

SAYIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA ETKİNLİK VE MEVZUATA UYGUNLUK DENETİM YÖNTEMLERİNİN GELİŞİMİ

Atilla İNAN*

I. GİRİŞ

Muhasebe-i Umumiye Kanununun bazı maddelerini değiştirip bazı maddelerini kaldıran 24 sayılı Kanun Hükmünde Karamamenin en önemli hükümleri kamu gideri yapılmasına katılanların sorumluluğu ile ilgili olanlardır. Araştırmamızda 24 sayılı Kanun Hükmünde Karamamenin sorumlulukla ilgili hükümleri, bu konuda verilen Sayıştay Genel Kurul Kararı Temyiz Kurulu Kararları ışığı altında incelenecektir.

Değişiklikleri yeterince inceleyebilmek için; genel olarak kamu görevlilerinin Devlete karşı mali sorumluluklarından ve kamu gideri yapılmasına katılanların değişiklikten önceki sorumluluk biçimlerinden söz etmek yararlı görülmüştür.

Bilindiği gibi kamu görevlilerinin devete verdikleri zararlar, doğrudan veya dolaylı olabilir. Ancak incelememiz kamu görevlilerinin devlete doğrudan verdikleri zararlarla sınırlı tutulmuştur. Kamu görevlilerinin devlete verdikleri zararlar ceza sorumluluğunu, siyasal sorumluluğu ve mali sorumluluğu gerektiren konularda olabilir. Yazımızda siyasal sorumluluğu ve ceza sorumluluğunu gerektiren alan konu dışında bırakılarak, sadece mali sorumlulukla ilgili alan incelenmiştir.

Hukuk normlarına uyulmamasından doğan mali sorumluluğa hukuksal sorumluluk denir¹. İncelememizde, aksi belirtilmedikçe "*sorumluluk*" terimini hukuksal sorumluluk yerine kullanacağız.

* Sayıştay Uzman Denetçisi

1 Andreas B.Shwartz, Borçlar Hukuku Dersleri C.1. İstanbul, Kardeşler Matbaası, 1948, Sf.75-78.

II. GENEL OLARAK KAMU GÖREVLİLERİNİN DEVLETE KARŞI SORUMLULUĞU

Memurun devlete karşı sorumluluğu, memurun statüsüne, yani idare ile ilişkisine bağlıdır. Bir başka deyişle, idare ile ilişkisi özel hukukça düzenlenen personelin yönetime karşı sorumluluğu özel hukuk kurallarına göre saptanır. Buna karşılık statüsü idare hukukunca düzenlenen görevlilerin yönetime karşı sorumluluğu da idare hukuku kurallarına göre saptanacaktır². Ancak, statüsü kamu hukukuna tâbi personelin sorumluluğu özel hukuk kurallarına tâbi tutulabilmektedir. Bu nedenle çeşitli ülkeler arasında, memurların sorumlulukları açısından sistem farklılıkları doğmuştur. Bu sistem farklılığı genellikle iki biçimde kendisini göstermektedir. Kimi ülkelerde memurların sorumlulukları idare hukuku kurallarına, kimi ülkelerde de özel hukuk hükümlerine göre saptanmaktadır³.

Memurun, devlete karşı idare hukuku esaslarına göre sorumlu olduğu sistemde, yönetim, sorumluluğu saptamakta ve izlemekte mutlak yetkiye maliktir. Yani yönetim, doğrudan doğruya uğranılan devlet zararını ilgili memurdan kamu gücünü kullanarak alabilir. Fransa'da uygulama alanı bulan bu sistemin kaynağı Fransız Danıştayının içtihatlarıdır. Fransız Danıştay 28 Temmuz 1951 günlü tanınmış "*Lauralle*" kararıyla devlet memurlarının, görevleri sırasında yönetime vermiş oldukları zararlardan dolayı, yönetime karşı re'sen ve doğrudan doğruya sorumlu olduklarını kabul etmiştir⁴.

Memurun devlete verdiği zararlardan özel hukuk esaslarına göre sorumlu tutulduğu sistemde, yönetim kamu gücünü kullanarak uğradığı zararı geri alamaz. Devlet uğradığı zararı herhangi bir özel hukuk tüzel kişisi gibi özel hukuk hükümlerine dayanarak alabilir. Bu sistemde, yönetim uğradığı zararı rızasıyla alamazsa, memur aleyhine adli yargı organlarına başvurmalıdır. Bu tür uygulama devlet memurları için bir güvence sayılmaktadır⁵. Uzun yıllar (12.5.1982 gün ve 2670 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesine kadar) yurdumuzda kamu görevlilerinin sorumluluğunu saptamada "*özel hukuk hükümlerinin uygulanmasını öngören sistem*" geçerli olmuştur⁶. Bu sistem ilkin içtihatlarla yerleşmiş, daha sonra Yasa hükmü haline gelmiştir.

2 S.S.Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, 3.b, C.2, İstanbul, İsmail Akın Matbaası, T.Y.Sf. 1204.

3 Tahsin Bekir Balta, İdare Hukukunun Genel Esasları (Çoğaltma), Ankara, 1965, Sf. 466.

4 S.S.Onar, a.g.e., Sf. 1209.

5 Cahit Tutum, Türkiye'de Memur Güvenliği, TODAİE Yayını, Ankara, 1972, Sf. 52.

6 T.B.Balta, a.g.e., Sf. 466.

Danıştay'ın bu konudaki kararı 7.4.1939 gün ve 39/207 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararıdır⁷. Bu karar ile yönetimin, herhangi bir alacağından dolayı, memurun iznini almaksızın aylığından kesinti yapmaya yetkisi olmadığı gibi, başka bir alacağı ile memurun aylığı arasında takas da yapamayacağı düzenlenmiştir.

Danıştay'ın 14.6.1975 gün ve E. 1968/8, K.1973/14 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararıyla, idarenin hatalı terfi veya intibak işlemine dayanarak ödediği meblağı bir mahkeme kararına lüzum olmadan geri alabileceği düzenlenmiş ise de, bu karar idari işlemin geri alınması ve hatalı terfi ve intibak işlemleriyle sınırlıdır⁸.

Bu İçtihadı Birleştirme Kararı, hatalı terfi ve intibak işlemlerinin çok büyük miktarlara ulaştığı bir zamanda verilmiştir. Bu nedenle o zamanki geçici ve zorlayıcı koşulların böyle bir karar alınmasına neden olduğu düşünülmektedir.

Kamu görevlilerinin devlete karşı sorumluluğu konusunda içtihadlarla yerleşen sistem, zamana bir yasa kuralı haline gelmiştir. Devlet Memurları Kanunu'nun değişiklikten önceki 12. maddesindeki hüküm, devlet memurlarının hukukî sorumluluğu konusunda özel hukuk hükümlerinin uygulanacağını göstermekteydi.

12.5.1982 tarih ve 2670 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi, Kaldırılması ve Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun, devlet memurlarının devlete karşı sorumluluğu konusunda yeni bir anlayış getirmiştir. Bu yeni anlayışa göre, belirli bir miktara kadar, devlete verilen zararların doğrudan doğruya yönetim tarafından tahsil edilmesi gerekmektedir. Devlet Memurları Kanunundaki bu değişiklikten sonra, yurdumuzda memurların devlete verdikleri zararın tahsili konusunda karma sistemin uygulandığı söylenebilir. Bir başka deyişle, belirli bir miktara kadar olan devlete verilen zararların tahsili konusunda, "*idare hukuku kurallarının uygulandığı*" sistem, belirli miktarı aşan zararlarda "*özel hukuk kurallarının uygulandığı*" sistem geçerli olacaktır⁹.

7 Danıştay Kararları Dergisi, Sayı: 25, 1944, Sf. 25.

8 Bkz. 14.6.1974 gün ve 14915 Sayılı R.G.

9 Atilla İnan; "Etkinlik ve Mevzuata Uygunluk Denetiminden Sorumluluk Konusunda Son Gelişmeler", Mali Hukuk Yıl 14 Sayı 77 Sf. 6.

III. ETKİNLİK DENETİMİ İLE İLGİLİ ALANDA SORUMLULUK

A) Etkinlik Denetiminin Getiriliş Nedeni

Kamu gideri yapılırken, amaçların değil de biçimin ön planda tutulması; özellikle mali yıl sonunda ödeneklerin bütünüyle kullanılmaya çalışılması, Kamu yönetiminin bir mirasyedi kimliğine bürünmesi neden olmuştur. Yönetimin bu tutumu karşısında; kalkınma plânı ile yıllık programın uygulanmasında ortaya çıkan darboğazları gidermek ekonominin iç ve dış dengesini gözetmek, dış kaynaklara bağımlılığı azaltmak, yatırımları hızlandırmak, kamu yönetiminde etkinlik ve verimliliği sağlamak ve tutumluluğu özendirerek, savurganlığı önleyici önlemler almak kaçınılmaz bir duruma gelmiştir. Bu amaçla 26.9.1978 tarih ve 2171 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak 24 sayılı Kanun Hükmünde Karamame yürürlüğe sokulmuştur.

24 sayılı Kanun Hükmünde Karamamede konumuzla ilgili değişiklikler, Muhasebe-i Umumiye Kanununun 22. maddesinde ek ve değişiklikler yapılmak suretiyle olmuştur. Bu değişiklikten sonra, mevzuata uygunluk denetimi yanında, etkinlik denetimi denilen yeni bir alan hukuki sonuçlar doğuracak biçimde düzenlenmiştir. Bir başka deyişle, kamu giderlerini kullanmaya yetkili olanlar kamu giderlerinin yapılmasından dolayı mevzuata uygunluk yanında, ödenekleri verimli ve tutumlu olarak kullanmaktan da sorumlu olacaklardır.

24 sayılı Kanun Hükmünde Karamame, sorumluluk düzeninde yaptığı yenilik ve değişikliklerde ağırlığı daha çok etkinlik denetimi ve hukukî sonuçlarına vererek düzenlemiştir. Bu nedenle, Muhasebe-i Umumiye Kanununun 22. maddesine konulan hükümlerin dört bendi (A. B. C. D. bentleri) etkinlik denetimiyle ilgili olduğu halde, sadece bir bendi (E bendi) mevzuata uygunluk denetimiyle ilgili bulunmaktadır.

B) Sayıştay'ın Etkinlik Denetimi ile İlgili Alanda Hüküm Verip Veremeyeceği

Etkinlik denetimini, bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla yapılan denetim olarak tanımlayabiliriz. Yasada yapılan ayrıma göre etkinlik denetimini;

- a) Ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasının denetimi,
- b) Giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasının denetimi,

c) Bir mal veya hizmetin en uygun bedelde ve en uygun nitelikte olmasının denetimi biçimlerinde sınıflandırabiliriz.

24 sayılı kanun Hükmünde Karamamede etkinlik denetiminin Sayıştay'ca yapılıp yapılamayacağı açıkça belirtilmediği için, Sayıştay'ın etkinlik denetimini yapıp yapamayacağı duruksamalara neden olmuştur. Ancak bu duruksama Sayıştay Genel Kurul Kararlarıyla çözümlenip, Sayıştay'ın etkinlik denetimi alanında da yetkili olduğu açıklığa kavuşturulmuştur¹⁰.

Yeni Anayasa tasarısında, Sayıştay'ın etkinlik denetimi yapabileceğine ilişkin hükmün, yeni Anayasaya konulmaması, Sayıştay'ın etkinlik denetimi yapamayacağı biçiminde yorumlanamaz. Çünkü Sayıştay bu yetkisini bir yasadan almaktadır. Etkinlik denetimine esas olan yasa ise ne yürürlükten kaldırılmış, ne de Anayasaya aykırılığı hüküm altına alınmıştır.

C) Yeni Sorumluluk Halleri

Bütçe ödeneklerinin etkin ve verimli kullanılması diye tanımlayabileceğimiz etkinlik denetiminin ve bu tür denetimden doğan sorumluluğun hangi hallerde söz konusu olduğu yasada sayılmıştır. Kanımızca bu sorumluluk halleri sınırlayıcı bir biçimde sayılmış olup, yorumlarla genişletilemez. Yasada sayılan bu sorumluluk halleri aşağıda belirtilmiştir.

Bunlar:

1- Ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmamasından doğan sorumluluk,

2- Giderin gerçek gereksinme karşılığı kullanılmamasından doğan sorumluluk,

3- Belli nitelikteki mal veya hizmetin en uygun bedelle elde edilmesinden veya belli bir bedelle amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanamamasından doğan sorumluluk durumlarıdır.

aa) Ödeneklerin Zamanında ve Yerinde Kullanılmamasından Doğan Sorumluluk:

Bu sorumluluk türü ödeneklerin zamanında kullanılmamasından doğan devlet zararının, başka bir deyişle bir giderin süresinden önce, ya da gecik-

10 21.5.1981 ve 25.5.1981 tarih ve 1981/7 esas ve 4122/1 ve 4123/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararları.

meli olarak yapılmasından doğan devlet zararının önüne geçmeye yöneliktir¹¹.

Ödeneklerin yerinde kullanılmamasından bir sorumluluğun doğması için, ödeneklerin gereksinimi en iyi karşılayacak biçimde kullanılması, önceden saptanmış amaç ve yer dışında kullanılmaması gerekir. Ödenekler ilkin bir kamu gideri karşılığı olmalı, ayrıca plan ve programlarla saptanmış amaç ve alanlarda kullanılmalıdır. Yasada bulunan "*yerinde kullanmak*" deyimini çok geniş anlamalı olup, o hizmetin yapılabilmesi için en uygun olan seçimin yapılması gerekliliğini içerir. Hatta "*yerinde kullanma*" deyimini ödeneklerin gerçek gereksinme karşılığı olup olmadığının değerlendirilmesini kapsayacak kadar geniş anlamalıdır. Ancak belirtilen bu durum, 24 sayılı Kanun Hükmünde Karamamede özel bir hükümle düzenlenmiştir.

Ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmaması nedeniyle doğan devlet zararından tahakkuk memurları sorumludurlar. Amiri İtalar böyle bir durumda gözetim ile yükümlüdürler. Gözetim yükümlülüğünü yerine getirmeyen ikinci derece ita amirlerinin birer aylıkları kesilir.

Tahakkuk memuru iken ikinci derece ita amirliği yetkisi verilenler de tahakkuk memurları gibi sorumludurlar.

bb) Giderin Gerçek Gereksinme Karşılığı Olmamasından Doğan Sorumluluk:

Bir kamu gideri yapılırken, o kamu gideri için gerekli olan mal veya hizmete, ilgili kurumun o anda veya yakın bir gelecekte ihtiyacı bulunmalıdır. Hiçbir ihtiyaç olmadığı halde veya ihtiyaçtan fazla mal ve hizmet sağlayarak kamu gideri yapılması sorumluluğu gerektirir. Kamu kurumlarında gerçek gereksinme olmadığı halde mal ve hizmet alınmasına neden olan veya tahakkuk memurları, ortaya çıkan devlet zararından sorumludurlar. Tahakkuk memurlarının bu sorumluluğuna giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler de katılırlar.

Gerçek gereksinme olmadığı halde, kamu gideri yapılması halinde, ita amirleri de gözetimle yükümlüdürler. Tahakkuk memuru iken kendisine ikinci derece ita amirliği verilenler de tahakkuk memurları gibi sorumlu olurlar.

11 Şinasi Büyüklü, Mehmet Kamiloğlu, Genel Muhasebe Kanunu Açıklaması Eki, Ankara, Doğu Matbaacılık ve Ticaret Ltd. 1979, Sf. 3.

cc) Belli Nitelikteki Mal veya Hizmetin En Uygun Bedelle Elde Edilmemesinden veya Belli Bir Bedelle Amaca Uygun Nitelikte En Fazla Mal veya Hizmet Sağlanmamasından Doğan Sorumluluk:

Kamu kurumlarının, gerek daha ucuza gerek daha kaliteli mal ve hizmet alımları yapmalarını sağlamak için, Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 22. maddesinin (B) fıkrasının (b) bendi getirilmiştir.

Yasa hükmünde yer alan "... ilgili usul hükümleri çerçevesinde ..." ibaresiyle, usul hükümlerine uyulmuş olması bir ön şart olarak sayılmış; usul hükümlerine uyulmasına rağmen, bundan sonraki aşamada, bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar, belli nitelikteki mal veya hizmetin en uygun bedelle elde edilmemesinden, belli bir bedelle amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanmamasından sorumlu tutularak usulün seçilmesinden sonra, görevlilerin tedbirli davranmaları amaçlanmıştır¹². Bu nedenle mal ve hizmet alımlarında "usul seçimi" sorumluluk konusu olmaz. Ancak hangi usul uygulanırsa uygulansın, kanıtlandığı takdirde, bir mal veya hizmeti pahalıya almak veya daha kötü kalitede almaktan doğan devlet zararı sorumluluğu gerektirecektir.

Belirli nitelikteki bir mal veya hizmeti daha pahalıya almak veya belirli fiyattaki mal veya hizmeti daha düşük kalitede almaktan doğan devlet zararı nedeniyle bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar sorumludur. "Bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar" ifadesini tahakkuk memurları ve ita amirlerini kapsayacak biçimde geniş tutmamalıdır. Ancak bu ifade içine emanet ve satınalma komisyonu üyelerinin ve muayene komisyonu üyelerinin girdiğinden kuşku olmamalıdır¹³. Tahakkuk memuru ve ita amirleri, satınalma komisyonu veya muayene komisyonlarında görev aldıklarında sorumlu olurlar. Yasa hükmünde "Bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar doğrudan doğruya sorumludurlar" denildiği için, uygun fiyatla ve uygun nitelikte mal veya hizmet alınmamasından dolayı ita amirlerinin gözetim yükümlülüğü bulunmamak gerekir.

12 a.g. Sayıştay Genel Kurul Kararı.

13 Bkz. Fikri Uçak, "1050 Sayılı Yasanın KHK/24 ile Değiştirilen Maddelerinin Açıklanması" Muhasebat Kontrolörleri Dergisi C.2, Sayı:6 Sf. 19.

IV. MEVZUATA UYGUNLUK DENETİMİ ALANINDA GETİRİLEN YENİLİKLER

Sayıştay'a bir yandan etkinlik denetimi alanında, yukarıda belirtilen yeni görevler verilmişken; diğer yandan Sayıştay'ın eskiden beri yapmakta olduğu mevzuata uygunluk denetimi alanında da bazı yenilikler getirilmiştir. Bu yenilikleri getiren madde hükmünde aynen "*adı ne olursa olsun, bir komisyon veya kurul gibi organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde Sayıştay'ca saptanacak sorumluluğa, tahakkuk memuru ve saymanla birlikte, sözkonusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler de katılır*" denilmektedir¹⁴.

Yasada; keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelerden söz edildiğinden, "*benzeri belgeleri*" saptayabilmek için yasada sayılan belge çeşitlerinin genel niteliklerini ortaya koymak gerekir. Yasada sayılan belgelerin genel niteliği, bir ödemeye esas olmak üzere belirli bir durumu saptamaları ve değiştirmeleridir. Belirtilen nitelikleri taşıdığı için aylık ve ücret bordroları "*benzeri belgeler*" arasında kabul edilmektedir¹⁵.

Yasada sayılan keşif, hakediş, tutanak, rapor gibi belgeler, söz konusu hükmün yapma, kurma ve onarma işlerine münhasır olduğu kanaatini uyandırmakta ise de, böyle değildir. Bir başka deyişle madde hükmü, her türlü kamu giderleriyle ilgili belgeleri kapsamına almaktadır¹⁶.

Yasaya göre, keşif, hakediş gibi belgeleri düzenleyen ve onaylayanlar sorumlu olurlar. Onaylayan kişinin ita amiri olması halinde, ita amirleri de onaylayan kişi sıfatıyla doğrudan doğruya sorumlu bulunmaktadır. Maaş bordrolarını düzenleyen maaş mutemetleri de belgeleri düzenleyen kimseler arasında sayılarak sorumlu tutulmaktadırlar¹⁷. Ancak giderin ödenmesi aşamasında, ita amirlerinin verile emrini imzalayıp saymana ödeme izni verme işlemi Sayıştay Genel Kurulunca, yasada belirtilen anlamda bir onaylama kabul edilmemiştir.

Belgeleri düzenleyen ve onaylayanlar temel ilke olarak sayman ve tahakkuk memurlarıyla birlikte ve zincirleme sorumludurlar. Ancak istisnaen

14 Atilla İnan, "Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı" Sf. 46.

15 a.g. Sayıştay Genel Kurul Kararı.

16 a.g. Sayıştay Genel Kurul Kararı.

17 a.g. Sayıştay Genel Kurul Kararı.

somut olayın özelliği gözönünde tutularak belgeyi düzenleyen ve onaylayanların yalnız başlarına sorumlu tutulmalarına Sayıştayca karar verilebilir¹⁸.

A) Belediye Başkanlarının Sorumluluğu

Belediye başkanları, buldukları yer Belediyesinin ita amiridirler. 24 Eylül 1990 tarih ve 20645 sayılı R.G.de yayımlanan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü'nün 39 uncu maddesi uyarınca ita amirinin Genel Muhasebe Kanununa paralel olarak bir tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre; Belediye hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici ya da kesin ödenmesi hakkında Saymanlara yazılı emir ve izin verenlere ita amiri denir. Belediye ita amiri Belediye Başkanının 1580 sayılı Belediye Kanununun 126. maddesine göre yetki verdiği bir başka görevli de olabilir.

İta amirleri kural olarak Sayıştay'a karşı sorumlu değildirler. Sorumlu tutulmaları ancak sorumluluğu üstlenmeleri halinde mümkündür. Sorumluluğun üstlenmesi konumuzun kapsamı dışındadır. Belediye Başkanının verile emri üzerindeki imzası Sayıştay'a karşı sorumluluğunu gerektirmez. Ancak ödemeye esas olan keşif, hakediş, tutanak gibi bir belgeyi amiri itanın onaylaması veya düzenlemesi mümkündür. Bu takdirde Belediye başkanının sorumlu olup olmadığı tartışılabilir. Böylesi bir görev bir ita görevi değildir. Diğer yandan bu tür görevler yasada açıkça sorumluluğa bağlandığından ita amirlerinin, düzenleyen veya onaylayan olarak sorumlu tutulmaları gerekir¹⁹. Nitekim Sayıştay Temyiz Kurulu benzeri durumlarda sorumluluk kararları vermektedir. (17.3.1987 gün ve 20489 sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu kararı) Belediye başkanları sözkonusu kararları düzenleme ve onaylama dışında inceleyen bir görevli olarak da imzalayabilirler. Böylesi bir durumda Sayıştay'ca sorumluluğa karar verilmemektedir²⁰. Ancak imzalama yetkisinin incelemeyi kaynaklandığının harcama belgesinde açıkça gösterilmesi şarttır. Konuya ilişkin olarak Sayıştay Temyiz Kurulunun 24.3.1987 ve 20502 tutanak sayılı kararı bulunmaktadır.

İnceleme sırasında, incelemekle görevli personel herhangi bir düzeltme yapmış, ödeme de bu düzeltmeye göre yapılmışsa durum farklıdır. Böyle bir

18 a.g. Sayıştay Genel Kurul Kararı.

19 Hasan Fehmi Kavuş, "1050 Sayılı Kanunun 22/E maddesinin uygulanmasına ilişkin Sayıştay Genel Kurul ve Temyiz Kurulu Kararları", Mali Hukuk Dergisi Yıl 1988 Sayı 16, Sf. 16.

20 Hüseyin Gürhan, "Kamu Yapım İşlerinde Sayıştaya Karşı Sorumluluk" Mali Hukuk Dergisi, Yıl 1990 Sayı 29, Sf. 18.

durumda düzenleme niteliği ağır bastığı için, düzeltme yapan görevlinin sorumluluğuna hükümlenmesi gerekir.

Sonradan bir başka yetkilinin düzeltme yapması halinde daha önceki düzenlemeyi yapan kamu görevlisi düzenleyen olarak sorumlu tutulamaz. Buna ilişkin olarak Sayıştay Temyiz Kurulunun 1.5.1987 gün ve 20578 sayılı kararı bulunmaktadır.

Bazı harcama belgelerinin onanmasını, Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü'nün 13 üncü maddesinde düzenlenen bütçenin onanması ile karıştırmamak gerekir.

B) Emanet Komisyonlarının Sorumluluğu

Araya bir müteahhit girmeksizin, idarenin kendi imkanlarıyla veya nevi itibariyle kısımlara ayırarak taşaronlara vermek suretiyle, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 81 inci maddesinde sayılan işlerin yaptırılmasına emanet usulü denir. Emanet işleri 6.7.1984 gün ve 18540 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "*Emanet İşlere Ait Uygulama Yönetmeliğine*" göre yerine getirilir. Bu yönetmeliğe göre kurulan Emanet Komisyonlarının Genel Muhasebe Kanununun 22 inci maddesini (E) bendine göre Sayıştayca sorumlu tutulmayacağına karar verilmiştir. Bu konuda Sayıştay Temyiz Kurulunun 15.1.1988 gün ve 20982 tutanak sayılı kararında aynen;

Emanet Komisyonu Başkan ve üyelerinin mevcut mevzuat karşısında Sayıştayca tesbit olunacak sorumluluğa salt bu ünvanları dolayısıyla dahil edilmesi mümkün olmadığı gibi konu ile ilgili 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 24 sayılı KHK ile değişik 22 inci maddesinin (E) bendinde "*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 Sayıştay'ca saptanacak sorumluluğa, tahakkuk memuru ve saymanla birlikte, sözkonusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler de katılır*" denilmek suretiyle sorumluluğun ödemeye esas belgeyi düzenleyen ve onaylayan kişilere yöneltmesi öngörülmüştür.

C) Bütçeye Gelir Kaydedilen Paraların İade Edilirken İnceleme Raporu Hazırlayan Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Sorumluluğu

Nakten veya mahsuben tahsil edilerek bütçeye gelir kaydedilen paraların, fazla veya yetersiz tahsil edilmesinden dolayı ilgililerine iade edilirken

aranacak belgeler Devlet Harcamaları Yönetmeliğinin 52 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Söz konusu yönetmeliğe göre iade ister Gelir veya Kurumlar Vergisine ait olsun ister Katma Değer Vergisi Kanununa dayansın, ödeme yapılırken Gelirler Genel Müdürlüğüne belirlenen miktarı aşan iadelerde konunun ayrıca bir inceleme raporuna dayanması gerekmektedir. İnceleme raporunun, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslar içerisinde, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü veya Vergi Denetmeni tarafından incelenmesi zorunlu bulunmaktadır. İşte bir inceleme raporuna dayanılarak yapılan iadelerde vergi inceleme elemanları sorumlu tutulacak mıdır?

Konu Sayıştay Temyiz Kurulunca görüşülmüş 31.5.1984 gün ve 23456 tutanak sayılı kararında aynen;

"Dilekçede vergi denetmeni tarafından, inceleme elemanlarının, ödeme ile ilişkisi bulunmaması nedeniyle hakkında tazmin hükmünün verilmesinin yasalara aykırı olduğu ileri sürülmekte ise de, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği uyarınca, Maliye Bakanlığınca belirlenen miktarları aşan iadeler için inceleme raporunun bir örneği verile emrine eklenir denilmek suretiyle bu tür ödemelerde inceleme raporunun ödemeye esas belgeler arasında sayıldığı, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 22/E maddesi uyarınca belgeleri düzenleyen ve onaylayan uzman kişilerin de Sayıştay tarafından belirlenen sorumluluğa dahil edilmeleri gerektiğinden vergi inceleme raporunu düzenleyen ilgililerin yersiz ödemeden sorumlu tutulmaması gerektiği yolundaki iddiasının reddine" karar verilmiştir.

Sayıştay Temyiz Kurulunun 24.3.1987 gün ve 20502 tutanak sayılı kararında hakediş ödemelerinde incelemeye yetkili olanlar sorumlu tutulmazken, vergi inceleme memurlarının sorumlu tutulması bir çelişki olarak görülebilir. Ancak hakediş incelemesi ile iadelerin incelenmesi birbirinden farklı niteliktedir. Hakedişlerde incelemeye yetkili olanların ödeme yapılıp yapılmamasına esasta bir raporla katkısı yokken, vergi iadelerinde inceleme elemanlarının raporu olmazsa olmaz nitelikte olup, Genel Muhasebe Kanununun 22 inci maddesinde belirtilen *"tutanak, rapor veya karar"* niteliğinde olduğu görülür.

SONUÇ

Genel Muhasebe Kanununda yapılan değişikliklerle, etkinlik denetimi ile ilgili alanda ve mevzuata uygunluk denetimi alanında yenilikler getirilmiştir. Mevzuata uygunluk denetimi konusunda sorumluluk düzeni Sayıştay içtihatlarıyla gelişmektedir. Ancak bu olumlu gelişmeyi etkinlik denetimi alanında görmek mümkün olmamaktadır. Oysa çağdaş Sayıştay denetimi etkinlik alanında çalışmaları gerektirmektedir.

Kanımızca etkinlik denetimi alanında gelişme olmaması, Sayıştay sorumluluk düzeni ve Sayıştay çalışma sisteminden kaynaklanmaktadır. Koursuz sorumluluk anlayışının temel ilke alındığı bir sistemde etkinlik denetimi yapma olanağı çok sınırlıdır. Ayrıca belge üzerinde sonradan yapılan incelemelerle gerçek etkinliği değerlendirme birçok sınırlandırmayı yanında taşımaktadır.