

# Sayıştay Genel Kurul Kararı

**Karar Tarihi : 14.6.2007**

**Karar No : 5189/1**

## KONU

Sayıştayca yapılan incelemeler sonucunda kamu zararı tespit edildiğinde ve kamu kaynağının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmadığı saptandığında, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi hususundaki tereddüt.

## İNCELEME

Konu ile ilgili mevzuat, denetçi müzekkeresi ve bu husustaki Daire kararı incelendikten sonra, gereği görüşüldü :

### I- HESAP VERME

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 8'inci maddesi hükmü uyarınca, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların yetkili kılınmış mercilere hesap vermeleri zorunludur.

Yine aynı Kanunun 68'inci maddesinde dış denetimin, 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 ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

#### 1- Yönetim Dönemi Hesabının Verilmesi

Uygunluk denetiminin ve hesap yargısının temelini muhasebe birimi hesapları oluşturmaktadır.

5018 sayılı Kanunda muhasebe yetkililerinin Sayıştaya karşı hesap verme sorumluluklarını düzenleyen açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, Kanunun 61'inci maddesinde defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmasından, muhafaza edilmesinden ve denetim için hazır bulundurulmasından muhasebe yetkililerinin sorumlu oldukları, 8'inci maddesinde de her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları belirtilmiştir. Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğın 36'ncı maddesinin ikinci fıkrasında da "Yönetim dönemi hesabı, görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından, mevzuatında belirtilen süre içerisinde yetkili mercilere verilir" şeklinde düzenlenmiştir.

Anılan Kanun ve Yönetmelikteki bu hükümler karşısında, muhasebe yetkililerini Sayıştaya hesap verme konusunda birinci derece sorumlu kabul etmek gerekmektedir.

#### 2- Kamu İdaresi Hesabının Verilmesi

Kamu idaresi hesabı, kuruluşun konsolide hesabıdır. Kamu idare hesabı mali denetim ve performans denetiminin konusunu oluşturmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında, muhasebe yetkililerinin gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine vermeleri öngörülmüştür. Aynı Kanunun 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (g) bentlerinde ise, bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak, idarelerin faaliyet raporunu hazırlamak mali hizmetler biriminin görevi olarak gösterilmiştir.

Aynı Kanunun 76'ncı maddesinde de, kamu idareleri ve görevlilerinin, muhasebeleştirme ve raporlama işlemlerine ilişkin bilgi ve belgeleri denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

## II- SORUMLULUK

5018 sayılı Kanunda, yönetim dönemi hesabı ve buna bağlı olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplara ilişkin işlemlerinin doğruluğu ve kanunlara uygunluğu yanında, kamu idaresi hesabıyla kuruluşun tüm mali ve idari performansı da esas alınmış, hesap verme sorumluluğu bu bağlamda düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunla, 1927 yılında çıkarılıp uzun süre yürürlüğünü sürdürmüş bulunan 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunuyla oluşturulan kamu mali yönetim sistemimiz neredeyse tümüyle değiştirilerek daha etkin, daha çağdaş, uluslararası ölçütlere daha uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Bu Kanunla bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin

artırılması, mali yönetimde saydamlığın sağlanması, iyi bir hesap verme mekanizmasının kurulması ve bu açıdan harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin tesisi amaçlanmıştır.

Yetki ve sorumluluk dengesi kurulurken yetkiler yanında Kanunun pek çok maddesinde sorumluluklardan söz edilmektedir. Gerçekten 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 görevlerinin 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 Kanunla kamu mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulurken iç denetim ile dış denetime birlikte düzenlenmiştir. Kanunun "Dış denetim" başlıklı 68'inci maddesinin ilk fıkrasında, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacının, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenerek sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olduğu belirtilmiş, izleyen fıkralarda dış denetimin mali denetim, hukuka uygunluk denetimi ve performans denetimi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiş, dördüncü fıkrasında Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak dış denetim genel değerlendirme raporunun nasıl hazırlanacağı düzenlenmiş ve beşinci fıkrasında da Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesi şeklinde tanımlandıktan sonra, son fıkrasında dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususların ilgili kanunda düzenlenmesi öngörülmüştür.

Söz konusu maddede hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yapılacak işlerin dış denetiminin hangi tür denetimlerle gerçekleştirileceği, dış denetim genel değerlendirme raporunun Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve hesapların hükme bağlanmasına kadar Sayıştaya mevdu pek çok görev ve yetki düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak tereddüt konusu olan husus, mali sorumluluğa ilişkin sorumluluk halleri ve sorumlu tutulacak yetkili ve görevlilerin belirlenmesi olduğundan, maddenin sorumlulukla ilgili son iki fıkrasından hareketle soruna çözüm aranmıştır.

Bahse konu Kanunun, 68'inci maddede, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenerek performans ve mali denetime ilişkin sonuçlarının raporlanması öngörülmüş ise de, "kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti" de öngörülmek suretiyle hukuka uygunluk denetiminin, dış denetimin gerçekleştirilme yollarından biri olduğu belirtilmiştir. Hatta bununla da yetinilmeyerek maddenin beşinci fıkrasında Sayıştayca hesapların hükme bağlanmasının, kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesaplarıyla bu hesaplarla ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesi anlamına geldiği ifade edilmiştir. Son fıkrasında da dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususların ilgili kanunda düzenlenmesi öngörülmüştür.

Anılan maddede, hesapların hükme bağlanmasından söz edilmekle Sayıştay yargısal fonksiyonuna işaret edilmiş olmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında bahsedilen hukuka uygunluk denetimiyle kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığı tespit edilecek, bu tespitler Sayıştay yargısına intikal ettirilerek hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına ilişkin olarak karar verilecektir. Başka bir deyişle, sorumluların hesap ve işlemleri hükme bağlanmış olacaktır.

Sayıştayın, hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini kapsayan yargılama faaliyeti, Anayasanın 160'ıncı maddesindeki "kesin hükme bağlama" deyiminde ifadesini bulmuştur. 5018 sayılı Kanunun 68'inci maddesinin hesapların Sayıştayca hükme bağlanmasına ilişkin beşinci fıkrasını, Anayasanın "Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak....." şeklindeki 160'ıncı maddesi hükmü karşısında başka türlü değerlendirme imkânı yoktur. Esasen Anayasanın, "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.

Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz." şeklindeki 11'inci maddesi hükmü karşısında başka şekilde düşünmek de mümkün değildir.

Belirtilen 68'inci maddenin beşinci fıkrasında Sayıştayca hesapların hükme bağlanması tanımlandıktan sonra daha fazla ayrıntıya girilmeden, son fıkrada dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanuna bırakılmıştır. Bu düzenleme tarzı, Anayasanın 160'ıncı maddesinde izlenen yönetime de uygundur. Zira Anayasanın bu maddesinde "... sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ..." ve "Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler." denilmiş, madde gerekçesinde de açıklandığı üzere "sorumlular" ve "ilgililer" in belirlenmesi ise kanuna bırakılmıştır.

68'inci maddede sözü edilen ilgili kanun, 832 sayılı Sayıştay Kanunudur. 832 sayılı Kanunun 45'inci maddesinin "Sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmeyi, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştayca kesin hükme bağlananları, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde Hazineye ödemekle zorunludurlar." şeklindeki ilk fıkrasıyla sorumluluk halleri belirlenmiş, ancak Sayıştay Kanununda "sorumlular"ın kimler olduğu belirtilmemiştir.

832 sayılı Kanunun anılan 45'inci maddesi 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.

### III - SORUMLULAR

5018 sayılı Kanunda dört grup sorumlu belirlenmiştir.

#### 1- Bakanlar

5018 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde, "Bakanlar hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına 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" denilmek suretiyle bakanların sorumluluk esasları belirlenmiştir.

Ancak Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.

#### 2- Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kanunun 11'inci maddesinde; "Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

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 bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler." denilmek suretiyle üst yöneticilerin sorumlulukları düzenlenmiştir.

Üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olmaktadır. Bununla birlikte Üst yöneticilerin özel Kanunlardan doğan Sayıştaya karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur.

Dolayısıyla bu aşamada bir genelleme yaparak üst yöneticilerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden sorumlu olacakları ya da olmayacakları yönünde bir görüş belirtilmesi uygun bulunmamaktadır.

#### 3- Harcama Yetkilileri

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 bağlanmış, harcama talimatlarında da hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilerin yer alacağı, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken işlemlerden harcama yetkililerinin sorumlu oldukları belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesinde de, giderin gerçekleştirilmesinin, harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi ile tamamlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Mevzuatın yukarıda belirtilen hükümlerine göre, bütçeden yapılacak harcamalarda süreç, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ile son bulmaktadır.

5018 sayılı Kanunda, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır.

Kanunda 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 göstermektedir. Bu anlamda harcama yetkililerinin Sayıştaya hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır

#### a) Harcama Yetkililerinin Genel Sorumluluğu

5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisi ifadesiyle bir program sorumlusuna ve statü hukukunda tanımlanan daire/birim amirine işaret edilmektedir. Bu konumda olan yöneticilerin, 657 sayılı Kanununun 10'uncu maddesinde belirtildiği gibi, amiri oldukları kuruluş ve hizmet biriminde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurları takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu tutulacakları da tabiidir.

Bu hükümler karşısında, bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin yapılmasına karar vermektен ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştaya karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu olduklarına oybirliğiyle,

#### **b) Kurul, Komite veya Komisyon Üyelerinin Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluğu**

5018 sayılı Kanununun 31'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur" denilmektedir.

Kurul halinde görev yapan karar organlarının genellikle icra yetkileri bulunmamaktadır. Ancak Savunma Sanayi Müsteşarlığında olduğu gibi bazı kuruluşların karar organlarının icra yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle Kanununun 31'inci maddesinin üçüncü fıkrasında sayılan yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk belirlenirken; kararın, harcama talimatının unsurlarını taşıyıp taşımadığının ve kurul, komisyon veya komitenin harcama sürecinde rol alıp almadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Bu durumda;

- 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,

Çoğunlukla,

#### **c) Harcama Yetkisinin Devri Halinde Sorumluluk**

5018 sayılı Kanununun 31'inci maddesinin birinci fıkrasında, harcama yetkilisi, "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir" şeklinde tanımlanmış, dördüncü fıkrasında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği öngörüldükten sonra, harcama yetkisinin devredilmesinin, yetkiyi devreden "idari sorumluluğunu" ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır.

5018 sayılı Kanununun 31'inci maddesinin dördüncü fıkrası hükmünden, doktrinde imza yetkisi olarak adlandırılan yönetsel uygulama kapsamında bir devir anlamı çıkartılmayacağı gibi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırmayacağına dair hükümde geçen idari sorumluluğun, mali sorumluluğu da içerdiği varsayımıyla yetkiyi devredenle devralanın Sayıştay'a karşı birlikte sorumlu tutulmaları, başka bir deyişle harcama yetkilerini devretmeleri halinde dahi, harcama yetkililerinin mali sorumluluklarının devam ettiği sonucu da çıkartılamaz.

Zira yetki devri ve imza yetkisi tanınması ayrı ayrı kavramlardır. Yetki devrinde, yetkisini devreden, yetki devri kaldırılıncaya kadar devrettiği yetkisini kullanamaz, yapılan işlem kendisine yetki devredilenin işlemidir. Karar alma yetkisi, devreden makamdan çıkıp devredilen makama geçmektedir. Bir makam veya görevlinin ödevlerinden bir kısmını bilgisi dahilinde ve karar alma yetkisi kendisinde kalmak üzere başkasına yaptırarak yükünü hafifletmesi anlamındaki imza yetkisi tanınması, yetki devri değildir. Bunun içindir ki, imza yetkisi tanınmasında, yetki tanıyanın sorumluluğu devam eder. Ancak, 31'inci maddenin dördüncü fıkrasında, kanundan kaynaklanan ve idari karar ve onayla yapılan yetki devri ayırımı yapılmadan sadece yetki devrinden bahsedilmektedir. Kanunda imza yetkisinin tanınmasından değil, açıkça harcama yetkisinin devrinden söz edilmektedir. Bu yetki devrinin, imza yetkisi olarak değerlendirilmesine olanak verecek en ufak bir ipucu dahi yoktur. Nitekim Maliye Bakanlığınca bu fıkraya dayanılarak çıkarılan 1 seri numaralı Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğde de mesele bu şekilde değerlendirilerek harcama yetkisinin devrinden söz edilmiştir. Bunun gibi 5.5.2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanununun 25'inci maddesinde, harcama yetkisinin, 5018 sayılı Kanununun 31'inci maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde vergi dairesi

başkanlığınca kısmen veya tamamen grup müdürlüklerine veya vergi dairesi müdürlüklerine devredilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Literatürde de yetki devri halinde, yapılan işlemin yetki devredilenin işlemi olduğu ve dolayısıyla bu işlemde doğan sorumluluğun yetki devredilen makama geçtiği genel kabul gören bir husustur.

3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 38'inci maddesinde yetki devrinin, yetki devreden amirin sorumluluğunu kaldırmayacağı belirtilmekte ise de, 5018 sayılı Kanun, 3046 sayılı Kanuna göre özel kanun niteliğindedir. Ayrıca, 3046 sayılı Kanunun "Sorumluluk ve Yetkiler" başlıklı üçüncü kısmında yer alan anılan 38'inci maddede geçen sorumluluk, aynı Kanunun "Yöneticilerin sorumlulukları" başlıklı 34'üncü maddesinde, yöneticilerin, yapmakla yükümlü oldukları görevleri, bakanlık emir ve direktifleri yönünde mevzuata, plan ve programlara uygun olarak düzenlenmesi ve yürütülmesinden bir üst kademeye karşı sorumlu olduklarına ilişkin hiyerarşik veya idari sorumluluk olup, 5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesinin, harcama yetkisinin devredilmesinin, devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağına ilişkin dördüncü fıkrasıyla aynı paraleldedir.

Anılan 31'inci maddenin harcama yetkisinin devri halinde idarî sorumluluğun sürmesini öngören hükmü, işin tabiatına da uygundur. Zira, 5018 sayılı Kanunun üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğuna ilişkin 11'inci maddesinin son fıkrasında, üst yöneticilerin, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceklerinin belirtilmiş olması karşısında, harcama yetkililerinin idari sorumluluklarının sürmesi, işin gereğinden kaynaklanmaktadır.

Harcama yetkisini devreden harcama yetkilisinin mali sorumluluğunun bulunmaması, 5018 sayılı Kanunla öngörülen mali sorumluluk sisteminin de doğal bir sonucudur. 5018 sayılı Kanundan önceki mevzuatımızda mali sorumluluk için yegâne şart, mevzuata aykırılık olup, buna ilaveten zarar, kusur gibi başkaca bir şart öngörülmemiştir. Sorumlulukta sadece mevzuata aykırılığın yeterli sayıldığı bu sistem, 5018 sayılı Kanunla değiştirilmiş bulunmaktadır. Gerçekten, bu Kanunun 71'inci maddesinde, "Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır" şeklinde tanımlanarak kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak unsurlar a-g işaretli bentlerde sayılmıştır. Gerek bu madde gerek diğer maddeler nazara alındığında 5018 sayılı Kanuna göre mali sorumluluğun şartları şöylece sıralanabilir:

- Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem, eylem bulunmalıdır.

-Ortada bir kamu zararı olmalıdır.

-Mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle zarar arasında bir illiyet olmalıdır.

Bu yeni sorumluluk sisteminde objektif kusursuz sorumluluk anlayışından vazgeçilmiş bulunmaktadır.

Harcama yetkilisinin, harcama yetkisini devretmesi halinde harcama yetkisi, devralana geçtiğinden harcama yetkisine ilişkin karar, işlem ve eylemler devir alan tarafından gerçekleştirilmekte, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mevzuata aykırı karar alması, işlem yapması veya eylemde bulunması söz konusu olmamaktadır.

Yetkisini devretmek suretiyle harcama sürecinin dışında kalan harcama yetkilisinin kasıt, kusur veya ihmalden de söz edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemi bulunmayan kasıt, kusur veya ihmali söz konusu olmayan ve bu haliyle herhangi bir zarar ika etmesi de mümkün olmayan harcama yetkilisine malî sorumluluk yüklenmesi mümkün bulunmamaktadır. Harcama yetkilisinin bu durumda sorumlu tutulması, hem 5018 sayılı Kanunla hem de hukukun genel ilkeleriyle bağdaştırılmaz.

5018 sayılı Kanunun anılan maddesinin dördüncü fıkrasının harcama yetkisinin devrinin yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı yolundaki hükmünde geçen idari sorumluluğun, mali sorumluluğu da içerdiği söylenemez. Zira "idarî sorumluluk" ve "mali sorumluluk" ayrı kavramlar olup, idari sorumluluk, mali sorumluluğu içermemektedir. Gerçekten 5018 sayılı Kanunun Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında düzenlenen Plan ve Bütçe Komisyonu raporunda "malî yönetim alanında siyasi, idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmakta, ... harcama yetkilisinin, malî yönden yaptığı harcamaların mevzuata uygunluğundan, yönetsel yönden ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde sorumluluğu düzenlenerek görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta, yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır" denilmek suretiyle idari ve mali sorumluluğun ayrı sorumluluk türleri olduğu açıkça ifade edilmiştir. Sayıştay açısından mali sorumluluğun bir tazmin sorumluluğu olmasına karşın, 31'inci maddenin dördüncü fıkrasında geçen idarî sorumluluk, 657 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi anlamında, Devlet memurlarının, amiri oldukları kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurları yetiştirmekten, hal ve hareketlerini takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu olduklarına dair yönetsel bir sorumluluktur.

Bahse konu 31'inci maddenin dördüncü fıkrasında harcama yetkisinin devrinin idari sorumluluğu kaldırmayacağı belirtilmektedir. Bunun mefhumu muhalifinden harcama yetkisinin devri halinde, devreden mali sorumluluğunun ortadan kalktığı anlaşılmaktadır. Gerçekten Kanun Koyucu, harcama yetkisinin devri halinde mali sorumluluğun da sürmesini amaçlamış olsaydı, pekâlâ mali ve idari sorumluluğun ortadan kalkmayacağını açıkça ifade eder ya da yetki devrinin kapsayıcı şekilde sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını belirtmekle yetinebilirdi. Bu yapılmamış, sadece idari sorumluluğun ortadan kalkmayacağına vurgu yapılmıştır.

Dolayısıyla, harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırmamakla birlikte, yetkiyi

devreden harcama yetkilisinin malî sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır.

Bu nedenlerle, harcama talimatının kullanılmasından doğan sorumluluğun, harcama yetkisinin devredildiği görevliye ait olması gerektiğine çoğunlukla,

#### **d) Görev Ayrılığı Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk**

5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından, mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir denilmektedir.

Kanunun anılan hükmü uyarınca ya da bütçe kanunlarında yer verilen bazı hükümler ile idareler veya idarelerin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak yapılan ödenek aktarımları ve buna bağlı olarak harcama süreçleri, genel harcama sürecinin dışına çıkabilmektedir.

Kanundan veya işin gereğinden kaynaklanan bu tür görev paylaşımalarında, aktarılan ödeneğin kullanım yetkisi ve bu ödenekle yerine getirilen işlemlerin gerçekleştirilmesi görevi, ödeneği devralan idareye veya birime geçeceğinden, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun da, genel harcama yetkililerinin sorumluluğu çerçevesinde, ödenek aktarımının yapıldığı idare veya birimin harcama yetkilisine ait olması gerekmektedir.

Öte yandan, idare 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 ait olması gerekmektedir.

Bu nedenlerle, mevzuatta yer alan bazı hükümler nedeniyle kamu idareleri arasında veya idarenin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak yapılan ödenek aktarmalarında, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun, ödenek aktarılan birimin en üst yöneticisine ait olduğuna oybirliğiyle,

#### **e) Vekâlet Görevi Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk**

5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesi uyarınca bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Kanunda öngörülen harcama yetkilisinin izin, hastalık ve geçici görev gibi sebeplerle görevlerinde bulunmadığı durumlarda, bu kişilerin yerine, mevzuatlarında öngören usulle vekâleten atanan kişi asilin tüm yetki ve sorumluluklarını taşıyacağından harcama yetkisini de kullanacaktır.

Bu nedenle, 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 oybirliğiyle,

#### **4- Gerçekleştirme Görevlileri**

5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesi uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal, veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir.

5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesinde; "Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

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.

Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usüller Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar" denilmektedir.

Bu hüküm uyarınca, bir mali işlemi gerçekleştirmede görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemini yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Bir başka deyişle, yukarıda anılan belge ve imza olmadan ödeme emri belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerekmektedir. Aynı şekilde, belgeyi düzenleyen de gerçekleştirme konusunda yetkisinin bulunması ve harcama talimatı ile veya sair surette amir tarafından görevlendirilmiş olması gerekmektedir.

Bu anlamda gerçekleştirme belgelerinin hazırlanması, taslak metinlerin yazılması, temize çekilmesi, kaydedilmesi, bilgisayara giriş yapılması gibi yardımcı hizmetlerin gerçekleştirme görevi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

#### **a) Ödeme Emri Belgesini Düzenlemekle Görevlendirilen Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumluluğu**

5018 sayılı Kanununun 33'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca ödeme emri belgesi, harcama yetkilisi tarafından belirlenen bir görevli tarafından düzenlenecektir.

Ödeme emri belgesi tek başına mali bir işlem sayılmamakla birlikte taahhüt ve tahakkuk aşamalarından sonra ödeme aşamasına geçilmesine esas teşkil etmektedir.

31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı 3. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 12 ve 13'üncü maddelerinde ödeme emri belgesi düzenleme görevi, ön mali kontrol kapsamında ele alınmakta ve "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Aynı esaslarda belirtildiği üzere, harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirecek, ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapacaklardır. Bu nedenle ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin yaptığı işlemler nedeniyle sorumluluk üstlenmesi tabiidir.

Ayrıca, harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılarak her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanacak, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol edeceklerdir. Bu bağlamda ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparak, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşüp imzalayacaklardır. Bu nedenle ödeme emri belgesini düzenleyen görevli, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumludur.

Yapılan bu açıklamalara göre, aslı 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 çoğunlukla,

#### **b) Ödeme Emri Belgesine Eklenmesi Gereken Taahhüt ve Tahakkuk Belgelerine İlişkin Sorumluluk**

5018 sayılı Kanununun 33'üncü maddesi uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan anılan maddede, bir mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, bu görevlilerin yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevlilerce düzenlenen belgeye dayanıyor olması hususlarına bakılması gerekmektedir. Yani mali işlemin gerçekleştirilmesinde, görevli olanların imzası olmadan ödeme belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerekmektedir.

Bu nedenle, 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 çoğunlukla,

#### **c) Kurul, Komisyon veya Benzeri Bir Organca Düzenlenen Gerçekleştirme Belgelerinde Sorumluluk**

5018 sayılı Kanununun 33'üncü maddesi uyarınca mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğu, bu işlemleri yetkili ve görevli olarak yapmalarına ve yapılan giderin bu kişilerce düzenlenen belgeye dayanılarak yapılması hususlarına göre belirlenmektedir.

Bu nedenle 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 çoğunlukla,

#### **d) Elektronik Ortamda Oluşturulan Ortak Veri Tabanına Bilgi Girişine Esas Olacak Belgelere İlişkin Sorumluluk**

5018 sayılı Kanununun 33'üncü maddesine 5436 sayılı kanunla eklenen üçüncü fıkrada; "Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir." denilmektedir.

Kanunun anılan maddesine dayanılarak çıkarılan ve 31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı 3. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 5'inci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında "Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayıldığından, ödeme belgesine ayrıca bu verileri kanıtlayıcı belge bağlanmaz.

Üçüncü ve dördüncü fıkraların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir." denilmektedir.

Yönetmeliğin söz konusu hükmüne göre 28.9.2006 tarihli ve 26303 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Hakkında Genel Tebliğde de, veri giriş işlemlerinin gerçekleştirme görevi sayılacağı, ödeme belgesine aylık bordroların bağlanmayacağı, değişikliklere ilişkin kanıtlayıcı belgelerin ödeme belgesine bağlanacağı belirtilmiştir.

Ortak veri tabanına girilen verilerin doğruluğu halinde, çıktının doğruluğu sistemce güvenceye bağlandığından, elektronik ortamdan alınan çıktının sıhhati, doğrudan doğruya veri girişinin doğruluğuyla ilgili bulunmaktadır.

Bu nedenlerle, 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 çoğunlukla,

## **5- Muhasebe Yetkilisinin Görev ve Sorumlulukları**

Muhasebe yetkilisinin harcama sürecindeki rolü belge kontrolü ve ödeme olarak görülmekte ise de, kuruluş muhasebesinin genel düzenlemesi ve yönetim dönemi hesabının verilmesi bakımından bu görevlinin özel bir yeri ve işlevi vardır. Bu itibarla Sayıştaya karşı sorumluluk noktasında muhasebe yetkilisinin sorumluluğunun ayrıntılı olarak ele alınması gerekmektedir.

### **a) Muhasebe Yetkilisinin İmza Kontrol Görev ve Sorumluluğu**

5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesi uyarınca muhasebe yetkilisinin, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yetkililerin imzasını arama yükümlülüğü bulunmaktadır.

Bu nedenle;

- 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,

Çoğunlukla,

### **b) Ödemeye Esas Belgelerin Eksikliği ve Maddi Hata Bulunması Durumunda Sorumluluk**

5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesi ile Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29'uncu maddesinde, muhasebe yetkilisinin 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 etmekle yükümlü olduğu, ilgili mevzuatında belirtilen belgeler dışında belge aramayacağı ve sorumluluğunun görevi gereği incelemesi gereken belgelerle sınırlı olduğu belirtilmektedir.

5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesi uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu çerçevede gerçekleştirme görevlilerinin, harcama talimatı üzerine işin yapılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, yanında bu işlemlerin belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevi de bulunmaktadır. Dolayısıyla ödemeye esas teşkil eden belgelerdeki noksanlıklardan gerçekleştirme görevlisinin sorumlu olmadığı söylenemez.

Öte yandan, giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup, çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki maddi hatalardan muhasebe yetkilisi de sorumlu tutulmaktadır. Bu olgu, Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında; "Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır. Teknik nitelikteki belgelerde, bu niteliğe ilişkin olarak yapılmış maddi hatalardan bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlileri sorumlu olup, muhasebe yetkililerinin bu belgelere ilişkin sorumlulukları aritmetik işlemlerdeki yanlışlıklarla sınırlıdır." biçiminde, 30'uncu maddesinde de, "Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılır. Eksik veya hatalı olan ödeme emri belgesi ve eki belgeler, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç, hata veya eksikliğin tespit edildiği günü izleyen iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hata veya eksiklikleri tamamlanarak tekrar muhasebe birimine verilenler, en geç iki iş günü sonuna kadar incelenerek muhasebeleştirme ve ödeme işlemi gerçekleştirilir.



Hak sahiplerinin banka hesaplarına aktarılmaksızın kasadan veya çek düzenlenmek suretiyle bankadan yapılabilecek ödeme tür ve tutarları ile kontrol, muhasebeleştirme ve ödeme süresini dört iş gününden daha az olarak belirlemeye, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Bakanlık, kapsamdaki diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler yetkilidir.” şeklinde ifade edilmiş bulunmaktadır.

Yönetmeliğin yukarıya alınan maddesinde ifade edildiği gibi, bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden belgelerde gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamlardaki açık, kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen hatalar maddi hata olarak nitelendirilmektedir.

Söz konusu mevzuat hükümleri karşısında, ödemeye esas teşkil etme niteliği bulunan, fakat gider evrakı arasında yer almayan bir belge nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı ile giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen maddi hatalardan muhasebe yetkilisinin, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine, hatanın bariz olup olmadığı hususunun ise yargı dairelerince kararlaştırılacak bir husus olduğuna çoğunlukla,

#### **c) Muhasebe Yetkilisinin Gideri Hak Sahibine Ödeme Görevi**

Muhasebe yetkilisinin, usul ve mevzuatına göre tahakkuk ettirilmiş gideri hak sahibine ödemek ve ödeme yaparken hak sahibinin kimliğini kontrol etmekle görevli olduğu, 5018 sayılı Kanunun 61’inci maddesinde ve Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 23 ve 29’uncu maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesabına bakmak ve onları aklamak, Kanunun 61’inci maddesinin son fıkrasına göre, muhasebe yetkilisinin görevi olduğundan, gideri hak sahibine ödemediği sorumlulukta mutemetlerin, Sayıştaya karşı sorumlu kabul edilmemesi gerekmektedir.

Bu nedenle, hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması gerektiğine oybirliğiyle,

#### **d) Muhasebe Yetkilisinin Gelir ve Alacakları Tahsil Görevi**

5018 sayılı Kanunun 61’inci maddesinin birinci fıkrasında, 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.” şeklinde tanımlanmış; aynı maddenin ikinci fıkrasında muhasebe yetkilisinin, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 60’ıncı maddesinde de, ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek muhasebe biriminin görevleri arasında sayılmıştır. Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 23’üncü maddesinde, gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek ve bu işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek muhasebe yetkilisinin görevlerinden kabul edilmiş, aynı Yönetmeliğin 32’nci maddesinde de idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının yükümlüleri ve sorumluları adına ilgili hesaplara kaydedilerek tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin sorumlu olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin tek başına sorumlu olduğuna çoğunlukla,

Karar verildi.