



[www.mevzuattakip.com.tr](http://www.mevzuattakip.com.tr)

# Muhasebe Yetkilisinin Sayıştay'a Karşı Mali Sorumluluğu

**UYARI: Makale'nin tamamına, sitemize üye girişi yaptıktan sonra ulaşabilirsiniz. Siteye üye değilseniz, lütfen ÜYE OL butonuna tıklayarak üye olunuz. Üyelik esnasında, girilen bilgilerin şüpheli olması halinde, üyeliğiniz silinecektir.**

## Muhasebe Yetkilisinin Sayıştay'a Karşı Mali Sorumluluğu

**Süleyman Güneş**

**Emirdağ Belediyesi Başkan Yardımcısı**

### 1. Giriş

Sorumluluk, bir kimsenin, kendi fiillerinin ve üzerine aldığı işlerin neticelerini üstlenmesi halidir[1]. Sorumluluk kavramı böyle tanımlanmakla birlikte, hukuk sistemimizde ve özellikle de kamu mali sistemimizde en çok tartışılan konuların başında gelmektedir[2].

Bu kavram üzerinde oldukça yoğun tartışmaların yapılması, toplumsal hayatımızda sorumluluğun önemli bir yeri olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü kamu düzeninin sağlanması amacıyla konulan hukuki normlar, yaptırıma bağlanmış yetkilerle güçlendirilmiştir. Bu aynı zamanda tam bir serbestliği de ortadan kaldırmaktadır. Ancak bu engelleme son tahlilde hem kişinin kendi mutluluğu hem de toplumsal mutluluk amacına yöneliktir. Mutlak sorumsuzluk kişi ve toplum için felakettir.[3] Bu nedenle sorumluluk kavramı, kamu düzenine getirilen kısıtlamalar nedeniyle her yönüyle tartışılmaktadır.

Bu tartışmalar, kamu mali sistemimizde kendini daha fazla göstermektedir. Kamu kaynağını kullanarak, kamu hizmetini gerçekleştirmek üzere görevlendirilenlerin, üstlendikleri görevleri başarılı bir şekilde yerine getirip getirmediği veya bu süreçte

kullanacakları yetkileri yerinde/zamanında kullanılıp kullanılmadığı yönündeki tüm tartışmaların sorumluluk kavramı ile yakından ilişkisi vardır. Bu ilişki, kamu görevlisinin hesabını vermesi, yetkisini, görevinin gereklerine uygun yerine getirip getirmediğinin tespiti veya idari işlemlerin belirlenen amaca uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin sorgulanması şeklinde karşımıza çıkmaktadır[4].

Kamu mali sistemimizdeki köklü değişiklikler neticesinde, mali sorumluluk kavramı yeniden şekillenmiş olup, bu çalışmada, mali sorumluluğun aldığı yeni boyut değerlendirilecektir. Çalışmada her ne kadar kamuda mali sorumluluk tartışılacaksa da, öncesinde, sorumluluk kavramının hukuk sistemimizdeki önemini genel olarak tartışmanın sonraki bölümlerdeki ayrıntılı değerlendirmelere ışık tutacağını düşünmekteyiz[5].

## **1. Kamuda Mali Sorumluluk**

### **2.1. Kamuda Mali Sorumluluğun Tanımlanması Sorunu**

Kamuda mali sorumluluğun tanımlanması oldukça güçtür. Bu güçlük, mali sorumluluğun ortaya konmasını sağlayacak mali işlemin, diğer idari işlemden ayrılamamasından kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan, kamusal hizmetlerin yürütülebilmesi için kamusal gücün kullanılarak kamu kaynağının elde edilmesi ve harcanması gerekmekte olup, tanımlanan süreç kapsamındaki iş ve işlemler mali sorumluluk doğuran iş ve işlemlerdir. Bu nedenle öncelikle mali sorumluluğu doğuran mali görevin tanımlanması gerekmektedir.

Görev, bütçe yönetimi, bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesi, gelir ve alacakların takip ve tahsili, Devlet mallarının korunması ve idaresi, bunların muhasebesinin tutulması ve yetkili merciler önünde hesabının verilmesidir. Bu işler Devlet tüzel kişiliği adına, yetkili memurlar tarafından yürütülen bir vekalet ve emanet idaresi faaliyetidir. Bir başka deyişle, kamu malvarlığı ve bütçesi korunmak ve yönetilmek üzere bir takım görevlilere emanet edilmekte ve bunların Devlet adına yetki kullanmaları için kendilerine vekalet verilmektedir.[6]

Şu kadarının söyleyelim ki, mali işlemlerin diğer idari işlemlerden ayrılması da oldukça tartışmalıdır. Mahallî idarelerin denetimi ile ilgili olarak bir Sayıştay Genel Kurulu Kararında da, idarî işlemler ile malî işlemlerin ve özellikle belediyelerin malî işlemler dışındaki diğer idarî işlemlerinin mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde tanımının yapılamayacağına ve dolayısıyla bu kavramların sınırlarının açık ve kesin bir biçimde belirlenemeyeceğine karar verilmiştir[7].

### **2.2. Çeşitli Mevzuat Düzenlemelerinde Mali Sorumluluk**

Başta Anayasamız olmak üzere birçok mevzuat düzenlemelerimizde idarenin sorumluluğuna ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu düzenlemelere kısaca değinmekte

yarar görmekteyiz:

Anayasamızda mali sorumluluk kavramı; 1982 Anayasasının 40.maddesinde “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, 125. Maddesinde “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” İfadesi ve 127.maddede “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.” İfadesi yer almaktadır. Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere idarenin sorumluluğunda genel ilke, kusursuz sorumluluktur. Yani nedensellik bağı kurulabilen zararları tazminle yükümlüdür[8].

Devlet Memurları Kanunu’nda mali sorumluluk kavramı; söz konusu Kanun’un 12. ve 13.maddeleri, devlet memurlarının kişisel sorumluluk ve zararları hakkındadır. Buna göre, devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan kişilerin, kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açabileceği hükme bağlanmıştır. Burada bahsi geçen kusura dayalı sorumluluktur. Ancak bu durum idarenin kusursuz sorumluluğunu ortadan kaldırmaz ve sadece husumetin idareye yöneltileceğini gösterir.

Vergi hukukunda mali sorumluluk; bu kapsamda ayrıntılarına girmemek koşuluyla, Vergi kesenlerin sorumluluğu, Vergi Usul Kanununda “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı 11.maddesinde düzenlenmiştir. Bundan başka, Katma Değer Vergisi Kanununda, Gelir Vergisi Kanununda, Kurumlar Vergisi Kanununda, Damga Vergisi Kanununda, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda da vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler bulunmaktadır. Diğer taraftan mirasçılarının sorumluluğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluk, Damga Vergisinde Sorumluluk, Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluğu mali sorumluluğa vergi hukukundan örnekler olarak verilebilir.

Yukarıda sözü edilen sorumluluk hakkındaki düzenlemeler yanında, Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da, ilgili mevzuatlarında hakimlerin ve askerlerin mali sorumluluklarını düzenleyen mevzuat düzenlemeleri de bulunmaktadır.

### **2.3. Kamu Mali Yönetiminde Mali Sorumluluk**

Buraya kadar açıklanan hususlar, konunun genel mahiyetine ilişkindir. Çalışmamızın ana amacı kamuda mali iş ve işlemler sırasında ortaya çıkan sorumluluktur. Konuya bu açıdan bakıldığında mali sorumluluğu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu kapsamında değerlendirmek gerekmektedir.

Gerçekten de 5018 sayılı Kanun, mali sistem ve bütçe uygulamaları hakkında görev, yetki ve sorumlulukları belirlemekte, 832 sayılı Kanun ise bu işlemlerin hesap yargısını düzenlemektedir. Diğer taraftan bu iki yasal düzenleme incelendiğinde, kamuda mali sorumluluğun tespitinin Sayıştay'da yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu sonuç bize, sorumlunun kimler olduğu konusunda bilgi alacağımız yeri de işaret etmektedir. Aşağıda Sayıştay yargılamasında sorumlu kavramı tartışılacak ve sonrasında da mali işlemler sürecinde görev alanların sorumlulukları sırayla değerlendirilecektir.

Diğer taraftan 832 sayılı Kanun, 6085 sayılı kanun ile tamamen değiştirilmiş olup, Sayıştay denetiminde ve yargılamasında yeni bir sistem benimsenmiştir.

### **2.3.1. Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk Kavramı**

Sayıştay yargılamasında "sorumlu" kanunlarda sorumlu olarak gösterilenlerdir. Dolayısıyla Sayıştay'a hesabını verecek sorumlu, ilgili mali düzenlemelerle belirlenen görevlilerdir. Burada başta 5018 sayılı Kanun olmak üzere Sayıştay yargılamasına esas olan düzenlemelerden yola çıkılarak, sorumluluk kavramının değişik yönleri değerlendirilecektir. Gerçekten de 5018 sayılı Kanunun 8'inci maddesinde hesap verme sorumluluğundan, 31'inci maddesinde harcama yetkisinden doğan sorumluluktan, 32'nci maddesinde harcama yetkililerinin sorumluluğundan, 33'üncü maddesinde gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğundan, 38'inci maddesinde gelirlerin toplanma sorumluluğundan, 44'üncü maddesinde mal yönetim sorumluluklarından, 48'inci maddesinde mal yönetiminde etkililik ve sorumluluktan, 58'inci maddesinde ön mali kontrol görevinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülmesinden, 61'inci maddesinde muhasebe yetkililerinin sorumluluğundan, 76'ncı maddesinde kamu idarelerinin sorumluluğundan bahsedilmektedir.

5018 sayılı Kanun'da yukarıda belirtildiği üzere birçok açıdan sorumluluk kavramına yer verilmiştir. Bunlardan biri olan hesap verme sorumluluğunu bu bölümde, Kanun'da değinilen diğer sorumlulukları çalışmanın "Kamu Mali İşlem Sürecinde Görev Alanların Mali Sorumluluğu" kısmında ayrıntılı değerlendireceğiz.

832 Sayılı Kanun'da "hesap" ifadesi sayman hesabı olarak değerlendirilmiştir: "Sayman hesabı deyiminden, saymanlığın bir hesap devresi içindeki her türlü işlemlerinin sonucunu gösteren ve mali mevzuatta idare hesapları cetvelleri diye isimlendirilen cetvellerle, bu cetvellere bağlanması gerekli belgelerin anlaşılması lazım geleceği..."[9]

Mali mevzuatımızda, uygunluk denetiminin ve hesap yargısının temelini oluşturan muhasebe birimi hesaplarıdır ve "Yönetim Dönemi Hesabı" adıyla muhasebe yetkilisi tarafından verilir. Ancak, 5018 sayılı Kanun'un 68.maddesinde dış denetimin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup bu düzenlemeler içinde "Kamu İdaresi Hesabı" kavramına yer verilmiştir. Bu kavramla Sayıştay, kuruluşun

konsolide hesabı olan ve mali denetim ve performans denetiminin konusunu oluşturan hesabı anlamaktadır.[10]

Buradan şu sonuçlara ulaşmak mümkündür;

- \* Hesap verme sorumluluğu, saydamlık ve raporlama faaliyetlerini de içermektedir,
- \* Stratejik plan, performans programı ve bütçe arasında olması gereken ilişki, hesap verme sorumluluğu kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan önemli bir husus olan hesap verme sorumluluğunu biraz daha ayrıntısıyla incelemekte de fayda görmekteyiz. Türkçede tam karşılığı olmadığı için “hesap verilebilirlik” veya “hesap verme yükümlülüğü” olarak da adlandırılan hesap verme sorumluluğu, bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük ilişkisinde eşit olmayan iki taraf mevcuttur. Taraflardan biri diğerine görev tevdi etmekte, diğeri de bu görevin yapılıp yapılmadığı, yapılamadıysa niçin yapılmadığı, verilen paranın nasıl harcandığı, tamamının harcanıp harcanmadığı, görevin gerektirdiği amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığı ve geçmiş deneyimlerin ışığında nelerin iyi gittiği nelerin iyi gitmediği hususlarında cevap vermekte, durumunu açıklamakta, rapor etmektedir. Yeni kamu yönetim anlayışının çok yeni kavramlarından biri olan hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olup, bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğudur.[11]

5018 sayılı Kanun’un 8.maddesinde yer alan hesap verme sorumluluğu mali sorumluluğun kamudaki esaslı unsurlarını ortaya koyduğunu düşünmekteyiz. Bu kapsamda, 8.maddede yer alan “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar (1), kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak (2) elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından (3) sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek (4) zorundadır.” Şeklindeki ifadede:

(1) Görevlendirilen ve münhasıran kendilerine yetki verilen memurların yaptıkları eylem, iş ve işlemlerin hesabını vermeleri gerektiği ise çok açık bir gerekliliktir. Bu olguya maliye jargonunda “bidayeten zimmetdar olma” denilmektedir. Bu kavram hukuk metinlerine yansımamış olmakla birlikte durumu en iyi ifade etmesi bakımından günlük dilde kullanılagelmektedir. Bütçemi ve kaynaklarımı senin zimmetine verdim (sana emanet ettim), hesabını da senden sorarım, mantığına dayanmaktadır. Bu kanunla belirlenmiş (objektif) bir sorumluluktur. Kişisel (subjektif) durumlar ve niyetler sorumluluğun saptanmasında pek fazla belirleyici değildir. Kişisel ve diğer dış

sebeplerin dikkate alınacağı haller de (elbette) bulunabilir ve bunlar da kanunda ayrıca belirlenir (belirlenmelidir).[12]

(2) Kaynakların kullanılmasıyla ilgili denetim ve değerlendirme boyutunun unsurları çeşitli açılardan ortaya konulabilir. Bunlardan başlıcaları; uygunluk denetimi[13], performans denetimi[14], mali denetim[15], bilgi teknolojileri denetimi[16], sistem denetimidir.[17]

(3) Mali iş ve işlemlerle ilgili olarak sorumlu tutulacak hususlar bu şekilde sayılmıştır.

(4) Yetkili kılınan merci, Sayıştay'dır. Sayıştay gerek Anayasanın 160.maddesi gerekse 5018 sayılı Kanun'un 68.maddesi kapsamında hesapları yargılama ve bu konuda kesin hüküm vermeye yetkilidir. Ancak, her iki düzenlemede incelendiğinde Sayıştay'ca hesapların hükme bağlanması tanımlandıktan sonra daha fazla ayrıntıya girilmeden, dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanuna bırakılmıştır. Sözü edilen 832 sayılı Kanun'da ise 45'inci maddesi[18] hükmüne göre sorumluluk için yegâne şart, mevzuata aykırılıktır. 832 sayılı Kanun, Anayasadaki ifadeye uygun olarak sorumlular demekle yetinmiş, bunların kimler olduğunu sayma yoluna gitmemiş, eski deyişle meskut geçmiş, sorumluların tayinini başka kanunlara bırakmıştır.

Mülga 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile uyumlu olan 832 sayılı Kanun'un, 5018 sayılı Kanun'un uygulanmaya başlanmasıyla birlikte değişmesi gerekmektedir. Bu yönde çalışmaları incelediğimizde; hesap verme sorumluluğunun mevzuat denetimi ile sınırlandırılmayacağı düşünmekteyiz. Sayıştay Kanun tasarısının özellikle 7.maddesinde, sorumlular ve sorumluluk hallerinin, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunlarda belirtildiği şekilde oluştuğu ve hesap verme sorumluluğunun da 5018 sayılı Kanun'un 8.maddesinde yer alan hesap verme sorumluluğu ile uyumlu belirlenerek daha geniş bir algılamının ortaya konulduğu görülmektedir.

### **2.3.2. Kamu Mali İşlem Sürecinde Görev Alanların Mali Sorumluluğu**

Kamuda mali işlem sürecinde görev alanların sorumluluğunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun sorumluluk kavramına nasıl yer verdiğine bakarak değerlendirmek gerekmektedir. Söz konusu Kanun'un "Genel Hükümler" başlıklı birinci kısmında bakanlar ve üst yöneticilerin sorumluluğundan, "Kamu İdareleri Bütçeleri" başlıklı ikinci kısımda harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları ile gelirin toplanması sorumluluğundan, "Taşınır ve Taşınmaz Mallar" başlıklı üçüncü bölümde mal yönetimindeki sorumluluktan, "İç Kontrol Sistemi" başlıklı beşinci kısımda muhasebe yetkilisinin sorumluluğundan, "Diğer Hükümler" başlıklı sekizinci kısımda ise kamu idarelerinin sorumluluğundan bahsedilmektedir[19].

Kanun'un değişik bölümlerinde yer alan sorumluluk kavramı görevliler açısından önemi aşağıda tartişılmıştır:

Bakan ve üst yönetici sorumluluğu; söz konusu görevlilerin sorumlulukları kural olarak siyasidir. Özellikle bakanların sorumluluğu, Kanun'un 10.maddesinde "Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumludurlar." denildiği için sorumlulukları kesinlikle siyasidir. Ancak, Sayıştay yargılamasında, bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak bakanların bu şekilde mali sorumluluğa dahil edilme ihtimalinin olması ve ilgili mercilere bildirim yapılması hususu da tartişmalıdır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun uygulamasında bakanlar yetki kullandıkları halde sorumlu tutulmakta iken, yeni sistemde bakanlar harcama sürecinde yer almadığı, harcama yetkisi bulunmadığı halde sorumlu tutulacaklarıdır.[\[20\]](#)

Kaldı ki, hesap yargısını gerçekleştirmekle görevli Sayıştay'ın tespit ettiği sorumluluk halini hangi merciye bildirecektir. Bu bildirim sonucunda (kuvvetle muhtemel Başbakanlık veya TBMM) nasıl bir işlem yapacaktır.

Diğer taraftan, üst yöneticiler her ne kadar mali işlem sürecinde görev almamakla birlikte, üst yöneticilerin mali işlem süreci ile ilgili birçok görev ve yetkileri bulunmaktadır. Üst yöneticiler bu görevlerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirdiklerine göre bu görevleri dolaylıdır, doğrudan da yetki kullanmamaktadırlar.

Sayıştay, üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olduğunu, dolayısıyla mali sorumluluklarının da Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konu olduğunu karara bağlamıştır.[\[21\]](#)

Burada tartişılması gereken konu, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının olup olmadığıdır. Kanımızca, giderin gerçekleştirme sürecinde görev almayan ve hiçbir yetki kullanmayan üst yöneticilerin, hesap yargısına dahil edilmeleri doğru değildir. Denetim ve yargılamanın çeşitli safhalarında, olayın gelişi incelenerek oynadıkları rol nedeniyle mali sorumluluk altına girmeleri yani istisna olarak ortaya çıkabilecek sorumluluklarının genişletilmesi, üst yöneticilerden beklenenleri olumsuz yönden etkileyecektir. Kanun'da sorumluluklar verilmekle birlikte bunları yerine getirecek görevliler de belirlenmiş ve yetkiyi de bunlar kullanacaktır. Bu görevlilerin söz konusu yetkileri kullanıp kullanmadıklarının kontrolü üzerine yoğunlaşması gereken üst yöneticinin, her olayda diğer görevlilerle birlikte hesap vermesi, aslında üst yöneticinin orkestra şefi rolünü zedeler. Diğer görevlilerle aynı sorumlulukları paylaşması her konuda üst

yöneticilerin diğer görevliler gibi duyarlı olmasını gerektirir.

Harcama yetkililerinin sorumluluğu; 5018 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Kanunun 31'inci maddesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiş, 32'nci maddesinde ise; bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin, harcama talimatı vermesine bağlanmıştır. Sayıştay, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünü, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıktığını, diğer taraftan, Kanun'da harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu gösterdiğini belirterek, harcama yetkililerinin Sayıştay'a hesap verme sorumluluğuna karar vermiştir.[22]

Ancak harcama yetkililerinin mali sorumluluğunun tespitinde karşımıza çıkan bazı özellikli durumlar Sayıştay Genel Kurul Kararında açıklanmıştır[23].

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun, harcama yetkililerini verdikleri harcama talimatının mevzuata uyumundan ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu tutmaktadır (madde:32). Bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerin tüm mali süreci kapsadığını gözden uzak tutmamak gerekmektedir. Harcama yetkilisinin (1050' nin tahakkuk memurundan farklı olarak) ödetme/ita yetkisini de haiz olduğu dikkate alındığında, neden hesap verme sorumluluğunun odağında bulunduğunu anlamak daha da kolaylaşacaktır.[24]

Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu; harcama talimatı üzerine, işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürüttükleri için bu görevlilerin hesap verme sorumlulukları bulunmaktadır. Sayıştay Genel Kurul Kararında bazı özellikli durumlar da değerlendirilmiştir. [25]

### **2.3.3. Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu**

5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesi uyarınca muhasebe yetkilisinin, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yetkililerin imzasını arama yükümlülüğü[26], taahhüt ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış, ödeme emri belgesi düzenlenmiş ve ön mali kontrolden geçerek ödenmek üzere muhasebe birimine gelmiş bulunan gider ve muhasebe belgeleri ile ön ödeme belgeleri üzerinde, ödemeye ilişkin belgelerin tamam olup olmadığını ve maddi hata bulunup bulunmadığını kontrol etme yükümlülüğü, usul ve mevzuatına göre tahakkuk ettirilmiş gideri hak sahibine ödemek ve ödeme yaparken hak sahibinin kimliğini kontrol etme yükümlülüğü ve ayrıca



idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesi konularında sorumlulukları vardır[27].

Muhasebe yetkilisinin bazı mali işlemler konusundaki sorumluluğu münferit sorumluluktur.

“...saymanın ödeme sırasında yapacağı tahkikat sırasında, istihkak sahibinin hüviyetini araştırması gerektiği hususu da hükme bağlanmış olduğu halde, böyle bir araştırma yapılmaksızın hakediş bedelinin hak sahibi dışında ve yetkisiz bir kişiye ödenmesi sonucu oluşan yersiz ödemenin saymana tek başına ödettirilmesi gerekir.”[28]

“Katma değer vergilerinin ilgili vergi dairesine süresinde yatırılmaması sebebiyle döner sermaye bütçesinden ödenen gecikme zammının sorumlu saymana tek başına ödettirilmesi gerekir.”[29]

“Bilançoda yer alan banka hesabı ile yıl sonu banka mutabakat mektubu arasındaki farkın, idare hesabından sorumlu saymana tek başına ödettirilmesine karar verildi.” [30]

“...Bu itibarla, zamanaşımına uğramış kişi borçları tutarının görev başındaki saymana münferiden ödettirilmesine karar verildi.”[31]

Diğer taraftan, muhasebe yetkilisinin sorumluluğu bazı durumların ortaya çıkması halinde kalkar. Bu durumlardan bazıları; tahakkuk dairesince saymanlığa bilgi verilmemiş olması, fiili-fiziki denetimde eksik imalat tespit edilmesi, sayman üzerine düşen her şeyi yapmış olduğu halde hazine zararını önleyememesi, başka bir memurun imzasıyla yapılan ödemenin sayman tarafından reddedilmesi gibi.[32] Aşağıdaki Sayıştay karar örnekleri de bunları doğrular niteliktedir.

“Sigorta primlerinin, tasarrufu teşvik kesintilerinin ve konut edindirme yardımlarının zamanında ödenmemesi nedeniyle bütçeden gecikme zammı ve faiz ödemesi yapılmasının belediyenin nakit sıkıntısından kaynaklandığı ve ödemelerin belediye meclis kararlarına dayandığı anlaşıldığından, belediye meclis kararına dayalı olarak yapılan ödemelerden dolayı saymana sorumluluk tevcihi mümkün değildir.”[33]

“Sendika aidatları zamanında yatırılmayarak gecikme faizi ve mahkeme masrafları işletme bütçesinden ödenmiş ise de; ... büyük bir nakit sıkıntısı içinde olmaları, ödemelerin Genel Müdürlüğün taahhütleri doğrultusunda ve bir plan çerçevesinde yapılmış olması nedenleriyle, saymanın bu konu hakkında bir ihmali bulunmayıp, sorumluluk yüklenemez.”[34]

### **3. Sonuç**

Çalışmada yeni kamu mali yönetim anlayışı çerçevesinde değişen mali sorumluluk tartışılmıştır. Bu kapsamda sadece mevzuata aykırılık olarak belirlenen hesap yargısının da değişen mevzuat çerçevesinde değiştirilmiştir. Bu değişim kamuda kurulmaya çalışılan yönetim sorumluluğu modelini de olumlu yönde etkileyecektir.[35]

Dolayısıyla, kamu hizmetlerinin sadece çıktı odaklı değil sonuç odaklı ve önceden belirlenmiş hedeflerle uyumlu gerçekleştirilmesini de kontrol eden bir denetim anlayışı, idarelerimize değer katacaktır[36].

Mali sorumluluk konusunda, Sayıştay Genel Kurul Kararında belirtildiği üzere kusursuz sorumluluk modelinin terk edilmesi son derece olumludur. Ancak, bu anlayışın yerine tekrar kusursuz sorumluluk modeli arayışları yerinde değildir[37].

#### KAYNAKÇA:

1. Temel Türkçe Sözlük, 1985
2. İNAN, Atilla, "Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk" Mali Hukuk Dergisi, Sayı:52,
3. Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü, 1972
4. Felsefe Terimleri Sözlüğü, 1975
5. Ceza Yargılama Yöntemi Yasası Terimleri, 1972
6. YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, 1996,
7. İĞDELER, Serdar, "Yönetim Sorumluluğu Açısından Belediyelerde "Yetki ve Sorumluluk", Türk İdare Dergisi, Haziran-Eylül 2009, Sayı:463-464,
8. SAYIN, İsmail Hakkı, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Ankara-2000, 1.Baskı,
9. EREN, Fikret, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, C.2, Savaş Yayınları, 2.Bası, Ankara-1988,
10. EVİRGEN, Mehmet, Hakediş Ödemelerinde Sorumluluk, Sayıştay Yayınları, Denetim Semineri, Ankara 1990,
11. GÖZÜBÜYÜK , Şeref, Yönetmelik Yargı, 12.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara-1998,
12. GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku Dersleri, 8.Baskı, Ekin Kitabevi, Eylül-2009,
13. BAYAR, Doğan, Mali Sorumluluk Nedir?, Maliye Dergisi, Sayı:154, Ocak-Haziran 2008,
14. BAŞ, Hasan, "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", <http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/hasanbas.pdf>

15. CANDAN Ekrem, “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların, Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:121, (Özel Sayı)

16. Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

[1] Temel Türkçe Sözlük, 1985

[2] Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

[3] Atilla İnan, “Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk” Mali Hukuk Dergisi, Sayı:52, s.8

[4] Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

[5] Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

[6] Doğan Bayar, Mali Sorumluluk Nedir?, Maliye Dergisi, Sayı:154, Ocak-Haziran 2008, s.13

[7] Sözü edilen Sayıştay Genel Kurul Kararı; 30.1.2006 tarih ve 5146/1 sayılı.

[8] Bu kuralın bir istisnası, kolektif sorumluluk esasına dayalı risk ilkesidir. Bu ilkeye göre, idarenin faaliyet alanıyla ilgili olduğu halde önleyemediği bir takım zararlar nedensellik bağı aranmaksızın devletçe tazmin edilmektedir. Sosyal risk ilkesinin geçerli olduğu alanlara tipik örnek terör gibi yıkıcı ve bölücü faaliyetlerdir.

[9] Sayıştay Genel Kurul Kararı, 21.12.1972 tarih ve 3624/3 sayılı.

[10] Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.6.2007, Karar No: 5189/1

[11] Hasan Baş, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, <http://malibesempozyumu.pamukkale.edu.tr/hasanbas.pdf>

[12] Doğan Bayar, a.g.e., s.14

[13] Denetlenen birimin faaliyet ve işlemlerin kanun, tüzük ve diğer mevzuata uygunluğunun denetlenmesi.

[14] Denetlenen birimin faaliyet ve işlemlerinin planlama, uygulanma ve kontrol aşamalarında etkililik, verimlilik ve ekonomikliliğin denetlenmesi

[15] Gelir, gider ve yükümlülüklerin hesaplarının, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin denetlenmesi

[16] Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin denetlenmesi

[17] İç kontrol sisteminin analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması suretiyle denetlenmesi

[18] Sayıştay Kanunu 45.madde: “Sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştayca kesin hükme bağlananları, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde Hazineye ödemekle zorunludurlar.”

[19] Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

[20] Ekrem Candan, “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların, Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:121, (Özel Sayı), s.52

[21] Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.6.2007, Karar No: 5189/1

[22] Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.6.2007, Karar No: 5189/1

[23] Sayıştay Genel Kurul Kararında “Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona ait olacağına,

- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor, ancak kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer almıyorsa, yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komitenin sadece harcama talimatının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacağına,

- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı bir giderin yapılması için harcama yetkilisine izin verme şeklinde düzenlenmiş ise, bu halde kurul, komisyon veya komitenin harcamaya izin veren kararın kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olmasıyla sınırlı olarak sorumlu olacağına,

- Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırmamakla birlikte, yetkiyi devreden harcama yetkilisinin malî sorumluluğunu ortadan kaldıracığına,

- İdare veya birimin teşkilat yapısı nedeniyle, personel ücretlerinin kuruluşun personel biriminde, kurumun elektrik su giderlerinin idari ve mali işler birimince ödenmesinde olduğu gibi, destek hizmet birimlerinde birleştirilen harcamalar için üst yöneticinin onayı ile harcama yetkisinin, destek hizmet birimi harcama yetkilisine verilmesi

halinde de, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun görev verilen destek hizmet birimi harcama yetkilisine,

- Harcama yetkilisinin yerine, mevzuatında öngörülen usullere uygun olarak vekâleten atanan görevlinin, vekâlet ettiği göreve ait harcama yetkisini kullanmasından doğan sorumluluğun bu görevi vekâleten yürüten görevliye ait olduğuna” karar verilmiştir.

[24] Doğan Bayar, a.g.e., s.21

[25] Bu özellikli durumlar konusunda; “- Aslî bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiğine

- Ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi gerçekleştirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden gerçekleştirme görevlilerinin, bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı olarak harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine

- Mevzuatına göre oluşturulan kurul, komisyon veya benzeri bir organ tarafından düzenlenen keşif, rapor, tutanak, karar veya ödemeye esas benzeri belgelerden doğacak sorumluluğa, işlemi gerçekleştiren ve bu belgeyi düzenleyip imzalayan kurul üyelerinin de dahil edilmeleri ve bu işlem nedeniyle harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine

- Elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevlilerin, bu işlemle ilgili gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilmesi ve yaptığı işlemlerden harcama yetkilisi ve sorumluluğu bulunan diğer gerçekleştirme görevlileriyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine” karar verilmiştir.

[26] Sayıştay Genel Kurul Kararında; “- Ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları olmakla birlikte, ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksiği varsa muhasebe yetkilisinin, ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine,

- Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, muhasebe yetkilisinin, imzası bulunan görevliyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine,

- Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe yetkilisinin, tek başına sorumlu tutulması gerektiğine,” karar

verilmiştir.

[27] Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

[28] Sayıştay 7.Daire Kararı; K.7858, T.27.06.1996

[29] Sayıştay 8.Daire Kararı, K.4071, T.31.03.1998

[30] Sayıştay 5.Daire Kararı, K.9776, T.07.03.2000

[31] Sayıştay 2.Daire Kararı, K.32770, T.17.05.2001

[32] İsmail Hakkı Sayın, a.g.e. s.170-171-172.

[33] Sayıştay 7.Daire Kararı, K.8614, T.27.04.2000

[34] Sayıştay 8.Daire Kararı, K.4625, T.06.06.2000

[35] Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

[36] Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

[37] Taner ERASLAN, Kamu Mali Sorumluluk

---

**Telefon:** +90 (312) 473 84 23

**E-Posta:** mts@mevzuattakip.com.tr

**Adres:** Çetin Emeç Bulvarı Hürriyet Cad. No: 2/12 Çankaya ANKARA