

YÜKSEK ÖĞRETİM KURUMLARI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE KAMU ZARARI VE SORUMLULARI*

Dr. Öğr. Üyesi. Gül den ŐŐŐMAN**

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN***

PUBLIC LOSS AND THE RESPONSIBLES IN THE HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS' REVOLVING FUNDS

Makaleye Atıf

Klasik Usul: ŐŐŐman, Gül den / Üstün, Ümit Süleyman: Yüksek Öğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinde Kamu Zararı ve Sorumluları, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 26, S. 3, 2018, s. 11-43.

APA: ŐŐŐMAN, G, ÜSTÜN, Ü. (2018). Yüksek Öğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinde Kamu Zararı ve Sorumluları. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 26 (3), 11-43. DOI: 10.15337/suhfd.467409.

* **Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih:** 04.10.2018

Kabul Edildiği Tarih: 18.12.2018

DOI Numarası: [10.15337/suhfd.467409](https://doi.org/10.15337/suhfd.467409)

** Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

E-mail Adresi: gulden_av@hotmail.com

ORCID ID: [0000-0002-6467-6048](https://orcid.org/0000-0002-6467-6048)

*** Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

E-mail Adresi: sustun@selcuk.edu.tr

ORCID ID: [0000-0003-0710-3312](https://orcid.org/0000-0003-0710-3312)

ÖZ

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 71.maddesi kamu zararını; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olmak şeklinde tanımlanmaktadır. Bu çalışmanın amacı yükseköğretim kurumları döner sermayeleri açısından kamu zararını incelemektir. Bunun yanı sıra devlete verilen zararın tazminini sağlamak için kamu zararının sorumlusunun da belirlenmesi gerekecektir.

ANAHTAR KELİMELER: *Malî Sorumluluk, Kamu Zararı, Sayıştay Denetimi, Yüksek Öğretim Kurumları, İdari Sorumluluk.*

ABSTRACT

Article 71 in Public Financial Management and Control Law No. 5018 stated public loss as is preventing an increase or causing a decrease in the public resource as a result of a decision, transaction or action that violates the legislation and that stems from their intention, fault or negligence. The purpose of this study is to examine public loss in terms of revolving funds for higher education institutions. In addition to this, the responsibility for public loss will also need to be determined in order to compensate the damage to the state.

KEY WORDS: *Financial Liability, Public Loss, Court of Accounts Audit, Higher Education Institutions, Administrative Responsibility.*

GİRİŞ

Türkiye'de hem ekonomi içindeki yeri hem de sağlık hizmetlerinde üstlendikleri görevler nedeniyle döner sermaye işlemleri büyük öneme sahiptir.

Döner sermaye işletmelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini; mevzuata uygun olarak faaliyet gösterilmesini, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini; varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak amacıyla denetlenmesi gerekmektedir. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri olup üniversiteler II Sayılı cetvel "özel bütçeli idareler", başlığı altında yer almaktadır. Bu bağlamda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak

kurulmuş döner sermaye işletmeleri 5018 Sayılı Kanunda belirtilen esaslar çerçevesinde Sayıştay denetimine tabidir. Sayıştay, denetimlerinin neticesinde kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit edip değerlendirmekle sorumludur.

Sayıştay denetimi sürecinde döner sermaye işletmeleri öncelikle 5018 Sayılı Kanuna, eklerine ve bu kanuna göre hazırlanmış yönetmeliklere uygun olup olmadığına bakılacaktır. Çalışmanın konusu kamu zararına ilişkin Sayıştay tarafından Yükseköğretim Kurumları Döner Sermayeleri için kesin hükme bağlanmış kararların “kamu zararı” ve “kamu zararı sorumlusu” kavramı ile birlikte değerlendirilmesidir. Çalışmada konu ile ilgili Sayıştay kararlarına da yer verilecektir.

I-DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin aslî ve sürekli kamu hizmetlerini yerine getirirken ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirmek, devlete ek gelir sağlamak ve topluma faydalı olmak malî ve idarî özerklik, giderlerde serbestlik ve özel ayrıcalıklar sağlamak amacıyla başta sağlık olmak üzere eğitim, tarım, orman gibi hemen hemen her faaliyette bulunabilecek döner sermayeli işletmeler kurulmuştur¹.

Mülga 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu'nun 49. maddesi “Genel bütçe içinde yönetilen sınıai ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir” hükmüne yer vererek bu işletmelerin işlevini vurgulamıştır. İlk döner sermaye uygulaması 26.01.1925 gün ve 549 sayılı “Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun” ile başlamıştır. Ancak Türkiye’de ilk kez döner sermaye deyiimi 27.01.1927 gün ve 968 sayılı “Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye halinde İstimaline Dair Kanun”la eş anlama gelen “Mütedavil Sermaye” olarak kullanılmıştır².

Üniversiteler bünyesinde de bu bağlamda döner sermaye işletmeleri kurulmuştur. Döner Sermaye İşletmelerinin kurulmasına dayanak teşkil eden düzenleme Yükseköğretim Kanununun 58. maddesi ve bu maddeye

¹ <http://dsermaye.sdu.edu.tr/tr/kurumsal-tanitim/doner-sermayeli-isletmeler-4646s.html>

² http://donersermaye.gen.tr/?page_id=9 ET. 10.09.2018

dayanılarak hazırlanmış yönetmelikler olup bu yönetmelikler üniversitede kurulacak döner sermaye işletmelerinin kurulum, çalışma ve tasfiye işlemlerini idarî ve malî yönden düzenler³. Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerin faaliyet alanları ise; bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma, uygulama ve benzeri hizmetler yapmak, belirli bilimsel sonuçların uygulamasını sağlamak, üniversite ve ona bağlı kurumlarda hasta muayene ve tedavisi yapmak ve bunlarla ilgili tahlil ve araştırmaları yürütmek, faaliyet alanları ile sınırlı olarak mal ve hizmet üretiminde bulunmak gibi alanlar olarak belirtilebilir⁴.

Sahip olduğu ayrıcalıklar nedeniyle döner sermayeli işletmeler mali idare sisteminin önemli malî istisnalarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır⁵. Döner sermayeler 06.11.1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun "Döner Sermaye ve Araştırma Fonu" başlıklı 58. maddesinde⁶ ifade edildiği

³ YİĞİTER Şule Yüksel/ HANOĞLU Mahmut, *Üniversitelerde Döner Sermaye İşletmeleri*, Erzincan 2017, s. 24.

⁴ <http://dsermaye.sdu.edu.tr/tr/kurumsal-tanitim/doner-sermayeli-isletmeler-4646s.html> (ET. 10.09.2018).

⁵ Döner sermaye, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi, işletme ise verilen sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere kurulan döner sermaye işletmeleri olarak tanımlanmaktadır... Döner sermaye esasları, genel bütçe içindeki kuruluşlara iktisadi nitelik ve yönetim bakımından serbestlik getirerek sınırlı ve ticari nitelik taşıyan işletmeler kurabilmekte, işletme esaslarına göre kar amacıyla çalışmalarını gerçekleştirebilmektedir. Bkz. <http://dsermaye.sdu.edu.tr/tr/kurumsal-tanitim/doner-sermayeli-isletmeler-4646s.html>

⁶ "Üst kuruluşlarda, ilgili kurulların önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile; üniversitelerde ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuvar, meslek yüksekokulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde ilgili yönetim kurulunun önerisi, rektörün olumlu görüşü ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmeleri kurulabilir. Verilecek ilk sermayenin miktarı bütçede gösterilir ve kendi gelirleri ile, yükseköğretim üst kuruluşlarında Yükseköğretim Kurulunun kararı ile üniversitelerde ise ilgili yönetim kurulunun önerisi ve rektörün onayı ile artırılabilir. Döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları, sermaye limitleri, işletme ile ilgili yönetim işlerinin yürütülmesi esasları ve Muhasebe usulleri, Maliye Bakanlığının olumlu görüşü alınmak suretiyle Yükseköğretim Kurulunun tespit

döner sermaye işletmeleri üst kuruluşlarda, ilgili kurulların önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile; üniversitelerde ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar, meslek yüksekokulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde ilgili yönetim kurulunun önerisi, rektörün olumlu görüşü ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmeleri kurulabilir

Döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması ile ilgili olarak bugüne kadar; Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği⁷, Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşlarında Görevli Personele Döner Sermaye Gelirlerinden Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik⁸, Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik⁹ ve Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği (Sıra No:1) yürürlüğe konulmuştur.

5018 Sayılı Kanunda kamu zararı kavramı ile ilgili hükme yerilmektedir. İlgili kanunun amacı md. 1 çerçevesinde *“kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek”* olarak belirtilebilir. Kanunun kapsamına, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolü girmektedir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise Sayıştay denetimini dışında tutulmuş olup bunun temel nedeni söz konusu kurumların malî özerkliklerinin zedelenmemesi ve korunmaya çalışılmasıdır¹⁰. Kanun’un kapsamı dışında kalan kamu kurum ve kuruluşları kendi mevzuatlarında yapılan düzenlemelere göre tespit tahsil ve takip

edeceği esaslara göre ilgili kurumun veya birimin döner sermaye yönetmeliğinde belirtilir...”

⁷ RG, 01.05.2007, S. 26509.

⁸ RG, 25.08.2007, S. 26624.

⁹ RG, 18.02.2011, S. 27850.

¹⁰ TURGUTER Necip, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması*, Ankara 2015, s. 506.

edilecektir. hüküm varsa bu hükmü uygulayacaktır. Ancak mevzuatlarında bir hüküm mevcut değilse haksız fiil nedeniyle genel hükümlere gidilmeli ve Borçlar Kanununun ilgili hükümleri uygulanmalıdır¹¹.

Döner sermaye işletmelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini; mevzuata uygun olarak faaliyet gösterilmesini, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini; varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak amacıyla denetlenmesi gerekmektedir. Söz konusu denetim Sayıştay tarafından yapılmaktadır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini olup üniversiteler II Sayılı cetvel “özel bütçeli idareler”, başlığı altında yer almaktadır. Bu bağlamda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş döner sermaye işletmeleri 5018 Sayılı kanunda belirtilen esaslar çerçevesinde Sayıştay denetimine tabidir. Bunun yanı sıra denetim çalışmasının devamı olarak Sayıştay karşımıza bir hesap mahkemesi olarak da çıkmaktadır¹².

II- 5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU ZARARININ TANIMLANMASI

“Kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur, ihmal ve tedbirsizliği sonucu kendilerine teslim edilen devlet malını koruyamayarak ve/veya hizmet dışı kalmasına neden olarak doğrudan doğruya devlete verdikleri zararlarla, yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlar nedeniyle üçüncü kişilere verdikleri zararlar sebebiyle devletin tazminat ödemek durumunda bırakılması sonucu

¹¹ TURGUTER Necip, *Kamu Zararı Açıklaması*, Ankara 2012, s. 33-34.

¹² BİLGİN Pertev, “Sayıştayın Yargı Düzeni İçindeki Yeri” (Bir Şavaş Hikayesi), *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:7, Nisan 1994; TAN, Turgut, *İdare Hukuku*, Ankara: 2014, s. 666; ÖZBUDUN Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara 1986, s. 379; İNAN Atilla, *(Yargı Kararlarıyla) Sayıştay İlamlarını İnfazı*, Ankara:2016, s. 15; AKSOY Mehmet/GEÇGEL Bülent/ÖZ Yusuf, *Sayıştay Hesap Yargısı*, Ankara 2018, s. 44; UZ Abdullah, *Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay'ın Yargısal Kimliği*, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, Sayı 4, Yıl 2005, s. 361; AKYEL Recai, “Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay”, *ITAAD*, Yıl:6, Sayı 23 (Ekim 2015), s. 20; GÖZÜBÜYÜK, Şeref, *Yönetmelik Yargısı*, Ankara:2015, s. 70; *Anayasa Mahkemesi Kararı*, 27.12.2012 Tarih, 2012/102 Esas, 2012/207 Karar, RG, 02.04.2013, S. 28606 mük. Sayıştay Dergisi, Sayı:88/ Ocak - Mart 2013, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der88m9.pdf>, ET. 20.05.2018.

Karşıt Görüş: GÜNDAY, Metin, *İdare Hukuku*, Ankara:2013, s. 438.

dolaylı olarak neden oldukları zararları ifade etmektedir”¹³. Kamu zararının şahsî zarardan farkı azalmanın kişilerin mal varlığında değil de toplumun malvarlığında olması olup zarar kavramını kişi açısından şahsî zarar, kamu açısından ise kamu zararı, hazine zararı olarak ifade etmek mümkündür¹⁴. Kamu zararı, hukuk kişisi olarak devletin tüm malvarlığının, kamusal alana özgü biçimde tanımlanmasının sonucunda, kamu görevlilerinin harcama sürecindeki etkinliklerinin sebebiyet verebileceği olgu olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁵.

Kamu zararı kavramı 5018 Sayılı Kanunun 71. maddesinde şöyle tanımlanmıştır. Kamu zararı:

“Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır”. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 71. maddesine dayanılarak çıkarılan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik¹⁶’de de benzer bir tanıma yer verilmiş ve kamu zararı *“Mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmali sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıyla doğan zarar”* olarak ifade edilmiştir. Ancak, devlet zararı kavramı ile kamu zararı kavramı eşdeğer kavramlar değildir. Dolayısıyla devletin uğramış olduğu her türlü kaybı ya da zararı kamu zararı olarak değerlendiremeyiz. Kamu zararının belirlenmesinde hangi hususların esas alınacağı, kamu zararının ortaya çıkış biçimleri 5018 Sayılı KMYKK md.71 ve

¹³ AKYILMAZ Bahtiyar, “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. LXIX, S. 1-2, Y. 2011, s. 63.

¹⁴ BAYAR Doğan, “Kamu Zararı ve Hesap Yargısı”, *Dış Denetim*, Ocak-Şubat-Mart 2011, s. 39.

¹⁵ KARAHAN Serhan Tefvik, Mülkiyet Bağlamında Kamu Zararı Kavramı: Olanaklılık Ve Anlam, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1, Yıl 2015, s. 22.

“...kamu kaynağı, borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri ifade etmekte olup vekalet ücreti olarak tahsil edilip muhasebe kayıtlarında emanet hesabına alınan tutarlarda bu yönüyle kamu kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu kaynaktan mevzuata aykırı olarak yapılan ödeme kamu zararıdır” Sayıştay Temyiz Kurulu, Saymanlık Adı: İstanbul İl Özel İdaresi Saymanlığı, Yılı: 2007, Dairesi: 7, İlam No: 906, Dosya No: 33486, Tutanak No: 34120, Tutanak Tarihi: 27.12.2011, Kazancı İçtihat Programı

¹⁶ RG, 19.10.2006, S. 26324.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md. 6'da tek tek sayılmıştır. İlgili düzenlemelere göre:

“İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,

Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,

İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,

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

Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması,

Görevlilere teslim edilen taşınırın zarara uğraması

Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması”, kamu zararının belirlenmesinde esas alınır.

III- DEVLET MEMURLARI KANUNUNA GÖRE ZARARIN TANIMLANMASI

Devlet Memurları Kanununda memurların görevleri ile ilgili ödevleri yerine getirirken bunun yanı sıra kişilere verdikleri zararlardan sorumluluklarına ilişkin 12 ve 13 maddelerde düzenlemelere yer verilmiştir. Devlet Memurları Kanunu çerçevesinde zarar karşımıza iki şekilde çıkar:

• Kamu görevlilerinin mevzuat hükümlerince belirlenmiş olan görevlerini dikkat ve itina ile yapmamaları neticesinde kasıt, ihmal veya tedbirsizlikle devlete veya üçüncü kişilere verdikleri zarar

• Kendilerine teslim edilen Devlet malının korunması ve her an hizmete hazır halde bulundurulması için gerekli olan tedbirlerin kasıt, ihmal ve tedbirsizlik nedeniyle alınmamasından kaynaklanan zararlar.

DMK. 12. madde ile hizmetin kuruluş ve işleyiş şeklinden yasalardaki aksaklıklardan kaynaklanan hizmetten ayrılmasına olanak bulunmayan hizmet kusurunu değil memurun kamu hizmetini ifa ettiği sırada görevi ile ilgili olarak kusurlu eylemi sonucu oluşan kişisel kusuru ile idareye verilen zararın giderilmesi hali düzenlenmiştir¹⁷. İdare memurların görevleri

¹⁷ PINAR İbrahim, *Açıklamalı İçtihatlı Devlet Memurları Kanunu Şerhi*, Ankara 2009, s. 141.

dolayısıyla hazine aleyhine oluşan zararlarda memura karşı resen uygulama zararı tazmin etme yetkisine sahip değildir bu nedenle de rıza ile elde edemediği tazminat iddiaları için adli yargıda tazmin davası açmak zorundadır¹⁸. Ancak ilgili memurun rızası var ise mahkeme kararı olmadan da zararın tazmini yoluna gidilebilir¹⁹.

DMK md. 13'e göre "Kişiler kamu hukukuna tabii görevlerle ilgili olarak uğradığı zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır". Söz konusu madde ile hem memur korunmakta sürekli tazminat tehdidi altından kalmadan işini yapması sağlanmakta diğer taraftan da idare edilenlerin uğramış oldukları zararlar için ödeme kabiliyeti bulunan devlete yönelmesini sağlamak ve güvence vermektedir. Ortaya çıkan zararlar açısından memurun değil Devletin muhatap alındığı bu sistemde hem zarar veren hem de zarara uğrayan yönünden Devletin sorumlu tutulması teminatı getirilmiştir²⁰. Ancak memurlar görevleri ile ilgili olmayan kişisel eylem ve işlemleri nedeniyle kişilere verdikleri zararlardan dolayı özel hukuk hükümlerine göre doğrudan sorumlu olacaklar ve güvenceden yararlanamayacaklardır²¹. Kamu görevlisinin görevsel kusurunun varlığı için kamu hukukuna tabi bir görev nedeniyle kamu görevlisinin zarar doğurucu tutumu ve davranışı bu görev sırasında görevin gereği olarak yapılmalıdır²². Başka bir ifade ile idari davranış, zarar ve nedensellik bağının gerçekleşmesi gerekir²³. Bunların yanı sıra kusurun tespitinde zararın oluştuğu alan içinde normal olarak yapılması gereken davranış ve çalışmalarla sorumluluğu iddia edilen davranış ve tutumu arasında da bir fark olup olmadığına bakılacak ve bu farktan kusur

¹⁸ PARLAK, s. 141.

¹⁹ AKSOY, Mehmet/KIZILKAYA, Eyüp, Kamu Zararı ve Sorumluluk, Ankara 2017, s. 73.

²⁰ ALIKAŞIFOĞLU Kemalettin, *Son Değişiklikleri İçeren Açıklamaları Gerekçeli Yargı Kararlı Genel Tebliğli Devlet Memurları Kanunu*, Ankara 2002, s. 131.

²¹ GÖZLER Kemal, *İdare Hukuku*, Cilt II, Bursa 2009, s. 808.

²² GÖZÜBÜYÜK A. Şeref/TAN Turgut, *İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar*, Ankara 2014, s. 728; GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, Ankara 2013, s. 383, 384.

²³ GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, Ankara 2013, s. 383, 384; YAŞAR Hasan Nuri, *İdare Hukuku*, İstanbul 2014, s. 440.

olarak bahsedilecektir²⁴. Bu şartlardan birini eksikliği halinde idarenin sorumluluğu kalkacaktır²⁵.

Kamu görevlilerinin kusurları nedeniyle sebep oldukları zararlara ilişkin Anayasa'nın 129/5 maddesinde yer alan düzenlemede memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının idare aleyhine açılacağını ancak idarenin bu zararı ilgililere rücu edeceğine dair düzenlemeye yer vermiştir. Rücu konusunda idarenin takdir yetkisi olmayıp bağlı yetki söz konusudur²⁶.

Şunu da ifade etmekte fayda vardır ki, DMK ve 5018 Sayılı Kanunun 71. maddesi dışında farklı kanunlarda da kamu zararı kavramına rastlanmaktadır. Ancak bu düzenlemelere rağmen Danıştay kamu zararı kavramını dar yorumlamaktadır²⁷.

III- YÜKSEK ÖĞRETİM KURUMLARI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE ORTAYA ÇIKAN KAMU ZARARI

A- Elde Edilen Gelirin Kanuna Aykırı Olarak Dağıtılması

Döner sermaye işletmesi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde, kaynakların ekonomik, verimli ve tasarruflu kullanılması esastır. Yapılacak ek ödemenin oranları ile bu ödemelerin esas ve usulleri Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Yükseköğretim Kurulu tarafından çıkartılacak yönetmelikle belirlenir. Söz konusu yönetmelikte, üniversitelerde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirlerden, maliyetlerin ve kanunî kesintilerin düşülmesinden sonra kalan tutardan bu gelirin elde edilmesine katkı sağlayan öğretim elemanlarına ve diğer personellere ek ödemenin nasıl yapılacağını anlatmaktadır²⁸.

²⁴ AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA, Cemil, *Türk İdare Hukuku*, Ankara: 2015, s. 697

²⁵ ATAY Ender Ethem, "İdarenin Sorumluluğu", *Prof. Dr. Faruk Eren'e Armağan*, Ankara:2006, s. 1066.

²⁶ AKYILMAZ, Bahtiyar, "İdare Hukukunda Kamu Görevlilerine Rücu Sorunu", *Prof. Dr. Faruk Eren'e Armağan*, Ankara:2006, s. 1051.

²⁷ PARLAK Nuketin, "Sayıştay Yargısında Kamu Zararı Kavramı: Sorunlar ve Öneriler", *Sayıştay Dergisi*, S.108, Ocak - Mart 2018, s. 21; KOÇBERBER Seyit, "Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi", *Sayıştay Dergisi*, S. 97, Nisan-Haziran 2015.

²⁸ YİĞİTER Şule Yüksel/HANOĞLU Mahmut, *Üniversitelerde Döner Sermaye İşletmeleri*, Erzincan Üniversitesi Yayınları, Erzincan:2017, s. 28.

Döner sermayelerde elde edilen gelirin nasıl dağıtılacağına ilişkin Yüksek Öğretim Kurumu Kanununun 58. maddesinde ve ilgili yönetmelikte ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Döner sermaye işletmelerinde kamu zararı çoğunlukla elde edilen gelirin kanuna aykırı olarak dağıtılmasından kaynaklanmaktadır. Bu husus ise karşımıza iki şekilde çıkmaktadır: Birincisi personele ödeme yapılırken kanuna aykırı davranılması; ikincisi ise döner sermayeden yapılacak ödemelerin, döner sermayenin kuruluş amacına uygun ve işletmelerin kendi öz giderleri ile ilgili olmamasıdır.

Rektör yardımcısına mesai saatleri içinde verdiği meslekî hizmetten dolayı ek ödeme verilmesi²⁹, performans ödemesi altında ödeme yapılması³⁰, gelir getirici katkısı olmayan kişilere sadece komisyon üyeliği gibi gerekçelerle ek ödeme yapılması³¹, döner sermayenin demirbaş listesinde

²⁹ "...2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58 inci maddesinin (f) fıkrasına göre üniversite yönetim kurulunun uygun gördüğü birimin döner sermaye hesabından yönetici payı olarak ayrılan tutardan ek ödeme yapılan Rektör Yardımcısı.....'a mesai saatleri içerisinde verdiği mesleki hizmetler için Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasında tanımlanan "(A) Kurumsal katkı puanı" üzerinden ek ödeme yapılması sonucu sebep olunan TL kamu zararının, Harcama Yetkilisi (Başhekim) ve Gerçekleştirme Görevlisi'a, müştereken ve müteselsilen 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 53 üncü maddesi gereğince işleyecek faizleri ile ödettilmesine oybirliğiyle..." Sayıştay 2. Dairesi, Yıl:2013 Karar No:35284, İlam No: 159, Tutanak Tarihi:15.1.2015, <https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=12258>

³⁰ "2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun "Döner Sermaye" başlıklı 58'inci maddesinde, üniversiteler ve bağlı birimlerinde döner sermaye işletmelerinin nasıl kurulacağı, elde edilen gelirlerin ne şekilde değerlendirileceği, bu gelirlerin öğretim elemanları ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi personel arasında hangi oranlarda ve ne şekilde dağıtılacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede, öğretim üyelerine "performans ödemesi" adı altında bir ödeme öngörülmemiştir. 2547 sayılı Kanunun 58. maddesinde yapılan değişiklikleri açıklamak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 18 seri nolu Genel Tebliğin hiçbir yerinde öğretim üyelerine performans ödemesi yapılacağına ilişkin bir hüküm de bulunmamaktadır..." Sayıştay 8. Daire K. 6245 T. 11.9.2008, Kazancı İhtihat Programı.

³¹ "...Yapılan incelemelerde kadrosu tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinde olmayan bazı personele sadece komisyon üyeliklerinden ötürü performans ek ödemesi yapıldığı görülmüştür. Ancak komisyon üyeliğinden ötürü kişiye (E) puanı hesaplanabilmesi için, o kişinin (A) puanının olması

kayıtlı olmayan araçlar ve teçhizat için ödeme yapılması yahut da personele izinli bulunduğu dönemde döner sermayeden ödeme yapılması örnek olarak verilebilir³².

gerekmektedir. Yani, kurumsal katkı puanı olmayan kişilerin komisyon üyeliği görevlerinden ötürü diğer faaliyetler puanı oluşmaz. (E) puanı sadece kurumsal katkısı olan kişilerin diğer faaliyetleri dolayısıyla aldıkları ilave puandır. Dolayısıyla, gelir getirici faaliyetlere doğrudan veya dolaylı katkısı olmayan kişilere sadece komisyon üyeliklerinden ötürü performans ek ödemesi yapılması mümkün değildir. Üniversitenin idari kadrolarındaki kişilerin mevzuatla verilmiş görevleri bütün üniversite yönetimini kapsamaktadır. Üniversite eğitim ve araştırma merkezleri de bu kapsamdadır. Savunmada belirtilen ahizlerin yapmış oldukları çalışmalar döner sermaye faaliyeti kapsamında olmayıp kendilerinin aldıkları kadro maaşı karşılığında yapmaları gereken asli görevleridir. Bu itibarla, gelir getirici katkıları olmaksızın bazı personele döner sermaye gelirlerinden performans ek ödemesi yapılması neticesinde oluşan TL'lik kamu zararının Harcama Yetkilisi Prof. Dr. ve Gerçekleştirme Görevlisi Doç. Dr.'den, müştereken ve müteselsilen, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 53 üncü maddesi gereği işleyecek faizleriyle birlikte tazminine oybirliğiyle..." Sayıştay 2. Dairesi Yıl:2013, Karar No:35259, İlam No: 38, Tutanak Tarihi: 11.11.2014 Kazancı İctihat Programı

³² "Turizm Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Yönetmeliğinin 4'üncü maddesi hükmüne göre, döner sermayeden yapılacak ödemelerin, dönersermayenin kuruluş amacına uygun ve işletmelerin kendi öz giderleri ile ilgili olması gerektiğinden, döner sermayenin demirbaş listesinde kayıtlı olmayan ve bakanlık makamında kullanılan aracın kasko sigorta giderinin döner sermaye bütçesinden ödenemeyeceği, ayrıca 3941 sayılı Bütçe Kanununa ekli R cetveli 340 ayrıntı kodunda yer alan diğer harcama kalemlerinin esas giderlerine ilişkin olarak ödenen sigorta giderleri dışında devlet mallarının sigorta ettirilmemesinin esas olduğuna dair hüküm ile 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun değişik 106'ncı maddesinde yeralan kamu kurum ve kuruluşlarına ait motorlu araçlar maddesinde yeralan kamu kurum ve kuruluşlarına ait motorlu araçlar için mali sorumluluk sigortasını öngören hüküm uyarınca ihtiyari bir sigorta türü olan kasko sigorta yaptırılarak bedelinin ödenemeyeceği gerekçesiyle ...- liraya tazmin hükmolunmuştur.

Döner Sermaye İşletmesinin faaliyetlerinde kullanılsa bile işletmenin demirbaş kayıtlarında görülmeyen ve Bakanlığa ait olduğu anlaşılan motorlu araçlar için 2918 sayılı Kanunun değişik 106'ncı maddesi uyarınca sadece mali sorumluluk sigortası yaptırılması zorunlu olup, genel bütçeye dahil Turizm Bakanlığına ait bu araçların genel Bütçeye ekli R cetvelinin 340 ayrıntı kodunda belirtildiği üzere devlet malı olarak sigorta ettirilmemesi esas olduğundan kasko sigortası yaptırılarak bedelinin döner sermaye bütçesinden ödenmesi mevzuata aykırı olmaktadır". Sayıştay Temyiz Kurul Kararı K. 24880 T. 17.10.2000, Kazancı İctihat Programı. Sayıştay 2. Daire K. 31754, T. 20.3.1997, Kazancı İctihat Programı

İlgili düzenlemeye göre gelirin dağıtılmaması ya da döner sermaye gelirlerinden döner sermayenin elde edilmesine katkısı olmayanlara ödeme yapılması karşımıza kamu zararı olarak çıkacaktır. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 22.12.1973 gün ve 1968/8 Esas ve 1973/14 sayılı kararında belirtildiği üzere eğer idare usulüne aykırı olarak memura fazla ödeme yapmış ise ödediği meblağı bir mahkeme kararına gerek kalmadan her zaman geri alabilecektir³³.

B- Ödemelerin Mevzuatta Düzenlenen Belgelere Dayanmadan Yapılması

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde malî işlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi kapsamında, harcamaların ödeme belgesine bağlanarak kanıtlayıcı belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir. Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde kanıtlayıcı belgeler, kamu harcamalarının belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak yapıldığına ve gerçekleştirildiğine ilişkin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca düzenlenip onaylanan belgelerdir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde³⁴ kesin ödemelerin ve ön ödemelerin hangi belgeler esas alınarak yapılacağı açıklanmıştır. İlgili yönetmeliğe göre avans veya kredi suretiyle yapılacak ön ödemelerde, harcama talimatı; ihale mevzuatına göre yapılacak alımlarda onay belgesi; mevzuatları gereği yüklenicilere verilecek avanslarda³⁵, harcama talimatı; avans teminatına³⁶ ilişkin alınının onaylı örneği; gereken hallerde Maliye Bakanlığı'nın uygun görüş yazısı veya üst yöneticinin kararı olmadan ödeme yapılamayacaktır. Çalışmamızın ilerleyen aşamalarında üst yöneticilerin kim olduğu ve sorumlulukları ayrıca irdelenecektir.

³³ Dş. 11. D., T: 04.10.2006, E:2006/5872, K: 2006/4550, Kazancı İçtihat Programı.

³⁴ RGS:25839, RGT:08.06.2005.

³⁵ Kamu hizmetlerinin ifasında kesin ödeme öncesi verilen meblağdır. 5018 Sayılı Kanun bağlamında ön ödeme olarak da tanımlanabilir. Yükleniciler sözleşmelerinde belirtmek ve karşılığında aynı tutarda teminat alınmak koşuluyla yüklenicilere; mal ve hizmet alımlarında yüklenme tutarının yüzde 10'una, yapım işlerinde ise yüklenme tutarının yüzde 15'ine kadar bütçe dışı avans verilebilecektir

³⁶ İhalelerde ihale için önceden borç verilmesi gerekiyorsa, bu borcu ilgilendiren giderlerin karşılanabilmesi için müteahhide ödenecek ve sonra kesin istihkakdan mahsup edilecek olan avansı sağlamak üzere verilen mektuptur.

C- Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesi Sebebiyle İdareye Ek Külfet Yüklenmesi

Kamu idaresinin yükümlülüklerini mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirmemesi nedeniyle ödemek zorunda kaldığı faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfetler de kamu zararı olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin üniversite döner sermaye işletmeleri tarafından gerçekleştirilen bazı teslim ve hizmetler KDVK çerçevesinde istisna kapsamına girmemektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerinin idarecileri bu teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğunu bilmemeleri yüzünden döner sermaye işletmelerinin KDV mükellefiyetine ilişkin herhangi bir işlem yapmamaktadırlar. Döner sermaye işletmelerinin KDV mükellefi olmalarına ilişkin hususlar Vergi Dairesi Başkanlıkları tarafından yapılan denetim ve incelemelerde tespit edildiği durumlarda ise döner sermaye işletmeleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezai yaptırımlarla karşılaşmaktadırlar. Tahsilât yapılmadan fatura düzenlenmesi ya da tahsilât yapılmasına rağmen fatura düzenlenmemesi de kamu zararına neden olacak ve idareye ek külfet getirecek uygulamalara örnek olarak verilebilir. Bu husus karşımıza kamu zararı olarak çıkmaktadır. Vergi kanunlarını okuyup anlamamanın ve değerlendirmenin zor olması sebebiyle bu tür kamu zararları ortaya çok sık çıkmaktadır. Bu yüzden idareye ek külfet yükleyerek kamu zararına sebebiyet vermemek için vergi idaresinden özgelge istemek ve bu doğrultuda işlem yapmak her zaman için daha doğru bir yaklaşım tarzı olacaktır. Özelgeye göre işlem yapılması halinde kamu zararından dolayı mali sorumluluk doğmayacaktır. Ancak yanlış bilgilendirme nedeniyle vergi idaresinin kamu zararından dolayı sorumlu tutulabilmesi gerekir. Ancak bu konuya ilişkin herhangi bir yargı kararına rastlanmamıştır.

SGK primlerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle kesilen idarî para cezalarını da bu hususa örnek olarak vermemiz mümkündür. Nitekim bu konuya ilişkin birçok Sayıştay kararı vardır³⁷. Kurum çalışanları için Sosyal

³⁷ "...Kurum çalışanları için Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gereken bildirelerin yasal süresi içinde bildirilmemesi nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından kesilen idari para cezalarının kurum bütçesinden değil, söz konusu yasal yükümlülükleri yasal süresi içinde yerine getirmeyen ilgili memurlar ve gözetim yükümlülüğünü yerine getirmeyen kurum amirleri tarafından ödenmesi gerekmektedir.

... Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi, Tıp Fakültesi ve Sürekli Eğitim Merkezi tarafından kurum çalışanları için Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gereken

Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gereken bildirelerin yasal süresi içinde bildirilmemesi nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından kesilen idari para cezalarının kurum bütçesinden değil, söz konusu yasal yükümlülükleri yasal süresi içinde yerine getirmeyen ilgili memurlar ve gözetim yükümlülüğünü yerine getirmeyen kurum amirleri tarafından ödenmesi gerekmektedir³⁸.

C- İş, Mal Veya Hizmetin Rayiç Bedelinden Daha Yüksek Fiyatla Alınması Veya Yapıtırılması

Rayiç bedel bir hizmetin ya da malın piyasa koşulları doğrultusunda belirlenen bedelidir. Kamu Zararının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin tanımlar başlıklı 4. fıkrasında ise “Rayiç bedel: Bir mal, iş veya hizmetin temin edildiği yer ve tarihteki normal alım ve satım bedeli” olarak tanımlanmıştır.

aylık prim ve hizmet bildireleri ile işyeri bildirelerinin yasal süresi içinde bildirilmemesi nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından kesilen idari para cezalarının kurum bütçesinden ödendiği tespit edilmiştir...devlet memurlarının görevlerini ve yasal sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurları yetiştirmekten, hal ve hareketlerini takip ve kontrol etmekten sorumlu oldukları anlaşılmaktadır.

Bu sorumluluğun gereği ... Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi, Tıp Fakültesi ve Sürekli Eğitim Merkezi tarafından kurum çalışanları için Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gereken bildirelerin yasal süresi içinde bildirilmemesi nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından kesilen idari para cezalarının kurum bütçesinden değil, söz konusu yasal yükümlülükleri yasal süresi içinde yerine getirmeyen ilgili memurlar ve gözetim yükümlülüğünü yerine getirmeyen kurum amirleri tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, her ne kadar Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gereken aylık prim ve hizmet bildireleri ile işyeri bildirelerinin yasal süresi içinde bildirilmemesi nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından kesilen idari para cezasının kurum bütçesinden ödenmesi sonucu ... TL kamu zararı oluşmuşsa da;

*Tıp Fakültesi **Döner** Sermaye İşletme Müdürlüğüne ait ... TL kamu zararı ..., Sürekli Eğitim Merkezine ait ... TL kamu zararı ... tahsil edildiğinden ... TL'lik işlem için ilişik kalmadığına, Diş Hekimliği **Döner** Sermaye İşletme Müdürlüğüne ait ... TL ve ... TL'lik ödemenin sehven yapıldığı sorumlular tarafından kabul edilmesine rağmen herhangi bir tahsilat yapılmadığından toplam ... TL'nin Harcama Yetkilisi (Dekan) ... ve Gerçekleştirme Görevlisi (Hastane Müdürü) ...'dan müştereken ve müteselsilen, tahsiline”, Sayıştay 2. Daire, K. 35344, T. 27.10.2015.*

³⁸ Sayıştay 2. Daire, K. 35344, T. 27.10.2015, Kazancı İçtihat Programı

Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece tarafından her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve bir hesap cetvelinde gösterilir. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununda belirtildiği üzere Yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilânlarında yer verilmez, isteklilere veya ihale süreci ile resmî ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanmaz. Ancak bazı durumlarda ihale yapılmaksızın doğrudan temin usulü uygulanır³⁹. Doğrudan temin yoluyla

³⁹ Doğrudan temin Madde 22- (Değişik: 30/7/2003-4964/15 md.) Aşağıda belirtilen hallerde ihtiyaçların ilân yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temini usulüne başvurulabilir: a) İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi. b) Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması. c) Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için zorunlu olan mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye dayalı olarak düzenlenecek ve toplam süreleri üç yılı geçmeyecek sözleşmelerle ilk alım yapılan gerçek veya tüzel kişiden alınması. d) Büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde bulunan idarelerin onbeş milyar, diğer idarelerin beşmilyar Türk Lirasını aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve işeyle ilişkin alımlar. (1) e) İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz mal alımı veya kiralanması. (1) Bu bentte yer alan eşik değerler ve parasal limitlerin 1/2/2018 tarihinden itibaren uygulanması ile ilgili olarak, 19/1/2018 tarihli ve 30306 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Kurumunun 2018/1 No.lu Kamu İhale Tebliğine bakınız. 8238-1 f) (Değişik: 20/11/2008-5812/8 md.) Özelliğinden ve belli süre içinde kullanılma zorunluluğundan dolayı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılacak olan ilaç, aşı, serum, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile ortez, protez gibi uygulama esnasında hastaya göre belirlenebilen ve hastaya özgü tıbbî sarf malzemeleri, test ve tetkik sarf malzemeleri alımları. g) Milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülen uyuşmazlıklarla ilgili davalarda, Kanun kapsamındaki idareleri temsil ve savunmak üzere Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan ya da avukatlık ortaklıklarından yapılacak hizmet alımları. h) (Ek: 12/12/2003-5020/28 md.; Değişik: 20/11/2008-5812/8 md.) 8/1/1943 tarihli ve 4353 sayılı Kanunun 22 ve 36 ncı maddeleri uyarınca Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan hizmet alımları ile fikri ve sınai mülkiyet haklarının ulusal ve uluslararası kuruluşlar nezdinde tescilini sağlamak için gerçekleştirilen hizmet alımları. ı) (Ek: 15/5/2008-5763/35 md.) Türkiye İş Kurumunun, 25/6/2003 tarihli ve 4904 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (b) ve (c) bentlerinde sayılan görevlerine ilişkin hizmet alımları ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 48 inci maddesinin yedinci fıkrasında sayılan görevlerine ilişkin hizmet alımları, i) (Ek: 20/11/2008-5812/8 md.; Değişik: 19/11/2013-6504/1 md.) Cumhurbaşkanının halk tarafından seçilmesi, Anayasa değişikliklerine ilişkin kanunların halkoyuna sunulması, milletvekili genel ve ara seçimleri, mahalli idareler ile mahalle muhtarlıkları ve

yapılacak hizmet ve mal alımlarında, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçlar temin edilir.

Rayıç bedelin tespiti mal ve hizmet alımları nedeniyle devlet hazinesinde kamu zararının oluşup oluşmadığının belirlenmesi açısından önemlidir. Bunun yanı sıra 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun 13. maddesine dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 7. Maddesinde memurun kasıt, ihmal veya tedbirsizliği nedeniyle verdiği zararın rayiç bedel üzerinden ödenmesi esas alınmıştır.

Döner sermayeler ihtiyaçlarını temin ederken saydamlık, ihtiyaçların uygun şartlarla zamanında karşılanması ve kaynakların verimli kullanılması gibi ilkelere uymak zorundadır⁴⁰. İş, mal ve hizmet alımlarında belirlenen rayiç bedellerin üstüne gerekçesiz bir şekilde çıkılmaması gerekir. Eğer döner sermaye işletmeleri rayiç bedelin üzerinde mal ve hizmet alımı gerçekleştirmiş ise kamu kaynağında azalmaya yol açacağı için bu durum kamu zararı olarak ortaya çıkacaktır.

IV- DÖNER SEMAYE İŞLETMELERİNDE KAMU ZARARININ SORUMLUSU

Sorumluluk, memurun görevi gereği yapması gereken işi verilen amacına uygun olarak ifa edip etmediğinin bunun yanı sıra yetkisini görevin gereğine uygun olarak kullanıp kullanmadığının sorgulanmasıdır⁴¹. “Malî Sorumluluk” kavramı ise 5018 Sayılı Kanun çerçevesinde hazineye verilen zararın zarar veren kişi tarafından giderilmesi sonucunu doğuran sorumluluk türü olarak tanımlanır⁴².

ihiyar heyetleri genel ve ara seçimi dönemlerinde Yüksek Seçim Kurulunun ihtiyacı için yapılacak filigranlı oy pusulası kâğıdı ile filigranlı oy zarfı kâğıdı alımı, oy pusulası basımı, oy zarfı yapımı hizmetleri ile bu seçimlere yönelik her türlü seçim malzemelerinin alımı ile yurt dışı seçim harcamaları, il seçim kurulu başkanlıkları tarafından alınacak oy pusulası basım hizmeti alımı.

⁴⁰ Bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman/ÇALIŞ Hande Sena, “4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Hâkim Olan İlkelerin Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 26, S. 2, 2018, s. 111 vd.

⁴¹ BAYAR Doğan, “Mali Sorumluluk Nedir?”, *Maliye Dergisi*, S. 154, Ocak-Haziran 2008, s. 13.

⁴² ŞİŞMAN Gülden, *Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı*, Ankara 2017.

Döner Sermaye işletmelerinde kamu zararı çoğunlukla elde edilen gelirin mevzuata uygun olarak harcanmamasından kaynaklanmaktadır. Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Yetkisiz tahsil ve ödeme 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin⁴³ 11. maddesinde; *“Döner sermaye işletmesinin hizmetleri, yönetim kurulu, ita amiri, işletme müdürü, sayman, tahakkuk memuru, veznedar, ayniyat memuru, ambar memuru, memurlar ve işçiler tarafından, saymanlık hizmetleri ise Maliye Bakanlığınca kurulan saymanlıklarca yürütülür”* hükmüne yer verilmiştir. Üniversitelerde döner sermaye işletmesinin hizmetleri, üniversite yönetim kurulu, hastane yönetim kurulu, harcama yetkilisi, işletme müdürü, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve diğer personeller tarafından yürütülür⁴⁴. Sayıştay yargılamasında sorumluluk doğuracak konular ancak kanuna aykırılık halinde ortaya çıkacak olup, kanunî dayanak olmadıkça diğer normlar esas alınarak sorumluluğa hükmedilemeyecektir⁴⁵.

A- Harcama Yetkilisinin Görevleri ve Sorumluluğu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun *“Harcama talimatı ve sorumluluk”* başlıklı 32. maddesi gereği bütçeden harca yapılabilmesi için harcama yetkilisini harcama talimatı vermesi gerekir. Harcama talimatında ilgili düzenleme gereği hizmet ya da mal alımına ilişkin şu bilgilere yer verilir: Hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler. Aynı zamanda düzenlemede harcama yetkilileri, *“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 diğer işlemlerden sorumludur”* hükmüne yer verilmiştir.

⁴³ RG, 05.07.1983, S. 18098,

⁴⁴ <http://dsermaye.sdu.edu.tr/tr/kurumsal-tanitim/doner-sermayeli-isletmeler-4646s.html>, E.T. 17.05.2018

⁴⁵ OYMAK Celal/İNAN Atilla, *Temel Mali Kanunlar Sayıştay Yargısı ve Hak Arama Yolları*, Ankara Ocak 2011, s. 14.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği md. 9'a göre malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşan ön mali kontrol harcama görevlileri tarafından yapılacaktır.

İlgili düzenlemeye göre harcama yetkilileri; yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir.

5018 Sayılı Kanun md. 31⁴⁶'e göre harcama yetkisi kısmen ya da tamamen devredilebilir. Ancak yetki devrinin yazılı olması; devredilen yetkinin sınırlarının belirlenmesi ve bu durumun mutlaka muhasebe yetkilisine sorumluluğun tespiti açısından bildirilmesi gerekmektedir. Ancak şunu ifade etmekte fayda vardır yetki devri halinde idari sorumluluk devam edecektir. Bunun yanı sıra harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez.

Yükseköğretim Kurumları açısından Fakülteler, Enstitüler, Daire Başkanlıkları (Yapı İşleri ve Teknik, İdari ve Mali İşler, Sağlık, Kültür ve Spor, Öğrenci İşleri, Kütüphane ve Dokümantasyon, Strateji Geliştirme, Personel, Bilgi İşlem Daire Başkanlıkları), Hukuk Müşavirliği, Yüksekokul, Meslek Yüksekokulu, Hastaneler, Araştırma ve Uygulama Merkezleri harcama birimi ve bunların en üst yöneticileri de harcama yetkilisi olarak tespit edilmiş bulunmaktadır⁴⁷. 5018 Sayılı Kanun md 31 gereği *“bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir”*. Harcama Yetkilileri Hakkındaki Genel Tebliğde⁴⁸ belirtildiği üzere üniversitelerde rektör üst yönetici olarak karşımıza çıkar. Üniversitelerin Döner Sermaye İşletmeleri ise doğrudan Rektörlüğe bağlıdır ve bu nedenle

⁴⁶ Madde 31/5: *“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz”*.

⁴⁷ TOSUN Mustafa Umut, “Kamu Zararı: Türk Kamu Yükseköğretim Kurumları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Sosyoekonomi*, Yıl 2016, Sayı 24(30), s. 163.

⁴⁸ 1 Seri Nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ.

harcama yetkilisi rektördür⁴⁹. Rektör harcama yetkisini yazılı olarak uygun gördüğü ölçüde yardımcılara, dekanlara veya enstitü, yüksekokul, araştırma ve uygulama merkezi müdürlerine devredebilir⁵⁰. Bu bağlamda Rektör yardımcısı da rektörden aldığı yazılı ve sınırları belirtilmiş yetki devriyle Harcama Yetkilisi olarak sorumlu olacaktır. Mali sorumluluğun tespit edilmesi sürecinde rektörün harcama yetkisini devredip devretmediği önem ifade edecektir. Eğer harcama yetkisini usulüne uygun devretmiş ise bu durumda gözetim ve denetim sorumluluğu devam edecek ancak malî sorumluluktan bahsetmemiz mümkün olmayacaktır. Hem 5018 Sayılı Kanun hem de Harcama Yetkilileri Genel Tebliğinde belirtildiği üzere usulüne uygun yetki devri yazılı olmalı, devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır ve merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir. Üst yöneticiler, mevzuata uygun olarak harcama yetkisini devretmiş olsalar dahi amiri oldukları kamu görevlileri üzerindeki gözetim yükümlülükleri devam ettiği için harcama yetkisinin devri kaynaklı ortaya çıkabilecek zararlardan ve aksaklıklardan idarî olarak sorumludur⁵¹. Üst yöneticiler bütçe uygulamasında doğrudan görev almaktan ziyade gözetim ve denetim sorumluluğunu üstleneceklerdir bu sebeple de sadece bağlı buldukları bakana karşı idarî sorumlulukları olacaktır⁵². Ancak Sayıştay yargılamasında üst yöneticilerin malî sorumluluğunun olmaması otoritenin sorumlulukla orantılı olması ilkesi ile bağdaşmadığı için eleştirilmektedir⁵³.

⁴⁹ VAROL Asaf, "Harcama Yetkilileri ile İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri", *Sayıştay Dergisi*, S. 70, s. 47.

⁵⁰ VAROL, s. 47.

⁵¹ ÜSTÜN, Ümit Süleyman/HEPAKSAZ, Engin/KILIÇ, Ramazan/KULUÇLU, Erdal, "Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y. 2011, C. 16, S. 2, s. 385.

⁵² AKSOY Mehmet/KIZILKAYA Eyüp, *Kamu Zararı ve Sorumluluk*, Ankara 2017, s. 154; ÇOLAK Bayram, *Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ankara 2008, s. 82.

⁵³ İNAN Atilla, "Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 11, S. 1, Yıl 1978, s. 75.

B-Kurul Halinde Gerçekleştirilen İşlemlerde Sorumluluk

5018 sayılı Kanununun 31/3 maddesinde “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” hükmüne yer verilmiştir.

Kurul halinde görev yapan karar organlarının kamu zararından sorumlulukları müşterek müteselsil bir sorumluluktur⁵⁴. Ancak sorumluluğun doğabilmesi için icra yetkilerinin bulunması gerekir. Sayıştay Genel Kurulu’nun 5189/1 sayılı kararında belirtildiği üzere yönetim kurulu, icra

⁵⁴ “Sayıştay Genel Kurul Kararına göre 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. Kanunların verdiği yetkiye istinaden yukarıda sayılan organların kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurlarını taşıyor ve kurul komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluk yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona ait olacaktır. İlgili görevlendirmelere ilişkin kararlar alan Yüksek Kurum Yönetim Kurulunun ise sadece kitap fuarlarına katılmaya ilişkin kararlar almadığı, aynı zamanda; kimlerin görevlendirileceğine, hangi giderlerin ödeneceğine ve hangi bütçeden ödeneceğine de karar verdiği, görevlendirileceklerin belirlenmesi ve hangi giderlerin hangi bütçeden ödeneceğine ilişkin kararların icraya ilişkin harcama yetkilisini ve gerçekleştirme görevlisini bağlayan kararlar olduğu, dolayısıyla Yönetim Kurulunun bu konuya ilişkin kararlarının harcama talimatının unsurlarını içerdiği, uygulamada ve diğer alt Kurumları kanunlar kadar bağlayıcı niteliğe sahip olduğu bu nedenle, icra yetkisi kullanan Yönetim Kurulunun da sorumluluğa dahil edilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla yurtdışında muhtelif kitap fuarlarına katılan görevlilere 6245 sayılı Kanuna aykırı işe bedeli ve şehir içi ulaşım masrafı ödenmesi sonucu oluşan toplam TL tutarındaki kamu zararının; TL’sinin Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ile Yönetim Kurulu Üyeleri, ve’ya TL’sinin Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ile Yönetim Kurulu Üyeleri, ve’ya TL’sinin Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ile Yönetim Kurulu Üyeleri, ve’ya TL’sinin Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ile Yönetim Kurulu Üyeleri, ve’ya müştereken ve müteselsilen, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 53 üncü maddesi gereği işleyecek faizleri ile ödettilmesine, oy birliğiyle...” Sayıştay 8. Daire, Karar no: 98, İlam No: 180. Karar Tarihi: 2005, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=24077>, ET. 21.11.2018.

komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk belirlenirken şu hususların değerlendirilmesi gerekir:

- Kurul halinde alınan kararın, harcama talimatının unsurlarını taşıyıp taşımadığı

- Kurul, komisyon veya komitenin harcama sürecinde rol alıp almadığı

Eğer yönetim kurulu, icra komitesi, yürütme kurulu, 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 olacaktır⁵⁵.

Yönetim kurulu, icra komitesi, yürütme kurulu, 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 olacaktır⁵⁶.

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 kamu zararından sorumlu olacaktır⁵⁷.

C- Gerçekleştirme Görevlileri ve Sorumluluğu

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliğinin 10. maddesi gerçekleştirme görevlilerini, gider ve gelir gerçekleştirme görevlileri

⁵⁵ Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.06.2007, Karar No: 5189/1, <http://www.ybu.edu.tr/stratejedb/contents/files/Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Genel%20Kurul%20Karar%C4%B1.pdf>

⁵⁶ Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.06.2007, Karar No: 5189/1, <http://www.ybu.edu.tr/stratejedb/contents/files/Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Genel%20Kurul%20Karar%C4%B1.pdf>

⁵⁷ Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.06.2007, Karar No: 5189/1, <http://www.ybu.edu.tr/stratejedb/contents/files/Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Genel%20Kurul%20Karar%C4%B1.pdf>

olmak üzere ikiye ayırmıştır. Gider 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. Gelir gerçekleştirme görevlileri ise işletme gelirlerinin tahakkuk ve takip işlemlerini yürütürler.

İlgili düzenlemeye göre gider ve gelir gerçekleştirme görevlileri, kendilerine verilen görevlerin mevzuatına ve usulüne uygun olarak yürütülmesinden, düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve diğer gerçekleştirme görevlileri tarafından düzenlenen belgeler üzerinde yapmaları gereken kontrollerden sorumludurlar.

Döner Sermaye İşletme Müdürü Rektör tarafından atanır. Müdürlüğe bağlı işletmelerin koordinasyonunu sağlayan müdür gerçekleştirme görevlisi olup kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludur.

D- Muhasebe Biriminin Sorumluluğu

5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” nun “Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları” başlıklı 61. maddesi “*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 mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir*” hükmü ile muhasebe yetkilisi tanımlanmış görev ve yetkileri belirlenerek, görevleri sırasında ortaya çıkan kamu zararını ödemekle/ iade etmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır. Bunun yanı sıra Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 8. maddesi gereğince işletme gelirlerinin tahsili işlemi muhasebe birimlerince yürütülecektir.

Muhasebe yetkilileri; 5018 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik md 14’de sayılan hizmetlerin⁵⁸ zamanında yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının

⁵⁸ Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek ;Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek; para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek; Görevlerinin sınırları içinde kalan kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, belge ve bilgileri her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek, Yönetmelik gereğince düzenlenmesi gereken belge ve bilgileri, belirtilen sürelerde ilgili yerlere düzenli olarak vermek; Veznenin

usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından; mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan; ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden; yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından; ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından; rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan; muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten bu bağlamda da kamu zararı açısından hesap vermekten sorumludur.

Muhasebe yetkililerinin ret ve iadeler ile ayrılıp gönderilmesi gereken paylara ilişkin fazla ve yersiz ödemelerde sorumluluğu görevleri gereği

kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak. Muhasebe yetkilileri; muhasebe birimlerine teslim edilen para ve parayla ifade edilen değerlerin ilgili mevzuatında öngörüldüğü şekilde alınmasını, muhafaza edilmesini ve gerekli güvenlik tedbirlerinin alınmasını sağlamakla yükümlüdürler. Muhasebe yetkilileri; ilgili mevzuatında öngörülen süreler içinde ve belirsiz günlerde vezneyi kontrol ederek kayıp ve noksanlık olmaması için gerekli önlemleri almakla yükümlüdürler. Bu görevin gereği gibi yerine getirilmemesi nedeniyle meydana gelecek kayıp ve noksanlıklardan genel hükümlere göre sorumludurlar. Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmamak; Yangın, sel, deprem, yer kayması, çığ düşmesi gibi afet hâlleri le savaş veya askerî ve idarî sebeplerle tahliye ya da hırsızlık gibi nedenlerle veznede kayıp veya noksanlık meydana gelmesi hâlinde, muhasebe yetkililerince durum derhal en yakın amire yazılı olarak bildirilir. Ayrıca, olaya ilişkin delillerin kaybolmaması için gerekli tedbirleri alır. Sorumluluğun ibrası için, muhasebe yetkilileri olayı öğrendikleri günden itibaren en geç 15 gün içinde, bağlı oldukları idareye başvurur. Bu durumda muhasebe yetkilisinin sorumluluğu, bağlı olunan idarenin üst yöneticisinin görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hükme bağlanır. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe biriminden uzak yerlerde görev yapan muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek; Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak; Muhasebe birimini yönetmek.

incelemeleri kanunî zorunluluk olan belgelerle sınırlıdır⁵⁹. Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde;

⁵⁹ “...Sosyal Güvenlik Kurumundan Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün ilgili hesabına gönderilen paraların ilk muhasebe kayıtlarının bu tutarlar üzerinden yapıldığı, buna ilişkin olarak İşletme Müdürlüğünde bulunan muhasebe işlem fişlerinin gerçek tutarları ihtiva ettiği, İşletme Müdürlüğünce hazırlanan ve Saymanlık Müdürlüğüne gönderilen muhasebe işlem fişlerinde yazan tutarların Muhasebe Uzmanı tarafından değiştirildiği, muhasebe işlem fişlerine eklenen ve elektronik ortamda ulaşılabilen müşteri hesap ekstrelerinde yer alan tutarların da bu fişlere uygun şekilde değiştirildiği, böylelikle Sosyal Güvenlik Kurumundan gönderilen paraların Saymanlık Müdürlüğü kayıtlarına eksik kaydedildiği, muhasebe kayıtları dışında tutulan paraların ise ilgili tarafından hesabın bulunduğu bankaya sahte ödeme talimatları ve hatta faks ve elektronik posta gönderilmek suretiyle İşletme Müdürlüğü ile borç-alacak ilişkisi bulunmayan kişi ve firmalara aktarılmasının sağlandığı, bankanın bu aktarma işlemlerini Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 73 üncü maddesine göre düzenlenmesi gereken “gönderme emri” olmadan gerçekleştirdiği anlaşılmıştır.

Muhasebe yetkilileri muhasebe biriminin yönetiminden ve muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden sorumludurlar. Muhasebe yetkililerinin bu sorumlulukları kapsamına giren hususlar arasında muhasebe kayıtlarının mevzuata ve usulüne uygun şekilde tutulması, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi yer almakta ise de; muhasebe kayıtlarının eksik tutulması ve hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması işlemlerinin tahrif edilmiş muhasebe işlem fişleri ve hesap ekstreleriyle yapıldığı, ayrıca tarihinde Sosyal Güvenlik Kurumundan gönderilen TL'nin banka hesabına girdiği, bu tutarın bankaya fakslanan ve'ın imzasını taşıyan aktarma talimatıyla bir firmaya aktarıldığı, talimata “SGK İl Müd. Sağ. Arş. Talimat İade” şeklinde not konulmak suretiyle usulsüz aktarmanın gizlenmeye çalışıldığı, bu tutara ilişkin olarak saymanlıkça bankaya gönderilen herhangi bir gönderme emri bulunmadığı, tarih ve numaralı muhasebe işlem fişinde bu tutarın gösterilmediği, dolayısıyla söz konusu usulsüz işlemleri'ın bilinçli şekilde gerçekleştirdiği görülmüştür. Buna göre usulsüz işlemler nedeniyle ortaya çıkan kamu zararının, muhasebe yetkilisi oldukları için savunmaları alınan (Saymanlık Müdürü) ve'nun (Sayman Yardımcısı-Saymanlık Müdürü Vekili) mevzuata aykırı karar, işlem ve eyleminden kaynaklanmadığı, kamu zararına ilişkin olarak illiyet bağı olmadığından kamu zararında sorumlulukları bulunmadığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü banka hesabına Sosyal Güvenlik Kurumundan gönderilen paraların muhasebe hesaplarına eksik kaydedilmesi ve muhasebe kayıtlarına girmeyen tutarlardan hak sahibi olmayan kişilere ve firmalara geçteğe aykırı gönderme emirleriyle ödeme yapılması sonucu sebep olunan TL kamu zararının Muhasebe Yetkilisi (Muhasebe Uzmanı-Saymanlık Müdürü Vekili)'a münferiden 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 53 üncü maddesi gereği işleyecek

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemenin çeşidine göre ilgili mevzuatında belirlenen belgelerin tamam olmasını⁶⁰,

faizleriyle birlikte ödettirilmesine oy çokluğuyla...". Sayıştay 2. Dairesi, Kamu İdaresi Türü:Yüksek Öğretim Kurumları, Yıl:2013, Karar No:35423 İlam No:312, Tutanak Tarihi:18.10.2016, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=21982>, ET 21.07.2018.

⁶⁰ Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği md. 5: Ödeme belgesi en az üç nüsha düzenlenir. İlk iki nüshası, bu Yönetmelikte belirtilen kanıtlayıcı belgelerle birlikte muhasebe birimine verilir. Ödeme belgesinin birinci nüshası ile eki kanıtlayıcı belgeler Sayıştaya gönderilir, ikinci nüshası ise muhasebe biriminde saklanır. Kanıtlayıcı belgeler, kamu harcamalarının belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak yapıldığına ve gerçekleştirildiğine ilişkin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca düzenlenip onaylanan belgelerdir. Kesin veya ön ödeme şeklinde yapılacak kamu harcamalarında ödeme belgesi olarak bağlanacak kanıtlayıcı belgeler aşağıda belirtilmiştir.

a) Kesin ödemelerde;

Bütçeden nakden veya mahsuben yapılacak kesin ödemelerde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği eki 1 örnek numaralı Ödeme Emri Belgesine harcamanın çeşidine göre Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen belgeler kanıtlayıcı belge olarak bağlanır.

b) Ön ödemelerde;

1)Avans veya kredi suretiyle yapılacak ön ödemelerde;

-Harcama talimatı, ihale mevzuatına göre yapılacak alımlarda onay belgesi, - Gereken hallerde kredi izin yazısı;

2)Mevzuatları gereği yüklenicilere verilecek avanslarda;

-Harcama talimatı, ihale mevzuatına göre yapılacak alımlarda onay belgesi, -Avans teminatına ilişkin alındının onaylı örneği, -Gereken hallerde Bakanlığın uygun görüş yazısı veya üst yöneticinin kararı, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği eki 2 örnek numaralı Muhasebe İşlem Fişine kanıtlayıcı belge olarak bağlanır.

Ödeme belgesinin birinci nüshasına, kanıtlayıcı belgelerin aslı veya yasal bir sebeple aslı temin edilemeyenlerin onaylı suretleri bağlanır. Fatura ve taşınır işlem fişinin asıllarının bağlanması esastır. Ancak, kaybolma, yırtılma, yanma gibi mücbir sebeplerle aslının temin edilemediği hallerde, fatura ve/veya taşınır işlem fişinin onaylı örnekleri bağlanmak suretiyle ödeme yapılabilir. Onaylı suretlerin, onaylayan ilgili birim yetkilisinin adı, soyadı, unvanı, imzası ve resmi mühür ile onay tarihini taşıması gerekir.

- Maddî hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdürler.

Kanun ve yönetmelikte ifade edilen belgeler dışında inceleme yapma ve denetleme sorumluluğu yoktur. Ancak söz konusu belgelerde eksiklik ya da hata varsa ödeme yapamaz aksi takdirde kamu zararından sorumluluğu doğacaktır.

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi eki belgelerin, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmekle sorumlu olup, belgelerin alınan mal veya hizmet ya da yapılan iş bazında miktar veya ara toplam olarak bütçedeki tertiplerine uygunluğunun kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu değildir. (Yönetmelik md 20)

Muhasebe yetkililerinin maddî hataya ilişkin sorumlulukları; bir malî 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. (md 20)

İşletmelerin nakit mevcudunun yeterli olması durumunda ödemeler, ödeme emri belgelerinin muhasebe biriminin kayıtlarına giriş sırasına göre yapılır. Nakit yetersizliği nedeniyle ödemenin zamanında yapılmamasının idareye ek bir külfet getirmesi nedeniyle ortaya çıkan zarardan muhasebe yetkilisi sorumlu olmayacaktır

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.

E-Elektronik Ortamda Oluşturulan Ortak Veri Tabanına Bilgi Girişine Esas Olacak Belgeleri Düzenleyenlerin Sorumluluğu

5018 Sayılı Kanununun 33. maddesine 5436 sayılı kanunla eklenen üçüncü fıkrada; *“Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır”* hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun ilgili maddesine dayanılarak çıkarılan ve 31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı 3. mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 5. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında ise *“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. Düzenleme gereği elektronik ortamda oluşturulan veri tabanı esas alınarak yapılan harcamalarda sisteme girilecek verilere ilişkin belgeleri imzalayanlar gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilecek harcama yetkilisi ile birlikte sorumluluğu doğacaktır. Bu hususu Sayıştay’ın 5189/1 Sayılı kararı ile de teyit edilmiştir. Ancak elektronik ortamda oluşturulan ortak veri tabanından ne anlaşılması gerektiği konusuna açıklık getirilmemiştir⁶¹.

SONUÇ

Kamu zararı 5018 Sayılı Kanunla hukuk literatürüne giren bir kavram olup kamu görevlilerinin mali sorumluluğunun belirlenmesi açısından önemlidir. 5018 Sayılı Kanun’un 71. maddesi çerçevesinde Sayıştay ilamları da değerlendirilerek döner sermaye işletmelerinde kamu zararının en çok hangi alanlarda ortaya çıktığı şu şekilde tespit edilmiştir:

- Elde edilen gelirin kanuna aykırı olarak dağıtılması
- Ödemelerin mevzuatta düzenlenen belgelere dayanmadan yapılması
- Ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle idareye ek külfet yüklenmesi
- İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması.

⁶¹ ORULLUOĞLU Cuma, *Kamu Zararı*, Ankara 2012, s. 133.

Bunun yanı sıra 5018 sayılı Kanununun 71. maddesi dışında farklı kanunlarda da kamu zararı kavramına da rastlamaktayız. Ancak Sayıştay kamu zararı kavramı sadece md. 71 çerçevesinde ele alarak dar yorumlamıştır. 5018 Sayılı Kanun dışında başka Belediye Kanunu gibi özel kanunlarda yer alan kamu zararı kavramı da esas alınmalı ve değerlendirilmelidir.

Hazineye verilen zarar Sayıştay tarafından tespit edildikten sonra karşımıza çıkacak diğer önemli konu, sorumlunun belirlenmesidir. Sayıştay yargısında esas olan malî sorumluluktur. Malî sorumluluk devlete verilen zararın tazmini sonucunu içerir. Üniversitelerde döner sermaye işletmesinin hizmetleri, üniversite yönetim kurulu, hastane yönetim kurulu, harcama yetkilisi, işletme müdürü, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve diğer personeller tarafından yürütülmektedir. 5018 Sayılı Kanun'da her birinin görevi ve sorumluluğunun kapsamı ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Sorumluluk doğuracak konular ve sorumlunun tespiti yapılırken kanunî dayanaklar esas alınacak yorum yoluyla sorumluluğun kapsamı genişletilemeyecektir. Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; ya hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna ya da kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilmektedir.

Üzerinde durulması gereken bir diğer sorun malî sorumluluk neticesinde belirlenen alacağın kamu alacağı olup olmadığıdır. Başka bir ifade ile Sayıştay ilamlarının 6183 Sayılı Kanun'a göre infaz edilip edilmeyeceğidir. 6183 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde kamu alacağı kavramı şu şekilde tanımlamıştır:

“Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.”

Kamu zararı haksız fiilden kaynaklanan bir alacak olduğu için kamu alacağı değildir. Bu nedenle de ilamların infazı 6183 Sayılı Kanun'a göre değil İcra İflas Kanunu'na göre yapılacaktır. Sayıştay ilamlarının 6183 Sayılı kanun kapsamı dışında tutulması adil bir uygulama değildir. Kamu alacağı olmamakla birlikte özel kanunları gereği 6183 Sayılı Kanun çerçevesinde

taahsil edilen alacaklar söz konusudur, Sosyal Güvenlik Kurumu alacağı gibi. 5018 Sayılı Kanun'a eklenecek bir madde ile kamu zararından kaynaklanan alacaklar da 6183 Sayılı Kanun'un kapsamına dâhil edilmelidir.

Sayıştay'ın etkinliği artırılmalıdır. Sayıştay'ın etkinliğinin artırılması uzmanlık alanı olan kamu zararının tespitini ve önlenmesini kolaylaştıracaktır. Özellikle Yüksek Öğretim Kurumlarında ortaya çıkan kamu zararının tespiti ve önlenmesi devlet hazinesi açısından büyük öneme sahiptir.

KAYNAKLAR

- AKSOY Mehmet/KIZILKAYA Eyüp, *Kamu Zararı ve Sorumluluk*, Ankara 2017.
- AKSOY Mehmet/GEÇGEL Bülent/ÖZ Yusuf, *Sayıştay Hesap Yargısı*, Ankara 2018.
- AKYEL Recai, Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay, *ITAAD*, Yıl:6, Sayı:23 (Ekim 2015)
- AKYILMAZ Bahtiyar, “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. LXIX, S. 1-2, Y. 2011.
- AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA Cemil, *Türk İdare Hukuku*, Ankara 2015
- AKYILMAZ Bahtiyar, “İdare Hukukunda Kamu Görevlilerine Rücu Sorunu”, *Prof. Dr. Faruk Eren’e Armağan*, Ankara 2006.
- ALİKAŞIHOĞLU Kemalettin, *Son Değişiklikleri İçeren Açıklamaları Gerekçeli Yargı Kararlı Genel Tebliğli Devlet Memurları Kanunu*, Ankara 2002.
- ATAY Ender Ethem, “İdarenin Sorumluluğu”, *Prof. Dr. Faruk Eren’e Armağan*, Ankara 2006
- BAYAR Doğan, “Kamu Zararı ve Hesap Yargısı”, *Dış Denetim*, Ocak-Şubat-Mart 2011.
- BAYAR Doğan, “Mali Sorumluluk Nedir?”, *Maliye Dergisi*, S. 154, Ocak-Haziran 2008.
- BİLGİN Pertev, “Sayıştayın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir Şavaş Hikayesi)”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:7, Nisan 1994
- ÇOLAK Bayram, *Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ankara 2008.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, *Yönetmelik Yargısı*, Ankara:2015.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref/TAN, Turgut, *İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar*, Ankara 2014.
- GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, Ankara:2013.
- GÖZLER Kemal, *İdare Hukuku*, Cilt II, Bursa:2009.
- İNAN Atilla, *(Yargı Kararlarıyla) Sayıştay İlamlarını İnfazı*, Ankara 2016.
- İNAN Atilla, “Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 11, S. 1, Yıl 1978.
- İNAN Atilla, *(Yargı Kararlarıyla) Sayıştay İlamlarını İnfazı*, Ankara 2016.

- KARAHAN Serhan Tevfik, “Mülkiyet Bağlamında Kamu Zararı Kavramı: Olanaklılık Ve Anlam”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 6, S. 1, Yıl 2015.
- KARTALCI Kadir, “Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi (Journal Of Academic Approaches)*, İlkbahar 2012, C. 3 S. 1.
- KOÇBERBER Seyit, “Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 97, Nisan-Haziran 2015.
- OYMAK Celal/İNAN Atilla, *Temel Mali Kanunlar Sayıştay Yargısı ve Hak Arama Yolları*, Ankara 2011.
- ORULLUOĞLU Cuma, *Kamu Zararı*, Ankara 2012.
- ÖZBUDUN Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara 1986.
- PARLAK Nukrettin, “Sayıştay Yargısında Kamu Zararı Kavramı: Sorunlar ve Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, S.108, Ocak - Mart 2018.
- PINAR İbrahim, *Açıklamalı İçtihatlı Devlet Memurları Kanunu Şerhi*, Ankara 2009.
- SAYIŞTAY DERGİSİ, Sayı:88/ Ocak - Mart 2013, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der88m9.pdf>
- ŞIŞMAN Gülden, *Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı*, Ankara 2017.
- TAN Turgut, *İdare Hukuku*, Ankara 2014.
- TOSUN Mustafa Umur, “Kamu Zararı: Türk Kamu Yükseköğretim Kurumları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Sosyoekonomi*, Yıl 2016, Sayı 24(30).
- TURGUTER Necip, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması, Ankara 2015.
- TURGUTER Necip, *Kamu Zararı Açıklaması*, Ankara 2012.
- UZ Abdullah, “Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, Sayı 4, Yıl 2005.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman/ÇALIŞ Hande Sena, “4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Hâkim Olan İlkelerin Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 26, S. 2, 2018.

ÜSTÜN Ümit Süleyman/HEPAKSAZ Engin/KILIÇ, Ramazan/KULUÇLU Erdal, “Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y. 2011, C. 16, S. 2.

VAROL Asaf, “Harcama Yetkilileri ile İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri”, *Sayıştay Dergisi*, S. 70.

YAŞAR, Hasan Nuri, *İdare Hukuku*, İstanbul 2014

YİĞİTER Şule Yüksel/ HANOĞLU Mahmut, *Üniversitelerde Döner Sermaye İşletmeleri*, Erzincan Üniversitesi Yayınları, Erzincan 2017.

<https://sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=12258>

<http://dsermaye.sdu.edu.tr/tr/kurumsal-tanitim/doner-sermayeli-isletmeler-4646s.html>, E.T. 17.05.2018

Kazancı İçtihat Programı

<http://dsermaye.sdu.edu.tr/tr/kurumsal-tanitim/doner-sermayeli-isletmeler-4646s.html>

Sayıştay Dergisi, Yıl:2013, Karar No:35423

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=21982>