırılmasını yani olağan olan sürecin farklı sonuçlanmasına neden olunmasını ifade eder.⁶¹⁰

Belirtmek gerekir ki 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 18. maddesinde idarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işleri ihalelerinde uygulanacak usuller, açık ihale, belli istekliler arasında ihale ve pazarlık usulü olarak sayılmaktadır. 15.08.2003 tarih ve 4964/12 sayılı Kanunla iptal edilerek madde metninden çıkartılan aynı Kanunun 22/d maddesinde düzenlenen doğrudan temin yöntemi bir ihale usulü olmadığı için ihaleye fesat karıştırma suçuna konu olamaz.⁶¹¹

Ancak kanunda ihale sürecini ve sonucu etkileyen tüm fiillerin değil ilgili maddenin 2. fıkrasında sayılan fiiller ihaleye fesat karıştırma suçunu meydana getireceği belirtilmiştir. Sadece bu maddede sayılan fiillerin bu suçu oluşturması da bu suçun bağlı hareketle gerçekleşebileceğini ifade eder.⁶¹²

İkinci fıkrada sayılan fiilleri dört gruba ayırabiliriz. Buna göre; (a) bendinde hileli hareketleri, (b) bendinde gizliliğin ihlalini, (c) bendinde cebir, tehdit veya hukuka aykırı diğer hareketleri ve (d) bendinde ise rekabet ortamını bozmaya yönelik anlaşmalar yoluyla ihaleye fesat karıştırılan fiiller sayılmaktadır. İhaleye fesat karıştırma suçu bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere hem bağlı hareketle hem de

fiilinden pişmanlık duyması sağlanabilir ve yeniden topluma kazandırılması söz konusu olabilir" şeklinde açıklanmış olan ölçülülük ilkesine.."

⁶¹⁰ 07.02.2017 tarih ve E.2013/17279- K.2017/402 sayılı T.C. Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararına göre, "...idare tarafından iptaline karar verilen Kuzey Bölgesi yol yapımı ve onarımı ihalesine, sanıkların gizli anlaşmalar yapmak suretiyle fesat karıştırdıkları iddiası ile açılan kamu davasının yapılan yargılanması sonucunda sanıkların beraatlarına karar verilmiş ise de; Anonim şirketinin yetkilisi olan sanık... 'un ihale şartnamesini almadığı, bu şekilde sanıklar.. ve .. un ise ihaleye girmeme konusunda sanık... ile anlaşmaları doğrultusunda sanık... 'un teklif vermemesi, sanık ..'un da şartname alamaması şeklindeki eylemlerinin 5237 sayılı TCK'nın 235/2-d maddesinde düzenlenen ihaleye fesat karıştırma suçunu oluşturduğu anlaşılınca, sanıkların mahkumiyetleri yerine yanlış değerlendirilmeyle beraatlarına karar verilmesi, Kanuna aykırı, katılan Hazine vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan... BOZULMASINA, ... oybirliği ile karar verildi."

⁶¹¹ 29.03.2016 tarih ve E.2014/1486-K.2016/3148 sayılı T.C. Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararı.

⁶¹² Doğan Soyaslan-Mustafa Kemer- Mustafa Gülseven, **İhaleye Fesat Karıştırma ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları**, Ankara, 2014, s.106.

seçimlik hareketle oluşabilecek bir suçtur. Çünkü söz konusu maddede sayılan fiillerin bir veya birkaçını gerçekleştirmek suçun teklifini değiştirmeyecek iki durumda da suç oluşmuş sayılacaktır.⁶¹³

Hileli davranışlarla yapılan hangi iş ve işlemlerin ihaleye fesat karıştırma suçuna girdiği 235. maddenin 2. fıkrasında tek tek sayılmıştır. Bu nedenle Türk Ceza Kanunu'nda belirtilmediği sürece Kamu İhale Kanunu⁶¹⁴ ve Devlet İhale Kanunu'nda⁶¹⁵ sayılan her yasak fiil ve davranış ihaleye fesat karıştırma suçuna girmez.⁶¹⁶ Kısaca ihaleye fesat karıştıran kişinin Kamu İhale Kanunu'na göre yaptırma tabi olması, Türk Ceza Kanunu'na göre de cezalandırılacağı anlamına gelmez.⁶¹⁷

3.3.4.5. Netice

Netice eğer suçun kanundaki tanımında ayrıca belirtilmişse, fiille beraber neticenin de meydana gelmiş olması gerekmektedir. Eğer netice belirtilmemişse yani

⁶¹³ Soyaslan-Kemer-Gülseven, **a.g.e.**, s.107.

⁶¹⁴ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu “*Madde 17- İhalelerde aşağıda belirtilen fiil veya davranışlarda bulunmak yasaktır: a) Hile, vaat, tehdit, nüfuz kullanma, çıkar sağlama, anlaşma, irtikap, rüşvet suretiyle veya başka yollarla ihaleye ilişkin işlemlere fesat karıştırmak veya buna teşebbüs etmek. b) İsteklileri tereddüde düşürmek, katılımı engellemek, isteklilere anlaşma teklifinde bulunmak veya teşvik etmek, rekabeti veya ihale kararını etkileyecek davranışlarda bulunmak. c) Sahte belge veya sahte teminat düzenlemek, kullanmak veya bunlara teşebbüs etmek. d) Alternatif teklif verebilme halleri dışında, ihalelerde bir istekli tarafından kendisi veya başkaları adına doğrudan veya dolaylı olarak, asaleten ya da vekaleten birden fazla teklif vermek. e) 11 inci maddeye göre ihaleye katılamayacağı belirtildiği halde ihaleye katılmak...*”

⁶¹⁵ 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu “*Madde 83- İhale işlemlerinin hazırlanması, yürütülmesi ve sonuçlandırılması sırasında; a) Hile, desise, vaat, tehdit, nüfuz kullanma ve çıkar sağlama suretiyle veya başka yollarla ihaleye ilişkin işlemlere fesat karıştırmak veya buna teşebbüs etmek, b) Açık teklif ve pazarlık usulü ile yapılan ihalelerde isteklileri tereddüde düşürecek veya rağbeti kırarak söz söylemek ve istekliler arasında anlaşmaya çağırma ima edecek işaret ve davranışlarda bulunmak veya ihalenin doğruluğunu bozacak biçimde görüşme ve tartışma yapmak, c) İhale işlemlerinde sahte belge veya sahte teminat kullanmak veya kullanmaya teşebbüs etmek, taahhüdünü kötü niyetle yerine getirmemek, taahhüdünü yerine getirirken idareye zarar verecek işler yapmak veya işin yapılması veya teslimi sırasında hileli malzeme, araç veya usuller kullanmak, Yasaktır.*”

⁶¹⁶ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s.102.

⁶¹⁷ Şen-Aksüt, **a.g.e.**, s.51.

söz konusu suç sırf hareket suçuyorsa bu durumda neticeye gerek kalmaz çünkü suçun kanuni tanımında yer alan fiillin meydana gelmesiyle neticede gerçekleşmiş olur.⁶¹⁸

Yukarıda açıkladığımız üzere ihaleye fesat karıştırma suçu da sırf hareket suçudur bu nedenle neticesiz bir suçtur. Kısaca ihaleye fesat karıştırma suçunda fiil veya fiillerin meydana gelmesi neticeyi de beraberinde ortaya çıkarır.⁶¹⁹

3.3.4.6. Manevi Unsur

İhaleye fesat karıştırma suçunda manevi unsur kasttır. Yani fail; suçun fiilini, konusunu ve mağdurunu bilerek ve isteyerek suçu işlemiş olmalıdır.⁶²⁰

3.3.4.7. Teşebbüs

İhaleye fesat karıştırma suçuna teşebbüs mümkündür. Eğer ihaleye fesat karıştırma suçu teşebbüs aşamasında kalırsa, fail Türk Ceza Kanunu madde 35/2'ye göre; ihaleye fesat karıştırma suçu için kanunen öngörülen cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirilerek cezalandırılır.⁶²¹

3.3.4.8. İştirak

Bilindiği üzere özgü suçlarda özel faillik niteliğini taşıyan kişiler ancak fail olabilir. İlgili özgü suçun işlenmesinde iştirak edenler ise, azmettiren ya da yardım eden olarak cezalandırılırlar.⁶²² İhaleye fesat karıştırma suçu için aksini belirten Yargıtay Kararı⁶²³ olmasına rağmen, özgü suçlardan sayılmadığı için iştirak bakımından genel hükümlere tabidir.

⁶¹⁸ Soyaslan-Kemer-Gülseven, **a.g.e.**, s.125.

⁶¹⁹ Kazancı, **a.g.e.**, s.191-192.

⁶²⁰ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s.122.

⁶²¹ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s.122.

⁶²² Artuk-Gökçen-Yenidünya, **a.g.e.**, s.725.

⁶²³ Ayrıntılı Bilgi için Bakınız: **3.3.5.2 Fail.**

3.3.4.9. İçtima

Fiil, kanunun birden fazla hükmünü ihlal ediyorsa Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesi gereği fikri içtima kuralları uygulanır.⁶²⁴ Yani fiil sonucu meydana gelen suçlardan hangisi daha ağır ceza içeriyorsa o madde uyarınca ceza verilir, daha az ceza içeren suç için ayrıca ceza verilmez. Ancak bu kural genel bir kuraldır ve aksine bir düzenleme olmadıkça uygulanır. İhaleye fesat karıştırma suçunda da buna aksi bir düzenleme yer almaktadır. İhaleye fesat karıştırma suçunu içeren Türk Ceza Kanunu madde 235/4. fıkraya göre; ihaleye fesat karıştırma suçundan menfaat sağlayan kamu görevlileri hem ihaleye fesat karıştırma suçundan hem de menfaat temin ettikleri suçtan ayrı ayrı cezalandırılırlar.⁶²⁵

Örneğin cebir veya tehdit ile ihaleye fesat karıştıran kişi hem ihaleye fesat karıştırma suçu yüzünden hem de duruma göre TCK 106 veya TCK 108 uyarınca cezalandırılacaktır.

⁶²⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 44- (1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.”

⁶²⁵ Koca, **a.g.e.**, s.164; 10.07.2017 tarih ve E.2014/3520-K.2017/3076 sayılı T.C. Yargıtay 5.Ceza Dairesi kararına göre; “...27/04/2005 ve 07/11/2005 tarihli ihalelerden dolayı sanıklar ..., ... ve ... hakkında ayrı ayrı görevi kötüye kullanma ve görevi ihmal suçlarından 15 ve 23 numaralı hüküm fıkralarında mahkumiyet hükümleri kurulmuş ise de; kamu görevlisi olan sanıkların aynı suç işleme kararıyla söz konusu ihalelere dair hakediş ve ödeme evraklarını imzalayarak ihaleyi alan firma adına fazla ödemeye neden olmaktan ibaret eylemlerinin TCK'nın 257/1, 43. maddeleri kapsamında zincirleme suç olarak kabulü gerektiği nazara alınmadan ve suç kastının nasıl yenildiği, eylemlerin neden bağımsız suç kabul edildiği denetime imkan verecek şekilde gerekçeleriyle gösterilmeden iki ayrı kez mahkumiyet hükmü kurulması, Her ne kadar sanık ... hakkında 27/04/2005, 20/06/2005 ve 07/11/2005 tarihli ihalelerden dolayı düzenlenen bilirkişi raporu esas alınarak görevi kötüye kullanma, edimin ifasına fesat karıştırma ve görevi ihmal suçlarından 15, 17 ve 23 numaralı hüküm fıkralarında beraat hükümleri kurulmuş ise de; haklarında atılı suçlardan mahkumiyet hükümleri kurulan sanıklar ..., ... ve ... ile birlikte sanığın da suça konu hakediş ve ödeme evraklarında onaylayan olarak imzasının bulunduğu gözetildiğinde, söz konusu belgelerden hakedişe esas ödemelerin usulsüz olup olmadığının anlaşılıp anlaşılamayacağına gerektiğinde bilirkişi raporu da alınarak tespit edilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken yazılı şekilde eksik incelemeyle beraat hükümleri kurulması, Anayasa Mahkemesi'nin 08/10/2015 tarih ve E.2014/140; K. 2015/85 Sayılı kararının Resmi Gazetenin 24/11/2015 tarih ve 29542 Sayılı sayısında yayımlanarak yürürlüğe girmiş olması sebebiyle TCK'nın 53. maddesiyle ilgili olarak yeniden değerlendirme yapılmasında zorunluluk bulunması, ... Kanuna aykırı, sanıklar müdafileri ve katılan Hazine vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden, ... BOZULMASINA, 10.07.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”

Ortada birden fazla ihale var ve toplum dışında mağdur olan başka kişiler söz konusu ise zincirleme suç müessesesi uygulanacaktır.⁶²⁶ Buna göre; her bir ihale için ayrı ayrı meydana gelen ihaleye fesat karıştırma fiili ayrı ayrı suç sayılacak ve her bir suç için mağdur birden fazla ise, Türk Ceza Kanunu madde 43/2 zincirleme suç hükümlerine göre fail hakkında cezanın dörtte birinden üçte birine kadar artırım uygulanacaktır.⁶²⁷

3.3.4.10. Yaptırım

İhaleye fesat karıştırma suçunun cezası fiilin niteliğine göre artmaktadır. Suçun genel olarak cezası üç yıl ile yedi yıl hapis cezası iken⁶²⁸, eğer bu suç sonucu ilgili kamu kurumu veya kuruluşunda bir zarar meydana gelmemişse ceza bir yıl ile üç yıl arasında verilir.⁶²⁹ Eğer suç işlenirken cebir veya tehdit unsuru varsa, suçun alt sınırı beş yıldan başlar ve yedi yıla kadardır.⁶³⁰ Yeni Türk Ceza Kanunu'na göre kamu zararının oluşması artık ağırlaştırıcı neden olmaktan çıkmış, kamu zararı oluşmaması hafifletici neden sayılmıştır.⁶³¹ Bu suçun oluşabilmesi için, maddede sayılan seçimlik hareketlerin gerçekleştirilmiş olması gereklidir.⁶³² Yani fiil, kanunda geçen tanıma uymalıdır.⁶³³ Örneğin, ihale konusu iş bakımından kanunda belirtilen usullerden başka bir usulle ihale edilirse ya da kamu kurumunun ihale konusu işe

⁶²⁶ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 43- (1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır...”

⁶²⁷ Şen-Aksüt, **a.g.e.**, s.65.

⁶²⁸ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 235- (1) (Değişik: 11/4/2013-6459/12 md.) Kamu kurumu veya kuruluşları adına yapılan mal veya hizmet alım veya satımlarına ya da kiralamalara ilişkin ihaleler ile yapım ihalelerine fesat karıştıran kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır...”

⁶²⁹ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 235-...b) İşlenmesi sonucunda ilgili kamu kurumu veya kuruluşu açısından bir zarar meydana gelmemiş ise, bu fıkranın (a) bendinde belirtilen hâller hariç olmak üzere, fail hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolünür...”

⁶³⁰ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu “Madde 235-...a) Cebir veya tehdit kullanmak suretiyle işlenmesi hâlinde temel cezanın alt sınırı beş yıldan az olamaz. Ancak, kasten yaralama veya tehdit suçunun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hâllerinin gerçekleşmesi durumunda, ayrıca bu suçlar dolayısıyla cezaya hükmolünür...”

⁶³¹ İnan, **a.g.e.**, s.323.

⁶³² Artuk-Gökçen- Yenidünya, **a.g.e.**, s 706.

⁶³³ Kazancı, **a.g.e.** , s.130.

ihtiyacının olmaması yani bir kamu yararı gözetilmeyen bir ihaleye çıkılması durumunda da meydana gelen fiil eğer kamu görevlisi tarafından meydana gelmişse ortaya çıkan suç ihaleye fesat karıştırma değil görevi kötüye kullanma suçu olacaktır.⁶³⁴ Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen tüm bu yaptırımların yanı sıra, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 59 isteklilerin ceza sorumluluğu başlığı altında; hakkında kamu davası açılan ve hüküm verilen istekliler hakkında yasaklılık cezasının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.⁶³⁵ Böylece ihaleye fesat karıştıranlara Türk Ceza Kanunu'ndaki cezanın yanı sıra Kamu İhale Kanunu'nun ilgili maddesine göre verilen idari yasaklama kararından itibaren başlamak üzere bir yıldan üç yıla kadar yasaklama kararı verilir.⁶³⁶ Bu yasaklama kararı idarenin vereceği yasaklama kararından farklıdır. Bu karar ceza mahkeme tarafından verilir ve verilen cezanın sonucuna bağlıdır. Mahkeme, Kamu İhale Kanunu'nda hüküm altına alınan bu madde dolayısıyla failin suç oluşturan fiiline gerekli yaptırımı verdikten sonra, ihalelerden yasaklama kararını da almak zorundadır. Verilen yasaklama kararının Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kamu kurum ve kuruluşlarca yapılan ihaleleri kapsadığı, bu kanun kapsamında olmayan ihaleler için yasaklama kararı getirilemeyeceğini unutmamak gerekir.⁶³⁷

Yine Kamu İhale Kanunu'nun 59. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hüküm; birinci fıkraya göre haklarında ceza kovuşturması yapılarak ⁶³⁸kamu davası açılanlar

⁶³⁴ Özgenç, **a.g.e.**, s.241.

⁶³⁵ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu “*Madde 59- (1)Taahhüt tamamlandıktan ve kabul işlemi yapıldıktan sonra tespit edilmiş olsa dahi, 17 nci maddede belirtilen fiil veya davranışlardan Türk Ceza Kanununa göre suç teşkil eden fiil veya davranışlarda bulunan gerçek veya tüzel kişiler ile o işteki ortak veya vekilleri hakkında Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre ceza kovuşturması yapılmak üzere yetkili Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur. Hükmolunacak cezanın yanısıra, idarece 58 inci maddeye göre verilen yasaklama kararının bitiş tarihini izleyen günden itibaren uygulanmak şartıyla bir yıldan az olmamak üzere üç yıla kadar bu Kanun kapsamında yer alan bütün kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan mahkeme kararıyla 58 inci maddenin ikinci fıkrasında sayılanlarla birlikte yasaklanırlar....*”

⁶³⁶ Kazancı, **a.g.e.**, s.204.

⁶³⁷ Kazancı, **a.g.e.**, s.204.

⁶³⁸ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu; “*Madde 59-... (2) Bu Kanun kapsamında yapılan ihalelerden dolayı haklarında birinci fıkra gereğince ceza kovuşturması yapılarak kamu davası açılmasına karar verilenler ve 58 inci maddenin ikinci fıkrasında sayılanlar yargılama sonuna kadar Kanun kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılamaz...*”

henüz cezalandırılmamış olsalar dahi, 58. madde 2. fıkrada sayılanlarla⁶³⁹ aynı şekilde yani yargılama sonlanana kadar Kanun kapsamında yer alan kamu idarelerinin ihalelerine katılamayacaklardır.

Haklarında kamu davası açılanlar, Cumhuriyet Savcılıkları tarafından sicillerine işlenmek üzere Kamu İhale Kurumuna ve meslek sicillerine işlenmek üzere de meslek odalarına bildirilir.⁶⁴⁰

Bu tür fiilleri tekrarlayanlar ise Kamu İhale Kanunu madde 59/3'e göre; süresiz olarak ihalelere katılmaktan yasaklanırlar. Sürekli olarak ihalelere katılmaktan yasaklı olanlar hakkındaki mahkeme kararları ise, bildirim izleyen on beş gün içinde Kamu İhale Kurumunca Resmi Gazete'de duyurulur.⁶⁴¹

Mevzuatta ihaleye fesat karıştırma suçu için yasaklamalar sadece ihaleye katılamama yönünden düzenlenmemiştir. Bu suçu işleyen kamu görevlisi için Kamu İhale Kanunu madde 60'da farklı bir yasaklama daha hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; ihale yetkilisi ile ihale komisyonlarının başkan ve üyeleri ile ihale işlemlerinden sözleşme yapılmasına kadar ihale sürecindeki her aşamada görev alan diğer ilgililerin fiil veya davranışlarının özelliğine göre meydana gelen suç için haklarında ceza kovuşturması yapılır ve hükmolunacak ceza ile birlikte tarafların

⁶³⁹ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu "Madde 58- ...(2) Haklarında yasaklama kararı verilen tüzel kişilerin şahıs şirketi olması halinde şirket ortaklarının tamamı hakkında, sermaye şirketi olması halinde ise sermayesinin yarısından fazlasına sahip olan gerçek veya tüzel kişi ortaklar hakkında birinci fıkra hükmüne göre yasaklama kararı verilir. Haklarında yasaklama kararı verilenlerin gerçek veya tüzel kişi olması durumuna göre; ayrıca bir şahıs şirketinde ortak olmaları halinde bu şahıs şirketi hakkında da, sermaye şirketinde ortak olmaları halinde ise sermayesinin yarısından fazlasına sahip olmaları kaydıyla bu sermaye şirketi hakkında da aynı şekilde yasaklama kararı verilir..."

⁶⁴⁰ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu "Madde 59-... (2) ... Haklarında kamu davası açılmasına karar verilenler, Cumhuriyet Savcılıklarınca sicillerine işlenmek üzere Kamu İhale Kurumuna bildirilir... (4)Bu madde hükümlerine göre; mahkeme kararı ile yasaklananlar ve ceza hükmolunanlar, Cumhuriyet Savcılıklarınca sicillerine işlenmek üzere Kamu İhale Kurumuna, meslek sicillerine işlenmek üzere de ilgili meslek odalarına bildirilir..."

⁶⁴¹ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu "Madde 59-...(3) Bu Kanunda belirtilen yasak fiil veya davranışları nedeniyle haklarında mükerrer ceza hükmolunanlar ile bu kişilerin sermayesinin yarısından fazlasına sahip olduğu sermaye şirketleri veya bu kişilerin ortağı olduğu şahıs şirketleri, mahkeme kararı ile sürekli olarak kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanırlar...(4) Sürekli olarak kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış olanlara ilişkin mahkeme kararları, Kamu İhale Kurumunca, bildirim izleyen on beş gün içinde Resmî Gazetede yayımlanmak suretiyle duyurulur."

uğradıkları zarar ve ziyan genel hükümlere göre kendilerine tazmin ettirilir. Bununla beraber bu Kanuna aykırı fiil veya davranışlardan dolayı hüküm giyen idare görevlileri, bu Kanun kapsamına giren bütün kamu kurum ve kuruluşlarınca bu Kanunun ve ilgili diğer mevzuatın uygulanması ile görevli ve yetkili kadrolara atanamaz ve görev alamazlar.⁶⁴² Kanunda bu yasaklılığa ilişkin herhangi bir düzenleme olmamasından dolayı, görevlendirme yasaklılığının süresiz olduğu sonucuna varılmaktadır.⁶⁴³

Yasaklılıkla ilgili benzer bir düzenleme Devlet İhale Kanunu'nda yer almakta ve madde 85'te hüküm altına alınmaktadır. Bu maddeye göre; ihaleye fesat karıştırma suçu işleyen kişiler hakkında uygulanacak cezai yaptırımın yanı sıra, ihalelere girmeye bir yıldan üç yıla kadar yasaklanırlar. Haklarında evrakta sahtecilik ve rüşvet suçu dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulananlar ise mesleklerinden men edilir ve yeni bir isimle müteahhitlik yapamazlar. Haklarında tekerrür hükümleri sonucu men cezası verilenlerin mahkeme kararları, ilgililerin meslek ve müteahhitlik sicillerine işlenir.⁶⁴⁴

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; suçun cezasını arttıran nedenlerin başında ilgili kamu kurum veya kuruluşu açısından bir zararın meydana gelip gelmediğidir. Meydana gelen zarardan kasıt kamu zararıdır. Bu nedenle meydana gelen kamu zararının tespiti önemlidir. Eğer meydana gelen kamu zararı net ve somut olarak belirlenemezse, suç kamu zararı meydana gelmemiş gibi değerlendirilir ve cezası bir yıl ile üç yıl arasında belirlenir.⁶⁴⁵ Hâkim somut olayın özelliklerine göre, kamu zararını oluştuğunu gerekçeleriyle beraber kendisi takdir edebileceği gibi, bu tespiti bilirkişi raporu ile de tespit edebilir. Ancak kamu zararının meydana gelebilmiş olma ihtimali üstünden kişi cezalandırılmaz.⁶⁴⁶

⁶⁴² Kazancı, **a.g.e.**, s.207-208.

⁶⁴³ Özgenç, **a.g.e.**, s.258.

⁶⁴⁴ Sadettin Doğanıyığıt, **Yargı İçtihatları Işığında İhale ve Sözleşme Hukuku**, KAMEP Derneği Yayınları, , 1.Baskı, Ankara, 2016, s.665.

⁶⁴⁵ Ünal-Erol-Erol, **a.g.e.**, s.103.

⁶⁴⁶ Mahmut Koca-İlhan Üzülmez, **İhaleye Fesat Karıştırma Suçu**, Türkiye Adalet Akademisi, Yıl:4, Sayı:13, Nisan, 2013, s.27.

İhale sürecinde uyulması gereken ilkeler vardır. Rekabet ilkesi bunların başında sayılsa bile yeterli değildir. Saydamlık, güvenilirlik, eşitlik, gizlilik kamuoyu denetimi, ihtiyaçların uygun şartlarda karşılanması, kaynakların verimli ve ekonomik kullanımı, ihalelerin bölünmezliği, ihalelerin kanuniliği ve ödeneksiz ihale yapılamaması ilkesi gibi daha birçok ilke yer almaktadır.⁶⁴⁷ İhale hukukuna hâkim bu ilkelerin herhangi birinin ihlali ihaleye fesat karıştırma suçuna neden olmasa bile, Türk Ceza Kanununda yer alan görevi kötüye kullanma, rüşvet, irtikap, göreve ilişkin sırların açıklanması gibi başka suçlara neden olabilir.⁶⁴⁸

3.4. Hukuki Sorumluluk

Hukuki sorumluluk denildiğinde asıl bahsedilen borçlar hukukunda yer alan hukuki sorumluluktur. Borçlar hukukundaki sorumluluk da; bir borç ilişkisinden doğar. Borç ise sözleşmeden veya haksız fiilden dolayı oluşur.⁶⁴⁹ Hukuki sorumlulukta ortada bir suç olmasa da, hukuka aykırı bir fiil veya işlem vardır.⁶⁵⁰ Aşağıda detaylandıracağımız hukuki sorumluluk hali için kamu görevlilerinin sorumlulukları tamdır.

3.4.1. Hukuki Sorumluluğun Şartları

Kamu hizmetleri yerine getirilirken, idare adına hareket eden kamu görevlilerinin fiilleri sonucu kişilerin uğramış oldukları zararların tazmin ettirilmesi imkânın bulunması, hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur.⁶⁵¹

İncelendiğinde kamu görevlisinin hukuki sorumluluğuna gidilebilmesi için kusurlu olması ve ortaya bir kamu zararı çıkmış olması şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerektiği görülmektedir. Bu başlık altında da kusur şartı ve kamu zararı şartı ayrıntısıyla incelenecektir.

⁶⁴⁷ Kazancı, **a.g.e.**, s.122.

⁶⁴⁸ Kazancı, **a.g.e.**, s.123.

⁶⁴⁹ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.615.

⁶⁵⁰ Gözler, **a.g.e.**, s.615.

⁶⁵¹ Suat Aksu, **Hizmet Kusuru ve Kamu Zararları**, İzmir, 2013, s.167.

3.4.1.1. Kusur Şartı

Kusur, Türk Dil Kurumu'na göre; “*bilerek veya bilmeyerek bir işi gereği gibi yapmama, eksiklik, noksanlık*” gibi anlamlara karşılık gelmektedir.⁶⁵² Kusur, hukuk düzeni ve toplum tarafından kabul görmeyen insan davranışıdır.⁶⁵³ Kusurun niteliğine göre, hem ceza hukukunda cezai sorumluluğa, hem de sorumluluk hukukunda tazminata neden olabilir. Böylece kusurun hem medeni hukuk hem de ceza hukukunda yer alan ortak bir konu olduğu söylenebilir.⁶⁵⁴

Kamu hizmetleri gerçek kişi olan kamu görevlilerince yerine getirilmektedir. Bu nedenle bahsi geçen zararlar kamu görevlilerinin yani gerçek kişilerin fiil ve davranışları sonucu meydana gelmektedir. Ancak kimi zaman bu fiil ve davranış kamu görevlisinin göreviyle ilişkili olabilirken, kimi zaman kendi görev ve hizmetiyle ilgisi olmayabilir.⁶⁵⁵ Kamu görevlilerinin hukuki sorumluluğu dendiğinde bahsettiğimiz bu ayrıntılar devreye girer.

Aşağıda rücu bölümünde üzerinde durulacak olan Anayasa'nın 40. ve 129. maddeleri ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 13. maddesi ile ortaya çıkan kusurun farklı şekillerde ortaya çıkması sonucu kamu görevlisinin hukuki sorumluluğu konusu gündeme gelmiştir. Ancak bu konunun Danıştay, Yargıtay ve Uyuşmazlık Mahkemeleri tarafından net bir şekilde çerçevesi çizilmemiştir. Kamu görevlisinin hukuki sorumluluğu hakkında son dönemde Sayıştay'ın kararlarından daha çok faydalanılmaktadır.⁶⁵⁶ Bu Kanunlara göre zararın meydana gelmesine neden olan kusurun üç farklı hali vardır. Bunlar:

- İdarenin hizmet kusuru,
- Kamu görevlisinin kişisel kusurudur,

⁶⁵² www.tdk.gov.tr; (Son Erişim Tarihi: 05.03.2018)

⁶⁵³ İhsan Erdoğan, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, 2006, s. 109.

⁶⁵⁴ Habip Oğuz, **Sorumluluk Hukukunda Kusur**, TAAD, Yıl:7, Sayı:28, Ekim, 2016, s.275-276.

⁶⁵⁵ Aksu, **a.g.e.**, s.167.

⁶⁵⁶ Bahtiyar Akyılmaz, **Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 69/1-2, İstanbul, 2011, s. 61.

- Kamu görevlisinin görev kusuru.⁶⁵⁷

İdarenin hizmet kusuru; kişiye bağlı olmayan, hizmet yerine getirilirken kamu görevlisi ile ilişkilendirilmeyen, söz konusu kamu hizmetinin oluşturması, düzenlenmesi, işleyişi ve teşkilatlanmasında karşımıza çıkan somut, anonim ve objektif kusur şeklinde tanımlanabilir.⁶⁵⁸

İdarenin hizmet kusurundan bahsedebilmek için, hizmeti yerine getiren kamu görevlisinin söz konusu zararda kişisel kusurunun olmaması gerekmektedir. Yani bu kusur doğrudan idarenin kusurudur. Anayasa'nın 125. maddesi gereği de hizmet kusuru dolayısıyla meydana gelen zararlardan üçüncü kişilere karşı idare doğrudan doğruya ve aslen sorumludur. Bu nedenle bireyler idare aleyhine dava açabilir.⁶⁵⁹

Kamu görevlisinin salt kişisel kusuru ise, kamu görevlisinin resmi sıfatı, kendi görev alanı ve yetkisinden ayrılan, hizmet araç ve gereçlerinden faydalanmadığı bir durumda hukuka aykırı kusurlu davranışında meydana gelen zarardan ilgili kamu görevlisi Borçlar Kanunu hükümlerine göre şahsen sorumludur.⁶⁶⁰

Konumuzla alakalı olarak, hukuki sorumluluğun doğabilmesi için aranan kusuru ise görev kusurudur. Kamu görevlisinin görev kusurunun kamu görevlisinin almış olduğu karar, eylem veya fiilin hukuka aykırı olması ve kamu kaynaklarında artışa engel veya azalışa neden olması gerekmektedir.⁶⁶¹ Görev kusurunda da kamu görevlisinin kişisel kusuru söz konusudur. Salt kişisel kusurdan farkı ise, kamu görevlisine rücu sorumluluğundan bahsedebilmemiz için meydana gelen kişisel kusurun kamu görevlisinin görev ve yetkisi ile ilişkili olmasından kaynaklanmaktadır.

⁶⁵⁷ Aksu, **a.g.e.**, s.167.

⁶⁵⁸ Akyılmaz, **a.g.m.**, s. 74.

⁶⁵⁹ Akyılmaz, **a.g.m.**, s.74-75.

⁶⁶⁰ 02.04.1981 tarih ve E.81/2886- K.81/4252 sayılı T.C. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi kararı, Yargıtay Kararları Dergisi, C. VI, Sayı:9, s. 1121 vd.

⁶⁶¹ Akyılmaz, **a.g.m.**, s.68.

Sayıştay Kanunu 7. madde 3. fıkrada⁶⁶² kamu zararından bahsederken, sorumluların mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağının olması gerektiğinden bahsetmesine rağmen kusurdan bahsetmemektedir. Ancak kamu zararının oluşması için gerekli şartlardan biri olan kusurdan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 71.⁶⁶³ maddede açık bir şekilde bahsedilmiştir. Hukukumuzda haksız fiilde kural kusura bağlı sorumluluk, istisna ise kusurdan bağımsız sorumluluktur. Bu nedenle sorumluluğun kusura bağlı olduğunu ayrıca belirtmeye gerek yoktur çünkü kural bu şekildedir.⁶⁶⁴ Diğer bir ifadeyle kanunda aksi görülmedikçe, haksız fiil sorumluluğu söz konusu ise ortada kusur vardır.⁶⁶⁵

⁶⁶² 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “Madde 7-...(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...”

⁶⁶³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “Madde 71- Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. Kamu zararının belirlenmesinde; 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, f) (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.) g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, Esas alınır. (Değişik üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir. 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 kanutlayıcı 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. (Değişik son fıkra: 25/4/2007-5628/4 md.) Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usul ve esaslar, Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.” 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle bu fıkrada yer alan “Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan” şeklinde değiştirilmiştir.

⁶⁶⁴ Duran Bülbül-Yakup Akpınar- İlkben Hakan Bekar, **Kamu Zararı**, Vizyon Eğitim, Danışmanlık, Yayın, Ankara, 2015, s.55.

⁶⁶⁵ Barış Özçelik, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Zararından Sorumluluk**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı Panel, 2012, s.10. , https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Panel_Kamu_Zarari.pdf , (Son Erişim Tarihi: 18.01.2018)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda kamu zararı tanımında kamu görevlisinin kusurundan bahsettiği belirtilmişti. Ayrıca kasıt ve ihmalden bahsedilmesi gerekli değildir. Çünkü sorumluluk hukuku açısından açıklarsak kusur, kasıt ve ihmal şeklinde ikiye ayrılır. Anayasa'nın 129. madde 5. fıkrasında da kamu görevlisinin kusurundan bahsedilmiştir. Burada kullanılan kusur da hem kasıt hem ihmali içine almaktadır.⁶⁶⁶

Yargıtay da bu konu hakkında vermiş olduğu bir kararda *“kast ve ihmal haksız eylem sorumluluğunun kurucu öğelerinden biri olan kusurun iki ayrı çeşidini oluşturur. Bu nedenle ihmali bir davranışta sorumluluğu gerektiren hukuka aykırı bir eylem niteliği taşıyabilir. Zararlı sonuç istenmemekle beraber bunun gerçekleşmemesi için gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi durumunda da ihmalin var olduğunun kabulü gerekir.”* diyerek kusurun kast ve ihmali kapsadığını belirtmiştir.⁶⁶⁷

3.4.1.2. Kamu Zararı Şartı

Kamu görevlilerinin kamu zararının oluşmasındaki sorumluluğunun temelde borçlar hukukunda yer alan haksız fiil sorumluluğunu baz alarak değerlendirildiği ve bu sorumluluğun idare hukukuna uyarlandığını söylenebilir.⁶⁶⁸

Kamu zararı kavramı mali hukuk alanımızda ilk olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile literatüre girmiştir. 5018 sayılı Kanun'un 71. maddesinde kamu zararı başlığı altındaki tanım *“Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.”* şeklindedir.

⁶⁶⁶ Akyılmaz, **a.g.m.**, s.68.

⁶⁶⁷ 11.04.1989 tarih ve E.89/2654, K.89/3367 sayılı T.C. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi kararı, Yargıtay Kararları Dergisi, Cilt: 15, Sayı:7, 1989, s.946.; 13.06.1989 tarih ve E. 89/4164-K.89/5352 sayılı T.C. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi kararı, Yargıtay Kararları Dergisi, Cilt:15, Sayı:11, 1989, s.1556.

⁶⁶⁸ Bülbül-Akpınar- Bekar, **a.g.e.**, s.40.

5018 sayılı Kanun öncesinde kullanılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 22. maddesi (d) fıkrasında, hükümlere aykırı işlem ve davranışlardan doğan devlet zararı sorumlularına ödetileceği ifadesi yer almaktaydı. Ancak bu kanuna göre sorumlular ita amirleri ve tahakkuk memurlarıydı. 1050 sayılı Kanun'un 13. maddesinde ise ita amirleri ve tahakkuk memurlarının hatalarından doğan zararlar Sayıştay tarafından verilecek yargı kararları ile tazmin edileceği belirtilmiştir.⁶⁶⁹ Yani 1050 sayılı Kanun'da bahsedilen sorumluluk "sebe" sorumluluğuydu ve bu sorumluluk tipinde kişilerin kusurlu olması şartı aranmamaktadır.⁶⁷⁰

Kamu zararının tanımıyla ilgili diğer ifade 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde yer almaktadır. Bu madde 5018 sayılı Kanun'a atıf yaparak kamu zararını "*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirtilen kamu zararını ifade eder.*" şeklinde açıklanmıştır.

Kamu zararı ile ilgili 19.10.2006 tarih ve 26324 sayı ile Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te ise kamu zararı; mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıyla doğan zarar şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁷¹

Söz konusu yönetmelik ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda geçen kamu zararı kavramı birbirine yakın olsa da, farklılıklar vardır. Bunun nedeni de 5018 sayılı Kanun'un 71. maddesinde 25.04.2017 tarih ve 5628

⁶⁶⁹ Erdal Kuluçlu, **Sayıştay'ın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı**, Sayıştay Dergisi, Sayı:82, s.54.

⁶⁷⁰ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18.Baskı, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2015, s.617

⁶⁷¹ 08.04.2014 tarih ve 287/89 sayılı T.C. Yargıtay Başkanlığı 6. Daire kararına göre, "...Söz konusu hükümde de açıkça belirtildiği gibi kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi kamu zararıdır."

sayılı Kanun'un 4. maddesi ile yapılan değişikliğin yönetmeliğe aktarılmamış olmasından kaynaklanmaktadır.⁶⁷²

Kısaca kamu zararı; kamu görevlilerinin kusurları nedeniyle devlet malını koruyamamaları sonucu doğrudan doğruya devlete verdikleri zararlar ile yetkilerini kullanırken gerçekleştirdikleri kusurlu hareketleri dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlar nedeniyle devletin tazminat ödemek zorunda kaldığı halleri ifade eder.⁶⁷³

Buna göre; bir kamu zararının meydana gelebilmesi için;

- Bir kamu görevlisinin varlığı,
- Kamu görevlisinin karar, işlem veya fiili,
- Bahsi geçen karar, işlem veya fiil sonucu kamu kaynağında artışa engel veya eksilme meydana gelmesi,
- Bahsi geçen karar, işlem veya fiil sonucu kamu kaynağında artışa engel veya eksilme meydana gelmesi ile arasında bir illiyet bağı,
- Bahsi geçen karar, işlem veya fiilin mevzuata aykırı olması,
- Kamu görevlisinin kusurunun bulunması,⁶⁷⁴

şartları bir arada meydana gelmelidir.

Kamu görevlisi kavramına yukarıda geniş bir şekilde yer verdiğimiz için burada daha çok diğer şartlar incelenecektir.

İdari karar, işlem ve fiillerin kamu zararı oluşturabilmesi için, hukuka aykırı olması veya kamu görevlisinin görevi gereği yerine getirmesi gereken bir kararı⁶⁷⁵

⁶⁷² Cuma Orulluoğlu, **Kamu Zararı**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2012, 2.Baskı, s. 118-119.

⁶⁷³ Akyılmaz, **a.g.m**, s. 63.

⁶⁷⁴ Bülbül-Akpınar- Bekar, **a.g.e**, s.46-47.

⁶⁷⁵ "İdare hukukunda en yaygın işlem türünü özellikle "idari karar" veya "icrai karar" biçiminde ortaya çıkan tek yanlı idari işlemler oluşturmaktadır."Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2015, s.217.; "İdari kararlar, tek yanlılık ve icrailik, hukuka uygunluk karinesiden yararlanma ve yargısal denetime tabi olma gibi özellikler göstermektedir." Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 8. Baskı, Ankara, 2003, s.112.

almaması, işlemi⁶⁷⁶ veya fiili⁶⁷⁷ yerine getirmemesi gerekmektedir. Bir başka deyişle kamu görevlisinin kararı, işlemi veya fiili sonucu ortada bir zarar oluşmamışsa kamu zararından bahsedilemez. Bunun sonucu kamu görevlisinin idari ve disiplin sorumluluğu ortaya çıkar ancak mali sorumluluğu ortaya çıkmayacaktır.⁶⁷⁸

Kamu zararının ortaya çıkması için meydana gelmesi gereken bir diğer şart ise, kamu kaynağında artışa engel olunması veya kamu kaynağında eksilme olmasıdır. Kamu görevlisinin yaptığı işlem, karar veya fiil sonucu kamu kaynağında böyle bir sonuç meydana gelmemişse kamu zararından bahsedilemez.⁶⁷⁹ Yani zarar

⁶⁷⁶ “Kamu kurumu ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili olması gereken işlemdir.” 25.05.1978 tarih ve E.976/1- K.976/38 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı , **Anayasa Kararlar Dergisi**, sayı:14, s.170.

⁶⁷⁷ “İdari eylem, idarenin, kendine bağlanabilen ve hukuki durumlarda ya da dış dünyada hukuki sonuçları olan değişiklikler meydana getiren olumlu yada olumsuz hareket tarzıdır.” Bahtiyar Akyılmaz-Murat Sezginer-Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Hukuk, 8. Baskı, 2017 s.375.

⁶⁷⁸ Eyüp Kızılkaya, **Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi**, Dış Denetim Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül, Sayı:1, Ankara, 2010, s.177; 30.05.2017 tarih ve E.2016/14795-K.2017/3448 sayılı T.C. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi kararına göre, “...Dava, kurum zararının tazmini istemine ilişkindir... Davacı,.. birikmiş su borcunun tahakkuklarının sehven yapıldığı gerekçesi ile kaldırıldığını, yine encümen kararlarına rağmen bazı iş yeri kira gelirlerinin tahsil edilmediğini ve mevzuat hükümlerine aykırı bir şekilde sözleşmeli personel çalıştırıldığını iddia ederek oluşan kurum zararının tazmini isteminde bulunmuştur... Davalı, kurumu zarara uğratmadığını tüm işlemlerin encümen kararı ile yapıldığını belirterek davanın reddi gerektiğini savunmuştur... sadece mevzuata aykırı olarak çalıştırıldığı iddia edilen personel giderleri yönünden tazminata karar verilmiş, diğer zarar kalemleri yönünden ise davanın reddine karar verilmiştir... sanık davalının mevzuat hükümlerine uymayan eylemlerinin tespit edildiği ancak bu eylemleri sonucunda somut anlamda kişi veya kurum zararının oluşmadığının belirtildiği, bu suretle isnat edilen görevi kötüye kullanma suçunun kanun metninde tanımlanan kişilerin mağduriyetine veya kamu zararına neden olma unsurunun gerçekleşmediği belirtilerek esasen suçun yasal unsurları gerçekleşmediğinden beraat kararı verilmiştir. Şu halde; davacı kurumun bir zarara uğradığından söz edilemez, zira bu maaş ödemeleri karşılığı hizmet olarak dava dışı sözleşmeli personelden alınmıştır. Mahkemece, davanın reddi gerekirken bu durum göz ardı edilerek yazılı şekilde karar verilmesi usul ve yasaya uygun olmamış ve kararın bozulması gerekmiştir.”

⁶⁷⁹ 11.11.2014 tarih ve 120/154 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6.Daire kararına göre, “...Denetçi tarafından sorguda; Belediye bütçesinden, spor kulübü derneklerine mevzuatta belirtilen limitlerin üzerinde nakdi yardımda bulunulması dolayısı ile kamu zararına neden olduğu iddiası ileri sürülmüşse de; a, Spor Kulübü Derneklerinin elektrik, su ve doğalgaz ödemeleri, karşılığında bir mal satın alımı gerçekleştiğinden, bu nevi yardımlar “aynı” olarak değerlendirilmelidir. Bunlara ilişkin faturaların Belediye bütçesinden ödenmesi de, kamu zararı olarak görülemez. Açıklanan gerekçelerle, sorgu konusu edilen toplam ... TL tutarı için ilişilecek bir husus bulunmadığına, (Üye ... ve Üye ... 'ın; “Söz konusu ödemelerin 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki hükme aykırı olduğu, yapılan yardımların “aynı” değil “nakdi” nitelik taşıdığı ve aynı Kanunla ihdas edilen %0 12

tehlikesinin ortaya çıkması veya zarar vermeye teşebbüs edilmesi kamu zararının meydana gelmesi için yeterli değildir.⁶⁸⁰

Kamu zararında zarar gören taraf kamudur. Bu nedenle kamu zararı ile meydana gelen zarar; kamunun malvarlığında doğrudan azalma, devlet malının zarar görmesi, idarenin tazminat ödemesi gibi malvarlığında dolaylı yolla azalma gibi yollar dışında kamu alacağının alınmaması, tahsilâtın yapılmaması gibi kamunun malvarlığında artışa engel durumlarını da ifade eder.⁶⁸¹

Kamu zararının oluşmasında kamu görevlisinin işlemi, kararı veya fiili sonucu kamu kaynağında bir azalma veya artışa engel bir durum oluşmasının yanı sıra bunların arasında illiyet bağının olması gerekmektedir. Aksi takdirde yine kamu zararından bahsedilmesi mümkün değildir.⁶⁸²

Kamu zararının oluşması için diğer şartların yanı sıra alınan karar, yapılan işlem veya eylemin mevzuata aykırı olması gerekmektedir. Kamu görevlileri

nakdi yardım limiti aşıldığından, kamu zararı oluştuğu ve bu nedenle tazmin hükmü verilmesinin gerektiği” şeklindeki, ayrışık görüşlerine karşı) oy çokluğuyla...”

⁶⁸⁰ Akyılmaz, **a.g.m.**, s.66

⁶⁸¹ Bülbül-Akpınar- Bekar, **a.g.e.**, s.52; 13.06.2017 tarih ve E.2016/10939- K.2017/2594 sayılı T.C. Yargıtay 5. Ceza Dairesi kararına göre, “Karaağaç Belediye Başkanı ve ihale yetkilisi olan sanığın Sahil yolları sathi kaplama 1. etap işi ile Temizlik Hizmetleri Alımı ihalelerini 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun açık ihale usulü hükümleri yerine, ... pazarlık usulüyle yapılmasına karar vermek suretiyle kamunun zararına neden olduğu iddia ve kabul edilen olayda, Temizlik Hizmetleri Alımı ihalesinde belediye bünyesinde bulunan çöp kamyonlarının yetersiz olması ve temizlik hizmetlerinin kamu sağlığını ilgilendirmesi sebebiyle ihale konusu işin ivedilikle yapılması gerektiğine dair gerekçe raporu üzerine ihalenin pazarlık usulü ile yapılmasına dair kararda isabetsizlik görülmemiş ise de; Sahil yolları sathi kaplama 1. etap işi ihalesinde olumsuz hava şartları sebebiyle sahil yollarında meydana gelen ciddi bozulmaların yaz aylarında beldede yoğun nüfus artışı yaşanması sebebiyle turizm sezonunda yapılamayacağından bahisle acil yapılması gerektiğine dair gerekçe raporuna istinaden pazarlık usulü ile yapılmasına karar verilmesine rağmen, söz konusu işin belirlenen 30 günlük sürede bitirilmediği takdirde sözleşme hükümleri uyarınca cezai şart uygulanması gerekirken pazarlık usulü ile ihale yapılmasına yönelik gerekçeye aykırı olacak şekilde ihaleyi kazanan firmaya 100 günlük ek süre vermek suretiyle bu firmaya menfaat sağlanması şeklinde gerçekleşen eylemin görevi kötüye kullanma suçunu oluşturacağı gözetilmeden dosya kapsamı ve oluşa uygun düşmeyen gerekçeler ile yanılığlı değerlendirme sonucu yazılı şekilde ihaleye fesat karıştırma suçundan mahkumiyet kararları verilmesi, ... Kanuna aykırı, katılan vekili, sanık müdafii ve O yer Cumhuriyet Savcısının temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden hükümlerin.. **BOZULMASINA, 13/06/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”**

⁶⁸² Bülbül-Akpınar- Bekar, **a.g.e.**, s.52.

yaptıkları işlem veya eylem ile aldıkları kararları kanunilik ilkesi çerçevesinde yerine getirir. Bu ilke dolayısıyla gerçekleştirilmiş idari faaliyet, iptal davası sonucu ortadan kalkana kadar hukuka uygun kabul edilir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71. maddesinde kamu zararının belirlenmesinde hangi durumların esas alınacağı tek tek belirtilmektedir. Bu maddeye göre;

“ 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,

f) (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)

g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması.”

esas alınır.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 6. maddesinde de aşağıda belirtilen hallerde kamu zararının belirleneceği belirtilmektedir. Bu Yönetmeliğe göre de kamu zararı belirlenirken;

“ 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 ve 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 taşınırın zarar 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 mali külfet getirilmesi,

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

Hukuka uygunluk karinesine tabi idari faaliyetin kamu zararını oluşturup oluşturmadığı; kontrol, denetim, inceleme, Sayıştay tarafından kesin hükme bağlama veya adli, idari ve askeri yargılama sonucu tespit edilir.⁶⁸³

İdarenin kontrol, denetim ve incelemesi sonucu tespit edilen kamu zararına ilişkin yazı, rapor, ilam, tutanak vb. belgelerde yer alan söz konusu kamu zararına ilişkin hususlar ilgili harcama yetkilisinin görüşü alınmak üzere merkezde üst yönetici ve taşrada idarenin en üst yönetici tarafından değerlendirilmeye alınır.⁶⁸⁴

⁶⁸³ Bülül-Akpınar- Bekar, **a.g.e.**, s.54.

⁶⁸⁴ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 7/3.

Kamu zararına neden olduğu düşünölen harcama yetkilileri söz konusu karar, işlem veya fiilleri hakkında savunma yapma imkânına sahip olur. Böylece söz konusu idari faaliyeti neden gerçekleştirdiklerine dair açıklama fırsatı bulurlar.⁶⁸⁵

İdarenin kendi içinde yaptığı inceleme, denetleme veya kontrol işleminin kamu zararı oluşturduğuna dair nihai kararı üst yönetici verir. Bu belgelerle kamu zararına ilişkin belgelerde, sorumlularla beraber tahsil sürecine dâhil olacak ilgililerinde olması gerekir.⁶⁸⁶ Aksi takdirde bu sorumluların belirlenmesi içinde üst yönetici tarafından ayrıca bir inceleme yaptırılarak sorumluların tespit edilmesi gerekmektedir.⁶⁸⁷

Sayıştay denetçileri tarafından yapılan inceleme sonucu mevzuata aykırı veya noksan bulunmuş işler hakkında kendilerine gönderilen kamu zararına ilişkin sorguların bir örneğini, ilgili kamu görevlisince ilgilisine göre üst yönetici veya en üst yöneticiye bildirilir. Sayıştay sorguları kamu idarelerince ihbar kabul edilerek konu hakkında gerekli inceleme, denetim ve kontrol başlatılabilir.⁶⁸⁸ İnceleme, denetim ve kontrol sonrası bir kamu zararı olduğuna ilişkin sonuca varılırsa Sayıştay yargısı beklenmeksizin kamu zararına yönelik süreç başlayabilir.⁶⁸⁹

Yargı kararları ve Sayıştay ilamları sonucu tespit edilen kamu zararı alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin süreci merkezde strateji geliştirme birimleri, taşrada ise yetkili idare birimi yürütür.⁶⁹⁰

⁶⁸⁵ Orulluoğlu, **a.g.e.**, s. 142.

⁶⁸⁶ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik “*Madde 5-... (2) Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararının geri ödenmesi sürecine, kamu görevlileri ile birlikte ilgililerde dahil edilir.*”

⁶⁸⁷ Bülül-Akpınar- Bekar, **a.g.e.**, s.68.

⁶⁸⁸ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 7.

⁶⁸⁹ Bülül-Akpınar- Bekar, **a.g.e.**, s.69.

⁶⁹⁰ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 8. ; 07.01.2014 tarih ve 131/39 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6.Daire kararına göre, “...657 sayılı Kanuna göre memur olarak çalışan personelin Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Talimatına göre öğle yemeği için ödemesi gereken asgari memur katkı bedellerinin belediye bütçesinden karşılanması sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği iddiasına ilişkin olarak

Aynı yönetmelikte idarelerce yapılan inceleme, kontrol ve denetim sonucu üst yöneticinin konuyu değerlendirdiğinden ve nihai kararı üst yöneticinin verdiğinden bahsetmiştik. Ancak mevzuatta üst yöneticinin kararına ilişkin bir itiraz müessesinden bahsedilmemektedir.⁶⁹¹ Bu da uygulamada karşımıza çıkan sorunlardandır.

Tespit edilen kamu zararından doğan alacaklara ilişkin hükümler Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 10. maddesinde belirtilmiştir. Bu alacakların yukarıda bahsettiğimiz gibi takip, tebliğ ve tahsilini merkezde strateji geliştirme birimleri ve taşrada takibe yetkili birimler yerine getirir. Bunun sonucu sorumlular ve ilgililerin bilinen adreslerine imzaları alınmak suretiyle veya 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir.⁶⁹²

Sorumlular ve ilgililere tebliğ işlemi Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesinde belirtilen değerlendirmenin tamamlandığı tarihten itibaren beş iş günü içerisinde başlanır. Tebliğde; borcun miktarı, sebebi, doğuş tarihi, faiz başlangıç tarihi, ödeme yeri, yedi günlük itiraz süresi, itiraz mercii belirtilerek, söz konusu tutar belirtilir. Tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi istenir. İtiraz süreci, merkezde strateji geliştirme birimlerince ve taşrada takibe yetkili birimin üst yönetici tarafından on iş günü içerisinde tamamlanır. İtiraz ve itirazı değerlendirme süresi bir aylık ödeme süresini etkilemez.⁶⁹³

dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda...TL'lik kamu zararının; ... TL'si aşağıda dökümü yapılan makbuz bilgileri ile tahsil edilmiştir. Geriye kalan ... TL ise aşağıda dökümü yapılan Ödeme Emri Belgeleri ile tahsil edilmiştir.”; 12.01.2016 tarih ve 79/35363 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı kararına göre, “...Sonuç olarak, Üniversitesi taşınır kayıtlarında yer alan plakalı aracın kaza yapması sonucu oluşan tamir masraflarının Üniversite bütçesinden ödenmesi sonucu oluşan TL'lik kamu zararının tamamı Muhasebe İşlem Fişi ile Bütçe Gelirleri Hesabına kaydedilerek tahsil edildiğinden ilişilecek bir husus kalmadığına oybirliğiyle...”

⁶⁹¹ Orulluoğlu, **a.g.e.**, s. 212.

⁶⁹² 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 10.

⁶⁹³ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 10.

Sayıştay sorgusu sonucu tespit edilen kamu zararı ve buna istinaden yapılan inceleme, denetleme veya kontrol sonucu tahsil edilmesi gereken kamu zararı alacağının sorumlu ve ilgililere tebliğ süreci de aynı şekilde tamamlanır.⁶⁹⁴

Kesinleşen Sayıştay ilamlarının tebliğinde 03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri uygulanır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 53. maddesine göre; kesinleşen Sayıştay ilamları doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumludur.⁶⁹⁵

Adli, idari ve askeri mahkemelerce hükme bağlanan ve taraflara tebliğ edilen kamu zararından doğan alacaklara ilişkin kararın kesinleşmesi beklenmeksizin, takip işlemlerine başlanır. Yargılama sonucunda verilen tazmine ilişkin kararlardan kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimince takip edilmeyenler, takip edilmek üzere temsile yetkili hukuk birimlerine intikal ettirilir.⁶⁹⁶

Kamu zararı alacaklarının yapılan tebligata rağmen sorumlular ve/veya ilgililere süresinde rızaen ödenmemesi halinde ilgili alacak dosyası, sürenin bitiminden itibaren beş iş günü içerisinde, alacağın hükmen tahsili için, strateji

⁶⁹⁴ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 10.

⁶⁹⁵ 06.02.2014 tarih ve 124/55 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı, 6. Daire kararına göre, “İş akdi feshedilen işçilerin kıdem tazminatlarının belediye tarafından ödenmesi ve sorumlu şirketlere rücu edilmemesi... belediye kendine yapılan ödemelere istinaden kıdem tazminatı sorumluluğunu yerine getirmesi gerekmekte olup bu mükellefiyeti yerine getirmediğinde de asıl işveren olarak belediyenin, mahkeme kararı gereğince ödemiş olduğu kıdem tazminatı ödemeleri ile ilgili borcu gerçek sahibi müteahhide rücu etmesi gerekmektedir. Bu nedenle idaresi tarafından yersiz ödeme yapılması sonucu ... TL tutarında kamu zararına neden olduğu görülmüş ise de; söz konusu kamu zararı ... tarih ve ... nolu Tahsilat Makbuzları ile ilgililerden tahsil edildiğinden ... TL kamu zararı için ilişilecek husus kalmadığına, Henüz tahsil edilemeyen geriye kalan ... TL kamu zararının ise; ... TL'sinin Harcama Yetkilisi (Temizlik İşleri Müd. V.) ... ile Gerçekleştirme Görevlisi (Çevre Mühendisi) ...'ya, ... TL'sinin Harcama Yetkilisi (Fen İşleri Müdür V.) ... ile Gerçekleştirme Görevlisi (Tekniker) ...'ya, ... TL'sinin Harcama Yetkilisi (Fen İşleri Müdür V.) ... ile Gerçekleştirme Görevlisi (Tekniker) ...'ya, ... TL'sinin Harcama Yetkilisi (Park ve Bahçe. Müd. V.) ... ile Gerçekleştirme Görevlisi (Ziraat Mühendisi) ...'ye, ... TL'sinin Harcama Yetkilisi (Park ve Bahçe. Müd. V.) ... ile Gerçekleştirme Görevlisi (Ziraat Mühendisi) ...'a Müştereken ve müteselsilen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 53'üncü maddesi gereğince hüküm tarihinden itibaren işleyecek faizleri ile ödettirilmesine, Oy birliğiyle karar verildi.”

⁶⁹⁶ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 10.

geliştirme birimi veya taşradaki ilgili takip birimince kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimine gönderilir.⁶⁹⁷ Hükmen tahsil ifadesi ile neyi kastettiği Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 22. maddesinde belirtilmektedir. Bu maddeye göre; kamu zararından doğan alacakların sorumlularca ve/veya ilgililerce rızaen veya sulhen ödenmemesi halinde alacak takip dosyası, genel hükümlere göre takibat yapılmak ve dava açılmak üzere, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince o yerdeki muhakemat müdürlüğü veya hazine avukatlığına gönderilir. Hazine avukatı olmayan yerlerde ise, dava ve icra işleri kamu idaresi yöneticileri tarafından takip edilir. Genel bütçe dışındaki diğer kamu idarelerinde ise söz konusu dosyayla hukuk birimleri ilgilenir.⁶⁹⁸ Böylece rızaen ödenmemesi durumunda hükmen tahsilden kastın söz konusu alacağın özel hukuka tabi olacağı ve alacak davası açılmak suretiyle tahsilâtının sağlanacağı anlaşılmaktadır.⁶⁹⁹

Kamu zararının rızaen veya sulhen ödenmemesi halinde ise nasıl tahsil edileceği ise Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 12. maddesinde tek tek belirtilmiştir. Bu maddeye göre kamu zararından doğan alacaklar, sorumlularından ve/veya ilgililerinden, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte tahsil edilir. Bu maddeye göre kamu zararı, rızaen veya sulhen ödenmenin yanı sıra, bu şekilde tahsilât sağlanamazsa, 11.01.2011 tarih ve 6098 sayılı Borçlar Kanunu hükümlerine

⁶⁹⁷ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 10.

⁶⁹⁸ 21.12.2017 tarih ve 10680 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 1.Daire kararına göre, "... inşaatının yapımı sırasında doğalgaz boru hattına verilen zarar dolayısıyla ... A.Ş. tarafından, ... İl Özel İdaresi aleyhine açılan dava sonucunda yüklenici firma ile birlikte ... İl Özel İdaresi'nin de Mahkemece kusurlu bulunması sonucunda, davacı firma lehine tahsiline karar verilen zarar bedelinin İl Özel İdaresi Bütçesinden ödenmesi sonucu kamu zarına yol açıldığı ileri sürülmektedir. Rapor dosyası ve eki belgeler incelendiğinde; söz konusu ödemeler için İl Özel İdaresi Hukuk Müşavirliği Vekili ... tarafından ... İcra Müdürlüğü'nde ... ile Müteahhit Firma ...'ne İcra Takibi için işlemlerin başlatılmış olduğu anlaşılmıştır."

⁶⁹⁹ Bülül-Akpınar- Bekar, **a.g.e**, s.72.

göre takas ve 09.06.1932 tarih ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edilir.⁷⁰⁰

Kamu zararından doğan alacaklara ilişkin taksitlendirme imkânı olduğu Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 16. maddesinde belirtilmiştir. Sorumluların ve/veya ilgililerin yazılı taksitlendirme talebi ile, sorumlu ve/veya ilgili ile idare arasında, taksitlendirmenin süresini, taksit sayısı ve tutarları ile ödeme zamanlarını belirleyen bir ödeme planı yapılır. Sorumlulardan ve/veya ilgililerden taksitlerini ödeme planına uygun ve vadesinde düzenli olarak ödeyeceklerine dair “resen borç senedi ve kefaletname” alınır. Taksitlendirme süresi azami beş yıldır.⁷⁰¹

Kamu zararından doğan alacaklarda ilgili mevzuatına göre faizin hesaplanmasındaki temel kural zararın oluştuğu tarihtir.⁷⁰² Ancak Sayıştay ilamları, adli, idari ve askeri mahkeme kararları ile tespit edilen kamu zararlarından doğan alacaklarda faiz başlangıç tarihi, söz konusu kararlarda faizin başlangıcı için belirtilen bir hüküm varsa o tarih, yoksa kararın verildiği tarihtir.⁷⁰³

Kamu zararından doğan alacaklarda zamanaşımı süresi, zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, kamu zararının oluştuğu kabul edilen tarihi takip eden malî yılın başında işlemeye başlar ve onuncu yılın sonunda biter. Bu alacaklar zamanaşımına uğramış olsa dahi sorumlular ve/veya ilgililer tarafından rızaen yapılan ödemeler kabul edilir.⁷⁰⁴

⁷⁰⁰ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 12.

⁷⁰¹ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 16.

⁷⁰² 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 18.

⁷⁰³ Bülbül-Akpınar- Bekar, **a.g.e**, s.76.

⁷⁰⁴ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 19.

Kamu zararından doğan alacaklarda zamanaşımı 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda belirtilen hallerde kesilir veya durur.⁷⁰⁵ Zamanaşımının kesildiği durumlarda, kesilme tarihinden itibaren yeni zaman aşımı süresi işlemeye başlar. Bu durum ortadan kalktığı anda zamanaşımı, kaldığı yerden işlemeye devam eder.⁷⁰⁶

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 79. maddesinde “Özel mevzuatındaki hükümler saklı kalmak üzere, idare hesaplarında kayıtlı olup 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında izlenen kamu alacakları dışında kalan;

a) Zarurî veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan,
b) Tahsili için yapılacak takibat giderlerinin asıl alacak tutarından fazla olacağı anlaşılan, kamu alacaklarından merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilen tutarlara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına üst yöneticiler yetkilidir.(a) bendine göre belirlenen tutarı aşan kamu alacaklarından silinmesi öngörülenler merkezî yönetim bütçe kanununda ayrıca gösterilir.” İfadesi yer alır. Bu madde uyarınca merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenen parasal sınırın üzerindeki kamu zararı alacaklarına ilişkin olarak düzenlenecek “resen borç senedi ve kefaletname” için noter tasdiki aranır.⁷⁰⁷

Kamu alacağının silinmesi ile ilgili diğer düzenleme, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndakine paralel olarak Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 21. maddesinde yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre; zorunlu veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan kamu zararından doğan alacaklardan merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilen tutara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde özel kanunlarındaki hükümler

⁷⁰⁵ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 20.

⁷⁰⁶ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 20.

⁷⁰⁷ 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 16.

saklı kalmak kaydıyla üst yöneticiler yetkilidir. Ayrıca bahsi geçen tutarları aşan ve merkezî yönetim bütçe kanununa ekli cetvelde silinmesi öngörülen kamu zararından doğan alacaklar ise strateji geliştirme birimi tarafından ilgili muhasebe birimine bildirilerek kayıtlardan çıkarılması sağlanır.

3.4.2. Rücu İlişkisi

1982 Anayasası'nın 40. maddesinde 'Temel hak ve hürriyetlerin korunması' başlığı altında; "*Kişinin, resmî görevliler tarafından vâki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.*" ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeyi destekleyen diğer hüküm Anayasa'nın 125. maddesinde yer alır ve bu maddeye göre; "*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*" Bu paragraf 1961 Anayasası 114. maddede yer alan son hükümdür ve aynı şekilde korunarak mevcut Anayasa içerisinde de yerini almıştır. Bu hüküm 1961 Anayasası 'Mali hükümler' başlığı altında yer almaktaydı. Bu ifadeyle günümüze kadar gelen anlayış ise, devletin sorumluluğunun sadece kusura dayanmadığı, devletin kusursuzda olsa sorumlu olacağı yani "devletin objektif sorumluluğu" ilkesi Türk Hukuku'nda yerini alarak, Anayasa ile koruma altına alınmıştır.⁷⁰⁸

Söz konusu kamu zararlarının tazmini için açılacak davaların ilgili kamu görevlilerine rücu hakkı saklı kalmak şartıyla idare/kurum aleyhine açılacağı hem Anayasa'nın 129. hem de 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir.⁷⁰⁹

⁷⁰⁸ Akyılmaz, a.g.m, s.62.

⁷⁰⁹ 1982 Anayasası "*Madde 129- (5) Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.*" 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu "*Madde 13- Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Ancak, Devlet dairelerine tevdi veya bu dairelerce tahsil veya muhafaza edilen para ve para hükmündeki değerli kağıtların ilgili personel tarafından zimmete geçirilmesi halinde, zimmete geçirilen miktar, cezai takibat sonucu beklenmeden Hazine tarafından hak sahibine ödenir. Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.*"

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen “...Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.” ifadesine göre; meydana gelen zarardan kamu görevlisinin sorumluluğunun devam ettiği belirtilse de rücu mekanizması için idareye bir takdir yetkisi verilmektedir.⁷¹⁰ Bu konuda idareye takdir yetkisi verilmesi rücu mekanizmasının işleminde sorunlara neden olabilmektedir.

Rücu mekanizması gerektiği gibi işletilirse, kanuni teminat sisteminin kamu görevlilerinin keyfi ve hukuka aykırı davranışlarına prim tanınması ve devletin kamu görevlilerince diledikleri gibi zarara uğratılması riski en aza indirilmiş olacaktır.⁷¹¹ Bu nedenle mali sorumluluğu düzenleyen genel hüküm olan Anayasanın 129. madde 5. fıkrası, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 13. maddesinden farklı olarak, rücu mekanizmasını idarenin takdir yetkisinden çıkararak bağlı yetki haline getirmiş ve böylece kamu görevlisinin şahsi sorumluluğunun ortadan tamamen kalkmasını engellemiş olmaktadır.⁷¹²

Kamu görevlilerinin yetkilerini kullanarak görevlerini yerine getirirken yapmış oldukları kusurlu davranışlarının sonucu meydana gelen kamu zararlarının idarece tazmin edilmesinden sonra, idarenin kamu görevlisine rücu hakkı özel hukuktaki rücu ile aynı özelliktedir.⁷¹³ Özel hukuktaki rücutan farkı idarenin kamu görevlisine rücusun da sadece bozulan mali dengenin sağlanmasının yanı sıra kamu görevlisinin kişisel sorumluluğunun devam etmesi söz konusudur. Kamu görevlisinin

⁷¹⁰ Cemil Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2.Baskı, 2014, s.232.

⁷¹¹ Akyılmaz, **a.g.m.**, s.71.

⁷¹² Akyılmaz, **a.g.m.**, s.71.

⁷¹³ Akyılmaz, **a.g.m.**, s.70.; 28.01.2014 tarih ve 130/49 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6.Daire kararına göre, “...Belediyesinin 2004 yılında sattığı bir arsadan dolayı kişiler belediyeye alacak davası açmıştır... Dolayısı ile ilk hak sahiplerine yapılan satış sonrası tapuların devredilmeyerek arsaların yeniden satışa çıkarılması nedeniyle açılan alacak davası sonucu meydana gelen mahkeme masrafları ve faiz giderleri nedeniyle belediye zarara uğratılmıştır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 12'nci maddesinde; “Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet mallarını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadır. Devlet memurlarının kasıt, kusur ve ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödemesi esastır.” hükmü gereği ...Belediyesi tarafından ödenen faiz gideri, vekalet ücreti ve yargılama masraflarının ...Belediye Başkanı ile encümen üyelerine rücu edilmesi gerekmektedir.”

kusurlu davranışı sonucu oluşan zarar idareye yükleniyor gibi görünse de, zarara neden olan kamu görevlisinin şahsi sorumluluğu devam etmektedir. Zarar gören şahısların zararları idarece en hızlı şekilde tazmin edilirken, zarara neden olanın zarardan sorumlu olması ilkesi gereği rücu mekanizması devreye girer.⁷¹⁴ Böylece kamu görevlisi keyfi, hukuka aykırı ve kusurlu davranışları sonucu sorumluluklarının bilincinde olur ve daha verimli çalışma ortamı sağlanır.⁷¹⁵ Bunun yanı sıra meydana gelen kamu zararında kamu görevlileri dışında zarara sebep olan başka kişilerde varsa, bu zararın tazmininde kamu görevlisine müştereken o kişilerde sorumludur. Rücu mekanizması, zararın meydana gelmesindeki süreçte yer alan herkesi ilgilendirir.⁷¹⁶

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu 12. madde kişisel sorumluluk ve zarar başlığı altında kamu görevlisinin görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorunda olduklarından bahsederken, aynı zamanda kamu görevlilerinin kasıt, kusur, ihmal ve tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa bu zararın ilgili kamu görevlisi tarafından rayiç bedel üzerinden ödeneceği de belirtilmektedir.⁷¹⁷

⁷¹⁴ Akyılmaz, **a.g.m.**, s.70.

⁷¹⁵ Bahtiyar Akyılmaz, **İdare Hukukunda Kamu Görevlisine Rücu Sorunu**, Prof. Dr. Fikret Eren'e Armağan, Ankara, 2006, s.1050.

⁷¹⁶ 06.05.2014 tarih ve 273/104 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6. Daire kararına göre, "...dava konusu tazminat ve mali haklar ile diğer tüm yargılama giderlerinin yalnızca belediye bütçesinden ödendiği, buna mukabil belediyece müşterek ve müteselsil sorumlu diğer alt işverene kendi payına düşen oranında rücu edilmemesi nedeniyle kamu zararına sebep olduğu iddiasına ilişkin olarak dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda; ...tarih ve ... sayılı ödeme emrine konu ...-TL kamu zararının ilgili [firmalar ..A.Ş.'den ...tarih ve ... sayılı Muhasebe İşlem Fişi ile ...-TL,.... Şti'nden de ...tarih ve ...sayılı Muhasebe İşlem Fişi ile ...-TL olmak üzere rücu edildiği, ...tarih ve ... sayılı ödeme emrine konu ...TL kamu zararının ise, ilgili [firma olan ...Şti.'ne ...Asliye Hukuk Mahkemesinde ...Esas sayılı ile rücu en alacak davası açıldığı yargılamanın halen devam etmekte olduğu, buna dair belgelerin gönderildiği, anlaşıldığından mevzuatına uygun yapılan işlemler için ilişilecek husus bulunmadığına oy birliğiyle karar verildi."

⁷¹⁷ 11.02.2014 tarih ve 86/56 sayılı T.C. Sayıştay Başkanlığı 6. Daire kararına göre, "...Denetçi sorgusunda yer alan; ... Belediyesine ait ... plakalı araca ait trafik para cezası ve bu cezanın gecikme faizinin bütçeden ödenmesi suretiyle toplam ... TL kamu zararına neden olduğu iddiasına ilişkin olarak dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda... 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun Kişisel Sorumluluk ve Zarar başlıklı 12'nci maddesinde ise; "Devlet memurları,

Anayasa'nın, kamu görevlisinin neden olduğu kamu zararları sonucu mali sorumluluklarını düzenleyen 40. madde 2. fıkrada veya 129. madde 5. fıkrada rücu usulüne ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakla beraber bu konu hakkında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik'te de bu konuyu açıklayıcı herhangi bir düzenleme getirilmemiştir.⁷¹⁸

Yargıtay da; "657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun (olay tarihinde yürürlükte bulunan) 12. ve 13. maddeleri; memurun Devlet'e karşı sorumluluğunu düzenlerken 12. maddede; (Görevleri işe ilgili olarak idareye verdikleri zararlardan ötürü Borçlar Kanununun haksız fiil esaslarına tabidirler.) 13.maddede ise: (Kurumun, genel hükümlere göre rücu hakkı saklıdır.) hükümleri getirilmiştir. Maddenin sırf düzenleniş şekli ele alındığında; Borçlar Kanununa yapılan yollamanın yalnız doğrudan doğruya zarar için söz konusu olduğu, keza umumi hükümlerden amacın özel hukuk olmadığı söylenebilir. Ne var ki, maddelerle ilgili gerekçeler gözden geçirildiğinde, bu yargının güçlü olamadığı anlaşılır. Bu yasal kuralların gerekçesinde: Borçlar Kanununa yapılan yollamanın yalnız doğrudan doğruya zararı içine almadığı; umumi hükümlerden amacın da özel hukuk kuralları olduğu açıkça vurgulanmıştır."⁷¹⁹ şeklinde karar almıştır.

görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır...denilmektedir... Bahse konu olayda, ... Belediyesine ait ... plakalı araca ait trafik para cezası ve bu cezanın gecikme faizi toplam tutarı ... TL'nin belediye bütçesinden ödendiği ve söz konusu ödemeye kasıt veya kusuruyla neden olan personele rücu edilmeyerek kamu zararına neden olduğu anlaşılmış ise de, sorumlularca gönderilen savunmalardan, söz konusu kamu zararı tutarı ... TL'nin ... tarih ve ... no.lu muhasebe işlem □fişiyile ilgili personelden rücu tahsil edildiği görülmüştür. Bu itibarla, Denetçi sorgusuyla tespit edilen kamu zararı tutarı ... TL'nin hesap yılı sonrasında tahsil edildiği anlaşıldığından, söz konusu tutar için ilişilecek husus kalmadığına oybirliğiyle..."

⁷¹⁸ Akyılmaz, a.g.m, s.72.

⁷¹⁹ 14.11.1985 tarih ve E 1985/7369- K 1985/9399 sayılı T.C. Yargıtay 4.Hukuk Dairesi kararı.

Danıştay'ın bir kararına göre; “Memurun devlete vermiş olduğu zararlarda ise, zarara uğrayanla arasında doğmuş bir borç ilişkisi söz konusu olur. Burada zarar veren ferdin (memurun) kusurunun saptanması gerekir. Kişinin kusuru sonucundaki sorumluluğu ise, Borçlar Kanununun haksız fiil hükümleri ile düzenlenmiştir. Memurun idareye karşı sorumluluğu da Borçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince nazara alınacaktır.”⁷²⁰

Yukarıda yer alan kararlardan anlaşılacağı üzere rücu müessesesi için bahsi geçen yargı adli yargıdır ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu 13. maddede bahsi geçen “Genel hükümler” ise; Borçlar Kanunu'nda yer alan haksız fiil hükümlerini ifade etmektedir.⁷²¹

SONUÇ

Son dönemlerde Dünyada ve ülkemizde yaşanan mali krizler, devlet borçlarının ve kamu harcamalarının artması kamu mali yönetim sisteminde farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden oldu. Buna benzer tartışmalar ülkemizde de olmuştur. Dünyada ve ülkemizde sürekli değişen ve gelişen kamu mali yönetim sisteminin bize göre en önemli unsurlarından olan sorumlular ve sorumluluklar alanını çalışmamızda farklı dinamikleri ele alarak incelemeye çalışılmıştır. Kamu mali yönetim sisteminin dünü ve bugünü incelemek sistemin geçirdiği evrimi daha rahat kavrayabilmemiz açısından önemli. Bu nedenle çalışmada kamu mali yönetimin ilk anayasası sayılan 1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile bugün kullandığımız dünyadaki gelişmelere daha çok adapte olmuş 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile karşılaştırmalar yapılmıştır. Ülkemizin denemiş olduğu sistemleri, değişen bütçe türlerini ve günümüze kadar değişen etkenleri incelenmiştir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun karşılaştırmasında en çok karşımıza çıkan gider

⁷²⁰ 08.05.1979 tarih ve E 75/9257-K 79/1132 sayılı T.C.Danıştay 5. Daire kararı.

⁷²¹ Akyılmaz, a.g.m, s.72.

bütçesinin uygulanmasında sorumluluğun eskiden tek bir aktörde kalarak, diğer aktörlerin bunun sonucu olarak hiçbir sorumluluk almamalarının sistemde ne gibi sorunlara neden olduğunu görülmüştür. Bununla beraber yeni kamu mali yönetim anlayışında ise sorumluluğun tek bir aktörde değil, sürece dâhil olmuş tüm aktörlere dâhil oldukları kısım kadar sorumlu olduklarında sistemde etkisini görülmüştür.

Özellikle gider bütçesinin uygulanmasında önemi daha çok ortaya çıkan hukuki, idari ve cezai sorumluluklar konusu bize sadece 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde sınırlanmadığımızı ve karşımıza çıkan sonuçların farklı mevzuatlarında konusu olduğu incelenmiştir. Bu konunun önemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun getirmiş olduğu ilkeler ve prensiplerle de ilintilidir. Çünkü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu artık kamu harcamalarının farklı kesimler tarafından harcanmasının önüne geçerek genellik ve birlik ilkelerine yer vermiştir. Bu ilkelerinde sonucu olarak şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğmuştur. Bu ilkelerle amaçlanan kamu mali yönetim sistemimizin daha güvenilir ve etkin olmasıdır. Kamu mali yönetiminin kamuoyunca güvenilir olması ülkede hedeflenen ekonomik, sosyal, siyasi amaçlara ulaşmada en önemli etkenlerdendir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu teoride tüm bu ilkeleri benimsemiş olsa da, uygulamada elbette karşımıza bazı boşluklar çıkabilmektedir. Elbette 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun gibi seksen yıllık bir geçmişe sahip sistemden, on yıl gibi eskisine nazaran kısa bir geçmişe sahip sisteme geçişi hızlı bir şekilde beklemek haksızlık olur. Ancak yeni sistemin öngördüğü prensipler yavaş yavaş toplumun tüm kesiminde benimsenecektir. Çünkü karşımızda eskisine nazaran daha kendinden emin, adil ve net çerçeveye sahip bir sistem var. Ancak her alanda olduğu gibi bu alanda da her şeyin amaçlandığı gibi kamu yararına olacak şekilde sonuçlar doğurmasının temelinde sistemde yer alan büyük, küçük tüm aktörlerin bu sisteme inanması ve sorumluluklarının bilincinde olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAP-MAKALELER

- Acar,İbrahim Atilla-Şahin, Elif Ayşe: **Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim**, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 9-10.
- Acar, Pınar: **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi**, s.4, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6818,acar-pinar-avrupa-birligi-ve-turkiyede-kamu-ic-mali-kontrol-sistemi.pdf?0>, (Son Erişim Tarihi: 07.04.2018).
- Akarkarasu, Nahit: **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul, 2000.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara, 2007
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Bütçesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- Aktan,Coşkun Can: **Türkiye’de Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Uygulanabilirliği-Eleştirel Bir Perspektif**, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Aksu, Suat: **Hizmet Kusuru ve Kamu Zararları**, İzmir, 2013.
- Akyılmaz, Bahtiyar: **İdare Hukukunda Kamu Görevlisine Rücu Sorunu**, Prof. Dr. Fikret Eren’e Armağan, Ankara, 2006.
- Akyılmaz, Bahtiyar: **Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 69/1-2, İstanbul, 2011.
- Akyılmaz, Bahtiyar-Sezginer,Murat-Kaya, Cemil: **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Hukuk, 8. Baskı, 2017.
- Altuğ, Figen: **Kamu Bütçesi**, Ezgi Kitapevi, 1.Baskı, Bursa 1999.

- Anadolu Üniversitesi Yayınları: **Devlet Bütçesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2007.
- Apan, Ahmet: **Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi**, Türk İdare Dergisi, Yıl: 80, Sayı: 460, 2008, s.81.
- Arcagök, M. Sait - Yörük, Bahadır: **Yönetim Kontrolü/İç Kontrol**, Maliye Dergisi, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, s.83-85.
- Arın,Tülay- Kesmez, Necdet - Gören, İhsan: **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.
- Arslan, Ahmet: **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Sorumlular Ve Sorumluluk Halleri**, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 24, 2004.
- Arslan,M. Cemil: **İç Denetim Ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2013.
- Artuk,Mehmet Emin-Gökcen, Ahmet- Yenidünya, Caner: **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 14.Baskı, Ankara, 2014.
- Aslan, Bayram: **Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim**, Sayıştay Dergisi, Sayı: 77, s.70.
- Aslan, Zehreddin: **Disiplin Suç ve Cezaları**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2001.
- Aydın, Hüseyin: **Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı**, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 68, Sayı: 2010/1, s.9.
- Bakkal,Hakan- Kasımoğlu, Alper: **İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “COSO ve COCO Modeli”**, Mevzuat Dergisi, Yıl:15, Sayı:178, Ekim, 2012, <https://www.mevzuatdergisi.com/2012/10a/01.htm>, (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018).

- Baktır, Muzaffer: **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar**, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 32, 2006, s.51.
- Baş, Hasan: **Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 23-27 Mayıs 2005 SPA Hotel Colossae Thermal, Karahayıt-Pamukkale, s.402.
- Başol, Koray -Başol, Güler: **Bütçe Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler ve Bütçe Politikalarına Etkileri**, Profesör Bedri Gürsoy’a Armağan, Ankara, 1992.
- Başpınar, Ahmet: **Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış**, Maliye Dergisi, Sayı: 148 (Ocak-Nisan 2005), s.39, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018).
- Baytemir, Erdal: **Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar ile Banka Zimmeti**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.
- Bengü, Cemil Halit: **Ceza Tatbikatında Memur**, Siyasi İlimler Mecmuası, Sayı: 158, 1944, s.122-123.
- Bilici, Nurettin- Bilici, Adem: **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017.
- Bozkurt, Cevdet: **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi**, Denetişim Dergisi, Yıl: 2009, Sayı:3, s.34., <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208998>, (Son Erişim Tarihi: 30.03.2018).
- Bülbül, Duran- Akpınar, Yakup- Bekar, İlkben Hakan: **Kamu Zararı**, Vizyon Eğitim, Danışmanlık, Yayın, Ankara, 2015.
- Bülbül, Duran- Ejder, Haydar Lütfü-

- Şahan, Özgür: **Devlet Bütçesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2005.
- Coşkun, Gülay: **Devlet Bütçesi- Türk Bütçe Sistemi**, Gözden geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, 2000.
- Çağlayan, Muhtar: **Ceza Tatbikat ve Takibatında Memur, Memur Sifatının Ceza Hukuku İle Olan Münasebeti** İdare Dergisi, Yıl:31, Sayı:259, 1959, s. 40.
- Çağlayan, Ramazan: **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.
- Çakır, Murat: **Türk Ceza Hukukunda Rüşvet Suçu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım 2015.
- Çiçek, İbrahim: **Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2008, 1.Baskı.
- Demirbaş, Mahmut: **İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1, s.170-172.
- Dizman, Halil İbrahim: **Kamu Görevlilerinin Yargılanması**, Kocaeli Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2008.
- Doğanyığıt, Sadettin: **Yargı İçtihatları Işığında İhale ve Sözleşme Hukuku**, KAMEP Derneği Yayınları, 1.Baskı, Ankara, 2016.
- Doyrangöl, Nuran Cömert: **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul 2001, s.48-55.
- Edizdoğan, Nihat: **Kamu Bütçesi**, Ekin Kitapevi, 6.Baskı, 2007.
- Ekinci, Mehmet Vecip – Uslu, Mustafa- Ciğerci, Zeki: **Kamu İdaresinin Güvenirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

- Ejder, Haydar Lütfi: **Türkiye’de Mali Disiplinin Sağlanması Açısından Kamu Harcamaları Stratejisi: 1980-2002 Dönem Analizi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2006.
- Emek, Uğur: **Ek ve Değişiklikler İle Yap-İşlet-Devret (YİD), Yap-İşlet (Yİ) ve Kamu Hizmeti İmtiyazı Mevzuatı**, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, DPT, Kasım 2002.
- Emil, M. Ferhat-Yılmaz, H. Hakan: **Mali Saydamlık ve İzleme Raporu IV**, Temmuz 2006, s. 20, http://www.tepav.org.tr/upload/files/1269870175r4566.Mali_Saydamlik_Izleme_Raporu_IV.pdf, (Son Erişim Tarihi: 05.03.2018).
- Erdoğan, İhsan: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, 2006.
- Eren, Fikret: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18.Baskı, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2015.
- Eryılmaz, Bilâl: **Belediye Hizmetlerinin Yürütülmesinde Alternatif Kurumsal Yöntemler**, Türk İdare Dergisi, Yıl:61, Sayı:382, s.41.
- Evliyaoğlu, Erkal: **Kamu Görevlileri İle İlgili Suçlar**, Adalet Yayınevi, 2012.
- Falay, Nihat: **Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995.
- Feyzioğlu, Bedi Necmettin: **Nazari,Tatbiki,Mukayeseli Bütçe**, 3. Baskı,İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye Basımevi, İstanbul, 1969.
- Gökcan, Hasan Tahsin: **Türk Ceza Kanunu Uygulamasında Kamu Görevlisi Kavramı**, Ceza Hukuku ve Kriminolojisi Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 2015, s.152, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/331434>, (Son Erişim Tarihi: 05.03.2018)
- Gökcan, Hasan Tahsin –Kaymaz, Seydi: **Ceza Hukukunda Memur ve Memurlara Karşı İşlenen Suçlar**, Ankara 2004, Seçkin Yayınevi.

- Gökcan, Hasan
Tahsin -Artuç,
Mustafa: **Ceza ve Usul Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı ve Özel Soruşturma Usulleri (Memur Yargılaması)**, 4.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016.
- Gözler, Kemal: **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- Gözübüyük, A.Şeref
- Tan Turgut: **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt:1, Ankara, 2011.
- Günday, Metin: **İdare Hukuku**, İmaj Yayın, 8.Baskı, Ankara, 2003.
- Gülşen, Hamdi: **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme**, Mali Hukuk Dergisi, Ocak Şubat, 2006, s.47.
- Güner, M.Fatih: **Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü**, Maliye Dergisi, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, s.188.
- Güner, Necmettin
Emre: **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık Ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- Gürkan, Nazmi
Zarifi: **Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı**, T.C., Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009.
- Herand, Deniz -
Doğruel, Seda: **Süreç Kontrol Yöntemlerinin Analizi**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:4, Sayı: 1, 2014, s.57-58.
- Hoppe, Micheal: **Prozessanalyse und Prozessverbesserung am Beispiel des Unternehmen**, [http://bauhaus.cs.uni-magdeburg.de:8080/miscms.nsf/FEA8C8150500AA14C1257449004F79A9/A59729B7FF857B97C12575010052AB2D/\\$FILE/Studienarbeit%20Michael%20Hoppe.pdf](http://bauhaus.cs.uni-magdeburg.de:8080/miscms.nsf/FEA8C8150500AA14C1257449004F79A9/A59729B7FF857B97C12575010052AB2D/$FILE/Studienarbeit%20Michael%20Hoppe.pdf), 2008.
- İlhan, Mustafa: **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Bütçe ve Denetim Üzerine Etkileri**, İÜ S.B.E Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2007.

- İlman, Tarık - Tekeli, Recep: **Türkiye’deki Düzenleyici Ve Denetleyici Kuruluşlar: İdari Para Cezalarının Hukuksal Zeminlerinin Değerlendirilmesi**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1 s. 26. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/166366> (Son Erişim Tarihi: 16.03.2018)
- Kara, Mehmet: **Bütçelerin Saydamlığı Açısından Türkiye’de Yarı Mali İşlemler**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 257, Ocak 2003, s.122-124.
- Karayel, Recai: **Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi**, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 17, Sayı:1, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F, Manisa, 2010, s.87.
- Karanfil Kocabaş, Nuray: **Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Bütçe Reformlarının Bütçe Politikası Açısında Değerlendirilmesi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012.
- Kaya, Cemil: **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, XII Levha Yayıncılık, 2.Baskı, İstanbul, 2014.
- Kazancı, Behiye Eker: **İhaleye Fesat Karıştırma ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Keskin, Bayram: **Kamu Hizmetinin Görülmesine İlişkin Sözleşmeler ve Bu Sözleşmelerden Doğan Uyuşmazlıkların Tahkim Yoluyla Çözümü**, Ankara Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2006.
- Kızılkaya, Eyüp: **Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi**, Dış Denetim Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül, Sayı:1, Ankara, 2010.
- Kili,Suna-Gözübüyük, Şeref: **Türk Anayasa Metinleri**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No: 269, İstanbul 2000, s.52-53.
- Koca, Mehmet Reis: **Zimmet-İrtikap-Rüşvet-Nüfuz Ticareti ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

- Koca, Mehmet Reis: **İhaleye Fesat ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- Koca, Mahmut-
Üzülmez, İlhan: **İhaleye Fesat Karıştırma Suçu**, Türkiye Adalet Akademisi, Yıl:4, Sayı:13, Nisan, 2013.
- Koca, Mehmet-
Üzülmez, İlhan: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Hukuk, Ankara, 2011.
- Koçdemir, Mehmet: **5018 Sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar: İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:11, Ankara, 2006, s.296.
- Kubalı, Derya: **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, 2002, Sayıştay Başkanlığı, s.30, [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Performans Denetimi Kavram İlkeler Metodoloji Uygulamalar.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Performans_Denetimi_Kavram_Ilkeler_Metodoloji_Uygulamalar.pdf), (Son Erişim Tarihi: 22.03.2018)
- Kuluçlu, Erdal: **Sayıştay'ın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı**, Sayıştay Dergisi, Sayı:82, s.54.
- Kurnaz, Niyazi: **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010.
- Mallı, İsmail: **Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması**, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Dış Ticaret Eğitimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Temmuz, 2013.
- Maliye Bakanlığı: **Uluslararası Mali Standartlar**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Ankara, 2002.
- Memiş, Mehmet
Ünal: **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Adana, 2006.

- Meran, Necati: **Zimmet, 3.Yargı Paketindeki En Son Değişikliklerle Rüşvet-İrtikap, Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, Seçkin, 3.Baskı, Ankara,2014.
- Mutluer, M.Kamil-Öner, Erdoğan - Kesik, Ahmet: **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, No:99, İstanbul 2005.
- Mutluer, M. Kamil - Öner, Erdoğan -Coşkun, Arife: **Sayıştay Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015
- Nadaroğlu, Halil: **Vergilendirmede Adalet**, Hukuk Araştırmaları Dergisi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Cilt: 5, Ocak-Aralık 1990, s.7.
- Oğuz, Habip: **Sorumluluk Hukukunda Kusur**, TAAD, Yıl:7, Sayı:28, Ekim, 2016.
- Oker, Nazif: **1978 Mali Yılı Genel Bütçe Ödeneklerinin Dağılımına Bir Yaklaşım**, Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları, M.B Tetkik Kurulu Yayını, No: 1979/200, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3.Bası, Cilt I, İstanbul, 1966.
- Orulluoğlu, Cuma: **Kamu Zararı**, Muhasebat Kontrolerleri Derneği Yayını, 2.Baskı, Ankara, 2012 s. 118-119.
- Öner, Erdoğan: **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2001/359, Ankara, 2001, s.382.
- Örenay, Hami: **Kamuda Denetim**, Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörleri Derneği, Yayın No: 2005/1, 2005, Ankara, s.8.
- Özay, İl Han: **Ortak Yararlı İşletme Ya da Nam-ı Diğer Müsterek Emanet**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: LIV, 1994, s.67.

- Özay, İl Han: **Devlet İdari Rejim Yargısal Korunma**; Cilt: I, İstanbul, 1986, s.252.
- Özay, İl Han: **İdari Yaptırımlar**, İstanbul Üniversitesi, Yayın No: 3326, İstanbul, 1985, s.35.
- Özçelik, Barış: **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na Göre Kamu Zararından Sorumluluk**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı Panel, 2012, s.10. , https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Panel_Kamu_Zarari.pdf (Son Erişim Tarihi: 18.01.2018).
- Özensoy, Talat Rasim: **Kamu Görevlilerinin Yargılanması Usulü ve Yeni Türk Ceza Kanunu Endeksi**, İzden Yayıncılık, İzmir, 2006.
- Özensoy, Talat Rasim: **Kamu Görevlileri İle İlgili Hukuki İşlemler**, İzden Yayıncılık, İzmir, 2007.
- Özer, İlhan: **Devlet Maliyesi**, Cilt II, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 1980/219, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1980, s.56.
- Özgenç, İzzet: **Ekonomik Çıkar Amacıyla İşlenen Suçlar**, Seçkin Yayıncılık, 2002.
- Özgenç, İzzet: **İrtikap, Rüşvet ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları**, 2. Baskı, Seçkin Hukuk, Ankara, 2013.
- Özgenç, İzzet: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, 12.Baskı, Ankara, 2016.
- Özgenç, İzzet - Şahin, Cumhur: **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2001.
- Özgenç, İzzet - Şahin, Cumhur: **Kamu Görevinin Kötüye Kullanılması Suçu Üzerine Düşünceler**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: IV, Haziran-Aralık 2002, s.2.
- Pehlivan, Osman: **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 2004.
- Rençber, Altan: **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, Ekim, 2017.

- Saltık, Nihal: **İç Kontrol Standartları**, T.C.Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Yayınları, Uzman Raporları, Ankara, 2007.
- Sancar, Fatma: **Türk Ceza Hukukunda Rüşvet Suçu**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.
- Saraç, Osman: **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi**, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan 2005, s.139.
- Sayar, Nihad S. : **Kamu Maliyesi II. Cilt, Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974.
- Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000.
- Selçuk, Sami: **Memur Yargılaması Hakkında**, TÜSİAD Yayın No: 209, İstanbul, 1997.
- Soyaslan, Doğan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2016.
- Soyaslan, Doğan: **Ceza Hukukunda Memur Kavramı (Kamu Menfaati İçin Görevlendirilmiş Şahıslar)**, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/297/2729.pdf>, (Son Erişim Tarihi: 09.02.2017)
- Soyaslan, Doğan-Kemer, Mustafa-Gülseven, Mustafa: **İhaleye Fesat Karıştırma ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları**, Ankara, 2014.
- Sönmez, Sinan: **Yolsuzluk, Saydamlık ve Küreselleşme**, İşletme ve Finans Dergisi, Yıl:16, Sayı:188, Kasım 2001, s.31-38.
- Şen, Ersan - Aksüt, Ertekin: **Uygulamada İhaleye Fesat Karıştırma Suçları**, Seçkin Hukuk, Ankara, 2014.
- Şener, Abdullatif: **Osmanlı Bütçeleri ve Türkiye’de Bütçe Hakkının Ortaya Çıkışında Cumhuriyet Öncesi Gelişmeler**, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Cilt: XII, Sayı:99, Ağustos, 1988, s.71.

- Şişman, Gülден: **Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım 2017.
- Tan, Turgut: **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2015.
- Taşlıyük, A.Ulvi: **Mali İdare Prensipleri ve Tatbikatı/ Bütçe**, İzmir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 42, İzmir, 1964, s.31.
- Tekelli, Esat: **Türkiye’de İlk Bütçe**, Maliye Araştırma Merkezi Konferanslar, Cilt: III, 1957.
- Temelli, Suat: **Devlet Bütçesi ve Gelişimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanununun Çukurova Üniversitesi Uygulaması**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2007.
- Tezcan, Durmuş-Erdem, Mustafa Ruhan- Önok, Murat: **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.
- Toker, Murat: **Mali Saydamlık ve Türkiye**, Ankara, 2002, s.2, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/24malisaydamlik.pdf>. (Son Erişim Tarihi: 10.09.2014)
- Toroslu, Nevzat: **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018.
- Tosun, Hikmet-Cebeci, Uğur: **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınevi, Ankara, 2006.
- Taytak, Mustafa: **Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği**, Ankara, 2013.
- Tuğrul, Ahmet Ceylani: **İhaleye Fesat Karıştırma ve Rüşvet Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- Tuncer, Selahattin: **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 299, Temmuz 2006, s.5.
- Tüğen, Kamil: **Devlet Bütçesi**, 6. Baskı, Bassaray Matbaası, İzmir, 2007.

Türkiye Ekonomi
Politikaları
Araştırma Vakfı
Ekonomi Politikaları
Araştırma Enstitüsü:

Mali Saydamlık İzleme Raporu III,
<http://www.tepav.org.tr>, Ankara, 2005.

Uluslararası İç
Denetim Enstitüsü:

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Ekim 2016, s.2-
5. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, (Son Erişim Tarihi: 23.03.2018)

Uz, Abdullah:

Disiplin Cezalarının Üst Kademe Yöneticiliklere Etkisi,
Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Uz, Abdullah:

**Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay'ın
Yargısal Kimliği,** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dergisi, Cilt:54, Sayı:4, Yıl:2005.

Üçbaş,
Abdurrahman:

**5018 Sayılı KMYK Kanununun Kamu Maliyesine
Getirdikleri,** Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 25, 2004, s.44.

Ünal, Nurdoğan-
Erol, Ramazan-
Erol, Mesut:

**İhale ve Sözleşme Yönetimi Süreçlerinde Kamu
Görevlilerinin Cezai-İdari-Mali Sorumlulukları,** Seçkin
Yayıncılık, Temmuz 2015, Ankara.

Yılmazcan, Dilek:

Bütçe Hakkı ve Uygulamaları, XIII Türkiye Maliye
Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve
Uygulama Merkezi Yayınları, Yayın No: 12, İstanbul, 2000.

Vural, Tarık -Rakıcı,
Cemil:

Bütçe Hakkının Tarihi Gelişimi (İngiltere ve Türkiye),
Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2007, Sayı:225, s.144-154.

ÇEVİRİMİÇİ KAYNAKLAR

[http:// idkk.gov.tr](http://idkk.gov.tr)

<http:// maliye.gov.tr>

<http:// yok.gov.tr>

<http:// yargitay.gov.tr>

<http:// sayistay.gov.tr>

<http:// sgb.gov.tr>

<http:// tdk.gov.tr>

<http:// kontrol.bumko.gov.tr>

<http:// muhasebat.gov.tr>

<http://www.mevzuatdergisi.com>

<http://bauhaus.cs.uni>

<http://na.theiia.org>

<http://dergipark.gov.tr>

<http://ankara.edu.tr>

<http://www.tepav.org.tr>

Lexpera İçtihat Programı