

**KAMU SERMAYELİ ŞİRKETLERİN DENETİMİ VE ŞİRKET
YÖNETİCİLERİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU**

M. Emin ŞAHİNER

(Doktora Tezi)

Eskişehir, 2011

**KAMU SERMAYELİ ŞİRKETLERİN DENETİMİ VE ŞİRKET
YÖNETİCİLERİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU**

M. Emin ŞAHİNER

DOKTORA TEZİ

Özel Hukuk Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Ahmet BATTAL

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mayıs, 2011

Jüri ve Enstitü Onayı

M. Emin ŞAHİNER'in "*Kamu Sermayeli Şirketlerin Denetimi ve Şirket Yöneticilerinin Hukuki Sorumluluğu*" başlıklı tezi/...../..20..... tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, *Özel Hukuk* Anabilim dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Adı Soyadı

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : **Prof. Dr. Ahmet BATTAL**

Üye : **Prof. Dr. Hasan Nüvit GEREK**

Üye : **Doç. Dr. Ayşe Tülin YÜRÜK**

Üye : **Doç. Dr. Mustafa İsmail KAYA**

Üye : **Doç. Dr. İbrahim ARSLAN**

.....
Prof. Dr. Ramazan Geylan

Enstitü Müdürü

Doktora Tez Özü

KAMU SERMAYELİ ŞİRKETLERİN DENETİMİ VE ŞİRKET YÖNETİCİLERİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU

M. Emin ŞAHİNER

Özel Hukuk Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2011

Danışman: Prof. Dr. Ahmet BATTAL

Bu çalışmanın amacı ağırlıklı olarak kamu iktisadi teşebbüsleri ile belediye iktisadi teşekküllerini kapsayan kamu sermayeli şirketlerin denetiminin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları ve yeni denetim konsepti çerçevesinde nasıl olması gerektiği sorusuna cevap aramak ve bu denetimler sonucunda ortaya çıkacak sonuçlardan hareketle söz konusu şirket yöneticilerinin sorumluluklarının kapsamını, uzun müddettir yürürlükte bulunmakla birlikte ilgili hükümleriyle kamu sermayeli şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluğu müessesesi arasında şimdiye kadar yeterince bağlantı kurulmuş olmayan çeşitli kanuni ve idari düzenlemeler yanında yakın zamanlarda yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile 2012’de yürürlüğe girecek olan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki hükümler bağlamında, yeni ve kurgulayıcı bir yaklaşımla tespit edebilmektir.

Özel sermayeli şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluklarının kapsamı doktrinde yapılan pek çok bilimsel çalışmaya ve yargı içtihatlarına konu olmuş, ancak kamu sermayeli şirket yöneticilerinin sorumluluğunun kapsamı hakkında yeterince akademik çalışma yapılmamıştır. Bu bağlamdaki çalışmalara katkı sağlama amacına yönelik bu çalışma ile, kamu sermayeli şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluklarına ilişkin olarak, çeşitli hukuk dallarına dahil farklı hukuki müesseselerin devreye girdiği yeni bir sorumluluk haritası oluşturulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kamu Sermayeli Şirketler, Denetim, Yöneticilerin Hukuki Sorumluluğu, KİT.

Abstract

COMPANIES WITH PUBLIC CAPITAL AND LEGAL RESPONSIBILITY OF HEADS OF THESE COMPANIES

M. Emin ŞAHİNER

Department of Private Law

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, May 2011

Adviser: Assoc. Prof. Dr. Ahmet BATTAL

The aim of this study are; generally accepted international audition standards which cover mainly state economic enterprises and municipality economic enterprises and to seek an answer to the question of how it should be in the frame of new audition concept consideration and to be able to determine the scope of the responsibilities of the mentioned heads, besides various legal regulations and administrative arrangements which have not been sufficiently connected between the related provisions besides being in effect for a long time the legal responsibility enterprise of heads of companies with public capital from the results which could come up as a result of these auditions, in the context of the provisions of Court of Account Law numbered 6085 which has been in effect recently and Turkish Code of Obligations numbered 6098 which will be in effect and Turkish Commercial Code numbered 6102.

The scope of the legal responsibilities of the heads of companies with private capital has been subjected to many scientific study done in doctrine and judge practices, however no sufficient academic study about the scope of the responsibility of heads of companies with public capital has been done. With this study oriented to contribute to the studies in this subject, related to the legal responsibilities of heads of companies with public capital, a new responsibility plan in which different legal organs included to different legal branches has been formed.

Key words: Companies with public capital, Audition, Legal Responsibility of the Heads, KİT.

Özgeçmiş

M. Emin ŞAHİNER
Özel Hukuk Anabilim Dalı

Eğitim

Y. Ls.	2003	Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı
Ls.	1997	Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi
Lise	1993	Yozgat Anadolu Lisesi

İş/İstihdam

1998-	Adli Yargı Hakimliği
2003-	Sayıştay Başdenetçiliği

Yayınlar

1. Kamu İhalelerinde Karşılaşılan Güncel Sorunlar, İzmir: İzden Yayıncılık, 2009 (Müşterek)
2. Kamu İhale Kanunu Örnek Uygulamalar, İzmir: Ekin Yayıncılık, 2010 (Müşterek)
3. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu - Gerekçeli Açıklamalı, İzmir: İzden Yayıncılık, 2010 (Müşterek)
4. Yükseköğretim Mevzuatı, İzmir: Ekin Yayıncılık, 2010 (Müşterek)

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri/ yılı: 04.09.1975/Yozgat Cinsiyet: Erkek Yabancı Dili: İngilizce

İçindekiler

	Sayfa
Jüri ve Enstitü Onayı.....	ii
Öz.....	iii
Abstract.....	iv
Özgeçmiş.....	v
Kısaltmalar Listesi.....	xxii
Giriş.....	1

Birinci Bölüm

Temel Kavramlar

1. Genel Anlamda Denetim	19
1.1. Denetim Olgusu ve Kavramı.....	19
1.2. Denetimin Amaçları	24
1.2.1. Genel olarak	24
1.2.2. Özel amaçlar	24
1.2.3. Genel amaçlar.....	24
1.3. Denetim Yöntemleri	26
1.4. Denetimin Kapsamı.....	27
1.5. Denetim Türleri	28
1.5.1. Amacına göre denetim türleri.....	28
1.5.1.1. Mali denetim	28
1.5.1.2. Uygunluk denetimi.....	30
1.5.1.3. Faaliyet denetimi.....	31
1.5.1.4. Özel amaçlı denetim.....	33
1.5.1.5. Düzenlilik denetimi	33
1.5.1.6. Performans denetimi	33
1.5.2. Yapılış sebebine göre denetim çeşitleri.....	36

1.5.2.1. Zorunlu denetim	36
1.5.2.2. İsteğe bağlı denetim	37
1.5.3. Denetimin niteliği açısından denetim çeşitleri.....	37
1.5.3.1. Geleneksel denetim	37
1.5.3.2. Risk denetimi	37
1.5.4. Denetçinin statüsüne göre denetim çeşitleri	38
1.5.4.1. Dış denetim.....	38
1.5.4.2. İç denetim.....	39
1.5.4.3. Kamusal denetim	43
2. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu	46
2.1. Genel Olarak	46
2.2. Hukuki Sorumluluk Kavramı	48
2.3. Sınırsız Malvarlığı Sorumluluğu	49
2.4. Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu	50
2.4.1. Konu ile sınırlı sorumluluk	50
2.4.2. Miktarla sınırlı şahsi sorumluluk	50

İkinci Bölüm

Kamu Sermayeli Şirketlerin Denetimi

1. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi.....	52
1.1. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin İşleyişi, Tanımı ve Özellikleri	52
1.1.1. Kamu işletmeciliği ve gelişimi.....	52
1.1.2. Kamu iktisadi teşebbüslerinin tanımı.....	55
1.1.3. Kamu girişimciliğinin amaçları ve ekonomik gerekçeleri	59
1.2. KİT'lerin Denetiminde Bugünkü Durum	63
1.2.1. Denetimin yasal amacı ve yasal çerçevesi.....	63
1.2.2. TBMM tarafından yapılan denetim	66
1.2.3. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetim	69
1.2.3.1. Genel olarak.....	69

1.2.3.2. Yüksek Denetleme Kurulu’nun denetiminin yasal dayanağı ve kapsamı.....	70
1.2.3.3. Yüksek Denetleme Kurulu’nun yapısı, görev ve yetkileri, denetim esasları.....	72
1.2.3.4. Yüksek Denetleme Kurulu raporlarının niteliği ve uygulama etkisi	73
1.2.4. Kamu iktisadi teşebbüslerinde muhasebe denetimi.....	74
1.2.5. Kamu iktisadi teşebbüslerinde faaliyet denetimi	75
1.2.6. Kamu iktisadi teşebbüslerinde denetim sorunlarına ilişkin değerlendirme ve çözüm önerileri	77
2. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Denetimi.....	81
2.1. Genel Olarak	81
2.2. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Tanımı ve Özellikleri.....	85
2.3. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Kurulma Nedenleri	86
2.4. Belediyeler ve İktisadi İşletmecilik	88
2.4.1. Genel olarak	88
2.4.2. Belediye iktisadi teşekküllerinin nitelikleri	92
2.4.3. Belediye iktisadi teşekküllerinin türleri	93
2.4.3.1. Genel olarak.....	93
2.4.3.2. Belediye işletmeleri	94
2.4.3.3. Döner sermaye işletmeleri	95
2.4.3.4. Fon işletmeleri.....	95
2.4.3.5. Birlik işletmeleri.....	96
2.4.3.6. Meclis kararıyla kurulan işletmeler	97
2.4.3.7. Özel kanunlarla kurulan işletmeler	97
2.4.3.8. Belediye şirketleri	98
2.4.4. Belediye iktisadi teşekküllerinin hukuki dayanağı	100
2.4.4.1. 1580 (yeni kanun 5393) ve 3030 (yeni kanun 5216) sayılı belediye kanunlarında durum	100
2.4.4.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu yönünden durum	102
2.4.4.2.1. Limited şirketler	103
2.4.4.2.2. Anonim şirketler	104

2.4.4.3. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda durum	104
2.4.4.4. Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine Dair Kanun'da durum	105
2.4.4.5. 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da durum.....	105
2.4.4.6. 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nda durum	106
2.4.4.7. 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu'nda durum	106
2.4.4.8. 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nda durum	107
2.4.4.9. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde durum.....	107
2.5. Belediyelerin Şirket Kurma veya Kurulmuş Şirketlere Katılmalarına İlişkin Prosedür.....	107
2.6. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Mali Denetimi	109
2.6.1. Genel olarak	109
2.6.2. Belediye iktisadi teşekküllerinin denetiminin özel hükümleri....	110
2.6.2.1. Eski 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve yeni 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre durum	111
2.6.2.2. İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettiş Kurulu Tüzüğü'ne göre durum.....	117
2.6.2.3. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre durum	118
2.6.2.4. 5393 sayılı Belediye Kanunu'na göre durum.....	120
2.6.2.5. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'na göre durum.....	121
2.6.2.6. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu'na göre denetim.....	122
2.6.2.7. 3346 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonlarının Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a göre durum.....	126
2.6.2.8. 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkındaki Kanun'a göre durum	127

2.6.2.9. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu'ndaki	
Durum	128
2.6.2.10. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci	
Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik	
Kanunu'ndaki durum.....	128
2.6.2.11. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki durum	129
2.6.2.12. 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması	
Hakkında Kanun'daki durum.....	129
2.6.2.13. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ndeki	
durum.....	130
2.6.2.14. Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük'teki durum	134
2.7. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Denetiminin Değerlendirmesi	135

Üçüncü Bölüm

Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Kamu Hukuku Kuralları Karşısındaki Sorumluluğu

1. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Hak ve Yükümlülükleriyle Hukuki	
Statüleri ve Bu Statüye Dayalı Sorumlulukları.....	137
1.1. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Hak ve Yükümlülükleri.....	137
1.1.1. Kamu iktisadi teşebbüslerinde yöneticiler	137
1.1.2. Genel olarak kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin görev ve	
yetkileri.....	143
1.2. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Tabi Olacakları Sorumluluk	
Rejimine Esas Teşkil Eden Hukuki Statüleri.....	146
1.2.1. Kamu iktisadi teşebbüslerinde 657 sayılı Devlet Memurları	
Kanunu'na tabi olarak çalışan teşebbüs yöneticisi	146
1.2.1.1. Genel olarak	146
1.2.1.2. Konunun 399 sayılı KHK bağlamında düzenleniş biçimi	146
1.2.1.3. Kamu iktisadi teşebbüslerinde 657 sayılı Devlet	
Memurları Kanunu'na tabi olarak çalışan teşebbüs	

yöneticisinin hukuki statüsü	148
1.2.1.4. Kamu iktisadi teşebbüslerinde 657 sayılı Devlet	
Memurları Kanunu’na tabi olarak çalışan teşebbüs	
yöneticilerine ilişkin değerlendirme	159
1.2.2. Kamu iktisadi teşebbüslerinde çalışan sözleşmeli teşebbüs	
yöneticisi	161
1.2.2.1. Genel olarak	161
1.2.2.2. Sözleşmeli personel statüsünde teşebbüs yöneticiliği.....	163
1.3. 233 ve 399 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler Karşısında Kamu	
Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Durumu ve Sorumluluğu	166
1.3.1. Genel olarak	166
1.3.2. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 1 inci maddesi	
karşılarında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu.....	166
1.3.3. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 4 üncü maddesi	
karşılarında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu.....	168
1.3.4. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 9 uncu maddesi	
karşılarında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu.....	173
1.3.5. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 35 inci maddesi	
karşılarında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu.....	175
1.3.6. 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 2 nci maddesi	
karşılarında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu.....	178
1.3.7. 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 11 inci maddesi	
karşılarında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu.....	179
2. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Farklı Kaynaklara Dayalı	
Sorumlulukları	180
2.1. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Görevsel Ödevlerinden Doğan	
Sorumluluk	180
2.2. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Haksız Fiillerinden Doğan	
Sorumluluk	183
2.3. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Kusura Dayanmayan	
Sorumluluğu	188
2.4. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Akdi Sorumluluğu.....	191

2.5. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’ndaki Hükümler Açısından	
Sorumluluk	193
2.5.1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 12 nci maddesi hükmü	
açısından sorumluluk.....	193
2.5.2. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 13 üncü maddesi	
hükmü açısından sorumluluk	197
2.6. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Yargı Kararlarının	
Uygulanmamasından Doğan Sorumluluğu.....	203
2.6.1. Siyasi sorumluluk.....	205
2.6.2. Mali sorumluluk.....	206
2.6.3. Cezai sorumluluk	207
2.7. Değerlendirme	207
3. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Kamu Borçlarından Doğan	
Sorumluluğu	209
3.1. Vergi Hukuku Hükümleri Karşısında Kamu Sermayeli Şirket	
Yöneticilerinin Sorumluluğu.....	209
3.1.1. Genel olarak	209
3.1.2. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre sorumluluğun kaynağı,	
kapsamı, koşulları ve hukuki niteliği.....	210
3.1.2.1. Sorumluluğun kaynağı	210
3.1.2.2. Sorumluluğun kapsamı.....	210
3.1.2.3. Sorumluluğun koşulları	211
3.1.2.4. Sorumluluğun hukuki etkileri	212
3.1.3. Kanuni temsilci olarak kamu iktisadi teşebbüs yöneticisinin	
vergi sorumluluğu	217
3.1.4. Görevden ayrılan kamu iktisadi teşebbüs yöneticisinin teşebbüsün	
vergi borcundan doğan sorumluluğu	222
3.1.5. Rücu hakkı.....	223
3.1.6. Sorumluluğun devri	224
3.1.7. Sorumluluğun zaman itibariyle sınırı.....	225
3.1.7.1. Kamu iktisadi teşebbüsünün tasfiyesi halinde	
sorumluluk	225

3.1.7.2. Kamu iktisadi teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin ya da kamu iktisadi teşebbüs genel müdürünün değişmesi halinde sorumluluk	226
3.1.8. Kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin sorumlu oldukları vergiler	227
3.1.8.1. Kurumlar vergisi	227
3.1.8.2. Katma değer vergisi	228
3.1.8.3. Damga vergisi	230
3.2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usul Hakkındaki Kanun Çerçevesinde Kamu İktisadi Teşebbüsün Kamu Borcundan Yöneticinin Sorumluluğu	231
3.2.1. Genel olarak	231
3.2.2. 6183 sayılı kanun çerçevesinde kamu iktisadi teşebbüs yöneticisinin kamu alacağından kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğu	236
3.2.3. 6183 sayılı kanun çerçevesinde kamu iktisadi teşebbüs yöneticisinin kamu borcundan sorumluluğunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre vergi borcundan sorumluluğu ile olan ilişkisi	240
4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Karşısında Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu	243
4.1. Genel Olarak	243
4.2. Yeni 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Işığında Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin 5018 Sayılı Kanun'un Sorumluluk Hükümleri Karşısındaki Muhtemel Durumu	248
4.3. 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk	252
4.3.1. Genel olarak	253
4.3.2. 5018 sayılı kanunda sorumluluk kavramının kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerine bakan veçhesi: Mali saydamlık	254
4.3.3. 5018 sayılı kanunda sorumluluk kavramının özü: Hesap verme sorumluluğu	259
4.4. 5018 Sayılı Kanunda Yer Alan Yaptırım Sebepleri	263

4.4.1. Genel olarak	263
4.4.2. Ödenek üstü harcama	263
4.4.3. Kamu zararı	264
4.4.3.1. Kamu zararı kavramı ve tanımı.....	264
4.4.3.2. Tazmin şartı: Kasıt, kusur veya ihmal.....	267
4.4.3.3. Kamu zararının varlık bulma şekilleri	270
4.4.3.4. 5018 sayılı kanun'daki kamu zararı müessesesine ilişkin bir değerlendirme	272
4.4.4. Yetkisiz tahsil	273
4.5. 5018 Sayılı Kanunda Yer Alan Mali Sorumlu Müessesesinin Kamu İktisadi Teşebbüslerine Uyarlanması	273
4.5.1. Genel olarak	273
4.5.2. Bakanların mali sorumluluğu	276
4.5.3. Üst yöneticilerinin mali sorumluluğu	278
4.5.4. Harcama yetkililerinin mali sorumluluğu	281
4.5.4.1. Harcama yetkilisinin belirlenmesi.....	281
4.5.4.2. Harcama yetkililerinin genel sorumluluğu	283
4.5.4.3. Kurul, komite veya komisyon üyelerinin harcama yetkisinden doğan sorumluluğu	286
4.5.4.4. Harcama yetkisinin devri halinde sorumluluk	288
4.5.4.5. Harcama yetkisinin birleşmesi durumunda sorumluluk.....	289

Dördüncü Bölüm

Ticaret Hukuku Düzenlemeleri Karşısında Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu

1. Ticaret Hukuku Hüküm ve Kurumları Karşısında Kamu İktisadi Teşebbüs Yöneticilerinin Sorumluluğu.....	291
1.1. Teşebbüs Yöneticilerinin Görev ve Yetkilerine İlişkin Ticaret Hukuku Eksenli Sorumluluk Haritası	291
1.1.1. Özen borcu	292

1.1.2. Özenin ölçüsü	294
1.1.3. Özen borcunu sınırlayan kurumlar	300
1.1.3.1. Business judgement rule	300
1.1.3.2. Tedbirli yönetici – üst yönetim	307
1.1.4. Sadakat borcu	310
1.2. Ticaret Kanunu’na Göre Kamu İktisadi Teşebbüs Yöneticilerinin Sorumluluk Durumu	311
1.2.1. Genel olarak kamu iktisadi teşebbüs ve teşebbüs yöneticilerinin Ticaret Kanunu karşısındaki durumu	311
1.2.2. Kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşların tacir sıfatı	314
1.2.3. Kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşların tacir sıfatının sorumluluk anlamında hukuki sonuçları	317
1.2.4. Basiretli davranış yükümlülüğüne aykırılığın sonuçları	319
1.2.5. İflasa tabi olma	321
1.2.6. Kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin, yönetim kurulunun sorumluluğuna ilişkin Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemeler karşısındaki durumu	328
1.2.6.1. Genel olarak	328
1.2.6.2. Ana kural: Borçtan sorumluluk açısından tüzel kişinin durumu	328
1.2.6.3. İstisna: Kusurlu sorumluluk açısından yöneticilerin durumu	330
1.2.6.4. Kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemeler karşısındaki sorumluluğunun nitelikleri	332
1.2.6.4.1. Kusurlu sorumluluk	332
1.2.6.4.2. Müteselsil sorumluluk	335
2. Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Ticaret Hukuku Eksenli Sorumluluğu	336
2.1. Genel Olarak	336
2.2. Ticaret Kanunu’na Göre Müdür	337

2.3. Organ Kavramı ve Müdürlerin Organ Niteliği	342
2.4. Ticari Temsilci Olarak Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Hukuki Sorumluluğu	344
2.5. Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Ticaret Kanunu'na Göre Hukuki Sorumluluğu	349
2.6. Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Yaptığı İşlemler Sebebiyle Teşebbüsün Sorumluluğu	350
2.7. Ticaret Kanunu Bağlamında Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Sorumluluğunun Dayanağı, Özellikleri ve Niteliği	352
2.7.1. Ticaret Kanunu bağlamında sorumluluğun dayanağı.....	352
2.7.2. Ticaret Kanunu bağlamında sorumluluğun kusura dayanıp dayanmaması.....	355
2.8. Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Ticaret Kanunu Uyarınca Sorumluluk Halleri.....	356
2.8.1. Genel sorumluluk halleri	356
2.8.2. Kanunda düzenlenen özel sorumluluk halleri.....	359
3. Teşebbüs Genel Müdürünün Sorumluluğunun Diğer Teşebbüs Yönetim Kurulu Üyeleriyle İlişkisinin İncelenmesi.....	361
4. BİT Yöneticilerinin Hukuki Sorumluluğu.....	364
4.1. Genel Olarak	364
4.2. Anonim Şirket Biçiminde Yapılanma Gösteren Belediye Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu	365
4.3. Limited Şirket Biçiminde Yapılanma Gösteren Belediye Şirket Müdürünün Sorumluluğu	367
4.4. Kamusal Denetim Sonucu Ulaşılan Veriler Doğrultusunda Belediye Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu.....	369
4.5. Belediye Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğunun Kapsamına İlişkin Bazı Hususlar	371
Sonuç.....	373
Kaynakça.....	373

Kısaltmalar Listesi

AATUHK:	Amme Alacaklarının Tahsil Usul Hakkındaki Kanun
Age:	Adı geçen eser
Agm:	Adı geçen makale
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants
AMKD:	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
ANAO:	Australian National Audit Office Publications
AO:	Anonim ortaklık
ASKİ:	Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresi
AŞ:	Anonim şirket
AYM:	Anayasa Mahkemesi
BATİDER:	Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BİT:	Belediye iktisadi teşekkülleri
BK:	Borçlar Kanunu
Bkz:	Bakınız
BTHAE:	Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü
BUMKO:	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CD:	Yargıtay Ceza Dairesi
CEEP:	European Centre of Employers and Enterprises Providing Public Services
D:	Daire
DDGK:	Danıştay Daireler Genel Kurulu
DDK:	Devlet Denetleme Kurulu

DİK:	Devlet İhale Kanunu
DMK:	Devlet Memurları Kanunu
Dn:	Danıştay
DPT:	Devlet Planlama Teşkilatı
DVK:	Damga Vergisi Kanunu
EC:	European Commission
EGO:	Ankara Elektrik ve Havagazı İşletme Müessesesi
EIICA:	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EPDK:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
E:	Esas
GAO:	Government Audit Office
GK:	Genel Kurul
HD:	Yargıtay Hukuk Dairesi
ISSAI:	International Standards of Supreme Audit Institutions
İBBGK:	İçtihamı Birleştirme Büyük Genel Kurulu
IMF:	International Monetary Fond
INTOSAI:	International Organisation of Supreme Audit Institutions
İDT:	İktisadi devlet teşekkülü
İETT:	İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri
İDDK:	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İSKİ:	İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
İYUK:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K:	Karar
KDV:	Katma değer vergisi
KDVK:	Katma Değer Vergisi Kanunu

KHK:	Kanun Hükmünde Kararname
KİK:	Kamu İhale Kanunu
KİT:	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMYKK:	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KOOPK:	Kooperatifler Kanunu
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
m:	Madde
MK:	Medeni Kanun
MTVK:	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OECD:	Organisation for Economic Co-operation and Development
SAYDER:	Sayıştay Denetçileri Derneği
RG:	Resmi Gazete
s:	Sayfa
ss:	Sayfa sayısı
SK:	Sayıştay Kanunu
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
T:	Tarih
TC:	Türkiye Cumhuriyeti
TAVK:	Taşıt Alım Vergisi Kanunu
TBMM:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK:	Türk Ceza Kanunu
TESEV:	Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TİDE:	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TK:	Ticaret Kanunu

TKİB:	Türk Kamu İşletmeleri Birliği
TODAİE:	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TÜHİS:	Türk Ağır Sanayi ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UNDESA:	United Nations Department of Economic and Social Affairs
vd.:	Ve diğerleri
Yarg.	Yargıtay
VUK:	Vergi Usul Kanunu
YDK:	Yüksek Denetleme Kurumu
YHGK:	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YYAEM:	Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi

Giriş

Uzun yıllardan bu yana üzerinde çalışılan ve tartışılan Yeni Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Ocak 2001'de kanunlaşması ile birlikte, kamu sermayeli şirketlerin de çoğunun tabi olduğu şirket tipi olan anonim şirketlerin denetim sistemi tamamen değişmiştir. 6762 sayılı eski Ticaret Kanunu'nda şirketin üç kanuni organından biri olan ve uzmanlık bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan “murakıplar” eli ile yapılan denetleme, yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yerini, finansal tablolar ile raporların bir bağımsız denetleme kuruluğu veya yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir tarafından sürekli denetimine bırakmıştır (m.397,400).

Bu gelişme ile birlikte, denetim mekanizması, eski yasadaki haliyle usulen yer alan ve işlevsellik noktasında zaafiyet gösteren denetim olmaktan çıkmış, böylece yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu daha ciddi bir kavram haline gelmiş, bunların üyelikten azledilmesi ve haklarında sorumluluk davası açılması daha kolay ve belirgin hale gelmiştir.

Bu durum, kamu sermayeli şirket yöneticilerinin azli ile de sonuçlanabilecek bir müeyyideye tabi olacağının işaretini de vermiş olmaktadır. Yeni TK özellikle dış denetimin uluslararası standartlara göre yapılmasını emrederek (m.397), denetime, içeriği ve şekli unsurları noktasında devrimsel bir yeni yapı kazandırmıştır.

Bu sayede, işletmelerde, hukuk ve iktisat ilminin değerlendirmede birlikte ele alındığı; verimlilik, etkinlik gibi unsurların muhasebe prensipleri ile birlikte yer edindiği, finansal tablolarının ve yönetim kurulu raporlarının içeriğinin denetimi ve yorumlanmasıyla şirketlerin hukuki ve iktisadi faaliyet süreçlerinin fotoğraflarının her türlü hukuki işleme esas teşkil edebilecek şekilde ortaya konulduğu etkili bir denetim düzeninin kurulmasına fırsat tanınmış olmaktadır.

Denetim hususunda gerek yeni hukuki kurumların varlığı, gerekse ekonometrik veriler, uluslararası denetim standartları ve uluslararası muhasebe standartları gibi iç mevzuatın yapısı ve uygulamamıza yabancı yeni müesseselerin varlığı, işletmelerimizin dış pazarlarda rekabet güçlerinin yükseltilmesi amacına da hizmet eden yeni denetim anlayışının önemini artırmaktadır.

Bu önem kendisini kamu sermayeli şirketlerde özellikle hissettirmektedir. Kamu sermayeli şirket yöneticilerinin görevlerini tam anlamıyla yerine getirebilmeleri için mevcut müesseselerin işleyiş bilgisine tam sahip olmaları ve işletmecilik yanında iktisat ve hukuk ilmine de yüksek düzeyde vakıf olmaları gerekmektedir. Bu bağlamda, kamu sermayeli şirket yöneticilerinin atanma usullerinde esaslı bir değişim gerekmektedir. Zira kamu şirket yönetiminde her iki ilim dalına yüksek düzeyde vukufiyet aranacak, atamalarda liyakat şartı daha belirgin ihtiyaç haline gelecektir. Yöneticilerin söz konusu denetimi karşılayacak bir donanımına sahip olmaları, yetkileriyle birlikte sorumluluklarını da artıracaktır.

Bugün çağdaş insan ve toplum anlayışında, denetim açısından başka bir aşamaya geldiği gözlemlenmektedir. Etkisini gittikçe hissettiren globalleşme hareketi, kuruluşların denetiminin başkalarını da ikna edecek şekilde yapılması gereğini ortaya koymakta; kendi kendini denetim çoğu halde yeterli görülmemekte, “dış denetim” ihtiyacı ortaya çıkmakta ve bu ihtiyacı karşılamak üzere bir takım ulusal ve uluslararası kurumlar oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kişi, kuruluş veya toplumun kendi kendini denetlemesi fiilen zorunlu hale getirilmekte ve çeşitli nedenlerle bazı dış etkenler, adeta “sen, kendini denetlemezsən, ben seni denetleyeceğim” diyebilme gücünü kendinde görebilmektedir. Bu gelişim, bugün hem ulusal hem de uluslararası piyasalarda çok belirgin bir şekilde görülmektedir.

Kamu sermayeli şirketler özelinde ise dış denetimin varlığı, şirket yöneticilerinin kendilerini atayan siyasi erkçe değil, söz konusu erkten tamamen bağımsız kuruluşlarca denetlenmesi gerçeğine işaret etmektedir. Denetim ihtiyacı gittikçe artan bir oranda genişlemekte ve denetim usul ve teknikleri de buna paralel olarak geliştirilmektedir. Günümüzde, herkesin uymak zorunda olduğu uluslararası denetim standartlarından söz edilir ve bu standartlara uyulur hale gelinmiştir.

Yeni denetim konseptinde iç denetimin öneminin azalması da özellikle kamu şirket yöneticilerinin faaliyetlerinin denetiminin yoğunluk ve etkinlik kazanmasına neden olacaktır. Zira bürokrasi tarafından atanan kamu şirket yöneticilerini kamu erkinden ve yürütme organından bağımsız bir denetim kuruluşunun denetlemesi, kamu şirket yöneticilerinin davranışlarını siyasi saiklerin değil ekonomik saiklerin belirlemesini sağlayabilecektir.

Liberalizasyon politikalarıyla eşgüdümlü olarak özelleştirme uygulamalarının arttığı günümüz ülke koşullarında bilhassa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) paylarının halka arz yoluyla satışı uygulamasıyla birlikte, ilgili KİT yöneticilerinin yeni pay sahibi özel sektör ortaklarına karşı da sorumlulukları gündeme gelmiş olacağından, amaca uygun denetim mekanizmalarının kurulması söz konusu kamu sermayeli şirketlerin özelleştirilebilmesinin de en önemli araçlarındandır. Eğer sermayenin tabana yayılması yoluyla küçük tasarrufların yatırıma kanalize edilmesinin sağlanması hedefleniyorsa, bunun için ilgili kamu sermayeli şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluklarının pay sahibi adayları olan küçük yatırımcılar nezdinde netleştirilmesi ve sorumluluğun kapasitesi noktasında yine söz konusu kişiler nezdinde yeterli güvenin tesis edilmesi gerekmektedir. Özelleştirme sürecinde de yatırımcılar söz konusu kamu şirket hisselerine ortak olup olmayacaklarına, denetim raporlarını değerlendirerek karar vereceklerdir.

Bu sebeple konu sermaye piyasa hukuku alanındaki gelişmelerle de ilgilidir. Bu alanda da, bu anlamda önemli gelişmelere neden olacak yeni denetim türünün tüm yönleriyle ortaya konulması ve dış denetime ilişkin yeni düzenlemelerin Anglo-Sakson kökenli uluslararası denetim ve muhasebe standartlarıyla uyumunun sağlanması ve düzenlemelerdeki boşlukların ortaya konulması önem arz etmektedir. Sermaye piyasasının etkin bir şekilde işleyebilmesi ve böylelikle sermayenin tabana yayılabilmesini sağlamada yatırımcının ihtiyaç duyduğu güveni sağlayacak olan faktör bağımsız dış denetimdir. Halka açık şirketlerin kamuoyunu bilgilendirmek için yayınladıkları finansal tablolar ancak bağımsız dış denetimden geçtikten sonra bir anlam kazanacak, böylelikle dış denetim sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma işlevini yerine getirirken aynı zamanda piyasada istikrar, güven ve açıklığı da sağlamış olacaktır. Bunun sonucunda da piyasaya uzun vadeli fonların girmesi sağlanarak, sermaye piyasasının ilkelerinden biri olan sağlam finansman kaynağı oluşturulduğu gibi sermaye piyasasında sürekli bir derinlik de sağlanabilecektir.

Tüm bu anlatılanların ışığı altında, KİT'ler ve Belediye İktisadi Teşekküllerinden (BİT) müteşekkil kamu sermayeli şirketlerin denetimi ayrı bir önem arz etmektedir. Söz konusu kamu sermayeli şirketlerin denetimi noktasında çift başlılık bulunmaktadır: Zira, KİT'ler Yüksek Denetleme Kurulu'na (YDK), belediye şirketleri dolaylı bir şekilde Mülkiye Müfettişlerince denetlendiği gibi kamu sermayeli şirketler genel olarak

ayrıca Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na da denetlenmektedir.

Ayrıca mevcut denetim sisteminde sadece hukukilik denetimi yapılmaktadır. Oysa bu durum, Anglo-Sakson anlayışına göre performans denetimi ve mali ve ekonomik denetim yapılmasını gerektiren yeni Ticaret Kanununa aykırı bir uygulamadır ve değiştirilmelidir.

Kamu sermayeli şirketler de, serbest piyasa koşullarında ticari esaslara ve kârlılık ve verimlilik prensiplerine göre işletilmesi gereken şirket yapılarıdır. Bu nedenle, söz konusu şirketlerin denetiminin değiştirilmesi ve denetimde çok başlılığın giderilerek, bu denetimin kamu kaynaklarını bir şekilde kullanan tüm kuruluşları denetleyen ve bu anlamda denetimde yeterli düzeyde ihtisaslaşmış ve profesyonelleşmiş bir kurum olan Sayıştay'a bırakılması gereklilik arz etmektedir. Zira özel sermayeli şirketlerin denetimini sağlayacak bağımsız denetleme kuruluşlarına kamu kesiminde tekabül eden denetim organı Sayıştaydır.

Gayrisafi milli hasıla içerisinde küçümsemeyecek bir oranda kamu harcamalarına neden olan kamu sermayeli şirketlerin denetimi, halihazırda diğer kurumların denetimine tabi olmakla birlikte, bunun çağın ve yeni Kanunun gereklerine aykırı ve yetersiz olduğu gerçeği de genellikle kabul görmektedir. Zira Sayıştay, ilgili şirketlerin mali denetimini yaparak yeni Kanunun da istediği uluslararası denetim ve muhasebe standartlarına göre mali yeterlik, kârlılık, verimlilik durumunun fotoğrafını çekebilecek, ilgili şirketin kuruluş amacına uygunluk ölçüsünü belirleyebilecek yeterliğe sahiptir.

Sayıştay ayrıca, yeni TK'nın getirilerine uygun olarak, bir yandan hukukilik denetimi ile şirketin yıl içerisindeki faaliyetlerinin devletin koyduğu kurallara uygunluğunu tespit ederken, diğer yandan da yerindelik denetimi ile globalleşme sürecinde kamu sermayeli şirketlerin kurumsallaşmasını sağlayıp sermayenin yoğunlaşmasıyla birlikte söz konusu şirketlerin uluslararası düzeye gelmelerine yardımcı olabilecektir. Ayrıca Sayıştay, tespit edeceği performans kriterleri ve buna uygun olarak yapacağı performans denetimi ile de ilgili şirketin rekabet gücünün artırılmasında aracı olacaktır.

Kamu sermayeli şirketlerin Sayıştayca denetimi yalnız mali denetim boyutunda kalmayacak, performans denetim boyutunun getirdiği yeni açılımlarla kamu sermayeli

şirketlerin mali ve ekonomik yapılandırılmasında daha etkin düzenlemelere gidilebilecektir. Sayıştay, kamu sermayeli şirketler üzerinde regülatör pozisyonuyla kamu şirketlerinin yalnızca mevzuata aykırı harcamalarını denetlemekle yetinip yolsuzluklar noktasında zaaflarını tamire çalışmayacak, ayrıca söz konusu şirketlerin daha etkin, verimli, tutumlu işletilmelerini sağlayarak serbest piyasa ortamında rekabet edebilme gücünün tesis edilmesine de yardımcı olacaktır.

Bilindiği üzere, yönetim kurulu, anonim şirketi yetkisini haiz organ olarak, şirketin maksat ve konusuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirketin unvanını kullanmak hakkını haizdir. Anonim şirketlerde işlerin kötüye giderek şirketin zarar etmesi veya iflası gibi sonuçların doğması, ekonomik krize, işletmenin yanlış kurulmuş olmasına, iştiğal konusunun yanlış seçilmiş olmasına, ülkenin içinde bulunduğu olağanüstü duruma vb. bağlı olabileceği gibi, doğrudan doğruya şirketin kötü ve isabetsiz yönetiminden de kaynaklanabilir.

Şirket yöneticilerinin bazen meşru olmayan kazanç veya zaafları uğrunda bazen de liyakatsizlikleri ve bilgisizlikleri dolayısıyla şirketin işlerini ihmal ederek ya da görevlerini kötüye kullanarak, yönettikleri şirketi iflas noktasına getirmeleri az rastlanan bir durum değildir. Bilhassa kamu sermayeli şirketlerde, şirkette pay sahibi olmayan yöneticilerin meşru olmayan kazanç yoluna sapma ihtimali daha yüksektir. Aynı şekilde yine kamu sermayeli şirket yöneticilerinin ihmalkar ve özensiz davranma ihtimali diğer şirketlere oranla daha yüksek bir olasılıktır. Bu sonuçların önüne geçilebilmesi, ancak, kamu sermayeli şirket yöneticilerine açıkça ve net biçimde sorumluluk yüklenmesi halinde mümkün olabilecektir. Böyle bir sorumluluk, öncelikle devletin, şirketin, varsa diğer pay sahiplerinin ve alacaklıların menfaatlerinin korunmasına hizmet edecektir.

Yönetim kurulunun bir yandan şirketin sermayesini, diğer yandan da alacaklıların alacaklarını emanet ettiği bir organ olması ve ayrıca kamu sermayeli şirketlerin ülke ekonomisindeki etkin yeri nedeniyle, söz konusu organın, yukarıda bahis konusu edilen etkinlikte denetlenmesini gerektirmektedir.

Modern kapitalist sistemin temel direği konumunda bulunan anonim şirketler kamusal boyut ihtiva eden yapılanmalar haline gelmişlerdir. Kamu sermayeli şirketler ise zaten doğrudan kamu müesseseleridir. Herhangi bir anonim şirketin işlerinin kötüye gitmesi, pay sahiplerinin yanı sıra alacaklıları, şirket çalışanlarını, ortaklıkla ilişkisi

bulunan diğer müesseseleri, kısaca ulusal ekonomiyi olumsuz etkilemektedir. Bunun en çarpıcı örneğinin bankacılık ve finans sektöründe yaşandığı ülkemizde, batan bankaların ekonomide meydana getirdiği olumsuzluklar halen de devam etmektedir. Ayrıca, KİT’lerin görev zararlarını da bu hesaba dahil ettiğimizde olumsuz tablonun resmi daha da belirgin hale gelmektedir.

Bu nedenle kamu sermayeli şirket yönetim kurulu üyelerinin ve diğer yöneticilerinin sorumluluğunun aynı zamanda kamu düzenini korumaya yönelik olduğu açıktır. Yönetim kurulu üyelerine ve diğer yöneticilere tam sorumluluk yüklemek suretiyle, kendi kusurlarıyla verdikleri zarardan, yine kendilerinin bizzat ve şahsen sorumlu tutulabilmelerini sağlamaya yönelik hukuki bir alt yapının oluşturulması, kamu düzeninin korunması açısından da gereklidir.

Kamu sermayeli şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin yapılacak düzenlemeler, şirketin, alacaklıların ve dolayısıyla kamunun menfaatinin korunması açısından büyük önem arz etmektedir. Zira etkin bir sorumluluk sistemi, şirket yöneticilerini ortaklığın işlerine en üst düzeyde özen göstermeye sevk edeceği gibi, bazı kimselerin sadece isimleri veya işe etkili olmaması gereken özellikleri dolayısıyla yönetim kuruluna seçilmelerinin de önüne geçecektir.

Bu bağlamda bir hususu belirtmekte fayda vardır: Sorumluluğa ilişkin düzenlemeler yapılırken “ne kadar yetki o kadar sorumluluk” ilkesi gereği, üyelerin sorumluluğunun bir dengede tutulması gerekmektedir. Yöneticilerin ortaklık işlerini tam bir takdir ve hareket serbestisi içinde görmelerini frenleyecek ve onları her an sorumluluk endişesi ile karşı karşıya bırakacak düzenlemelerden kaçınılması gerekir. Aksi durum şirket açısından daha ağır sonuçlar meydana getirebilir. Aynı şekilde sorumluluk hükümleri yorumlanırken de bir orta yol izlenmeli, menfaatler dengesi göz önünde bulundurularak somut olayın özellikleri de nazara alınmalıdır.

Son yıllarda ülkemizde ekonomik alanda yaşanan gelişmeler ve özelleştirme uygulamalarının olağanüstü kapsam ve sayıda artması inceleme konumuzun önemini bir kat daha artırmış ve kamu şirket yönetim kurulu üyelerinin sahip oldukları geniş yetkileri etkin bir sorumluluk sistemi ile dengelemek zorunluluğunu göz önüne sermiştir. Kamu sermayeli şirket yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğu meselesi, Türk hukukunda, gerek teori gerekse uygulama açısından aktüalitesini giderek

artırmasına rağmen, bu alanda yapılan bilimsel çalışmalar yok denecek kadar az sayıdadır.

Çalışmamızın cevap aradığı ana soru ise, baştan beri anlatılan yeni denetim anlayışı ile ortaya çıkan yeni veriler doğrultusunda kamu sermayeli şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluğunun şartlarının ve kurallarının neler olacağı meselesidir.

Bilindiği üzere yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerin şirkete, ortaklara ve şirket alacaklılarına karşı olan sorumlulukları hukuken bazı özellikler taşımaktadır. Yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilere; kanun, esas sözleşme ve genel kurul kararlarıyla, şirketi temsil ile doğrudan ilgili olmayan bir takım görev ve yükümlülükler de yüklenmiştir: Örneğin, yönetim, denetim, gözetim görevleri, özen gösterme, şirket ile rekabet etmeme, şirket ile işlem yapmama ve sadakat borçları gibi. Bu görevlerin de hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi, yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerin sorumluluğuna yol açmaktadır. Aynı şekilde, yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerin görevlerini yaptıkları sırada haksız fiille üçüncü kişilere zarar vermeleri halinde, bu zararlardan her ne kadar öncelikle şirket tüzel kişiliği sorumlu olsa da, haksız fiili yapan üyeye veya yöneticiye rücu edilebilecektir. Bu halde de yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerin kişisel sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Kamu sermayeli şirketlerin yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerinin sorumluluğu bu bağlamda kendisine has özellikler arz etmektedir. Zira, söz konusu şirket yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerinin atanma usul ve esasları ile hak ve yükümlülükleri farklılık arz eder. Bu ise konuyu farklı bir bakış açısıyla incelenmeyi gerektirmektedir:

Kamu sermayeli şirketlerin yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerinin sorumluluğunun konum olarak diğer özel hukuk tüzel kişisi şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuyla paralellik arz ettiğini varsayarsak, “özen borcu” gibi yükümlülüklerin içerik ve kapsamını kamu şirket yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticileri açısından nasıl bir değerlendirmeye tabi tutacağız? Aksi durumu kabul edip de kamu ve özel sektör arasında bir paralelliğin bulunmadığı varsayımını kendimize hareket noktası olarak alırsak, bir önceki soruya ne tür bir cevap vereceğiz? Kamu sermayeli şirketlerin yöneticilerini memur gibi addedip sorumluluk derecelerini bu

bağlamda mı belirleyeceğiz, yoksa tacir temsilcisi gibi addedip tacirlere yüklenen ağır sorumluluklara onları da ortak edecek miyiz? Kamu sermayeli şirket yöneticilerinin sorumluluğuna onları atayan siyasi mercileri de ortak edecek miyiz?

Bunlar gibi onlarca soru, konunun derinlemesine bir analize tabi tutulmasını gerekli kılmaktadır. Kamu sermayeli şirket yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerinin hukuki, mali, idari, cezai ve siyasi sorumluluklarının haritasını Türk Ticaret Hukuku ekseninde çizebilmek, gayrisafi hasılanın içinde yadsınamaz bir öneme sahip kamu harcamalarının imza sahiplerinin hukuki durumlarını net olarak ortaya koymamıza yardımcı olacaktır.

Siyasi erkin atadığı kamu sermayeli şirket yöneticilerinin çoğu zaman bir tür kamu görevlisi olmaları sebebiyle sorumluluklarını idare hukuku alanına tevdi edip, gerçek zararın tazminini de rücu mekanizmasına bırakmak, hem söz konusu işletmelerin rantabl işletilmelerini engelleyecek ve böylece serbest piyasa ekonomisine tam mânâda entegre olmalarına engel olacak, hem de ilgili kamu görevlileri adeta sorumsuz kişiler olarak kabul edileceklerdir.

Demokrasilerde elbette siyasiler, siyasi yanlışlarının faturasını sandıkta öderler ve seçmene karşı sorumlulukları neticesinde seçmen tarafından cezalandırılırlar. Zira onlar uzman değil temsilcidirler. Ama bu kişilerin uzman olarak görüp atadığı yöneticiler işinin ehli olduğu varsayılan kişilerdir. Bunlarca yapılan yanlışlıklar sonucu meydana gelen kamu zararının telafisi adil bir hukuki ve mali sorumluluk rejimine tabi kılınmazsa, siyasi denetimin bürokratik uzmanlık ayağı önemli ölçüde eksik kalacaktır.

Tüm bu anlatılanlar ışığında bu çalışmamız kendine özgü içerik ve yapısıyla kamu sermayeli şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluklarının hangi çerçeveye oturacağını ortaya koymaya yönelmektedir.

Kamu sermayeli şirketlerin denetimi sonucu bahis konusu olabilecek müeyyideleri yalnızca şirket tüzel kişiliğine hasretmek adil bir sonuç doğurmayacağı gibi şirket yöneticilerinin şirkete ilişkin işlem ve faaliyetlerine rasyonellik kazandırılmasına da engel teşkil edecektir. Tacirin yükümlülüklerinden olan “basiretli iş adamı gibi davranma” ve “özen” yükümlülüklerini, kamu sermayeli şirket yöneticilerinden “tacir olmadıkları” gerekçesiyle esirgemek, söz konusu yükümlülüklerin içeriğini anlamsızlaştıracak ve ilgili yöneticilerin sorumluluğunu

imkânsız kılacaktır.

Bu anlamda söz konusu şirket yöneticilerinin statüsünün kesin bir şekilde belirlenebilmesi, kendileri için ihdas edilecek sorumluluk kurallarının biçimini belirleme anlamında mutlak bir gereklilik arz etmektedir. Kamu sermayeli şirket yöneticilerini ceza hukuku anlamında memur addetmek ya da onları vekalet veya hizmet sözleşmeleriyle istihdam edilmiş personel olarak varsaymak bizi çok farklı hukuki sonuçlara götürecektir. Bütün bunların yanı sıra, tacir sıfatının tüzel kişi yanında ilgili yöneticilere de izafe edilebileceği gibi bir hukuki yaklaşımın meşruiyet temelleri oluşturulabilirse, söz konusu kişilerin sorumluluk alanları genişletilmiş olacaktır.

Çalışmamızın ana amaçlarından birisi de işte bu noktada, kamu sermayeli şirket yöneticilerinin sorumluluklarının içeriğini tespit etmek, diğer özel hukuk tüzel kişisi (şirket) yöneticilerinin sorumluluklarından farklı olan yönlerini ortaya koymak, sorumluluklarının niteliğini (sınırlı-sınırsız; müteselsil-adi) belirlemek ve sorumluluk müessesesinin kamu sermayeli şirket yöneticilerine özgü diğer özelliklerini ortaya koymaya çalışmaktır.

Yeni TK Tasarısının gerekçe kısmında da belirtildiği üzere, eskiyen ticaret hukuku normlarının modern hukuka uyumlu hale getirilmesi; evrensel ticaret hukuku konseptinin Türk hukukuna yansıtılması; modern uygulamaların yasal dayanağa kavuşturulması; mevcut kanunun çözüme kavuşturamadığı meseleler konusunda çözüm yöntemleri öngörülmesi; ticaret hukuku uygulamalarının standartlaştırılması, keyfi uygulamalara son verilmesi ve ticaret hukukunda üst yapı ile alt yapının yeniden kurulması ihtiyaçlarına cevap vermek üzere modern ticaret hukukuna uygun şekilde hazırlanan yeni TK, yine modern şirketler hukuku anlayışına uygun olarak yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını yeniden dizayn etmekte, onların daha güçlü bir konuma gelmelerini sağlamaktadır (m.549 vd).

Kalkınma ve gelişmenin en önemli aracı olan küçük tasarrufların yatırıma kanalize edilebilmesi olgusunun sağlanmasının önkoşulu olan tasarruf sahiplerinin yatırım yapacakları şirketlere güvenmelerinin sağlanması için de yönetim kurulu üyelerine izafe edilen sorumluluğun revize edilmesi gerekliydi. Nitekim günümüz iktisat ilminin mikro ve makro ekonomik verileri de bu tür bir değişimin kaçınılmaz olduğuna işaret etmektedir.

Aynı şekilde, kamu sermayeli şirketlerde de özel kesim iştirakleri bahis konusu olabilmektedir ve ortak olan yeni yatırımcılar şirket yönetiminin şirket işleyişinden doğan aksaklık ve kusurun tazminine katılmasını talep etmektedirler. Zira, sorumlulukla paralellik arzetmeyen yetki suistimal edilmeye müsaittir. Ceza ve ödül sistemi kısıkcı altına alınmayan bir yönetim anlayışının, şirket yönetiminde sergileyeceği hareket tarzı, şirket hakkında güven tesis etmeyecektir. Kamu sermayeli şirket yöneticisinin başarısızlığını salt kamusal bir müeyyideye tabi tutmak ve sorumluluğu mesleki özlük haklarına hasretmek, hem meydana gelen zararın gerçek anlamda tazminini sağlamayacak hem de söz konusu üyelerin faaliyetlerinde kendilerinden beklenen özen ve basiretin sağlanması noktasında zaafiyetler görülecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun denetime ilişkin söz konusu hükümlerinin ana nedenlerinden birisi, çağdaş ticaret hukukunun bir gereği olarak; güçlü bir örgütlenme yapısına sahip, kurumsal yönetim yaklaşımıyla yönetilebilen, malvarlığı daha iyi korunan, şeffaf, dürüst ve menfaat çevrelerine karşı sorumluluk bilincini taşıyan bir anonim şirket modelinin kurulmasıdır. Bu modelde yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumlulukları önemli bir boyut teşkil etmektedir.

Bu çalışmamızda söz konusu modelin gerçeklik kazanması amacına matuf olarak söz konusu yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun hangi çerçeveye oturtulması gerektiği sorusuna cevap aranacaktır.

1980’li yıllarla birlikte yeni dünya düzeninin gerektirdiği reformlardan biri, özelleştirme uygulamalarıdır. Tüm dünyada serbest piyasa ekonomisi yönündeki gelişmeler, kamu sektörünün yeniden yapılandırılmasını zorunlu hale getirmiştir. Milli ekonomi içinde devletin payının küçültülmesi amaçlandığında, bu yöndeki en etkin araç özelleştirme değildir. Özelleştirme, piyasa ekonomisine işlerlik kazandıracak tüm uygulamaları kapsamaktadır. Daha dar anlamda düşünüldüğünde ise özelleştirme, devletin müteşebbis olarak ekonomide yer alması sonucunda ortaya çıkan kamu girişimlerinin, yani KİT’lerin verimsizlik ve hantallık sebebiyle devlete yük olduğu varsayımıyla bunların yönetim ve mülkiyetinin özel sektöre devredilmesidir.

Bu çalışmamızda, iktisadi teşebbüslerin serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandıran etkin bir araç haline getirilebilmesi için mutlaka özelleştirilmesine gerek olmayabileceği ve yönetim sisteminde ve yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk

anlayışında doğru yönde ve doğru biçimde yapılacak esaslı bir değişimin yeterli olabileceği de nazara alınacaktır.

Günümüzde KİT'lerin ağırlıkta olduğu ülkelerde, KİT'ler bütçe üzerinde önemli bir yük oluşturmaktadır. Zira KİT'ler, sosyal nedenlerle maliyetin altında fiyat belirleyerek satış yapmakta ve bazı KİT'lerin görev zararlarının önemli boyutlara ulaşması nedeniyle ortaya çıkan zararlar ile KİT'lerin bu şekilde mahrum kaldıkları kârlar Hazine'den karşılanmaktadır. Bu durum, vergiden beslenen bütçe üzerinde önemli ölçüde yük oluşturmakta ve bu yük, vergi oranlarının daha çok yükseltilmesi ve/veya yeni vergiler yolu ile bireylere yansıtılmaktadır. Doğrudan bireylere yansıyan bu yükü azaltmanın yegane yolu, KİT yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerinin sorumluluğunun miktarını görev zarar miktarına eşitleyerek, yükün gerçekte yansımaya gereken kimselere yansımalarının yolunu açabilmektir. Kamu ve özel kesim arasındaki etkinlik farkının giderilmesinin yolu da, sorumluluk müessesesinin, kamu sermayeli şirket yöneticilerinin hukuki durumlarının esaslı bir revizyona tabi tutulmasıdır.

Özel mülkiyette yöneticiler öncelikli hedef olarak hisse senedi değerlerinin maksimizasyonu peşinde koşarlar. Yani genel olarak kâr maksimizasyonu olarak adlandırılan açık ve net bir amaç söz konusudur. Kamu sermayeli şirketlerde ise böyle açık ve net bir amaç yoktur. Diğer yandan kamu sermayeli şirketlerde, özel kesimdeki yöneticilerin ve çalışanların performansını değerlendirmede kullanılan, kârlılık oranları vb. performans kriterleri de mevcut değildir. Örneğin, KİT yöneticileri meydana gelen açıklar için sorumluluk üstlenmezken, özel sermayeli işletmelerdeki yöneticiler sorumluluk üstlenmek zorundadır.

Bu da göstermektedir ki, kamu sermayeli şirketler sebebiyle devlet, özel mülkiyet sisteminde önlenebilecek olan kayıplarla, neredeyse zorunlu bir şekilde karşılaşmaktadır. Oysa eğer iki tip işletme eşit etkinlikle yönetilebilse bu gibi bir kayıp söz konusu olmayacaktır.

İşletme bilimi açısından da kâr maksimizasyonu amacının olmaması vb. nedenlerle kamu sermayeli işletmelerin özel işletmeler kadar etkin yönetilmesi mümkün görülmemektedir. İşte bu çalışmada yönetim kurulu üyelerinin ve diğer yöneticilerin sorumlulukları hakkında yapılacak esaslı değişikliklerle bunun mümkün olabileceği hususu ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Kamu sermayeli şirketler içerisinde esaslı bir yer tutan BİT'lere neredeyse tüm il ve bazı ilçe belediyelerinde rastlanılmaktadır. Söz konusu şirketlerin yöneticileri genellikle belediye üst düzey bürokratları arasından atanmaktadır. Belediyeler, harcamalarının ağırlıklı kısmını (büyük çaplı hizmet alımı ve yapım işleri) söz konusu şirketler kanalıyla yapmaktadır. Buna mukabil, bu şirketlerin denetimi ve yöneticilerinin sorumluluk rejimi konusunda tam bir netlik bulunduğunu söylemek mümkün görülmemektedir. Bu noktada, BİT'lerin denetimi ve yöneticilerinin sorumluluğu hususlarının da, ayrıntılı bir analize tabi tutulması gerektiği açıktır.

Diğer yandan bu çalışma, kamu sermayeli şirket yöneticilerinin durumunu kamu mali yönetim alanında devrimsel değişiklikler getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ekseninde de ele almıştır.

Eski 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda yetki-sorumluluk dengesi gerektiği şekilde kurulmamıştı. 5018 sayılı KMYKK ise sorumluluk müessesesini de yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde açıklamıştır. 5018 sayılı KMYKK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, Türk kamu mali yönetimine yeni kavramlar da girmiştir. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak kamu işletmeciliği anlayışının mali yönetime yansımaları "performans değerlemesi", "ekonomiklik", "etkililik", "saydamlık", "hesap verilebilirlik" şeklinde kendisini göstermiştir.

Dolayısıyla kamu şirket yöneticileri için de referans olarak ele alacağımız "hesap verme sorumluluğu"nın çok yeni ve farklı bir sorumluluk türü olması nedeniyle çalışmamızda bu farklılık derinlemesine analiz edilmiştir.

5018 sayılı KMYKK mali yönetim sisteminde "yönetim sorumluluğu" modelini benimsemiştir. Yönetim sorumluluğu modelinde siyasi sorumluluk, idari sorumluluk, mali sorumluluk, performans sorumluluğu ve cezai sorumluluk birlikte değerlendirilmektedir. Kanunun 58 inci maddesinde de ön mali kontrol görevinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütüleceği hükme bağlanmıştır. Daha önce 1050 sayılı Kanunda mali sorumluluk kapsamında değerlendirilen kontroller bu yasa ile yönetim sorumluluğu çerçevesinde ele alınmıştır.

Tüm bu anlatılanların ışığı altında, kamu sermayeli şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluğunu, söz konusu sorumluluk türlerinden bağımsız olarak inceleme imkânımız bulunmaktadır. Nitekim hukuki sorumluluk da dahil tüm bu sorumluluk

türlerinin pek çok ortak alanının olması sebebiyle, sorumluluk müessesesi bir anlamda bütüncül bir açıdan incelenmeyi gerekli kılmaktadır.

Kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümleri dairesinde yönetilen veya ticari şekilde işletilmek üzere kamu tüzel kişileri tarafından kurulan teşekkül ve müesseseleri tacir kabul edip kamu işletmelerini bu bağlamda değerlendirdiğimizde, söz konusu teşekkül ve müesseseleri işleten sıfatıyla yöneticilerin durumunu tacirlere ilişkin hak ve yükümlülükler bağlamında detayıyla ele almak gerekmektedir.

Örneğin “basiretli iş adamı gibi davranma yükümü”, kamu sermayeli şirket yöneticilerinin sorumluluğunu tespit noktasında önemli bir referans değer olarak ele alınmayı hak etmektedir. Bilindiği gibi her tacir, tüm ticari faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmek, sağduyu sahibi olmak ve ileriye düşünmek ve işlemlerini ona göre organize etmek zorundadır. Bu cümleden olmak üzere memleketin siyasi atmosferini dahi düşünmek, ithal ve ihraç yasağını takip etmek, piyasa durumunu ve ekonomik çalkantıları hesaba katmak zorundadır.

Bu çalışmada söz konusu yükümlülüğün kamu sermayeli şirket yapılanmalarında yöneticilere nasıl yansması gerektiği de derinlemesine analiz edilecektir.

Konunun incelenmesinde özellikle tartışmalı konular üzerinde yoğunlaşılacak olup yeri geldikçe farklı görüşler de karşılaştırmalı olarak aktarılacaktır. Bunun yanı sıra, uygulamadaki duruma da, konu bütünlüğünü bozmamak için daha çok dipnotlarda, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay kararları yardımıyla değinilecektir.

Kamu sermayeli şirketler ağırlıklı olarak KİT’ler ve BİT’lerden oluşmaktadır. Bunun yanı sıra özellikle Bakanlıklara bağlı küçük çaplı bir takım kamu sermayeli şirketler de bulunmakla birlikte, söz konusu şirketler diğer özel sermayeli şirketlerden ayırt edici bir özelliğe sahip olmadığından ayrıca incelemeye tabi tutulmayacaklardır. Bu sebeple KİT ve BİT’lerin bir bütün olarak “kamu sermayeli şirket” kavramı çatısı altında birleştirilmesi uygun görülmüş olup, küçük ölçekli ve sermayesi kamuya ait diğer şirketler söz konusu tasnifin dışında tutulacaktır.

Aynı sebeple “yönetici” kavramı da KİT’lerde makro planda gerçek karar alıcı ve uygulayıcı üst düzey yöneticiler durumunda olan yönetim kurulu üyeleri ve genel müdüre, BİT’lerde ise yönetim kurulu üyelerine hasredilecektir. Özellikle KİT’lerde, daha alt düzey pozisyonları işgal eden yöneticileri de kapsam dahiline almak, hem konu

bütünlüğünden sapmamıza, hem de, KİT politikalarının tespiti ve uygulanmasında gerçek anlamda yetki sahibi olmayan kimseleri yetki-sorumluluk dengesine aykırı bir şekilde sorumlu tutmamıza neden olacaktı. Bu itibarla “yönetici” kavramı, yönetim kurulu üyeliği ile genel müdürlük makamlarını işgal eden kimselere hasredilmek suretiyle konu olması gereken sınır içinde tutulmaya çalışılacaktır.

Çalışmamız giriş ve sonuç dışında dört bölümden oluşmaktadır.

Konunun daha iyi anlaşılması ve kavramları yerinde kullanmak amacıyla birinci bölümde, konumuzla ilgili temel kavramlar olan “denetim” ve “sorumluluk” üzerinde durulacaktır. Bu anlamda sırasıyla; denetim olgusu, kavramı, amacı, yöntemi, kapsamı ve türleri incelenecektir. Denetim türlerinin pek çoğu, güncel konjonktürel gelişmelere paralel olarak içeriği güncellenmiş ve modernleşmiş yeni kurumlar olduğu ve son gelişmeler ışığında KİT ve BİT’lerin denetiminde kullanıldığı için, bahis konusu denetim türleri kendisine özgü yönleri de vurgulanmak suretiyle detaylı bir şekilde incelemeye tabi tutulacaktır.

İkinci bölüm KİT ve BİT’lerin yapısı ve denetimi konusuna ayrılacaktır.

Bu bölümde öncelikle KİT’lerin denetimi ve yöneticilerinin sorumluluğu konusuna altyapı oluşturmak amacıyla KİT’lerin işleyişi, tanımı ve özelliklerine değinilecektir. Daha sonra KİT’ler üzerinde uygulanagelen denetim müessesesinin detayına girilecektir. Bu bağlamda, KİT’lerin bugünkü denetimi, söz konusu denetimin amacı ve yasal çerçevesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) ve Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) tarafından yapılan denetimler inceleme konusu yapılacaktır. KİT denetiminin ana aktörü olan YDK’nın yapısı, görev ve yetkileri ile denetim esasları ve denetim raporlarının niteliği ile uygulamaya etkisi de bu bölümde incelenecektir.

İkinci bölüm kapsamında KİT’lerin denetim süreci, muhasebe ve faaliyet denetimi olarak iki başlık altında incelenecektir. Ardından anlatılan hususlar esas alınarak KİT’lerde denetim sorunlarına ilişkin değerlendirme ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

İkinci bölümde daha sonra BİT’lerin denetimi ele alınacaktır. Bu kısımda da KİT’ler için yapılan tasnife benzer biçimde BİT’lerin denetimi ve yöneticilerinin sorumluluğu konusuna altyapı oluşturmak amacıyla BİT’lerin özellikleri, kurulma gerekçeleri, nitelikleri, türleri, hukuki dayanakları ve kuruluş prosedürü incelenecek ve

BİT’ler üzerinde uygulanagelen denetim müessesesinin detayına girilecektir. Bu bağlamda, 832 sayılı Sayıştay Kanunu (SK) gibi ayrı başlıklar altında incelenecek pek çok kanun hükümleri çerçevesinde BİT’lerin denetiminin nereye oturduğu sorusuna cevap aranacaktır. Bu kısmın sonunda ise, anlatılan hususlar esas alınarak BİT’lerde denetim sorunlarına ilişkin değerlendirmelerde ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

Üçüncü bölümde öncelikle KİT yöneticilerinin konum, görev, yetki, hak ve yükümlülükleri ile hukuki statüleri irdelenecektir. KİT’lerin tabi olacakları sorumluluk rejiminin tespitinde gerekli olacak ana kriterler bu bölümün ilk kısmında inceleme ve tartışma konusu yapılacaktır. Bu bağlamda şu hususu belirtmek gerekmektedir ki, KİT yöneticilerinin tabi olacağı sorumluluk rejimini, bunların hukuki statülerini tam olarak tespit etmeden belirlemek imkânsızdır. Bu itibarla, KİT yöneticilerinin hukuki statüsünü tespit noktasında önem arz eden; 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na (DMK) tabi KİT yöneticiliği, sözleşmeli teşebbüs yöneticiliği, 233 ve 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamelerde (KHK) yer alan düzenleme biçimiyle teşebbüs yöneticiliği gibi müesseselerin de ayrıntılı incelemeye tabi tutulması gereklilik arz etmektedir. Bu doğrultuda, bu bölümde, bahis konusu müesseseler de analize tabi tutulacaktır.

Üçüncü bölümün ikinci kısmı teşebbüs yöneticilerinin farklı kaynaklara dayalı sorumluluğu konusuna ayrılacaktır. Borçlar hukukunda borcun üç ana kaynağı; haksız fiil, sözleşme ve sebepsiz zenginleşmedir. Bunlardan haksız fiil ve sözleşmeden kaynaklanan borçların KİT yöneticiliğine uygulanması durumunda ortaya çıkacak hukuki görünüm bu bölüm kapsamında incelenecektir. Bu arada KİT yöneticilerinin görevsel ödevlerden doğan ve kusura dayanmayan sorumlulukları da, söz konusu yöneticilerin tabi olduğu sorumluluk rejiminin önemli bir boyutunu teşkil etmesi nedeniyle ayrı bir alt başlık altında incelenecektir. Üçüncü bölümün birinci kısmında 657 sayılı DMK bağlamında KİT yöneticilerinin hukuki statüleri tespit edilmiş olduğundan, bu statüye bağlı kılınan sorumluluk hükümleri de bu ikinci kısımda incelenecektir. Bunun yanı sıra, önemi dolayısıyla ihmal edilmemesi gereken bir sorumluluk alanı olarak, yargı kararlarının uygulanmamasından doğan sorumluluğun da diğer alt başlıklarla olan bağlantısı nedeniyle bu başlık altında incelenmesi tercih edilmiştir.

Üçüncü bölümün üçüncü kısmı vergi hükümleri karşısında KİT yöneticilerinin

sorumluluğu konusuna ayrılacaktır. KİT yöneticilerinin sorumluluğu yalnızca özel hukuktan değil kamu hukukundan da kaynaklanmaktadır. İşte bu kısım KİT yöneticilerinin kamu hukukundan kaynaklanan vergisel sorumluluğu konusuna tahsis edilecektir. KİT yöneticilerinin vergisel sorumluluğunu tespit ederken, bilinmesi gereken ön bilgiler olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre sorumluluğun kaynağı, kapsamı, koşulları ve hukuki niteliği de bu bölüm kapsamında incelenecektir. KİT yöneticisinin vergisel sorumluluğu kanuni temsil organı üyeliği olgusuna dayandığı için de, “kanuni temsilcilik” bağlamında konu yine ayrı bir başlık altında dikkate sunulacaktır.

Üçüncü bölümün vergi hükümleri ile ilgili diğer bir kısmı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) çerçevesinde KİT yöneticisinin kamu borcundan sorumluluğu konusuna ayrılacaktır. Bu bölümde KİT yöneticisinin vergisel sorumluluğu kapsamı dışında kalan kamu borçlarından sorumluluğu hususu inceleme konusu yapılacağı için, “kamu borcu” ekseninde KİT yöneticilerinin sorumluluğu bir önceki kısma göre daha geniş kapsamlıdır. Bu kısımda bahsedilen sorumluluk türünün, uygulamada da sıklıkla görüldüğü üzere, bir önceki kısımda bahsedilen sorumluk türüyle karışmaması için, 6183 sayılı kanun çerçevesinde KİT yöneticisinin kamu borçlarından sorumluluğunun 213 sayılı VUK'na göre vergi borcundan sorumluluğu ile olan ilişkisine de değinilecektir.

Üçüncü bölümün dördüncü ve son kısmı 5018 sayılı KMYKK karşısında KİT yöneticilerinin sorumluluğu konusuna ayrılacaktır. YDK, yeni Sayıştay Kanunu Tasarısı'nın yasalaşmasıyla birlikte Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin kapsamına dahil olduğundan KİT'lerin denetimi ağırlıklı olarak doğrudan Sayıştay'ın uhdesine geçmiştir. Bu bağlamda, Sayıştay denetimine dahil tüm kurum ve kuruluşlar 5018 sayılı KMYKK'na tabi olduğu için KİT'lerin 5018 sayılı KMYKK kapsamına dahil olması da kaçınılmaz bir süreç olacaktır.

Bu kısımda, söz konusu süreç sırasında yaşanabilecek kavramsal problemlerin nasıl çözülebileceği sorusuna da cevap aranacaktır. KİT'lerin 5018 sayılı KMYKK çerçevesine yerleştirilmesi sırasında yaşanması muhtemel sorunların çözümünde değer taşıyacak olan bu tesbitler, KİT'lerin hem denetlenmesinde hem de yöneticilerinin tabi olacağı sorumluluk rejiminin tayininde yararlı olacaktır. 5018 sayılı KMYKK

çerçevesinde KİT yöneticilerinin mali sorumluluğu tespit edilirken, ayrıntılı bir şekilde belirlenmesi gereken -ve nispeten yeni kurumlar olmaları nedeniyle kapsam ve mahiyetleri de tartışmalı olan- “mali saydamlık” ve “hesap verme sorumluluğu” kavramları da inceleme konusu yapılacaktır.

Bu hususlara ilave olarak, söz konusu kısım kapsamında 5018 sayılı KMYKK’nda yer alan; ödenek üstü harcama, kamu zararı ve yetkisiz tahsil ve ödeme kurumları da incelemeye tabi tutulacaktır. Bunlardan “kamu zararı” yaptırımını ayrı bir önemi haiz olduğu için, başlı başına ve detaylı alt başlıklarla incelenecektir. Bu bağlamda, kamu zararı kavramı ve tanımının yanı sıra söz konusu zararın varlık bulma şart ve şekilleri de aktarılacaktır. Bu noktada, kamu zararı kavramının düzenlendiği 5018 sayılı KMYKK’nın 71 inci maddesine ilişkin bazı değerlendirmelere de yer verilecektir.

Dördüncü bölüm ticaret hukuku hüküm ve kurumları karşısında KİT yöneticilerinin sorumluluğu konusuna ayrılacaktır.

Bu bölümün ilk kısmında teşebbüs yöneticilerinin görev ve yetkilerine ilişkin ticaret hukuku eksenli sorumluluk haritasını temin edebilmek adına, sorumluluk rejiminin anahtarları ve ticaret hukuku kaynaklı hukuki kurumlar durumunda olan; özen borcu, özenin ölçüsü, yöneticinin hukuka uygunluk kuralı (business judgement rule), tedbirli yönetici-üst yönetici, sadakat borcu müesseseleri KİT yöneticilerinin özellikli durumlarıyla ilişkilendirilerek aktarılacaktır. Söz konusu kurumların KİT yöneticileri nezdinde kazandığı öznel anlamların yardımıyla KİT yöneticilerinin TK karşısındaki durumu ele alınacaktır. Bu anlamda, KİT’lerin tacir sıfatı ve bu sıfatın sorumluluğa ilişkin hukuki sonuçları ile basiretli davranış yükümlülüğüne aykırılığın sonuçları da incelemeye tabi tutulacaktır. Bu arada tüm bu hükümler çerçevesinde “iflas” müessesesinin KİT yöneticileri nezdinde uygulanabilme ihtimali, çeşitli mantıki çıkarım ve argümanlar eşliğinde tartışma konusu yapılacaktır. Son olarak bu bölümün ilk kısmında, KİT yöneticilerinin TK’da yer alan düzenlemeler karşısındaki sorumluluğunun nitelikleri de aktarılacaktır.

Dördüncü bölümün ikinci kısmı KİT yöneticileri içinde çok önemli bir yer işgal eden KİT genel müdürlerinin hukuki sorumluluğuna ayrılacaktır. KİT genel müdürlüğü, kurumun en üst düzey temsil ve idare organı olması nedeniyle, tabi olunacak

sorumluluk rejimi bakımından kendisine özgü pek çok farklı özelliği bünyesinde barındırması nedeniyle ayrı bir kısımda incelenecektir. Bu doğrultuda, genel müdürler hakkındaki TK düzenlemelerine değinildikten sonra organ kavramı ve müdürlerin organ niteliği incelenecektir. Daha sonra sırasıyla; ticari temsilci olarak KİT genel müdürünün hukuki sorumluluğu, KİT genel müdürünün TK'ya göre hukuki sorumluluğu, KİT genel müdürünün yaptığı işlemler sebebiyle KİT'in sorumluluğu, TK bağlamında KİT müdürünün sorumluluğunun dayanağı, özellikleri ve niteliği, KİT genel müdürünün TK hükümleri uyarınca sorumluluk halleri incelenecektir.

Dördüncü bölümün üçüncü kısmı KİT genel müdürünün sorumluluğunun diğer KİT yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuyla paylaştırılması üzerinde durulacaktır.

Dördüncü bölümün son kısmı BİT yöneticilerinin sorumluluğu konusuna ayrılacaktır. BİT yöneticilerinin sorumluluğu anonim şirket biçiminde yapılanma gösteren belediye şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu ve limited şirket biçiminde yapılanma gösteren belediye şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu olmak üzer iki ayrı alt başlık altında incelenecektir. Ayrıca bu bölümde, doğrudan BİT'lere özgü nitelik gösterecek şekilde, kamusal denetim sonucunda ulaşılan veriler doğrultusunda BİT yöneticilerinin sorumluluğu incelenecektir.

Sonuç bölümünde çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılarak ulaşılan sonuçlar özetlenecektir.

Birinci Bölüm

Temel Kavramlar

1. Genel Anlamda Denetim

1.1. Denetim Olgusu ve Kavramı

Günümüzde ekonomik şartların hızla değişmesi ve gelişmesi, ekonomik etkinliklere daha kompleks bir yapı kazandırmıştır. Bu karmaşık iktisadi etkinliklerin bir düzen içinde yerine getirilmesi de her geçen gün daha da zorlaşmaktadır (Kardeş, 1996:5). Zorlaşan ekonomik şartlarda iş çevrelerinin “denetime” duydukları gereksinim günden güne artmakta ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde önemini gösteren ve yerini alan bir husus olarak belirginlik kazanmaktadır.

Zaman içerisinde “işletme”ler¹ tarafından işletmeyle ilgili çıkar gruplarına ve kamuoyuna açıklanan bilgilerin, güvenilir, tarafsız ve doğru olup olmadığının araştırılması önem kazanmıştır (Winkle ve Cook, 1994:1). Zira, ekonomi literatüründe güvenilir bilgi, bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı doğrulanmış bilgi anlamına gelmektedir ki, söz konusu türde bir bilgi özellikle karar aşamasında alınacak kararın isabeti için son derece önemlidir (Sevim, 1990:197).

Zaman içerisinde tüm toplumların belirli bir büyüme trendinde olduğu da yadsınamaz bir gerçekliktir (Özbilen, 2003:22). Toplumsal yaşamın gelişme düzeyi ve iktisadi yaşamın karmaşıklık düzeyi ile güvenilir bilgi gereksinimi arasında aynı yönlü (paralel) ilişki olmasına karşılık, toplumsal gelişme ile elde edilen bilgilerin güvenilirlik derecesi arasında ters yönlü bir korelasyon bulunmaktadır. Bir başka anlatımla, toplumlar büyüyüp, ekonomik hayatın karmaşıklık düzeyi arttıkça, güvenilir bilgi ihtiyacı da buna paralel olarak artmakta, buna karşılık kullanıcıya gelen bilgilerin güvenilirlik derecesi azalmaktadır.

İşletme yönetim sürecinde, karar alma aşamasındaki karar alıcı kendisine tevdi edilen bilgileri kaynağından inceleme ve doğrulama imkânından çoğu zaman yoksundur. “Dolayısıyla karar alıcı kendi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan bu bilgilerin doğruluğuna ve objektifliğine inanmak ve güvenmek durumundadır (E. Pekiner, 1988:3)”. Ancak doğaldır ki, başkaları tarafından hazırlanan

¹“İşletmeler, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik iktisadi mal ve hizmet üreterek, bunları ihtiyaç sahiplerine sunan ekonomik birimlerdir (Müftüoğlu, 1999:12)”.

bu bilgilerde isteyerek ya da istemeyerek de olsa bazı yanlışlıklar bulunması ihtimali mevcuttur.

Kurum ve kuruluşların en alt kademesinden en yüksek kademesine kadar birimlerin başında bulunan kişilerin bilgi ve beceri düzeylerine bağlı olarak; dikkatsizlik, ihmal, kasıt, savsaklama vb. gibi elde olan veya olmayan çeşitli nedenlerle üretilen bilgilerde hata, yanlışlık ve usulsüzlüklerin olması ihtimal dahilindedir. Dolayısıyla, karar alıcılar, karar alma sürecinde kendilerine iletilmiş ve yeterince güvenilir olmayan açıklanmış bilgilere yönelik olarak bazı önlemler almak zorunda kalmaktadırlar (Arens ve Loebbecke, 1988:3). Güvenilir bilgiye ilişkin olarak yaygın şekilde kullanılan en genel yöntem, bahse konu bilgilerin bağımsız,² tarafsız³, objektif ve yeterli mesleki tecrübeye sahip bir kişi ya da ekip tarafından belli standartlar dahilinde denetlenerek doğruluğunun teyid edilmesidir. “Ancak bu şekilde yapılacak bir denetim sonucunda, bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı teyid edilecek bir bilgi, karar alma sürecinde, güvenilir bilgi olarak karar işlemine me haz teşkil edecektir (Güredin, 1999:4).”

Gerek bireysel gerekse toplumsal faaliyetlerin belirli bir amaca yönelik olarak gerçekleştirildiği kabul edilirse, amaçlanan sonucun elde edilip edilmediği ve bu amaca ulaşmak için izlenen yöntemlerin önceden bilinen norm ve standartlara uygun olup olmadığının saptanmasına yönelik olarak yapılan araştırma ve muhakeme, denetimle olacaktır.⁴

Denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “Auditing”dir.⁵ Auditing kavramının orijini, Latince “ışıtme, dinleme ve sorgulama” anlamına gelen “Audire” filline dayanmaktadır (Khan, 1989:4). Bunun anlamı, “eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları

²Bağımsızlık, denetimin kalitesi ve güveninin sağlanması için en önemli faktörlerden birisidir (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005:55). Bağımsızlığın ne kadar önemli olduğunu küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları açıkça göstermiştir. Enron, Worldcom, AOL, Tyco Internal Tional vb. firmalarda yaşanan denetim skandalları bağımsız denetimin küreselleşmesine de önemli katkılar yapmıştır (Güvemli, 2005).

³Denetimde aralarında bir hesap verme sorumluluğu bulunan iki taraf bulunmaktadır. Bağımsız denetim ise söz konusu bu iki taraf dışındaki tarafsız bir kişi/grup tarafından gerçekleştirilmektedir (Flint, 1988:15).

⁴<http://www.hakkar.blogcu.com/turkiye-de-denetleme-kurumlari-ve-bunlarin-islevleri/780169>. (Erişim Tarihi: 21.10.2009)

⁵Denetim, İngilizce “audit” (incelemek) kelimesinin Türkçe karşılığı olup, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır. (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 1999:6)

bulmaya çalışmalarıdır (Bozkurt, 1999:17)”.

Gerek kanun metinlerinde, gerekse uygulamada çok sayıda denetim tanımının olduğu göze çarpmaktadır:

Denetim;⁶ çok kabaca, klasik anlamda geçmişe yönelik olarak neler olduğunu, nasıl olduğunu, ya da günümüz risk ve sistem bazlı modern proaktif denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik olarak da nelerin olabileceğini anlamak ve öngörmek için, belirli hususları çok çeşitli ve çok boyutlu biçimde gözaltında bulundurmak, kontrol etmek, “murakabe”⁷ etmektir (Yüzgün, 1984:20).

Denetim, bir kişi, kurum, kuruluş, şirket, sistem ya da işlemin; değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki, tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin, yasa, tüzük, yönetmelik ve kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşların bütünüdür (Altuğ, 2000:10). Denetim işlevi, bir kontrolü, bir inceleme ve araştırmayı vurguladığı gibi denetimin çok farklı ve kendine has bir türü olan “soruşturma”yı⁸ da vurgulamaktadır (Yüzgün, 1984:20;).

Denetim, insan iradesinin açığa çıkması şeklinde beliren bir olayı inceleyerek, doğruluğunu ve samimiliğini anlamaktan ibaret olan ve insan tarafından isteyerek (iradi olarak) yerine getirilen bir harekettir.

Bir başka anlatımla denetim; yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen standartlardan hareket edilerek işlemlerin ve mevcut uygulamaların bu standartlara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması, giderilmesi ve gelecekte de bu tür risklerin doğmaması için yapılan risk ve sistem bazlı proaktif incelemeler şeklinde tanımlanabilir (Kepekçi, 2000:1; Özşahin, 1989:37; Güredin, 1999:5; A. Coşkun, 2000:15).

Denetim, “bir şeyin doğruluğunu anlamak için araştırma ve inceleme yapmak,

⁶Konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan veya aynı anlamda kullanılan ya da bu terim kapsamına giren birçok sözcük (araştırma, soruşturma, revizyon kontrol, teftiş, murakabe, vb.) vardır. Bunlardan en çok kullanılan revizyon, murakabe, kontrol ve teftiş sözcüklerinin terminolojideki yerleri farklıdır. Kavramlar üzerinde detaylı tartışmalar için bkz. Örenay (2005:1-6); Gürbüz (1985:10-12); Hiçşasmaz (1982:2-4); Gündüz (1974a:248-253).

⁷Arapça “rakabe” kökünden gelen sözcük bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını taşımaktadır. İşletme içinde devam eden finansal olayların ve kayıtların belirli zaman dilimleri içinde göz önünde tutulmasını içermektedir (Kaval, 2008:21).

⁸Soruşturma, çeşitli iddiaların aslını öğrenmek amacıyla yapılan incelemedir.

muayene etmek, gözlemek ve eleştirici bir gözle yeniden geçirmek anlamlarını da içeren genel ve geniş bir kavramdır (Haspolat, 1991:306)”. Bir diğer yönden denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak (Pickett, 2003:14; Arens ve Loebbecke, 1988:1; Erdoğan, 2005:1; Güredin, 2000:5) ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca “kanıt”⁹ toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir (Carmichael, Willingham ve Schaller, 1996:4; Güredin, 1999:5). Bu süreçte, “bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesi araştırılır, bu konuda bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız, objektif ve tarafsız bir uzman tarafından kanıtlar toplanır ve değerlendirilir (Bozkurt, 1999:23)”.

Söz konusu tanımlamaya göre; denetim, eyleme giden yolların kontrol altında bulundurulmasından ibaret olmayıp, “kontrol”,¹⁰ “teftiş”,¹¹ “inceleme” ve “revizyon”¹² gibi alt kavramlarını da içinde barındıran ve eylem gerçekleştirildikten sonra da sürdürülebilecek bir faaliyettir. Bu yüzden kontrol, teftiş, inceleme ve revizyon gibi denetim kavramlarının denetim türü olarak kullanılmaması ve bunların denetim kavramının içerisinde yer alan alt kavramlar olduğunun bilinmesi konuyu kavramak açısından önem arz etmektedir (Winkle ve Cook, 1994:5-6).

Risk ve sistem bazlı geleceğe dönük proaktif denetim yaklaşımında; iş akışlarının ve sistemlerin incelenmesi ve iş analizlerinin yapılması sonucunda doğabilecek risklerin proaktif bir biçimde öngörülmesi ve buna yönelik önlemlerin risk doğmadan önce alınması hedeflenir. Böylelikle maliyet tasarrufu yanında etkinlik ve verimlilik artışı sağlanmış olur.

⁹(Flint, 1988:31)’de belirtildiği üzere kanıtlar, denetçinin denetim alanı içinde yer alan konular hakkındaki görüşleri üzerine kurduğu sonuçlara ulaşmada kullandığı bilgi ve belgelerdir. Denetçilerin kanıt olmadan ifade ettikleri fikirlerin ve ulaştıkları yargının temelleri bulunmamaktadır. Dolayısıyla kanıt olmadan denetimin de olması mümkün değildir.

¹⁰Kontrol, meydana gelen ile öngörülen arasında sürekli bir biçimde yapılan karşılaştırmaların sonuçlarıdır. Kontrol, dar bir çerçeve içinde ele alınmamalı ve tamamen geniş bir hareket içerisinde düşünülmelidir. Etkili bir kontrol, hedeflere yönelik olarak, planlamaya, şematik hale getirmeye, yönlendirmeye ve raporlara dayanmaktadır. Kontrol geçmişin deneylerinden yararlanarak, gelecekteki hedefleri gerçekleştirmeye yardımcı olmak gayesini gütmektedir (Wilson, 1974:15).

¹¹Teftiş, Arapça “feteşe” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını veya doğrusunu anlamak için yapılan araştırma, inceleme, denetleme yapmak anlamındadır. Teftiş, işlerin ilgililer tarafından iyi ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. (Kaval, 2008:21).

¹²Revizyon, Latince “revidere” kökünden gelmektedir ve gözden geçirmek, incelemek, kontrol etmek anlamındadır. Genellikle yapılmış işlemlerin kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi suretiyle, işletme dışı organlarca yapıldığı gibi işletme içinden personelce de yapılabilir. Uygulamada finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve vergi hesaplarının gözden geçirilmesinde kullanılmaktadır (K. Pekiner, 1997:4; Hiçşasmaz, 1982:2; Kaval, 2008:21).

Günümüzde kuruluş/şirket yönetenler başta olmak üzere, kuruluş/şirketle ilgili pek çok kişi ve kuruluşlar (kuruluş/şirket ortakları, kreditorler, alıcılar, satıcılar, mevduat sahipleri, işçi kuruluşları, devlet vb.) kendi çıkarları açısından finansal kararlar almak zorundadırlar. Gerek kuruluş/şirket yöneticilerinin, gerekse kuruluş/şirket dışındaki üçüncü kişilerin kuruluş/şirket ile ilgili karar ve değerlendirmelerinin isabetli olması, muhasebe verilerinin güvenilirliğine bağlıdır. Buna göre; kuruluş/şirket faaliyetlerinin etkinliğinin ve muhasebe verilerinin değerlendirilmesi denetimin temel amaçları arasında sayılabilir.¹³

Sonuç olarak, çağdaş denetim paradigmasının; “Denetime ilişkin uluslararası standartlar ile teknolojik gelişmeler ışığında; faaliyetlerin, iç ve dış mevzuat, kurum politikası ve genel müdürlük makam emirlerine uygunluğunu bağımsız bir şekilde araştıran, iş ve işlem akışları ile iç kontrol sistemleri dahil birbiriyle karşılıklı etkileşim içinde interaktif çalışan çok yönlü sistem ve süreçleri inceleyen, ayrıca potansiyel risklere proaktif olarak dikkat çekici, mükerrerliği önleyici, eğitici, yol gösterici, giderleri azaltıcı, zaman ve emekten tasarruf sağlayıcı, performans, etkinlik, verimlik, kârlılık ve müşteri/personel/hissedar memnuniyetini artırıcı, hizmet kalitesini yükseltici ve değer oluşturuvcu yöntem ve önlemlerin belirlenmesine yönelik olarak yapılan, geleceğe dönük, sistematik, dinamik ve proaktif bir danışmanlık hizmetidir.” şeklinde belirginlik kazandığı görülmektedir (Auditing Concepts Committee, 1972:18).

Denetimde söz konusu olan husus ekonomik faaliyet ve olaylardır. Denetimde önceden belirlenmiş “standart” ve “kriter”lerin¹⁴ bulunması gerekmektedir. “Denetim işlevi, kuruluş ve şirket faaliyetlerinin önceden saptanmış standartlara uygunluğunu tarafsız bir biçimde kanıtlara dayalı olarak araştırır ve değerlendirir (Durul, 1989:36).” Denetim, yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur. Bir başka anlatımla, denetim, “sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması gereken ve bu amaca yönelik olarak çeşitli standartlara uygun yürütülen çok aşamalı, çok yönlü risk ve sistem bazlı proaktif nitelik taşıyan bir işlemler bütünüdür (Selek ve Tek, 2007:32).

¹³http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm. (Erişim Tarihi: 14.11.2009).

¹⁴Birçok kaynakta aynı anlamda kullanılmakla birlikte aslında kriter ve standart kavramları birbirinden farklıdır. Standart, kriterden farklı olarak bir değer-ölçü içermektedir. Örneğin, bir satış elemanının denetlemesinde, satılan ürünün birim miktarı bir kriter, ay başına satış ise bir standarttır. Kısaca, kriter standarttan daha geniş bir kavramdır (Uyargil, 1994:29-30).

1.2. Denetimin Amaçları

1.2.1. Genel olarak

Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Klasik yaklaşımlarda denetimin birincil işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilir. Farklı bir yaklaşıma göre ise; denetim bir mesleki faaliyet olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü, kalkındıran unsurların birbiriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli harçtır (Aytuna, 1986:9). Denetim faaliyetleri ile hedeflenen hususlardan bir diğeri de “işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik¹⁵ ilkelerinin uygulanmasını sağlamaktır (Haspolat, 1991:307)”.

Denetimin amaçları, çok çeşitli olmakla birlikte biz bu amaçları, özel ve genel amaçlar olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

1.2.2. Özel amaçlar

Her özel denetimin tanımı ve konusuna göre özel amaçlar söz konusu olacaktır (Demirbaş, 2001:36). Bu itibarla denetimin konusuna ve türüne göre özel amaçlarının çeşitlilik göstereceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Örneğin, konusu yasal eylem ve işlemler olan hukuki denetimin amacı, yasalara uygunluğun sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi; konusu kurumun çevresel faaliyetleri olan çevre denetiminin amacı, ilgili birimin çevreye karşı olan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesidir.

1.2.3. Genel amaçlar

Denetimin genel amacı, “var olanları ortaya koyup olması gerekenlerle karşılaştırmak” (Köse, 2005:5)¹⁶ ve “karar verenlere doğru, güvenilir ve objektif bilgi

¹⁵Verimliliğin ölçülmesi ve verimliliğin çeşitleri hakkında detaylı bilgiler için bkz. Müftüoğlu (1999:269-282). Yazara göre; verimlilik kavramının genel tanımı olarak ortaya konan, verimlilik=çıktı/girdi olarak ifade edilirse; $V=X/R$ oranının, çıktı tarafı (veya X vektörü) üretim sürec sonunda elde edilen mal ve hizmetleri, girdi tarafı (veya R vektörü) ise, bu mal ve hizmetlerin üretimi için kullanılan tüm üretim faktörlerini kapsamaktadır. Verimlilik oranının belirlenmesinde esas alınan temel üretken birime göre, X ve R vektörleri farklı unsurlardan oluşmaktadır. Verimliliğin bir halı tezgahı ile bir genç kızdan oluşan bir temel üretken birimde ölçülmesi halinde, verimlilik oranının çıktı tarafı (X vektörü), belirli bir takvim zamanı aralığında dokunan halı miktarıyla (çıktı miktarı) ifade edilmektedir (Müftüoğlu, 1999:269-270).

¹⁶Ayrıca, kamusal denetim alanında vatandaşlar hükümet programlarının değerinin yanlış veya doğru olduğunun kanıtlanması için objektif bilgi sağlanmasında ısrar etmektedirler, ayrıca hizmetten memnun olmayan bir birey oy hakkını kullanarak hizmet sunan yöneticilerini değiştirme yetkisine de sahiptir (Parker, 1993:1).

sağlamaktır”. (Şanver, 1998:206). Türkiye’de denetim, uluslararası dokümanlarda yer alan tanımlardan farklı bir şekilde algılanmaktadır. Denetime son derece geniş anlamlar verilmekte (N. K. Öztürk, 2004:17), bunun sonucunda yasama ve yargı organının kapsamına giren faaliyetler de denetim olarak algılanmaktadır. Çağdaş denetimin uygulandığı ülkelerdeki hesap verme yükümlülüğü kavramının yerini, ülkemizde “sorumluluk”, “mali sorumluluk” gibi kavramlar almaktadır. Kamu mali yönetimimiz, kamu kurum ve kuruluşlarının karar alma konumundaki üst yöneticilerinin sorumlulukları üzerine değil, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi gibi görevlilerin düzenledikleri evrakın sıhhatinden ve işlemlerin kanunlara uygunluğundan ötürü sorumlulukları üzerine oturmaktadır. Oysa diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de “etkin hesap verme yükümlülüğü” ilkeleri açık bir şekilde ortaya konulmalı ve denetimler bu doğrultuda yapılmalıdır.

Etkin hesap verme sorumluluğunun ilkeleri şu şekilde sıralanabilir (Gündoğdu, 2004:10): Görev ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi; performans hedeflerinin netleştirilmesi; hedefler ve kapasite arasında bir dengenin olması; raporlamanın inanırlığı; revizyon ve düzeltmelerin kabul edilebilirliği.

Yönetim bilimi açısından denetimin yöneldiği amaçları ise şu şekilde sıralayabiliriz (B. Coşkun, 2002:84): Devlet idarelerinin, yaptıkları işle orantısız bir şekilde genişleme eğilimlerine engel olmak; bürokrasi mensuplarınca, kamuoyunun eleştirilerinin de dikkate alınmasını sağlamak; devlet memurlarının hukuki metinleri keyfi bir şekilde yorumlamalarını önlemek; bürokratların, zaman zaman, idare edilenlerin haklarını da hiçe sayarak bulundukları makamları kişisel çıkarları için kullanmalarını engellemek; bürokratların, devlet yönetiminde tek başlarına söz sahibi otoriteler haline gelmelerine imkân vermemek.

Denetim bir son değil aksine bir başlangıçtır. Bu itibarla denetim, yapıldığı kurum için bir artı değer oluşturmalıdır. Denetimin amacı kabul edilmiş standartlara uyulmasını sağlamak, mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerini ihlal etmesini önlemek ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin yerine getirilmesini sağlamaktır (International Organisation of Supreme Audit Institutions [INTOSAI], 1977).

Son olarak, denetimin yukarıda bahsi geçen genel amaçlarının yanı sıra diğer bazı

amaçlarından daha bahsetmek mümkündür. Buna göre; denetim hesap verme sorumluluğu ilişkisinde bir takım hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması gibi bir amaçla yapılabileceği gibi önleyici bir amaç da güdebilecektir. Denetim alanları içerisinde yer alan birimlerin denetlenebilecekleri gerçeği hata ve düzensizlikleri engelleyici olabilecektir (Hubbard ve Johnson, 1991:10). Denetimin amacı hataların yapılmasını engellemek ve önlemek olabileceği gibi hata ve yanlışlıkları düzeltme ve gerekliyse reform yapılmasına ışık tutmak da olabilecektir (Atay, 1997:22-23). Birimler arasında uyum ve eşgüdümü sağlamak da denetimin bir diğer yan ve genel amacıdır. Bu uyum ve eşgüdüm birbirinden farklı (örneğin birbirini tamamlayıcı) nitelikteki parçalar, üniteler arasında olabileceği gibi uygulama farklılığını giderme amacıyla ve aynı nitelikteki birimler arasında da olabilecektir (Atay, 1997:23-24; Altuğ, 2000:5).

1.3. Denetim Yöntemleri

Denetim yöntemleri, çeşitli ölçüler esas alınarak saptanabilir. Denetimin yapılaş tarzı hareket noktası alınarak yapılacak bir ayırmada; denetimin haberli olup olmamasına, evrak üzerinden yapılıp yapılmamasına, sorgulu olup olmamasına ya da güdümlü veya serbest olmasına ve yapan organın niteliğine göre, denetim yöntemleri değişiklik gösterecektir. Bu açılardan denetim yöntemleri “haberli-ani”, “yerinde-evrak üzerinde”, “sorgulu-sorgusuz”, “güdümlü-serbest”, “bireysel-kurumsal” biçimlerinde olabilir (Tortop, 1993a:159).

Denetim sürecinde “puvantaj”dan¹⁷ “analitik çözümleme”lere kadar çok sayıda farklı yöntemin kullanılması mümkündür. Klasik denetim yöntemlerinin başında, “şekli denetim” gelmektedir. Şekli denetim, bir kurum veya kuruluştaki tutulmakta olan kayıtların şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim yolu olup, puvantaj da denilen belgelerin aritmetik kontrolü ya da çeşitli kayıtlar ve değerler arasında çapraz karşılaştırmalar yapılarak mutabakat sağlama gibi yöntemlerle gerçekleştirilmektedir.

Mali işlemlerin, destekleyici kanıtların (fatura, ambar kayıtları vb.) incelenmesi, mali tabloların değerlendirilmesi,¹⁸ fiziksel inceleme ve hesaplama ya da gözlem

¹⁷Puvantaj, kayıtlı bilgilerin doğru olup olmadığının kontrolüdür.

¹⁸Bu şekilde belli bir tarihteki mali tabloların gerçekleri yansıtır yansıtmadığı, aktif ve pasif hesaplarının kanuni defterlere, belgelere ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı saptanmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999:339).

yapılması, sorgulama ve anket gibi ilgili kişilerden yazılı veya sözlü bilgi alınması ve son olarak da analiz (çözümleme) gibi yöntemler, yapılan denetimin amaç ve niteliğine göre değişen çeşitli denetim yöntemleridir.

Bunların yanı sıra ele alınan bir zaman kesiti içindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesini içeren “aralıksız denetim” ya da bu kayıt ve belgelerden belirli ölçütlere göre seçilen bir kısmının denetimini kapsayan “örnekleme yoluyla denetim” veya “kısmi denetim”; “ileriye doğru denetim - geriye doğru denetim”; “doğrudan denetim - dolaylı denetim” gibi denetim yöntemlerinden söz edilebilir.

1.4. Denetimin Kapsamı

Denetimin kapsamı tarih içinde ve ülkeden ülkeye büyük farklılıklar göstermiştir. Özellikle 20 nci yüzyılda kamusal etkinliklerin hızlı artışı karşısında denetim; kamusal ve özel denetim olmak üzere doğal ve tabii bir ayrıma tabi olmuştur. Bu itibarla, kamusal etkinliklerin söz konusu hızlı artışı karşısında, öncelikle merkezi devlet kuruluşlarının mali işlemlerinin incelenmesi ile başlayan kamusal denetim faaliyeti, kapsamını genişletmek ve geliştirmek zorunda kalmıştır (H. Özer, 1997:7). Ayrıca kamu sermayeli şirketlerin, özel piyasada diğer özel sermayeli şirketlerle serbest rekabet ortamında faaliyette bulunmaları gerçeğinin, söz konusu kamusal denetimin kapsamının ve derinliğinin günden güne artmasını sağladığı hususu da yadsınamaz bir gerçeklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

20 nci yüzyılda birçok ülkede gündeme gelen sosyal refah devleti uygulamalarının gerektirdiği mal ve hizmetlerin üretimi için oluşturulan yüzlerce kamu organizasyonunun neyi niçin ve nasıl üreteceği konusu, denetimi daha geniş bir çerçeveye kazanmaya zorlamıştır. Alınan ve verilen devlet borçlarında 20 nci yüzyılın son çeyreğinde görülen olağandışı artışlar, birçok ülke için bütçesel kaynakların önemli bir kısmının transfer harcamalarına ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Yine sosyal güvenlik kuruluşlarına ve diğer sosyal amaçlı örgütlere, siyasal partilere devlet bütçesinden yapılan yardımlar, devlet bütçesinin bileşimi kadar, denetiminin de kapsamını genişletmiştir. Nihai olarak özel kesim faaliyetlerine ortak olan devletin bu bağlamda kurulan sermaye şirketlerine ortak olması veya bizzat kendisinin bu tür yapılarla özel kesim piyasasında boy göstermesiyle bu tür yerlere bütçeden transfer edilen yüksek

meblağlar nedeniyle kamu harcamalarının denetimi ihtiyacı artmıştır.

Kamusal denetimin niceliksel kapsamındaki bu gelişmelere paralel olarak denetim niteliksel açıdan da önemli gelişmeler göstermiştir. Önceleri, “düzenlilik” ve “uygunluk” denetimleri, denetim faaliyetlerinin tamamını teşkil ederken, zamanla yeni denetim teknikleri ve ölçütleri uygulamaya konmuştur. Dolayısıyla denetimin kapsamı da nitelik değiştirmiştir. Çeşitli uzun ve kısa vadeli planlar, programlar, yatırım projeleri vb. çağdaş denetimin öncelikli konularını oluşturmaktadır.

Denetlenen plan, program ve projelerin “verimlilik”, “etkinlik” ve “tutumluluk” ilkeleri açısından incelenmesinin yanı sıra, bunların çıktılarının da değerlendirme konusu yapılması, örneğin çevresel sonuçlarının, toplumsal refah etkilerinin, uzun vadeli ulusal çıkarlar açısından yansımalarının saptanması, alternatif tercihler geliştirilmesi, olumsuzlukları önlemeye yönelik politikalar geliştirilmesinin sağlanması gibi birçok yeni işlev, günümüzdeki kamusal denetim faaliyetlerinin kapsamını önceki dönemlerle karşılaştırılamayacak derecede genişletmiş ve farklılaştırmıştır.

1.5. Denetim Türleri

Denetim türlerini amacına göre, kaynağına göre, yapılış amacına göre, niteliğine göre ve denetçinin statüsüne göre sınıflandırmak mümkündür. Bu itibarla aşağıda ilk olarak amacına göre denetim türleri açıklanmıştır.

1.5.1. Amacına göre denetim türleri

Amacına göre denetimin uygulanma nedeni, bir kuruluş veya şirkete ait bilgilerin, geçen dönem için önceden belirlenmiş ölçütlere göre, geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırmasının yapılarak, kuruluş veya şirket hakkında belli bir fikre ulaşılmasını temin etmektir. Amacına göre denetim çeşitlerini altı alt başlık altında incelemek mümkündür.

1.5.1.1. Mali denetim

Mali denetim, mali konuların önceden belirlenmiş olan genel kabul görmüş “denetim standartları”¹⁹ ile mali mevzuata uygunluğu konusunda yapılan denetimdir.

¹⁹“İç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin oluşturan denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür (Gönülaçar, 2007:7-10). Kamu yönetiminde faaliyet gösteren tüm denetim birimlerinin ne olursa olsun denetim sürecinde uygulayacağı

“Mali denetimin konusunu, ‘mali işlemler’²⁰ ve ‘raporlar’ ile ‘kamu mali hesapları’ oluşturmaktadır (Altuğ, 2000:10)”.

Mali denetim kavramı, “mali nitelikteki bir iş ya da faaliyetin maliye bilimi kurallarına ve mali yasalara uygunluğun araştırılması eylemidir (Demirkan, 1977:5).” Mali denetim, mali tabloların bir bütün olarak gerçek durumu muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına, mevzuata uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı amaçlarına yönelik olarak yapılmaktadır (Kaval, 2008:10).

Mali denetim; hesaplar ve mali tablolar ile işlemlerin düzenliliğinin ve mevzuata uygunluğunun bir denetçi tarafından incelenmesini; bütün işlemlerin kuralına uygun şekilde taahhüde bağlanıp bağlanmadığı, tahakkuk ettirilip ettirilmediği, bunlar için ödeme emri verilip verilmediği ve kayda geçirilip geçirilmediği; eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları (örneğin, (i)nakit, (ii)yatırımlar, (iii)sabit kıymetler, (iv)stoklar) korumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığı; kaydedilen bütün işlemlerin yürürlükteki genel ve özel kurallara uygun olup olmadığı; bütün gider ve gelirlerin yetki sınırları ve parasal limitler çerçevesinde ödenip ödenmediği, tahsil edilip edilmediği; bütün borçların ve mükellefiyetlerin kurallara uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığını ve yönetilip yönetilmediğini incelemektedir (sayistay.gov.tr, 13.07.2009, çevrimiçi).

Bu denetim türünde amaç, bir kuruluş veya şirkete ait mali tabloların, ait oldukları kuruluş veya şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde, “genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri”ne (Ataman, Hacırustemoğlu ve Bozkurt, 2001:17) “muhasebe standartları”na²¹ ve yasal mevzuata uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında güvenilir bir görüşe ulaşmaktır. “Mali tablo denetiminden beklenen amaçların çeşitliliğine karşın, mali tabloların tekliği ilkesi uyarınca, tüm

denetim prosedürleri, iş kalitesi, kalite anlayışları ve hazırlayacağı raporlar bakımından uyması gereken bazı prensip ve standartlar olmalıdır. Bir denetim çalışmasının kalitesi ve yeterliği bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülecektir (Akın, 2000:104). Fakat ülkemizde hizmet ifa eden tüm kamu kurum ve kuruluşlarındaki denetim birimleri için geçerliliği benimsenmiş denetim standartları henüz oluşturulmamıştır. Ayrıca, denetim standartları hakkında detaylı bilgi için bkz. A. Koçak (2007:20-24.)

²⁰Mali işlemlerin bir bütün halinde denetime açık olması gerekmektedir. Gelir, gider, mal vb. mali işlemler başta olmak üzere yarı mali işlem olarak kabul edilen bütçe dışı fonlar ve bilhassa teşebbüsler nezdinde söz konusu olan görev görev zararları denetim kapsamında olmalıdır (T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı [Hazine Müsteşarlığı]), 11 Ocak 2010 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.hazine.gov.tr/fonlar230801.htm-43k>.

²¹“Bilindiği gibi güvenli mali bilgi denetlenmiş bilgidir. Denetlenmiş bilgidен dünyanın anladığı ise “muhasebe standartları”na göre üretilmiş mali bilgilerin denetim standartlarına göre oluşturulmuş bağımsız denetçiler tarafından çoğunlukla muhasebe standartları ölçü alınarak yapılmış bir denetimden geçmiş olmasıdır (S. Özel, 2006:213).”

ihtiyaçlar için tek bir tablo düzenleneceğinden, aynı tablonun farklı denetim amaçlarına konu edilerek farklı denetimlere tabi tutulması da mümkündür (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999:8)”

Bu tür denetimde, bağımsız denetçi tarafından mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyid etmek, hata ve yanlışları ortaya çıkarmak ve mali tablolar hakkında mantıksal bir çerçevede denetçi grğ bildirmek gibi amaçlar gdlr. Bu tür denetim, genel amaçlı bir denetim olup bütün ülkelerde bağımsız denetçilerin önemle üzerinde durdukları bir denetim türüdür. Çünkü bu denetimin gerçekleşmesi ile kullanıcılarının önemli bir kısmının bilgi ihtiyacı önemli ölçüde karėılanmış olmaktadır (Meigs, 1987:10-11).

1.5.1.2. Uygunluk denetimi

Uygunluk denetimi, “harcamaların kanun, tüzük ve yönetmelik gibi ‘mevzuata’²² uygun olarak yapılıp yapılmadığı konusunda yapılan bir denetim olup, kiği ya da kurumların kanun ve yönetmelikler gibi mevzuata uygunluğunu raporlamaktadır (Karakağ, 2003:40)”

İğletmelerde genellikle i denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetiminin amacı, denetlenen kuruluğ veya şirketin personeli tarafından yapılan iğlemlerde bir st makam (şirket yönetimi, devlet kurumları vb.) tarafından konulmuş olan belli kural, usul ve yöntemlere uyulup uyulmadığının saptanmasıdır (Meigs, 1987:10; Güredin, 1999:14; Bozkurt, 1999:28). Kuruluğ veya şirket yönetimi uygunluk denetimi ile en fazla ilgilenen karar birimidir. Bu karar birimi kuruluğ veya şirket içinden olabileceği gibi kuruluğ veya şirket dığından da olabilir (Kell, 1991:33).

Kurum veya kuruluğlar (bu bağlamda kamu sermayeli kuruluğlar da), belli bir otorite tarafından veya kendi konuları dahilinde tepe yöneticiler tarafından konulmuş kurallara uygun hareket edilip edilmediğini, i denetçileri aracılığıyla inceletme yoluna gitmektedirler. Bir bağka anlatımla, kuruluğ veya şirket yönetimi, uygunluk denetimi ile en fazla ilgilenen karar birimi olmakla birlikte, bazı durumlarda kamu örgütlerinin görevlendireceği kimseler de uygunluk denetimi yapmaktadırlar.

Denetimin konusu, iğletmenin finansal iğlemleri ile faaliyetleridir.

²²Sz konusu mevzuat, finansal faaliyetleri ile ilgili olabileceği gibi finansal olmayan alanları da (rneğin vre) içerebilmektedir (Reed ve Swain, 1990:295).

Genelde devlet veya bağımsız denetçiler tarafından yapılan bu tür çalışmalarda amaç, kuruluş veya şirketin yasal düzenlemelere uyup uymadıklarını ve yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini araştırmaktır. Böylece yasa ve yönetmeliklere uygunluk derecesi belirlenmiş olmaktadır. Vergi kontrol amaçlı bir denetim, Sosyal Güvenlik Kurumu, Sayıştay vb. denetimleri, devletçe yapılan denetime örnek olarak verilebilir.

İster kuruluş veya şirket içinden, isterse kuruluş veya şirket dışından uygunluk denetimi yapılsın, bu denetimin gerçek ve yararlı bir denetim olarak yapılabilmesi, kuruluş veya şirketin belgelerinin genel kabul görmüş kurallar baz alınarak iyi bir şekilde tutulmuş ve saklanmış olmasına bağlıdır. Eğer belgeler amacına uygun olarak tutulup, muhafaza edilmemiş ise, bağımsız denetçi ilk olarak kanıtları temin edip, daha sonra elde ettiği kanıtlara göre denetim raporunu hazırlama yoluna gidecektir.

Mali denetim ile uygunluk denetiminin karşılaştırması, yapılan açıklamalar neticesinde aşağıdaki gibidir (Taylor ve Glezen, 1997:5):

<u>Mali Denetim</u>	<u>Uygunluk Denetimi</u>
Mali hesap ve işlemleri inceler	Kişi ya da kurumun faaliyetlerini inceler.
Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri temel kriterdir.	Kanun ve yönetmelikler temel kriterdir.
Mali durumun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumu konusunda rapor düzenlenir.	Yasa ve yönetmeliklere uygun olarak rapor hazırlanır.

1.5.1.3. Faaliyet denetimi

Faaliyet denetimi, bir kuruluş veya şirketin amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve ekonomik ve verimli bir faaliyette bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla, söz konusu kuruluş veya şirket politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve

yönetime önerilerde bulunma faaliyetidir (Gürbüz, 1985:12).

Bu bağlamda kamu sermayeli şirketlerinin denetiminde söz konusu denetim türü kendisine önemli bir yer edinmiş olmaktadır.

İşletme yönetimine önerilerde bulunma fonksiyonu da bulunan faaliyet denetiminin değerlendirme amacı; kuruluş veya şirketin amaçlarından olan yönetim politikalarını, üretim, örgüt, personel ve pazarlama uygulamalarına ve diğer ihtiyaç duyulan faaliyetlerin nitel ve nicel sonuçlarına bir açıklık getirmektir. Bu sonuçlar bir rapor halinde, yeni çözüm yöntemleri ve önerilerle birlikte yönetime sunulur. Bu denetimin yapılma amaçlarından birisi de yönetime danışmanlık yapmaktır.

Faaliyet denetimi iç denetimin gelişmiş bir uzantısıdır ve iç denetiminden daha kapsamlı olup, daha zordur. “Çok yönlü ve kapsamlı olması nedeniyle, faaliyet denetiminin bir nevi istişari nitelikte yönetim danışmanlığı şeklinde nitelendirilmesi de mümkündür (Çömlekçi, 1989:3)”. Ayrıca, “üretim hacmi ve türlerinin artmasına bağlı olarak kuruluş veya şirketlerin büyümesi ve holdingleşmesinin yayılması sonucu doğmuştur (Güredin, 1999:15)”. Büyümenin doğal sonucu olarak da yönetimde merkezileşme eğilimleri güç kazanmıştır. Bu şartlar içerisinde kuruluş veya şirket yönetimi ve sahipleri ise faaliyetlerdeki etkinliği ve verimliliği zamanında test etme gereğini duymuşlardır (Anthony ve Herzlinger, 1995:16).

“Faaliyet denetimi mali bilgilerin denetimi ile sınırlı değildir (Bozkurt, 1999:29)”. Denetçi, kuruluş veya şirketin örgütsel yapısını, üretim yöntemlerini, personel politika ve uygulamasını ve ihtiyaç duyulan diğer faaliyet alanlarını inceleyebilmektedir (Kell, 1991:6).

Faaliyet denetiminin yapılması ve sonuçların raporda belirtilmesi, hem uygunluk denetiminden ve hem de mali tabloların denetiminden daha güçtür ve daha fazla çeşit ve içerikte araştırma ve yerine göre de soruşturma teknikleri gerektirmektedir. Çünkü faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin objektif olarak belirlenmesi kolay değildir. Kuruluş veya şirket faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesine ait kıstasların oluşturulmasında denetçi subjektif davranabilir. Bu nedenle uygulamada faaliyet denetimi, kuruluş veya şirketin performans etkinliğini araştırmaktan çok, performansın geliştirilmesine ilişkin önerilerde bulunma biçimine yönelmiştir (Raam,1979:7). Bu nedenle faaliyet denetimi, “denetim faaliyetlerinden farklı olarak daha çok yönetim

danışmanlığı biçiminde nitelendirilmektedir (Güredin, 1999:16)”.

1.5.1.4. Özel amaçlı denetim

Özel amaçlı denetim, belirli konularda ilgili karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir kuruluş veya şirketin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgelerini incelemektir. Özel amaçlı denetim türleri olarak şunları sayılabilir (Gürbüz, 1985:13): Ortaya çıkan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması; mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler; kamusal kurum ve kuruluşlarca teftiş ve incelemeler; vergiye yönelik olarak yapılan teftiş ve incelemeler; kredi işlemlerinden önce yapılan işlemler; satın alma, devir veya birleşmelerden önce yapılan incelemeler.

Bu tür denetim çalışmalarında inceleme konusu bilgiler ve bunların karşılaştırılacağı kıstaslar, denetçiden istenen bilginin türüne göre değişmektedir. Her biri ayrı bir uzmanlık konusu olan bu denetim çalışmaları, denetçinin ilgili konuda son derece bilgili ve deneyimli olmasını gerektirmektedir (Çömlekçi, 1989:13). Özel amaçlı denetim çalışmaları sonunda da, görev veren karar birimine gereksinme duyduğu bilgileri ve karar vermesine yardımcı olacak önerileri içeren bir rapor sunulmaktadır.

1.5.1.5. Düzenlilik denetimi

İşlemlerin mali yönleriyle ilgilenen, “doğruluk” ve “uygunluk” olmak üzere iki boyutu bulunan (Abid, 1998:105-106) düzenlilik denetimi, esasen devlet denetiminin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Devlet denetiminde, “hesap verme sorumluluğu”²³ yerine getirilirken devlet kurumlarının mali işlemleri detaylı biçimde incelenmiş olmaktadır. Bu denetimle yüksek denetim kurumlarının gerçekleştirmek istediği amaç, idarenin hesaplarını ve mali tablolarını denetleyip, bunların doğru olarak tutulup tutulmadığını tespit etmek ve eğer düzensizlik söz konusu değil ise, bunların aklanmasını sağlamaktır (Karakaş, 2003:37).²⁴

1.5.1.6. Performans denetimi

Performans denetimi tanım olarak; “kaynakların verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin

²³“Kamusal hesap verme sorumluluğu, bir hükümet programını yürüten veya bir kamu kuruluşunu yönetenlerin, yürürlükteki programın veya bakanlığın etkin çalışmasından sorumlu tutulması anlamına gelmektedir (Sayıştay, 2001a:23)”.

²⁴Ayrıca, aynı hususa INTOSAI Denetim Standartları 145 inci maddesinde de değinilmiştir.

makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin denetlenmesidir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2000-16)”. Böylece performans denetimi; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk gibi ölçütleri esas almakta olan çağdaş bir denetim türü ve yaklaşımıdır Köse, 2005:9). “Amerikan Devlet Denetim Standartları”na göre performans denetimi ise; bir hükümet kurumu, programı, faaliyeti veya fonksiyonunun bağımsız bir değerlendirmesini yapmak, kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve partiler tarafından alınan kararları kolaylaştırmada bilgi sağlamak için objektif ve sistematik kanıt incelemesidir (Government Auditing Standards [GAO], 1999:6) .

INTOSAI²⁵ Denetim Standartlarının 40 ıncı maddesinde performans denetiminin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi ile ilgili olduğu ve şu maddeleri kapsadığı belirtilmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 1994:44): İdari faaliyetlerin tutumluluğunun denetlenmesi, insan kaynakları ile mali ve diğer kaynakların verimliliğinin denetimi, denetlenen kuruluşların amaçlarına ulaşmasıyla ilgili olarak performansın etkinliğinin denetimi.

Performans denetimi, yukarıda da değinildiği gibi düzenlilik denetiminden farklı olarak, kamu kaynaklarının kullanımını verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından değerlendirmektedir (*Handbook of Government, Auditing in Developing Countries*, 1997:35). Bu kavramlar ve kıstaslar çerçevesinde önemli kaynak tasarrufları sağlanmakta ve “alternatif çözüm”²⁶ ve kullanım alanları geliştirilebilmektedir. Ayrıca, mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığı da bu değerlendirme sonucu ortaya çıkmaktadır (Khan, 1990:2).

Lima Bildirgesi’nde²⁷; Performans denetiminden yalnızca mali işlemlere değil,

²⁵1953 yılında 33 ülke Sayıştay’ının bir araya gelmesi ile kurulan ve bugün 170’den fazla üyesi bulunan INTOSAI özellikle Sayıştayların amaç ve misyonlarını yerine getirmelerinde deneyim ve bilgi alışverişini sağlama amacına hizmet etmektedir. Özellikle kamusal hesap verme sorumluluğunun sağlanması ve sağlam mali yönetimi için gerekli denetimlerin yapılmasında yardımcı olması açısından üye ülkelere büyük yardımları olan INTOSAI “karşılıklı tecrübe herkes için yararlıdır” sloganından hareket etmekte ve Sayıştaylar arasında iyi ilişkiler kurulmasını sağlamaktadır (INTOSAI, 1995:2). INTOSAI’ye Birleşmiş Milletler’e veya Birleşmiş Milletler’in uzmanlık kuruluşlarından birisine üye olan ülkeler katılabilir (Cruz, 1987:8).

²⁶Belirtildiği üzere performans denetimi sayesinde çok çeşitli alternatif çözümler geliştirilebilmektedir. Zira, performans denetimi gelecekle ilgili bilgi verebilme özelliği sayesinde karar alma sürecinde yardımcı bir unsur olarak görülmeye başlanmış; sınırlı kamu kaynakları ile sınırsız hizmet talepleri arasında seçim yapmak ve kaynakları etkin bir şekilde dağıtmak için başvuru bir araç haline gelmiştir (Demirbaş, 2001:51).

²⁷Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı’nın (INTOSAI) 17-26 Ekim 1977 tarihleri arasında

kamu yönetiminin performansı, tutumluluğu, verimliliği ve etkinliğine yönelmiş olan denetim olarak bahsedilmektedir.²⁸

Performans denetiminin aşamaları (A. Coşkun, 1997:8):

- Performans Denetimi Stratejisi ve Denetim Konularının Seçimi²⁹
- Denetimin Planlanması³⁰
- Denetimin Yürütülmesi
- Rapor Hazırlanması³¹
- Rapor Hakkında Tarafların Görüşlerinin Alınması³²
- Raporun Yayınlanması³³
- Kamu Hesapları Komitesi'nin İncelemesi
- Hükümetin Yanıtı
- İzleme³⁴

Performans denetiminin amaçları ise;

Peru'nun başkenti Lima'da yaptığı 1977 kongresinde kabul edilen ve bugün de güncelliğini koruyan, denetimin anayasası olarak nitelendirilebilecek bildirgedir.

²⁸Bu bağlamda, verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine göre yapılan değerlendirmede faaliyetlerin bu ilkelere göre idare edilmesinin yönetimin sorumluluğunda olduğu varsayıldığından performans denetimine “yönetimin performansının denetlemesi”de denilmektedir (Venables ve Impey, 1998:68).

²⁹Potansiyel denetim konuları özellikle Sayıştay açısından şu dört önemli faktör dikkate alınarak belirlenmektedir: Yetki, yeterli kanıt, insan, bütçe (Kubalı, 1998:68-69) Ayrıca, denetim konusunun söz konusu değere sahip olup olmadığını belirlemede denetçiler tarafından kullanılan kriterler hakkında detaylı açıklamalar için bkz. Asian Organization of Supreme Audit Institutions [ASOSAI], 1997:20).

³⁰Planlama denetçilere ileriye yönelik olumlu sinyaller vermektedir. Planlama sayesinde denetimin ilk aşamalarında önemli sonuçlara yol açmayacak incelemelerin gündemden çıkarılması, maliyetlerin azaltılması gibi rasyonel kararların alınması sağlanabilmektedir (Khan, 1988:1).

³¹Denetim uygulamasının en önemli çıktısı denetim raporudur. Sayıştay performans denetim raporları, denetlenen kuruma ve parlamentoya verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konusunda bilgi ve tavsiyelerin iletilmesinde kullanılan temel bir araçtır. Bu nedenle raporun içerdiği mesajların açık, anlaşılır olması ve güven vermesi önem taşımaktadır (National Audit Office [NAO], 1997:38). Ayrıca, rapor yazma süreci, denetim konusu hakkında ulaşılan sonuçların formüle edilmesi, test edilmesi ve gözden geçirilmesinin sürdürülmesi olarak görülmelidir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2007).

³²Taslak rapora Sayıştay üst yönetiminin verdiği onaydan sonra, denetlenen kurumun yöneticileri ile görüşülmektedir. Bu görüşmeler rapordaki gerçeklerin kesinliğini teyit etmek için yapılmaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 1997:60).

³³ Sayıştaylar genellikle raporun yayınlanmasını basın kanalıyla gerçekleştirmektedirler. Yayınlanan raporlar denetlenen kuruma ve parlamentoya sunulmaktadır.

³⁴Denetim raporları ilgili kurum yöneticisine verildikten ve gerekli kararlar alındıktan sonra raporun getirdiği önerilere uyulup uyulmadığı ve verilen kararların yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi denetimde son aşamayı oluşturmaktadır. İzleme sürecinin amaçları hakkında detaylı açıklamalar için bkz. Australian National Audit Office [ANAO] (1996:188).

- Performansa dair hesap verme sorumluluğunu iletirmek,³⁵
- Performansın geliştirilmesini sağlamak (The Swedish National Audit Office, 1999:17)
- İdari ve mali reformları teşvik etmek,³⁶
- Performans bilgisi sağlamak,³⁷

olarak özetlenebilecektir.

1.5.2. Yapılış sebebine göre denetim çeşitleri

Yapılmasına yol açan nedenlere göre denetim faaliyetleri yasal denetim³⁸ ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır.

1.5.2.1. Zorunlu denetim

Yasal hükümler gereğince yapılan ve yapılması kanunen zorunlu kılınan denetim çalışmalarına yasal denetim denilmektedir. Bu denetim türünde denetim çalışmalarının nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle önceden belirlenmiştir.

Zorunlu denetimler, kuruluş veya şirketin kuruluş biçimi veya konusu nedeniyle yapılabilmektedir. Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde en gelişmiş ve üzerinde en fazla durulan yasal denetim türü, anonim şirketlere ait mali tabloların denetlenmesidir.

Bazı özel durumlarda da yasal denetim yapılmaktadır. Zorunlu denetimin özel şeklini oluşturan bu denetim türü anonim ortaklıkların kuruluşu, sermaye artırımını ve azaltılması, tasfiye, birleşme gibi durumlarda da yasal hükümler gereğince kamusal denetçilere yaptırılabilir.

³⁵Bununla birlikte performans denetiminin amacının hesap verme sorumluluğunu iletirmek değil “performansın geliştirilmesi” olduğu yönünde görüşler de (özellikle kamu yönetimi anlayışı) bulunmaktadır. Bkz. Barzelay (1996:73)

³⁶Bu amaç bir yazar tarafından şu şekilde dile getirilmiştir: Performans denetimleri idari ve mali yönetimlerin yeniden inşa (re-engineering) edilmelerinin sesidir. Performans denetçileri yöneticilere istemeseler de şu gibi soruları yöneltirler; Bu fonksiyon olmalı mı? Halen ona ihtiyacımız var mı? (Thompson, 1996:15).

³⁷İyi hesap verme sorumluluğu ve iyi yönetim (good governance) ancak iyi bilgiyle gerçekleştirilebilir. Bu açıdan performans denetimleri yasamaya, hükümete, topluma ve ilgilenenlere tarafsız, objektif bilgi verme ve güvence sağlama amacına da hizmet etmektedir (Department of the Auditor-General of Canada, 1996:118).

³⁸Ülkemizde yasal denetime, Sermaye Piyasası Kurulu’nun, Maliye Bakanlığı, Çalışma Bakanlığı ve Diğer Bakanlıkların, Hazine Müsteşarlığı’nın, Sosyal Güvenlik Kurumu’nun ilgili kanun, tüzük ve yönetmelikler hükümleri uyarınca yapmış oldukları denetimler örnek olarak gösterilebilir.

1.5.2.2. İsteğe bağlı denetim

“Yasal bir zorunluluk olmaksızın kullanıcılar ya da kuruluş veya şirketiyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır (Gülbüz, 1985:25)”. Bu tür denetim çalışmalarının sınırları, denetimi isteyenlerce belirlenmektedir (Akgül, 2000:13). Bununla birlikte tüm denetim çalışmalarında olduğu gibi, isteğe bağlı denetimlerde de denetçi, mesleğin gerektirdiği yönetsel yetenek, kuruluş veya işletmecilik formasyonu standartlarını uygulamak, özen ve dikkat göstermek zorundadır. Bu nedenle yasal denetimle isteğe bağlı denetim arasında uygulama yönünden önemli bir fark bulunmamaktadır.

1.5.3. Denetimin niteliği açısından denetim çeşitleri

Niteliğine göre denetim türleri, geleneksel denetim ve risk denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu itibarla aşağıda ilk olarak geleneksel denetim incelenmiştir.

1.5.3.1. Geleneksel denetim

Yasallık denetimi de denilen geleneksel denetimde, işlemlerin ve işleyişin yasal dayanaklarına uygun olup olmadığı, işlemlerde hata olup olmadığı araştırılır ve hata varsa düzeltilmesi istenir. Ölçütlerin yasalar olduğu bu denetimde “yasalara uygun olduğu takdirde işler düzgün gider” düşüncesinden hareket edilmekte ve özellikle, gelir, gider, mal ve personel gibi girdiler üzerinde durulmaktadır (Demirbaş, 2001:39).

1.5.3.2. Risk denetimi

İşlem ve faaliyetler, yasalara uygunlukla beraber amaçlar da göz önüne alınarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla bu denetimde sadece gelir, gider ve mal gibi girdiler değil, bu girdilerle ne üretildiği ve bu üretimin amaca uygunluğu dikkate alınmaktadır. Hata aramaktan çok, bulunan eksikliklerin giderilmesi esas alınmakta, yapıcı önerilerde bulunmaktadır (Demirbaş, 2001:39).

“Yatırımcıların korunması ve şirketlerde kurumsal bir yapının oluşturulması anlamındaki gelişmeler, denetimde risk odaklı anlayışı ortaya çıkarmıştır”³⁹ (Uyar, 2006:4). Risk denetiminde, “denetçiler şirketin risk alanlarını ve bu risklerin yönetiminin kontrol edilmesini sağlayan sistemleri incelemektedir”⁴⁰.

³⁹<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/004>. (Erişim tarihi: 24.01.2009).

⁴⁰<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/004>. (Erişim tarihi: 24.01.2009).

1.5.4. Denetçinin statüsüne göre denetim çeşitleri

Denetim çalışmalarını yapan denetçinin statüsüne göre denetim çalışmaları dış denetim, iç denetim ve kamusal denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Bozkurt, 1999:31-34).

1.5.4.1. Dış denetim

Dış denetim, örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade etmektedir (Kerimoğlu, 2007:21). Çoğu özel kesim dış denetimlerinin amacını içeren tanımlamaya göre dış denetim; bir teşebbüsün mali tabloları ile işlemleri ve mali yönetiminin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek için yapılan bağımsız bir incelemedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 1999:6). Bu bağlamda, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler birer “bağımsız dış denetçi”dir (Kepekçi, 1998:7).

Bağımsız denetim,⁴¹ müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına ve tek başına çalışan ya da bir denetim kurumuna/firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler⁴² tarafından, işletmenin talebi üzerine ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin finansal tablolarının denetimi (Kepekçi, 2000:7) ve ayrıca uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç, finansal denetimdir.⁴³

Bağımsız denetim, müşteri işletmede, denetlenen işletmeden bağımsız, bir dış denetçi tarafından yapılan denetim çalışmasıdır. Bağımsız denetim, eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yukarıda sayılan meslek

⁴¹ Yeni Ticaret Kanununda özellikle anonim şirketler alanında pek çok temel ve önemli değişiklik yapılmış bulunmaktadır. Bu bağlamda, Kanunun “anonim şirketler hukukuna getirmek istediği en önemli yeniliklerden birisi bağımsız denetimdir (Bilen, 2006:245)”. Denetçiler şirket organı olmaktan çıkarılmaktadır. Kanunda işlem denetçisi, hesap denetçisi, kuruluş denetçisi, topluluk denetçisi, özel denetçi, uzman denetçi yardımcısı gibi kavramlara yer verilmektedir. Kanunda bunlara hangi ad verilirse verilsin hepsi bağımsız denetçisidir ve yaptıkları denetimin adı ne olursa olsun bağımsız denetimdir (Özkorkut, 2005:67). Sonuç olarak yeni Kanunun belki de en önemli temel amaçlarından birisi de, tüm işletmelerin mali bilgilerinin ve faaliyetlerinin bağımsız denetimden geçirilmesinin yasal bir zorunluluk haline getirilmesidir (S. Özel, 2006:213).

⁴² Bağımsız denetçiler kâr amaçlı işletmelere, kâr amacı olmayan işletmelere ve kamu kurum ve kuruluşlarına hizmet verebilmektedirler. Söz konusu denetçiler faaliyetlerinde bağımsız olarak çalışmakta ve hizmetleri karşılığında denetledikleri kuruluşlardan ücret almaktadırlar.

⁴³ Finansal denetimler; eksik belgeleri, yanlışlıkları veya yanlış rakamları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılık gösteren muhasebe uygulamalarını ve hatta kasıtlı yolsuzluk ve finansal suistimalleri ortaya çıkarabilmektedir (Reed ve Swain, 1990:295).

mensuplarının da dahil olduğu yetenekli uzman kişilerce yapılan denetimdir (Aktuğlu, 1996:85).

Bağımsız dış denetimin diğer denetim çalışmaları yanında en geniş uygulama alanı, mali tabloların denetimidir. Zira özel kesim açısından; dayanağı olmayan iyimserlik duygusu, işlemler hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmama, zararlar ve diğer uyarıcı işaretler nedeniyle gelen baskılar, yetersiz iç denetim veya işletmenin güçlü bir yönetici tarafından yönetilmesi gibi hususlar, yıllık finansal tablolarla ortaya konulan finansal durum ve sonuçların çarpıtılmasına neden olabilir (Brooks, 1985:54). Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı; finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal değişimleri; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında dürüst bir biçimde yansıtmakta olup olmadığı hususunda bir yargıya ulaşmaktır.

Dış denetçi, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıt ve bulgular arar. Daha sonra denetçi, ulaştığı kanıt ve bulgularını ve yargısını, yayınladığı denetim raporunda açıklar. Denetim raporu denetlenen şirketin yayınladığı yıllık faaliyet raporu kapsamında ortaklara ve diğer ilgili taraflara dağıtılmak üzere müşteri işletmeye veya onun yönetim kuruluna verilir.

Dış denetimi özellikle kamu kesimi açısından düşündüğümüzde, yaptığımız tanımdaki amacı genişletmemiz gerekmektedir. Kamusal dış denetimde mali hesaplar ve işlemlerin uygunluk ve düzenliliği ile birlikte “verimlilik, etkinlik ve tutumluluk” ilkeleri de önemli rol oynamaktadır (Demirbaş, 2001:40). Ayrıca, dış denetim kavramını çok geniş tutarak “kamuoyu denetimi”ni⁴⁴, “yasama ve yargı denetimi”ni ve “uluslararası denetimi” de dış denetim olarak nitelendirmek mümkündür (Köse, 2005:18).

1.5.4.2. İç denetim

İç denetim genel anlamıyla, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla (Reed ve Swain, 1990:293)

⁴⁴Kamuoyu denetimi, örgütlenmiş halk tarafından, yönetimin icraatının takip edilmesi, haksız eylem ve işlemlerine karşı tepkinin, eğilimin ve isteklerin ortaya konulmasıdır (Tağma, 2002:95). Bu bağlamda söz konusu denetim, bireylerin zihinsel uyanmalarıyla doğru orantılı gelişen bir denetim türüdür. Kamuoyunun denetim fonksiyonlarını ifa edebilmesi için toplumu oluşturanların entellektüel yapılarının çağın getirileriyle örtüşmesi gerekmektedir (Gözübüyük ve Tan, 1998:747)

kuruluşun bünyesinde oluşturulan “bağımsız”⁴⁵ bir değerlendirme işlevi olarak tanımlanmaktadır (Özeren, 2004:4).

İç denetim esas itibarıyla hiyerarşik biçimde yapılan denetimdir. Hiyerarşik yapı içerisinde her üst, aynı zamanda denetleyen konumundadır. Bu denetleme yetkisi, hiyerarşide üst kademenin içinde taşıdığı bir ayrıcalıktır. Ne var ki bu denetimin idarenin kendi ajanlarınca yürütülmesi ve idarenin hem denetleyen hem denetlenen durumunda kalması nedeniyle gerçek bir denetim olup olmadığı noktasında tartışmalara da rastlanılmaktadır (Örnek, 1998:241).⁴⁶

İç denetimin amacı, bağlı bulunduğu kuruluşun, önceden belirlenmiş olan amaca, en verimli bir şekilde, geçerli hukuk düzenine uygun biçimde, zamanında ve rasyonel olarak ulaşıp ulaşılmadığını, amaca ulaşmada metotların, yapılan eylem ve işlemlerin uygunluğunu, bunların optimum verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik ile hizmet kalitesini sağlayıp sağlamadıklarını araştırmak ve kontrol etmek, sapmalar varsa meydana çıkarmak (Geist, 1981:22); bağımsız ve nesnel güvenceler sağlayarak genel düzeltme çarelerini tavsiye etmek⁴⁷ (Pickett, 2003:239); eğitim, haberleşme, merkez ve taşra arasında köprü kurma, merkezdeki planlama ve düzenleme çalışmalarına katılma gibi hizmetlerin en uygun tarzda yürütmesine yardımcı olmak (Gündüz, 1974b:63); operasyonel risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliğini ve rekabet gücünü artırmak (Seviğ, 2003) ve operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunda etkin bir kontrolü ve birlikteliği sağlamaktır (Whittington ve Pany, 1998:722).

Bir kuruluşun faaliyetlerini etkin bir biçimde yürütmesinde rol alan ve yönetim kontrol aracı olarak çok önemli bir işlev üstlenen birimlerden birisi de denetim birimidir. “İç denetim, bir kuruluş veya şirketin görevli iç denetçileri tarafından

⁴⁵“Bağımsızlık”, iç denetim birimini doğrudan üst yönetime bağlı olacak şekilde organize edilmesi gereğini ifade etmektedir. Bununla birlikte, iç denetim birimi, yönetim aksini düşünüyor olsa bile, maddi hatalar için risk alanı olarak değerlendirdiği her alanı denetlemek konusunda özgür ve bağımsız olmalıdır (Gösterici, 2006:177). İç denetim biriminin bağımsızlığının tam olarak sağlanabilmesi için, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise, kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye (icra başkanı düzeyinde bir kişiye) bağlı olması gerekmektedir (European Confederation of Institutes of Internal Auditing [ECIIA], 2005:28)

⁴⁶Söz konusu sakıncaya değinmekle birlikte, bu sakıncayı elimine edecek “iç denetçinin fonksiyonel bağımsızlığı” kurumunu detaylı şekilde analiz eden bir yazı için bkz. Doğmuş (2008:7-10)

⁴⁷Danışmanlık hizmetleri, doğası gereği tavsiye niteliğinde olup, çoğunlukla görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilmektedir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı değerlendirmeyi kabul eden müşteri ile iç denetçi arasındaki sözleşmeye tabidir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE], 2006:3)

yürütülen çok yönlü, çok detaylı ve çok boyutlu denetim çalışmalarıdır⁴⁸ (Güredin, 1999:15)”.

İç denetim; kuruluş veya şirketin her birimindeki, faaliyet, iş akışı ve çalışan sistemlerin her aşamasındaki tüm kontrollerin “yerindeliliğini”, “gerekliliğini”, “etkinliğini” ve “performansını”⁴⁹ ölçmeyi ve bu kontrollerin daha iyi nasıl olabileceğine ve geliştirilmesine yönelik değerlendirmeyi ve zihin jimnastiklerini hedef alır. Bu açıdan kuruluş veya şirket üzerinde tesis edilebilecek çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Stettler, 1982:93).

İç denetim; “bir kuruluş veya şirkette kurmay görevi üstlenmiş firma çalışanlarınca sonuçları sadece firma içi çevrelere raporlanmak amacıyla yapılan bir denetimdir (Aktuğlu, 1996:85)”. Bu denetimde mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetler gözden geçirilir ve değerlendirilmesi yapılır (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 1973:14).

Mali kontrol, varlıkların korunmasına ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin yöntem ve prosedürlerle organizasyon planını içermektedir. Genellikle mali kontrol ve raporlama görevlerinin, faaliyet ve varlıkların korunmasına ilişkin görevlerden ayrılmasını ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumlulukların belirlenmesini gerektirmektedir.

İdari denetim ise; faaliyetlerin etkinliğini ve yönetim politikalarının uygunluğunu belirleyen organizasyon planı, yöntem ve prosedürlerdir.⁵⁰ İç denetçiler, kuruluş veya şirketteki mali ve mali olmayan faaliyetleri gözden geçirerek değerlemesini yaparlar ve

⁴⁸Kurum/işletme ile ilgili ve kurum/işletme tarafından yerine getirilen her türlü denetim, iç denetimin konusunu teşkil etmektedir. İç denetimin mutlaka finansal olaylara ilişkin olması gerekmez ve denetim sadece olgu ve olayların parasal değerleri ile ilgilenmez (M. Özer, 1997:67)

⁴⁹Performans ölçümü, devletçe sunulan hizmetlerin kamusal ihtiyaçlara ne kadar yanıt verebildiğini öğrenmek ve açıklamak için yapılan sistematik bir girişim olup, kısaca kamu sektörünün makul bir maliyette kaliteli bir üretim yapıp yapmadığının belirlenmesinde kullanılan bir araçtır (Epstein, 1988:2). Söz konusu araç sayesinde rasyonel karar almaya olanak veren bilgiler oluşturulmakta ve geliştirilmektedir (Holzer ve Yang, 2004:16).

⁵⁰İç denetim, güvence ve danışmanlık fonksiyonlarıyla katma değer oluşturmak suretiyle idarenin faaliyetlerinin gelişmesine hizmet etmektedir (Midyat, 2007:11-16). Söz konusu güvence fonksiyonu; iç denetçinin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki bulguları objektif bir şekilde değerlendirmesini içermektedir (TİDE, 2006:3). Bu bakımdan güvence sağlama fonksiyonu, kurum/işletme içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurum/işletmenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; işlem ve faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum/işletme içine ve kurum/işletme dışına yeterli güvencenin verilmesidir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu [İDKK], 2006).

nihayetinde süreç sonunda edindikleri bulguları kuruluş veya şirket yönetimine rapor ederler. Geriye dönük yönüyle klasik denetim, tamamlanmış faaliyetlerin geriye dönülerek yeniden gözden geçirilmesi işlemidir. Ancak bu faaliyetler kuruluş veya şirketteki çalışanlar tarafından tamamlanıp yerine getirildiği için, dolaylı yoldan bu kişilerin denetimi de yapılmış olmaktadır.

“Hemen her kuruluş veya şirket yönetimi sorumluluklarının üstesinden başarıyla gelmek üzere, kendilerine yardımcı olacak istişari nitelikte bir denetim birimi oluşturmuşlardır (Uman, 2002:14)”. İç denetim, bu danışmanlık faaliyetinin de yardımıyla, kuruluşun hedeflerini gerçekleştirmesinde, risk yönetimi⁵¹, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendiren ve bu süreçlerin etkinliğini artıran sistematik ve disiplinli bir yaklaşım aracı olarak kuruluşa yardım etmektedir (Pratley, 2004:99; Pickett, 2003:239).

Dış denetim faaliyetlerinin kendisinden beklenen yararları ve fonksiyonları gereğince yerine getirebilmesi için, denetlenen kuruluş veya şirketlerde bir iç denetim biriminin ve buna bağlı olarak oluşturulmuş bir “iç kontrol sistemi”nin⁵² varlığının büyük ölçüde önem taşıdığı düşünülmektedir. Dış denetimin işlevlerini daha etkili bir şekilde ifa edebilmesinin yolu da iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliği ve uyumdan geçmektedir (E. Candan; 2009:6-24; G. Coşkun, 1997:263).

İç kontrol sistemi, kuruluş veya şirket yönetiminin bir fonksiyonudur. Kuruluş veya şirketlerin büyümesi, işlem sayısının çoğalması, faaliyetlerin karmaşılaşması, hataların giderilmesi, gelir ve gider unsurlarının saptanması, ölçütlerle karşılaştırılabilir ve güvenilir verilerin toplanması yönetim için bir gereklilik halini almıştır. Kuruluş veya şirketteki veriler ve muhasebe bilgileri verimlilik ve iktisadilik ilkelerine uygun olarak temin edilebilmelidir (Kepekçi, 1994:10).

Geriye dönük klasik yönüyle bakıldığında iç kontrol, “muhasebedeki hata ve hileleri vakit kaybetmeden ve mümkün olduğu kadar çabuk ortaya çıkarmak için

⁵¹Risk yönetimi, “bir kuruma, kurum personeline ve kurum varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin neler olabileceği hususunda yapılan değerlendirmeler çerçevesinde muhtemel tehlike ve/veya tehlikelerin akılcı bir yöntemle asgariye indirilme süreci olarak tanımlanabilir (Gürkan, 2006:37).”

⁵²İç kontroller, çalışanların kurum hedeflerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaların kontrolü olup örgütün çatısını oluşturmaktadır. Birçok ülkede iç denetim birimi iç kontrol sisteminin bir parçası olarak kabul edilmektedir (Gülen, 1998:8-9; Özeren, 2000:3).

önceden davranmayı hedefler ve muhasebe servisinin ve muhasebenin rasyonel bir organizasyonudur (Dirimtekin, 1981:3)”. İç denetim, mali tabloların doğruluğunu araştırmakla beraber, “muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ve faaliyetlerin yönetim politikaları, plan, program ve mevzuata uygunluğunu incelemektedir (Kepekçi, 1994:3)”.

1.5.4.3. Kamusal denetim

“Yüksek denetim” türünü de içermekte olan söz konusu denetim türü, esas itibarıyla kamusal harcamalara ilişkin olması nedeniyle kamu kesimine özgü bir denetimdir.⁵³ Uluslararası literatürde bu tür denetim için daha çok “devlet denetimi” (state audit) teriminin kullanıldığı görülmektedir.

Dolayısıyla özel kesim açısından düşünüldüğünde denetçinin statüsü ve bağlı olduğu birime göre yapılan ayrım iç denetim - dış denetim biçiminde olacaktır.

Kamu kesimi açısından bakıldığında; yürütme, yargı ve bir ölçüde yasama birimlerinden bağımsız bir şekilde yapılan ve kaynağını doğrudan Anayasa’dan alan Sayıştay denetimleri (Geist, 1982:3), kendine özgü bir kamusal faaliyet olarak kamusal iç ve dış denetçilerin yaptıkları denetim tanımına uymaktadır (Demirbaş, 2001:41). Zira, kavram olarak yüksek denetim, kamu kurum ve kuruluşları üzerinde yapılan ve kaynağını Anayasa’dan alan, idari, mali ve hukuki özerkliğe sahip bağımsız denetim kuruluşları bünyesindeki yasal güvenceye sahip meslek mensuplarınca parlamentolar adına yapılan denetimi ifade etmektedir. Bu bağlamda, Sayıştaylar temelde yürütmenin, yasamadan aldığı yetki ve izinleri onun isteği doğrultusunda kullanmasını sağlamak üzere denetim yapan kuruluşlardır. Dolayısıyla Sayıştaylarca yürütülen yüksek denetim de yasama adına yapılan bir faaliyet olarak onu karakterize eden bir unsurdur (Geist, 1981:3; Güner, 1978:35).

Kamusal denetim (yüksek denetim) kabaca, merkezî idare ve yerel yönetime bağlı olarak çalışan ya da kamu kesimi içinde yer almakla birlikte hiçbir yere bağlı olmadan çalışan denetçiler tarafından hem kamu kesimi birimlerinin hem de özel kesim birimlerinin (kamu hukuku yönünden) denetlenmesidir (Taylor ve Glezen, 1997:3; H. Özer, 1997:4). Bunun yanı sıra, kamusal denetim, “görev ve yetkilerini yasalardan alan

⁵³Kamu yönetimi açısından denetleme, daha çok bürokratların ve memurların görevleri dolayısıyla sahip oldukları yetkileri keyfî bir şekilde kullanmalarına engel olmak açısından önem taşımaktadır.

ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen, finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini de ifade eden kamusal bir fonksiyondur”.⁵⁴ Kamu sektörü denetimlerinde, mali tabloların denetiminin yanı sıra genellikle, kuruluşların faaliyet verimliliğinin ve etkinliklerinin de değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu nedenle, kamu sektöründe (bu bapta kamu sermayeli şirketlerde) yapılan denetimin kapsamı diğer denetim türlerine göre oldukça geniştir.⁵⁵

Kamu kuruluşlarının denetimi, kanunlar ve diğer alt düzenlemelerle gerçekleştirilir. Devlete ait veya devletin pay sahibi olduğu kuruluşların denetimindeki amaçlardan biri, faaliyetlerin, genelde kanun, tüzük ve yönetmelikler gibi düzenleyici işlemler yoluyla belirlenen muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygunluğunun incelenmesidir (Stettler, 1982:86-87).

Kamu kesimi denetimini de, denetimi yapan organın niteliğine göre; yasama denetimi, yargı denetimi ve yönetsel denetim gibi alt sınıflara ayırabiliriz. “Bu sınıflandırma, parlamenter sistemlerdeki erkler ayrımı ile de paralellik göstermektedir (Köse, 2005:8)”.

Kamusal denetime; Devlet Denetleme Kurulu, T.C. Sayıştay Başkanlığı, T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu, Sigorta Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Denetleme Kurulu, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Teftiş Kurulu, Sosyal Güvenlik Kurumu Teftiş Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Kurulları’nca yapılan denetimler örnek olarak verilebilir⁵⁶ (Altuğ, 2000:105-107).

Aslında günümüzde kamusal-özel ayrımı, her alanda olduğu gibi denetim alanında

⁵⁴<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denislevi.html>. (Erişim Tarihi: 10.10.2009).

⁵⁵Ülkemizde de kamu kuruluşlarının denetimi ile Sayıştay görevlidir. Kamu iktisadi kuruluşlarının denetimini ise, Başbakanlığın kendisine verdiği yetki ile, Yüksek Denetleme Kurulu üstlenmiştir. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Bankalar Yeminli Murakıpları, Başbakanlık Teftiş Kurulu Üyeleri ve tüm benzeri kamu denetçileri kamusal denetimi gerçekleştirmektedirler.

⁵⁶Kamu otoritesi tarafından gerçekleştirilen denetimler, bu denetimlere dayanak teşkil eden kanunların isim ve kanun numaraları, bağımsız dış denetime dayanak teşkil eden yasaların isim listesi, finansal kurumların kendi teftiş veya denetim kurulları tarafından gerçekleştirilen, özel denetim kurumları tarafından finansal kurumun isteği ile gerçekleştirilen, kamu otoritesi tarafından gerçekleştirilen denetimlerin yasa ve tebliğ başlıkları altında denetim yapan elemanların ünvanları bazında farklı ve çok detaylı listelenmesi için bkz. A. Erol (1999a:10-23).

da keskinliğini büyük ölçüde yitirmiştir. Özel sektör üzerinde kamunun yaygın bir denetimi söz konusu olduğu gibi, kamu kurumlarının özel denetimden yararlanma yoluna gitmesi ve özel denetimin kamusal denetimi destekleyici ve tamamlayıcı niteliği de gün geçtikçe artmaktadır. Denetim anlayışları ve denetimde kullanılan yöntem ve teknikler açısından da kamusal ve özel denetim arasında giderek benzeşme ve hatta aynileşme önemli boyuta ulaşmıştır.

Dünyanın birçok ülkesinde uygulanan devlet denetimi standartları artık ülkemizde de uygulanmak durumundadır. Aksi takdirde “etkin devlet”⁵⁷ arayışı önemli bir tamamlayıcıdan yoksun kalacaktır (Tortop, 1974:27). Türkiye’de kamu yönetiminin denetlenmesi bakımından başta idari denetim olmak üzere (idarenin kendi kendisini denetlemesi), yargı denetimi ve parlamento denetimi gibi klasik denetim yöntemlerinin hepsi uygulanmaktadır. Bu denetimlerin hepsi değişik alanlardaki sorumlulukların ortaya çıkarılmasını amaçlamaktaysa da etkinlik bakımından yeterli bir düzeye geldiğini söylemek zordur (N.K.Öztürk, 2004:18).

Denetim, günümüzde modern yönetim anlayışının bir sonucudur ve yönetimin olduğu her yerde vardır. Hukuk devletlerinde “yönetim”⁵⁸ ve “denetim”, birbirini tamamlayan bir süreçtir. “Yönetim ve denetimin işlevselliği birbirini besleyen aktif bir doğurgan döngüye neden olabilmektedir (Uluğ, 2004:18)”. “Yönetim ve denetim iç içe geçmiş fonksiyonlar bütünüdür (Atay, 1997:10)”. Dolayısıyla, kamu yönetimi örgütünün de içinde denetim mekanizmaları ve denetim amacına yönelik kurumların barınması gereklidir ve işin doğası gereğidir. Kamu yönetiminin denetlenmesi günümüzde değişik yollarla olmaktadır: Kamu yönetimi örgütü için var olan başlıca

⁵⁷Etkin devlet; kamu hizmetlerini ve kamu yönetimini, hukuk devleti esasları içinde, en gerçekçi biçimde saptanmış vatandaş gereksinimleri üzerine oturtabilen; hizmetlerin yürütülmesini halkın denetimine açık biçimde halkın katılımı ve katkısıyla, piyasa mekanizmaları çerçevesinde en az maliyetle, en etkin ve verimli biçimde yapabilen; gücünü, toplumun yararını gözeterek vatandaş lehine yaptığı düzenlemelerden ve çalışmalardan alan; idari kusurları gidererek yurttaş memnuniyetini en yüksek düzeye çıkarma amacıyla olan; yaptığı düzenlemelere öncelikle kendisi uyan ve herkesin uymasını sağlayan devlettir (P. Acar, 2003:49-50; Saygılıoğlu ve Arı, 2002:62). Etkin devlet konsepti ile temelde kamu hizmetlerinin etkin ve düzenli bir şekilde sağlanmasına ve hükümetin verimli ve yararlı politikaları planlamakta ve uygulamadaki kapasitesine atıf yapılmaktadır (Gökbunar ve Yanıkkaya, 2004:12). “Böyle bir devlet yapılanması, değişime uyum sağlayacak esnek bir bürokratik yapı sayesinde toplumsal taleplere hızlı cevap verebilme yeteneğine de sahiptir (Demir:2003:114)”.

⁵⁸Yönetim süreci, örgütün işlerliğini sağlayacak her türlü idari etkinliklerin bir araya getirilmesi ve izlenecek yöntemlerin belirlenmesi durumudur (Gözübüyük, 1999:1). Ayrıca, yönetim önceden belirlenmiş amaçları hayata geçirmek için gerekli olan insan gücü, para, zaman, malzeme, yer gibi unsurların daha ekonomik ve daha verimli şekilde kullanılmasını hedefleyen, karar verme ve bireyleri yönlendirme etkiniliğidir (Ergun, 2004:3).

denetim yollarını; siyasal denetim, yargısal denetim, ombudsman denetimi, kamuoyunun denetimi ve idari denetim olarak belirtebiliriz. Son Anayasal düzenlemelerle birlikte ombudsman denetimi dahil tüm bu denetim yolları ülkemiz kamu yönetimi için -az veya çok- geçerlidir ve değişik araçlarla kullanılmaktadır (H. Çolakoğlu, 2008:81).

Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetim kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir.⁵⁹

Çeşitli denetim yolları ve yöntemleri olmasına karşın, denetimin özü değişmemekte ve aynı kalmaktadır. Denetimde temel amaç (öz), istenilen amaç ile gerçekte olanın yani iki durumun karşılaştırılması, yaklaştırılmasıdır. Denetimle, olanla olması gereken karşı karşıya getirilir ve uygunluk ya da sapmadan hangisinin daha büyük olduğu meydana çıkarılır (H. Çolakoğlu, 2008:83; Atay, 1997:8).

2. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu

2.1. Genel Olarak

Yönetim kurulu üyelerinin ve diğer yöneticilerin hukuki sorumluluğu ile neyin ifade edildiği aşağıda sorumluluk terimine verilen çeşitli anlamların ışığı altında belirlenecektir.

Öncelikle teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin ve diğer yöneticilerinin sorumluluğundan bahsedilince, sorumluluğun yönetim kurulu üyelerine ve diğer yöneticilere isnad edilebilmesi imkânı anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, “yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticiler, kanun veya esas sözleşmenin kendilerine yüklediği görevlerin kusurlu olarak ifa edilmemesinden sorumludurlar” denildiği zaman, fiillerinin zarar doğuran sonuçlarının kendilerine izafe olunabileceği ve yöneticilerin bu sebeple tazminat borçlusu olarak addedileceklerinin ifade edilmek istendiği sonucunu

⁵⁹http://www.ydk.gov.tr/yuksek_denetim.htm. (Erişim Tarihi: 11.11.2009)

çıkarmamız uygun olacaktır.⁶⁰ (Arslanlı, 1960a:343; İmre, 1949:7) Bu ifadeleri tek cümlelik bir tanım kalıbına sokarsak; sorumluluğu, meydana gelen zarardan kimin sorumlu olduğunu gösteren ve bu amaçla zarar görenin zarar verene karşı zararın giderilmesini talep hakkını düzenleyen normlar bütünü olarak tanımlamamız mümkün olacaktır.

Diğer yandan yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticiler için kullanılan sorumluluk terimi, kural olarak konu yönünden sınırsız bir malvarlığı sorumluluğunu da ifade etmektedir (Doğrusöz, 1986:22-23). Farklı bir anlatımla yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticiler, sorumlu oldukları hallerde verdikleri zarardan bütün malvarlıkları ile sorumlu olarak tazmin borcu altına gireceklerdir. (Akıntürk, 2007:14). Bu durumda sorumluluk, borçlunun malvarlığının borcunun teminatını teşkil etmesi ve borcunu ifa etmemesi halinde borçlunun malvarlığına başvurularak alacağın zorla -cebri icra yoluyla- yerine getirilmesi imkânıdır⁶¹ (Oğuzman ve Öz, 2009:13). Burada borçlu, kural olarak bütün malvarlığı ile sorumludur ve bu durumu ifade etmek için “sınırsız şahsi sorumluluk” terimi de kullanılmaktadır. Bununla beraber borçlunun bu anlamdaki sorumluluğu malvarlığına dahil değerlerin sadece bir kısmı ya da belirli bir mal açısından da geçerli olabilmektedir (Tekinay, Aman, Burcuoğlu ve Altop, 1993:18).

Yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticiler için kabul edilecek sorumluluk sistemi; ortakların, alacaklıların ve üçüncü şahısların ve dolayısıyla da kamunun yararını, denetimin etkinliği oranında koruyacağı için büyük önem taşımaktadır. Etkin ve adil bir sorumluluk sistemi, yöneticileri, ortaklık işlerinde azami özeni göstermeye sevk edeceği gibi, bazı kimselerin yönetim kurulunda sadece isim olarak yer almalarının ya da siyasi erkçe mevcut yönetimde hatır için ve “usulen” istihdam edilmelerinin de önüne geçecektir.

Teşebbüslerde yöneticiler, nihayetinde halka ait bir malvarlığını yönetme sorumluluğunu taşımaktadırlar. Bu durumda kişiler için yönetim kurulu üyeliği ya da genel müdürlük gibi teşebbüslerde yöneticiliğe tekabül eden statüler için sadece siyasi mevki tarafından atanmak yeterli değildir. Yöneticiler halka ait bir malvarlığını

⁶⁰Sorumluluğun bu türü, öğretide “...den sorumluluk” olarak da anılmaktadır (Çamoğlu, 1969:11; Oğuzman ve Öz, 2009:14). Bu tür sorumlulukta, tazminat borcu hukuka aykırı davranışla doğmakta, borcun muhtevası, tarafların anlaşması ile ya da hakimın kararı ile belli hale gelmektedir (Oğuzman ve Öz, 2009:14).

⁶¹Sorumluluğun bu türü öğretide “...ile sorumluluk” olarak da anılmaktadır (Oğuzman ve Öz, 2009:13).

yönetmenin verdiği sorumluluğun gerektirdiği bilgi ve tecrübeye de sahip olmak zorundadırlar. Aynı durum BİT’ler içinde geçerlilik arz etmektedir.

2.2. Hukuki Sorumluluk Kavramı

Yukarıda da bahsedildiği üzere, sorumluluk terimi hukukumuzda değişik anlamları ifade etmektedir. Bu bağlamda bir kişinin sorumlu olduğu ifade edilirken kastedilecek anlamlar değişik olabilecektir:

1. Sorumluluk terimi bir anlamı ile dar anlamda borç terimini ya da “borçtan sorumluluk”u karşılamaktadır.⁶² Bu anlamıyla sorumluluk, “bir şahsın diğer bir şahsa ifa ile yükümlü olduğu edimi ifade etmektedir (Sayın Önal , 2009:61)”. F. Eren (2006:466), sorumluluğun bu anlamının sorumluluk hukukunun iki temel fonksiyonundan birisi olan “zararı önlemek” fonksiyonuna tekabül ettiğini belirtmektedir. Sorumluluk teriminin bu şekilde dar anlamda borç kavramını ifade edecek şekilde kullanılması genellikle, sorumluluğun bir borçla birlikte bulunmasından ileri gelmektedir. Sorumluluk nihayetinde, borcun müeyyidesidir (Feyzioğlu, 1976:19; Saymen ve Elbir, 1958:49-50). Bu anlamdaki sorumluluk terimi bir şahsın diğer bir şahsa bir edimi ifa ile mükellef bulunmasını ifade etmektedir (Arslanlı, 1960a:343) ve borçlu ile sorumlu şahıs terimleri adeta anlamdaş olarak kullanılmaktadır.⁶³

2. İkinci anlamda sorumluluk terimi “isnad kabiliyeti”ni, yani tazmin ve telafi yükümünü ifade etmektedir.⁶⁴ Bu bağlamda sorumluluk ile kastedilen, bir kimsenin yaptığı bir fiil ve hareketlerinin olumsuz sonucunun o kimseye yükletilmesidir (Arslanlı, 1960a:343). Diğer bir deyişle, bu anlamda “sorumludur” terimi ile, bir şahsın ika ettiği haksız fiilden dolayı veya akdi ifa etmemesi nedeniyle sorumlu olmasından bahsedildiğinde, haksız fiil veya aktin ifa edilmemesinin sonuçlarının kanunen o şahsa yüklenmesinin mümkün olduğu anlatılmak istenmektedir. Mesela, “gayri mümeyyiz kaideten haksız fiilinden sorumlu değildir” ibaresindeki sorumluluk terimi bu anlamda kullanılmıştır.

⁶²Buna mukabil öğretide hukuki sorumluluk kavramının, borç kavramından tamamen ayrı ve bağımsız bir kavram olduğunu iddia eden yazarlar da bulunmaktadır. Bkz. Atan (1967:6)

⁶³Örneğin, BK’nın 49 uncu maddesindeki haksız fiil sorumluluğu ve yine BK’nın 66 ncı maddesi anlamında adam çalıştırmanın sorumluluğu bu tür sorumluluklardır.

⁶⁴Bu bağlamda teşebbüs yöneticisinin sorumluluğundan bahsedildiğinde her şeyden önce sorumluluğun söz konusu yöneticiye isnad edilip edilemeyeceği anlaşılmalıdır (Atan, 1957:7). Söz konusu yöneticilerin, mevzuat hükümleri ya da ana sözleşmenin kendilerine yükledikleri görevleri kusurlu olarak ifa etmemelerinden sorumlu tutulabilmeleri için bu sorumluluğun onlara isnad edilebilmesi gerekmektedir.

3. Sorumluk terimi üçüncü anlamında, bir şahsın borcunu ne ile karşılayacağını anlatmaktadır. Diğer bir deyişle, alacaklının alacağını karşılamak için başvurabileceği mal ve hakların ne olacağı ifade edilmektedir. Burada borçlunun “neyi” ile sorumlu olacağı sorusuna cevap aranmaktadır (Sayın Önal, 2009:62). Sonuç olarak, burada söz konusu olan sorumluluğun konusudur. Konu yönünden sorumluk, “şahıs” veya “malvarlığı” ile olmak üzere ikiye ayrılabilir. Alacaklının, borçlusunun şahsı üzerinde bazı sınırlamalara girişmesi imkânını ifade eden “şahsiyet ile sorumluluk” modern hukuk sistemlerinde imkân ölçüsünde terk edilmiştir⁶⁵ (Çamoğlu, 1969:11; Baştuğ, 1984:24; Kocayusufpaşaoğlu, 1985:38; Eren, 2001:80). Modern hukuk sisteminde aslolan “malvarlığı ile sorumluluk”tur (Reisoğlu, 2006:33).

Malvarlığı sorumluluğu⁶⁶ da kapsamı yönünden kısımlara ayrılmaktadır:

2.3. Sınırsız Malvarlığı Sorumluluğu⁶⁷

Günümüzde, borçlunun borca aykırı davranışı nedeniyle sorumluluğu malvarlığı sorumluluğudur (Kılıçoğlu, 2002:20). Kural olan, sınırsız malvarlığı sorumluluğudur. Sınırsız malvarlığı sorumluluğunun anlamı, borçlunun bir borcunu karşılamak hususunda bütün malvarlığının karşılık teşkil etmesi (Çamoğlu, Poroy ve Tekinalp, 2005:179) ve alacaklının borçluya ait malvarlığının aktif kısmındaki mal ve hakların hepsine devlet organları aracılığıyla el konulabilmesini sağlayabilmesidir. (Çamoğlu, 1969:63; Ayhan, 1992:54). Diğer bir deyişle, borçlu borcundan kural olarak, bütün malvarlığı ile sorumludur.⁶⁸

Alacaklı alacağını elde edemezse, borçlunun, mesleğini ve hayatını devam ettirmesi için zorunlu sayılan ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun⁶⁹ (İİK) 82 nci maddesinde tahdidî biçimde sayılmış eşyaların dışında kalan bütün mal ve alacakları

⁶⁵Bu bağlamda konuya ilişkin olarak 1982 Anayasası’nın 38 inci maddesine (03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanunla) “Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz” hükmü eklenmiştir. (RG. 17.10.2001)

⁶⁶Malvarlığı ile sorumluluk, sadece anonim şirket veya limited şirket tüzel kişiliği için getirilmiş bir düzenleme olmayıp, tüm gerçek ve tüzel kişiler kural olarak malvarlıklarıyla sorumludurlar (Cerrahoğlu, 1975:277). Bu sebeple sermaye şirketlerinin malvarlığı ile sorumlu oldukları yolundaki cümle yanlış anlaşılmaya uygundur.

⁶⁷Öğretide Çağa (1970:515) ve Çamoğlu (1969:11) sınırsız malvarlığı sorumluluğunu “gayri mahdut şahsi mesuliyet” olarak, Reisoğlu (2000:33) ve Tunçomağ (1965:23) ise “şahsi sorumluluk” olarak ifade etmektedir. Söz konusu ifadeler “şahsiyetle sorumluluk” müessesesinden farklıdır (Çamoğlu, 1969:11; Çağa, 1970:515; Tunçomağ, 1965:24; Kocayusufpaşaoğlu, 1985:41).

⁶⁸Borçlu, alacaklıya karşı bütün malvarlığı ile sorumlu olduğu için, bu tür sorumluluğa Ayhan (1992:54) “tam sorumluluk” demektedir. Ancak, kanun koyucu bir takım ekonomik ve sosyal düşüncelerle borçlunun bütün malvarlığına el konulmasını ve dolayısıyla tam sorumluluğu sakıncalı bulmuştur (Ayhan, 1992:54; Tekinay, Aman, Burcuoğlu ve Altop, 1993:27).

⁶⁹2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (1932) R.G. 2128:19.06.1932.

haczolunabilir, paraya çevrilebilir (Reisoğlu, 2006:33). Buna karşılık alacaklı, 2004 sayılı İİK'nın 277 nci maddesi gereğince borçlunun yaptığı tasarrufu iptal ettirmedikçe borçlunun malvarlığından takibe başlamadan önceki tarihte çıkmış olan mallara başvuramaz.

2.4. Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu

“Kural borçlunun sınırsız sorumluluğu olmakla birlikte, hukuk düzeni mal ile sorumluluğu bazı hallerde konu ve miktar bakımından sınırlamakla bu kurala istisnalarda getirmiş bulunmaktadır (Akıntürk, 2007:14)”. Aşağıda kısaca bunları inceleyeceğiz:

2.4.1. Konu ile sınırlı sorumluluk

Bazen alacaklı, borçlunun malvarlığının konu olarak tayin edilmiş bir kısmına başvurup alacağını ancak o kısımdan tahsil edebilmek imkânına sahiptir (F. Eren, 1991:103; Tunçomağ, 1965:24; Çamoğlu, 1969:12; F. Eren, 2001:84; Ayhan, 1992:54; Tekinay vd., 1993:27; Kocayusufpaşaoğlu, 1985:41, Reisoğlu, 2000:33; Cerrahoğlu, 1975:228). Örneğin, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun⁷⁰ (MK) 631 inci maddesine göre, kanuni mirasçı durumunda olan devletin sorumluluğu miras yoluyla edindiği değerler ile sınırlandırılmıştır (Çamoğlu, 1969:12, Ayhan, 1992:54; F. Eren, 1991:84). Yine TK'nın 948 inci maddesine göre, donatan bazı hallerde üçüncü kişinin alacağından dolayı yalnız gemi ve navlun ile sınırlı olmak üzere sorumlu olacaktır (Çamoğlu, 1969:12; Çağa, 1970:513-525). Bu arada “ tarafların anlaşarak borçlunun sorumluluğunu belli mallarla sınırlamalarına, örneğin, borçlunun borcundan yalnızca menkul mallarıyla sorumlu olacağını kabul etmelerine de bir engel bulunmamaktadır. (Reisoğlu, 2006:34)”.

2.4.2. Miktarla sınırlı şahsi sorumluluk

“Bu tür sorumlulukta borçlu, bütün malları ile değil, fakat bunlardan sadece bazıları ile sorumlu olmaktadır. (Akıntürk, 2007:16)”. Burada, alacaklının borçlunun malvarlığından elde edebileceği miktar, asıl alacağın miktarına bağlı olmaksızın kanun veya sözleşme ile belirlenmektedir (Cerrahoğlu, 1975:228). Sınırlı şahsi sorumluluk borcun sınırlı olmasından farklı bir kavramdır (Tunçomağ, 1969:25). Sınırlı şahsi sorumlulukta borcun miktarı önem taşımamaktadır. Borç miktarı sorumluluk sınırının

⁷⁰4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (1926) R.G. 24607:08.12.2001.

üstünde veya altında olabilmektedir. Sorumluluk miktarı, borçlunun izlenebileceği azami sınırı göstermektedir (Ataay, 1971:400).

İkinci Bölüm

Kamu Sermayeli Şirketlerin Denetimi

1. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi

1.1. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin İşleyişi, Tanımı ve Özellikleri

1.1.1. Kamu işletmeciliği ve gelişimi

Devlet kavramının ortaya çıkması ilk zamanlarda sınırlı sayıdaki toplumsal ihtiyaçların karşılanması şeklinde olmuştur.⁷¹ Devlet başlarda, jandarma-koruyucu devlet⁷² kimliğinde çalışmış, daha sonra müdahaleci-düzenleyici devlet rolü üstlenmiştir.⁷³ “Devlet” kavramı⁷⁴ ve anlayışındaki bu gelişmeler toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında etkili olmuştur. Devletin ilk zamanlarda temel ihtiyaçlarla ilgilenmesi (adalet, sağlık, savunma, vb) iktisadi hayatın ön planda olmamasından dolayı önemli idi. Ancak, sonraları sosyal yaşamın iktisadi yaşamla kaynaşması devletin ekonomiye de girmesini gerektirmiştir (Çetinkaya, 2001:115-116).

Klasik devlet anlayışından modern devlet anlayışına geçiş olarak ifade edilen bu durum “1929 Dünya Ekonomik Krizi” ile ön plana çıkmıştır.⁷⁵ Bu gelişmeler tüm dünya ülkelerini etkilediği gibi Türkiye’yi de etkilemiş ve bir dizi çalışmalar başlatılmıştır.

⁷¹Bu anlamda devlet, basit olarak, ferdi ihtiyaçların yanında toplu yaşamaktan doğan, fertlerin ayrı ayrı tatmin edemedikleri ihtiyaçların karşılanması amacıyla oluşturulan bir organdır. En başta, toplumun düşmanlardan korunması amacına hizmet etmek için kurulmuş, sunulan hizmetin çerçevesi gitgide genişlemiştir (Balkaya Akça, 2000:179-185).

⁷²Liberal düşünce taraftarı klasikler, devletin yetkilerinin ve görevlerinin sınırlı olması gerektiği üzerinde durmuşlardır. “Jandarma-koruyucu devlet” anlayışını benimseyen klasik iktisatçılar, bireysel özgürlükten yana olmuşlar ve ekonomik olayları belirleyen doğal yasaların bulunduğu varsayımından hareket etmişlerdir (Yereli, 2003:60). Devletin görev alanının ve rollerinin en aza indirgendiği “minimal devlet” anlayışına tekabül eden söz konusu yaklaşımı benimseyen görüş sahiplerine göre, minimal devlet, sadece yurttaşların mal ve can güvenliğini sağlamak üzere oluşturulmuş bir devlet modelidir. Minimal devletin görev ve fonksiyonları; iç-dış güvenlik ve yargı hizmetleri ile sınırlıdır (Aktan, 1999b:167).

⁷³Günümüzün sosyal devleti Montesquieu’nun “Kanunların Ruhı” adlı tanınmış eserinde tasvir ettiği jandarma ve gece bekçisi devlet tipinden tamamıyla ayrılmakta, olayları sadece seyretmekle kalmamakta, bizzat olayları düzenleyici, cemiyete yeni şekiller verici önemli roller üstlenmektedir (<http://www.genbilim.com/content/view/1715/86/> Erişim tarihi: 24.09.2010).

⁷⁴“Yeni devlet kavramı olan ekonomik devletçilik, siyasallaşmış ülkelerde piyasa ekonomisinin işleyişine bir başka deyişle doğru işlemesine katkıda bulunmak üzere, kimi zaman ekonomiye motivasyonunu kazandıran devlet müdahalesinden farklı olarak henüz sanayileşememiş; “gelişmekte olan ülkelerde” ekonomik etkinliklerin devlet tarafından düzenlenmesi ve yönlendirilmesi anlamına gelmektedir (Keser, 1993:18)”.

⁷⁵Bu bağlamda, 1929 büyük ekonomik kriz döneminde, krizi atlattmak ve ekonomiyi yeniden canlandırmak için o güne kadar yaygın anlayış olan klasik iktisat sorgulanmış ve Keynesyen yaklaşım mali politika olarak kullanılmaya başlanmış, bu politikalar doğrultusunda, devletin iktisadi yaşamdaki rolü ve ağırlığı artmıştır (N. Öztürk, 2004).

Yeniden yapılanma ve azgelişmişlikten kurtulma çabası içinde olan Türkiye, 1929 yılındaki ekonomik kriz karşısında devletin ekonomiyeye müdahalesini bir çözüm olarak benimsemiştir (Tekeli ve İlkin, 1984:35).⁷⁶ Devletin ekonomiyeye müdahalesi,⁷⁷ yasa çıkarak ekonomik düzenlemeleri yapmak ve işletmeler kurarak⁷⁸ ekonomiyeye girmek şeklinde olmuştur.

Devletin ekonomiyeye müdahalede bulunma girişimi içinde iktisadi nitelikte görevler üstlenmeye başlaması⁷⁹ yeniden teşkilatlandırılmayı gerektirmiştir. Devletin iktisadi hayatta varolması kamu işletmeciliğini doğurmuş, bu ise üç şekilde belirginleşmiştir (Çetinkaya, 2001:117);

- a) Döner Sermayeli İşletmeler.
- b) İktisadi Kamu Kurumları.
- c) Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT).

Belirtilen üç kurum-kuruluşun birbirleri arasındaki ilişkinin temeli, iktisadi nitelikte faaliyette bulunan kuruluşlar olmalarına dayanmaktadır. Devletin iktisadi nitelikte faaliyette bulunun bu kuruluşlara sahip olması devletin üstlendiği iktisadi görev ve fonksiyonlardan kaynaklanmıştır.

KİT'ler çağımızda “ekonomik gerekliliğin”⁸⁰ ve “sosyal devlet” anlayışının bir

⁷⁶ Ayrıca, 1929 dünya ekonomik krizi öncesinde de siyasal yönetici kadroda devlet otoritesinin ekonomiyeyi düzenleme eğilimi bulunduğuna vurgu yaparak, ülkemizde devlet müdahaleciliğinin ortaya çıkışını genel ve yaygın bir etki meydana getirmiş geleneksel görüşün aksine 1929 bunalımından öncesine dayandıran aksi görüşte pekçok yazar bulunmaktadır Bkz. Keser (1993:84).

⁷⁷ Müdahale kavramına bir iktisadi felsefe olarak baktığımızda karşımıza müdahalecilik çıkmaktadır. Müdahalecilik, devletin müteşebbisler ve kapitalistlerin çalışmalarına, üretim araçlarının özel mülkiyetini tamamen ortadan kaldırmaksızın çeşitli düzenlemeler, yasaklamalar, vergiler ve teşvikler yardımıyla müdahale ederek piyasanın doğru ve iyi çalışmasını sağlamasıdır (Mises, 1990:55). Ayrıca, söz konusu müdahale gerekçelerinin tümünü iki ana grupta birleştirmek mümkündür. Bunlar devletin ekonomiyeye “etkinlik” veya “sosyal adalet” gerekçesi ile yapmış olduğu müdahalelerdir (Barr, 1993:71-71).

⁷⁸ Bu dönemde, yeni kamu iktisadi teşebbüsler kurulmakla kalınmamış özel sektöre ait bazı kuruluşlarla da ilgilenilmiştir (Land, 1971:56).

⁷⁹ Ancak, daha önceden ifade edildiği gibi, bu iktisadi faaliyetlerin klasik devlet teşkilatlarıyla ve genel idare esaslarına bağlı olarak yürütülmesi hayli zordur. Bu bakımdan, bu gibi faaliyetlerin yürütülmesini temin için, diğer klasik idari yapılanmalar dışında bir teşkilatlanmaya gidilmiş, bu kuruluşlara genel idare esaslarının dışında daha serbest usul ve esaslar uygulanması öngörülmüştür (Öner, 1983:96-97).

⁸⁰ KİT'lerin varlık nedenlerinden birisi de ekonomik gereklerdir. Zira devlet ve diğer kamu idareleri kendi görevleri arasında bulunan bir hizmet ve faaliyeti, doğrudan doğruya kendisi ifa etmeyip kuruluşları dışında meydana getirecekleri bir tüzel kişilik eliyle gerçekleştirmeyi daha yararlı görebilirler. Kısaca, kimi hizmetlerin teknik ya da mali nitelikleri ve ilişki kurduğu ilgililer ile üçüncü kişilerin durumları itibarıyla kamu idarelerinin klasik, katı kuralları uyarınca ve kendi bünyeleri içinde yürütülmesinde ekonomik sakıncalar bulunduğu için ayrı kuruluşlar halinde teşkilatlanması tercih edilmektedir (Öner, 1983:58-59).

sonucu olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır (Akdoğan, 2006:435) . Her ülke için geçerli bir KİT tanımı vermek kuskusuz güçtür.⁸¹ Ancak KİT’ler, genellikle özel tekellerin yaratacağı sakıncalardan kaçınmak, temel nitelikteki mal ve hizmetlerin sürekli ve ucuz bir şekilde üretilip pazarlanmasını sağlamak, kalkınmayı hızlandırmak, sektörler ve bölgelerarası gelişmişlik farklarını gidermek gibi amaçlara yönelik olarak kurulan ve mülkiyetinin yarından çoğu devlete ait olan ticari ve sınai kuruluşlar şeklinde tanımlanabilir (Tecer, 1988:11).

Genel olarak kamusal kaynakları kullanmak suretiyle ekonomik alanda faaliyet gösteren “Devlet Kuruluşları” şeklinde anlaşılan “Kamu İktisadi Teşebbüsleri” kavramı tarihsel süreç içerisinde çeşitlilik göstermiştir.⁸² Farklı hukuki yapılarıdaki iktisadi devlet teşekküllerinin örgüt, yönetim ve denetim bakımından aynı ilkelere göre düzenlenmesi yararlı görüldüğünden KİT’ler ile ilgili ilk yasal düzenleme olarak (Sağlam, 1980:11), 17.06.1938 tarihli ve 3460 sayılı “Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanun” kabul edilmiştir. 3460 sayılı Kanun’dan sonra, KİT’lerle ilgili kapsamlı düzenleme 440 sayılı Kanun’la yapılmıştır. 440 sayılı Kanun’un 1 inci maddesinde; iktisadi devlet teşekkülleri, *“sermayelerinin yarısından fazlası tek başına veya birlikte devlete (Genel ve Katma Bütçeli İdareler) ve iktisadi devlet teşekküllerine ait olup, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere, kurulan ve kuruluş kanunlarında da bu Kanun’a tabi olacakları belirtilen teşebbüslerdir.”* şeklindeki tarif yer almıştır. 1980’li yıllarda yapılan yasal düzenlemeler, daha ziyade kanun hükmünde kararnameler şeklinde olmuştur. Nitekim 1983 yılında çıkarılan 60 Sayılı KHK, 19.10.1983 tarihinde 2929 sayılı Kanunla yasalaşmış, ancak 2929 sayılı Kanun, yedi ay sonra, 233 sayılı KHK⁸³ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

⁸¹KİT kavramını karşılamak üzere çeşitli ülkelerde farklı ifadeler kullanılmaktadır. İngiltere’de “millileştirilmiş endüstri”, Fransa, ABD, Kanada ve Avustralya’da bizim de uygun bulduğumuz “kamu teşebbüsü” ifadeleri KİT kavramının yerini almaktadır (Ayyıldız Sayın, 2005a:91).

⁸²Bu bağlamda, devlet girişimciliğinin ilk ve orta çağlara uzanan bir tarihi gelişim içerisinde bulunduğunu söylemek mümkündür. Günümüzde atfedilen anlamda nitelik taşımaya bile, o devirlerde bazı kamusal ihtiyaçların giderilmesine imkan veren bu kuruluşlara; Mısır’da firavunların yağnameleri, Roma İmparatorluğu’nun tersaneleri, Fransa krallarının halı ve çini işletmeleri, Osmanlı İmparatorluğu’nun dokuma, halı ve çini fabrikaları, kömür ocakları, tophane ve baruthaneleri örnek olarak gösterilebilir (Aray, 1973:12)

⁸³233 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” (1984) R.G. 18415: 18.06.2004

1.1.2. Kamu iktisadi teşebbüslerinin tanımı

Devletler tarihte çeşitli nedenlerle ekonomiye müdahale etmek durumunda kalmış olup, KİT’ler devletin ekonomik etkinliğinin en önemli araçlarından biri olagelmıştır (YDK, 1970:3). Ülkemizde halen KİT’lerin yasal altyapısını oluşturan 08.06.1984 tarih ve 233 sayılı KHK, KİT’leri “iktisadi devlet teşekkülü (İDT)” ve “kamu iktisadi kuruluşu (KİK)” olmak üzere iki gruba ayırmaktadır. Buna göre; “iktisadi devlet teşekkülü”;⁸⁴ sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan kamu iktisadi teşebbüsü⁸⁵, “kamu iktisadi kuruluşu”⁸⁶ ise; kuruluş sermayesinin tamamı devlete ait olup, tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsü olarak tanımlanmıştır⁸⁷ (Erginay, 1998:193). 233 sayılı KHK’da, KİT için ayrı bir tanım getirilmeyerek, sadece bu kavramın iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi kuruluşunun ortak adı olduğu belirtilmiştir. İlgili mevzuat hükmünde tanım bulunmasa da biz genel olarak KİT kavramını,

Sermayelerinin yarısından fazlası tek başına veya diğer KİT’lerle birlikte devlete ait olup, ya ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan ya da tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmetleri üretmek üzere kurulan teşekküllerdir (Tekin, 2007:175).

şeklinde tanımlayabiliriz.

Bunların dışında KİT’lere yönelik temel kavramlardan “müessese”; sermayesinin

⁸⁴İDT’lerin sermayelerinin tamamının devlete ait olması gerekmektedir. Bunun tek istisnası bankacılık alanındaki İDT’lerdir. Bankacılık sektöründe faaliyet gösteren KİT’lerin sermayelerinin en az % 91’inin devlete ait olmak üzere ve “A.Ş.” şeklinde kurulabilecekleri hükme bağlanmıştır. İDT’lerin amacı, karlılık ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda çalışarak sermaye birikimine yardım etmek ve bu sayede daha fazla yatırım kaynağı oluşturmaktır (Ayyıldız Sayın, 2005a:92-93). 233 sayılı KHK’da yer alan İDT’lerin bir kısmı şunlardır: T.C. Ziraat Bankası A.Ş., Halk Bankası A.Ş., Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş., Toprak Mahsulleri Ofisi, Türkiye Gübre Sanayii A.Ş., Makine Kimya Endüstrisi Kurumu, vb.

⁸⁵Bkz. 233 sayılı KHK m.2/b.2

⁸⁶KİK’lerin faaliyetlerine egemen olan temel ilke; İDT’lerin aksine kârlılık olmayıp, sadece verimlilik ilkesidir. KİK’lerin asıl amacı, toplum için önem taşıdığı kabul edilen temel mal ve hizmetleri üretmek, kendilerine verilen kamu hizmetlerini yürütmek ve böylece toplumun gereksinimlerini karşılamaktır. 233 sayılı KHK’da yer alan iktisadi devlet teşekküllerinden bir kısmı şunlardır: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları, T.C. Posta İşletmesi, Devlet Hava Meydanları İşletmesi, vb.

⁸⁷Bkz. 233 sayılı KHK m.2/b.3. Ayrıca, müesseseler, İDT ve KİK’lerin ticari, sınai veya mali konularda faaliyet gösteren birimleridir. Müesseseler bir İDT ya da KİK’e bağlı olmakla birlikte onlardan ayrı bir tüzel kişiliğe ve malvarlığına sahiptirler. Müesseseler, statülerinin ticaret siciline kayıt ve ilanı ile ilk hesap dönemi başlangıcı itibarıyla tüzel kişilik kazanırlar (Ayyıldız Sayın, 2005a:93).

tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğudur.⁸⁸ “Bağlı Ortaklık”;⁸⁹ sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir.⁹⁰ “İştirak”; iktisadi devlet teşekküllerinin veya kamu iktisadi kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az yüzde on beşine, en çok yüzde ellisine sahip bulundukları anonim şirketlerdir.⁹¹ “İşletme”; müesseselerin ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üreten fabrika ve diğer birimleridir.⁹² (Erinay, 1998: 193-194). “Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı”; 2983 sayılı “Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanun”da belirtilen Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığıdır. Koordinasyon Kurulu; Yüksek Planlama Kurulu’dur.⁹³

Avrupa’da KİT’ler üzerinde en yetkili kuruluş olan “European Centre of Employers and Enterprises Providing Public Services [CEEP]”⁹⁴ KİT’leri şöyle tanımlamaktadır: “Mal veya hizmet üretmek üzere kurulmuş olan, kaynaklarının yarısından fazlası, merkezi veya yerel kamu idareleri tarafından sağlanan veya işletme sonuçlarından bu idarelerin sorumlu bulunduğu ve bunlar tarafından denetlenen girişimlerdir”.⁹⁵ Bu tanımlamaların ışığında bir işletmenin KİT olarak tanımlanabilmesi için; bir kuruluş kanununa sahip olarak faaliyet göstermesi, devletin sermayesinde pay sahipliği olması ve ticari esaslara göre faaliyet göstermesi gerekmektedir (Aysan ve Özmen, 1981:4).

233 sayılı KHK ile yapılan düzenlemede; kamu kaynağı kullanmak suretiyle mal ve hizmet üretiminde bulunan genel ve katma bütçeli idarelere ait iktisadi kuruluşlar KİT kapsamı dışında tutulmuşlardır. 233 sayılı KHK’nın 58 inci maddesi ile getirilen “İstisna” hükmü ile, AOÇ (Atatürk Orman Çiftliği), T.C. Merkez Bankası, Ereğli

⁸⁸Bkz. 233 sayılı KHK m.2/b.4.

⁸⁹Bağlı ortaklıklara örnek olarak şu işletmeler verilebilir: Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.’ne bağlı Başkent Elektrik Dağıtım A.Ş., Trakya Elektrik Dağıtım A.Ş. vb. Ayrıca, bağlı ortaklıklar Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulurlar. Bağlı ortaklık; bir müessesenin bağlı ortaklık haline getirilmesi (bu Yüksek Planlama Kurulu Kararı ile olmaktadır) ya da bir İDT veya KİK’ların sermayesinde % 50’sinden fazlasına sahip olduğu yeni bir şirketin kurulması ile meydana gelmektedir (Günday, 2003: 475).

⁹⁰Bkz. 233 sayılı KHK m.2/b.5

⁹¹Bkz. 233 sayılı KHK m.2/b.6

⁹²Bkz. 233 sayılı KHK m.2/b.7

⁹³Bkz. 233 sayılı KHK m.2.

⁹⁴Söz konusu kuruluş ülkemizde Avrupa KİT Merkezi olarak anılmaktadır.

⁹⁵http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/kamu_iktisadi_kuruluslari.html. (Erişim Tarihi: 13.08.2009).

Demir ve Çelik Fabrikaları Türkiye Anonim Ortaklığı, Türkiye İş Bankası A.Ş. (sermayesindeki kamu payı 31.12.1999 itibarıyla % 0,09'a düşmüştür), Devlet Sanayi İşçi ve Yatırım Bankası A.Ş. (Türkiye Kalkınma Bankası'na dönüştürülmüştür), İller Bankası Genel Müdürlüğü ile il özel idareleri ve belediyelerin sermayelerinin yarısından fazlasına tek başına veya birlikte sahip oldukları iktisadi teşebbüsler de kapsam dışında bırakılmıştır.

1987 yılında çıkarılan 3346 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM’ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun”da⁹⁶ ise,

“Ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerinince sağlanmış olan kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumlar ve yukarıda sayılanlardan olmamakla beraber, kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olup, galip vasıfları bu kamu hizmetlerini yürütmek olan ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından olmayan, özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası bu kanunla konulan denetime tabidir.”

hükmüne yer verilerek KİT’ler, TBMM’nin denetimi yönünden ayrıca tanımlanmış; yerel yönetimlerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar ve T.C. Merkez Bankası, KİT kapsamı dışında bırakılmıştır.

Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına dair 1994 yılında çıkarılan 4046 sayılı Kanunun⁹⁷ 37 nci maddesinde; özelleştirme programına alınan kuruluşların özel hukuk hükümlerine tabi olduğu, bu kuruluşlar hakkında varsa kendi kuruluş kanunları ile diğer kanunlarda yer alan söz konusu Kanun’a aykırı hükümler ve 233 sayılı KHK hükümlerinin uygulanamayacağı belirtilmiştir.⁹⁸ Bu kuruluşlar, 4046 sayılı Kanun gereği sermayedeki kamu payları % 50’nin altına düşünceye kadar TBMM ve YDK’nın

⁹⁶3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM’ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (1987) R.G. 19486:09.04.1987.

⁹⁷4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (1994) R.G. 22124:27.11.1994.

⁹⁸Bu şekilde özelleştirme işlemleri yürütülen gözlem altındaki teşebbüsler açısından, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Yüksek Kurulu da, teşebbüslerin hesap verecekleri kurumlar arasına yerleştirilmiştir.

denetimine tabi olup, diğer hususlarda KİT kapsamı dışında değerlendirilmektedirler.

1982 Anayasası'nın 165 inci maddesinde, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının KİT kapsamına alınmış olmasına ve ayırım gözetilmeksizin TBMM'ce denetlenmesinin öngörülmesine karşın, 233 sayılı KHK ve 3346 sayılı Kanun'la getirilen istisnalarla, tıpkı KİT'ler gibi kamu kaynağı kullanmak suretiyle işletmecilik yapan genel ve katma bütçeli idarelerin ve bunların döner sermayelerinin KİT kapsamı dışında tutularak farklı statü ve koşullarda faaliyette bulunması, genel KİT tanımına aykırılık teşkil ettiği gibi, devletin ekonomideki payının bir bütünlük içerisinde denetlenmesi ve değerlendirilmesi imkânını da daraltmaktadır.

Diğer yandan sermayesinin yarısından fazlası devlete ait olan Türk Eximbank da KİT kapsamı dışında tutulmaktadır. 1982 Anayasası'nın⁹⁹ 165 inci maddesi; sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının KİT kapsamına alınmasını ve ayırım gözetmeksizin TBMM'nin denetim yapmasını öngörmektedir. Ancak 233 sayılı KHK ve 3346 sayılı Kanun'la getirilen istisnalarla, tıpkı KİT'ler gibi kamu kaynağı kullanarak işletmecilik yapan genel ve katma bütçeli idarelerin, bunların döner sermayelerinin KİT kapsamı dışında tutularak faaliyet göstermesi, devletin ekonomi içindeki payının bir bütünlük içinde denetim ve değerlendirilmesine imkân tanımamaktadır. Bu sebeple KİT'lerin tanımı ve kapsamı, yasalar karşısında ve uygulamada farklılık arz etmektedir.

KİT'lerin faaliyetlerini takip etmekten sorumlu olan ve kamunun KİT'lerdeki pay sahipliğinin temsilcisi durumundaki "Hazine Müsteşarlığı" ise, kamu işletmelerini (Hazine Müsteşarlığı, 2007):

- (i) Sermayesi Hazine Müsteşarlığı'na ait olan ve 233 sayılı KHK'ya tabi olan KİT'ler ve bağlı ortaklıklar,
- (ii) Sermayesi Hazine Müsteşarlığı'na ait olan kamu bankaları (T.C. Ziraat Bankası, Eximbank ve Kalkınma Bankası),
- (iii) Sermayesinin tamamı Hazine Müsteşarlığı'na ait olan ve TK'ya tabi olan işletmeler (TÜRKSAT),

⁹⁹2709 sayılı T.C. 1982 Anayasası (R.G. 17863:09.11.1982)

(iv) Sermayesinin bir bölümü Hazine Müsteşarlığı'na ait olan işletmeler (Türk Telekomünikasyon A.Ş.),

(v) Özelleştirme programında bulunan ve pay sahipliğini Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'nın yaptığı kuruluşlar (Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri, Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş. gibi),

(vi) Sermayesi kamuya ait olmasına rağmen pay sahipliği fonksiyonunu üstlenen kurumun tam olarak belirlenmediği işletmeler (Atatürk Orman Çiftliği, Türkiye Radyo Televizyon Kurumu gibi),

(vii) Savunma Sanayii Müsteşarlığı'nın pay sahibi olduğu işletmeler,

(viii) Toplu Konut İdaresi ve iştirakleri,

(ix) Sosyal Güvenlik Kurumu'nun iştirakleri,

(xi) Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu bünyesindeki döner sermayeli işletmeler,

(xii) Bütçe dışı fonlar (Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu, Özelleştirme Fonu gibi)

şeklinde sınıflandırmıştır.

“Avrupa Komisyonu” ise kamu işletmelerini, sermayesinin % 50'den fazlası merkezi yönetime veya yerel idarelere ait olan veya sermaye payı % 50'nin altında olmasına rağmen yönetim ve kontrolü kamunun elinde olan işletmeler olarak tanımlamaktadır (European Commission, 2006). Burada dikkat çeken nokta, sermayesinin % 50'den azı kamuda olmakla birlikte yönetimin kamu tarafından belirlendiği işletmelerin “kamu işletmesi” olarak adlandırılmasıdır.

1.1.3. Kamu girişimciliğinin amaçları ve ekonomik gerekçeleri

KİT'lerin amaçları; kârlılık ve verimlilik anlayışı içinde çalışarak sermaye birikimine yardım etmek suretiyle daha fazla yatırım kaynağı oluşturmaları (G. Coşkun, 2000:93), ekonomik kalkınmayı sağlamaları (Erginay, 1998:193), tekelleri devlet eliyle işletmeleri, özel sektörün girişemediği işleri yapmaları¹⁰⁰ (Çaşkurlu, 2002:43), özel

¹⁰⁰Yatırım bütçeleme yöntemlerine göre; kendilerine daha büyük çıkarlar sağlayan ve daha sınırlı finansal güç ile gerçekleştirebilecekleri yatırımları seçen özel sektör kuruluşları, söz konusu yatırımlara fazla ilgi duymamaktadırlar. Demir-çelik, enerji, ulaştırma, madencilik ve benzeri mal veya hizmet üretim alanlarındaki yatırımların pek çoğu ilk zamanlar tam da bu sebeple; İngiltere, Fransa, İtalya, İspanya,

sektöre öncülük etmeleri ve ekonomiye yön vermeleri, gelir dağılımında adaleti sağlamaları (Ayyıldız Sayın, 2005a:89), bölgesel gelişmişlik farkını ortadan kaldırarak ülkenin bir bütün olarak gelişimini dengeli bir şekilde sağlamaları¹⁰¹ (Akdoğan, 2006:432), milli savunmaya yönelik hedefleri gerçekleştirmeleri (Özmen, 1967:51), işletme kararlarına işçilerin en iyi şekilde katılmasını sağlamaları¹⁰² (Sağlam, 1980:4) artan kamu harcamalarını finanse edecek yeni gelir kaynakları sağlamaları,¹⁰³ şeklinde sayılabilir.

İzlenen ekonomi politikalarına uygun olarak verilen görevler çerçevesinde KİT'ler, bir yandan devletin ekonomiyi yönlendirmesinde bir araç olarak kullanılırken (Oktaç, 1971:1), diğer yandan ülkenin ekonomik ve sosyal kalkınmasında öncülük görevini üstlenmiş,¹⁰⁴ izledikleri yatırım ve fiyat politikalarıyla yukarıda da belirtildiği üzere, sermaye birikimine katkıda bulunmuşlardır.

Burada, KİK ile İDT arasındaki farkı tekrar belirtmek gerekmektedir: İDT'ler faaliyetlerini ticari esaslara göre ve kârlılık temelinde yürütmektedir. KİK'ler ise tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri verimlilik esası içinde üreten ve pazarlayan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kuruluşlardır.¹⁰⁵

Finansman teorisinde özel sektöre dahil bir şirketin nihai amacı, pay sahiplerinin

Norveç, Avusturya gibi ülkelerde kamu iktisadi teşebbüsleri aracılığıyla gerçekleştirilmiştir (Tivey, 1973:70-72). Bu arada bahis konusu olan yatırım ya da sermaye bütçeleme yöntemleri; ortalama verim, geri ödeme dönemi, net şimdiki değer ve iç verim yöntemleri olup, bu konuda detaylı bilgi için bkz. Tekok (1973:50 vd.).

¹⁰¹KİT'ler aracılığıyla yapılacak yatırımların, verimlilik ilkeleri de göz önünde tutulmak suretiyle ülke düzeyinde yaygınlaştırılmasının bu bağlamda büyük önemi bulunmaktadır. İtalya'nın güney kesimlerinin kalkınmasını sağlamak amacıyla devletin ekonomik girişimlerde bulunması söz konusu yaklaşım tarzına ilişkin iyi bir örnek teşkil etmektedir (Marsan, 1968:99).

¹⁰²“Yönetime katılma uygulamasının özel teşebbüse nazaran kamu teşebbüslerinde daha uygun bir zemin bulunduğu genellikle kabul gören bir husustur (Sağlam, 1980:4).”

¹⁰³Gelişen ekonomik, sosyal, kültürel koşullara bağlı olarak devletin görevleri ve buna bağlı olarak da harcamaları sürekli bir biçimde artış göstermiştir. Çeşitli kamu gelirleriyle söz konusu ihtiyacını gidermeye çalışan devlet, kamu hizmetlerini daha iyi yürütebilmek amacıyla, gelir kaynaklarını artırmak ve kuruluşları aracılığıyla ticari faaliyetlerde bulunmak yoluna gitmeyi tercih etmiştir. Bazı KİT'lerin, kâr elde etmek amacıyla ticari kurallara göre faaliyet göstermesi, bunun en açık göstergesidir (Benton, 1967:821).

¹⁰⁴KİT'ler, büyük harcamalar gerektiren ve genellikle modern teknolojilerin kullanıldığı yatırımlar yapmakta olup, bünyelerinde önemli sayıda eleman çalıştırmaktadırlar. Sermaye piyasasının gelişmediği ve tasarruf eğiliminin zayıf olduğu ülkelerde, ihtiyaç duyulmakta olan yatırımların gerçekleştirilmesi ve yeni işgücü talebinin oluşturulması güçlük arz etmektedir. Toplumun insanca yaşam düzeyine kavuşturulması bakımından bireylere çalışma imkanı sağlanması, her türlü sosyal güvencenin sağlanması, kişilerin asgari ölçüde yeterli bir gelir düzeyine sahip kılınması büyük önem arz etmektedir. Devlet, KİT'ler aracılığıyla tam da bunu gerçekleştirici fonksiyon görerek ülkenin ekonomik ve sosyal kalkınmasına öncülük etmektedir (Donaldson, 1977:113).

¹⁰⁵http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm. (Erişim Tarihi: 15.08.2009).

servetlerini azami seviyeye yükseltmek olarak tanımlanır.¹⁰⁶ Oysa kamu teşebbüsleri, çeşitli faktörlerin etkisiyle farklı faaliyet amaçlarına sahip olabilmektedir.

Akalın (1983:55), KİT’lerin kuruluş amaçlarına yönelik olarak, tekellerle mücadele etmek, kilit endüstrileri elde tutmak, tarihî miras ve sosyalizm gibi farklı tezler ileri sürmektedir. Bunlardan tekellerle mücadele tezi; özel sektör tekellerinin siyasi açıdan arzu edilmemesi ve kaynak tahsisinde etkinliği engellemesi gibi nedenlerle kamu işletmeciliğinin tercih edilmesini,¹⁰⁷ tarihi miras tezi; önceden yabancı sermaye tarafından sahip olunan veya yerel yönetimler ve/veya ordu tarafından kurulan işletmelerin KİT statüsüne kavuşturulmasını (İmalat-ı Harbiye Fabrikalarının Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumuna, Şirket-i Hayriye’nin Denizcilik Bankasına, Zonguldak Madenlerinin Türkiye Kömür İşletmelerine dönüştürülmesi gibi), kilit endüstriler tezi; ekonomiyi denetleyebilmek ve yönetebilmek adına demir-çelik ve ulaşım gibi alanlardaki işletmelerin devlet yönetimine alınmasını, sosyalizm tezi ise; siyasi bir yaklaşım ile özel mülkiyetteki üretim araçlarının toplum mülkiyetine alınarak ekonomik sistemin değiştirilmek istenmesini ifade etmektedir.

Pryor (1973:24), kamu işletmeciliğinin özel sektör işletmeciliğine tercih edilmesinin sebeplerini, ölçek ekonomisi, dışsal etkiler, bazı sektörlerde veya şirketlerde “rant”¹⁰⁸ oluşu ve bazı şirketlerin ülkenin egemenliği ve bağımsızlığı üzerindeki etkisi olarak sıralamaktadır.

Kamu teşebbüsçülüğünün diğer bir avantajı, kamuya politika uygulamalarında

¹⁰⁶Bu amaç, bazı yayınlarda “azami kâr elde etmek” olarak geçmektedir. Kâr aynı zamanda işletmenin en önemli başarı ölçütü olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşım esas itibarıyla iktisadilik prensibine de uygun düşmektedir. Zira, Müftüoğlu tarafından da (1999:245) belirtildiği üzere, bir nimet külfet ilişkisi olarak ortaya konan iktisadilik prensibine egemen olan ölçüt, nimetin maksimizasyonu ve/veya külfetin minimizasyonudur.

¹⁰⁷Doğal tekel piyasalarında devlet, piyasaya giriş ve çıkışı engelleyen tekeller oluşturarak etkin çözümlere ulaşmaya çalışmaktadır. Bu bağlamda, pek çok ülkede doğal tekel piyasalarında üretilen temel mal ve hizmetler devlet tarafından işletilen KİT’ler aracılığıyla sağlanmıştır. Buna karşılık, ABD’de söz konusu mal ve hizmetlerin üretim ve satışı özel sektöre bırakılmış, ancak tekel konumundaki özel firmaların fiyatları müdahale kurumları tarafından denetim altında tutulmuştur (Çakal, 1996:16).

¹⁰⁸Bu tanımda kullanılan rant kavramı, faktör sahiplerinin, faktörün alternatif maliyetini aşan bir getiriyi elde etmesini açıklamak üzere kullanılan “ekonomik rant” kavramından farklıdır. Bu anlamda “rant kollama” ile “kâr peşinde koşma” birbirinden farklı kavramları ifade etmektedir. Çıkar ve baskı gruplarının, devlet tarafından “yapay” olarak oluşturulmuş bir ekonomik transferi elde etmek için giriştikleri faaliyetlere “rant kollama” denilmektedir. Konumuz açısından yolsuzluğa yol açan “rant kollama” faaliyeti içindeki rant kavramı ise, fiyat mekanizması içinde “yapay” olarak oluşturulmaktadır. (Akalın: 2006:24) de belirtildiği üzere, devletin yapay rant oluşturma kabiliyeti, büyük ölçüde piyasaya yaptığı müdahalelerdeki başarısızlıklardan kaynaklanmaktadır. Ayrıca, rant kollama mekanizması hakkında detaylı bilgiler için bkz. Aktan (1999:35).

esneklik getirmesidir. Zira kamu teşebbüsçülüğünde fiyat, yatırım, istihdam, işletme yeri gibi değişkenlere müdahale edilerek çeşitli kamu politikaları hayata geçirilebilmektedir (Yarrow, 1999:84). Öte yandan haberleşme, enerji, su ve ulaştırma gibi alanlarda yürütülen kamu işletmeciliği sayesinde, vatandaşların bazı hayati hizmetleri ülke genelinde aynı fiyat seviyelerinden satın almaları sağlanabilmektedir. Zira bu hizmetlerin özel sektör tarafından verilmesi durumunda, örneğin, yanibaşında bir elektrik santrali olan büyük bir şehre elektrik temin edilmesinin maliyeti, uzak bir konumda bulunan küçük bir yerleşim birimine elektrik temin edilmesinin maliyeti ile aynı olmayacağı için, bu iki farklı yerleşim biriminde yaşayanlar farklı fiyatlardan elektrik satın almakla karşı karşıya kalabilecekken, kamu işletmeciliğinde bu gibi hizmetler, çapraz sübvansiyon sayesinde toplumun tümüne eşit bir fiyat düzeyinden sağlanabilmektedir (Yarrow, 1999:88). Yarrow, bu saptamayı yaparken, kamu işletmeciliğinin, çapraz sübvansiyon sorununun tek çözüm yolu olmadığını altını çizerek, regüle edilen tekellerin ve doğrudan sübvansiyonların da bu sorunun aşılmasında kullanılabileceğini belirtmekte ve kamu işletmeciliğinin, politik tercihlerin hayata geçirilmesindeki kolaylık nedeniyle diğer alternatiflere tercih edilebildiğini ifade etmektedir.

Kamunun ekonomiye müdahalesi, temelini neo-klasik piyasa başarısızlıklarından almaktadır (Shirley, 1999:17). Kamunun ekonomiye müdahalesi kamu mülkiyeti altında faaliyet gösteren teşebbüsler yoluyla olabileceği gibi, kamunun ekonomiyi düzenlemesi yoluyla da olabilmektedir (Tokatlıoğlu, 2006:5).

Kamu mülkiyeti ile kamunun düzenleyici rolü arasında bariz bir tercih farkı olmamasına rağmen, kamunun daha düşük maliyetle sermaye temin edebileceği ve riski tüm vatandaşlarına yayabileceği projelerde ve bilgi asimetrisi nedeniyle şirketlerin düzenlenmesinin (regüle edilmesinin) güç olduğu durumlarda kamunun mülkiyet sahibi ve işletmeci olma rolü, düzenleyici rolüne tercih edilegelmiştir (Tokatlıoğlu, 2006:8). KİT’ler yukarıda sayılan çeşitli iyi niyetli amaçlar yanında, açıkça telaffuz edilmek istenmese de, “politik baskılar nedeniyle siyasi çıkar elde etmek”, “politik yandaşlara iş imkânı sağlamak” ve “hizmet kayırmacılığı”¹⁰⁹ gibi amaçlarla da faaliyet

¹⁰⁹Siyasal iktidarın, yeniden seçim kazanabilmek için, oyları kendisine çekecek şekilde bütçe tahsisatlarını kendi seçim bölgelerine tahsis etmesi ve bütçe kaynaklarını yağmalamasına “hizmet kayırmacılığı” denilmektedir. Kısaca, bu tür yolsuzluk ile kamu kaynaklarının dağıtımında yerleşim bölgeleri ile ve ihtiyaçlar dikkate alınmamakta, hizmetler siyasal iktidarın kendi seçim bölgelerine

gösterebilmektedir.

1.2. KİT'lerin Denetiminde Bugünkü Durum

1.2.1. Denetimin yasal amacı ve yasal çerçevesi

Kamu kaynaklarının kullanımı, dünyada belirli kurallara bağlanmalıdır. Kamu kaynaklarının belirlenen kurallara uygun olarak kullanımı zorunluluğu ise, doğal olarak beraberinde denetim olgusunu getirmiştir. Türkiye’de kamu kaynaklarının kullanımı ve kullanımların denetimi yasalarla düzenlenmiştir (Erdikler ve Bilecan, 1997:316).

“Devletin mali kaynaklarını kullanarak, ekonomik alanda ticari ilkelere göre faaliyette bulunan KİT’lerin denetiminde bir yandan mevzuat, plan, program ve bütçelere uygunluk aranırken, öbür yandan verimlilik ilkesinin gözetilmesi gerekmektedir (Tecer, 1988:14)”

Özel bir üretici işletmede olduğu gibi, KİT’lerin yöneticilerinin, müfettişlerinin, denetçilerinin yaptığı faaliyetlerden ya da işlemlerden önceki ve sonraki süreçler için de iç denetim yolları veya yöntemleri bulunmaktadır. Anonim şirket statüsünde olan KİT’lerde eski TK gereğince denetçiler kurulunun genel kurul adına yönetimi faaliyetten sonra denetlemeleri “iç denetim yolları” içinde başta gelmekteydi.

KİT’lerin yasama ve yürütme organı adına “dış denetimleri” de yapılmaktadır. Bunlar hükümetin doğrudan denetimleri,¹¹⁰ ilgili bakanlıkların genel yönetim ve gözetimi,¹¹¹ özerk bir organının yasama adına yaptığı denetim ve yasama organının kendisinin genellikle faaliyetlerden sonra yaptığı denetim şeklindedir (Aysan ve Özmen, 1981:181). Bu arada belirtmekte fayda bulunmaktadır ki, diğer ülkelerdeki KİT’lere özgü iç ve dış denetim yöntemlerinin ülkemizde de uygulandığını görmekteyiz (Tecer, 1988:13).

götürülmektedir. Örneğin, İtalya’da bazı politikacılar İtalyan kamu iktisadi işletmelerinin fabrikalarının maliyeti minimize eden yerleşim yerlerine değil, Hristiyan Demokrat Partinin kalesi konumundaki güney İtalya’ya kurulmasını istemişlerdir (Shleifer ve Vishny, 1994:996).

¹¹⁰Bir bakıma ülkemizde teşebbüslerin hükümetin güdümünde olduğunu ve merkezi denetim sisteminin geçerli bulunduğunu kabul etmek gerektiği düşüncesindeyiz. Nitekim en azından kural olarak; teşebbüslerin üretimleri ve yatırımlar Devlet Planlama Teşkilatı’nın ve finansmanları ise Hazine’nin denetimindedir. Ancak kanımızca, böyle bir merkezi denetim sisteminin çalıştırılmasının maliyeti çok yüksek olduğu gibi, karar almadaki gecikme dolayısıyla piyasada mevcut fırsatların (karın) kaçırılmasına yol açtığı, ama bunlardan da öteye rant ekonomisini teşvik ederek siyasi çürümeyi davet ettiği anlaşılmaktadır.

¹¹¹Teşebbüsler faaliyet alanlarına göre bakanlıklarla “ilgi”lendirilmişlerdir. Örnek olarak, DMO’nun “ilgili bakanlığı” Maliye Bakanlığı’dır. Bu bağ hiyerarşik denetim biçiminde değil vesayet denetimi şeklindedir (Öner, 1983:10).

Anayasa’da merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetleme görevi Sayıştay’a verilmişken, KİT’lerin denetimi bunlardan ayrılmış, 1982 Anayasa’sının 165 inci maddesinde “*Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklarının TBMM’ce denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir.*” hükmü yer almıştır.

KİT’lerin, diğer kamu kurum ve kuruluşlarından ayrı usul ve esaslara göre denetlenmesi ihtiyacı, KİT’lerin kurulup gelişmeye başladığı andan itibaren duyulmuştur. Zira, KİT’lerin iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyette bulunan kuruluşlar olmaları, piyasa koşullarına göre süratle hareket etmeleri gereğinin bir sonucu olarak genel bütçeli kuruluşların klasik denetiminden farklı bir şekilde denetlenmelerini zorunlu kılmıştır (Akalin, 1983:103). Bu bağlamda, 1938 yılında çıkarılan 3460 Sayılı Kanun’da KİT’leri idari, mali ve teknik bakımdan sürekli denetlemekle görevli “Umumi Murakabe Heyeti” kurulmuştur. Umumi Murakebe Heyeti daha sonra “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu” adını almıştır.

KİT’ler, halen nihai aşamada 1982 Anayasası’nın 165 inci maddesi gereğince 1987 yılında çıkarılan 3346 sayılı Kanun çerçevesinde TBMM’ce denetlenmektedir. Ancak bu denetim; YDK tarafından 72 sayılı “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” uyarınca hazırlanan raporlar esas alınarak yapılmaktadır.

TBMM KİT Komisyonu, 25.11.1992 tarihinde aldığı kararla; sermayelerinin yarısından fazlası kamuya ait olan veya sonradan bu kapsama girecek olan ancak mevzuatı gereği YDK’nın denetimine tabi olmayan kuruluşların da, 1982 Anayasası’nın 165 inci maddesi ile 3346 sayılı Kanun’un 2 nci maddesi gereğince TBMM’ce denetlenmesinin TBMM adına YDK tarafından hazırlanacak denetim raporları esas alınarak yapılmasını kararlaştırmıştır.¹¹² Kanımızca, KİT Komisyonu’nun yasal düzenleme gerektiren bir konuda düzenleyici işlem tesis ederek mevcut yapıları denetim yetkisi kapsamına alması hukuksal meşruiyeti bakımından tartışmalıdır.

Öte yandan, 4603 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında

¹¹²<http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazpazartesi23.doc>. (Erişim Tarihi: 13.08.2009).

Kanun”la¹¹³, -kanımızca Anayasa’ya aykırı olarak- üç kamu bankası¹¹⁴ (T.C. Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası ve Türkiye Emlak Bankası) TBMM’nin ve YDK’nın denetim kapsamından çıkarılmıştır. Bu bağlamda 4603 sayılı Kanun’un 1 inci maddesinin 5 bendiyle, KİT statüsündeki bankaların yeniden yapılandırılmaları ve bu kapsamda denetimlerinin bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması öngörülmüş olup, bu kuruluşlar hakkında 233 sayılı KHK ve 3346 sayılı Kanun’un uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Oysa Anayasa, yasama organına bu tür bir istisnai düzenlemeyle yetki kapsamını sınırlama hakkı tanımamaktadır. 1982 Anayasası’nın 165 inci maddesinde söz konusu edilen düzenleme sık sık bahis konusu yapılan 3346 sayılı Kanun’la yapılmıştır. Kişisel kanaatimiz bu konuda düzeltici bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı yönündedir.

233 sayılı KHK’da da KİT’lerin YDK’nın mali, idari ve teknik denetimine tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenlerle, 1982 Anayasası’nın 165 inci maddesi yürürlükte olduğu sürece 4603 sayılı Kanun’la yapılan, kamu bankalarına 233 sayılı KHK ve 3346 sayılı Kanun’un uygulanmayacağına ilişkin düzenleme Anayasa’ya aykırılık oluşturmaktadır.

Özelleştirme kapsam ve programına alınan kuruluşların denetimi, daha önce de kısmen bahsedildiği üzere; 4046 sayılı Kanun’un 11 inci maddesi gereğince sermayelerindeki kamu payı % 50’nin altına düşünceye kadar, 3346 sayılı Kanun ile 72 sayılı KHK esaslarına göre ve YDK tarafından hazırlanan denetim raporları esas alınarak TBMM’ce yapılmaktadır. Bu bakımdan, kamu bankalarının, sermayelerindeki kamu payı % 50’nin altına düşünceye kadar, Anayasa’nın 165 inci maddesi gereğince, 233 sayılı KHK’ya göre YDK’ca ve 3346 sayılı Kanun’a göre TBMM’ce denetlenmesini sağlayacak yasal düzenlemelerin süratle yapılmasına gerek bulunmaktadır.

02.04.1987 tarih ve 3346 sayılı Kanun’un 12 nci maddesinde,

“Kanunlarla veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak kurulmuş olan fonlar TBMM’nin denetimine tabidir. Bu denetim fonların bağlı olduğu

¹¹³4603 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun (2000) R.G. 24241:25.11.2000.

¹¹⁴Kamu bankaları çeşitli kanunlara göre faaliyet göstermiş olup, daha sonra kuruluş kanunları ve değişiklikleriyle 3460, 440, 468 ve 2929 sayılı Kanunlar ile KİT’lere ilişkin KHK’lara tabi teşebbüsler olarak çalışmalarını sürdürmüşlerdir (Selvi, 2004).

bakanlıkların yeni yıl bütçe kanunu tasarılarının tümü üzerindeki görüşmeler sırasında Anayasa'nın 162 nci maddesinde belirtilen usule göre ve fonların müteakip yıl bütçe tahminleri ile bir önceki yıl faaliyet sonuçları üzerinden yapılır. Fon bütçeleri bağlı oldukları bakanlık bütçeleri ile birlikte incelenerek ayrıca karara bağlanır.”

hükmü yer almıştı.

Anayasa Mahkemesi 28.01.1988 gün ve 1988/3 sayılı kararı ile 3346 sayılı Kanun'un bazı maddelerini kısmen, 12 nci maddesini ise tamamen iptal etmiştir. Halen fonların bir kısmı Sayıştayca, bir kısmı da YDK'ca hazırlanan raporlar üzerinden TBMM tarafından denetlenmektedir. Bazı fonlar ise sadece kendi özel denetim kurullarınca denetlenmekte veya hiç denetlenmemektedir.

İlgili bakanlığın KİT'ler üzerindeki denetimi de özellik arz ettiğinden bu başlık altında değerlendirilmesi gerekmektedir. 233 sayılı KHK'nın 40 ıncı maddesinde,

“....ilgili bakanlık; teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklık faaliyetlerinin kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine uygun olarak yürütülmesini gözetmekle görevlidir....ilgili bakanlık, gerekli hallerde teşebbüslerin hesaplarını ve işlemlerini teftiş ve tahkike tabi tutmaya ve bunların iktisadi ve mali durumlarını tespit ettirmeye yetkilidir....”

hükümleri yer almaktadır. Diğer taraftan, yetkili teftiş elemanları kuruluş mevzuatına uygun olarak, genel müdürün emri veya onayı ile kurumun sınırları içinde kalmak şartıyla, sadece kurum ve kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlemlerini genel müdür adına yürütmekle görevlendirilmektedir.

Sonuç olarak KİT'ler halihazırda 1982 Anayasası'nın 165 inci maddesi gereğince çıkarılan 3346 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM'ce Denetlenmesi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” uyarınca, YDK tarafından denetlenmektedir.

1.2.2. TBMM tarafından yapılan denetim

Parlamente sistemlerde yasama organının en önemli görevlerinden birisi, hükümetin ve yönetimin iş ve eylemlerinin denetlenmesidir (Gözübüyük, 1997b:200). Bu bağlamda, KİT'ler üzerinde genel nitelikte bir parlamento denetimi gereklilik arz

ettiğinden parlamento denetimi işlevsel nitelikte addedilebilecek bir denetim türüdür. Gerçekten de parlamento, kuruluşu ve çalışma şekilleri bakımından, kamuoyu önünde bir tartışma forumu niteliğindedir. Bu itibarla, KİT’lerin faaliyet sonuçlarının, kamuoyu önünde böyle bir heyette tartışılmasının çok önemli olduğu düşüncesindeyiz. Ayrıca, parlamento denetimi, vesayet makamı olan bakanlıkların, kendilerini de bir dereceye kadar işin içinde gördükleri ve sorumlu hissettikleri için, kamuoyuna açıklamayı uygun bulmadıkları ve diğer denetim organlarının da (idare ile sürtüşme durumuna düşmemek gibi) çeşitli nedenlerle değinmekten kaçındıkları politik nitelikte bir takım hususların açıklığa kavuşmasını sağlamaktadır (Kuntbay, 1982:57).

KİT’lerin TBMM tarafından kuruluş amaçlarına göre denetlenmesine dair usul ve esaslar 3346 Sayılı Kanun’la düzenlenmiştir.

Anılan Kanun’un 2 nci maddesi hükmüne göre,

‘ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerce sağlanmış olan kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumlar ve yukarıda sayılanlardan olmamakla beraber kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olup, galip vasıfları bu kamu hizmetlerini yürütmek olan ve kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlardan olmayan özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası’

Kamu İktisadi Teşebbüsü olarak tanımlanarak TBMM’nin denetimine tabi tutulmuştur (Erdikler ve Bilecen,1997:315)” .

Bu tanımın kapsamına girmekle beraber, yerel yönetimlerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasının sağladıkları kurumlar ve T.C. Merkez Bankası 3346 Sayılı Kanun’la konulan denetimin dışında tutulmuşlardır. Bunun yanı sıra, Kanun’da, birden fazla KİT ve bağlı ortaklığın sermayesine iştirak ettiği ve böylelikle kamu payının % 50’nin üstünde çıktığı şirketler de kapsam dışında kalmıştır. Ancak daha önce de değinildiği üzere TBMM KİT Komisyonu, 1992 yılında “*Kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak yüzde ellinin üzerinde olan kuruluşların da denetim kapsamına alınmasını ve denetimin komisyon adına Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılmasını*” kararlaştırmış ve böylece bir anlamda yasal boşluk giderilmeye çalışılmış, ancak tartışmalı bir hukuki durum

oluşturulmuştur.

KİT'lerin TBMM tarafından denetimi, 3346 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi uyarınca, otuz beş üyeden oluşan "Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu" tarafından yapılmaktadır. Komisyon, denetlenecek kuruluşların durumunu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda (Akdoğan, 2006:425), ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde, verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen, faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönünden incelemektedir. KİT Komisyonu,¹¹⁵ Başbakanlık YDK raporları ve ilgili kuruluş ve bakanlıkların görüşlerini varsa alt komisyonların raporlarıyla birlikte ele alarak, kuruluşların durumunu üst denetim mercii olarak tekrar incelemekte ve bunların "bilanço"¹¹⁶ ve "netice hesapları"nın tasvip edilip edilmemesi ve yönetim kurullarının ibra edilip edilmemesi yolunda gerekçeli olarak karar vermektedir (Erdikler ve Bilecan, 1997:317).

İbra edilmeyen KİT'lerin sorumluluları hakkında genel hükümlere göre kanuni kovuşturma ve işlem yapılmaktadır.

Bu komisyonun denetim çalışmaları sonucunda uygulamaya yönelik kararların alınmasının mümkün olmaması ve ibra edilmemesinin açık ve kesin müeyyidelerinin bulunmaması¹¹⁷, denetimin etkinliğini azaltmaktadır (Y. Doğan, 1993:51). Bu noktada ileri safhalarda çalışmamızda da detaylı olarak değinileceği üzere, ibra edilmemenin müeyyidesi ve yöneticilerin uhdesinde bırakacağı sorumluluk türü ve niteliği beraberinde esaslı tartışmalar getirmektedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki, TBMM KİT Komisyonu'nun 3346 sayılı Kanun çerçevesinde denetim görevini yerine getirirken üç tür materyale dayanması gerektiği

¹¹⁵KİT'lerin TBMM tarafından denetlenmesini sağlamak üzere Meclis tarafından seçilecek 35 kişiden oluşan "TBMM KİT Komisyonu" kurulur. Siyasi partilerden grupları olan veya olmayanlar bu komisyonda Meclisteki sayılarının üye tam sayısına nisbet edilmesiyle bulunacak yüzde oranına göre temsil edilmektedirler. Komisyon, iki yasama yılı için bir başkan, bir başkanvekili, bir sözcü ve bir de katip seçmektedir. Komisyon üye tam sayısının en az üçte biri ile toplanır ve toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar vermektedir (Erginay, 1998:195):

¹¹⁶Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip oldukları varlıkları ile bu varlıkların kaynaklarını gösteren tablodur (Sevilengül, 2005:379)

¹¹⁷Bu konuda yapılan işlem sadece, ibra edilmeyen kuruluşların sorumluluları hakkında genel hükümlere göre kovuşturma veya işlem yapılması için Meclis kararının Başkanlığa ve ilgili adli mercilere bildirilmesinden ibarettir (Erginay, 1998:196). Tabi ki bu durumda, adli mercilerin kararları, mahkumiyet veya beraat şeklinde ve nihai olarak denetimin sonucu olacaktır.

anılan Kanun'un 7 nci maddesinde belirtilmektedir. Bunlar; YDK raporları, Başbakanlığın sevk edeceği diğer raporlar ve KİT Komisyonunca saptanan diğer konular olarak ifade edilmiştir. Bu itibarla, aşağıda bahis konusu yapılacak olan YDK tarafından hazırlanan raporlar, TBMM KİT Komisyonu'nun denetimi için çok önemli ve en önde gelen materyallerden birisidir (Şahbanderoğlu, 2006:58).

1.2.3. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetim

1.2.3.1. Genel olarak

YDK en özet şekliyle, denetleyeceği kuruluşların ulusal ekonomiye faydalı olabilmelerini ve kuruluş amaçlarına ulaşabilmelerini temin için söz konusu kuruluşların faaliyetlerinin verimlilik ve kârlılılık gibi ekonomik gereklere, mevzuata ve uzun vadeli kalkınma plan ve programlarına uygunluğunu incelemektedir.

“KİT’lerin, kendi bünyeleri dışında teknik bir organ tarafından denetlenmeleri, oldukça yaygın bir sistem olarak uygulanmaktadır (Y. Doğan, 1993:63)”. Daha önce de vurguladığımız üzere, TBMM’ce KİT’lerin denetlenmesinde YDK’nın raporları esas alınmaktadır.¹¹⁸ Bu nedenle YDK’ca yapılan denetim, KİT’ler üzerinde TBMM tarafından yapılan denetimin ilk aşamasını, teknik yönünü oluşturmaktadır. 1938 yılından bu yana KİT’lerin denetimini yapan YDK’nın denetim usul ve esasları 72 sayılı KHK ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında tespit edilen politikalar ve yapılan yasal düzenlemelerle, Türkiye’de sanayinin geliştirilmesi ve zorunlu ülke ihtiyaçlarının kısmen de olsa karşılanmasında özel teşebbüsün yetersiz kalması sonucu devlet etkin bir sanayileşme ve kalkınma politikasını uygulamak zorunda kalmıştır. Devletin ekonomik alanda sınai ve ticari faaliyetlere girişmesi ve bu boyutlarının giderek genişlemesi, sınai ve ticari alanda faaliyet gösteren kamu işletmelerinin denetlenmesi zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir. Diğer yandan denetimi söz konusu olan bu kuruluşların, ekonomik alanda ve ekonominin gereklerini de dikkate alarak faaliyet yapmak durumunda olması, bunların klasik kamu denetim yaklaşımı dışında bir denetime tabi tutulmasını kaçınılmaz kılmıştır (Yüksek Denetleme Kurulu [YDK], 1998:3).

Devletçe, ekonomik gelişmede öncülük görevi yapmak, gelecekteki yatırımlar için

¹¹⁸Bununla birlikte, Başbakanlık YDK’nın KİT’lerde gerçekleştirdiği denetimi KİT Komisyonu adına yapılmış bir denetim olarak değerlendirmek olanaksızdır (Şahbanderoğlu, 2006:58).

sermaye birikimi sağlamak, deneyimli ve bilgili personel yetiştirmek amacıyla kurulan devlet teşebbüsleri planlanırken, denetim şekli ve usulü üzerinde de durulmuş ve YDK bu ihtiyaçtan doğmuştur (YDK, 1998:3).

KİT’lerde uygulanan denetim modeli incelendiğinde; KİT’lerin denetimini düzenleyen hukuki çerçevede bazı boşlukların bulunduğu, uygulanan geleneksel denetim yönetiminin etkinliğinin azaldığı,¹¹⁹ yönetim ve denetim arasındaki iletişimin kopuk olduğu, denetim personelinin eğitiminde uygulanan geleneksel eğitim modelinin ihtiyaçlara cevap vermediği, müfettişlerin güvenceli bir statüde çalıştırılmaları gerektiği üzerinde durularak teftiş sorunlarının da esas olarak bu noktalarda odaklandığı görülmektedir (Mocan, 1987:65). Esasen, “KİT’lerin ilgili birimler tarafından yerine getirilecek bir iç denetim fonksiyonu olmalı, ayrıca finansal tablolar bağımsız dış denetime tabi tutulmalıdır (Erdikler ve Bilecan, 1997:315)”.

1.2.3.2. Yüksek Denetleme Kurulu’nun denetiminin yasal dayanağı ve kapsamı

1982 Anayasası TBMM’nin yasama görevinden başka, yürütme organını denetlemesini de öngörmüş olup, buna ilişkin kural ve yöntemleri belirlemiştir. Bu kural ve yöntemlerin bazıları 1982 Anayasası’nın 98, 99 ve 100 üncü maddeleri ile düzenlenmiştir. Anayasa söz konusu maddeleriyle TBMM’nin denetim yetkisini, soru, meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve meclis soruşturması gibi yollarla kullanabileceğini hükme bağlamıştır. Fakat Anayasa, bu yollarla denetim yapılması ile yetinmemiş; kamu gelirleriyle harcamalarının ve kamu sermayesiyle oluşturulmuş kuruluş ve ortaklıkların da TBMM’ce denetlenmesini ve bu amaçla özel denetim yöntemlerinin uygulanmasını öngörmüştür.

1982 Anayasasında, kamu gelir ve giderleri ile mallarının ve kamu kuruluş ve ortaklıklarının denetiminde, iki ayrı yöntem kabul edilmiştir.

Bunlardan biri 1982 Anayasası’nın 160 ıncı maddesinin öngördüğü şekilde Sayıştay tarafından yapılan denetimdir. Söz konusu Anayasa maddesi, Sayıştay’ı, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve

¹¹⁹Hukuken muhtelif yapıda ve içerikte denetim biriminin mevcut olmasına rağmen, yeterince işlevsel olunamadığı takdirde denetimin yönetiminde ortaya çıkacak aksaklıklar sebebiyle, bu mekanizmalar şekli varlıklarının dışında bir anlam ifade etmeyeceklerdir (Akın, 2000:100-101).

işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlendirmiştir.¹²⁰

Öteki denetim yöntemi ise 1982 Anayasası'nın 165 inci maddesi ile belirlenmiş ve yasa çerçevesinde TBMM'ce yapılacak denetim sistemi öngörülmüştür. Bu denetim Anayasa'nın ifadesi ile; *“Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolayısıyla devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları”*nı¹²¹ kapsamaktadır. Böylece Anayasa'da bu tanımlama kapsamına giren, KİT'ler başta olmak üzere, özel kanunlarla kurulmuş çeşitli kuruluşların da TBMM'ce denetlenmesi, aynı kural ve yöntemlere bağlanmıştır.

1982 Anayasası'nın 165 inci maddesi ile öngörülen bu denetim tarzının yasal çerçevesi, daha önce de bahsedildiği üzere 3346 sayılı Kanun ile oluşturulmuştur. Böylece 1982 Anayasası'nın 165 inci maddesi ve bu madde uyarınca çıkarılan 3346 sayılı Kanun başta olmak üzere KİT'ler hakkındaki 233 sayılı KHK, 4046 sayılı Kanun ile 72 sayılı KHK, YDK'nın denetiminin yasal dayanaklarının belli başlılarını oluşturmaktadır. Bunların dışında, bir kısım kurumların ve fonların kuruluşlarına ilişkin yasalarda, o kurum ve fonların YDK tarafından denetleneceğine ilişkin özel hükümlere yer verilmiş bulunmaktadır.

YDK'nın kuruluşuna ilişkin 72 sayılı KHK'da, denetim kapsamına giren kurum ve kuruluşlar, KİT'ler, özel kanunlarında YDK'nın denetimine tabi kurum oldukları belirtilen kurumlar ile sosyal güvenlik kuruluşları olarak belirlenmiştir.¹²² YDK'nın denetleyeceği kurum ve kuruluşların büyük bölümünü KİT'ler ile bunların “müessese” ve “bağlı ortaklıklar”ı oluşturmaktadır. Örneğin; Toprak Mahsulleri Ofisi, T.C. Devlet Demiryolları, Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi bu nitelikteki kuruluşlardan bazılarıdır. Esasen KİT olan ve bilahare özelleştirme programına alınan ve 4046 sayılı yasa kapsamında olan çeşitli kuruluş ve ortaklıklar da YDK'nın denetimine tabidir. Sümer Holding A.Ş., Türk Hava Yolları A.O., Orman Ürünleri Sanayi A.Ş. gibi ortaklıklar bunlara örnektir.

KİT olmamakla birlikte, özel kanunlarında YDK tarafından denetlenecekleri yazılı kurumlara da; Yurt-Kur Genel Müdürlüğü, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü,

¹²⁰Bkz. 1982 Anayasası m. 100.

¹²¹Bkz. 1982 Anayasası m. 165.

¹²²Bkz. 72 sayılı KHK m. 1.

Türkiye Radyo ve Televizyon Genel Müdürlüğü, İş ve İşçi Bulma Kurumu belli başlı örneklerdir.

Ayrıca 3346 sayılı Kanun'un tanımladığı ve denetime tabi olması gereken kuruluşlar (Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü, Elektrik İşleri Etüd İdaresi gibi) ile İller Bankası da, TBMM KİT Komisyonu Kararı ve Başbakanlık'ın isteği doğrultusunda YDK tarafından denetlenmektedir. Yine kamu sermayesinin % 50'den fazla olduğu çeşitli ortaklıklar da daha öncede vurguladığımız TBMM KİT Komisyonu'nun aldığı kararlar doğrultusunda YDK denetimine tabidir.

1.2.3.3. Yüksek Denetleme Kurulu'nun yapısı, görev ve yetkileri, denetim esasları

YDK, tüzel kişiliği olan, yüksek bir denetleme kurulusudur. Kurul; başkan, üyeler kurulu, denetim ve inceleme grupları ile genel sekreterlik ve kendisine bağlı idari şubeler ve hukuk danışmanlarından oluşmaktadır. Kurulun başkanı Bakanlar Kurulu'nca tayin edilmektedir. Üyelerin yarısı, başbakan ve ilgili devlet bakanı vb. nin önerisi üzerine ve diğer yarısı, üyeler kurulunca her boş üyelik için gösterilecek iki aday arasından yine Bakanlar Kurulu'nca atanmaktadır (Erginay, 1998: 194-195).

YDK, denetimine tabi kurum ve kuruluşları iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak olarak gözetim ve denetim altında bulundurmakla görevli kılınmıştır.¹²³ Ayrıca, Başbakanın görevlendirmesi üzerine denetim kapsamında olan kuruluşlarda incelemelerde bulunmakla da yükümlüdür.¹²⁴

YDK'nın denetimle görevli meslek mensupları, “.....denetime tabi kuruluşların her türlü gizli ve açık evrak belge, defter ve kayıtlarını incelemeye, bunların onaylı örneklerini almaya, görevlilerden ve ilgililerden sözlü ve yazılı açıklamalarda bulunmalarını istemeye ve incelemenin gerektirdiği bilgi ve belgeleri ilgili kuruluşlardan istemeye yetkilidirler.”¹²⁵

Denetçiler, denetimin ve incelemenin gerektirdiği bilgi ve belgeleri ilgili kuruluşlardan istemeye yetkilidirler.¹²⁶

¹²³Bkz. 72 sayılı KHK m. 4. Ayrıca bkz. 233 sayılı KHK m. 39.

¹²⁴Bkz. 72 sayılı KHK m. 4.

¹²⁵Bkz. 72 sayılı KHK m. 4.

¹²⁶Bkz. 72 sayılı KHK m. 21.

YDK denetlemelerini yaparken aşağıdaki hususları inceler¹²⁷:

1. Denetlenen kuruluşların kanun ve statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,
2. İşletme bütçelerinin ekonomik gereklere; işlemlerinin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,
3. Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı
4. İşletmenin işlem ve faaliyetlerinin hukuka uygunluğu,
5. Verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı,
6. İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı

YDK, denetim ve incelemeleri sonucunda, çalışma sonuçlarını dört tür rapor ile ortaya koymaktadır. Bunlar; her yıl için hazırlanan “yıllık denetim raporu”, acilen önlem alınması istenecek konular için “ivedi durum raporu”, belli bir kanunun ayrıntılı inceleme sonuçlarını ortaya koyan “özel inceleme raporu” ve başta KİT’ler olmak üzere denetime tabi kuruluşların topluca bir değerlendirmeye alındığı “genel rapor”dur.¹²⁸

Sermayelerinin yarısından fazlası kamuya ait olan KİT’ler ve benzeri nitelikteki ekonomik işletmelerin yapılarına uygun düşen ve ekonomik gerekleri dikkate alan, KİT’lerin faaliyetlerini daha etkin, verimli ve kârlı yürütmesine katkıda bulunacak olan denetim halen YDK’ca yapılmakta olan denetim olup, bu denetim yaklaşımını “ekonomik denetim” olarak ifade etmek gerekmektedir. Ekonomik denetim (performans denetimi) yaklaşımı, denetim alanını oluşturan KİT’lerin özellikleri, fonksiyonları ve ihtiyaçlarının bir sonucu olarak belirlenmiş olup, 1938 yılından beri KİT’lerde denetim YDK’ca buna göre yapılmaktadır.

YDK tarafından yapılmakta olan ekonomik denetimi, “mali denetim” (ya da muhasebe denetimi) ve “faaliyet denetimi” olarak iki bölüme ayırmak mümkündür.

1.2.3.4. Yüksek Denetleme Kurulu raporlarının niteliği ve uygulama etkisi

YDK, idari, mali ve teknik yönlerden yaptığı inceleme sırasında saptadığı aksaklıkları maddeler halinde belirtmekte ve bunların düzeltilmesi için alınması düşünülen önlemleri “temenniler” şeklinde önermektedir. Ancak, raporların

¹²⁷Bkz. 72 sayılı KHK m. 22.

¹²⁸Bkz. 72 sayılı KHK m. 24, 25, 26, 27 ve 28.

hazırlanışında, çağdaş yönetimin başarı ölçüleri olarak ileri sürülen etkinlik ve verimlilik faktörlerinin ne dereceye kadar dikkate alındığını saptamak mümkün olamamaktadır. Ayrıca, raporda yer alan temennilerin, bir sonraki uygulama yılında ne işlem gördüğü hakkında, ertesi yıl raporunda bir bilgiye rastlanmamaktadır (Akalin, 1990:37).

Parlamentonun KİT Karma Komisyonu, incelemelerinde, YDK'nın raporlarını esas olarak almaktadır (Şahbenderoğlu, 2006:58). Bu nedenle TBMM'de KİT yönetim kurullarının, "ibra" edilip edilmemesi, büyük ölçüde, söz konusu raporlara dayanmaktadır. Bununla birlikte, durumun her zaman bu şekilde bir seyir izlemediği de anlaşılmaktadır. Uygulama araştırıldığında, YDK'nın raporu ile, Karma Komisyonca TBMM'ye sunulan rapor birbirinden farklı olabilmektedir. Gerçekten de, KİT Karma Komisyonu'nun TBMM'ye sunduğu rapor, aslında, alt komisyon tarafından hazırlanmış başka bir rapordur. Bu raporun hazırlanmasında, YDK'nın raporları esas alınmakla birlikte, ilgili teşekküllerin verdiği bilgiler yanında ilgili bakanlığın da görüşü alınmaktadır. Nihayet siyasal eğilimlerin de, bütün bu mekanizma içinde etkin bir rol oynadığını söylemek mümkündür. Bu duruma dayanarak, YDK'ca yapılan denetimin, istisari bir nitelik taşıdığı söylenebilir (Önen, 1967:52).

1.2.4. Kamu iktisadi teşebbüslerinde muhasebe denetimi

Muhasebe sistem ve uygulamalarına ilişkin esas ve hükümler getiren 3460 sayılı Kanun ile "muhasebe denetimi"ne¹²⁹ ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. YDK'nın KİT'lerdeki muhasebe denetimi 1938 yılında yapılmış yasal düzenlemelerle başlamıştır. KİT'lerde muhasebe denetimine ilişkin düzenlemelerin ilki, 3460 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri ile getirilmiştir. 3460 sayılı Kanun'un 7 nci maddesine göre; iktisadi devlet teşekkülleri ile müesseseleri, YDK'nın (o zamanki ismi ile Umumi Murakabe Heyeti) idari, mali ve teknik bakımdan sürekli gözetim ve denetimine tabidirler. 3460 sayılı

¹²⁹Muhasebe Denetimi, muhasebe hukukuna göre oluşturulmuş muhasebe kanıtlarının olması gerekene uygunluğunu karşılaştırma, ölçme ve bir raporla ortaya koyma eylemidir. Diğer bir ifade ile muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1997:4). Bu bağlamda muhasebe denetimin temel dayanağı; denetim ise muhasebenin dayanaklara göre kanıtlara uygunluğunun sağlanmasıdır (Yazıcı, 2003:30). Bu arada söz konusu denetim tarzı yeni TK'da kendisine geniş bir yer bulduğundan, TK'nın hükümlerine tabi olma noktasında teşebbüsleri ilgilendiren pek çok hususa bu yeni Kanunda da ulaşmakta mümkündür. Nitekim, yeni TK'nın denetim ile ilgili kısımlarını oluşturan 397-406 ncı maddeleri incelendiğinde; söz konusu maddelerde şirketin veya topluluğun finansal tablolarının, konsolide tablolarının ve yıllık raporlarının denetimi, envanterler de dahil olmak üzere "muhasebe" denetimi olarak ifade edilmiştir (Can ve Uyar, 2009:260).

Kanun'un 10 uncu maddesine göre; YDK, KİT'lerin muhasebe hesap ve kayıtlarını yılda en az bir kez incelemek suretiyle bunların yönetim şekli ve tarzını, amaçlarına ve ekonomik gereklere göre verimli ve rasyonel bir şekilde yönetilip yönetilmediklerini denetleyerek hazırladığı raporları ilgili mercilere sunmaktadır.

Aynı kanunun 24 üncü maddesine göre de; YDK, kendisine tevdi edilen KİT'lerin bilanço ve kâr-zarar hesaplarını, bunlara ilişkin işlem ve hesaplar üzerinde yaptığı inceleme sonuçlarına göre değerlendirmek suretiyle, bunların tahlilini kapsayan ayrıntılı bir rapor hazırlamaktadır. Zira, muhasebe denetimi; esas itibariyle, bilanço, kâr ve zarar hesabının incelenmesi ile kuruluşun mali bünyesine ilişkin tahlilleri kapsamaktadır (Bozkurt, 1999:2) .

YDK'nın KİT'lerdeki muhasebe denetiminin belli başlı ölçütleri, KİT'lerle ilgili düzenlemeler yapan özel yasaların getirdiği kurallar, özel hukuk hükümleri, vergi hukuku düzenlemeleri ve KİT'lerin de tabi olduğu "tekdüzen muhasebe sistemi" ile muhasebe kavram, ilke ve standartlarıdır.

YDK'ca KİT'ler nezdinde yapılan muhasebe denetimi, kategorik olarak esasında bir kamusal dış denetim türü olma özelliğini göstermektedir. Söz konusu muhasebe denetimi, KİT'lerin tabi oldukları muhasebe standart ve düzenlemeleri ile ilgili yasalar çerçevesinde, mali tabloların doğruluğunu belirlemek ve mali tabloların içerdiği faaliyet sonuçlarına ilişkin mali bilgilerin TBMM'ye sunulması şeklini (yöneticilerin ibra edilmesi veya ibra edilmemesi şeklinde) tespit etmek amacıyla yapılmaktadır. Ayrıca, denetim konusu KİT'in alması gerekli görülen tedbirlerin ortaya konulmasını ve önerilmesini de amaç edinmektedir.

KİT'lerin yanı sıra, bunların sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketlerin bilançolarının denetimi de 3460 sayılı Kanun'un 41 inci maddesi gereği YDK'ca yapılmaktadır.

Temelleri bu şekilde atılmış olan KİT'lerde muhasebe denetimi, yapılan yasal düzenleme ve uygulanan muhasebe sistemindeki gelişmelere paralel olarak gelişme göstermiştir.

1.2.5. Kamu iktisadi teşebbüslerinde faaliyet denetimi

Bu denetim, bir işletmenin amaçlarına ulaşma derecesini, ekonomikliğini

saptamak amacıyla, işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerleme ve öneriler geliştirme çalışmalarından oluşmaktadır. Faaliyet denetiminde, muhasebe denetiminin dar anlamından farklı olarak, işletmelerin satın alma, üretim, pazarlama, finansman, personel, yatırım politikaları ve bu politikaların uygulama sonuçları, verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda geniş bir incelemeye tabi tutulmaktadır (YDK, 1998:10).

YDK’ca yapılmakta olan ekonomik denetim, işletmelerin eylem ve işlemlerinin önceden belirlemiş kurallara (mevzuat ve diğer ölçütler) uygunluğunu tespit etmeyi amaçlayan ve şekli denetim olarak da isimlendirilebilen klasik denetimi de kapsayan daha ayrıntılı ve içerikli bir çalışmayı ifade etmektedir. Klasik denetim, denetimin temel fonksiyonlarının yürütülmesi sırasında ilgili mevzuata ve yetkili üst makam tarafından verilmiş talimatlara uyulup uyulmadığının araştırılması amacını taşımaktadır.

Ekonomik denetimde ise, klasik denetimi de içeren mali denetim ve faaliyet denetimi (alım, üretim, pazarlama gibi temel fonksiyonların incelenmesi) yapılmaktadır. Bu nedenle, ekonomik denetim, klasik denetime nazaran daha kapsamlı bir çalışmayı ifade etmektedir. Ekonomik denetimde en önemli husus, yapılan bir harcamanın, ekonomik sonuçları üzerinde durularak, amaca ulaşıp ulaşılamadığının, alınan sonuçlarının tatminkar olup olmadığının, daha somut bir ifadeyle, işletmenin kârlılık ve verimlilik ilkelerine uygun olarak çalışıp çalışmadığının araştırılmasıdır.

Öte yandan, ekonomik denetim, birer ticari ve sınai kuruluş olan kamu iktisadi teşebbüslerinin, ekonomik gereklere uygun olarak çalışabilmesine engel teşkil etmeyecek bir esnekliğe sahip bulunmaktadır. KİT’ler iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri gereğinin bir sonucu olarak daha 1925 yılında “Sanayi ve Maadin Bankası”nın kuruluşundan itibaren, klasik denetimin dışında tutulmuşlardır. KİT’lerin ekonomide önemli bir yer edinmeye başlamalarından sonra, hem süratli karar almalarını engellemeyecek, hem de denetim dışında kalmalarını önleyecek bir sisteme kavuşturulmaları düşünülmüş ve 1938 yılından itibaren bu kuruluşlar, YDK’nın iktisadi, mali, idari hukuki ve teknik denetimine tabi tutulmuştur (YDK, 1998:10-11).

Daha ziyade ekonomik denetim ağırlıklı bir karakteri olan YDK denetimi, kuruluşların çalışma şartlarını etkilemeden, devlet sermayesinin kârlılık ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını gözetlemekle yükümlü bir çizgide

uygulanmaktadır. Bu suretle, hem kuruluşların ticari faaliyetleri, kendi kuralları içerisinde ve özel hukuk hükümleri çerçevesinde gelişmekte, hem de denetim işlevi, kuruluşların amaçlarına ulaşması için bir araç olarak yürümektedir.

Bu denetim, iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden olmak üzere, bir işletmenin bütün faaliyetlerini kapsayacak şekilde uygulanmaktadır. KİT'lerle ilgili kanunlarda, bu kuruluşların verimlilik ve kârlılık anlayışı içinde çalışmaları ilkesi benimsenmiş, denetimlerinde de bu hususların tespiti önemli bir rol oynamıştır.

Sonuç olarak, verimliliğin ve kârlılığın tespitini ve değerlendirilmesini hedefleyen ekonomik denetimle, teşebbüslerin kuruluş yerlerinden başlayarak, teknolojisinde, teşkilatında ve işletmeciliğin teknik, iktisadi, mali, idari ve hukuki bütün safhalarında, rasyonel çalışma esaslarına uyulup uyulmadığı incelenmekte; ayrıca, işletmelerin milli ekonomi içinde kendilerine verilmiş olan görevleri yerine getirip getirmediği araştırılmaktadır (YDK, 1998:10).

Öte yandan, kuruluşların muhasebe denetimi yapılarak, işletmelerin ekonomik faaliyetleri ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçüler arasındaki farklar tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ekonomik denetim, bu işi kendilerine daimi meslek olarak seçmiş, muhasebe, iktisat, işletme alanlarında ve teknik konularda uzmanlaşmış denetim elemanlarından meydana gelen ekipler tarafından yürütülmektedir (YDK, 1998:11).

Bir kamu denetimi organı olan YDK'nın KİT'lerdeki faaliyet denetimi, öncelikle belli yasal düzenlemelere dayanmaktadır. Bu bağlamda söz konusu faaliyet denetimi bir yasal gereklilik olarak yapılmakta, sonuçları ilgili mercilere sunulmakta ve değerlendirilmektedir.

1.2.6. Kamu iktisadi teşebbüslerinde denetim sorunlarına ilişkin değerlendirme ve çözüm önerileri

Daha öncede değinildiği gibi, KİT'ler, Anayasa gereği TBMM'nin denetimine tabi bulunmaktadır. Bahis konusu edilen 1982 Anayasası'nın ilgili 165 inci maddesi gereğince, 3346 sayılı Kanun çıkarılmıştır. Ancak, 1982 Anayasası, 3346 sayılı Kanun, 72 sayılı KHK ve 233 sayılı KHK'da yer alan KİT tanımları arasında farklılıklar bulunduğundan, 1982 Anayasası'nın 165 inci maddesinde yer alan tanımla kapsamı belirlenen KİT'lerin TBMM, Başbakanlık ve YDK'nın denetimine tabi olmaları açısından farklılıklar bulunmaktadır.

Kanımızca mevzuattaki bu dağınıklık giderilerek, 1982 Anayasası'nın 165 inci maddesi kapsamına giren tüm kuruluşlar, bir ihtisas kuruluşu olan YDK'nın denetimine¹³⁰ ve bu denetim esas alınarak TBMM'nin denetimine tabi tutulmalı, istisnai uygulamalardan kaçınılmalıdır. Bu çerçevede, 1982 Anayasası ve 3346 sayılı Kanun gereği TBMM denetimine tabi olduğu halde TBMM tarafından denetlenmesine başlanmamış olan, sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerine ait kuruluşların denetimine başlanmalı ve gerekli yasal düzenlemeler yapılarak bu kuruluşların da YDK tarafından denetlenmesi sağlanmalıdır.

YDK raporlarının sonuçları vakit geçirilmeden uygulanmalı ve inceleme talepleri de kısa sürede sonuçlandırılmalıdır. Kuruluşların daha verimli ve kârlı çalışmalarına yönelik olarak YDK raporlarında yer alan temennilerden uygulamada yeterince yararlanılmamakta, bazı konularda ilgili bakanlıklarca yapılması istenen tahkikat ve incelemelerin gereğince yapılmadığı görülmektedir. Bu nedenlerle YDK'nın önerilerinin uygulamaya konulmasını sağlayıcı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (A. O. Güner, 1988:64).

TBMM KİT Komisyonu, YDK'nın teşebbüsler hakkında düzenlediği yıllık denetim raporunu esas alarak ve gerek göreceği diğer incelemeleri de yapmak suretiyle KİT'lerin yıllık hesap ve işlemlerini denetlemekte ve sonuçta teşebbüslerin yönetim kurullarını ibra etmekte veya etmemektedir. Ancak TBMM KİT Komisyonu'nda bu konuların görüşülmesi ve karara bağlanmasında gecikmeler meydana gelmekte; TBMM denetimi etkinliğini kaybetmektedir (Aktan, 1999a:47).

İlgili bakanlığın teşebbüs üzerindeki denetimi müdahaleci olmamalı ve teşebbüsün bağımlılık derecesini artırmamalıdır.¹³¹ Müfettişlerin denetimlerini işletme denetimleri ilkelerine göre yapmaları gerekmektedir. İlgili bakanlık ve diğer kamu

¹³⁰6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu'nun 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte YDK Sayıştay bünyesine dahil olduğu için 1982 Anayasası'nın 165 inci maddesi kapsamına tüm bu kuruluşların denetimi Sayıştay'ın denetimine alınmış olmaktadır. Yalnız Sayıştay bünyesine dahil olan YDK yeni yapılanmasıyla Sayıştay içerisinde dahi bir nev'i özerk yapısını koruduğu için, YDK terimi yerine Sayıştay'ı ikame etmemizde sakınca olmadığı gibi, YDK terimini değiştirmeden kullanmamızda da bir sakınca bulunmamaktadır. Bu bakımdan YDK hakkında buraya kadar anlatılan hususlar Sayıştay için de geçerli olmaktadır.

¹³¹Teşebbüsün dış denetimi ile ilgili kuralları ilk koyan Herbert Morrison olup, ona göre bu denetimde önemli olan faktör, bakan ile teşebbüsün "kol uzaklığında" bulunmasıdır (Curwen, 1986:39). Diğer bir deyişle teşebbüsün dış denetimi, özerklik ve sorumluluk kavramlarının dengelenmesinden ibarettir. Bu durumda bakan teşebbüslere dışarıdan amaçlar verebilecek, ancak gündelik çalışmalara müdahale etmeyecektir. Söz konusu amaçların tespitinde esas ise "kamu yararı" olmalıdır.

kurumlarının KİT'ler üzerindeki müdahaleleri, KİT'lerin verimsiz çalışmalarına ve istihdam artırıcı, kadroları şişirici olumsuz sonuçlara yol açtığından, bu denetim fonksiyonunun normal işletme faaliyetlerini aksatmayacak biçimde kullanılması gerekmektedir.

KİT'lerin denetim sistemi dağınık bir görünüm arz etmektedir. Bu fonksiyon TBMM, YDK, ilgili bakanlık, Maliye Bakanlığı ve şirket denetçileri tarafından yürütülmektedir. Böylece dağınık, irtibatsız ve uzun sürede sonuçlandırılan kontrol hizmetleri, hatalı uygulamaların devam etmesini önleyememektedir.

Diğer yandan kanunlarda öngörülmesine ve diğer şartların da gerektirmesine rağmen YDK'nın etkili bir verimlilik denetimi yapabilmesini imkânsız kılan pek çok sebep bulunmaktadır (Akalin, 1990:72). Bu sebeplerin ortadan kaldırılması YDK'nın kendisinden beklenen fonksiyonel görevini tam olarak yerine getirebilmesi bağlamında gereklilik arz etmektedir.

Kârlılık ve verimlilik nisbi kavramlardır. Her memleketin şartları bu konudaki değerlendirmelere etki yapmaktadır. Genel olarak; kârlılık nedir, sektörlerle, coğrafi bölgelere ve kısa, uzun devrelere göre ne gibi değişiklikler olmaktadır, sorularına inandırıcı cevaplar verebilecek incelemeler yapılmalıdır (F. Erol, 2001:13).

Kârlılık ve verimliliğe tesir eden faktörlerin en uygun bağdaşımının ne olduğunu ya da nasıl olabileceğini araştırarak seviyede yetişkin ve tecrübeli kişiler bulunmadan yetersizliklerin sebebi bilinemez ve giderme çareleri ortaya konamaz. Dolayısıyla verimlilik denetimi için gerekli işgücünün, bugünkü YDK iş gücünün çok üstünde olduğuna da işaret etmek gerekmektedir. Verimlilik, kârlılık konularındaki incelemelerden sonuç alınması, gelişmiş memleketlerdeki örneklerle göre müşavirlik hizmetlerinin -kamu teşebbüsü ya da özel teşebbüs olarak- geliştirilmesi ile mümkündür.

Bu arada, teşebbüslerin denetiminde diğer ülkelerde uygulanmakta olan “desentralize denetim sistemi”nin ülkemiz teşebbüslerinin denetiminde de uygulama alanı bulmasının uygun olacağı kanısını taşımaktayız.¹³² Söz konusu sistemde, karar alıcıya (teşebbüs yöneticisine), karara yardımcı olacak sonuçlar ile ilgili tercih

¹³²Türkiye'deki KİT karar alma sisteminin, İngiltere'ye bakışla, planlı ekonomi olmanın yanında, merkeziyetçi bir idare geleneğine sahip olunması dolayısıyla, daha az desantralize olduğunu ifade edebiliriz.

sıralaması aktarılmaktadır. Daha sonra karar alıcı bu sıralamayı belli kararlara uygulamada, tamamen tek başına hareket etmektedir.¹³³ Gelişmiş ülkelerde ve özellikle İngiltere’de teşebbüslerin desentralize denetimini mümkün kılabilmek için, teşebbüslere dışarıdan tutarlı hedefler verilmesi söz konusudur.¹³⁴ Diğer bir deyişle devlet, teşebbüslerin karar alırken uyması gereken tercih sıralamasını kendisi belirlemektedir.¹³⁵ Bu doğrultuda planlı bir ekonomide bir teşebbüs kendi üretim ve yatırım önerisini hazırlarken hükümetin tercih sırasını bilmek zorundadır. Bu durumda denetim, teşebbüslere dışarıdan verilen söz konusu hedeflere uyum ölçüsünü belirleme olgusu üzerinde yoğunlaşacaktır.

Ayrıca, ülkemiz koşullarında teşebbüs denetim maliyetinin yüksek olduğu; fakat etkili olamadığı görülmektedir. Zira, herhangi bir denetim mekanizmasının etkili olabilmesi için iki temel koşul bulunmaktadır: Birincisi başarının ödüllendirilmesi (kârdan pay alınması, yüksek ücret, sosyal hizmet vs.), ikincisi ise başarısızlığın cezalandırılmasıdır (işten çıkarma, iflas vs.).¹³⁶ Diğer taraftan her iki ögenin doğurduğu maliyetlerinin toplamının minimizasyonu, dış denetim maliyeti ile teşebbüsleri kendi başlarına bırakmanın meydana getirdiği maliyetler arasında bir dengenin bulunabilmesi için yol göstermektedir.

Güdüleme açısından bakıldığında, piyasa ekonomilerinde, teşebbüs kârlılığının, son tahlilde dönem başı ve dönem sonu itibarıyla tek performans değerlendirme aracı olması; bunların planlı ekonomilerdeki teşebbüslere bakışla daha büyük bir müşevviğe sahip olduklarını göstermektedir. Oysa bu tür bir teşebbüs kârı, fiktif ve zahiri bir kâr

¹³³Ancak bu desentralize denetim sisteminin karar alma maliyeti minimal olmakla beraber; dışsal maliyeti yüksektir. Zira, desentralize karar almada belirli bir risk bulunmaktadır. Bu risk, karar alıcının söz konusu sonuçlara temsil edilenin tercih sıralaması yerine kendi sıralamasını uygulamasıdır.

¹³⁴Örneğin geçmişte İngiltere’de teşebbüslere şu hedefler verilmiştir: Ulusal çıkarlara uygun davranmak; Etkin ve iktisadi arz (monopolleşmemek); Tüketiciler arasında haksız ayırım yapmamak; maliyetlerini finanse etmek (öz finansman); Yeterli ihtiyatları ayırmak (Rees, 1979:14).

¹³⁵Bununla birlikte ülkemiz uygulamasında, teşebbüs yöneticilerinin kararlarını dayandırabilecekleri hükümetlerin tercih sıralamasını gösterir bir belge bulunmamaktadır. Buna mukabil, bunun yerine her özel sorunun çözümü için yayınlanmış yasalar veya düzenlemeler yani çok sayıda resmi belge bulunmaktadır. Ekonomik analizin gayesi açısından bu çok sayıdaki düzenlemeyi sistematik olarak azaltmak için hükümetlerin neyi başarmaya çalıştıkları sorusuna cevap aramak yerinde olacaktır. Rees, 1979:14) tarafından da belirtildiği üzere, bu sorunun cevabı olarak ileri sürülebilecek “kamu yararı=ulusal çıkar” irdelenirse devletin teşebbüsler eliyle dört amaca (ekonomik etkinlik, karlılık, gelir dağılımını etkileme, makro-ekonomik politikayı destekleme) ulaşmaya çalıştığı ve bu nedenle teşebbüslere müdahale ettiği ileri sürülebilecektir.

¹³⁶Her iki koşulun da ülkemiz uygulamasında ya hiç olmaması ya da yetersiz bir şekilde bulunması denetim mekanizmamızı etkisiz bırakmaktadır. Çalışmamız tam bu noktada “çalışmanın cezalandırılması koşulunun” oluşması için gerekli hukuki altyapının ne olduğu ve ne olması gerektiği üzerinde odaklanmakla denetim mekanizmasının etkili kılma amacını taşımaktadır.

olup, özel sermayeli şirket kârından farklılık arz etmektedir. Buna rağmen en azından çalışanların güdülenebilmesi için kârdan pay almaları gerekmektedir.¹³⁷ Dolayısıyla ödüllendirme açısından teşebbüs sistemlerinin gerek planlı ve gerekse piyasa ekonomilerinde yetersiz kalmalarına karşın; cezalar açısından bakıldığında, her iki ekonomide de etkili bir ceza yönteminin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Oysa etkin cezaların bulunması durumunda devletçe istihdam ve gelir garantisi bulunan planlı veya piyasa mekanizmalı teşebbüslerde, müşevviksizlik ve ahlaki zaaf dolayısıyla maliyetlerin artışı, israf ve yolsuzluklar sürecektir, yönetim gerçekte denetim altına alınamayacaktır (Rees, 1979:47).

2. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Denetimi

2.1. Genel Olarak

Ülkemizde belediyeler, hızlı şehirleşme nedeniyle artan görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için yeni organizasyonlara ihtiyaç duymuşlardır. Belediyeler, sağladıkları sermaye ile genellikle “Anonim Şirket” şeklinde belediye iktisadi teşebbüsleri kurarak yeni organizasyonlarını oluşturmuşlardır. BİT’ler esas olarak belediyelere kaynak tahsis etmek, kamu bürokrasisinden¹³⁸ ve idari vesayetten kurtulmak, yörenin sosyal ve ekonomik gelişmesine katkıda bulunmak ve bütçe prensiplerinden kaçınmak gibi amaçlarla kurulmuştur (Yereli, 1995:1).

Türkiye’de belediyeler ve büyükşehir belediyelerine ait BİT’lerin hemen her alanda yatırım yaptıkları, hatta dış borçlanmalarının olduğu, Türkiye ölçeğine göre yüksek alış ve satışlarda bulunduğu, kendi üzerlerinde KİT benzeri bir denetimin de olmadığı gibi gerçekler göz önüne alındığında, kafalarda BİT’lerin varlık amacını ne

¹³⁷Kârdan pay alma teşebbüs yöneticilerinin güdülenebilmesi için kanımızca en rasyonel metoddur. Zira, her çalışan kişi çalıştığı departmanı, gelirini maksimuma çıkarma amacıyla kullanılan bir mekan olarak görme eğilimindedir. Bu şekilde, çalışılan mekan kamu kurumu olsa da, söz konusu yer çalışan kimse için her zaman “maksimuma ulaşma birimi” olarak algılanacaktır (Heywood, 1997:28). Kamu tercihi teorisi bu anlamda bürokrasiye yönelik öngörülerini ile oldukça dikkat çekmiştir. Teori bu alanda çalışanlara, kamu yönetimlerinin çok hantal ve verimsiz olduklarına dair önemli araçlar sunmuş ve geleneksel kamu yönetimi modelinden vazgeçilmesini önermiştir (Hughes, 1998:10). Teorinin en önemli öngörüsü, “akılcılığın çağdaş değerlendirmesinin gerekliliği” olmuştur. İnsanlar bürokratlarca motive edilmeye yerine kendi çıkarları ile motive edilmeyi tercih etmektedirler. Bu açıdan bakıldığında teşebbüs yöneticiliği dahil bürokrasilerin iyi çalışmadığı görülmektedir. Zira, kişiler, bireysel olarak bürokratik kurumda yalnız kendi çıkarlarını ve refahlarını artırmaya çalışmaktadırlar (Hughes, 1998:11).

¹³⁸Zaten bürokrasi herkesin bildiği biçimiyle negatif anlama sahip bir kavramdır. Bürokrasi kavramıyla birlikte, hizmetlerde yavaşlık, formalite çokluğu ve esnekli olmayan bir yönetim mekanizması akla gelmektedir (Çukurçayır, 2009:32).

ölçüde gerçekleştirdiği konusunda soru işaretleri oluşmaktadır. Zira, sermayesi kamuya ait olan bu işletmelerin kamu sermayesini ne şekilde kullandıkları da pek bilinmemektedir. Bu da BİT'lerin denetlenmesi ihtiyacını gündeme getirmektedir.

Bilindiği üzere, devletin iktisadi hayattaki rolünde önemli değişmelere yol açan “sosyal devlet” anlayışı ve hızlı kentleşme süreci, kentsel hizmetlere yönelik taleplerde büyük bir artış ve çeşitliliği beraberinde getirmiştir. Diğer yandan 1930’lar öncesinde, büyük iktisadi buhran sırasında, piyasa ekonomisinin yetersiz olduğu ve devlet müdahalesinin gerektiği seklindeki yaygın görüş; 1980’lerin başında elli yıllık bir uygulamadan sonra, devletçiliğin de kendi yetersizlikleri olduğu biçimindeki ekonomik düşünceye yerini terk etmiştir (Akalm, 1994:21).

Genel kabul görmüş bir gerçekliktir ki, belediye hizmetlerinin çoğu temel kamu hizmeti niteliğindedir. Ancak, şu da bir gerçektir ki, bir hizmetin temel kamu hizmeti niteliğini taşıması durumunda, doğrudan belediyelerce üretilmesi zorunlu değildir. Zira, belediye hizmetlerinin sunulmasından sorumlu olmak ile, bu hizmetlerin kim tarafından sunulduğu arasında önemli bir fark vardır. Hizmetin sunulmasından sorumlu olmak, araçlardan çok amaçlara yönelik olup, belediyenin yükümlülüğü altındaki hizmetlerin gerçekleştirilmesini güvence altına almak, “sorumluluğu olmak” anlamına gelmektedir. Hizmetin kim tarafından sunulduğu konusu ise, daha çok amaçlanan sonuçlara hangi araçlar yoluyla ulaşıldığını belirlemek anlamına gelmektedir (Horgan, 1993:29).

Yerel kamu hizmetlerinin üretilmesinde özel sektörün kullanılması, bir belediye için hemşehrilerine temel belediye hizmetlerini sunma sorumluluğundan kaçınmak anlamını taşımamaktadır. Zira, özel sektöre devredilen örneğin, temizlik hizmetleri gibi hizmetlerde bir aksama olması durumunda bunun sorumlusu belediyedir. Zira, yerel hizmetlerin yürütülmesinin özel sektöre devredilmesi, hizmetin kendisini değil sunuluş biçimini nitelemektedir. Bu anlamda, yerel hizmetlerin özel sektöre gördürülmesini özelleştirme kapsamında değerlendirirken, geniş anlamda özelleştirme kavramından bahsedildiği gözönünde tutulmalıdır.

Türkiye’de son yıllarda hem “merkezi idare”, hem de “yerel yönetimler”¹³⁹ -

¹³⁹Kamu Yönetimi Sözlüğü’nde yerel yönetimler; “merkezi yönetimin dışında, yerel bir topluluğun ortak bir gereksinimini karşılamak amacı ile oluşturulan, karar organlarını doğrudan halkın seçtiği, demokratik ve özerk bir yönetim kademesi, bir kamusal örgütlenme modeli “ olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt ve Ergun, 1998:258)”.

özellikle belediyeler- düzeyinde iktisadi işletmeler için özelleştirme işlemlerine girildiği gözlenmektedir.¹⁴⁰ Özelleştirme deyimi belediyeler yönünden iki ayrı işlemi ifade etmek için kullanılmaktadır: Bunlardan ilki, yukarıda açıklanan esaslar dairesinde ve kendi meclislerinin kararları ile kurdukları iktisadi işletmelerin (BİT'ler) özelleştirilmesini ifade etmektedir. Belediye mevzuatında bu gibi işletmelerin özelleştirilmesine ilişkin yasal bir düzenleme yer almamıştır. Özelleştirme kavramı, bu işletmelerin kurulabilmeleri için de geçerlidir. Özelleştirme deyiminin belediyeler yönünden bir diğer yönü daha bulunmaktadır. Şöyle ki: bazı belediyeler, kamu ihale mevzuatının da imkân vermesi nedeniyle özellikle son yıllarda, kanunen ifa etmek zorunda oldukları hizmetlerin görülmesi görevini özel firmalara vermektedirler. Bu konunun yaygın ve çarpıcı örneği çöp toplama hizmetlerine ilişkin uygulamadır. Bu türlü işlemler de özelleştirme olarak adlandırılmaktadır (Nadaroğlu, 1998:217-218).

Yapılan gözlemlerde, belediye hizmetlerinde özelleştirme uygulamalarının ilk olarak ABD'de başladığı görülmektedir. Hatta ABD'de özelleştirme yöntemine başvurmadan hizmetleri yürüten kent sayısı oldukça azdır. Bu hususta devlet geleneğinin ve bazı uygulamaların etkili olduğu görülmektedir. 1970'li yıllara baktığımızda, yerel yönetimlerin kamu harcama yetkilerinin kısıtlandığını görmekteyiz. Yine 1985 yılına geldiğimizde, bu tarihte Amerikan Kongresinin bütçe denkliliğini sağlamak için harcamaları sınırlama yönünde bir yasayı kabul ettiğine tanık olmaktadır. 1980'lerin sonlarına doğru Amerikan yönetimi "Gelir Paylaşımı" programından 33 yerel yönetime dört milyar dolar katkı sağlarken bu yardım fonlarının daha sonra tamamen ortadan kaldırıldığına da tanık olmaktadır (Suiçmez ve Yıldırım, 1993:71).

İdari ve mali açıdan merkeze bağımlı olan mahalli idareler, kendilerine yasalarla verilen ancak yerine getiremedikleri görevlerin gerçekleşmesi için alternatif hizmet arzı yöntemlerine başvurumaktadırlar (Horgan, 1993:2). Mahalli idareler, hizmet yelpazesini çeşitli sebeplerle her geçen gün genişletmelerine rağmen, yeterli mali kaynaklara ve idari özerkliğe sahip değildirler. Yeterli mali kaynaklarla donatılmayan ve merkezin ağır vesayeti altında olan yerel idareler, daha etkin hizmet sunabilmek için çeşitli özelleştirme modellerinden yararlanmaktadırlar (Horgan, 1993:1).

^{140cc}Belediyeler, özellikle 1985 yılından bu yana diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi işlerini daha fazla oranda özel sektör kuruluşlarına yaptırmak ve hizmetlerini özel sektöre devretmek yönünde özendirilmekte, teşvik edilmekte ve yönlendirilmektedir (Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi [YYAEM], 1998:91)".

Hızlı kentleşme, iletişim, teknoloji ve ulaşımdaki gelişmelerin ve bunlara paralel olarak sosyal devlet anlayışının yaygınlaşmasıyla mahalli idarelerin hizmet yükü hızla artmaktadır. Bu artışla birlikte kent halkı mahalli düzeyde pek çok hizmeti yerel idarecilerden bekler vaziyete gelmiştir. Buna mukabil, dünyada yaşanan yerelleşme sürecine rağmen merkezi idare elinde bulunan gücü yerel idarelere devretmeye taraftar da görülmemektedir.¹⁴¹ Merkezin baskısından ve kaynak yetersizliğinden hizmet üretmez konuma gelen yerel yönetimler, mevcut yapılarıyla en çok ve en kaliteli hizmeti sunabilmek için çeşitli özelleştirme yöntemlerine başvurumaktadırlar.

İnsanların belediye hizmetlerine olan taleplerini artırmalarına karşın paradoksal biçimde daha az vergi vermek istemeleri gerçeği, belediyeleri yeni hizmet sunma yöntemleri arayışına yöneltmiştir. Konuya ilişkin Amerikan Belediye Başkanları Birliği'nin yaptığı bir ankete göre belediyelerin % 40'ının para sıkıntısı yüzünden özelleştirmeye başvurduğunu anlamaktayız (Suiçmez ve Yıldırım, 1993:1-2). Devlet felsefesindeki değişiklikler, yeni gelişme, teknoloji, donatı ve bilgilerin idareye uygulanması, idarenin kullandığı metotlarda ve yararlanılan araç ve gereçlerde köklü değişiklikler ortaya çıkarabilmektedir.

Gelişmiş ülkeler özelleştirmeyi, piyasa ekonomisinin daha iyi işlemesi için uygun rekabet ortamını oluşturmak, hizmetlerin maliyetini düşürmek ve etkinliğini sağlamak için yaparken; gelişmekte olan ülkeler genellikle bütçe açığını kapatmak, dış borçları finanse etmek, kötü yönetim ve rüşvetle mücadele etmek için özelleştirmeye başvurumaktadır (Arioğlu, 1994:71).

Ancak sadece bu yöntemleri uygulayarak hizmetlerin etkin ve verimli olarak sunulabileceğini ileri sürmek mümkün görülmemektedir. Bundan dolayı, yerel yönetimlere, varlık nedenleri olan yerel kamu hizmetlerini çağın şartlarına uygun olarak, en etkin ve verimli bir şekilde sunabilmeleri için ve sorunları mahallinde çözmeleri için “mali” ve “idari”¹⁴² özerklik verilmesi en rasyonel tercih olacaktır.

¹⁴¹Kanımızca, merkezi idarenin elinde bulunan gücü yerel idarelere devretmesi kaçınılmaz bir süreçtir. Zira, küreselleşmenin karşısında yerelleşme teziyle, mikro ölçekteki sosyal ve ekonomik gelişmelerin teşvik edildiği ve benimsendiği günümüzde; bölgeler ve/veya alt bölgeler ile kentler adeta yeniden keşfedilmeye ve onlara yeni-önemli anlamlar yüklenmeye başlamıştır. Bu gelişmenin önemli bir sonucu olarak, günümüzde sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş sürecine, merkezi ağırlıklı yönetim sistemlerinden güçlü yerel yönetime, temsili demokrasiden katılımcı demokrasiye doğru gelişmeler eşlik etmektedir. (Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), 2000:106).

¹⁴²“Yerel yönetimler, yürütülmesi kendilerine bırakılmış olan kamu hizmetlerine ilişkin kararları almak,

2.2. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Tanımı ve Özellikleri

Belediye iktisadi teşebbüsleri, kimi yerel hizmetlerin yürütülmesi amacıyla belediyeler tarafından kurulan ya da yönetiminin elde edilmesi koşuluyla ortak olunan, bağımsız bütçeli, özel hukuk tüzel kişiliğine sahip şirket, iştirak ve bağlı idareler yanında bütçe içi işletme şeklinde de kurulabilen ekonomik girişimler olarak tanımlanabilir (Bülbül, 2010:21). Tanımdan da anlaşılacağı üzere BİT’ler, belediyeler tarafından kurulan şirketler, belediye işletmeleri, belediye iştirakleri ile belediyelere bağlı idarelerden oluşmaktadır.

Söz konusu tanımdan da yararlanarak, BİT’lerin genel özelliklerini şu biçimde sıralamamız mümkün olacaktır (Bozlağan, 2000:439; Tortop, 1993b:3):

- Belediye tarafından kurulurlar (sermayesinin yarıdan fazlası belediyeye ait olmalı) veya (yönetiminin elde edilmesi koşuluyla) belediyece ortak olunurlar.
- Belediyenin görev alanına giren bir konuda faaliyet gösterirler.
- Yönetim belediyenin elindedir.
- Belediye bütçesinden bağımsız bir bütçeye sahiptirler.
- Tüzel kişilikleri varsa özel hukuk tüzel kişisidirler.

Günümüzde belediye iktisadi teşebbüslerinin mevzuatla belediyelere verilen görevlerin dışında, çok çeşitli alanlarda faaliyette bulundukları görülmektedir. İktisadi teşebbüslerin gıda maddelerinden mobilya üretimine, deriden tekstil ürünlerine kadar birçok konuda faaliyette bulundukları bilinmektedir. Kuşkusuz bunlardan bazılarını kâr amacı güdülmeyen ve ekmek, su ve ulaşım gibi halkın temel ihtiyaçlarını karşılamayı veya bölgesel kalkınmayı (Akdoğan, 2006:424) ya da gider tasarrufunu amaçlayan faaliyetler oluşturmaktadır. Buna mukabil, diğer bazıları ise kâr amaçlı olup, belediyeye gelir sağlamak için kurulmuştur: Otoparklar ve müzeler gibi (Akalin, 1994:16). Dolayısıyla, belediye iktisadi teşebbüslerinin kâr amaçlı olup olmadıklarının yürüttükleri hizmetin niteliğine bağlı olduğunu söylememiz mümkündür (Bozlağan, 2000:440).

tercihleri yapmak, bunlar için vergi salma yetkisini de içerecek biçimde çeşitli yollarla mali kaynak bulmak ve bu hizmetleri yürütmek için gerekli iç örgüt yapılarını kurmak bakımından idari özerklikten yararlanmaktadırlar (*Kamu Yönetimi Araştırması (KAYA) Yerel Yönetimler Araştırma Grubu Raporu*, 1992:1)”.

2.3. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Kurulma Nedenleri

Belediyeleri iktisadi ve ticari girişimler kurmaya iten çeşitli nedenlerden bir kısmını şu şekilde sıralayabiliriz (Akalin, 1990:15; Yeter, 1993:85; DPT, 1994:74; Toprak Karaman ve Özgür, 1993:186; Şahin Yörtem, 2010:30):

1. Öncelikle yukarıda da yer alan yerel doğal tekeller; Su, elektrik, gaz, ulaşım, yerel yönetimlerin kamu teşebbüsleri kurmalarına yol açmıştır.

2. Devletin ve KİT'lerin üstlenmediği temel ihtiyaç maddelerinin özel kuruluşlarla rekabet ortamında makul fiyatlarla yerel tüketicilere sağlanmasının temini (bölüşüm): Ekmek, un, et, şeker, tuz ve kömür gibi ihtiyaçların temini; tanzim satış mağazaları, kreş, düğün ve nikah salonlarının işletilmesi, içme suyu temini ve halka ulaştırılması gibi görevlerin kamu tarafından düzenlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

3. Yerel kalkınma girişimlerine öncülük çabaları: Yerel yönetimler, sermaye ve müteşebbis kıtlığını, yerel vergi gelirleri ve bürokratlarla aşmaya çalışmış, kilim ve halı dokuma, konfeksiyon, kaplıca, tatil köyü gibi kalkınma projelerini üstlenerek yerel kalkınmaya öncülük etmiştir.

4. Yerel yönetimlere ek gelir sağlanması: 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun belediye gelirlerini düzenleyen 59 uncu maddesinin (h) bendinde; her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler, belediye gelirleri arasında sayılmıştır.¹⁴³ Belediyeler kendilerine yeni bir gelir kaynağı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda, özellikle otoparklar, işhanları, oteller, maden suları işletilerek yerel yönetimleri finanse edecek ek gelirlerin elde edilmesi BİT'lerin kuruluş nedenleri arasında sayılabilir.

5. Belediye iktidarının mensup olduğu partinin yerel kadrolarına ve yandaşlarına istihdam sağlama isteği: Belediyelerin bu amaçla iktisadi teşebbüs kurdukları ya da kurulmuş olanları bu amaçla kullandıkları gözlemlenmektedir.

6. Özel bankaların sermaye şirketlerine sundukları kredi imkânlarından yararlanma isteği: Yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre¹⁴⁴ belediyelerin diledikleri

¹⁴³Bu noktada dikkat çeken husus, belediye şirketlerinin her ne kadar özel hukuk tüzel kişisi olsalar da, bu şirketlerden elde edilen gelirlerin belediye gelirleri arasında sayılması gerçeğidir. Söz konusu gerçeklik dahi en yalın şekliyle, belediye şirketlerinin esaslı bir biçimde kamusal denetime tabi tutulmasını gerekli kılmaktadır.

¹⁴⁴Bkz. 5393 sayılı Belediye Kanunu m. 57,68,69,73.

bankalarla çalışmaları mümkün değildir. Oysa özel hukuk tüzel kişileri bu konuda daha serbest hareket edebilmekte, özellikle özel sektör bankalarının kendilerine sunduğu kredi olanaklarından daha serbest bir biçimde yararlanabilmektedir.

7. Kentin yönetimini daha kalifiye ve daha az personelle gerçekleştirmek: Zira, TK'ya tabi şirketler olarak özel hukuk hükümlerine tabi belediye şirketleri, kamu personel mevzuatının birçok kısıtlamasından uzaktır.

8. İçişleri Bakanlığı'nın vesayet denetimi ve Sayıştay'ın denetimi dışına çıkmak.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kalkan eski 1580 sayılı "Belediye Kanunu"na¹⁴⁵ göre; belediyeler, beldenin ve belde sakinlerinin mahalli mahiyetteki müşterek ve medeni ihtiyaçları gidermeye çalışan ve kamu hizmeti gören bir kamu tüzel kişisidirler. Belediye idareleri belli bir belde yerleşmiş olan bir toplumun güncel yaşantısını derin olarak etkileyen sağlık, temizlik, eğlenme, dinlenme, kültür ve çevre korunması vb. alanlardaki ortak ihtiyaçlarını karşılamak görevini üstlenmişlerdir (Nadaroğlu, 1998:182-183; *Türkiye'de Yerel Yönetim Sistemlerinin Geliştirilmesi*, 1994:11; Alpaslan, 2007:61). Bu bağlamda, kamu yararına çalışmak, belde sakinlerinin önemli ihtiyaçlarını gidermek, onların refahlarını artıracak katkılarda bulunmak ve bunları sürekli güvenilir ve ekonomik biçimde yaparak sonunda belediye sınırları dahilinde yaşayan halkın beğenisini kazanmak, bu idarelerin temel amaçlarıdır. Belediyelerin söz konusu amaçlarını gerçekleştirebilmeleri ise herşeyden önce yeterli gelir ve yönetim inisiyatifine sahip olmaları ile mümkündür.

5393 sayılı Belediye Kanunu incelendiğinde; söz konusu kanunun devletin her alana müdahale etmesi gerektiği fikrinden kaynaklanarak hazırlandığı anlaşılmaktadır. Belediyelerin görevleri bu kanunda tek tek sayılmıştır. Bu bağlamda, söz konusu "kanun belediyelere, adeta bir girişimci gibi, ticari ve endüstriyel girişimlerde bulunma konusunda geniş yetkiler vermiştir (Karabilgin, 1992:21)". Belediyeler de değişik sebeplerin etkisiyle, kendilerine tanınan yetkiler dahilinde iktisadi ve ticari teşebbüsler kurmuşlardır.

Hızlı bir şekilde değişen dünya ve Türkiye koşulları karşısında, halka yeterli ve kaliteli hizmet sunmada, gereken mali güce ve idari inisiyatife sahip olmadıkları düşüncesinde olan belediyeler, içinde bulundukları dar çemberi kırmanın yollarını

¹⁴⁵1580 sayılı Belediye Kanunu (1930) R.G. 1471:14.05.1930.

aramaktadırlar. Sonuç olarak, belediyeler, bazı kamu hizmetlerini daha etkin yürütmek ve hemşerilerine götüreceği hizmetlerde yüksek verime ve tatmin edici sonuçlara ulaşabilmek amacıyla kamu hukukunun ve kamu bürokrasisinin katı kurallarından ve ağır isleyişinden kurtulmak için bazı işletmelerini (özellikle stratejik iş birimlerini) şirket haline getirerek işlemlerini özel hukuk hükümlerine göre yürütmektedirler (Azaklı, 1999:37).

Belediyelerin şirket kurma gerekçelerini tekrar tek cümleye indirgersek şu şekilde özetleyebiliriz: Hizmetleri özelleştirmek (Dilbirliği, 1995:70), hizmette etkinlik ve verimliliği sağlamak (Çitçi, 1989:6), kamu kurumlarının bağlı oldukları katı bürokratik usul ve kurallardan kurtularak (DPT, 1994:42), piyasa şartlarının gerektirdiği ve özel kesimin yararlandığı türden imkânları ve teknikleri kullanmak,¹⁴⁶ kamu personel rejiminin dışına çıkarak esnek istihdam ve esnek ücret politikası uygulama olanağına sahip olmak (Dilbirliği, 1995:70), merkezi idarenin vesayet denetiminden kurtulmak (Acartürk, 2001:1), ihale yoluyla özel şirketlere giden kamu fonlarının, şirketler aracılığı ile tekrar belediyelere dönüşünü sağlamak, yerel halkın katılımını sağlayarak mali sermayeyi harekete geçirmek, yeni istihdam olanakları oluşturmak ve yerel imkânları değerlendirmektir.

2.4. Belediyeler ve İktisadi İşletmecilik

2.4.1. Genel olarak

Belediyeler iktisadi işletmeler kurabilirler ve bu hususta 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 71 inci maddesi belediyelere açıkça yetki vermektedir. Aslında, söz konusu kanundan önce yürürlükte bulunan 1508 sayılı Belediye Kanunu'nda da şirket kurulmasını yasaklayan açık bir hüküm mevcut değildi.¹⁴⁷ Merkezî hükümetler esasında bu şirketlere olumlu bakmakla beraber, söz konusu şirketler üzerindeki vesayet yetkilerini sınırsız bir biçimde de kullanmak istemektedirler. Zira, bu şirketlerde kullanılan kaynağın temeli, nihayetinde, belediyelere aktarılan kamu parasıdır (M. E. Doğan, 1999:116). 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun¹⁴⁸ 70 inci maddesinde “Şirket

¹⁴⁶Özel kesim bu anlamda, “hem taklit edilmesi gereken bir model, hem de hizmet sunumunda etkin ve verimli bir araç olarak görülmektedir (Tutum, 1994:28)”.

¹⁴⁷Eski 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun 19 uncu maddesi; geniş bir yoruma tabi tutulduğunda kanunla yasaklanmamış olmak kaydıyla; belediyelerin kanunen kendilerine verilen görevleri ifa ettikten sonra iktisadi işletmeler de kurabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır (Köksal, 1993:184-185).

¹⁴⁸5393 sayılı Belediye Kanunu (2005) R.G. 25874:13.07.2005.

Kurulması” başlığı altında; Belediye kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre şirket kurabilir, denilmek suretiyle; aksi bir yoruma imkân vermeyecek kesin bir hükümle şirket kurulmasına açıkça izin verildiği gözükmektedir. Buna göre; belediyeler her şart ve koşul altında özel hukuk hükümlerine tabi şirket kurabileceklerdir. Ancak söz konusu şirketin faaliyet konusunun belediyelerin görev alanlarıyla ilgili olması olmazsa olmaz önkoşuldur.¹⁴⁹ Bu durumda, kurulacak şirketin 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14 ve 15 inci maddelerinde belirtilen görev ve hizmet alanlarıyla ilgili olması ve şirket ana sözleşmesinde de muhakkak bu hususun belirtilmesi gerekmektedir (Şahin Yördem, 2010:29).

Belediyelerin bazı kamu hizmetlerini daha etkin yürütmek amacıyla kamu hukukunun ve bürokrasinin katı kurallarından ve ağır işleyişinden kurtulmak için ekonomik girişimlerini serbest piyasa koşullarına, özel hukuk hükümlerine ve ticari esaslara göre yürütebilecekleri bazı örgütlenmelere yöneldikleri görülmektedir. Bu tür örgütlenmeler içinde belediyelerin ya kendilerinin kurduğu veya iştirak ettikleri şirketler mevcuttur (Karaoğlu, 2000:11).

1580 sayılı Belediye Kanunu’ndan yaklaşık elli yıl sonra -diğer bir deyişle 1980 ve sonrası- merkezi yönetiminin ağır vesayetinden kurtulmak (Z. Çöker, 1998:15), esnek personel politikası izlemek, üst düzey belediye yöneticilerine yönetim kurulu üyelikleri sağlayarak ücret takviyesi yapmak¹⁵⁰ ve belediye hizmetlerinde etkinliği sağlamak vb. nedenlerle tekrar şirketler modeline dönmüştür. Özellikle büyük şehirlerde birçok belediye hizmeti şirketler vasıtasıyla yürütülür hale gelmiş ve şirketler adeta ikinci bir belediye idaresi olarak ortaya çıkmıştır.

Literatürde, BİT’lerin konumu ile ilgili öğretilerde farklı görüşler bulunmaktadır: Bazı yazarlar söz konusu şirketleri özel sektör kuruluşu olarak değerlendirmekte ve belediyelerde görülen şirketleşme uygulamalarını “özelleştirme yöntemi” olarak kabul

¹⁴⁹Bu konuda düzenlenen 21.04.2008 tarih ve (2008/31) sayılı İçişleri Bakanlığı Genelgesi’ne göre; mahalli idarelerin kendi hizmet ve görev alanlarıyla ilgili olmayan ithalat, ihracat, market, pazarlama, muhtelif malzeme üretimi ve benzeri ticari konularda faaliyette bulunmak amacıyla şirket kurmalarına imkan bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle belediyeler, serbest piyasada üretilen mal ve hizmet alımlarında faaliyette bulunmak amacıyla şirket kuramazlar ya da bu tür bir şirkete ortak olamazlar.

¹⁵⁰Yönetim ve denetim kurulu üyeliklerinin bir kısmının seçimle iş başına gelen belediye başkanları ve seçimle gelen meclis üyeleri arasından, diğer kısmının ise atamayla belediye başkan yardımcılığına getirilen belediye görevlilerinden oluştuğu görülmektedir (Gürses, 2000:50).

etmektedirler. Bu görüşü savunan yazarların başlıca hareket noktaları; BİT'lerin, TK hükümlerine göre kurulmakta ve faaliyetlerini sürdürmekte oldukları gerçeğidir. Diğer bir deyişle, adı geçen şirketlerin hukuksal açıdan “özel hukuk tüzel kişisi” olmaları durumudur (Şahin Yördem, 2010:29). Söz konusu yaklaşıma göre, “şirketler özel hukuk hükümlerine tabi oldukları için, özel sektör kuruluşları ile eşit şartlara sahiptirler ve piyasa araçlarından yararlanmada aralarında bir farklılık yoktur” (Eryılmaz, 1989:53).¹⁵¹

Diğer taraftan, BİT'leri özel sektör kuruluşu olarak kabul etmeyen görüş sahipleri de bulunmaktadır.¹⁵² Bu kimselere göre; söz konusu şirketler, her ne kadar hukuksal açıdan “özel hukuk tüzel kişisi” iseler de, belediyeler genel olarak söz konusu şirketlerde yüzde % 50'nin üzerinde paya sahiptirler. Bu durumun belediyelere, şirket yönetiminde önemli imkânlar sağladığı açıktır. Örneğin, şirket yönetim kurulu üyeleri ve şirket genel müdürü belediye yönetimince belirlenmekte, dolayısıyla şirket politika ve stratejileri nihai olarak belediye yönetimince biçimlendirilmektedir. Bu nedenle, söz konusu şirketler gerçekte kamu kurumu olan belediyelerin birer uzantısı haline gelmektedirler. Bu durumda, BİT'lerin piyasa koşullarına göre hareket etme avantajı kağıt üzerinde kalmakta, şirketler genellikle belediye yönetiminin politikaları doğrultusunda yönetilmektedir. Şirketlerin çoğunlukla zarar ediyor ya da -daha gerçekçi bir ifadeyle- ettiriliyor olmaları ve bilhassa seçim dönemlerinde birer oy bulma aracı olarak görülmeleri de bu durumun bir diğer göstergesidir. Bu görüşleri savunan yazarlar, BİT'leri “şirketleşme” adı altında bir özelleştirme yöntemi olarak değil, özelleştirilmesi gereken ekonomik girişimler olarak kabul etmektedirler (Bozlağan, 2000:439).

Öğretide her iki görüşü savunan yazarların haklı oldukları taraflar vardır. Örneğin, birinci grupta yer alan bilim adamlarına göre BİT'ler hukuksal açıdan “özel hukuk tüzel kişisi” konumundadır. Söz konusu kuruluşların “hukuksal konumu” ile “yönetimsel durumu” birbirinden ayrı konulardır. Diğer bir deyişle, BİT'ler “özel hukuk tüzel kişisi” niteliğinde olmaları sebebiyle, piyasa mekanizmasına ve koşullarına uygun olarak faaliyette bulunma potansiyeline de sahiptirler. Buna mukabil, bu şirketlerin piyasa

¹⁵¹ Ayrıca bkz. Eryılmaz (1990:908); Köksal (1993:47-48).

¹⁵² Söz konusu örnek görüşler için bkz. Akalın (1994:15-27); Yeter (1993:80); Demircioğlu (1990:37-41); Dilbirliği (1995:15).

koşullarına göre yönetilip yönetilmedikleri hususu başka bir konudur ve fazlasıyla da tartışma konusu olmaya müsaittir. Eğer belediyeler bu şirketleri rasyonel esaslara uygun olarak işletirlerse, bu durumun kendilerine çeşitli yararlar sağlayacağı açıktır. Buna mukabil söz konusu şirketler irrasyonel bir biçimde işletilirlerse, bu durumda şirketlerin belediye mekanizmasının işleyişini olumsuz etkileyen bir etmen durumuna da gelecekleri gerçeğin diğer bir boyutudur. Dolayısıyla, BİT'lerin "hukuksal konumu" ile "yönetimsel durumu"nu birbirinden ayırdetmek bizim için en doğru yaklaşım tarzı olacaktır.

Öte yandan, diğer grupta yer alan yazarlara göre; konuya bütüncül açıdan yaklaşılması daha uygun olacaktır. Bu kimselere göre; BİT'ler her ne kadar "özel hukuk tüzel kişisi" iseler de, yönetim ve denetim organlarının belediye yönetimince belirlenmesi dolayısıyla, belediyelerin ağır etkisi altındadırlar. Nitekim, yapılan gözlem ve uygulamalar; BİT'lerin genel olarak çağdaş yönetim tekniklerine uygun biçimde yönetilmediklerini göstermektedir (Karaman ve Özgür, 1993:195; Bozdoğan, 2000:439). Kanımızca bu durumun altında yatan başlıca neden, bir siyasal kamu kurumu olan belediyelerin bu özelliğinin BİT'lere olumsuz bir şekilde yansımastır. Açıklanan nedenlerle BİT'lerin salt özel sektör kuruluşu olarak kabul edilmesi doğru bir yaklaşım tarzı olmayacaktır. Belgeler üzerinde "özel hukuk tüzel kişisi" olan söz konusu kuruluşlar, içinde bulundukları ilişkiler ağı açısından "kamu tüzel kişisi" izlenimi vermektedirler. Bundan dolayı, bu yapılanmaların salt özel sektör kuruluşu olarak kabul edilmeleri gerçekçi bir yaklaşım olarak görülmeyebilecektir (Bozdoğan, 2000:440).

Bu arada, BİT'lerin hukuksal açıdan "özel hukuk tüzel kişisi" oldukları gerçeğinin ancak söylencede kaldığı, söz konusu durumun ise Türk kamu yönetim sistemindeki aksaklıklardan kaynaklandığı, bu durum nedeniyle de, hukuken "özel hukuk tüzel kişisi" konumunda bulunan BİT'lerin, genel olarak bu kimlikten uzaklaştığı, olması gerektiği şekilde ve serbest piyasa koşullarına uygun olarak yönetilemediği de iddialar arasındadır. Geldikleri nokta itibarıyla bu şirketlerin bahsedilen belediyeler için, merkezi idarenin ağır vesayet denetiminden kurtulma ve personel rejimindeki eksiklikleri giderme yönünde birer çözümleme formülü oldukları da ayrı bir iddia olarak kendisine yer bulmaktadır (Bozdoğan, 2000:441).

Belediyeler görevli olduğu konularda daha etkin hizmet sunabilmek ve hemşehrilerine götüreceği hizmetlerde yüksek verime ve tatmin edici sonuçlara ulaşabilmek amacıyla, stratejik iş birimlerini “şirket” statüsüne sokarak, özel hukuk hükümlerine göre işletmektedirler. Performansını artırmak isteyen ancak, yasalarla, tüzüklerle, yönetmeliklerle ve benzeri uygulamalarla adeta eli kolu bağlanan ve hizmet üretemez konuma gelen belediyeler, söz konusu şirketleri kurarak, ağır vesayet denetiminden farklı kimlikle kurtulmayı ve daha verimli hizmet sunmayı hedeflemektedirler (Karaman ve Özgür, 1993:186).

2.4.2. Belediye iktisadi teşekküllerinin nitelikleri

Belediyeler meclis kararıyla işletmeler kurabilmektedirler. Kurulacak bu işletmeler ya belediye bütçesi içinde ya da dışında kurulan işletmelerdir (Şahin Yördem, 2010:29). Belediye bütçesi içerisinde oluşturulan bir fon ile yürütölen işletmelerde, teşebbüsün bu faaliyetten kâr mı zarar mı ettiğini görmek çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Zira, bu işletmelerin ayrı bir muhasebe sistemi bulunmaması nedeniyle, bu hizmet için ayrılan kaynaklar muhasebeleştirilmemektedir. Belediye bütçesi içinde gerektiğinde diğer gider kalemlerinden aktarmalar da yapılarak gerekli harcama yapılmaktadır. Ayrıca belediyenin tüm mal varlığı, personel, araç ve gereci söz konusu işletmenin faaliyetlerinde kullanılabilmektedir. Yine ayrıca, bu tür işletme gelirleri de hasılat olarak yine belediye bütçesine gelir kaydedilmektedir.

Belediye bütçesi dışında kurulan işletmelerin ise, yarı özerk bütçesi ve muhasebe sistemi bulunduğundan işletme faaliyetleri için yapılan harcamaların ve bu faaliyet sonucu elde edilen tahsilatın muhasebeleştirilmesi mümkün olmaktadır.

Bu tür işletmelerde de belediyenin diğer varlıklarından ve personelinden zaman zaman yararlanıldığı için, teşebbüsün kâr veya zararını net ve gerçek bir şekilde ortaya koymak çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Aslında, bu tür işletmelerin faaliyet dönemi sonucunda kârlarının “teşebbüs hasılatı” olarak belediye bütçelerine aktarılması yasal bir zorunluluktur. Buna mukabil, genelde bu tür işletmelerde belediyeler sonuç hesaplarını sağlıklı çıkaramadıkları için kâr eden işletme pek görülmemekte, buna karşın belediye bütçelerinden kesintisiz bir şekilde bu işletmelere ödenek aktarması yapılmakta ve söz konusu işletmeler varlıklarını ancak bu şekilde devam ettirebilmektedirler.

Gerek belediye bütçesi içinde, gerekse dışında kurulan işletmelerde kâr amacı güdülmendiğinden ve belde halkı tarafından hizmetin devamı istendiğinden, söz konusu işletmeler ekonomik faaliyet görünümünde olmakla beraber, piyasa ekonomisi şartlarına göre işletilmemektedirler. Ayrıca, bu işletmeler, kuruluşlarındaki usule uygun olarak, belediye meclisleri kararıyla zaman zaman kapatılmakta, zaman zaman yeniden açılmaktadırlar. Bu nedenle de sayıları tam olarak tespit edilememekte ve ülke genelinde de mevcutları tam olarak bilinmemektedir (Karaman ve Özgür, 1993:186). Ancak, özel kanunlarla kurulan işletmeler, büyükşehir belediyelerinin kuruluşları ile paralel olarak kurulduğundan, sayıları da büyükşehir belediye sayısı kadardır. Su ve kanalizasyon işletmeleri bu tip işletmelere örnektir ve genellikle genel müdürlük işletmesi olarak faaliyetlerini yürütmektedirler. Bu işletmelerin de amacı kâr olmamakla birlikte, söz konusu işletmeler kısmen piyasa ekonomisi kurallarına uymada daha esnek bir mevzuata ve daha fazla disipline edilmiş bütçe ve muhasebe sistemlerine sahiptirler.

2.4.3. Belediye iktisadi teşekküllerinin türleri

2.4.3.1. Genel olarak

Belediyelerin kurabilecekleri işletmelerin hukuki yapıları ve türleri de birbirinden farklı olabilmektedir. Örneğin, 1950 tarihli 5656 sayılı Kanun'da (eski 1580 sayılı Kanun'da ek 2 nci madde olarak yer almıştır) belediyelere, gerekli gördükleri takdirde belediye konutları yapmak işlerini zorunlu belediye hizmetleri arasına koyabilmek ve bu amaçla da döner sermaye tesis edebilmek yetkisi verilmiştir. Bilindiği üzere, döner sermaye yöntemi ile girişimcilik yapmak, kendine özgü hukuki kurallara bağlı bir kamusal işletmecilik türüdür. Yukarıda açıklanan maddede ayrıca, belediyelerin, yine yukarıda sözü geçen amaçla kurulmuş veya kurulacak yapı ortaklıklarına katılabilmeleri de öngörülmüştür.

Aynı istikametteki bir hüküm yürürlükteki 5393 sayılı Kanun'un 15 inci maddesinin (g) ve (j) bentlerinde de yer almıştır. Buna göre; belediyeler toplu taşıma yapmak, bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dahil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek; toptancı ve perakendeci halleri, otobüs terminali, fuar alanı, mezbaha, ilgili mevzuata göre yat limanı ve iskele kurmak, kurdurmak, işletmek, işlettirmek veya bu yerlerin gerçek ve tüzel kişilerce açılmasına izin vermek haklarına sahiptirler. Aynı maddede,

belediyelerin bu haklarını bizzat kullanabilecekleri gibi iştirak edecekleri şirketler vasıtasıyla yapılmasına izin verebilmeleri de öngörülmüştür. Ayrıca, Danıştay'ın görüşü ve İçişleri Bakanlığı'nın kararına bağlı olmak kaydıyla süresi kırkdokuz yılı geçmemek üzere imtiyaz verebilmeleri de yine aynı maddede yer alan bir diğer hükümdür.

Bu açıklamalar ışığında şu sonuca ulaşmaktayız ki; belediyeler, ortaklık yöntemi ile işletmecilik yapabilecekleri gibi belli koşullara bağlı kalarak örneğin su, havagazı, tramvay tesisatı kurmak gibi işlerde kırkdokuz seneyi aşmamak kaydıyla imtiyaz da verebilirler.

Belediye işletmeleri arasında yer alan bir diğer kategori de yan kamusal nitelikte hizmet üretmekte olan ve ayrı bütçeye sahip olan kuruluşlardır.¹⁵³ İstanbul'daki İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSKİ) ile İstanbul Elektrik, Tramvay ve Tünel İşletmesi (İETT), Ankara'daki Ankara Elektrik, Havagazı, Otobüs İşletmeleri (EGO) ile Ankara, Su ve Kanalizasyon İdaresi (ASKİ) ve Adana Elektrik İşletmesi bu kategorinin tipik ve çarpıcı örnekleridir. Söz konusu işletmeler özel kanunlarla kurulmuşlardır ve yukarıda belirtildiği gibi ayrı bütçeleri bulunmaktadır. Bunların yanı sıra, belediyelerin bünyesinde yukarıda sayılanların dışında kalan katma bütçeli başka işletmeler de bulunmaktadır. Bu sonuncular belediye meclisi kararıyla kurulmaktadır (Nadaroğlu, 1998:217).

2.4.3.2. Belediye işletmeleri

“Belediye işletmeleri, belediyelerin, su, toplu taşıma, toplu konut gibi özel gelir ve gideri olan hizmetleri yerine getirmek üzere kurdukları bütçe içi işletmelerdir (Şahin Yördem, 2010:29).” Belediyelerin kendi gelirlerinin yanı sıra çeşitli faaliyetleri yürütmek ve gelir sağlamak amacıyla kurmuş oldukları çok sayıda belediye iktisadi işletmeleri, birlik işletmeleri, fon işletmeleri ve şirketler bulunmaktadır. Diğer taraftan, belediye işletmelerini çeşitli açılardan sınıflandırmak da mümkündür.

Söz konusu işletmeler faaliyet konularına göre su şekilde sınıflandırılır: Otobüs İşletmesi, Su İşletmesi, Havagazı (veya Doğalgaz) İşletmesi, Temizlik İşleri İşletmesi, Mezbaha İşletmesi, Park ve Bahçeler İşletmesi, Mezarlıklar İşletmesi, Tanzim Satış

¹⁵³5018 sayılı KMYKK'nın yürürlüğe girmesiyle, önceden denetim kapsamında olmayan özel kanun ile kurulan ve belediyelerin dışında ayrı bir tüzel kişiliği bulunan ASKİ, İSKİ ve İETT gibi söz konusu idare ve işletmeler, Sayıştay denetimine girmiştir.

Mağazaları İşletmesi, Diğer İşletmeler.

Ayrıca, yine söz konusu işletmeler sermaye yapılarına göre ise (Sağlam ve Sengel, 2003:62); Döner Sermaye İşletmeleri, Fon İşletmeleri, Birlik İşletmeleri, Belediye Meclis Kararıyla Kurulan İşletmeler, Özel Kanunlarla Kurulan İşletmeler olarak da sınıflandırılabilir.

Belediye işletmeleri, sermaye yapısı sınıflamasına göre aşağıdaki gibi ele alınmıştır.¹⁵⁴

2.4.3.3. Döner sermaye işletmeleri

Döner sermaye işletmeleri merkezi yönetimin ve genel ve özel bütçeli idarelerin yaptığı kamu hizmeti sırasında ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirmek, destek hizmeti sağlamak, bütçeye gelir sağlamak, mal ve hizmet üretmek üzere kurulmuş iktisadi üniteler olarak tanımlamak mümkündür.

İlk olarak Belediye Kanunu'na bazı maddeler eklenmesine dair 24.03.1950 tarih ve 5656 sayılı Kanun ile belediyelere döner sermaye kurma yetkisi verilmiştir. Söz konusu kanunun ek birinci maddesine göre belediyeler, *“belediye konutları yapmak ve bu konutları belde sakinlerine kiraya vermek ya da satmak”* işlerini zorunlu hizmetler arasına alabilmektedirler. Bu amaçla da bütçelerinden gerekli parayı ayırarak “döner sermaye” kurabilmektedirler.

2.4.3.4. Fon işletmeleri

Fon kavramı çeşitli anlamlarda kullanılmakla beraber, genel olarak belli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış olan ve ayrı bir hesapta tutulan parayı ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile fon, genel mevzuat ve bütçe prosedürü dışında özelliği olan bazı kamu görevlerinin yürütülmesi ve gerçekleştirilmesi maksadıyla bütçeden veya bütçe dışı imkânlarla sağlanan para ve kıymetlerdir. Belediye bünyesinde veya belediyeler dışındaki kurumlar tarafından yürütülen pek çok fon bulunmaktadır.

Belediye bünyesinde çalışan fonların bazıları şu şekilde sıralanabilir: Tanzim Satış Fonu, Ekmek Fırını Tesis ve İşletme Fonu, Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Fonu, Gecekondu Fonu, Otopark Fonu, İmar Fonu, Büyükşehir Belediyeleri

¹⁵⁴Belediye işletmelerinin kuruluş biçimleri hakkında detaylı açıklama ve tartışmalar için bkz. DPT (1994:72-73).

2.4.3.5. Birlik işletmeleri

Belediyeler, kendilerine kanunlarla verilen mecburi veya isteğe bağlı görevlerin bir veya bir kaçını müşterek kuruluşlar ile yerine getirmek için birlik kurulabilmektedir. Anayasal temele de sahip olan¹⁵⁵ bu birlikler, genellikle ekonomik ve ticari niteliktedir. Bu tür birlikler çok az sayıda ve bölgesel veya çeşitli amaçlı “Hizmet Birlikleri”dir.¹⁵⁶ “Bu birliklerin ülke genelinde çok önemli bir ekonomik fonksiyonu bulunmamaktadır. Genellikle mülki idare amirlerinin öncülüğünde kurulurlar ve etkinlikleri de bu başkanların kişisel yetenekleriyle paralellik göstermektedirler (Sağlam ve Sengel, 2003:63)”.

Tanım olarak mahalli idare birlikleri¹⁵⁷, “birden fazla mahalli idarenin, yürütmekle görevli oldukları hizmetlerden bazılarını birlikte görmek üzere kendi aralarında kurdukları kamu tüzel kişisini ifade etmektedir (Altınkülçe, Koçak ve Barçın, 2008:12)”

Mahalli idare birliklerinin denetimi; İçişleri Bakanlığı, Vali (Ülke düzeyinde kurulan birlikler hariç), Kaymakam (Ülke düzeyinde kurulan birlikler hariç) ve Sayıştay (yüksek denetim) tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetim sonucunda ortaya çıkan raporlar yakın zamana kadar eski 832 sayılı Sayıştay Kanunu¹⁵⁸ çerçevesinde işlem görmekte iken 03.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren yeni 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (SK)¹⁵⁹ çerçevesinde işlem görmektedir. Sayıştay’ın yüksek denetimine tabi olan mahalli idare birliklerinin, İçişleri Bakanlığı, valiler veya kaymakamlarca mali denetimi sonucunda tespit edilen kamu zararı üzerine yapılan kişi borcu teklifleri, birlik meclisinde görüşülerek karara bağlanmaktadır.

Mahalli idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve

¹⁵⁵T.C. Anayasası m. 127/6 “Mahalli idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla, kendi aralarında Bakanlar Kurulunun izni ile birlikler kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.”

¹⁵⁶“Marmara Belediyeler Birliği” veya ilçesi Belde ve Köylerine Hizmet Götürme Birliği” gibi.

¹⁵⁷Bu birliklerde meclis, Büyükşehir, il merkezi ve nüfusu yüz bin ve daha fazla olan yerlerin belediye başkanları ile her ilden belediye başkanı ve belediye meclis üyeleri arasından o ilin milletvekili sayısı kadar seçilecek üyelerden oluşmaktadır. Seçim, birlik başkanlığının talebi üzerine büyükşehir olan yerlerde büyükşehir belediye başkanlığı, diğer yerlerde il belediye başkanlığınca tespit edilen gün ve yerde o il içindeki belediyelerin başkanları ve belediye meclis üyelerinin katılımıyla yapılır.

¹⁵⁸832 sayılı Sayıştay Kanunu (1967) R.G. 12538:27.02.1967.

¹⁵⁹6085 sayılı Sayıştay Kanunu (2010) R.G. 27790:19.12.2010.

İçişleri Bakanlığı'na gönderilmektedir (Karaarslan, 2010:35). İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahali idareler genel faaliyet raporunun hazırlamaktadır. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderilmektedir. Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM'ye sunmaktadır.

2.4.3.6. Meclis kararıyla kurulan işletmeler

Belediyeler 5393 sayılı Belediye Kanunu ile tanınan yetkiye dayanarak, kazanılmış haklara zarar vermeden, su, doğalgaz, havagazı tesislerini doğrudan korumaya ve işletmeye, belediye sınırları içinde belli yerler arasında otobüs, tramvay vb. yolcu taşımaya ilişkin işletme kurabilirler. Her belediye bu faaliyetlerinden hangilerini yapacağını veya işletmesini kuracağını kendi meclisince karara bağlamakta ve işletmesini kurabilmektedir. Bugün bunlardan en yaygın olan işletmeler otobüs, su ve mezbaha işletmeleridir.

2.4.3.7. Özel kanunlarla kurulan işletmeler

Belediyeler kamu hizmeti ağır basan su, otobüs, otogar, havagazı gibi hizmetleri bütçe içi işletmeler ile yerine getirirken, büyükşehir belediyeleri, bu tür hizmetleri, özel kanunlarla kurulmuş, ayrı bütçeli, kamu tüzel kişiliğine sahip kuruluşlar aracılığıyla yerine getirmekte ve Genel Müdürlük şeklinde teşkilatlanmaktadırlar (Şahin Yördem, 2010:33). Büyükşehir belediyelerinin söz konusu hizmetleri özel kanunlarla kurulmuş ve tüzel kişiliği olan işletmeler halinde düzenlenmiştir.

Bunlar daha önce de bahsedildiği üzere; İSKİ, EGO, ASKİ gibi işletmelerdir. Sonradan büyükşehir olan belediyeler ise kendiliğinden 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununa¹⁶⁰ tabi işletmeler kurmaktadır. Zira ilgili Kanunun ek 5 inci maddesine göre söz konusu kanun diğer büyükşehir belediyelerinde de uygulanacaktır.

Bu tür kuruluşlar yarı ticari nitelikte çalışan, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip, ancak belediyelere bağlı ve belediyenin denetiminde olan kuruluşlardır. Büyükşehir belediyelerine bağlı katma bütçeli su ve kanalizasyon, doğal gaz ve toplu taşıma idareleri bu tip kuruluşlardır. Söz konusu yöntemde üretilen mal ve hizmetin bedeli

¹⁶⁰2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun (1981) R.G. 17523:23.11.1981.

kullanıcılardan alınmaktadır. Hal ve hayvan kesim yeri gibi getirisi yüksek olan hizmetler için de özel amaçlı hizmet kuruluşları vardır (Horgan, 1993:29).

Özel amaçlı hizmet kuruluşlarının belirgin avantajları, bu kuruluşların belediyelere nazaran daha rekabetçi istihdam politikaları takip edebilmeleri ve bünyelerinde nitelikli insan gücünü çalıştırabilmeleridir. Söz konusu kuruluşların personel ücretini belirleme yetkisi belediye meclisindedir. Bu nedenle özel amaçlı hizmet kuruluşları, ana kuruluş olan belediyelerle personel ücreti için paralel politika takip etmek zorundadır (Horgan, 1993:31-32).

Söz konusu kuruluşların çoğununun bünyesinde ayrıca teftiş kurulları bulunmaktadır. Bu kurullarda genel müdürün emriyle ve genel müdür adına, kurumun her türlü faaliyet ve işlemlerle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işleri yürütülmektedir. Bağımsız nitelik arz etmeyen bu kurulların denetim fonksiyonunu tam olarak yerine getirip getiremediği hususu ise ayrı bir tartışma konusudur.

Bu tür kuruluşların olumlu yönlerine karşılık olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Bunlara; kadro doldurulması, denetim esnekliğinin denetim kaçışına yol açması, sözleşmeyle dışarıya yaptırılan işlerde yolsuzluk olması gibi olumsuzluklar örnek olarak verilebilir. Bu tür sakıncaların önüne geçmek için bu tür kuruluşların sorumlu oldukları hizmet standartlarının belirli olması, bu kuruluşlar ile belediyeler arasında mali ilişkilerin açık olması ve belediye organlarının söz konusu kuruluşlar üzerinde kesin denetim yetkisinin bulunması gerekmektedir (Eryılmaz, 1989:31-32).

2.4.3.8. Belediye şirketleri

Belediye şirketleri, “belediye tarafından kurulan, sermayesinin % 50’sinden fazlası belediyeye ait olan, yönetim ve denetim kurulları belediye tarafından atanan ve bağımsız bütçeye sahip özel hukuk tüzel kişileridir. Söz konusu şirketler de TK hükümlerine tabidirler (Şahin Yörдем, 2010:29)”.

Belediyeler, özellikle 1984 yılından sonra, kanun tarafından kendilerine verilen görevleri yerine getirmek amacıyla ve kendi tüzel kişilikleri dışında, bir takım ekonomik ve ticari şirketlere yönelmişlerdir. Yapılması düşünülen faaliyetler zaten belediyelerin görevleri arasında yer almakta iken, belediyelerin bu faaliyet ve görevlerini doğrudan değil de dolaylı bir şekilde yani şirket kurarak yapma istekleri pek çok nedene dayanmaktadır. Bu bağlamda, belediyelerin şirket kurma nedenleri üzerinde

yoğunlaşan görüşleri önem sırasına göre söyle sıralamak mümkündür (Sağlam ve Sengel, 2003:62):

- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun¹⁶¹ (DİK) 71 inci maddesinden istifade ederek kendi kurduğu şirketle ihale işlerini serbestçe yapabilmek ve söz konusu kanunun kısıtlamalarından kurtulmak,
- Personel temini ve istihdamında serbest hareket etme imkânını elde etmek,
- Bürokratik işlemler ve denetiminden kurtularak daha serbest harcamalarda bulunabilmek,
- Halkın da katılımını sağlayarak, mahalli sermayeyi harekete geçirmek, yerel imkânları bir şekilde değerlendirmek, bu konuda lokomotif görevi yapmak,
- Bölgenin kültürel, sosyal ve ekonomik gelişmesine katkıda bulunmak,
- Özel bankalardan kredi kullanabilmek,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ücret ödenmesini sağlamak,
- Gelirlerini artırmada yeni bir kaynak oluşturmak,
- Siyasi reklâm amacıyla hareket ederek görünürde bir eser bırakmak,
- Zor durumdaki özel şirketleri kurtarmak.

Özellikle eski 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra su, otobüs, tramvay vb. hizmetleri yürütmek amacıyla kurulan ekonomik işletmeler devam ettirilirken, belediyeler bu defa popülist ve kolay yol olan ticari faaliyetlere yönelmeyi tercih etmişlerdir. Önce zorunlu gıda maddelerini temin yetkisini veren 1960 yılında getirilen bir madde değişikliği ile başlayan tanzim satış girişimleri daha sonra, deterjan satışına kadar uzayan ve genişleyen bir işletmeye, hatta büyükşehirlerde bunun için şirket kurmaya kadar varırılmıştır. Günümüzde ise, KİT'lerin özelleştirilmesine paralel olarak belediyeler, ekonomik ve ticari faaliyetleri bir tarafa, temizlik hizmetlerini bile özelleştirerek ekonomik ve ticari alandan çekilme eğilimine girmişlerdir. Buna rağmen belediyeler şirket kurmaya devam etmişler ve 1994 yılında çıkartılan özelleştirme yasasıyla belli sınırlamalarla ve izin mecburiyetiyle karşı karşıya gelmişlerdir (Sağlam

¹⁶¹2886 sayılı Devlet İhale Kanunu (1983) R.G. 18161:10.09.1983.

ve Sengel, 2003:63).

2.4.4. Belediye iktisadi teşekküllerinin hukuki dayanağı

BİT'ler zaman zaman KİT'ler ile aynı kategoride değerlendirilse de, belediye iktisadi faaliyetlerine ilişkin işletme ve diğer teşebbüslerin kuruluş ve işleyişini düzenleyen mevzuat hem dağınık hem de yetersizdir. Oysa KİT'lerin 233 sayılı KHK ile bir çerçeve yasası bulunmaktadır. Bu bölümde çeşitli kanunlarda belediye iktisadi teşebbüsleri ile ilgili olan hükümler incelenmiştir.

2.4.4.1. 1580 (yeni kanun 5393) ve 3030 (yeni kanun 5216) sayılı belediye kanunlarında durum

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde belediye; *"Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi"* olarak tanımlanmıştır. Buna göre; 5393 sayılı Belediye Kanunu'nu oluşturan ana fikir, mahalli düzeyde ortak ihtiyaçların karşılanmasıdır. Medeni ihtiyaç ifadesi de dar anlamda "belde sakinlerinin ihtiyaçları" geniş anlamda ise "çağdaş belediye hizmetleri" olarak anılabilir (Karaoğlu, 2000:7). Belediye mevzuatının hükümlerinde kent halkına karşı sorumluluk, hizmet etkinliği, kalite ve ucuzluk anlayışı yer almaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14 ve 15 inci maddelerinde belediyenin görevleri tahdidi olarak sayılmıştır. Bu görevler genel olarak belde sağlığı ve temizliği, sosyal yardım işleri, kentin imarı ve alt yapı işleri, belde ve belde halkının düzen ve esenliğinin sağlanması, kültür işleri, piyasa kontrolü ve sınai, ticari ve ekonomik özellik taşıyan işler şeklinde özetlenebilir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 14 ve 15 inci maddelerinde sayılan görevlerden nitelikleri itibariyle iktisadi, sınai, ticari ve ekonomik özellik taşıyanları¹⁶² için "işletmek" kavramı kullanılmak suretiyle bu görevler diğerlerinden ayrılmıştır. Nitelikleri itibariyle sınai, ticari ve ekonomik özellik taşımayan diğer görevlerde "idare etmek" ifadesi kullanılmıştır. Bu yaklaşım tarzından kanun koyucunun bu ayrımı belirtmek amacıyla bilinçli bir şekilde "işletmek" ifadesini kullandığı anlaşılmaktadır.

¹⁶²33/40/41/43/45/46/52/53/54/55/56/58/59/60/61/63/64/65/66 ncı fıkralar

Yine aynı şekilde 3030 sayılı “Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun”un 6 ncı maddesinin d/f/g/h/i/j/l fıkralarında sayılan büyükşehir belediyelerinin sınai, ticari ve ekonomik özelliği taşıyan görevleri için de “işletmek” veya “işlettirmek” şeklinde ifadeler kullanıldığı görülmektedir. Bu durumda gerek 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14 ve 15 inci maddeleri gerekse 3030 sayılı Kanun’un 6 ncı maddesinde sayılan görevler belediyelerin belediye bütçesi içinde ve/veya katma bütçeli bazı işletme ve fonlar kurmalarına dayanak teşkil etmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun bahis konusu edilen 15 inci maddesinde; zorunlu görevlerini yerine getirdikten sonra, belde halkının müşterek ve medeni ihtiyaçlarını karşılayacak her türlü girişimde bulunmak, belde halkının sağlık ve esenliğini korumak amacıyla kanunlar ve diğer mevzuat hükümlerinin verdiği yetkiye dayanarak emirler vermek, belediye yasakları koymak, aksine davrananları cezalandırmak ve kazanılmış haklara dokunmadan belediye sınırları içerisinde doğrudan doğruya yapılmak ve işletilmek şartıyla su, havagazı, tramvay v.s. tesisatı kurmak ve işletmek belediyeye ait yetki ve imtiyaz hakkı olarak sayılmıştır.

Buna göre; belediyeler iki koşulu yerine getirmek şartıyla yasaların belirttikleri dışında her türlü teşebbüs ve faaliyette bulunabilirler. Bu koşullar;

- a) Yasa ile verilmiş görevlerin yerine getirilmesi,
- b) Hizmetlerin belde halkının müşterek ve medeni ihtiyaçlarına yönelik olmasıdır.

Yine daha önce de belirtildiği üzere, 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 15 inci maddesinde belediye sınırları içinde toplu taşıma yapmak, bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dahil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek; toptancı ve perakendeci halleri, otobüs terminali, fuar alanı, mezbaha, ilgili mevzuata göre yat limanı ve iskele kurmak, kurdurmak, işletmek, işlettirmek tekel şeklinde belediyelere verilmekle birlikte, bunların belediyelerin de katılacakları şirketler vasıtasıyla ya da imtiyaz veya kira yoluyla yapılması ve işletilmesinin mümkün olduğu hüküm altına alınmıştır.

24.03.1950 tarih ve 5656 sayılı Kanun’un 1 inci maddesi ile 1580 sayılı Belediye Kanunu’na eklenen “Ek Madde 2” ye göre; belediye meclisleri lüzum ve ihtiyaç gördükleri takdirde, belediye konutları yapmak ve bu konutları belde sakinlerine kiraya

vermek veya satmak işlerini mecburi belediye hizmetleri arasına koyabilirler.

Belediyeler, bu maksatla bütçelerine gerekli ödeneği koymak suretiyle döner sermaye tesisine ve kurulmuş veya kurulacak yapı ortaklıklarına katılmaya yetkili kılınmışlardır.

Eski 3030 sayılı Kanun'un 8 inci maddesine göre, büyükşehir ve ilçe belediyeleri, görevli oldukları konularda, 1580 sayılı Belediye Kanunu ve diğer mevzuat ile belediyelere tanınan hak, yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahiptir.

Halen yürürlükte olan 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'na göre ise, büyükşehir belediyesine şirket kurma hakkı 7 nci maddenin a/i/j/l/p/r/t/v/y bentleri ile 29, 24, 26 ncı maddeleri ve Geçici 3 üncü madde ile verilmiştir. Kanun koyucu, "Genel Sekreter ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik sıfatını haiz personel" in bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev alabileceklerini düzenlemiştir.

2.4.4.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu yönünden durum

TK'nın¹⁶³ 16 ncı maddesine göre, ticaret şirketleri ile amacına varmak için ticari bir işletme işleten dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümleri dairesinde idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tacir sayılmaktadırlar. Devlet, il özel idaresi, belediye, köy ve diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi ister doğrudan doğruya, ister kamu hukuku hükümlerine göre idare edilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler kendileri tacir sayılmayacaklardır.

Yine aynı kanunun "Kamu Tüzel Kişilerinin Yönetim Kurulunda Temsili" başlığını taşıyan 334 üncü maddesinin ilk fıkrası; "*Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerinden birine, esas sözleşmede öngörülecek bir hükümle, pay sahibi olmasalar da, işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında temsilci bulundurma hakkı verilebilir*" hükmünü taşımaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden, TK'nın belediyelerin şirket kurma ve kurulmuş şirketlere ortak olmaları konusunda engelleyici bir hüküm bulunmadığı gibi;

¹⁶³6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011) R.G. 27846: 14.02.2011

belediyelerin, kamu hizmeti gördüğü kabul edilen anonim şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında temsiline ilişkin hükümlere yer verilmek suretiyle, şirket kurabilmelerine, kurulu bulunan şirketlere katılabilmelerine dolaylı yoldan imkân tanıdığı da söylenebilir (Gürses, 2000:48-49; Dilbirliği, 1995:20).

Türk hukukunda şirketlerin en yaygın tasnifi “adi şirketler” ve “ticari şirketler” olarak yapılmaktadır. Yeni Borçlar Kanunu’nda (BK)¹⁶⁴ adi şirket türüne tekabül eden “adi ortaklık”; kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımamak kaydıyla iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeleri ile meydana gelen ortaklık olarak tanımlanmaktadır.¹⁶⁵

TK’nın 124-664 üncü maddeleri arasında düzenlenmiş olan ticari şirketler; “kollektif şirket”, “komandit şirket”, “limited şirket”, “anonim şirket” ve “kooperatif” olarak adlandırılmışlardır. Adi şirketler ise, ticari şirketlerin dışında kalan ve BK’nın 620-645 inci maddeleri arasında düzenlenmiş olan medeni hukuk şirketleridir. Belediyeler tacir sıfatını alamayacaklarından şahıs şirketi kuramayacaklardır. Bu nedenle belediyeler TK’da bahsi geçen şirketler içerisinde genellikle limited ve anonim şirket kurma veya bunlara ortak olma yolunu tercih etmektedirler (DPT, 1994:73; Şahin Yörдем, 2010:29).

2.4.4.2.1. Limited şirketler

TK’nın 573 üncü maddesine göre; limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşmaktadır. Ayrıca, şirket ortakları, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.¹⁶⁶

Bu şirketlerde, anonim şirketlerde olduğu gibi hisse senedi çıkarılamaz, ancak, bir sermaye şirketi olup sermayedarlar koydukları sermaye ile sorumludurlar¹⁶⁷ (Arslan,

¹⁶⁴6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (2011) R.G. 27836:04.02.2011

¹⁶⁵Bkz. BK m. 620.

¹⁶⁶Limited şirketin öğretideki tanımları için bkz. İmregün (1993:510); Tekil (1978:5). Ayrıca, yeni TK’nın limited şirketler özelinde değerlendirilmesi için bkz. Ş. Yıldız (2007).

¹⁶⁷Limited Şirketleri anonim şirketlerden ayıran özellikler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Tekil (1978:6-16):

2006:320). Zaten limited şirket kavramında kullanılan “limited” ibaresi İngilizce’de sınırlı anlamına gelmekte ve limited şirket kavramı da “sınırlı sorumlu şirket”i ifade etmektedir (Arslanlı, 1963:9). Sorumluluğun sınırlı olması ile kastedilen, ortakların sorumluluğun sınırlı olmasıdır (Tekil, 1978:5). Şirketin sorumluluğu ise tüm malvarlığı ile¹⁶⁸ ve sınırsızdır. Ortaklık alacaklıları, alacaklarını ancak limited şirketten talep edebilirler. Limited şirketin ve ortaklarının sorumluluğu konusunda bahsedilen bu hususlar limited şirketin sermaye şirketlerine ilişkin en belirgin özelliğidir.

Hakiki şahıslar gibi hükmi şahıslar da limited şirkete ortak olabileceğinden pek çok belediye bu tür şirketlerin ortağı durumundadır.

2.4.4.2.2. Anonim şirketler

TK’ya göre anonim şirketin başlıca özellikleri; “Anonim Şirket”, sermayesi belli ve paylara bölünmüş olan ve üçüncü kişilere karşı ortaklarının sorumluluğu sınırlı bulunan, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulmuş, tüzel kişiliğe sahip ticari bir şirkettir (Arslan, 2006:144). Anonim şirketin özelliklerinden de anlaşılacağı üzere; anonim şirket bağımsız bir varlığa ve tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketidir. Tüzel kişiler de anonim şirketlere kurucu olabilirler. Ancak bunların tabi bulundukları kanun ve statülerde tacir olmalarını yasaklayan herhangi bir hükmün bulunmaması gerekmektedir. Bu noktada, belediyeler için böyle yasaklayıcı hüküm bulunmadığından belediyeler en çok bu tür şirket ortağı durumundadırlar.

2.4.4.3. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nda durum

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun¹⁶⁹ (KoopK) 1 inci maddesinde: “*Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlamak korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir*” denilmektedir.

¹⁶⁸A. Kaya (1999:279), sermaye şirketlerinin esas itibarıyla alacaklılara karşı malvarlığı ile sorumlu olmalarından dolayı, şirketin mali durumunun bozulması halinde malvarlığının muhafazası amacıyla öngörülen tedbirlerin de şahıs şirketlerinden farklı olarak ayrıca ve özellikle düzenlendiğini belirtmekte ve anonim şirketlerle ilgili TK’nın 324, limited şirketlerle ilgili TK’nın 546, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklarla ilgili TK’nın 476 ve kooperatifler ile ilgili KoopK’nın 63 üncü maddelerinin doğrudan veya dolaylı olarak bu nitelikte olduğunu ifade etmektedir.

¹⁶⁹1163 sayılı Kooperatifler Kanunu (1969) R.G. 13195:10.05.1969.

İlgili madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, belediyeler kooperatif yapılanması adı altında iktisadi işletme niteliği arz eden teşekküller kurabileceklerdir.

2.4.4.4. Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine Dair Kanun'da durum

Ülkemizde özelleştirme çalışmalarına temel teşkil etmesi için çıkarılan ve 24.11.1994 tarihinde kabul edilip 27.11.1994 tarihli 22124 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4046 sayılı “Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 26 ncı maddesinde aynen: *“Belediyeler ile diğer yerel yönetimler ile bunların kurdukları birlikler tarafından ticari amaçla faaliyette bulunmak üzere ticari kuruluşlar kurulması, mevcut ve kurulacak şirketlere sermaye katılımında bulunulması, Bakanlar Kurulu iznine tabidir.”* denilmektedir. Bu durumda, söz konusu kanun maddesi hükmü ile de belediyelerin birliklerine meşruiyet temeli kazandırıldığını söylebilmek mümkündür. (Bülbül, 2010:21).

2.4.4.5. 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da durum

3152 sayılı “İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”un¹⁷⁰ 15 inci maddesinin (a) fıkrasında, mahalli idarelerle bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla kurulmuş birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin işlem ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek, inceleme ve soruşturma yapmak İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın görevi olarak belirtilmektedir.

Kuruluş, görev ve işleyişlerindeki büyük farklılıklar bir yana bırakılırsa, belediyelerin 1580 sayılı Belediye Kanunu ile diğer yasa, tüzük ve yönetmeliklerin kendilerine yüklediği görevlerin yanı sıra belde halkının ortak ve medeni ihtiyaçlarını karşılayacak ekonomik ve ticari nitelikte girişimlerini uygulamada (Dilbirliği, 1995:79-91): Döner sermaye ve fon teşkili, birlik kurma, birliklere katılma, imtiyaz verme, belediye bütçesi içinde ya da belediye bütçesi dışında işletme kurmak, şirketler kurmak ve kurulmuş olan şirketlere katılmak şeklinde sınıflamak, tüzel kişilik açısından; Belediyeden ayrı tüzel kişiliği olanlar, belediye tüzel kişiliği içinde yer alanlar olarak, kuruluş açısından ise; Yasa ile kurulanlar, belediye meclisi kararı ile kurulanlar şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

¹⁷⁰3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (1985) R.G. 18675:23.02.1985.

Görüldüğü üzere, gerek Belediye Kanunu gerekse ilgili diğer mevzuat hükümleri, belediyelere, bir girişimci gibi sınai ve ticari faaliyetlere girmek konusunda geniş yetkiler vermiştir. Ülkemizde belediyelerin pek çoğunun belediye hizmetlerinin bir kısmını belediye bütçesi dışında fakat belediyeye bağlı ayrı bütçeli kuruluşlarla yönetip işlettiği görülmektedir (Karabilgin, 1992:21-22).

Bu kuruluşların bir kısmı (2560 sayılı Kanun ile kurulan İSKİ ve 4325 sayılı Kanun ile Kurulan EGO gibi) özel kanunla, bir kısmı ise “Belediye Bütçe Muhasebe Usul Tüzüğü”nün 47 nci maddesine göre belediye meclisi kararı ile kurulan katma bütçeli idareler şeklinde tezahür etmektedir. Diğer bir kısmı ise belediyelerin, TK hükümlerine göre kurdukları veya katıldıkları ticaret şirketleri şeklinde görülmektedir (Karabilgin, 1992:22).

2.4.4.6. 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu’nda durum

5434 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu”nun¹⁷¹ 12 nci maddesinde, ödenmiş sermayesinin yarıdan fazlasının belediyelere ait olduğu şirketlerde çalışanlar, sandıktan yararlanacaklar arasında sayılmıştır.

2.4.4.7. 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu’nda durum

4646 sayılı “Doğal Gaz Piyasası Kanunu”nun¹⁷² 4 üncü maddesine göre, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu’ndan (EPDK) doğal gaz dağıtım lisansı alan şehir içi dağıtım şirketi, yetki aldığı şehirde bulunan belediye ve belediye şirketini, kendisine, sermaye koyma şartı aramaksızın ve en az % 10 nispetinde ortak olmaya davet etmek zorundadır. Bu ortaklık da Bakanlar Kurulu’nun iznine tabidir. Belediyeler isterlerse % 10 oranında bedelsiz ortak oldukları doğalgaz dağıtım şirketine bedelini ödeyerek hisse oranını % 20’ye kadar artıracaktır.¹⁷³

Aynı madde kapsamında EPDK, belediye veya belediye şirketinin hisse almaması veya en az bir yönetim kurulu üyeliğine hak kazanılmayacak oranda hisse alması halinde, TK’nın 275 inci maddesine göre belediyeye şirket yönetim ve denetim

¹⁷¹5435 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emeki Sandığı Kanunu (1949) R.G. 7235:17.06.1949.

¹⁷²4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu (2001) R.G. 24390:02.05.2001.

¹⁷³Ancak bu artış Hazineye borcu bulunmamak ve ilave kredi talep etmemek veya hazineye olan kredi borçlarını tasfiye ettikten sonra, bu amaçla Hazine garantili kredi sağlamamak kaydıyla mümkün olacaktır.

kurullarında temsil hakkı verecek düzenlemelerin yapılmasını, şehir içi dağıtım şirketinden isteyebilecektir.

2.4.4.8. 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nda durum

5355 sayılı “Mahalli İdare Birlikleri Kanunu”nda¹⁷⁴, mahalli idare birliklerinin şirket kurabileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, anılan Kanunda birliklerin şirket kuramayacağı hususunda bir düzenleme de yapılmamıştır. Buna karşın, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü tarafından çıkartılan genelgelerde, yerel yönetimler tarafından kurulan veya iştirak olunan şirketlerle ilgili esasların belediye, il özel idaresi ve mahalli idare birliklerinde uygulanacağı belirtilerek, zımni olarak birliklerin şirket kurabileceği kabul edilmiştir (Altinkülçe vd., 2008:15). Ayrıca, 5355 sayılı Kanun uyarınca mahalli idare birliklerinde, birlik başkanı harcama yetkilisi olarak tanımlanıp (Dişli, 2010:40), 5018 sayılı KMYKK bağlamında sorumlu statüsüne dahil edilmiştir.

2.4.4.9. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde durum

İl özel idareleri, belediyeler ve birlikler, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini meclis kararı ve İçişleri Bakanlığı'ndan izin almak suretiyle kurum bütçesi içinde işletme kurarak yapabilirler. İşletmeler için ayrı bütçe düzenlenmeyip, kurum bütçesi içerisinde ana hizmet birimi gibi kodlanmaktadır.¹⁷⁵

Bağlı idare ve birlik bütçelerine ilişkin olarak söz konusu Yönetmelikte düzenlenmeyen hususlarda kendi özel mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

2.5. Belediyelerin Şirket Kurma veya Kurulmuş Şirketlere Katılmalarına İlişkin

Prosedür

Belediyelerin şirket kurabilmelerini ve şirketlere ortak olabilmelerini sağlayan yasal dayanak 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 18 inci maddesi ile TK'nın 275 inci maddesidir. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 18 inci maddesinin (i) bendine göre, “bütçe içi işletme ile 6792 sayılı Ticaret Kanunu'na tabi ortaklıklar kurulmasına veya bu ortaklıklardan ayrılmaya, sermaye artışına ve gayrimenkul yatırım ortaklığı kurulmasına karar vermek” belediye meclisinin görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Yine TK'nın 16 ncı maddesine göre belediyeler tarafından özel hukuk hükümlerine göre

¹⁷⁴5355 Mahalli İdare Birlikleri Kanunu (2005) R.G. 25842:11.06.2005.

¹⁷⁵Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2006) R.G. 26104:10.03.2006.

yönetilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere kurulan kurum ve kuruluşlar tacir sayılmaktadırlar. Ayrıca bu kurum ve kuruluşlar “Ticaret Sicil Tüzüğü”nün 13 üncü maddesine göre ticaret siciline tescil ile Ticaret Odalarına kaydolmak zorundadırlar.

Belediyelerin, asli görevleri yanında çeşitli mevzuatla kendilerine verilen hizmet ve görevleri yerine getirirken kimi zaman yerel ortak ihtiyaçların karşılanması, kimi zaman da ekonomik, sosyal, hukuki ve sosyo-politik nedenlerle yasal olarak açıkça yasaklanmayan konularda serbestçe tasarrufta bulunulabileceği kuralından hareketle, çok sayıda şirket kurdukları ya da kurulmuş olan şirketlere iştirak ettikleri görülmektedir (Dönmez, 1996:62).

5393 sayılı Belediye Kanunu, belediyelerin iştirak edecekleri şirketlerdeki hisselerinin ne kadar olacağı konusunda herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Daha önceleri gerçek veya tüzel kişilerin şirket kurmaları herhangi bir ön izne tabi değildi. 1994 yılından önce belediyelerin şirket kurmaları, kurulmuş şirketlere ortak olmaları valilik makamının görüşünün de eklenmesi suretiyle İçişleri Bakanlığı’nın “uygun” görüşünün alınması ile gerçekleşmekteydi.

Ancak 27.11.1994 tarih ve 22124 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4046 sayılı “Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 26 ncı maddesinin son bendi ile belediyeler ve diğer mahallî idareler ile bunların kurdukları birlikler tarafından ticari amaçla faaliyette bulunmak üzere ticari kuruluşlar kurulması, mevcut veya kurulacak şirketlere sermaye katılımında bulunulması Bakanlar Kurulu’nun iznine tabi kılınmıştır.¹⁷⁶ Kanunun gerekçesinde amacın, belediyelerin görev alanına girmeyen faaliyetlerde belediyelerin bütçelerinin harcanmaması konusunda kontrol sistemi oluşturmak olarak belirtilmiştir. Ancak “bu düzenlemede, kurulmuş yerel yönetim şirketlerinin başka şirketlere ortak olmak suretiyle şirket kurmaları şeklinde uygulamada sık rastlanan konuya değinilmemiştir (Yıldırım, 2007:28)”. Bu anlamda ilgili madde hükmünde bir boşluk oluşmuştur. Zira, belediyeler kendi görev alanlarıyla ilgili faaliyette bulunabilmek için ilgili mevzuat hükmüne göre yeni bir şirket kuramamaktalarsa da, farklı şirketlerce kurulmuş şirketlere ortak olmak yoluyla bütçe

¹⁷⁶Bazı istisnai durumlarda, bu usulün dışına çıkılarak daha değişik yollarla da şirket kurulduğu görülmüştür. 5104 sayılı “Kuzey Ankara Girişi Kentsel Dönüşüm Projesi Kanunu”nun 6 ncı maddesine göre ve doğrudan kanunla kurulan şirketin kurulma usulü buna bir örnektir (Yıldırım, 2007:29).

harcamalarını görev ve yetki alanı kapsamında olmayan konulara kanallize edebilmektedirler.

1994 yılına gelinceye kadar, belediyeler belediye işletmelerini, en yüksek karar organı olan belediye meclisinin kararı ile kurabilmekte iken (söz konusu karar yeterli iken) 4046 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmiş olması ve kapsamına yerel yönetimlere ait ticari şirketleri de almış olması nedeniyle, bu tür şirketlerin kurulması Bakanlar Kurulu'nun iznine bağlı kılınmıştır (Zülüflü, 1999:34). Belediyeler söz konusu izni aldıktan sonra, belediye meclisi kararı ile, bahis konusu iktisadi teşebbüsü kurarak teşebbüs yönetmeliğini İçişleri Bakanlığı aracılığıyla Sayıştay'a gönderir; Sayıştay'ın görüşleri doğrultusunda gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra ilan ederek yürürlüğe koyarlar (Zülüflü, 1999:35). Yalnız bu noktada bahsedilmesi gerekmekte olan bir husus bulunmaktadır ki, o da şudur: Belediye şirketinin kurulması Bakanlar Kurulu'nun iznine tabidir; ancak 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 18 inci maddesinin (i) bendi gereğince belediyelerin ortak olduğu şirketlerin piyasa koşullarında ve TK hükümlerine göre sermaye artırımına karar vermeleri halinde Bakanlar Kurulu kararı gerekmemekte ve belediye meclisi kararı yeterli olmaktadır.

2.6. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Mali Denetimi

2.6.1. Genel olarak

Günümüzde yerel yönetimler ve bunların etrafında yer alan oluşumlar, toplumla ve bireylerle içiçe, ancak bireyin ve toplumun sürece en az katıldığı türden kuruluşlardır. Sayıları, ilişkili kuruluşları, bütçeleri ve toplumsal önemleri göz önüne alındığında, bu alanda yapılacak etkin denetimin getireceği olumlu sonuçların önemi anlaşılabacaktır (Özbay, 1997:380-381).

Ülkemizde de yerel yönetimlerin yan kuruluşlarının ekonomide önemli bir yeri bulunmaktadır. Söz konusu kuruluşlar onbinlerce kişi çalıştırmakta ve milyarlarca liralık bütçelere hükmetmektedirler. Denetim boşluğu veya yetersizliği nedeniyle kaynakların heba edilmesi sonucu, toplum günlük yaşamını yakından etkileyen bazı kamu hizmetlerini yeterince alamamakta ya da kalitesiz hizmetle yetinmektedir. 1990'lı yıllarda bu kuruluşlarda yaşanan ve denetimsizlikten kaynaklanan sorunlar ve bunların sonuçları, o yıllarda toplumun en önemli gündemini oluşturmuştur (Özbay, 1997:380-381).

Yerel yönetimler mali ve idari denetime tabidir. Ancak, yerel yönetimlerin içinde bulunduğu zaafiyet ile bu kuruluşları denetleyen birimlerin zaafiyetleri aynı kökenden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, idari denetim tam anlamıyla bağımsız da değildir. Herşeyden önce idari denetimin kanalları topluma açık değildir ve bu nedenle gerekli aleniyet de sağlanamamıştır. Yerel yönetimleri denetlemekle görevli denetim birimleri şüphesiz belli bir çizginin üstünde kalitesi olan birimlerdir. Ancak şurası bir gerçektir ki; idari, siyasi vesayet altında oldukları gerçeği de göz önüne alındığında, bu birimlerin denetim gücü, çağımızda toplumun bu kuruluşlarda aradığı aleniyeti sağlamaktan uzaktırlar. Yadsınamaz bir gerçekliktir ki, merkezî hükümet kendi vesayet denetimini her zaman ve koşulda saklı tutmak isteyecektir. Yerel yönetimlerin özelliği gereği, halka açık olması,¹⁷⁷ halka karşı sorumlu olması gerekmektedir. Bu sorumluluk ancak merkezî hükümetten ve yerel yönetimlerden bağımsız denetim ile sağlanabilecektir.

Ülkemizde muhasebe mesleği, bu hizmetlerin muhasebeciler tarafından yürütüldüğü gelişmiş ülkelerdeki seviyeye ulaşmıştır. Kanaatimizce, muhasebe meslek mensupları, kendilerine verilmesi gereken denetim görevini, hizmet alanına girmesi koşuluyla, en iyi şekilde yerine getirecek mesleki donanımına, liyakata ve örgütlenmeye sahiptir. Bu şekilde yapılacak denetimin bağımsızlığı ve aleniyeti vasıtasıyla, kamunun şeffaflaşması sağlanabilecektir. Nitekim tüm dünyadaki eğilim, kamunun idari denetim dışındaki denetim görevini bağımsız örgütlenmiş muhasebe mesleği mensuplarına vermesi yönünde gelişmektedir. Ülkemizde de bu konunun taraflarınca tartışılması ve geliştirilmesi yararlı olabilecektir (Özbay, 1997:380-381).

2.6.2. Belediye iktisadi teşekküllerinin denetiminin özel hükümleri

Belediyelerin dış denetimi; idari vesayet çerçevesinde merkezi idari birimleri tarafından denetlenmesi, TBMM adına Sayıştayca (Yeni SK Tasarısı'nın yürürlüğe girmiş olmasıyla birlikte) denetlenmesi ve yargı yoluyla denetlenmesi şeklinde sınıflandırılabilir.

Bu arada merkezi idarenin BİT'ler üzerindeki kurumsal denetimi; Devlet Denetleme Kurulu'nun (DDK), YDK'nın, SPK'nın, Etik Kurulu'nun, Kamu İhale Kurumu'nun, Özelleştirme İdaresi'nin, İçişleri Bakanlığı'nın, Bayındırlık ve İskan

¹⁷⁷ Ayrıca, yönetimde açıklık ve bilgi edinme kanallarının genişletilmesi suretiyle halkın etkinliği ve rolü artırılmış olacak ve bu durum kamu yönetiminde görev yapanların sadece siyasilere değil, aynı zamanda halka karşı da sorumlu olması sonucunu doğuracaktır (Eryılmaz, 1999:22-25).

Bakanlığı'nın, Yargının, Vali ve Kaymakamların, Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun, Maliye Bakanlığı Denetim Organlarının, Büyükşehir İlk Kademe ve İlçe Belediyelerinin ve Büyükşehir Belediyesinin denetimi olarak sınıflandırılabilir.

2.6.2.1. Eski 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve yeni 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre durum

1982 Anayasası'nın 160 ncı maddesi gereğince;

“merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak”

Sayıştay'ın görevidir. Belirtilen anayasal düzenleme çerçevesinde hazırlanan eski 832 sayılı SK ve yeni 6085 sayılı SK da Sayıştay'ın bu görevini teyit etmiştir.¹⁷⁸ Bu düzenlemeler çerçevesinde kamu kurumlarına ilişkin genel denetim yetkisi Sayıştay'ındır. Ancak eski SK incelendiğinde, Sayıştay'ın belediye şirketleri üzerindeki denetim yetkisine ilişkin herhangi bir düzenleme olmadığı görülmekteydi.

Bununla birlikte, yeni 6085 sayılı SK'nın ilgili hükümleri tetkik edildiğinde belediye şirketlerinin de Sayıştay denetimi kapsamına alınacağı anlaşılmaktadır. Zira, kanunun 7 nci maddesinde;

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

denilmek suretiyle kanun koyucunun kamu kaynağı kullanan belediye şirketlerini de denetim kapsamına dahil tutma iradesi belirginlik kazanmıştır. Dikkat edilecek

¹⁷⁸Bkz. eski 832 sayılı SK m.1 ve yeni 6085 sayılı SK m.5.

olursa, kanun koyucu ilgili metinde “kamu kaynağı”nı¹⁷⁹ hiçbir ayırıma tabi tutmadan başına “her türlü” takısını koyarak, kamu sermayeli şirketlerin de sermayelerinin kamu kaynağına dayanması olgusuna istinaden bunların da denetim kapsamına dahil olduğunu ifade etmiştir.

Ayrıca, yeni 6085 sayılı SK’nın “Denetim Alanı” başlıklı 4 üncü maddesinin (a) bendinde, Sayıştay’ın merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, yerel idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50’den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç diğer kamu idarelerini denetleyeceği belirtilmiş; yine aynı maddenin (b) bendinde ise, (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya söz konusu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, müessese, kuruluş, birlik, vakıf, işletme ve şirketleri (BİT’leri) -kamu payının yarıdan az olması halinde ortaklık hakları yönüyle- denetleyeceği vurgulanmıştır.

Yine “Türkiye Büyük Millet Meclisinden Gelen Denetim Talepleri” başlıklı yeni 6085 sayılı SK’nın 45 inci maddesinde;

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

denilmek suretiyle, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, belediye şirketleri de dahil her türlü şirketin hesap ve işlemlerinin

¹⁷⁹Kamu kaynağı, kamuya ait veya kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirler, taşınır ve taşınmaz mallar, para, alacak ve haklar, bağış ve yardımlar, borçlanma suretiyle elde edilenler dahil her türlü değerleri ifade etmektedir. Bkz. Yeni 6085 sayılı SK m. 2/n.

Sayıştay tarafından denetlenebileceği aksini iddiaya imkân vermeyecek açıklıkta ortaya konulmuştur.¹⁸⁰

Tüm bu anlatılanlar ışığı altında denilebilir ki, belediye şirketleri yakın bir zamana kadar yürürlükte bulunan 832 sayılı SK mucibince Sayıştay'ın denetim ve yargılamasının kapsamı dahilinde değilseler de, yine yakın bir zamanda yürürlüğe girmiş olan yeni 6085 sayılı SK'nın bahis konusu ettiğimiz maddeleri gereğince Sayıştay'ın denetim ve yargılamasının kapsamına girdikleri kuşkusuzdur.

Bu noktada BİT'lerin Sayıştay'ın denetimine tabi olduğu açıkça belirli olduğu için, Sayıştay'ın denetim süreç ve kapsamından belediyelerin denetimi çerçevesinde bu aşamada bahsetmek uygun olacaktır:

Bilindği üzere 1982 Anayasası'nın 160 ve 5018 sayılı KMYKK'nın 68 inci maddeleri uyarınca ülkemizdeki dış denetim kuruluşu olan Sayıştay'a verilen görev, devletin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin yasal mevzuata uygunluğuna karar vermektir. Daha önce de detaylı bir şekilde bahsettiğimiz üzere, dış denetim kapsamında; mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu, gelir ve giderler ile mallara ilişkin hesapların mevzuata uygunluğu, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ve performansın değerlendirilmesi yer almaktadır.

Sayıştayca yapılan denetimler, kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülmektedir. Söz konusu denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilmektedir.

Yakın bir zaman öncesine kadar yürürlükte bulunan 832 sayılı SK'nın geçici 8 inci maddesinde, belediyelerin mali işlemlerinin denetlenmesine dair Kanun yürürlüğe girinceye kadar 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu¹⁸¹ ve bu kanuna ek kanunların belediyelere ait hükümlerinin yürürlükte kalacağı ifade edilmiş; 2514 sayılı Kanun'un 68 inci maddesinde ise, belediyelerin sayman hesaplarıyla kesin hesaplarının ikinci derecede Sayıştay'ın inceleme ve yargılamasına tabi olduğu belirtilmiştir.¹⁸²

¹⁸⁰Yeni 6085 sayılı SK'ya ilişkin belirtilen bu hususlar teşebbüsler içinde geçerlidir.

¹⁸¹2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu (1934) R.G. 2735:25.06.1934

¹⁸²Esasında, eski 832 sayılı SK'nın 104 üncü maddesi hükmüyle 2514 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış, ancak Geçici 8 inci maddesinde, 2514 sayılı Kanun ve bu kanunların belediyelere ait hükümlerinin yürürlükte kalacağı ifade edilmiştir. Konuya ilişkin Sayıştay Genel Kurulu'nun 08.07.1991

Eski 832 sayılı SK'nın 38 inci maddesinde, Sayıştay'ın, denetimine tabi olan idare ve kurumların gelir, gider ve mallarına ilişkin işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarının kayıt ve belgeleriyle birlikte inceleyeceği, nihayetinde bütün bu işlem ve hesapları yargılama yoluyla denetleyeceği hükme bağlanmış; aynı Kanun'un 40 ıncı maddesinde, tahakkuk eden ve tahsil edilen bütün gelirlerin, gelir artıklarının ve emanetlerin miktar ve içeriğini gösteren defter ve cetvellerle bunlarla ilgili her türlü belgelerin, gelir hesabını; yapılan harcamaların ve bunlara ilişkin olarak alınan para ve sair kıymetlerin miktar ve içeriğini gösteren defter ve cetvellerle bunlarla ilgili her türlü belgelerin, gider hesabını; mevcut ve alınan, sarf olunan, satış, yok etme veya sair suretlerle elden çıkarılmış olan her türlü malların ve eşyanın miktar ve içeriğini gösteren defter ve cetvellerle ilgili her türlü belgelerin, mal hesabını oluşturacağı açıklanmış; yine aynı Kanun'un 45 inci maddesinde ise, sorumlulularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata aykırı olarak tahakkuk ettirildiği, alındığı, harcandığı, verildiği, saklandığı veya idare edildiği Sayıştayca kesin hükme bağlananları, söz konusu sorumluların ödemek zorunda olduğu hükme bağlanılmış olmakla, bu konuda yargısal kararlar verilebileceği açıklanmış olmaktadır. Yine aynı Kanun'un 46 ncı maddesinde¹⁸³ denetim sırasında hangi hususların araştırılacağı hususu detayı ile belirtilmiştir.

Sayıştay Genel Kurulu'nun 27.04.1992 tarih ve 4725 sayılı kararında, belediye hesaplarında da gelir denetimi yapılırken Sayıştay'ın denetimine dahil olan diğer idare ve kurum hesaplarında olduğu gibi, eski 832 sayılı SK'nın gelir denetimine ilişkin hükümlerinin uygulanmasına tabi bulunduğuna, esasen bu hususun 08.07.1971 tarih ve 3523 sayılı Sayıştay Genel Kurulu Kararı ile de açıklığa kavuşturulmuş olduğuna, eski 832 sayılı SK'nın gelir denetimine ilişkin hükümlerinde tarhtan bahsedilmemesinin tarhiyatın dayanağı olmakta olan belgelerin incelenmesine engel teşkil etmeyeceğine,

tarih ve 3523 sayılı kararında, belediye hesapları hakkında 2514 sayılı Kanun hükümlerinin tamamının değil münhasıran söz konusu idarelerle ilgili hükümlerinin uygulanması ve bunun dışında kalan hususlarda 832 sayılı SK hükümleri ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 832 sayılı Kanun'a aykırı olmayan hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

¹⁸³Eski 832 sayılı SK m. 46 “....gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmeyeceği, giderlerin; Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı, ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığı, idare hesabına giren bütün işlemlerin para ve sair kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığı, taşınır ve talinmaz malların giriş, saklanması, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı ve bütün işlem ve hesapların belgelerine ve kayıtlarına uygun olup olmadığı araştırılır.....”

söz konusu Kanun’un 29 uncu maddesi gereğince denetim sırasında gerekli gördüğü takdirde, her türlü bilgi ve belgenin istenebileceğine, yine aynı Kanun’un 81 inci maddesinin ilk fıkrasında belirtildiği üzere, hesap ve işlemlerinin yargılanması sonucunda mutlaka beraat ve tazmin kararı verilmesi gerekmeyip, gerektiğinde durumun ilgili mercilere duyurulmasının da mümkün olduğuna, etkin bir vergi sistemi için mutlaka kazai bir karar verilmesinin şart olmadığına, karar verilmiştir.

Belediye bütçesi dışında yer almakta olan işletmeler, mali kaynak bağlamında belediye bütçesi ile doğrudan ilişkili olduğu halde, belediye sorumlu muhasebe yetkilisinin “yönetim dönemi hesabı”¹⁸⁴ içinde bunların hesapları yer almamaktadır. Söz konusu kuruluşların bütçe ve kesin hesapları, belediye bütçe ve kesin hesaplarının tabi olduğu usule tabi olduğundan, Sayıştay denetimine tabidirler.¹⁸⁵

5018 sayılı KMYKK ile Sayıştay’a bir takım yeni görevler verilmek suretiyle söz konusu kurumun denetim kapasitesi güçlendirilmiştir. BİT’lerin muhtemel denetim süreci de söz konusu yeni görevler ekseninde cereyan edecektir.

Bu bağlamda, Sayıştay’ın harcama sonrası denetimini, içeriklerinden önceki bölümlerde detaylı bir şekilde bahsettiğimiz denetim türlerinden olan “düzenlilik denetimi” ve “performans denetimi” olarak ikiye ayırmak mümkün görülmektedir (Alıcı, 2007:38). Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesidir.¹⁸⁶ Performans denetimi ise kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre kullanılıp kullanılmadıklarının denetlenmesidir¹⁸⁷ (Karaahmet, 2007:14).

¹⁸⁴Yönetim dönemi hesabı, yönetim döneminde yapılan bütün mali işlemleri kapsayan mali tablo, rapor, defter ve cetveller ile sayım tutanaklarından oluşmaktadır. Görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından düzenlenen yönetim dönemi hesabı, mahsup dönemini takip eden bir aylık süre içerisinde mevzuatında belirtilen yetkili mercilere verilmektedir (Çöker, 2008:9).

¹⁸⁵Konuya ilişkin Sayıştay Genel Kurulu’nun 04.11.2001 tarih ve 4708 sayılı kararına göre; tanzim satış mağazaları kurmak maksadıyla belediyeler tarafından tesis edilen fonlara ait hesapların, 832 sayılı SK’nın Geçici 8 inci maddesi ile atıfta bulunan 2514 sayılı Kanun’un 68 inci maddesi kapsamında mütalaa edilmesi ve bu maddede belediye hesapları için öngörülen usul çerçevesinde, Sayıştay denetimine tabi olması gerekmektedir.

¹⁸⁶Bkz. Yeni 6085 sayılı SK m. 36.

¹⁸⁷Değindiğimiz üzere 5018 sayılı KMYKK Sayıştay’ın performans denetimi yapmasına imkan vermektedir. Esasında Sayıştay, 1990’lı yılların başından beri performans denetimi çalışmalarını yürütmektedir. Kurum bu bağlamda pek çok performans raporu hazırlamıştır. 5018 sayılı KMYKK’nın daha sonra çıkması ve bu Kanunla performans kriterlerinin belirlenmesini hususunun Maliye Bakanlığı’na bırakılması sebebiyle Sayıştay’ın performans denetim ve raporları, değerlendirme raporları

Sayıştayca yapılacak harcama sonrası denetimin amacı, genel yönetim kapsamına dahil olan kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, idarenin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; mevzuata, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM’ye raporlanmasıdır. Sayıştay denetimi, yeni 6085 sayılı SK’nın “Denetimin Amacı” başlıklı 34 üncü maddesinde; bütçe hakkının gereği olarak kamu kurumlarının faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi şeklinde düzenlenmiştir.

Bu arada yeni 6085 sayılı SK’nın “Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu” başlıklı 38 inci maddesinin beşinci fıkrasındaki¹⁸⁸ düzenlemeden BİT’lerin denetiminin ilgili belediye denetimiyle birlikte yapılacağı anlaşılmaktadır.

Yeni 6085 sayılı SK’nın özellikle BİT’leri ilgilendirdiğini düşündüğümüz 46 ve 47 nci maddelerine göre -daha doğru bir deyişle ilgili madde hükümlerinin yorumundan çıkan sonuca göre-, belediyeler ile 4 üncü maddenin (b) bendinde sayılan kamu idareleri; Sayıştay’ın talebi üzerine hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetleteceklerdir. Bu bağlamda Sayıştay’ın, denetçileri aracılığıyla yapacağı denetimlerde, bağımsız dış denetçilerin hazırladığı raporlardan yararlanacağı anlaşılmaktadır.¹⁸⁹

Yine yeni 6085 sayılı SK’nın “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu” başlıklı 39 uncu maddesine göre, Sayıştayca denetlenecek BİT’lerin denetimi sonucu oluşturulacak raporlar, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanacak mahalli idareler genel faaliyet raporu

mahiyetini maalesef aşamamıştır. Performans denetiminin yapılabilmesi için kuruluşların stratejik planlarının, hedeflerinin ve söz konusu hedeflere ulaşıp ulaşamadığının test edilmesini sağlayan performans göstergelerinin bulunması, kurumun idari yapılanmasının ve yetki ve sorumlulukların buna göre tanımlanması gerekmektedir. Bu türden ölçüt veya yapılanmalar olmadığı halde Sayıştay’ın performans denetimi konusunda hayli deneyimi bulunmaktadır.

¹⁸⁸Yeni 6085 sayılı SK m. 38/5 “*Kamu iktisadi teşebbüsleri hariç kamu idarelerinin sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip bulundukları kuruluş ve ortaklıklarının denetimi, bu idarelerin denetimi ile birlikte gerçekleştirilir ve denetim sonucunda hazırlanan raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilir.*”

¹⁸⁹Bazı yazarlar söz konusu hükümlerin içeriğini bu haliyle sakıncalı görmekteyirler. Söz konusu yazarlardan Güler’e (2005:190) göre, buradaki en önemli sakınca, ülkemizde şu anda bankaların denetimini yapmakta olan ve bu işler için Türkiye’de denetim şirketleri açmış olan yabancı mali denetleme şirketlerinin tüm kamu gelir ve giderlerine müdahil hale getirilmesidir. Esasında kanunun ilgili madde hükümleri mucibince bağımsız denetleme şirketlerinin raporları Sayıştay denetiminde hükme esas alınacak bağlayıcı belgeler olmayıp, yalnızca Sayıştay denetim elemanlarının denetim faaliyetlerinde yararlanacağı tali belgeler olacağından söz konusu kaygıları paylaşmamaktayız.

ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak genel faaliyet raporu ile birlikte değerlendirilecektir (Alicı, 2007:40). Denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanacak faaliyet genel değerlendirme raporu, "Rapor Değerlendirme Kurulu"nın görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahalli idareler genel faaliyet raporu ile birlikte TBMM'ye sunulacak ve bir örneği Maliye Bakanlığı'na gönderilecektir. Yerel idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığı'na, bir örneği de ilgili yerel idarenin meclisine gönderilecektir (Alicı, 2007:40).

Sonuç olarak Sayıştay, kendisine verilen yetkiye istinaden BİT'ler üzerinde, yeni 6085 sayılı SK'nın 2 nci maddesinin (a) fıkrasında düzenlilik ve performans denetimi olarak tanımlanmakta olan "Sayıştay denetimi"ni gerçekleştirecektir. Söz konusu maddenin (b) fıkrasında düzenlilik denetimi; mali denetim ve uygunluk denetimi olarak belirtilmiştir. Yine aynı maddenin (c) fıkrasında ise mali denetim;¹⁹⁰ kamu kurumlarının hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim olarak belirtilmiştir. Aynı maddenin (ç) fıkrasında ise uygunluk denetimi; kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim olarak belirtilmiştir. Aynı maddenin (d) fıkrasında ise performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen gösterge ve hedefler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesine ilişkin denetim olarak belirtilmiştir.

2.6.2.2. İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettiş Kurulu Tüzüğü'ne göre durum

5393 sayılı Belediye Kanunu, "*belediyelerin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemlerinin, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından*" denetleneceğini ifade etmektedir.¹⁹¹ Söz konusu düzenleme doğrultusunda Bakanlar Kurulu'nun 01.08.1985 tarih ve 9750 sayılı kararı ile hazırlanan "İçişleri

¹⁹⁰ Halihazırda Sayıştay'ın mali denetimi, ilgili kuruluşların gelir, gider ve ve malları ile sorumlularının hesap ve işlemlerini denetlemek biçiminde ve genel anlamda sorumlu olan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ile muhasebe yetkilisi ve muhasebe birimi hesapları üzerinde yapılan biçimsel bir denetimdir (Alicı, 2007:38). Söz konusu denetimde, harcamaların ve hesapların hukuka uygunluğu esas alınmaktadır.

¹⁹¹ Bkz. 5393 sayılı Belediye Kanunu m. 55.

Bakanlığı Mülkiye Müfettiş Kurulu Tüzüğü¹⁹² incelendiğinde, “belediyeler ve köylerle, bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla kurulan birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin çalışmalarını, işlemlerini ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek”¹⁹³ görevinin mülkiye müfettişlerinin görevleri kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, mülkiye müfettişleri tarafından yapılan denetimin, doğrudan şirketlerin denetimi değil, belediyenin üzerinden dolaylı bir denetim olduğu anlaşılmaktadır (Şahin Yördem, 2010:31).

2.6.2.3. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’na göre durum

4734 sayılı “Kamu İhale Kanunu”nun¹⁹⁴ (KİK) 2 nci maddesinde, bu kanun kapsamındaki kuruluşlar gösterilmiştir.¹⁹⁵ Söz konusu madde hükmünden, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan ya da dolaylı olarak büyükşehir belediyelerine, il özel idarelerine veya söz konusu 2 nci maddenin (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılan diğer kamu kurum ve kuruluşları ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlara, birliklere, tüzel kişilere ait olan şirketlerin, mal ve hizmet alımları ile yapım işleri yönünden 4734 sayılı KİK’in hükümlerine uymak zorunda oldukları anlaşılmaktadır. Belirtilen şirketlerin 4734 sayılı KİK’e alınmasındaki temel amaç söz konusu şirketlerde bulunan kamu kaynağının korunmasıdır (Er. Özdemir, 2007:40-43).

Mahalli idare kapsamında bulunan bir kurum olmadığı ve idare ile ilgili kurulmuş vakıf, dernek, birlik, sandık gibi bir kuruluş olmadığı cihetle mahalli idarenin ortağı bulunduğu bir şirket, eğer istenen belgeleri sağlayabiliyor ise, söz konusu mahalli idare biriminin ihalesine katılabilmesi mümkündür. Buna mukabil, şirketin yönetiminde görev alan kişiler ile sermaye oranı % 10’dan fazla olan ortağın, aynı zamanda ihale açan mahalli idarenin ihale komisyonlarında; ihalenin hazırlanması, yürütülmesi ve sonuçlandırılması ile onaylanmasında görevli olmamaları veya bu kişilerin belediyelerin

¹⁹²İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri Kurulu Teftiş Tüzüğü (1985) R.G. 18866:12.09.1985.

¹⁹³İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri Kurulu Teftiş Tüzüğü m. 5/A.

¹⁹⁴4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (2002) R.G. 24648:22.01.2002.

¹⁹⁵4734 sayılı KİK m. 2. “Aşağıda belirtilen idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür:a) Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, özel idareler ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler, tüzel kişiler.b) Enerji, su, ulaştırma ve telekomünikasyon sektörlerinde faaliyet gösterenler dahil, kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekküllerinden oluşan kamu iktisadi teşebbüsleri.c) Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (mesleki kuruluşlar hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar.d) (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilenlerin ortak oldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler.e) 4603 sayılı Kanun kapsamındaki bankaların yapım ihaleleri.....”.

ihale yetkilisi konumunda bulunmamaları gerekmektedir. Aksi halde 4734 sayılı KİK'in 11 inci maddesi gereğince söz konusu şirketin ihalesine katılabilmesi mümkün olmayacaktır (Doğanyigit, 2005:768-769).¹⁹⁶

4734 sayılı KİK'in "İstisnalar" başlıklı 3 üncü maddesinin (g) bendi, söz konusu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (d) bentlerinde sayılan kuruluşların, ticari ve sınai faaliyetleri çerçevesinde; doğrudan mal ve hizmet üretimine ve ana faaliyetlerine yönelik ihtiyaçlarının temini için yapacakları, Hazine garantisi veya doğrudan bütçenin transfer tertibinden aktarma yapmak suretiyle finanse edilenler dışındaki yaklaşık maliyeti ve sözleşme bedelinin iki milyon üç yüz bin Türk Lirasını¹⁹⁷ aşmayan mal veya hizmet alımlarını istisna kapsamına almıştır.¹⁹⁸ Dolayısıyla belirtilen meblağlara kadar olan mahalli idare şirketlerinin mal ve hizmet alımları 4734 sayılı KİK'e tabi olmayacaktır.¹⁹⁹

4734 sayılı KİK'in 53 üncü maddesi, Kamu İhale Kurumu'na, belediyelerden bilgi, belge, görüş isteme ve ihale işlemlerini inceleme yetkisini vermiştir. Bu yetkiye istinaden BİT'lerin ihale işlemlerinin Kamu İhale Kurumu'nun denetimine tabi olduğunu iddia etmek mümkündür. Belediyelerin bu bağlamda ihale yapan kuruluşlar olmaları sebebiyle, belediyelerce yapılan ihalenin başlangıcından sözleşmenin imzalanmasına kadar olan süre içerisinde kendilerince yapılan işlemlerin KİK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının Kamu İhale Kurumu'nun denetimine tabi olması, bize, belediyelerin ayrıca Kamu İhale Kurumu'nun da denetimine tabi olduğunu göstermektedir.

¹⁹⁶ Ayrıca, Sayıştay Genel Kurulu (Sayıştay GK) da 26.04.2001 tarih ve 4985/1 sayılı kararında, ihaleyi yapan idarenin ita amirleri ile ihale işlemlerini yapan, hazırlayan, yürüten, denetleyen ve sonuçlandırmakla görevli olan personelin belediye şirketlerinde yönetim ve denetim kurulu üyeliği yapamayacağı belirtilmiştir. Başka bir deyişle, ihaleyi hazırlayan belediye personelinin şirket yönetim ya da denetim kurulu üyesi olması durumunda, şirketin ihaleye giremeyeceği hükme bağlanmıştır.

¹⁹⁷ Söz konusu meblağ, her yıl yeniden belirlenmektedir.

¹⁹⁸ Mahalli idare şirketlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmeleri için gereken koşullar için bkz. A. Acar (2003:22).

¹⁹⁹ Bu arada 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu farklı bir istisna daha getirmiştir. Anılan Kanun'un 26 ncı maddesine göre, büyükşehir belediyesi, kendisine ait büfe ve çay bahçelerini işletebilir; ya da bu yerlerin belediye bağlı kuruluşlarının % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere, 2886 sayılı DİK'in hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebilir. Bu durumda, büyükşehir belediyelerinin; sahip oldukları büfe, otopark ve çay bahçelerini ihalesiz olarak şirketlerine devretme yetkileri bulunmaktadır.

2.6.2.4. 5393 sayılı Belediye Kanunu'na göre durum

5393 sayılı “Belediye Kanunu”, belediye meclisi’nin “*belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için*” bir denetim komisyonu oluşturacağını belirtmektedir.²⁰⁰ Oluşturulan komisyonun “*belediye birimleri ve bağlı kuruluşlarından her türlü bilgi ve belgeyi*” isteyebileceğine vurgu yapan kanun koyucu, belediye şirketlerinden bahsetmemiştir. Aynı zamanda “Belediyelerin Denetimleri” başlığını taşıyan Dördüncü Kısım’da da belediye şirketlerinin doğrudan denetimine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Nitekim, belediye meclisinde kurulan denetim komisyonunun belediyenin bağlı kuruluşları ile şirketlerini denetleyemeyeceği hususu 22.03.2006 tarih ve 57505 sayılı İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü yazısı ile de teyit edilmiştir.

Şirketlerin belediye denetimi içerisinde dolaylı olarak denetleneceklerine ilişkin bir düzenleme, 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 56 ncı maddesinde göze çarpmaktadır. Buna göre; belediye başkanı, hazırlayacağı faaliyet raporlarında, “*bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin*” bilgi ve değerlendirmelere yer verecektir. Nitekim belediye meclisi, denetim ve bilgi edinme yetkisini, 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 26 ncı maddesi uyarınca faaliyet raporlarını değerlendirme yoluyla kullanabilmektedir. Bu düzenleme çerçevesinde, belediye şirketlerinin belediye denetim sürecinde dolaylı olarak denetleneceği görülmektedir. Bu durumda 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 26 ve 56 ncı maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden çıkan sonuca göre, Belediye Başkanı, 5018 sayılı KMYKK uyarınca belediye ortaklık ve işletmelerinin kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması hususunda dolaylı olarak belediye meclisine karşı sorumlu olacaktır (Şahin Yördem, 2010:32) .

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun, belediye şirketlerinin kurulmasına dair 14 üncü maddesinin a/e/f/g/j/o/ı bentleri ve 2 nci fıkrası, 18 inci maddesinin i/j/o/p bentleri, 60 ncı maddesi, 68 inci maddesinin d/e bentleri, 70 inci maddesi, 71 inci maddesi, 75 inci maddesi ile geçici 5 inci maddesi şirket/kuruluş ve işletilmesiyle ilgilidir. İşletme ve

²⁰⁰Denetim komisyonunun yapacağı denetim belediyenin; a) gelirleri, b) giderleri, c) gelirleri ve giderlerine ilişkin hesap kayıt ve işlemleri üzerinde olmalıdır. <http://www.stratejikboyut.com/belediyelerdeki-denetim-komisyonlari-28618.html8>. (Erişim tarihi: 11.01.2010)

şirketlerin denetimi ise, ilgili Kanunun 25, 26, 54, 57 ve 58 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

BİT'lerin denetimi ile ilgili diğer bir takım düzenlemelere 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "belediye gelirleri"ne ilişkin hükümlerinden de ulaşabileceğimiz kanısını taşımaktayız. İlgili Kanun'un 59 uncu maddesinde yer alan; *"Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler ve diğer gelirler"* içerisinde BİT'lerin elde etmiş olduğu kârların da olması gerekmektedir. Kârların doğru devredilip edilmediği denetimi hesap komisyonunca ve Sayıştayca yapılmalıdır.

Ayrıca kanımızca, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 60 ıncı maddesinde *"belediyelerin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve katıldığı birliklerle ilgili ortaklık payı ve üyelik aidatı giderleri"*nin belediye gideri olarak sayılmasıyla BİT'lerin denetiminin gerekli olduğu ifade edilmiştir. Zira, bu düzenlemeler çerçevesinde, belediyenin şirket ortaklık oranlarında şirket katılım payı ödediği ve şirket hasılatından gelir elde ettiği görülmektedir. Bu durum ise, kamu kaynağının söz konusu şirketlere aktarıldığını göstermektedir.

2.6.2.5. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'na göre durum

5216 sayılı "Büyükşehir Belediyesi Kanunu"nın²⁰¹ büyükşehir belediyesine şirket kurma hakkı veren 26 ncı maddesinde belediye şirketlerinin denetimine ilişkin farklı bir düzenleme görülmektedir. Söz konusu madde hükmünde kanun koyucu, *"Genel Sekreter ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik sıfatını haiz personel"*in bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev alabilecekleri düzenlenmiştir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 10 uncu maddesi; büyükşehirin ve büyükşehir yönetimine dahil olan belediyelerin, Belediye Kanunu ile diğer mevzuat hükümleri ile ilgisine göre belediyelere tanınan yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahip oldukları düzenlenmiştir.

İlgili Kanun'un 24 üncü maddesinin (g) fıkrası, belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve birliklerle ilgili ortaklık payı ile üyelik aidatı giderlerini açıkça belediye giderleri arasında saymıştır.

²⁰¹5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu (2004) R.G. 25532:23.07.2004.,

Yine ilgili Kanun'un geçici 3 üncü maddesiyle BİT'lerin tüm borçlarının, belediyenin borcu olduğu açıkça kabul edilmiş ve söz konusu borçlardan dolayı borçlu oldukları kamu kurumlarıyla takas imkânı getirilmiştir.

2.6.2.6. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu'na göre denetim

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırarak, *“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 mali saydamlığı sağlamak”* amacıyla 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK'nın²⁰² kapsamı 2 nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; ilgili kanun *“merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri”*nin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır.

Madde gerekçesinde de ifade edildiği üzere, *“Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ile kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamu şirketleri”* kanun kapsamı dışında tutulmuştur (Şahiner, Başaran, Koçak ve Kazan, 2010:22). Belediye şirketlerinin kamu şirketi olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği yoruma açık bir konu olabilir. Ancak, belediye şirketlerinin mahalli idareler kapsamında kamu kaynaklarını²⁰³ kullanan tüzel kişilikler oldukları göz önünde bulundurulduğunda kanun kapsamında olması gerektiği görülecektir. Bununla birlikte ilerideki bölümlerde ele alınacağı üzere yeni SK Tasarısı'nın yasalaşmasıyla birlikte teşebbüsler ile beraber belediye şirketlerinin de 5018 sayılı KMYKK kapsamına dahil edilmesi zaruret arz edecektir.

5018 sayılı KMYKK'nın 9 ve 11 inci maddelerine paralel olarak hazırlanan 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 41 inci maddesi, belediye başkanına bütçeye esas teşkil edecek bir performans programı ve stratejik plan hazırlama yükümlülüğü getirmiştir. İlgili Kanun'un 38 inci maddesine göre belediye başkanının görevlerinden biri de; *“belediyeyi, stratejik plana uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini hazırlamak ve uygulamak, izlemek ve değerlendirmek ve bunlarla ilgili raporları meclise sunmaktır (Keskiner, 2006:36).”*

²⁰²5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003) R.G. 25326:24.12.2003.

²⁰³5018 sayılı KMYKK'nın “Tanımlar” başlıklı 3 üncü maddesinde; kamu kaynağı; *“Borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar dahil her türlü değeri”* şeklinde tanımlanmıştır.

Görüldüğü üzere yasa koyucu, belediye başkanına belediyenin kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılması amacıyla stratejik plan hazırlama ve söz konusu plana ilişkin raporları belediye meclisine sunma yükümlülüğü getirmiştir. Aynı şekilde 5018 sayılı KMYKK’da da düzenlendiği üzere belediyelerde üst yönetici konumundaki belediye başkanı (Dişli, 2010:40), “*bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden*” belediye meclisine karşı sorumludur.²⁰⁴ Yasa koyucu -ileriki bölümlerde ayrı bir başlık altında daha detaylı bir şekilde tanımlanacak olan- üst yöneticinin bu sorumluluğunu “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde” hazırlayacağı faaliyet raporları ile yerine getireceğini belirtmektedir (Er. Dedeoğlu, 2009:533).²⁰⁵

5018 sayılı KMYKK’nın 41 inci maddesine paralel olarak hazırlanan 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 56 ncı maddesi, belediye başkanına faaliyet raporu hazırlama yükümlülüğü getirmiştir. Buna göre belediye başkanı, stratejik plan ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleştirme durumu ile, meydana gelen sapmaların nedenlerini, belediye borçlarının durumunu açıklayan faaliyet raporunu hazırlayıp, belediye meclisine sunacaktır (Karaarslan, 2010:37). 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 56 ncı maddesi gereğince belediye başkanı, hazırlayacağı faaliyet raporunda, “*bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin söz konusu bilgi ve değerlendirmelere*” yer verecektir. Böylece belediye başkanı, sadece belediyenin kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasından değil, genel olarak BİT olarak ifade edilen bağlı kuruluş, işletme ve ortaklıkların da kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasından belediye meclisine karşı sorumlu tutulmaktadır.

Yukarıdaki paragrafta da kısmen değinildiği üzere, 5018 sayılı KMYKK’nın 41 inci maddesinde üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı hükme bağlanmıştır. Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun en önemli unsurlarından olan faaliyet raporları (Er. Dedeoğlu, 2009:533), aynı zamanda performans esaslı bütçeleme sisteminin de temel taşlarından birisini teşkil etmektedir. Bu kapsamda mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her türlü kamu kaynağının elde

²⁰⁴Bkz. 5018 sayılı KMYKK m.11

²⁰⁵Bkz. 5018 sayılı KMYKK m.41

edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi amacıyla faaliyet raporları yayınlanmaya başlamıştır.²⁰⁶

5018 sayılı KMYKK'nın 8 inci maddesi incelendiğinde ilerideki bölümlerde KİT yöneticilerinin sorumluluğu bağlamında detaylı bir şekilde incelenecek olan "hesap verme sorumluluğu"nın siyasi, idari ve hukuki sorumluluğu içerecek şekilde algılandığını görürüz. Kanımızca maddede asıl vurgu "performans" sorumluluğudur.²⁰⁷

Faaliyet raporları sayesinde kamu idarelerinin bir yıl boyunca performans programları çerçevesinde yürüttükleri faaliyet ve projeler ile yıllık performans hedeflerine ulaşp ulaşmadıkları performans göstergeleri doğrultusunda ölçölüp, değerlendirilerek TBMM'ye sunulacaktır. Faaliyet raporları söz konusu özellikleri ile kamu mali sistemimizde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına katkıda bulunacaktır (Oral, 2005).

5108 sayılı KMYKK ile kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasını sağlamak, bütçenin birliği ve genelliği ilkeleriyle detaylandırılmıştır.

²⁰⁶ Mahalli idareler genel faaliyet raporu; mahalli idarelerin idare faaliyet raporları esas alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan genel faaliyet raporudur. Yerel idarelerin genel durumunu ortaya koymak üzere hazırlanacak mahalli idareler faaliyet raporunda; belediye ortaklıklarının iç ve dış borçlarını, belediye bütçesiden yapılan yardımlar (bu ad altında BİT'lere kaynak aktarımı olmaktadır), performans esaslı bütçeleme uygulamaları, belediye iç denetim sonuçları, belediyelerin yıl içinde ve yıllara sair işleri hakkında bilgi verilmektedir. Birim faaliyet raporu; genel bütçe kapsamına dahil olan kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin kendisine ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanarak üst yöneticiye verilmektedir. Bütçe ile kendisine ödenek tahsis edilen her harcama biriminin birim faaliyet raporu düzenlemesi gerekmektedir. Genel faaliyet raporu, merkezi yönetim kapsamına dahil olan idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp Sayıştay'a gönderilmektedir. Söz konusu raporda, yerel idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilmektedir. Yerel idarelerin faaliyet raporları hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Sayıştayca genel uygunluk bildirimi ile birlikte TBMM'ye sunulmakta ve komisyonlarda öncelikle görüşülmektedir. Ancak komisyonun hangisi olduğu ilgili mevzuatta belirtilmemiştir. Uygulamada ise komisyonun Plan ve Bütçe Komisyonu olduğu varsayılmaktadır (Kuşçu, 2008:36-38). TBMM'de, Sayıştayca sunulan raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin idare ve hesap verme sorumlulukları görüşülmektedir. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur. Merkezi yönetim kapsamına dahil olan idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile kesin hesap kanun tasarısı birlikte görüşülmektedir.

²⁰⁷ Aynı şekilde 5018 sayılı KMYKK'nın 10 uncu maddesinde bakanların, 11 inci maddesinde üst yöneticilerin, 32 nci maddesinde ise harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğunun performans sorumluluğu vurgusuyla yer aldığı görülmektedir. Kanımızca anılan maddelerin yasa koyucunun amacıyla birlikte değerlendirilmesi halinde, yasa koyucunun hesap verebilirliğe özel bir önem verdiğini söyleyebilmek mümkün olacaktır.

Nitekim faaliyet raporu düzenleme zorunluluğu bunun için getirilmiştir. Açıkça görülmektedir ki, belediye bütçesi içinde BİT'lerin bütçelerinin de yer alması gerekmektedir. Zira gerçek denetim konsolide denetimdir. Bütçede birlik prensibi, ilgili kurum veya kuruluşun tüm gelir ve giderlerinin tek bir bütçede gösterilmesini ifade etmektedir (Erginay, 1998:170). Bu nedenle, belediyenin şirketleri vasıtasıyla gördüğü bütün hizmetlere ilişkin giderler ve gelirler, ayrı ayrı bütçelerde değil, tek bir bütçede gösterilmelidir. Hem belediyenin hem de şirketlerinin harcamalarının denetimi ancak bu şekilde anlamlı ve etkili kılınmış olacaktır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 18 inci maddesi gereğince belediye meclisinin kararı ile kurulan şirketlerin organları da belediye yöneticileri tarafından oluşturulmaktadır. Genellikle yönetim kurulu başkanlığını kurucu belediyenin belediye başkanının yaptığı, yönetim kurullarında belediye yöneticilerinin yer aldığı görülmektedir. Bunun yanı sıra söz konusu şirketlerin denetim organları da 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu çerçevesinde belediye yöneticilerinden oluşmaktadır.²⁰⁸

Yukarıda anlatılanlar ışığında, belediyeye kaynak oluşturan ve gider kalemlerinden birisini teşkil eden BİT'lerin üst yöneticisi konumundaki belediye başkanı, BİT'lerin kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasından sorumludur. 5018 sayılı KMYKK, üst yöneticilerin bu sorumluluklarını hazırlayacakları stratejik planlarla yerine getireceklerini belirtmektedir. Bu noktada belediyenin stratejik planlarından ayrı olarak, BİT'ler de kendi stratejik planlarını hazırlamak zorundadır. Belediyeler tarafından kaynakların etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılması amacıyla hazırlanan stratejik planlar, ilgili kanunlarda ifade edildiği üzere belediyelerin önemli bütçe kalemlerinden birisini oluşturan ve onun adına halka hizmet sunan BİT'lerin stratejik planları olmadan eksik kalacaktır.

Bu başlık altında belirtilebilecek diğer bir husus ise, 5018 sayılı KMYKK'nın 11, 41, 63 ve 64 üncü maddelerinin içeriğinden hareketle belediye şirketlerinin iş ve işlemlerinin Belediye İç Denetçileri tarafından denetlenebileceği ve İç Denetim Plan ve

²⁰⁸Belediye şirketleri söz konusu yapılarıyla belediyeler tarafından açılmış birçok ihaleye katılmakta ve sonuçta ihaleyi kazanmaktadır. BİT'ler ile belediyeler arasında ortaya çıkan tablo, bir taraftan denetim açığına işaret etmekte, diğer yandan belediyelerce yapılan ihalelerde rekabet ilkesinin yeterince gözetilemediği tartışmasını gündeme getirmektedir. Bu nedenle kanımızca, belediyelerin tek başına ya da birlikte çoğunluk hissesine sahip oldukları şirketlerin Sayıştay denetimine açılmasını sağlayacak mevzuat değişikliğine gidilmesi, ayrıca BİT'ler ile belediyeler arasındaki ilişkilerin yeniden gözden geçirilmesi uygun olacaktır.

Pogramı kapsamına alınabileceği gerçeğidir (Şahin Yördem, 2010:32). İlgili Kanun'un "İç Denetçinin Görevleri" başlıklı 64 üncü maddesinde²⁰⁹ yer alan düzenlemeyle belediye, BİT'lerin belediye hesap komisyonuna ve Sayıştay'a verilecek iç denetim rapor sonuçlarında nelerin yer alacağı da düzenlenmiş olmaktadır.

5018 sayılı KMYKK'nın 68 inci maddesinde Sayıştay denetimi düzenlenmiştir. Sayıştayca yapılacak denetimin amacı, kapsamı, işleyişi ve raporlanmasına ilişkin genel esaslar belirtilmekte; dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar için ilgili kanuna atıf yapılmaktadır (Er. Dedeoğlu, 2009:1199). Yeni SK Tasarısı'nın yasallaşmasıyla söz konusu kanunla uyum sağlanmış olacaktır.

5018 sayılı KMYKK'nın 77 nci maddesiyle; mali yönetim ve kontrol sisteminin bütünüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk ya da kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili belediyenin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuta uygunluk yönünden (hukukilik denetimi) teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneğinin de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili belediye başkanına gönderileceği düzenlenmiştir (Er. Dedeoğlu, 2009:1227).

2.6.2.7. 3346 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonlarının Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a göre durum

3346 sayılı "Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonlarının Türkiye Büyük Millet Meclisince Düzenlenmesi Hakkında Kanun"da;

"Komisyon ve Alt Komisyonlar, denetleyecekleri kuruluşların durumunu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde, verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden inceler."

²⁰⁹5108 sayılı KMYKK m. 64 "Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak, idarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak".

denilmiş ve denetlenen kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması öngörülmüştür. Bu tür denetim görevi de, 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı KHK ile YDK'ya verilmiştir.

2.6.2.8. 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkındaki Kanun'a göre durum

BİT'ler özel hukuk hükümlerine tabi olduğu için, belediyeler üzerinde vesayet denetimi yapma yetkisine sahip olan merkezi yönetim, BİT'ler üzerinde söz konusu denetimi yapamamaktadır. Bu gerçeklik ise denetim boşluğuna neden olmaktadır. İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü gereğince mülkiye müfettişleri, 3056 sayılı "Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun"²¹⁰ göre başbakanlık müfettişleri, 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin²¹¹ Teftiş Kurulu'nun görevlerini düzenlemekte olan 20 nci maddesi ile maliye müfettişleri BİT'lerin denetiminde yetkili kılınmıştır.

Başbakanlığın yürütmeye dönük birçok yetkiyi bünyesinde toplayan icrai bakanlık şeklinde örgütlenmesi, beraberinde birçok denetim biriminin de burada toplanması sonucunu doğurmuştur. Başbakanlığa bağlı her kurum ve kuruluşun kendi bünyesinde denetim birimlerinin tesis edilmesinin yanı sıra YDK ve Başbakanlık Teftiş Kurulu da bu teşkilat içinde yerini almıştır. Teftiş Kurulu'nun görevlerini düzenleyen 3056 sayılı Kanun'un 20 nci maddesi²¹² ile maliye müfettişleri BİT'lerin denetiminde yetkili

²¹⁰3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun (1984) R.G. 18550:10.10.1984.

²¹¹178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (1983) R.G. 18251:14.02.1983

²¹²3056 sayılı Kanun m. 20 "Teftiş Kurulu Başkanlığı Başbakan'ın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri veya onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar: a) Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tesbit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek, b) 1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak, 2. Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak, 3. Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları da mali yönden teftiş ve denetlemek, c) Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında hertürlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak. Teftiş Kurulunun çalışma usul ve esasları, müfettişlerin seçilmesi ve yetiştirilmesi ile diğer hususlar, bir yönetmelikle tesbit edilir".

kılınmıştır. Bu bağlamda, maliye müfettişleri belediye şirketlerinin hesap ve işletmelerini idari yönden denetleme yetkilerine sahip bulunmaktadır.

3056 sayılı Kanun ve her bakanlığın teşkilat ve görevleriyle ilgili olarak düzenlenen yasal mevzuatlarında, teftiş kurulları; bakanın emri veya onayı üzerine bakan adına, bakanlık teşkilatı ile bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü iş ve işlemleriyle ilgili olarak danışma, teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevli olarak kurulmuşlardır.

2.6.2.9. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu’ndaki Durum

2499 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu”na²¹³ göre kurulan “Sermaye Piyasası Kurulu”nun, Kanun kapsamına giren kuruluşlarda (belediye şirketleri de dahil olmak üzere), Kanun hükümleri çerçevesinde denetleme, düzenleme, tedbirler alma gibi görev ve yetkileri bulunmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, Sermaye Piyasası Kurulu’nun asli görevi denetimden ziyade sermaye piyasasını düzenleme, kuralları koyma ve uygulamadır.²¹⁴

2.6.2.10. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’ndaki durum

3568 sayılı Kanun’un²¹⁵ 12 nci maddesine göre; yeminli mali müşavirler, tasdik işlemlerini gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu, hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmektedirler.²¹⁶ 3568 sayılı Kanun ile şirketlerin gerek iç denetimi gerekse dış denetimi belli çerçeveler içerisine alınmıştır (A. Erol, 1999b:93-94).

3568 sayılı Kanun’un 12 nci maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK)²¹⁷ 11 inci

²¹³2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (1987) R.G. 17416:30.01.1987.

²¹⁴Bkz. 2499 sayılı Kanun m. 3.

²¹⁵3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989) R.G. 20194:13.06.1989.

²¹⁶Tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına dahil olan konuların ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının imza ve mühür kullanılarak saptanması ve rapora bağlanmasıdır (A. Erol, 1999b:93-94).

²¹⁷3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984) R.G. 18563:02.11.1984

maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil, terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinde, 213 sayılı VUK'un²¹⁸ mükerrer 298 inci maddesi uyarınca bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulması için aranan şartları taşımalarının belirlenmesinde yeminli mali müşavirlere inceleme yetkisi tanınmıştır.

2.6.2.11. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki durum

Belediye şirketleri de diğer tüm şirketler gibi vergi mükellefi olduklarından, vergisel sorumluluğa tabidirler ve vergi inceleme yetkisine sahip birimlerin²¹⁹ vergisel denetimine nuhataptırlar.

Vergi incelemesinin amacı, 213 sayılı VUK'un 134 üncü maddesinde; *“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak”* olarak ifade edilmektedir. Aynı Kanun'un 137 nci maddesinde de; *“Bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak, vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir”* denilmektedir.

2.6.2.12. 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun'daki durum

1982 Anayasası'nın 108 inci maddesine göre, idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan DDK, Cumhurbaşkanının isteği üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetleme yapabilmektedir.

Anayasa gereği yürürlüğe konulan 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu

²¹⁸213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961) R.G. 10703:10.01.1961.

²¹⁹Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kurumlar 213 sayılı VUK'un 135 inci maddesinde sayılmıştır. Bu birimleri, Türkiye genelinde denetim yapma yetkisini haiz merkez denetim birimleri ile bölgesel olarak vergi denetimi yapma yetkisini haiz yerel denetim birimleri olmak üzere iki sınıfta ele almak mümkündür. Yerel denetim birimleri 213 sayılı VUK'da “ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri” olarak belirtilmektedir. Merkez denetim birimleri ise Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Müfettişleri ve Muavinleri ile Gelirler Kontrolörleri ve stajyerlerdir. 213 sayılı VUK'un 75 inci maddesine göre; Takdir Komisyonları matrah takdiri yapmak, fiyat ve ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekten ibaret olan görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkisine sahiptir (Gökay, 1994:69).

Kurulması Hakkında Kanun'un²²⁰ 2 nci maddesinin (a) fıkrası, Cumhurbaşkanının isteği üzerine BİT'ler de dahil tüm kamu kurum ve kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma ve denetleme yapma yetkisini DDK'ya vermiştir.

Görüldüğü üzere gerek Anayasada ve gerekse 2443 sayılı Kanunda, DDK'nın; idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla kurulduğu belirtilmektedir. Buna karşılık, hem Anayasa'da hem de 2443 sayılı Kanunda, DDK'nın idare dışında yer alan BİT'ler gibi bazı özel hukuk kuruluşları üzerinde de araştırma, inceleme ve denetlemelerde bulunabileceği belirtilmiştir.²²¹

2443 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesine göre, ilgili kurul raporları Cumhurbaşkanının onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilecek, raporlarda, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenen konular, Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilerek sonuçtan Cumhurbaşkanlığına bilgi verilecek, Cumhurbaşkanı da gerekli gördüğü önemli raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirebilecektir. Söz konusu hükümle birlikte DDK raporlarının bağlayıcılık gücü artırılmış olmakla (Günday:2003:362), Cumhurbaşkanına BİT'ler üzerinde bağlayıcı ve etkili bir denetim yaptırabilme imkânı sağlanmıştır.

2.6.2.13. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ndeki durum

Bilindiği üzere bütçe; “devletin belirli bir dönemde yapacağı masrafları ve toplayacağı gelirleri gösteren ve yasama organından çıkan belgedir (Gürsoy, 1983:3)”. Bütçe, genel anlamda, belirli bir zaman sürecini kapsayan bir finansman planıdır. Hukuki tarafı ile bütçe; devletin gelirlerini toplamasına ve giderleri yapmasına izin veren bir kanundur²²² (Akdoğan, 2006:323). Bütçe kavramı, 5018 sayılı KMYKK kapsamına giren tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde yeniden tanımlanmıştır. İlgili Kanun'un 3 üncü maddesine göre bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe

²²⁰2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun (1981) R.G. 17299:03.04.1981

²²¹Kimi yazarlara göre, DDK'ya verilen bu görevlerin ilgili kurulun kuruluş amacını aştığı söylenebilir. Bkz. (Günday, 2003:361)

²²²Bütçenin bir kanun olup olmadığı hususu öğretilerde tartışılmış ve farklı yaklaşımlar ileri sürülmüştür. Genel olarak bütçenin şekil bakımından bir kanun olduğu kabul edilmiş olmakla birlikte, maddi açıdan bir kanun olup olmadığı bakımından farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bütçenin nitelik itibarıyla bir kanun olduğunu ileri sürenler yanında, idari bir tasarruf olduğunu savunanlar da olmuştur (Akdoğan, 2006:323). Sıddık Sami Onar ise, bütçenin karma nitelikte olduğunu yani kısmen idari tasarruf, kısmen de maddi bakımdan kanun olduğunu belirtmiştir. Bu konuda bkz. Sur (1947:100).

konulan belgeyi ifade etmektedir²²³ (Uluatam, 2003:109).

Belediye Bütçesi, Genel Bütçe’den farklılık arz etmektedir. Belediye Bütçesi’nin hazırlanması sırasında önce gelir²²⁴ bütçesi yapılmakta, gelire göre de gider²²⁵ bütçesi ayarlanmaktadır. Ayrıca Genel Bütçe kanun haline getirildiği halde, Belediye Bütçesi yukarıda bütçeye ilişkin verdiğimiz genel tarifi aksine -buna mukabil 5018 sayılı KMYKK’daki tanıma uygun olarak- kararname niteliğindedir. Bir diğer farklılık; belediye personel giderlerinin, yıllık gelirlerinin % 30’unu aşamayacağı hükmünün 5393 sayılı Belediye Kanunu’nda ve bütçesinde yer almasıdır. Ancak günümüzde belediye gelirlerinin hem bazı sosyo-politik ve hukuki gerekçelerle tahsilat gücü hem de gelir kalemlerinin yetersizliği nedeniyle mahalli müşterek ihtiyaçları karşılayacak düzeye erişememesi nedeniyle bu hüküm uygulanamamaktadır (Tüğen, Akdeniz ve Aksaraylı, 2008).

Bilindiği üzere, 5018 sayılı KMYKK ile kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere “performans esaslı bütçeleme”ye geçiş öngörülmüştür²²⁶ (Er. Dedeoğlu, 2009:170). Performans esaslı bütçe tanım olarak, devlet daireleri tarafından bir mali yıl içinde tahsis edilen ödeneklerle ne yapılacağını ortaya koyan sistemin adıdır²²⁷ (N. Sönmez, 1977:91). Performans bütçe kamu harcamalarının verimliliğinin ve maliyetinin hesaplanabilmesi ve faaliyetlerinin işlevsel sınıflandırmasına yönelik olarak yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkmıştır (Edizdoğan, 2005:154). Performans bütçe uygulamasının en belirgin özelliği, bütçelerde girdilerden çok nihai hedeflere odaklanması (Joyce, 1999:11), üretkenlik ve verimliliği

²²³1050 sayılı Kanundaki bütçe tanımından çok daha geniş kapsamlı olan bu tanım ile kamu bütçelerinin bir kısmının (merkezi yönetim kapsamında olan idarelerin bütçelerinde olduğu gibi TBMM tarafından kabul edilmek durumunda olduğu için) Kanun şeklinde, bir kısmının da yerel idareler ve sosyal güvenlik kuruluşlarında olduğu gibi yetkili makamların onayıyla kabul edilen birer belge şeklinde olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla 5018 sayılı KMYKK, kapsamında yer alan idarelerin bütçelerinin kabulünün farklı mercilere ait olması nedeniyle, 1050 sayılı Kanundan farklı olarak bütçeyi Kanun yerine belge olarak tanımlamıştır (H. Çolak, 2008:9-13)

²²⁴Belediye gelirleri içinde, vergi gelirlerinden belediyelere ayrılacak paylar, en önemli bölümü oluşturmaktadır.

²²⁵Belediye giderleri, yerine getirilmesi zorunlu hizmetler için yapılacak harcamalar ve isteğe bağlı harcamalar şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

²²⁶Maliye Bakanlığı’nca, 2001 yılında “Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sistemini Yeniden Yapılandırılması Projesi” çerçevesinde pilot çalışmalar yapılmıştır (Maliye Bakanlığı, 2004:7). Proje kapsamında altı kurumda pilot olarak seçilen çeşitli proje ve faaliyetlere ilişkin performans esaslı bütçeleme çalışmaları yapılmıştır.

²²⁷Melkers ve Willoughby’e göre; (2001) ise performans esaslı bütçeleme, mevcut kamu yönetim anlayışlarının çeşitli bakış açılarını harmanlamakta olan, performans ölçümlerini, çıktı ölçümlerini, stratejik planları ve değerlendirmeleri içermekte olan bir gereksinimler topluluğudur.

artırma, mali disipline öncelik vermesi, hesap verme sorumluluğu gibi yeni anlayışları da beraberinde getirmesidir.

Performans esaslı bütçe sistemiyle; ilk önce kod sistemi getirilmiştir.²²⁸ Söz konusu kod sistemiyle belediyelere merkezi idareden yapılan aktarmalar takip edilmektedir. Mali disiplinin devam etmesi ve kamu kaynaklarının aktarımı, kullanımı ve borçlanma, kod sistemi ile takip edilmiş olacaktır (Şahin, 1999:17). Bu şekilde genel olarak BİT'lere ne kadar kamu kaynağı aktarıldığı ve kaynakların durumu kontrol edilmiş olacaktır.

Kamu kaynağının BİT'lere aktarımı ve kullanımına 2011 yılından itibaren Mali Kural Kanunu Tasarısı²²⁹ ile kısıtlama getirilmesi öngörülmüştür.²³⁰ Mali kural, geniş anlamda, mali politika oluşturma, karar alma ve uygulama sürecine ilişkin temel ilke ve esaslar ile hukuki normlar şeklinde; dar anlamda ise, orta vadede mali disiplinle ilgili olarak alınacak kararlar ve temel mali değişkenler üzerine konulan daimi nitelikteki sayısal sınırlamalar olarak tanımlamak mümkündür.²³¹ (F. Kaya, 2009:18; Söyler, 2009:14). Söz konusu sınırlamaların ortak özelliği, “ihtiyari müdahaleleri ortadan kaldırarak, makroekonomik politikaların yürütülmesinde kredibilite sağlamasıdır (Söyler, 2010:39).” Mali kurallar, siyasi-bürokratik rasyonellik ile iktisadi rasyonelite arasındaki çatışmayı -kamu harcama ve borçlanmasına sınırlar konulması ve söz konusu

²²⁸Örneğin, 07.1.5. kod ile, Mahalli İdarelere Sermaye; 07.1.6. kod ile, Kamu Teşebbüslerine, Döner Sermayelere, Fonlara ve Mali Kurumlara Sermaye Transferleri; 08.1.5 kod ile, Mahalli İdarelere Borç Verme düzenlenmiştir

²²⁹Söz konusu Tasarı'nın amacı ilgili metinde; “mali sürdürülebilirliğin ve öngörülebilirliğin artırılması suretiyle makroekonomik istikrarın güçlendirilmesi için kamu mali yönetiminde uygulanacak mali kuralları ve buna ilişkin, esasları ve yöntemleri düzenlemek olarak ifade edilmiştir (Söyler, 2010:40).” Ayrıca, söz konusu Tasarı ile mali kurala ilişkin öngörü, % 1 kamu açığı ve % 5 büyüme hedefi perspektifinde ele alınmıştır. Konjonktürel etki, genel yönetim açığının gayri safi yurt içi hasılaya oranında yapılacak uyarılama = $0.33 \times (\text{Bir önceki yıl genel yönetim açığının gayri safi yurt içi hasılaya oranı} - 1) - 0.33$ (Reel gayri safi yurt içi hasılaya artış oranı-5) şeklinde formüle edilebilmektedir (<http://www.milliyet.com.tr> Erişim tarihi: 21.07.2010).

²³⁰Mali Kural Kanunu Tasarısı'na göre; Türkiye'de mali kuralın uygulanması için zamanlama ve altyapı için gerekli şartlar oluşmuştur. Zira, 5018 sayılı KMMYKK, 4734 sayılı KİK ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile kamu mali yönetiminde önemli reformlar yapılmıştır. Buna mukabil, Türkiye'de mali kuralın etkin bir şekilde uygulanabilmesinin önünde şeffaflık ve mali disiplin yönünden göz ardı edilmesi imkansız bazı sıkıntılar da bulunmaktadır. Belediyeler ve BİT'lerden kapsamlı malumat edinilmesindeki sıkıntılar da bu duruma bir örnektir (http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/PN_Mali_Kural_Nasil_Isler.pdf Erişim Tarihi: 20.06.2010).

²³¹Diğer bir tanıma göre mali kural; “mali disiplin sağlayarak harcamalara, gelirlere, bütçe açığı, faiz dışı denge gibi ekonomik büyüklüklere belirli hedefler, sınırlamalar, kurallar koyarak sürdürülebilir “maliye politikası” koyan yasalardır (<http://www.stratejikboyut.com/haber/mali-kural-ne-gibi-faydalar-getiriyor-33696.html>, Erişim Tarihi:16.06.2010).

harcama ve borçlanmanın kurallara bağlanması yoluyla- çözmeye yönelik olarak geliştirilmiştir.

Mali Kural'a göre; yerel idarelerin limiti aşan borçlanmalarında İçişleri Bakanlığı'nın yanı sıra Hazine Müsteşarlığı'nın uygun görüşü alınacaktır. Yerel idarelerin borçlanmalarına izin verilmesi aşamasında Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanın görüşü alınacak, başarısı büyük ölçüde bütçe politikalarına bağlı olan mali kural (Şevik, 2008:28) ile belediyelerin harcamalarına da sıkı denetim getirilecek ve yeni dönemde belediyelerin maaş ödemek için borçlanmalarının önüne geçilmeye çalışılacak ve belediyeler sadece yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için borçlanabilecektir (Söyler, 2010:40).

Belediyelerin bütçe hazırlama ve bütçelerinin denetim süreçleri şu şekilde gelişmektedir: 5018 sayılı KMYKK, 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunlarının bütçe hazırlığı ile ilgili amir hükümleri dikkate alınarak düzenlenen "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" doğrultusunda bütçe hazırlanmakta ve onaylanmaktadır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 22 nci maddesi gereği, üst yönetici olan belediye başkanı her yıl Haziran ayının sonuna kadar stratejik plan ve performans programlarına uygun olarak gider bütçelerini hazırlamak üzere birimlere çağrı yapması ile belediyelerde bütçe süreci başlamaktadır.

Birimler, bütçe fişi²³² kullanarak gerekçeli bütçe yılı gider tekliflerini ve izleyen iki yılın gider tahminlerini hazırlamaktadırlar. Yönetmelik eki ödenek cetveli²³³ ve ayrıntılı harcama programı cetvelleri²³⁴ de hazırlanarak Temmuz ayının sonuna kadar mali hizmetler birimine ulaştırmaktadırlar. Bütçe teklifleri ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde hazırlanmaktadır.²³⁵ Mali hizmetler birimi diğer birimlerden gelen gider tekliflerini birleştirip, gelir bütçesini ve izleyen iki yılın gelir tahminlerini hazırlayarak bütçe tasarısını oluşturmaktadır. Birimlerden gelen detaylı harcama programları ve finansman programı hazırlanarak bütçe tasarısına eklenmektedir. Daha sonra bütçe tasarısı belediye ve bağlı idarelerinde Ağustos ayının

²³²Bkz. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Ör.3/A.

²³³Bkz. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Ör.9.

²³⁴Bkz. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Ör.27.

²³⁵Bkz. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği m. 23.

sonuna kadar belediye encümenine sunulmaktadır.²³⁶

Encümene sunulan bütçe tasarısı ve izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerini Eylül ayının ilk haftası içerisinde elektronik ortamda 5018 sayılı KMYKK uyarınca merkezi yönetim bütçe tasarısına eklenmek üzere İçişleri Bakanlığı'na gönderilmektedir.²³⁷ Encümene havale edilen bütçe tasarısı incelenip encümen görüşü ile birlikte en geç Eylül ayının son haftasında üst yöneticiye verilmektedir. Üst yöneticiye sunulan bütçe tasarısı belediyelerin Ekim ayı toplantısında görüşülmek üzere belediye meclisine sunulmaktadır.²³⁸

Meclis, Ekim ayındaki toplantının ilk oturumunda bütçe tasarısını incelemek üzere plan ve bütçe komisyonuna²³⁹ havale etmektedir. Meclisin bütçe görüşmelerine rastlayan toplantı süresi plan ve bütçe komisyonu toplantı süresi de dahil olmak üzere en çok yirmi gündür ve meclis bu süre içerisinde bütçeyi görüşüp karara bağlamaktadır. Bu görüşmeler sonucunda meclis bütçeyi bütünüyle reddedemez, ancak aynen veya değiştirerek kabul etmektedir. Kabul edilen bütçe mali yıl başından itibaren yürürlüğe girmektedir.²⁴⁰

Bütçe an az iki nüsha olarak düzenlendikten sonra bütçe kararnamesinin meclis tutanaklarına uygun olduğunu belirten bir kayıtlı meclis başkanı ve katip üyelerince imza edilerek üst yöneticiye sunulmaktadır. Bütçe, kurumun diğer meclis kararları gibi kesinleşmekte ve yürürlüğe girmektedir. Belediye, bağlı idare ve birlik bütçelerine ilişkin olarak, söz konusu yönetmelikte düzenlenmeyen hususlarda kendi özel mevzuat hükümleri uygulanmaktadır.

2.6.2.14. Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük'teki durum

BİT'ler özel hukuk tüzel kişileri durumunda oldukları için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın da denetimi altındadır ve bu denetim de özel hukuk hükümlerine göre gerçekleşmektedir (N. Yıldız, 1998:67-68). Ancak vergi incelemesi açısından Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının denetimine de tabidirler.

²³⁶Bkz. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, m. 24.

²³⁷Bkz. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, m. 25.

²³⁸Bkz. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, m. 27.

²³⁹Plan ve bütçe komisyonu Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 28 inci maddesi uyarınca büyükşehir belediyelerinde en az beş, en fazla dokuz, diğer belediyelerde en az üç en fazla beş kişiden oluşmak üzere her siyasi parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclisin toplam üye sayısına oranlanması suretiyle oluşturulmaktadır.

²⁴⁰Bkz. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, m. 29.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca, genellikle şikayet, medyada yer alan haberler veya kamudan gelen talep üzerine yapılmakta olan denetimler "Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük"²⁴¹ hükümlerine göre yürütülmekte olup, denetimlere ilişkin esaslar söz konusu Tüzüğün 9 uncu maddesinde sayılmıştır.²⁴²

2.7. Belediye İktisadi Teşekküllerinin Denetiminin Değerlendirmesi

BİT'leri her yönüyle düzenleyen bir çerçeve kanunun bulunmaması ve var olan mevzuatın dağınık olması gibi nedenlerle uygulamada birçok sorunla karşılaşmaktadır. Esasında belediyelerin şirket kurarak ekonomik yaşamda faaliyet göstermeleri başlı başına ayrı bir sorun olarak görülüp çok ciddi eleştiriler yapıldığı da bilinen bir gerçektir (Karabilgin, 1998:23). Bu durumda yasa koyucu tarafından ilk yapılması gereken iş, konuya ilişkin bir çerçeve kanunu çıkartılması ve mevzuattaki dağınıklığın giderilmesi olmalıdır.

Merkezi idarenin, mahalli idareler üzerinde 1982 Anayasası'nın 127 nci maddesinden kaynaklanan bir vesayet yetkisinin olması, belediyelerin mali kaynak ve bu kaynakların kullanımı bakımından merkezi idareye bağlı olması belediyeleri merkezi idarenin mali denetiminden ve vesayet yetkisinden uzaklaşmaya yönelik tedbirler almaya zorlamaktadır (Demircioğlu, 1990:38).

Belediyeler, kamu hukukuna tabi oldukları için, merkezi yönetim kuruluşlarının (Bakanlıkların, Sayıştay'ın vb.) denetimi altındadırlar. BİT'ler ise, özel hukuka bağlı oldukları için yalnızca Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın denetimi altındadır ve bu denetim de özel hukuk hükümlerine göre gerçekleşmektedir (N. Yıldız, 1998:67-68).

Yapılan bir çalışmada, mülkiye müfettişlerinin % 69'unun, İçişleri Bakanlığı mahalli idare kontrolörlerinin % 60'ının, Sayıştay denetçilerinin ise % 67'sinin "belediye başkanlarının özellikle şirketler olmak üzere birlik ve işletmeleri merkezi idarenin denetimi dışına çıkabilmek ve harcama yapabilmek amacıyla kurdukları"

²⁴¹Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük (1972) R.G. 14269:07.08.1972

²⁴²Bunlar arasında yerel yönetim ortaklıklarını ilgilendiren (f) bendinde; "Ortaklığın amaç ve konusuna aykırı veya kamu kanunları gereğince ortaklığın feshini gerektiren hal ve işlemlerin bulunup bulunmadığı, ortaklık ana sözleşmesinde ortaklık konusunun sınırlarının açıkça gösterilip gösterilmediği, konusu kamu hizmeti olan veya Devlet, il ve belediye gibi kamu tüzel kişilerinin sermaye payı bulunan ortaklıklardaki kamu tüzel kişilerinin sermaye payı bulunan ortaklıklardaki kamu tüzel kişilerinin ortaklık yönetim ve denetim kurullarındaki görevleri dolayısıyla yaptıkları işlemlerin ana sözleşme ve kanun hükümlerine uygun olup olmadığı incelenir." denilmektedir. Diğer denetim konuları ise ana başlıklar halinde; kuruluştaki sorumluluklar, ticaret ünvanı, ticaret sicili, bilanço, defterler ve birleşme ile yönetim kurulu, denetçi, genel kurul, hisse senetleri, infisah-tasfiye, tahvil, şirket hesapları olarak sayılabilir.

görüşünde oldukları tespit edilmiştir.

Belediyeler, demokratik rejimin özüne aykırı buldukları vesayet yetkisinin, kendilerini iş yapamaz derecede tehdit ettiğini iddia etmekte ve bu nedenle de merkezi idarenin ve onun taşra ajanlarının sahip bulundukları bozma, tasdik ve denetleme yetkilerinin dışına çıkmaya çalışmaktadırlar (Demircioğlu, 1990:38). Bunun yolunu da bahse konu faaliyeti kamu hukuku alanından özel hukuk alanına aktarmada bulmakta ve böylece şirketleşmeye gitmektedirler. Zira, şirketlerin özellikle TK hükümlerine tabi olması (Şahin Yörtem, 2010:29), gerek İçişleri Bakanlığı'nın bu şirketler üzerinde bir vesayet yetkisinin olmaması gerekse belediye meclislerinin sadece kuruluş ya da iştirak aşamasında şirketlerle ilgili söz sahibi olmaları, belediyeleri bu yönde bir faaliyet alanına sokmuştur.

Yerel yönetimler bazen bir geleneğin, bazen coğrafi bir zorunluluğun, bazen de siyasal bir amacın sonucu veya sosyolojik bir neden ya da herhangi bir nedenle kurulabilirler, hatta kendiliğinden ortaya çıkabilirler. Nitekim, BİT'lerin kuruluş nedenlerini detaylı bir şekilde önceki bölümlerde anlatmış olduk. Aynı şekilde yerel yönetimler bir kere var olduktan sonra varoluş amaçları dışında işlevler de yüklenmektedirler (Görmez, 1997:46). Nitekim, BİT'ler özelinde sık sık yaşanan amaçsal sapma olgusuna yine bir önceki paragrafta değinmiştik. Bu durumda BİT'lerin tabi olduğu denetim sisteminin kendilerinin varoluş amaçlarını tekrar tesis edecek biçimde yeni bir kurguya ihtiyacı olduğu açıktır. Belediye işletmelerinin kuruluş amacına uygun şekilde kurgulanacak söz konusu yeni denetim sistemi her halükârda, belediye şirket ve işletmelerinin bağımsız ve piyasa ekonomisinin şartlarına uygun hareket edemeyeceği gerçeğini göz ardı etmemelidir. Zira, bu noktada belediye şirket ve işletmelerinin özel hukuk tüzel kişisi oldukları gerçeğinin önemi kalmamaktadır.

Üçüncü Bölüm

Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Kamu Hukuku Kuralları Karşısındaki Sorumluluğu

1. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Hak ve Yükümlülükleriyle Hukuki Statüleri ve Bu Statüye Dayalı Sorumlulukları

1.1. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Hak ve Yükümlülükleri

1.1.1. Kamu iktisadi teşebbüslerinde yöneticiler

Bilindiği üzere, teşebbüslerin tüzel kişi olması sebebiyle kararların alınması ve ortaklığın iradesinin dışa vurulması organlar eliyle sağlanmaktadır⁴⁹⁰ Organ kavramı ise, tüzel kişilerin faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla seçilen, atanan ve bir şekilde bu yetkinin dışa yansıyacak biçimde belirtilmesi şeklinde yetkilendirilen kişi ya da kişi grupları olarak tanımlanmaktadır (Öztan, 1994:32; Aküna, 1995:34-39; Özsunay, 1982:72-23). Kamu sermayeli şirketlerin organları, yönetim kurulu ve genel müdürlükler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yönetim kurulu, teşebbüsün en yüksek seviyede yetkili ve sorumlu karar organı; Genel müdürlük ise, teşebbüsün yetkili ve sorumlu yürütme organıdır.⁴⁹¹

Bir yandan teşebbüsün günlük (cari) işlerini yürüten, öte yandan ortaklığı dış münasebette temsil ederek tüzel kişiyi bir hukuki ilişkiler ağı içerisine sokmaya yetkili daimi bir organ olan teşebbüs yönetim kurulu, KİT'ler büyük bir çoğunlukla anonim şirket statüsünde yapılanma gösterdiklerinden, TK'da düzenleme alanı bulan anonim şirket yönetim kurulu üyeleriyle ilgili hükümlerden istifade yoluyla tanımlanabilir. Bu bağlamda, TK'nın ifadesiyle yönetim kurulu; “*anonim şirket hükmi şahsının idareci ve temsilcisidir*”.⁴⁹² Diğer bir deyişle, yönetim kurulu tüzel kişinin idare ve temsile yetkili organıdır ve aynı zamanda ortaklık işlerinin idaresinde işletme sahibi mevkiindedir

⁴⁹⁰Bkz. 4721 sayılı MK m. 50 “Tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır. Organlar, hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Organlar, kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumludurlar.”

⁴⁹¹Bkz. 233 Sayılı KHK m. 6.

⁴⁹²Bkz. TK m. 317. Ayrıca, bu noktada belirtmek gerekir ki; TK'nın söz konusu 317 nci maddesinin üst kenar başlığında “İdare ve Temsil” ibareleri bir arada kullanılmıştır. Oysa idare ve temsil kavramları birbirinden farklıdır. İdare, geniş anlamı ile ortaklığın konusunu gerçekleştirmek amacına yönelmiş her kararı, önlemi, faaliyeti ve işlemi ifade etmektedir. Geniş anlamda idarenin bir iç bir de dış cephesi bulunmaktadır. İç cephe “karar alma”, dış cephe ise ilişkide “yürütme” ile ilgilidir. Karar alma şirketin içinde, yani iç ilişkide gerçekleşmektedir, dış ilişkide yürütme ise şirketin temsilini ifade etmektedir. Söz konusu iki cephe hukuken birbirinden bağımsız olmakla birlikte çoğu kez bir aradadır (Yaralı, 2010:73)

(Çamoğlu, 2007:2). İşletme sahibi olma konumu, ileride değinileceği üzere, kurul üyeleri için tacirler hakkındaki sorumluluk hükümlerine tabi olmayı da beraberinde getirecektir.

Teşebbüs yönetim kurulu, birden çok üyeli olduğundan bir kurul-organ vasfı göstermektedir. Organ, tüzel kişinin bir parçası olduğu için bu sıfatla tüzel kişiye karşı hak ve yükümlülüklerin sujesi olamaz. Tüzel kişi karşısında hak ve borçların hamili sıfatını organ görevlisi üyeler, yani teşebbüsün yöneticileri kazanabilir. Bu bağlamda, organ ile tüzel kişi yani teşebbüs arasında onlara bu sıfatı kazandıran bir hukuki ilişki mevcuttur. Genelde özel sermayeli şirketler için bu temel ilişkide çoğu kere vekalet⁴⁹³ veya hizmet⁴⁹⁴ akitleri yer almakla (Tandoğan, 1961:126) birlikte teşebbüsler için farklı bir durum söz konusu olabilmekte ve ileride değineceğimiz üzere 657 sayılı DMK'nın devreye girebileceği özel statülü kamu hukukuna has bir akit de yer alabilmektedir. Özetle, yönetim kurulu üyelerinin hukuki durumu da bu yaklaşım doğrultusunda değerlendirilmelidir. Yani, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri, bir kurul organ niteliğini taşımakta olan yönetim kurulunun organ görevlisi üyeleridirler (İmregün, 1989a:228). Buna mukabil yönetim kurulu üyelerinin organ olduğu görüşünde olan Helvacı (2001:30) gibi yazarlar da bulunmaktadır.

Teşebbüs yönetim kurulu, bir başkan ve beş üyeden oluşmaktadır. Genel müdür, yönetim kurulu başkanıdır ve ilgili bakanın teklifi üzerine ortak karar ile atanmaktadır. 233 sayılı KHK'nın 6 ncı maddesine göre, yönetim kurulu üyelerinden; ikisi ilgili bakanın, biri Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanın, ikisi teşebbüs genel müdür yardımcıları arasından ilgili bakanın teklifi üzerine ortak karar ile atanmaktadır (Erginay, 1998:194).⁴⁹⁵ Genel müdürün bulunmadığı hallerde, genel

⁴⁹³Türk hukuk öğretisinde, Arslanlı (1960b:108), Atan (1967:12), Helvacı (2001:109), Teoman (1997:83), Akdağ Güney (2008a:81-87) gibi bazı yazarlar ortaklık ile yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişkiye uygulanacak özel hükümler bulunmuyorsa, vekalet sözleşmesine ilişkin hükümlerin uygulanmasının gerektiğini belirtmektedirler. Buna mukabil, Ansay (1982:104), İmregün (1989a:202), Doğanay (1994:58), Çamoğlu vd. (2005:309), Pulaşlı (2003:276), İzmirli (2001:37) gibi çoğunluğu oluşturan yazarlar ise ortaklık ile yönetim kurulu arasındaki hukuki ilişkiyi vekalet sözleşmesi olarak nitelendirmektedir. Ayrıca, vekalet sözleşmesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Bilge (1971:284 vd.); Sarı (2004:4 vd.).

⁴⁹⁴Arslanlı (1960b:108-109) gibi yazarlar tarafından, tarafların yani ortaklık ile yönetim kurulu arasındaki hukuki ilişkinin niteliğinin kendilerince belirlenebileceği, örneğin açıkça ya da zımni olarak hizmet sözleşmesi olarak da kararlaştırılabileceği ifade edilmektedir.

⁴⁹⁵Söz konusu atama biçiminin yolsuzluk türlerinden “patronaj”a neden olabileceği kanaatini taşımaktayız. Zira, (Aktan, 1999a:30) da belirtildiği üzere siyasi erkin bu şekilde teşebbüs yöneticilerini atamaları, görev süresi dolmadan onları görevden almaları ve yine bu görevlere siyasal yandaşlık,

müdürün yönetim kurulu üyeleri arasından görevlendireceği genel müdür vekili yönetim kuruluna başkanlık etmektedir.⁴⁹⁶ Bu noktada dikkat edilmesi gereken ilk husus, siyasi erkin siyasi sorumluluğunu gündeme getirecek nitelik gösteren, KİT üst yöneticilerinin doğrudan siyasi iktidar tarafından belirlenmesi ve nihayetinde yazgısının ona bağlı olması gerçeğidir (Bakırcı, 1992:91).⁴⁹⁷ Bu yapılanma tarzında genel müdür ve teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ilk başta atama noktasında farklılık göstermekte, atama usulündeki bu farklılık, söz konusu yöneticilerin tabi olacakları sorumluluk rejiminin de farklı olacağının ya da olması gerektiğinin ilk sinyali oluşturmaktadır.

Teşebbüs yönetim kurulu üyeliklerine atanacakların, devlet memurluğuna atanabilme genel şartlarına sahip, yüksek öğrenim yapmış ve teşebbüsün faaliyeti alanı ile ilgili idari ve mesleki ihtisasa sahip olması şarttır.⁴⁹⁸ Bu noktada “devlet memurluğuna atanabilme koşullarına sahip olma” koşulu, bizim için, teşebbüs yöneticilerinin tabi oldukları sorumluluk rejimini tespit ederken 657 sayılı DMK’ya referans kaynaklarımız arasına dahil etmemiz noktasında yönlendirici bir koşul olma özelliği göstermektedir. Nitekim, “yüksek öğrenim yapmış olma” ve “teşebbüsün faaliyet alanı ile ilgili idari ve mesleki ihtisasa sahip olma” koşulları da, teşebbüs yöneticilerinin yükümlü oldukları basiretli iş adamı gibi davranma ödevi ile özen ödevinin ölçülerini saptarken, söz konusu yöneticilerin muadili olan özel sermayeli şirket yöneticilerine nazaran daha ağır nitelik gösteren ölçüler belirlemek noktasında da kriter olmaktadır.

ideoloji, neopotizm-kronizm gibi faktörler esas alınarak yeni kimseler atamaları bazen yaygın bir durum arz etmektedir. Ayrıca, politikacılar teşebbüs yöneticiliği gibi bürokraside önemli pozisyonlara yapılacak atamalarda daha geniş yetkiler istemekte ve daha önce kariyer mevkileri sayılan pek çok pozisyonun “siyasi mevkiler” kapsamına alınması için çalışmaktadırlar. Bu ise (Tutum, 1995:38) de belirtildiği üzere kamu görevlerinin yetenek ve yeterliğe göre hizmete alınmasını öngören “yansız ehliyet” doktrini ile çatışmaktadır.

⁴⁹⁶Bkz. 233 sayılı KHK m. 6.

⁴⁹⁷Ayrıca, söz konusu siyasi iktidar mensupları, sahip oldukları güçlerini bir etki aracı olarak kullanarak atadıkları teşebbüs yöneticisinden ayrıcalıklı bir kamu işlemi yapması isteminde bulunabileceklerdir. Bu durumda, teşebbüs yöneticisi, maddesel çıkardan çok, ileride kendisinin, örneğin iltimasa ihtiyacı olduğu zaman (terfi, başka yere nakil, yönetici statüsünün devamı ve korunması gibi) bu kişiden yardım isteyebilme fırsatına sahip olmak ya da bu kişinin müeyyidesine muhatap olmamak için ayrıcalıklı işlem yapmaya yönelebilecektir. Diğer bir deyişle, bu gibi durumlarda teşebbüs yöneticisi, kayırmasının karşılığında kendisine “potansiyel bir iltimas” elde etmektedir. Bu iltimas teşebbüs yöneticisinin örneğin yönetici statüsünün korunmasında somutlaşırsa, maddi bir kazançtan da söz etmek imkân dahilindedir. Bunun yanı sıra, teşebbüs yöneticileri, görev yerlerini korumak ve garantiye almak için inisiyatif hareket alanını kullanmaktan tamamen vazgeçip söz konusu alanı yine tamamen siyasi iktidar mensuplarına tahsis ederlerse, onlara karşı siyasi ve ekonomik bağımlılığın oluşmasına neden olduğu için “bürokratik yolsuzluk” kurumunun kökleşmesi suçuna ortak olmuş olacaktırlar (Stapenhurst ve Kpundeh, 2000:15).

⁴⁹⁸Bkz. 233 sayılı KHK m. 7.

Yönetim Kurulu üyelerinin görev süresi üç yıldır. Görev süresi sona erenler tekrar atabilirler. Süre dolmadan üyeliğin boşalması veya üyelik için aranan niteliklerin ve şartların yitirilmesi halinde, kalan süreyi tamamlamak üzere atama yapılmaktadır.⁴⁹⁹ Kanımızca söz konusu yöneticilerin görev sürelerinin geçiciliği yaptıkları faaliyetin asli ve sürekli kamu hizmeti olduğu gerçeğini gidermemektedir. Bu husus 657 sayılı DMK'nın sorumluluk ile ilgili hükümlerinin söz konusu kişiler hakkında uygulanıp uygulanmayacağı sorusuna yanıt teşkil etmesi açısından önem taşımaktadır.

Yönetim kurulu, genel müdürün daveti üzerine ayda 2 defadan az olmamak üzere üye tamsayısının salt çoğunluğu ile toplanmakta ve kararlarını üye tam sayısının salt çoğunluğu ile almaktadır.⁵⁰⁰

Teşebbüs genel müdürleri, teşebbüsün faaliyetlerinin icrası aşamasında görev alan yöneticiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Teşebbüs Genel Müdürlüğü; Genel Müdürlük, Koordinasyon Kurulu Kararı ile belirlenecek genel müdür yardımcısı ve bağlı alt birimlerden oluşmaktadır.⁵⁰¹ Genel müdür olarak atanabilmek için aranan şartlar yeni düzenlemelerle teşebbüs yönetim kurulu üyeliğiyle özdeşleştirilmiştir.⁵⁰²

Çalışmamız kapsamında üst yöneticiler kategorisinde değerlendirilmeyen ve fakat tabi oldukları sorumluluk rejimi teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ile teşebbüs genel müdürlerine büyük ölçüde benzeyen genel müdür yardımcılarının ataması ilgili bakanın teklifi üzerine ortak kararla yapılmaktadır.⁵⁰³

Kamu sermayeli şirket kapsamında olan müesseselerin organları ise, yönetim komitesi ve müessese müdürlüğüdür.⁵⁰⁴ Yönetim komitesi, müessesenin en yüksek seviyede karar organıdır. Müessese müdürlüğü, müessesenin yetkili ve sorumlu yürütme organıdır.⁵⁰⁵ Müessese yönetim komitesi bir başkan ve dört üyeden oluşmaktadır. Yönetim komitesinin başkanı müessese müdürüdür. Yönetim komitesinin üyeleri

⁴⁹⁹Bkz. 233 sayılı KHK m. 8.

⁵⁰⁰Bkz. 233 sayılı KHK m. 10.

⁵⁰¹Bkz. 233 sayılı KHK m. 11.

⁵⁰²Daha önceki düzenlemelerde teşebbüs genel müdüründe, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinde aranan nitelikler aranmakta ve ek olarak da belirli bir süre (dört yılı kamu kesiminde olmak üzere on yıl) çalışmış olma koşulu getirilmekte idi.

⁵⁰³Bkz. 399 sayılı KHK m. 5.

⁵⁰⁴Çalışmamızda teşebbüs genel kurulu için söylenenler aynen müessese yönetim komitesi, teşebbüs müdürü için söylenenler ise aynen müessese müdürü için de geçerli olduğundan müessese komitesi ve müessese müdürünün sorumluluğunun ayrı bir başlık altında incelenmesine gerek görülmemiştir.

⁵⁰⁵Bkz. 233 sayılı KHK m. 17.

müessesenin üst seviyedeki yöneticileri arasından teşebbüs genel müdürünün teklifi üzerine yönetim kurulunca atanmaktadır.⁵⁰⁶ Müessese yönetim komitesi üyeliklerine atanacakların, teşebbüs yönetim kurulu üyeliklerine atanacakların nitelik ve şartlarına sahip olmaları gerekmektedir.⁵⁰⁷

Yönetim komitesi, teşebbüs tarafından tespit edilen esaslara, işletme bütçesi ve programlara uygun olarak, verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda müessesenin yönetimini sağlayacak kararları almakla görevli ve yetkilidir. Yönetim komitesi, üye tamsayısının salt çoğunluğu ile toplanmakta ve kararlarını çoğunlukla almaktadır. Yönetim komitesi, kararlarını karar gününü izleyen günden itibaren on gün içinde teşebbüse göndermektedir.⁵⁰⁸

Müessese müdürü; müesseseyi, kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile yönetim kurulu ve yönetim komitesi kararları doğrultusunda yönetmektedir. Müdür, idare ve yargı mercilerinde ve üçüncü kişilere karşı müesseseyi temsil etmektedir. Ayrıca müdür, temsil yetkisini gerektiğinde devredilebilmektedir.⁵⁰⁹

Kamu sermayeli şirketler kapsamında olan bağlı ortaklıkların⁵¹⁰ yönetim kurulu, genel müdür dahil beş üyeden oluşmaktadır. Bağlı ortaklıkların genel müdürleri ile kamu kesimini temsil eden yönetim kurulu üyelerinde, teşebbüs genel müdürü ve yönetim kurulu üyeleri için öngörülen nitelik ve şartlar aranmaktadır. Bağlı ortaklık genel müdürü, ilgili bakanın teklifi üzerine ortak kararname ile atanmaktadır ve aynı zamanda yönetim kurulu başkanıdır. Ayrıca bağlı ortaklık genel müdür yardımcıları teşebbüs yönetim kurulu tarafından seçilmektedir.⁵¹¹

Teşebbüs ve bağlı ortaklık temsilcileri, yönetim kurulu üyesi oldukları anonim şirketin faaliyetleri ve mali durumu hakkında tüzükte belirtilen esaslara göre teşebbüs

⁵⁰⁶Bkz. 233 sayılı KHK m. 20. Ayrıca, söz konusu atamada yetkinin teşebbüs genel müdürü ve teşebbüs yönetim kurulunda olması, müessese müdürünün eylem ve işlemlerinden bahis konusu iki organın dolaylı olarak müteselsilen sorumluluklarına yol açabileceği kanaatindeyiz.

⁵⁰⁷Bkz. 233 sayılı KHK m. 18.

⁵⁰⁸Bkz. 233 sayılı KHK m. 19.

⁵⁰⁹Bkz. 233 sayılı KHK m. 21.

⁵¹⁰Çalışmamızda teşebbüs yönetim kurulu için söylenenler aynen bağlı ortaklık yönetim kurulu, teşebbüs genel müdürü için söylenenler ise aynen bağlı ortaklık genel müdürü için de geçerli olduğundan, bağlı ortaklık yönetim kurulu ve bağlı ortaklık genel müdürü sorumluluğunun ayrı bir başlık altında incelenmesine gerek görülmemiştir. Bununla birlikte nihayetinde, bağlı ortaklıkta özel kesimin de pay sahibi olduğu gerçeğinden hareketle söz konusu özel kesim pay sahiplerinin hukuki korunmasını teminen bağlı ortaklık yönetim kurulu ve bağlı ortaklık genel müdürünün tabi olduğu sorumluluk rejimi noktasında kendisine has farklı bir takım hususlar diğer başlıklar altında ele alınmıştır.

⁵¹¹Bkz. 233 sayılı KHK m. 24.

veya bağı ortaklığa bilgi vermekle yükümlüdürler.⁵¹²

Yönetim Kurulunun en çok iki üyesi, özel kesimi oluşturan ortaklıkların hisselerinin % 20'si için yönetim kurulunda bir temsilci bulundurma hakkına sahip oldukları dikkate alınarak genel kurulca seçilmektedir. Bağı ortaklık yönetim kurulunun genel müdür ve özel temsilcilerinin dışında kalan ve teşebbüsü temsil edecek üyeleri, biri Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağı olduğu Bakan tarafından önerilmek kaydı ile kendi mensupları arasından veya dışarıdan ilgili bakan tarafından atanmaktadır.⁵¹³

Kamu sermayeli şirketler kapsamında değerlendirilmesi kısmen⁵¹⁴ mümkün olan bir diğer yapılanma olan iştiraklerin⁵¹⁵ ise yönetim kurullarında, teşebbüs ve bağı ortaklığı temsilen her % 15 hisse için en az bir üye bulundurulmaktadır. Teşebbüs ve bağı ortaklık temsilcileri, teşebbüsün veya bağı ortaklığın kendi mensupları arasından ve imkân dahilinde iştirakin bulunduğu yere en yakın teşebbüs veya bağı ortaklık birimi içinden veya teşebbüs veya bağı ortaklığın yönetim kurulunun göstereceği adaylar arasından seçilmektedir. Teşebbüs ve bağı ortaklık temsilcileri, yönetim kurulu üyesi oldukları anonim şirketin faaliyetleri ve mali durumu hakkında, tüzükte belirtilen esaslara göre, teşebbüs veya bağı ortaklığa bilgi vermekle yükümlüdürler.⁵¹⁶

Sonuç olarak, teşebbüs yönetim kurulunu teşebbüsün en üst düzeyde, yetkili ve sorumlu kararı organı olarak, teşebbüs genel müdürlüğünü ise, teşebbüsün yetkili ve sorumlu yürütme organı olarak kabul edip, teşebbüs genel müdürünün aynı zamanda teşebbüs yönetim kurulunun başkanlığını da yaptığı gerçeğinden hareket edersek, teşebbüs yönetimlerinde karar alma ve yürütme süreçlerinin birleştirilmiş olduğunu görürüz. Bu birlikteliğin, etkin ve verimli bir yönetim yapısı oluşturduğu, bu bakımdan olumlu sayılması gerektiği öne sürülebilirse de, kanımızca kendi içinde bazı sakıncalar taşımaktadır.⁵¹⁷

⁵¹²Bkz. 233 sayılı KHK m. 28.

⁵¹³Bkz. 233 sayılı KHK m. 24.

⁵¹⁴Zira, iştiraklerde kamu sermayesi toplam sermayenin yarısından azdır. Sermayenin çoğunluğu özel kesime aittir.

⁵¹⁵510 uncu dipnotta bahsettiğimiz açıklamalar iştirakler içinde geçerlidir.

⁵¹⁶Bkz. 233 sayılı KHK m. 28.

⁵¹⁷Söz konusu sakıncalardan birisine örnek olarak, teşebbüs yönetiminin üzerinde olumlu, etkin ve verimli çalışması için bir iç baskının, kuruluşun kendi içinden kaynaklanan önerme ve yaptırımların eksikliğidir.

1.1.2. Genel olarak kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin görev ve yetkileri

KİT’lerde yöneticilik, teşebbüs yönetim kurulu üyeliği ile teşebbüs genel müdürlüğüne tekabül eden konumuyla aslında iki farklı statüye işaret etmekle, görev ve yetki alanına ilişkin bu ayırım paralelinde bir farklılaşmanın da tezahür etmesine neden olmaktadır.

Teşebbüs yönetim kurulu üyesi ve teşebbüs genel müdürü statüsündeki yöneticilerin görev ve yetkileri, bazı farklılıklar olmakla birlikte diğer özel sermayeli şirket yönetim kurulu üyeliği ve genel müdürlüğü görev ve yetkileriyle⁵¹⁸ büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte teşebbüslerin kamu sermayeli şirket olmaları nedeniyle kendilerine has özellikler arz ettiği gerçeğinden hareketle, benzerlik göstermeyen istisnai alanların da mevcut olduğu unutulmamalıdır. Bu bağlamda özel sermayeli şirket yönetim kuruluna ait birçok yetki, teşebbüslerde teşebbüs genel müdürünün uhdesinde kalmakta,⁵¹⁹ bir kısım yetkinin ise teşebbüslerin bünyesinde kullanılmasına teşebbüslerin yapı ve faaliyetlerinin farklılaşması nedeniyle imkân bulunmamaktadır.⁵²⁰

Bilindiği üzere bir önceki paragraftaki istisnai hususlar göz ardı edilmemek şartıyla genel kural, şirket işlerinin görülmesinin şirketin yasal temsilcisi olan yönetim kuruluna ait olmasıdır. Söz konusu ana kural gereğince, bu işlerin görülmesi sırasında doğal olarak yönetim kurulunun bazı görevleri yerine getirmesi gerekecektir.

Yönetim kurulunun görev ve yetkileri birçok başlık altında ele alınmaktadır. Bunların en önemlilerini “yönetim” ve “temsil” görev ve yetkileri oluşturmaktadır.⁵²¹

⁵¹⁸TK’nın ve Sermaye Piyasası Kanunu’nun ilgili hükümlerinde öngörülen bazı yetkiler bu kapsamdadır.

⁵¹⁹Örneğin, teşebbüsü idare ve yargı mercilerinde temsil etmek bu kapsamdadır.

⁵²⁰Örneğin, TK’nın 429 uncu maddesinde öngörülen tahvil sahipleri genel kurulunu toplantıya çağırarak gibi bir görev veya yetkiye teşebbüs yöneticileri haiz değildir. Zira, tahvil sahipleri genel kurulu gibi bir müessese teşebbüslerde bulunmamaktadır. TK’da yer alan bu örnekteki gibi pek çok yetki ve görev unsuruna ilave olarak, diğer özel sermayeli şirketlerden farklı biçimde, teşebbüsün günlük işlemlerinin yapılması, üçüncü kişilerle kurulan ilişkilerin sürdürülmesi, yani teşebbüsün idaresi ve temsili görevleri diğer özel sermayeli şirketlerde olduğu gibi devir söz konusu olmadıkça yönetim kurulunun tekelinde değildir. Teşebbüslerde söz konusu görevler ise, esaslı kısmı teşebbüs genel müdürlerinde kalmak üzere adeta teşebbüs yönetim kurulu ile teşebbüs genel müdürleri arasında paylaşılmıştır. Diğer özel sermayeli şirketlerde yönetim kurulunun idare ve temsil görevine ilişkin ayrıntılar için bkz. Özkorkut (1996:78 vd), Ansay (1982:92), İmregün (1989a:191). Ayrıca, daha önceden de bahsedildiği üzere, 233 sayılı KHK’nın 10 uncu maddesine göre, yönetim kurulu, genel müdürün daveti üzerine ayda 2 defadan az olmamak üzere üye tamsayısının salt çoğunluğu ile toplanmaktadır. Bu durumda, teşebbüs yönetim kurulunun faaliyetlerini teşebbüs genel müdürüne kıyasla sürekli şekilde değil aralıklarla yürüttüğü anlaşılmaktadır.

⁵²¹Bkz. TK m. 317. “Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur”

“Yönetim yetki ve görevi”⁵²² iç ilişkiyi ilgilendirmesine karşılık “temsil yetki ve görevi”,⁵²³ şirketle üçüncü kişiler arasındaki ilişkilerin kurulmasında (dış ilişkide) kullanılmaktadır. Bunların dışındaki yetki ve görevler esasen tali nitelikte olanlardır.⁵²⁴ Zira, her ne kadar ayrı görev olarak gösterilse de esasında bunlar, yönetim ve temsil yetkisinin yansımalarını oluşturmaktadır (Arslan, 2006:187). Yönetim kurulu, şirket ve ortaklarının korunması ve nemalandırılması için sermayelerini, alacaklıların da alacaklarını emanet ettikleri organ olması sebebiyle, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri, teşebbüsün ortağı olan devlet (dolayısı ile tüm vatandaşlar) ile alacaklıları olan ticari işlemlerindeki karşı tarafın hukuki güvencelerinin temini noktasında birinci derecede muhatap unsuru teşkil etmektedir.

Yine genel müdürlük, çalışmamızın ileriki bölümlerinde detaylı bir şekilde ele alınacağı üzere, teşebbüsün en üst düzey idare ve temsil organı olarak adeta teşebbüsün yürütme organı özelliğini göstermektedir. Teşebbüsün yürütme organı olması ve sair sebepler de kendisinin, teşebbüs yönetim kurulu başkanı olması nedeniyle tabi olduğu sorumluluk hükümlerinden farklılık arz edebilecek bazı ek sorumluluk hükümlerinin de dikkate alınarak ayrı bir başlık altında incelemeye tabi tutulmasını gerektirmektedir.

Teşebbüs yönetim kurulunun, TK’da tüm yönetim kurulu üyelikleri için belirtilen ve kendi yapısına uygunluk gösteren genel ve ortak görev ve yetkilerin dışında, 233 sayılı KHK’nın ilgili hükümleri ile kendisine özgü biçimde belirlenmiş olan görev ve yetkileri şu şekilde sıralanabilir:⁵²⁵ Kanun, tüzük, yönetmelik, kalkınma planı ve yıllık programlar⁵²⁶ çerçevesinde teşekkülün gelişmesini sağlayacak kararları almak; genel müdürün önerisi üzerine genel müdür yardımcılarını ile diğer personeli atamak; teşekkül

⁵²²Teşebbüsün yönetimi, teşebbüs yönetim kurulu için hem bir görev ve hem de bir yetkiyi ifade etmektedir. Yönetim yetkisi, gerek şirket işlerinin yürütülmesini gerek ortaklarla şirket arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini kapsamaktadır. Ayrıca, söz konusu görev gereğince, yönetim kurulu üyelerinin, yönetim hakkının kullanılmasıyla ilgili olarak tüm faaliyetlere katılması gerekmektedir. Bu bağlamda, yönetim kurulu toplantılarına katılmak, önerilerde bulunmak, müzakerelere iştirak etmek, teşebbüsün zararına gördüğü hususlarda muhalefet etmek yükümü altındadır. Aksi bir durum yönetim kurulunun ve üyenin hukuki sorumluluğunu gerektirir.

⁵²³Şirketin ortaklara ve üçüncü kişilere karşı temsil edilmesi görev ve yetkisi TK’nın 317 nci maddesi ile yönetim kurulunun uhdesinde bırakılmıştır. Yönetim kurulu şirketi temsil ile, tüzel kişiliği hak sahibi yapmakta ve borç altına sokmaktadır. Bu itibarla, yönetim kurulu, şirketi iç ilişkide ortaklara karşı, dış ilişkide de üçüncü kişilere karşı temsil etmektedir (Pulaşlı, 2003:308).

⁵²⁴Söz konusu tali nitelikte görev ve yetkiler hakkında detaylı için bkz. Pulaşlı (2003:294-297)

⁵²⁵233 sayılı KHK m. 9.

⁵²⁶Teşebbüslere üretim ve yatırım hedeflerinin verilmesini sağlayan yıllık programlar ve beş yıllık plan dönemleri itibarıyla yatırım projeleri ve finansman programları DPT ve Hazine tarafından denetlenmektedir. Bu itibarla, teşebbüslerin hesap verecekleri kurumlar arasına DPT ve Yüksek Planlama Kurulu da katılmıştır.

ve müesseselerin çalışmalarının verimli ve kârlı olarak yürütülmesi koşullarını oluşturacak esasları ve işletme politikalarını belirlemek; müesseseler ve bağlı ortaklıklar arasında koordinasyonu sağlayacak kararları almak; genel müdürlük çalışmalarını izlemek ve denetlemek; teşekkül ve müesseselere ait bilançolar ve netice hesapları ile yıllık ve uzun vadeli çalışma programlarına uygun olarak hesaplanan faaliyet raporlarını onaylayarak ilgili mercilere sunmak, yönetim kurulunun onayı ile uygulanabilecek yönetim komitesi kararları hakkında, komite kararının teşekküle ulaşmasını izleyen 15 gün içinde karar almak; kanun, tüzük ve yönetmeliklerle verilen diğer görevleri yapmaktır.

Yine, teşebbüs genel müdürünün TK'da tüm genel müdürler için belirtilen ve kendi yapısına uygunluk gösteren genel ortak görev ve yetkilerin dışında, 233 sayılı KHK'nın ilgili hükümleri ile kendisine özgü biçimde belirlenmiş olan görev ve yetkileri şu şekilde sıralanabilir: Teşebbüsü; kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile yönetim kurulu kararları doğrultusunda yönetmek; İdare ve yargı mercilerinde ve üçüncü kişilere karşı teşebbüsü temsil etmek ve temsil yetkisini gerektiğinde devretmek; Genel müdür yardımcılarının ve üst düzey yöneticilerinin atanmalarını önermek; Teşebbüs sermayesi ile diğer mali kaynakların verimlilik ve kârlılık amaçlarına uygun bir düzen içinde kullanılmasını sağlamak; Kanunların verdiği diğer görevleri yapmaktır.⁵²⁷

“Görev ve yetki ölçüsünde sorumluluk” formülünün bir gereği olarak, yönetim kurulunun bu geniş yetkilerinin, sorumluluk hükümleri ile dengelenmeye çalışılması gerekmektedir (Çamoğlu, 2007:3). Bilhassa teşebbüs yöneticilerinin diğer özel sermayeli şirket yöneticileri gibi idaresinde bulundukları yapıya ortak olmamaları ve teşebbüs yöneticilerinin görev ve yetki kapsamının diğer yöneticilerinkine nazaran daha genişlik göstermesi nedeniyle bu dengeleme kaygısı daha fazla önem arz etmektedir. Bu farklı sorumluluk rejimi arayışı da teşebbüs yöneticileri için diğer özel sermayeli şirket yöneticilerine nazaran daha farklı sorumluluk hüküm ve kurumlarının devreye sokulmasını gerektirmektedir.

⁵²⁷233 sayılı KHK m. 13. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.

1.2. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Tabi Olacakları Sorumluluk Rejimine Esas Teşkil Eden Hukuki Statüleri

KİT yöneticisinin çalıştığı kurum ile olan organik ilişkisi ve hukuki statüsü, kendisinin tabi olacağı sorumluluk rejimini de belirleyeceği için ziyadesiyle önem arz etmektedir. Bu bağlamda, teşebbüs yöneticisinin teşebbüs bünyesinde 657 sayılı DMK'ya tabi olarak çalışması, ya da sözleşmeli personel olarak istihdam edilmesi, eylem ve kararları nedeniyle kendisinin yine farklı hukuki sonuçlara muhatap olmasına neden olacağından, söz konusu farklı istihdam biçimlerinin ayrı başlıklar altında bu bölümde derinlemesine analiz edilmesi uygun olacaktır.

1.2.1. Kamu iktisadi teşebbüslerinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi olarak çalışan teşebbüs yöneticisi

1.2.1.1. Genel olarak

399 sayılı KHK'nın⁵²⁸ “İstihdam Şekilleri” başlıklı 3 üncü maddesinde, 657 sayılı DMK'nın mukabil maddesine kısmen paralel biçimde KİT Personeli 3 kategoriye ayrılmıştır (Aslan, 2005:380). Söz konusu maddede aynen; “*a) Teşebbüs ve bağlı ortaklıklarda hizmetler memurlar, sözleşmeli personel ve işçiler eliyle gördürülür.....*” denilmekle KİT yöneticilerinin hangi statüde istihdam edileceği tespit edilmiş olmaktadır. 657 sayılı DMK'nın “İstihdam Şekilleri” başlıklı 4 üncü maddesine göre ise; kamu hizmetleri; memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle gördürülmektedir (*Devlet Memurları El Kitabı*, 2002:49). Söz konusu 3 istihdam şekline tabi olarak çalışan personelin her birinin tabi olduğu sorumluluk rejiminin de farklılık göstermesi nedeniyle, teşebbüslerde yönetici sıfatıyla görev yapmakta olup bu farklı istihdam biçimlerinden birine tabi olarak çalışan personelin sorumluluk kapsamı da farklılık arz edecektir.

Bu bağlamda ilgili yöneticinin tabi olduğu istihdam biçimi, teşebbüs yöneticilerinin sorumluluk kapsamını tayin ederkenki hareket noktamızı belirleyecektir.

1.2.1.2. Konunun 399 sayılı KHK bağlamında düzenleniş biçimi

399 sayılı KHK'nın 3 üncü maddesinde, asli ve sürekli görevler belirlenerek bu

⁵²⁸399 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (1990) R.G. 20417 (Mükerrer): 29.01.1990

görevlerin “genel idare esaslarına”⁵²⁹ göre yürütüleceği açıklanmaktadır. Söz konusu maddede, teşebbüs ve bağlı ortaklıklarda, devlet tarafından tahsis edilen kamu sermayesinin “kârlı”⁵³⁰, “verimli” ve “ekonominin kurallarına uygun” bir şekilde kullanılmasında bulunduğu teşkilat, hiyerarşik kademe ve görev ünvanı itibariyle kuruluşun kârlılık ve verimliliğini uygulatma ve uygulamayı denetleme yetkisi olduğu belirtilmiş ve bu görevlerin genel idare esaslarına göre memurlar eliyle yürütüleceği açıklanmıştır.⁵³¹ Bu personel söz konusu KHK’ya ekli (I) sayılı cetvelde görev ünvanları itibariyle gösterilmiştir.

Bu düzenleme ile teşebbüslerdeki asli ve sürekli görevlerin genel müdür, genel müdür yardımcısı, teftiş kurulu başkanı, kurul ve daire başkanları, müessese müdürleri, bölge ve il müdürleri, müfettiş ve müfettiş yardımcıları ile kadro ünvanları (I) sayılı cetvelde gösterilen personel eliyle görülmesi ve bu personelin 233 sayılı KHK’da belirtilen hükümler dışında 657 sayılı DMK’ya bağlı tutulması öngörülmüştür (Aslan, 2005:381). Böylece, teşebbüs ve bağlı ortaklıklarda genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerde hizmet verecek personel için 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinde⁵³² öngörülen güvence getirilmiştir. Bahis konusu ünvanların teşebbüs yöneticiliği ile büyük oranda örtüşmesinden anlamaktayız ki, teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğunu tespit ederken

⁵²⁹ Genel idare esaslarından anlaşılması gereken, kamu hukuku rejimi ve kamusal yönetim usulleridir. Kamu hukuku rejimi ve kamusal yönetim usulleri ise, kamu gücü kullanılarak tek yanlı idari işlemler tesis etmek ve idari kararlar almaktır. Belli bir idari faaliyet ya da kamu hizmeti için kamu gücü kullanılarak tek yanlı idari işlemler tesis ediliyor ve idari kararlar alınıyor ise, o idari faaliyet ya da kamu hizmetine genel idare esaslarının uygulandığı söylenebilecektir (Günday, 2003:519).

⁵³⁰ Kâr kavramı, teşebbüslerin faaliyet alanı ile özel sermayeli şirketlerin faaliyet alanlarında farklı gerçekliklere işaret etmektedir. Hatta teşebbüslerde, özel sermayeli şirketlerdeki kâr kavramı yerine “gayrisafi ticaret fazlası” kavramı kullanılmaktadır. Bu nedenle, teşebbüs kârlılığına karşı çıkan görüşler de bulunmaktadır. Buna göre; (Rees, 1979:14) de belirtildiği üzere, (1) Eğer planlı bir ekonomi mevcut ise; esas olan teşebbüslere verilen plandaki üretim ve yatırım hedeflerini gerçekleştirme oranıdır. (2) Teşebbüs kârları bir vasıtalı vergi niteliğinde olup; aynen monopol rantı gibi aşırı yük meydana getirip refah kaybına neden olmaktadır. (3) Ayrıca teşebbüsler tekel durumunda olduklarından, kâr etmeleri veya kârlarını artırmaları etkinlik artışına değil azalışına işaret edebilmektedir. (4) Kâr özel mülkiyet rejimi içerisinde faaliyette bulunan özel teşebbüslerin rekabette ulaştıkları başarı derecesidir. Dolayısıyla teşebbüs için kârlılık fiktif bir muhasebe kayıdır. Ayrıca, teşebbüs karı, güdüleme özelliği olmayan bir muhasebe kaydı veya başarı belgesidir. Oysa özel teşebbüs kârı, müteşebbisin katlandığı risk karşılığı aldığı ödüldür. Diğer bir deyişle, özel teşebbüste kâr bir muhasebe kaydı olmanın ötesinde bir faktör ödemesi olup; mülkiyet hacmini ve dağılımını belirlemektedir.

⁵³¹ Bkz. 399 sayılı KHK . 3.

⁵³² 1982 Anayasası m.128. “Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. Üst kademe yöneticilerinin yetiştirilme usul ve esasları, kanunla özel olarak düzenlenir.”

ilk referans kaynağımız 657 sayılı DMK'nın ilgili hükümleri olacaktır.

İleriki bölümlerde tekrar değinilecek olan 399 sayılı KHK'nın 4 üncü maddesi, personel ihtiyacının teminine yöneliktir. Söz konusu maddeye göre memur statüsünde bulunan personelin (I) sayılı cetvelde gösterilen kadro, unvan, derece ve sayıları 399 sayılı KHK'ya ekli cetvelde gösterilmiştir. Ayrıca, yine söz konusu maddede sözleşmeli statüde istihdam edilecek personele ait pozisyonların unvan ve sayılarının Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edileceği belirtilmiştir. Ancak, yeni “kadro” ve “pozisyonların”⁵³³ ihdası ile ihdas edilmiş kadro ve pozisyonların iptal ve değişikliklerinin Bakanlar Kurulu Kararıyla yapılacağı hükme bağlanmıştır. Kadroların Bakanlar Kurulu Kararıyla ihdas ve iptaline ilişkin düzenleme Anayasa'ya aykırı bulunmamış, aksine kuruluşun bir parçası olarak mütalaa edilmiştir.⁵³⁴

1.2.1.3. Kamu iktisadi teşebbüslerinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi olarak çalışan teşebbüs yöneticisinin hukuki statüsü

Teşebbüslerde görev yapan memur statüsündeki personelin atanmalarına ilişkin esas ve usuller 399 sayılı KHK'nın 5 inci maddesinde, yükümlülük ve sorumlulukları 11 inci maddesinde, başka iş ve hizmet yasağı 15 inci maddesinde, siyasi faaliyet yasağı 18 inci maddesinde, aylık ve ücretleri ise 25 inci maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu personel hakkında bu hükümler dışında, tekrar ifade edecek olursak, 657 sayılı DMK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Uygulamada, işçiler⁵³⁵ de dahil olmak üzere, üç tür personel ya da kamu hizmeti görevlisi istihdam edilmektedir. Bunlardan “memurlar” ve “diğer kamu görevlileri” ileride anlatılacak olan 1982 Anayasası'nda öngörölmüş istihdam türünü ifade etmektedir. Teşebbüs yöneticilerinin sıkça rastlanılan istihdam biçimlerinden birisi olan “sözleşmeli personel”⁵³⁶ 1982 Anayasası'nda yer almamakla birlikte idare

⁵³³399 sayılı KHK'da memurlar için “kadro”dan söz edilirken, sözleşmeli personel için, kadro anlamına da gelen “pozisyon”dan söz edilmektedir.

⁵³⁴Bununla birlikte öğretide Güran (1989:66) gibi kimi yazarlar tarafından, kadroların kurulması ve iptali, 1982 Anayasası'nın 128 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren temel bir personel unsuru ve yönetimin kuruluşunun yapı taşı olarak kabul edilmekte ve bu hususların yasayla düzenlenmesi gerektiği savunulmaktadır.

⁵³⁵ İşçiler hizmet sözleşmesi ile istihdam olunan personel olup, 399 sayılı KHK'ya tabi değildirler. Bkz. 399 sayılı KHK m. 3/e

⁵³⁶Sözleşmeli personel 399 sayılı KHK'ya ekli 1 sayılı cetvelde sayılmayan personel olup, bunlar idare hizmet sözleşmesi ile istihdam edilen ve fakat işçi sayılmayan personeldir. Bkz. 399 sayılı KHK m. 3/c

hukukumuzda yer alan önemli bir istihdam türüdür. Ancak sözleşmeli personelin “diğer kamu görevlisi” sayılıp sayılamayacağı konusunda da bir açıklık bulunmamaktadır (Tutum, 1979:11). Kanımızca, sözleşmeli personelin diğer kamu görevlisi kapsamında değerlendirilmesi 657 sayılı DMK’nın sorumluluğa ilişkin hükümlerinin sözleşmeli olarak istihdam edilen teşebbüs yöneticileri için de uygulamak hususunda oluşacak tereddütleri giderebilmek adına daha doğru bir yaklaşım tarzı olacaktır. Zaten, “diğer kamu görevlisi” kavramının da hangi personeli kapsadığı hususunda yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi öğretide de konuya açıklık getiren bir görüş bulunmamaktadır⁵³⁷ (Dönmez, 2000:74).

Teşebbüs yöneticilerinin bir kısmı idari anlamda memur statüsünde olup kamu görevlileri arasından atanmaktadır.⁵³⁸ Bu durumda memur statüsünde olan kimselerin hukuki sorumluluklarının kapsamı farklılık arz edecektir. Bilindiği üzere, mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, 657 sayılı DMK’nın uygulanmasında memur sayılırlar (Tortop, 1994:33; Gözübüyük, 1997a:102; Köprü, 1996:17).

KİT’lerin yaptıkları işler devletin amacı gereği yerine getirmek zorunda olduğu işlerden olmadığı için KİT personeli “kamu görevi” ifa eden değil “kamu hizmeti” yapan kimselerdir. Zira, bir faaliyetin kamu hizmeti sayılabilmesi için işleyiş nedeninin toplumun ihtiyaçlarına cevap vermesi, temel gayesinin de kamu yararına yönelik olması (Çırakman, 1976:77) ve süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Bu özellikleri taşıyan faaliyetler kamu hizmetidir (Eroğlu, 1984:16). Bu durumda, söz konusu şartların her birinin KİT’lerin faaliyet kapsamına dahil olduğu tartışmasız bir gerçeklik olduğu anlaşılmakla, KİT yöneticilerinin faaliyetlerinin kamu hizmeti mahiyeti taşıdıkları açıktır.

Kamu hizmeti tanım olarak; “kamu tüzel kişileri veya onların gözetim ve denetimlerinde bulunan özel hukuk tüzel kişileri tarafından yürütülen ve giderilmesinde kamu yararı bulunan, sosyal ihtiyacı karşılamaya yönelik faaliyetlerdir” (Giritli ve

⁵³⁷E. Eren’e göre (2007:16); 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinde “diğer kamu görevlileri” şeklinde bir kavrama gerek olup olmadığının da ayrıca tartışılması gerekmektedir.

⁵³⁸Daha önce bahsedildiği üzere söz konusu kişilerin kadro, unvan derece ve sayıları 399 sayılı KHK’nın ekli 1 sayılı cetvelinde gösterilmiştir. Bununla birlikte söz konusu cetvelde belirtilen kadro sayısı sınırlı olmayıp Bakanlar Kurulu’nun yeni kadro ihdas etme veya ihdas edilmiş kadroları iptal ya da değiştirme yetkisi bulunmaktadır.

Akgüner, 1987:127). Teşebbüslerde kamu görevinin unsurlarından olan “zorunluluk” vasfı bulunmamaktadır. Devlet teşebbüs işletmeciliğini toplumun refahı için yerine getirmektedir.⁵³⁹ Kamu görevi ise; “kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla, sadece devlet tarafından yapılabilen ve başka bir otoriteye devredilemeyen, devlete ait yetkilerin kullanılmasıyla gerçekleştirilen ve toplum için zaruri olan faaliyet” olarak tanımlanmaktadır (H. A. Özel, 1997:75)

Bu durumda, KİT’lerin faaliyet alanının devletin tekelinde olmaması ve söz konusu faaliyetlerin devlet eliyle yürütülmesinin zorunluluk teşkil etmemesi nedeniyle KİT yöneticilerinin görevini kamu görevi kavramının kapsamı dışında tutmak zorunludur. KİT’ler her ne kadar çoğu kez özel girişimle yan yana benzeri faaliyetlerde bulunsalar da, faaliyetlerinin özel girişimlerin tabi olduğu hukuki rejimden farklı ve idarenin imtiyazlarına ve üstün yetkilerine dayalı bir yöntemle yapılıyor olması gerçeği, söz konusu faaliyetlerinin kamu hizmeti niteliğini taşıdıklarını peşinen kabul etmemizi gerektirmektedir (Şekercioğlu, 1974:7-8). Doğrudan doğruya kamuya yönelik ve kamuya yararlı hizmetler sunan KİT’lerin faaliyetleri, “ilgili”⁵⁴⁰ ya da “bağlı” bakanlıkların denetim ve gözetimi altında yürütülmekle, söz konusu faaliyetlerin kapsamı kamu görevi alanından kamu hizmeti alanına çekilmiş olmaktadır.

Tüm bu anlatılanlar ışığında, devletin gayesi gereği yapmak zorunda olmadığı, ancak kendi arzusuyla üzerine aldığı işleri yürüten kuruluşlar olan teşebbüslerde idare hukuku esaslarına göre memur olarak çalışanları kamu görevlisi değil “kamu hizmetlisi” olarak kabul edeceğiz. “Kamu hizmeti” ve “kamu görevi” kurumlarının bünyelerinde barındırdıkları sorumluluk alanlarının farklılığı, bizi, bu anlamda kamu hizmetlisi olarak addettiğimiz KİT personelinin sorumluluğunun kapsamına, kendilerinin kamu hizmetlisi oldukları gerçeği ışığında bakmamızı gerektirecektir.

“Kamu hizmeti” kavramı ister “faaliyet, iş, uğraş” anlamında isterse “kamu kuruluşları” anlamında kullanılsın (*Devlet Memurları El Kitabı*, 2002:49), söz konusu anlam farklılaşmasının iki boyutu da teşebbüs ve faaliyetleriyle örtüşmekle, teşebbüs yöneticilerinin hem uğraş alanlarını hem de çalıştığı kuruluşları kamu hizmeti kavramına indirgemektedir. Bu kamu hizmetleri doğası gereği asli ve sürekli görevleri

⁵³⁹Yarg. 9. HD., 04.03.1947 T., 1947/ 173 E., 1947/116 K.

⁵⁴⁰İlgili bakanlık KİT’in çalışmalarını yasa ve tüzük düzenlemelerine göre yürütmelerini sağlamakla görevlendirilen bakanlıktır.

gerektirmekte olduğundan Kanun'un amir hükmü gereği bunlar ancak devlet memuru ve diğer kamu görevlisi ya da hizmetlileri eliyle yürütülecektir. Bu durum tartışmasız olarak teşebbüs yöneticisini; memur, kamu görevlisi ve kamu hizmetlisinden oluşan üçlü saç ayağının birisine oturtacak ve 657 sayılı DMK'ya kendisini muhatap kılacaktır.

Kamu hizmeti kavramı o derece kuşatıcı bir üstyapı tanımı oluşturmaktadır ki, adeta teşebbüs yöneticilerinin büyük bir kesimini 657 sayılı DMK'nın kapsam alanına rapt etmektedir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, 3996 sayılı Kanun'un kimi hükümlerinin iptali için açılan davada "kamu hizmeti" kavramına görüşümüzü teyit edecek kapsam genişliğinde açıklık getirmiştir.⁵⁴¹ Söz konusu kararda aynen; *".....Bir hizmetin kamu hizmeti olup olmadığı saptanırken, niteliğine bakmak gerekir. Nitelik yönünden kamusal olan bir hizmetin özel kesimce yürütülmesi, onun niteliğini etkilemez. Nitekim, 1982 Anayasası'nın 47 nci maddesinde, 'kamu hizmeti niteliği taşıyan özel kesimler devletleştirilebilir....' denilirken 'özel teşebbüslerce yürütülen kamu hizmetinin varlığı kabul edilmiştir.' denilmiştir.* Burada dikkat edilmesi gereken husus, teşebbüsler özel hukuk hükümleri dairesinde idare edilse de, bu durumun onların kamu hizmeti faaliyeti yürüttüğü gerçeğini kaldırmayacağı iddiasının yüksek yargı organlarınca da göz ardı edilmediği hususudur. Yalnız unutulmaması gereken bir diğer husus ise, kamu hizmetlerinin hepsinin değil, büyük çoğunluğunun sürekli faaliyetler biçiminde görünüm kazandıkları gerçeğidir. Zira, kamu hizmetinin niteliği ilgili hizmetin süresine değil, onun kamu ihtiyacına cevap vermesine bağlıdır. Bu husus kamu hizmetlerinin toplumsal değişikliklere paralel olarak değişmesini gerektirmektedir. Bu durum ise doğal olarak bazı kamu hizmetlerinin süreli veya geçici nitelikte olması sonucunu doğurmaktadır (Duran, 1989:6). Kanımızca, geçici nitelikte kamu hizmeti sunan teşebbüslerin yöneticilerinin bu hukuki gerçeklik karşısında durumu özellik arz etmekte olup, kendilerinin 657 sayılı DMK kapsamında değerlendirilmemesini gerektirmektedir.

Bu arada teşebbüs yöneticilerinin yaptıkları faaliyetleri kamu hizmeti saymak için kendilerinin söz konusu faaliyetleri kamu gücünü kullanarak yapmaları gerektiğine ilişkin bir koşul da bulunmamaktadır. Teşebbüslerin özel piyasada faaliyet gösterip müşterilerle özel hukuk ilişkileri kurduğu gerçeğinden hareketle aksi bir yorum ilk

⁵⁴¹AYM., 28.06.1995 T., 1994/71 E., 1995/23 K. (R.G. 22586:20.03.1996). Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin kamu hizmetine yaklaşımı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Tan (1991:233 vd.)

etapta mümkün görülse de, kamu hizmetlerinin kamu gücünü kullananlar tarafından yapılması zorunlu değildir. Çünkü, bu hizmetler, toplumun ve sosyal bağların temeli olan dayanışmanın gelişmesi için zorunluluk arz etmektedir. Bu itibarla kamu hizmetleri, teşebbüs yöneticileri gibi kamu hizmetiyle muvazzaf kimseler tarafından da yerine getirilebilen hizmetlerdir. Önemli olan husus, ister kamu görevlisi olsun, ister kamu hizmetiyle muvazzaf olsun, her iki halde de kamu hizmeti gören personelin, idarenin sürekli, sabit ve normal kadrosuna girmiş ve bu kadroya bağlı olarak çalışmasının gerekmekte olmasıdır.

Sürekli bir kamu hizmeti niteliği taşıyan teşebbüs yöneticiliği, diğer şartların da varlığı durumunda idari anlamda memuriyetin asgari şartlarını taşımaktadır.

Memur kavramının tanımlanması oldukça güçtür. “Çeşitli ülkelerin kanun koyucuları kendi ülkelerindeki siyasi, sosyal ve teknik gerekleri göz önünde tutarak memuru tanımlamakta ve bu suretle ortaya birbirine benzemeyen bir takım tanımlar çıkmaktadır” (Pınar, 1997a:16). Üstelik bu ülkelerin çeşitli kanunlarında memur kavramı ayrı ayrı tanımlanmıştır. Örneğin, Türkiye’de idare hukukuna göre memur ile ceza hukukuna göre memur ayrı anlamlara gelmektedir.⁵⁴² KİT yöneticisi için bu ayrım daha bir önem kazanmaktadır. Zira, devlete ait kuruluşlar olan KİT’lerin 657 sayılı DMK’ya bağlı olarak çalışan personelinin büyük kısmı, göreve atama ile getirilen ve maaşla çalışan kimseler oldukları için idare hukuku yönünden memur oldukları halde, bu kuruluşların yaptıkları işler devletin yerine getirmek zorunluluğunda olduğu işlerden (kamu görevi) olmadığı için ceza hukuku yönünden memur sayılmazlar (Çetin, 2000:5) Bu tanımlama problemine rağmen, teorik açıdan, memur kavramının genel ve ortak iki esaslı unsuru bulunmaktadır. Bunlar: “kamu hizmetinde çalışmak” ve “daimi biçimde idare kadrolarında kaynaşmış olmak”tır. Bu durumda bir kimsenin memur sayılabilmesi için onun kamu hizmetini yürütmüş olması yeterli değildir. Aynı zamanda o kimsenin idarenin daimi, sabit ve normal kamu hizmetleri kadrosuna girmiş ve kadronun dereceleri içinde kaynaşmış olması da gerekmektedir (Erdoğan, 1972:13).

Anayasa Mahkemesi’nin konuya ilişkin yerleşmiş kararlarına göre; genel idare

⁵⁴²TCK açısından memur şu şekilde tanımlanabilir; Devletin gayesi gereği yapmakla zorunlu bulunduğu esas işlerin yürütüldüğü bir devlet kuruluşunun sürekli kadrolarında yer alarak hukuki tasarruf ve fiilde bulunanlar, yahut bu eylemlere kamu usulüne göre iştirak edenlerle, kamu hukukunu ilgilendirecek geçici bir ilişkiye dayanarak devlete ait adli ve idari işleri yapan kimseler Ceza Hukukumuzda göre memur sayılırlar (Pınar:1997b:24).

esaslarına göre yürütülen kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerde “kadro” esastır.⁵⁴³ Bu bağlamda yukarıda da değindiğimiz üzere, ilgili yöneticinin memur statüsünde çalıştığını kabul ederken onun bir kadroya bağlı olarak kamu görevini ifa ettiği ön koşulunu da kabul etmemiz gerekmektedir. Bir kamu hizmetinin kadro ihdas edilerek yapılmasının amaçlanması, hizmetin bu kanunda belirtilen asli ve sürekli bir kamu hizmeti olduğu sonucu çıkmakta ve uygulamada da bu kriter esas alınarak kimlerin memur olabileceği değerlendirilmektedir. Yalnız şu hususu belirtmekte yarar bulunmaktadır ki, kadro ihdas edilerek yapılan her kamu hizmeti memurlar tarafından yapılmamaktadır.

KİT yöneticilerinin statülerini tespit edebilmemiz noktasında bize ışık tutan ve Güran’a göre, (1989:40) Türk personel hukukunun temel taşı konumundaki anahtar hükmü olan 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinde, KİT’lerin yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin memurlar ve “diğer kamu görevlileri” eliyle yürütüleceği belirtilmiştir (Özkan, 2007:13). Burada her ne kadar kamu hizmetlisi olarak addetmemiz gereken KİT personeli için kanımızca teknik tanımlama hatası ile kamu görevlisi denilmiş olsa da, kadro ve çalışan ilişkisinin kurulması için memuriyet statüsünün gerekli olmadığı sonucunu çıkarabilmemiz anlamında bize bir ölçü verilmiştir. 1982 Anayasası’nın söz konusu maddesinde “diğer kamu görevlileri” olarak değerlendirilen kamu personeli de bir kadroya bağlı olarak kamu hizmeti ifa etmektedir. Nitekim teşebbüslerde görev yapan kimi yöneticiler de teşkilat kanunlarındaki kimi özel hükümler çerçevesinde istihdam edilmekte ve sözleşmeli olarak çalıştırılmaktadır. Kadroya bağlı olarak görev yapan söz konusu kimselerin sorumluluk kapsamını tayin ederken bu kişilerin memurlardan farklı statüye tabi olmaları gerçeğini göz ardı etmememiz gerekmektedir.

Aslında 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinde yer alan “diğer kamu görevlileri” ifadesi, 1982 Anayasasıyla hukuk literatürümüze girmiş yeni bir kavramdır (Pınar, 1997b:124). Mevzuatımızda “kamu görevlilerini” belirleyen 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesi dışında yasal bir düzenleme bulunmamakla birlikte, bu maddeye paralel olarak düzenlenen 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun’un⁵⁴⁴ 2 nci maddesinde “*Devletin ve diğer kamu*

⁵⁴³Bkz. AYM., 01.12.1990 T., 1998/164 E., 1990/2 K., (R.G. 20499:21.04.1990)

⁵⁴⁴4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun (1999) R.G.

kişilerinin genel idare esaslarına göre yürüttükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa edenler” memur ve diğer kamu görevlisi olarak ifade edilmiştir. Her iki yasal düzenlemede ifade edilen “diğer kamu görevlileri”ni; memurlarda olduğu gibi genel ve idare esaslarına göre asli ve sürekli görevleri yürüten (E. Eren, 2007:15) ve tüm özlük hakları yasayla düzenlenmesi gereken personel olarak anlamak gerekmektedir. Bunların hizmetleri bakımından statüleri, memurlardan farklı ve özel personel kanunlarına tabidirler (Gözübüyük ve Akıllıoğlu, 1996:144).

KİT’lerin 399 sayılı KHK’ya tabi sözleşmeli personelinin de bir anlamda tam bu tanımın kapsamına dahil olduğu kanaatini taşımaktayız. Bu bağlamda, KİT’lerdeki sözleşmeli personeli hem 1982 Anayasası’nın hem de 4483 sayılı Kanun’un ilgili hükümleri çerçevesinde memur gibi değerlendirebileceğimiz açıktır (Pınar, 1997a:127). Zira, Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin bir kararında, 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinin “*yürütmekle yükümlü olunan kamu hizmetlerinin gerektirdiği görevlerden*” söz ederken, “kamu hizmetleri”yle bağlantı kurduğunu, hizmetlerin nitelik yönünden ayrılık taşıyacağı düşüncesinden hareketle; devleti, KİT’leri ve diğer kamu tüzel kişilerini ayrı ayrı saymışsa da, hepsinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları hizmetleri “kamu hizmeti” olarak kabul etmiş ve bu hizmetleri görenlerin ancak memur ve diğer kamu görevlileri olabileceğini belirtmiştir.⁵⁴⁵

Tekrar ifade edecek olursak, 1961 Anayasası’ndan farklı olarak 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinde, memurların yanında “diğer kamu görevlileri”ne yer verildiği ve çalışma konumuzu teşkil eden KİT’lerin bu hüküm kapsamına alındığı görülmektedir (Kanlıgöz, 1993:169). 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinin gerekçesinde, maddeye KİT’lerin alınması suretiyle genel idare esaslarına göre kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütüleceği hususunun vurgulandığı açıklanmaktadır (Akad, 2006:114). Söz konusu gerekçe, teşebbüs yöneticilik görevinin memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütülmesinin arzu edildiği gerçeğine işaret etmektedir. Kanımızca, 1982 Anayasası’ndaki söz konusu değişiklikle KİT’lerin kamu tüzel kişileri kapsamında bulunup bulunmadığı hususundaki tartışmalara da son nokta konulmuştur.

Öte yandan, “diğer kamu görevlileri” ifadesinin kapsamına kişisel ya da toplu

23896:04.12.1999

⁵⁴⁵Bkz. AYM., 19.04.1988 T., 1987/16 E., 1988/8 K. (Kazancı)

sözleşme ile işe alınan “işçi”lerin dahil olmadığı⁵⁴⁶ ve yine işçilerin 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesi kapsamı dahilinde değerlendirilmeyecekleri⁵⁴⁷ yönünde yargı kararları bulunmaktadır. İşçi statüsünde KİT yöneticisi istihdam edilmediğinden dolayı bu husus, yöneticilerin tabi olduğu sorumluluk rejiminin kapsamının tayininde bizim için bir önem arz etmemektedir.

Dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, 1982 Anayasası’nın ilgili hükmünün kamu görevlileri için genel bir düzenleme yapmış olması gerçeğidir. Madde bu şekliyle, devletin ülkedeki ekonomik, sosyal ve teknik gelişmeler sonucu artan işlevlerini de dikkate alarak, tüm kamu hizmeti görevlilerini “memur” kavramı altında toplamamış, bunların kendi içinde ayrılmasını kanun koyucuya bırakmıştır. Diğer bir deyişle, 1982 Anayasası’nın ilgili maddesiyle “memur ve diğer kamu görevlileri için belirli bir statünün uygulanması zorunluluğuna dair bir kural getirilmemiş, aksine bu maddenin ikinci fıkrasıyla, güvence altına alınan kurallara aykırı düşmemek koşuluyla, bunların çalıştırılacakları kamu hizmetlerinin niteliğine göre istihdam usul ve esaslarının tespiti kanun koyucunun takdirine bırakılmıştır”.⁵⁴⁸ Bu durum, kamu görevlisi hizmetlisinin yaptığı işin doğası gereği doğrudan dört istihdam biçiminden birisine girmediği, bilakis tamamen kanun koyucunun takdir hakkı ile hangi statüde değerlendirilmesi gerektiğinin belirlendiği gerçeğine işaret etmektedir. Bu tespit de bizi, teşebbüs yöneticisinin, kanun koyucunun takdir hakkı ile 657 sayılı DMK’nın kapsamına alınmasını yerindelik noktasında tenkit etmemizin yanlış olacağı ve söz konusu gerçekliği bir veri olarak kabul etmemizin daha doğru bir yaklaşım tarzı olduğu gerçeğine götürecektir.

Dikkat etmemiz gereken bir diğer husus da, 233 sayılı KHK’nın 8 inci maddesinde yer alan KİT yöneticilerinin geçici olarak görevlendirilmesi ve çalışma sürelerinin 3 yıl gibi geçici bir süreyle sınırlandırılmış olması hükmünün, söz konusu yöneticilerin yapmış oldukları görevin 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinde ifadesini bulan “asli ve sürekli olma” koşuluna sahip olmadığı anlamına gelmeyeceğidir. Zira, (Duran, 1986:17) de belirtildiği üzere, söz konusu maddede memur ya da diğer kamu görevlisi sayılmanın unsurları olarak belirtilen “asli ve sürekli olma” niteliği, çalışanın kişiliğine ve durumuna değil, yaptığı göreve bağlı şartlardır. O

⁵⁴⁶Bkz. YHGK. , 08.02.1995 T., 1994/10 E., 1995/45 K. (Kazancı)

⁵⁴⁷Bkz. AYM., 09.02.1993 T., 1992/44 E., 1993/7 K. (Kazancı)

⁵⁴⁸AYM., 19.04.1988 T., 1987/16 E., 1988/8 K. (Kazancı) (Sn. Servet Tüzün’ün Karşı Oy ve Değişik Gerekçesi ile ilgili yazı)

halde, hangi görevin asli ve sürekli olduğunun ve bunun sonucunda kimin memur, kimin diğer kamu görevlisi sayılacağına belirlenmesinde kişinin çalışma süresine değil görevin süresine bakılması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, “asli ve sürekli olmak personelin değil, görevin niteliğidir” (Güran, 1989:60; Duran, 1986:17). Zira, “kamu hizmetine ilişkin bir görevin asli ve sürekli olmasından anlaşılması gereken, o görevin bir kadroya bağlanmış olmasıdır” (Günday, 2003:520). Bu nedenle de (Duran, 1986:18) de belirtildiği üzere, KİT yöneticilerinin geçici olarak görevlendirilmeleri yapılan görevin süreklilik niteliğini değiştirmemekte veyahut ortadan kaldırmamaktadır.

Kanımızca, 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesi, memurluk statüsünü KİT personelinin ve bu meyanda KİT yöneticisinin konumuyla o derece aynileştirme kaygısı taşımıştır ki, içeriğinde sayılan görevlerin memurlar ve diğer kamu görevlilerince yürütülmesine izin verilirken, memursuz bir örgütlenmenin kast ve ifade edilmiş olmadığı çok açıktır.⁵⁴⁹ Diğer kamu görevlileri, söz konusu maddenin mantığına göre memurların tamamlayıcısı, onlarla birlikte ve onlardan sonra düşünülen kamu ajanlarıdır (Güran, 1989:35) ve memurlara özgülenmiş görevleri paylaşacaklardır (Güran, 1989:46). Hatta söz konusu madde hükmü, KİT yöneticileri dahil tüm personelinin o derece aşırı bir kaygıyla memur kategorisine dahil etmek istemektedir ki, “asli ve sürekli görev” kavramı içerisine “diğer kamu görevlileri”ni sokmak ve KİT’leri “genel idare esasları” ve personelinin de “asli ve sürekli görev” kapsamı içerisine almakla, kamu ajanları arasında büyük bir karışıklığa ve belirsizliğe yol açmış bulunmaktadır.

Daha önce de bahsettiğimiz üzere, 399 sayılı KHK’nın 3 üncü maddesinin (b) bendinde KİT’lerde, devlet tarafından tahsis edilen kamu sermayesinin kârlı, verimli ve ekonominin kurallarına uygun bir şekilde kullanılmasında bulunduğu teşkilat, hiyerarşik kademe ve görev itibarıyla kuruluşun kârlılık ve verimliliğini doğrudan doğruya etkileyebilecek karar alma, alınan kararları uygulatma ve uygulamayı denetleme yetkisi verilmiş asli ve sürekli görevlerin genel idare esaslarına göre yürütüleceğinden

⁵⁴⁹Yolsuzluğun ancak kamu görevlileri (ya da memurlar) tarafından yapılabilen bir eylem olduğuna ilişkin genel kabulü düşündüğümüzde, KİT yöneticilerinin muhtemel suistimallerinin yolsuzluk kategorisinde değerlendirilmesini teminen Anayasa’nın söz konusu kaygısının bu açıdan yerinde bir kaygı olduğu düşüncesindeyiz. Nitekim, yolsuzluklarla ilgili tartışmaların çoğu, öyle ya da böyle “kişisel çıkar” kavramı üzerinde odaklanmaktadır ve ülke uygulamalarına bakıldığında, kişisel çıkardan bağımsız, evrensel kriterlere bağlı devlet memurluğu yapısının da kesin olarak kurumsallaştırılamadığı gözlemlenebilmektedir. (Theobald, 1990:1-5)

bahsedilmiştir. Yine daha önce de bahis konusu olduğu üzere, bu hükme göre, KİT'lerin genel idare esaslarına göre yürütülmesi gerekli olan asli ve sürekli görevleri; genel müdür, genel müdür yardımcıları, teftiş kurulu başkanı, kurul ve daire başkanları, müessese, bölge, fabrika işletme ve şube müdürleri, müfettiş ve müfettiş yardımcıları ile söz konusu KHK'ya ekli 1 sayılı cetvelde kadro ünvanları gösterilen diğer personel eliyle yürütüleceğinden söz edilmektedir.

Yukarıda bahsedilen mesleki konumların KİT'lerin yönetici sınıfına tekabül etmesiyle anlaşılmaktadır ki, KİT yöneticileri ekseriyetle genel idare esaslarına göre yürütülmesi esas olan asli ve sürekli kamu hizmetlerini yerine getiren kamu hizmetlileridir. Uygulamada yerleşmiş anlayışa göre kadro ihdası söz konusu görev tanımını peşinen takip ettiğinden, KİT yöneticilerinin memur statüsünde olma durumu sık rastlanılan bir olgu olacaktır.

Yine söz konusu KHK'nın bahis konusu madde hükmünde de belirtildiği gibi, KİT'lerin genel idare esaslarına göre yürütülmesi gerekli olan asli ve sürekli görevlerini yürütecek statüdeki yönetici personel hakkında ilgili KHK'da belirtilen hükümler dışında 657 sayılı DMK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmekle, memur statüsünün dahil olduğu sorumluluk rejiminin adeta tüm KİT yöneticilerine teşmil edildiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, görev yapan yönetici KİT personeli için söz konusu olan sözleşmesel sorumluluğun dışında 657 sayılı DMK'nın kimi sorumluluk hükümlerinin de uygulama alanı bulacağı kanısındayız.

Bu arada “genel idare esasları” kavramının, KİT yöneticilerini memur statüsünün sorumluluk rejiminin sınırlarına dahil edecek biçimde kapsayıcı geniş bir anlamı bulunmaktadır. Zira, “genel idare esasları” sadece devletin merkezi idare düzen ve örgütünü ifade eden genel idare anlamında olmayıp kamusal yönetim biçimini ifade etmekte ve dolayısıyla tüm kamu kesimini kapsayan bir idare yöntemini anlatmaktadır (Güran, 1989:48; Duran, 1986:18). Söz konusu kavram kanımızca, özellikle teşebbüsleri adres göstermektedir.⁵⁵⁰ Nitekim, konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi kararında; devletin, 1982 Anayasası'nın 5 inci maddesinde belirlenen temel amaç ve

⁵⁵⁰ Teşebbüslerin yürüttüğü kamu hizmetleri özel hukuk rejimine ve özel yönetim usullerine tabi tutuluş olsa da, bunların planlanması, düzenlenmesi ve yürütülmesinin sağlanması daha ziyade kamu gücüne dayalı idari işlemler ve idari kararlarla olmaktadır. Bize göre, genel idare esasları kavramı tam da bu durumu, yani özel hukuk ve kamu hukuku rejimlerinin kimi unsurlarının birbirine karıştığı söz konusu kamu hizmetlerini yürüten teşebbüsleri işaret etmektedir.

görevleriyle sonraki maddelerde gösterilen yükümlülüklerini yerine getirirken bu esaslara göre yürüttüğü kamu hizmetleriyle iktisadi devlet teşekküllerinin ve diğer kamu tüzel kişilerinin bu tür hizmetleri yapı ve ad değişikliklerinde de sürdürebileceklerinin doğal olduğu, tüm bu kuruluşların “idare” çatısı altında toplandığı ve idarenin bütünlüğünü oluşturarak kamu hizmeti gördükleri açıklanmıştır.⁵⁵¹ Burada dikkat edilmesi gereken husus, teşebbüslerin yüksek yargı tarafından idare çatısı altında konumlandırıldığıdır. Bu durum bizim de, bundan sonraki yol haritamızda, teşebbüsleri, özel hukuk hükümlerine tabi olmalarına karşın idare kavramı dahilinde yer alan idari yapılar olarak kabul etmemizi gerektirecektir.

Yine, doğrudan devlet memuru olmayan KİT yöneticilerinin, memur olmamakla beraber, çeşitli yönlerden devlet memurlarının tabi oldukları yükümlülüklerle tabi tutulması ve 657 sayılı DMK’daki sorumluluk hükümlerinin söz konusu yükümlülüklerin kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin bir başka mevzuat temelli delil de, KİT personelinin başka iş ve görev yapamayacağı,⁵⁵² siyasi faaliyette bulunamayacağı,⁵⁵³ basına bilgi ve demeç veremeyeceği,⁵⁵⁴ hediye alamayacağı,⁵⁵⁵ toplu eylem ve hareketlerde bulunamayacağı,⁵⁵⁶ toplu iş sözleşmesi kapsamına alınamayacağı ve bunlara toplu iş sözleşmesi ile hiçbir ayni ya da nakdi menfaatin sağlanamayacağı⁵⁵⁷ gibi doğrudan devlet memurlarına özgü yasakların KİT personeli içinde belirlenmiş olduğu gerçeğidir (Günday, 2003:482). Öte yandan, KİT personelinin yararlandığı mali hakların da, 657 sayılı DMK ile devlet memurlarına tanınan haklarla özdeşlik göstermesi kanun koyucunun tüm KİT personelini adeta 657 sayılı DMK potasında eritme niyeti taşıdığı izlenimini uyandırmaktadır (Alver, 1996:33).

657 sayılı DMK, devlet veya kamu tüzel kişisi dışındaki kurumlarda genel politika tespiti, araştırma, planlama, programlama, yönetim ve denetim gibi işlerde görevli ve yetkili olanların da memur sayılacağını belirttiği için,⁵⁵⁸ KİT dahilindeki iştiraklerde yönetici konumundaki kimseyi de memur saymamız gerekeceği gerçeğini de göz ardı etmeyerek, bahis konusu edilecek 657 sayılı DMK’daki sorumluluk

⁵⁵¹AYM. 04.04.1991 T, 1990/12 E., 1991/7 K. (Kazancı)

⁵⁵²Bkz. 399 sayılı KHK m. 15.

⁵⁵³Bkz. 399 sayılı KHK m. 18.

⁵⁵⁴Bkz. 399 sayılı KHK m. 17.

⁵⁵⁵Bkz. 399 sayılı KHK m. 16.

⁵⁵⁶Bkz. 399 sayılı KHK m. 19.

⁵⁵⁷Bkz. 399 sayılı KHK m. 3/d.

⁵⁵⁸Bkz. 657 sayılı DMK m. 4.

hükümlerine tabi olma olgusunun çoğu KİT yöneticisi için geçerli olduğu ön kabulüyle KİT yöneticilerinin sorumluluk kapsamını detaylı olarak incelemeye başlayabiliriz.

1.2.1.4. Kamu iktisadi teşebbüslerinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na tabi olarak çalışan teşebbüs yöneticilerine ilişkin değerlendirme

Özetle, şu ana kadarki açıklamalarımızla 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinin “diğer kamu görevlileri” ibaresine yer vermiş olmasının devlet memuru statüsüne girmeyen başka kamu personelinin de varlığını gösterdiğini kabul etmemiz, diğer kamu personelinin de hukuki durumları itibariyle memur niteliğinde oldukları gerçeğini göz ardı etmemize neden olmamalıdır. Zira, 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinin ikinci fıkrasındaki, “*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir.*” hükmü, bunların da hizmet kadroları içinde, derece düzeni aşamasına ve kurallarına bağlı olduğunu başka bir vesile ile daha kanıtlamaktadır. Bu durumda demek ki, asli ve sürekli görevleri yürütecek olan ve idare hukuku anlamında memur statüsünde olan teşebbüs yöneticilerinin dışında kalan diğer kamu görevlileri de statü bakımından memurluk karakterine sahip devlet ajanları niteliğindedir.⁵⁵⁹ Devlet ajanı niteliğindeki yöneticilerin zarar verici işlem ve eylemlerinin tazmini hususu ise çalışmamızın farklı bir başlığı altında incelenecektir.

Anayasa Mahkemesi doğrudan konumuzla ilgili bir kararında da bu sonuca ulaşmıştır. Gerçekten, KİT’lerin personel rejimini düzenleyen 308 sayılı KHK’nın⁵⁶⁰ iptali ile ilgili olarak açılan davada, diğer kamu görevlilerinin, genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü bulunan kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yürüten ve atamaya tabi personel olarak anlaşılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu kararında, 1982 Anayasası’nın 128 inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen hükümlerin memurlara olduğu kadar diğer kamu görevlilerine de uygulanacağı belirtilmiştir.

Kararda, diğer kamu görevlileri için de, tıpkı memurlarda olduğu gibi atama işlemine gerek bulunduğu, “atama”nın hukuki açıdan “şart işlem” olduğu, yani atama

⁵⁵⁹AYM. 04.04.1991 T, 1990/12 E., 1991/7 K. (Kazancı) Sn. Mustafa Şahin’in Karşı Oy ve Değişik Gerekçesi ile ilgili yazı.

⁵⁶⁰308 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanun Hükmünde Kararnameye Bir Madde Eklenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararname (1988), R.G. 19698:18.01.1988

işleminde memurun veya diğer kamu görevlilerinin rolünün, hiyerarşi içindeki pozisyonu önceden belirlenmiş bir statüye intisap etmekten ibaret olduğu, sözleşmeli istihdamında ise “akdi” bir durumun söz konusu olduğu ve atamadan tamamen ayrıldığı, sözleşmeli istihdamda, sözleşmelerin tarafları arasında özgür ve karşılıklı irade uyumunun bulunduğu, bu nedenle sözleşmeli personeli, 128 inci maddede belirtilen “diğer kamu görevlileri” kapsamına dahil etmenin mümkün olmadığı açıklanmaktadır.⁵⁶¹

Bu bölümde KİT yöneticilerinin istihdam biçimlerine ilişkin bahsetmemiz gereken bir diğer husus da, her ne kadar 657 sayılı DMK’nın 5 inci maddesinde de açıkça vazedildiği gibi söz konusu kanuna tabi kurumların, yukarıda da bahsedildiği üzere 4 üncü maddede yazılı dört istihdam şekli dışında personel çalıştıramayacakları belirtilmişse de, uygulamada farklı biçimlerde personel çalıştırıldığına rastlanılmakta ve farklı statüye tabi yöneticilerin atanabildiği de görülebilmektedir. 657 sayılı DMK’nın 5 inci maddesindeki hükme rağmen KİT’lerde hukuki statüleri bunlardan farklı olan personelin de çalıştırıldığı artık sıkça görülmektedir. KİT’lerde “kadro karşılığı sözleşmeli personel çalıştırılması”⁵⁶² uygulaması dışında, bazı KİT’lerin kendilerine has kuruluş kanunlarına ve ana tüzüklerine konulan özel hükümlerle, 657 sayılı DMK’da tanımlanan sözleşmeli personelden farklı statüde sözleşmeli personelin de çalıştırıldığı görülmektedir (Dinç, 2008:6). İşte KİT yöneticileri hakkında memurların tabi olduğu sorumluluk rejiminden farklı rejimlerin uygulanma olasılığı da bilhassa bu noktada devreye girmektedir.

Son olarak, teşebbüs yöneticilerinin statülerine ilişkin nihai ve özet olarak söyleyebileceğimiz husus, söz konusu statülerinin “sui generis özellikler” göstermekte oldukları ve bu nedenle de tabi oldukları sorumluluk rejiminin karışık ve komplike bir yapı arz etmekte olduğu gerçeğidir. Zira, KİT’ler kamu kesiminde yer almakta ise de;

⁵⁶¹ Anayasa Mahkemesi’nin 308 sayılı KHK’yi iptal eden 22.12.1988 T. 1988/5 E., 1988/55 K. için bkz. Pınar, (1997b:71; AMKD. S:24, s. 465 vd). Kararın değerlendirilmesi için bkz. Serim (1989:51-73). Anayasa Mahkemesi söz konusu kararı ile, siyasi erkin Danıştay’ın sözleşmelerin feshinde kamu yararını gözetmesi yaklaşımını bütünüyle boşa çıkarmaya yönelik yasal düzenleme teşebbüslerinin önünü kesmiştir. Anayasal ve idari yargıdan gelen koruma ile sözleşmeli personel istihdam biçimi statü hukukuna yaklaştırılmıştır. Böylece sözleşmeli personel için, mutlak olmamakla birlikte, görelî bir güvence ortaya çıkmıştır (Aslan, 2005:346).

⁵⁶² Kadro karşılığı sözleşmeli personel statüsü, personelin, 657 sayılı DMK ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında KHK çerçevesinde ihdas edilmiş bir “memur” kadrosuna sahip olduğu, ancak aynı zamanda sözleşme ile çalıştırıldığı bir sözleşmeli personel alt istihdam biçimidir (Aslan, 2006:341).

genel idare esasları kavramını dar anlamıyla yorumlarsak tamamen genel idare esasları uyarınca yönetilmemekte, kamusal-özel karışımı karma bir yönetimi içermektedir. Bu kuruluşlar, dış ilişkilerinde özel hukuk kural ve usullerine uymakla beraber, iç düzen ve etkinliklerinde kamu hukuku ilke ve düzenlemelerine bağlı bulunmaktadır. KİT'lerin kamu tüzel kişileri olmaları ve kamu yararına yönelik bir takım yeni kamu hizmetleri görmeleri nedeniyle, işçiler dışında kalan personeli ile ilişkilerinin kamusal nitelikli statülerin nesnel ve genel hükümlerine göre düzenlenmesi ve yürütülmesi gerekmektedir.

KİT'lerin yükümlü oldukları kamu hizmetlerini salt genel idare usullerine göre yürütmedikleri gerekçesine dayanarak, yöneticileri dahil personelini yukarıda da değindiğimiz üzere memur veya kamu görevlisi kapsamında değerlendirmemek doğru değildir. Gerçekten 1982 Anayasası bağlamında söz konusu kimseler, işçi olmadıklarına göre ve kamu tüzel kişileri özel hizmetkâr kullanamayacağına göre, kamu personelinin alt türleri olarak ya “memur” ya da “diğer kamu görevlisi” (kamu hizmetlileri teknik olarak mevzuatta ayrı bir kategorilendirmeye tabi tutulmadığından kamu görevlisi kapsamında düşünülecektir) olabileceklerdir. Bunlar içinde açıktan “idare hukuku anlamında memur” olanlar dışında kalanların “diğer kamu görevlisi” kapsamına girdiklerini kabul etmek gerekmektedir.

1.2.2. Kamu iktisadi teşebbüslerinde çalışan sözleşmeli teşebbüs yöneticisi

1.2.2.1. Genel olarak

KİT'ler, kamu kaynaklarını kullanarak işletmecilik faaliyeti yapmak suretiyle mal ve hizmet üreten kuruluşlar olmaları nedeniyle bünyelerinde faaliyet göstermek üzere belirli nitelikte ihtisas sahibi kimselerin özel yöntemlerle istihdamına gerek duymaktadırlar.

KİT personeli, 657 sayılı DMK, 4857 sayılı İş Kanunu⁵⁶³ ya da özel kanun ve statü kapsamına alınarak birbirinden çok farklı maaş/ücret sistemiyle çalıştırılmakta, bu farklılıklar sebebiyle karşılaşılan sakıncaları gidermek için, zaman zaman yeni kanuni düzenlemeler yapılmakta, ancak ihtiyaçlar tam olarak giderilememektedir.

KİT'ler için, işletme ve yönetim faaliyetlerinin gereğine uygun, kârlılık ve verimlilik ilkelerini göz önünde bulunduran, işgücünden en iyi biçimde ve yeterince

⁵⁶³4837 sayılı İş Kanunu (2003) R.G. 25134:10.06.2003.

yararlanmayı düzenleyen bir personel yasasına duyulan ihtiyaç giderek artmaktadır. Bu bağlamda biz, yapılacak yasal düzenleme ile teşebbüs yöneticilerinin tabi olduğu sorumluluk rejiminin de tartışmaya mahal bırakmayacak açık ve kesinlikte düzenleneceği umudunu taşımaktayız.

Bilindiği üzere KİT'lerin hukuksal statüsü, önce 233 sayılı KHK ile belirlenmiştir. Daha önceden de bahsedildiği üzere, söz konusu KHK ile KİT'lerde çalıştırılacak personel memurlar (kadrolu personel), sözleşmeli personel ve işçiler olmak üzere üçe ayrılmış ve KİT personel rejiminin ayrı bir yasayla düzenlenmesi ilkesi benimsenmiştir (Aslan, 2005:380). Bu ilkedan hareketle 308 sayılı KHK, KİT personel rejimini düzenlemek amacıyla kabul edilerek yürürlüğe konulmuş, ancak kimi maddeleri Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir⁵⁶⁴ (Aslan, 2005:378). 399 sayılı KHK ile söz konusu iptal kararının gerekçeleri de dikkate alınarak KİT'lerin personel rejimi yeniden düzenlenmiştir. 399 sayılı KHK ile getirilen yeni düzenleme hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla açılan dava sonucunda söz konusu KHK'nın da kimi hükümleri iptal edilince,⁵⁶⁵ Anayasa Mahkemesi'nin ilgili kararının iptal gerekçeleri dikkate alınarak, bu defa 3771 sayılı KİT Kanunu ile KİT personel rejimi yeniden düzenlenmiş ve uygulamaya konulmuştur. Anayasa Mahkemesi'nce kimi hükümleri iptal edilen 308 sayılı KHK'nın "İstihdam Şekilleri" başlığı altında 233 sayılı KHK'nın 42 nci maddesinde yaptığı değişiklikle "*Teşebbüslerde ve bağlı ortaklıklarda hizmetler sözleşmeli personel ve işçiler eliyle yürütülür*" biçiminde bir düzenleme getirilmiş, memur ve diğer kamu görevlilerine yer verilmemiştir. Anayasa Mahkemesi bu hükmü, Anayasa'nın, içeriğinden detaylı bir şekilde bahis ettiğimiz 128 inci maddesine aykırı bularak iptal etmiştir.

Öte yandan 1982 Anayasası'nın 128 inci maddesi, "*Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir.*" kuralını getirmiştir. Anayasa Mahkemesi, 1982 Anayasanın söz konusu maddesinde yer alan "kamu iktisadi teşebbüsleri"nin genel idare esaslarına göre yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerinin mutlaka bulunduğu ve bunların memurlar ve

⁵⁶⁴AYM. 22.12.1988 T., 1988/5 E., 1988/55 K. (Pınar, 1997b:71; AMKD. S:24, s. 465 vd)

⁵⁶⁵AYM. 04.04.1991 T., 1990/12 E., 1991/7 K. (Aslan, 2005:378)

diğer kamu görevlileri eliyle yürütülmesinin gerektiği, 128 inci maddede öngörülmüş bulunan genel idare esasları dışında kalan hizmetlerde ise sözleşmeli personel çalıştırma olanağının bulunduğu sonucuna vararak 308 sayılı KHK'nın yukarıda sözü edilen istihdam şekillerine ilişkin hükmü dahil, birçok hükmünü iptal etmiştir. İptalde en önemli sebep, 308 sayılı KHK ile güvencesiz bir memur statüsü öngörülmüş olmasıdır.

399 sayılı KHK'da ise, sözleşmeli personelin işe alınması, işe arananlarda aranacak koşullar, işe alınırken uygulanacak sınav, ödevler ve sorumlulukları, genel haklar ve yasaklar, çalışma saatleri ve izinler mali ve sosyal haklar, sicil ve başarı değerlendirilmesi, disiplin, görevden uzaklaştırma ve göreve son verme konularının düzenlendiği görülmektedir.

Buna göre, KİT'lerde ve bağlı ortaklıklarda çalıştırılacak sözleşmeli personel yönünden, anlaşmazlıkları idari yargıda çözümlenmesi gereken, statü hukukuna bağlı bir personel kategorisi oluşturulmuş ve böylece 399 sayılı KHK ile sözleşmeli personel, memurlara benzer yasal güvenceye kavuşturulmuştur⁵⁶⁶ (Çetin, 1994:12)

1.2.2.2. Sözleşmeli personel statüsünde teşebbüs yöneticiliği

KİT'lerdeki ikinci istihdam türü olan sözleşmeli personel esas itibarıyla 657 sayılı DMK'da düzenlenmiştir. 657 sayılı DMK'nın ilgili maddesinde sözleşmeli personel;

“.....Kalkınma planı, yıllık program ve iş programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, işletilmesi ve işlerliği için şart olan, zaruri ve istisnai hallere münhasır olmak üzere özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren geçici işlerde, Bakanlar Kurulunca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde kurumun teklifi ve Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca vizelenen pozisyonlarda, mali yolla sınırlı olarak sözleşme ile çalıştırılmasına karar verilen ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlileri.....”

olarak tanımlanmıştır.⁵⁶⁷

⁵⁶⁶399 sayılı KHK ile oluşturulan personel rejimi, temel istihdam biçimi olarak sözleşmeliliği benimsemiştir. 399 sayılı KHK ile getirilen rejim, memurluk statüsünün 657 sayılı DMK eliyle, işçi statüsünün ise 4857 sayılı İş Kanunu eliyle düzenlenmesini öngörmüş, bu iki statüye ilişkin yalnızca istisnai düzenlemeler yapmıştır. Dolayısıyla, 399 sayılı KHK ile yapılan düzenleme esas olarak, sözleşmeli personele ilişkindir. 657 sayılı DMK'nın belirlediği personel rejiminde ise memurluk temel istihdam kategorisi olarak düzenlenmiştir (Aslan, 2005:380).

⁵⁶⁷Bkz. 675 sayılı DMK m. 4/B

Çalışma konumuzu doğrudan ilgilendiren 399 sayılı KHK’da ise sözleşmeli personel, teşebbüs ve bağlı ortaklıkların genel idare esasları dışında yürüttükleri hizmetlerde 399 sayılı KHK’da belirtilen hukuki esaslar çerçevesinde bağitlanacak bir sözleşme ile çalıştırılan ve işçi statüsünde olmayan personeldir, şeklinde tanımlanmıştır (Bilgin, 1997:33).

Genel olarak sözleşmeli personelin tüm hukuksal (mali, idari, sosyal) statüsünün 399 sayılı KHK ile düzenlendiği görölmektedir. Böylece sözleşmeli personel yasal güvenceye kavuşturulmuş olmaktadır. İçeriği yönünden bakıldığında sözleşme, 308 sayılı KHK’da olduğu gibi hizmet sözleşmesi olarak nitelendirilmemiştir. Ayrıca, sözleşmenin çerçevesi söz konusu KHK ile belirlenen statü ile çizilmiştir. Yani sözleşme, bu kurallara aykırı olmayacak bir “idari sözleşme”dir.⁵⁶⁸ Böylece, sözleşmeli personel ile KİT’ler arasındaki ilişkinin, idari yargı denetimine bağlı kamu hukuku ilişkisi olduğu benimsenerek güvence sağlanmıştır.⁵⁶⁹

Sözleşmeli personelin pozisyonlarının ihdas ve iptali, işe alınması, görev yeri değişiklikleri, ödev ve sorumlulukları, yasakları, yükümlülükleri, aylık ve sosyal hakları, sicilleri, disiplin işleri ve diğer tüm özlük işleri 399 sayılı KHK ile düzenlenmiştir. Bunlar hakkında, söz konusu KHK’da hüküm bulunmayan hallerde, Devlet Personel Başkanlığı’nın görüşü alınmak kaydıyla 657 sayılı DMK’nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı hususuna da istisnai olarak yer verilmiştir.⁵⁷⁰

399 sayılı KHK’nın ilgili maddesinde sözleşmeli personelin tanımı yapılırken “genel idare esaslarına göre”⁵⁷¹ ya da “esaslar dışında” yürütölen hizmetlerin ne olduğu açıklanmış değildir. Bu durumda, sözleşmeli personelin 399 sayılı KHK’ya ekli (1) sayılı cetvel dışında kalan görevlere atanacağı tartışma götürmez ise de, bunlar dışında

⁵⁶⁸İdari sözleşme, idarenin idare hukuku kural ve ilkelerine tabi olan sözleşmelerine denilmektedir. İdari sözleşmelerin tanımı, ölçüt ve türlerine ilişkin detaylı bilgi için bkz. (Duran, 1964:351 vd.; Onar,1966a:1590 vd.; Uler, 1965:215 vd.; Günday, 2003:166-178; Gözübüyük, 2002:77. Ayrıca, 399 sayılı KHK’ya göre yapılacak olan sözleşmelerin, idari sözleşme için gerekli ölçölere sahip olduğu yönündeki yargı kararları için bkz. UM. (Hukuk Bölümü), 22.10.1990 T., 1990/29 E., 1990/29 K. (İş ve Hukuk, TS:211, Şubat 1991); Yarg. 9. HD. 29.04.1991 T., 1990/14034 E., 1991/7644 K. (TÜHİS C.12, S.5, Mayıs 1991)

⁵⁶⁹AYM., 19.04.1988 T., 1987/16 E., 1988/8 K. (Kazancı)

⁵⁷⁰399 sayılı KHK m. 3.

⁵⁷¹Biz, her ne kadar, daha önceki bölümlerde, “genel idare esaslarına” göre yönetilme kavramı hakkında 657 sayılı DMK’nın ilgili maddelerin yorumlanması sonucu ortaya çıkan ve öğretide genel kabul görmüş olan tanımlamayı vermişsek de, “genel idare esaslarına göre yönetilme”nin 399 sayılı KHK açısından teşebbüs yöneticilerinin sözleşmeli olarak istihdamına imkan verecek biçimde yorumlanması teşebbüslerin etkin ve verimli yönetiminin temini noktasında daha uyum olacaktır.

hangi görevlerde çalıştırılacakları, hükümet ile KİT yönetimlerinin takdirine bırakılmış görünmektedir. Böylece, (Bakırcı,1992:134) de belirtildiği üzere sözleşmeli statü, ana statü olma özelliğini de korumuş olacaktır.

Bu noktada, genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken asli ve sürekli görevlerin kimler eliyle yürütüleceğini gösteren 399 sayılı KHK'nın 3 üncü maddesinde, teşebbüs genel müdürünün sayılmasına karşın teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin sayılmaması, teşebbüs yönetim kuruluna idari sözleşme ile üye atanabilmesi noktasında hükümet ve KİT yönetiminin bir takdir hakkına sahip kılındığı kanaatini uyandırmaktadır. Özellikle, 657 sayılı DMK'ya göre geçici ve istisnai bir istihdam biçimi olan sözleşmeli personel uygulamasının, özellikle 1980'li yıllardan sonra yaygınlaştırıldığı ve bunun yanı sıra yapılan çeşitli yasa düzeyindeki düzenlemelerle, sürekli kamu hizmetlerinde çalışan kimi kamu görevlilerinin, 657 sayılı DMK'nın sözleşmeli personel istihdamına ilişkin hükümlerine bağlı kalınmaksızın, kadroları karşılık gösterilmek suretiyle sözleşmeli olarak çalıştırılmasına imkân tanındığı gerçeklerinden hareket edersek sözleşme yoluyla teşebbüs yöneticisi istihdamına gidilmesinin siyasi erk için daha rasyonel bir hareket tarzı olacağı da açıktır.

Yukarıda içeriği açıklanan takdir hakkının kullanımı doğrultusunda teşebbüs yönetim kurulu üyeliğine sözleşmeli yönetici atanması durumunda, söz konusu yöneticilerin yaptıkları işlem ve eylem nedeniyle sözleşmesel sorumluluklara sahip olacağı açıktır. Bu bağlamda, idare ile söz konusu teşebbüs yöneticileri arasındaki sözleşmeyi idari sözleşme türleri içinde “idari hizmet sözleşmesi”⁵⁷² kategorisine dahil etmemiz halinde⁵⁷³, BK'nın “hizmet sözleşmesi”ne⁵⁷⁴ ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Böylece BK'nın 313 üncü ve devamı maddelerinde bahis konusu edilen sorumluluk hükümlerinin de sözleşmeli teşebbüs yöneticisinin tabi olacağı sorumluluk rejimi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olacaktır.

Ayrıca, idare ile söz konusu teşebbüs yöneticileri arasındaki sözleşmenin idari hizmet sözleşmesi olarak nitelenmesi halinde Bakanlar Kurulu, sözleşmeli personelin

⁵⁷²“Özel bir mesleki bilgiye ve ihtisasa gerek gösteren geçici işlerde çalıştırılan personel ile idare arasında akdedilen sözleşmeler idari hizmet sözleşmeleridir” (Günday, 2003:177)

⁵⁷³Nitekim Anayasa Mahkemesi'nce de, KİT sözleşmeli personelinin idare ile akdettiği hizmet sözleşmesi idare hizmet sözleşmesi olarak nitelendirilmiştir. Bkz. AYM. 22.12.1998 T., 1988/55 E., 1988/55 K. (Pınar, 1997b:71; AMKD. S:24, s. 465 vd)

⁵⁷⁴BK m. 313. “Hizmet akdi, bir mukaveledir ki onunla işçi, muayyen veya gayrimuayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder.....”

kadro anlamına gelen “pozisyon”larını saptarken, idari hizmet sözleşmesi için aranan ölçütleri göz önünde tutarak, sözleşmeli personel çalıştırabileceği alanları dilediğince geniş tutma ve teşebbüs yöneticiliğini de bu alan kapsamına dahil etme imkânına bir de bu gerekçeyle sahip olabilecektir.⁵⁷⁵

1.3. 233 ve 399 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler Karşısında Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Durumu ve Sorumluluğu

1.3.1. Genel olarak

KİT yöneticilerinin sorumluluk kapsamını belirlemede ilk referans kaynaklarımızı oluşturan 233 ve 399 sayılı KHK’ların ilgili hükümleri analiz edildiğinde, KİT’lerde yönetimin organizasyonel yapısı ve KİT yöneticilerinin hukuki sorumluluğunun, özel sektör şirket yöneticilerinin sorumluluğundan farklılık arz eden yönleri daha iyi kavranacaktır. Söz konusu KHK’lara bir bütün olarak bakıldığında, KİT yöneticilerinin sorumluluğu hakkında; borçlar hukuku, idare hukuku ve ticaret hukuku gibi yapısal anlamda birbirinden hayli farklılık arz eden çeşitli hukuk dallarının sorumlulukla ilgili farklı hükümlerinin uygulama alanı bulacağı anlaşılmaktadır.

1.3.2. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 1 inci maddesi karşısında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu

233 sayılı KHK’nın “Kapsam ve Amaç” başlıklı 1 inci maddesi⁵⁷⁶ söz konusu kararnamenin kapsam ve amaçlarını belirtmektedir. Bu amaçlardan biri, KİT’lerin özerk bir tarzda⁵⁷⁷ ve ekonominin kurallarına uygun olarak yönetilmesidir. 233 sayılı

⁵⁷⁵“Eğer söz konusu sözleşme, idari sözleşmenin ölçütlerine uymamaktaysa, ilgili sözleşme bu durumda İş Kanunu’na bağlı bir hizmet akdi sayılacak ve adına sözleşmeli personel denilse de çalışan kişi işçi sayılacaktır (Reisoğlu, 1990:12)”.

⁵⁷⁶233 sayılı KHK m.1 “1. Bu Kanun Hükmünde Kararname, iktisadî devlet teşekkülleri ile kamu iktisadî kuruluşlarını ve bunların müesseselerini, bağlı ortaklıklarını ve iştiraklerini kapsar. Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin Amacı; a) İktisadî devlet teşekkülleri ile kamu iktisadî kuruluşlarının ve bunların müesseselerinin, bağlı ortaklıklarının kurulmasını, iştiraklerinin teşkilini, özerk bir tarzda ve ekonominin kurallarına uygun olarak yönetilmelerini, b) İktisadî devlet teşekküllerinin ekonomik gereklere uygun olarak verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda kendi aralarında ve milli ekonomi ile uyum içinde çalışarak sermaye birikimine yardım etmelerini ve bu suretle daha fazla yatırım kaynağı yaratmalarını, c) Kamu iktisadî kuruluşlarının kendilerine verilen görev ve kamu hizmetlerini ekonomik ve sosyal gereklere uygun olarak verimlilik ilkesi doğrultusunda yürütmelerini, d) İktisadî devlet teşekküllerinde ve kamu iktisadî kuruluşlarında ve bunların müesseseleri ile bağlı ortaklıklarında 17/4/1984 tarih ve 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanun’un uygulanması ile ilgili işbirliği ve koordinasyon esaslarını, e) İktisadî devlet teşekküllerinin, kamu iktisadî kuruluşlarının ve bunların müesseseleri ile bağlı ortaklıklarının amaçlarına ulaşabilmelerini sağlamak için denetlenmelerini, düzenlemektir.”

⁵⁷⁷Yalnız buradaki özerklik kavramı, işlevsel yönden özerklik alt kavramına işaret etmekte olup, diğer bir

KHK'nın teşebbüs yöneticisine tanıdığı özerk yönetim tarzı, söz konusu yöneticiye siyasi iradede bağımsız bir inisiyatif alanı sağlamakla, yöneticiye adeta özel sermayeli şirket yöneticilerinin sahip olduğu ölçekte geniş bir takdir hakkı tanımaktadır. Bu geniş takdir hakkı olgusunun, ekonominin kurallarına uygun yönetilme direktifi ile pekiştirilmesi, bize KİT yöneticilerinin, sahip olduğu takdir yetkisini ekonominin gereklerine uygun olarak verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda kullanması gerekliliğini göstermektedir. Bu hususa şunun için işaret etmekteyiz ki; ekonominin kurallarıyla sınırlanmış bir takdir hakkı peşinen sorumluluk müessesesine kapı aralayacaktır.⁵⁷⁸ Söz konusu maddede piyasa ekonomisinin enstrüman kavramları olan “ekonomik gerekler”, “verimlilik” ve “kârlılık” ilkelerinin sıkça vurgulanması KİT yöneticisinin görev ve sorumluluğunun diğer şirket yöneticilerinden çok da farklılık göstermediğine işaret etmektedir.

Bu noktada şu soru gündeme gelmekte ve meselenin özünü oluşturmaktadır: Bu durumda KİT yöneticilerinin sorumluluğu diğer şirket yöneticilerinden niçin farklılık gösterebilir?

233 sayılı KHK'nın 4 üncü maddesi KİT'lerin bu kararname ile saklı tutulan hususlar dışında özel hukuk hükümlerine tabi olduğunu belirtmektedir.⁵⁷⁹ Esasen bu hüküm olmasa dahi, kendilerine verilen görevleri ve kamu hizmetlerini ekonomik ve sosyal gereklere uygun olarak verimlilik ilkesi doğrultusunda yürütmek zorunda olan teşebbüslerin, söz konusu zorunluluğa istinaden özel hukuk hükümlerine tabi oldukları açıktır.

Sonuç olarak, gerek İDT'lerin ve KİK'lerin ve gerekse bunların müesseseleri ile

özerklik biçimi olan organik anlamda özerklik kavramını kapsamamaktadır. Zira, teşebbüslerin üst yöneticileri siyasi erk tarafından seçilmektedir. Bu bağlamda, müessese müdürü, müessese komitesi ve bağlı ortaklık yönetim kurulu üyelerinin seçiminde teşebbüs üst yöneticilerinin sahip olduğu takdir hakkı bu gerçeği değiştirmemektedir. Bununla birlikte, teşebbüs yöneticileri için, kurumun işlem ve eylemlerinin yürütme organının hiyerarşi ya da vesayet denetimi biçimindeki denetimine tabi tutulmamış olması anlamına gelen işlevsel anlamda özerkliğin geçerli olduğu açıktır. Söz konusu iki özerklik kavramının farkları için bkz. Günday (2003:504).

⁵⁷⁸Bu iddiamızın ilginç bir gerekçesi Downs'ın görüşlerine dayanmaktadır. (Downs, 1957:207-219) da belirtildiğine göre, kamu görevlileri (biz bunu teşebbüs yöneticileri olarak da anlayabiliriz) kendi sorumluluk alanlarını ya fiilen ya da Kanun'un verdiği imkanlarla artırmak istemektedirler. Bu istek görevli kişilerin kişiliklerine, ataklık derecelerine, hırslarına ve dirençlerine göre değişmektedir. Bu nedenle, Weberyen anlamdaki ideal-meşru-rasyonel bürokrasi prensibinin uygulanması güçleşmektedir. Eğer bürokraside takdir hakkının genişliği nedeniyle kişisel yaygın hatta baskın ise, bu takdirde günlük davranış ile yolsuz davranış arasında bir çizgi çekmek son derece güçleşmektedir.

⁵⁷⁹Kanımızca, söz konusu hükmün mefhum-u muhalifinden, teşebbüslerin iç yapı ve ilişkileri açısından İdare Hukukuna tabi olduğu anlaşılmaktadır.

bağlı ortaklıklarının, dışa yönelik işlem ve faaliyetleri yönünden özel hukuk hükümlerine tabi olduğu açıktır. Gerçi merkezi idare, mahalli idareler ve idari kamu kurumları gibi öteki idari kuruluşlar da bazı hallerde özel hukuk hükümlerine göre işlem yapabilmektedirler. Ancak bu onlar için istisnai bir durumdur. Oysa teşebbüslerin dışa yönelik işlem ve faaliyetlerin tamamı özel hukuk hükümlerine tabidir. Bu durumda, her ne kadar KİT'ler kamu sermayeli olsa da, faaliyet alanları kendilerine kamu hukuku kurallarının uygulanmasını değil özel hukuk kurallarının uygulanmasını gerektirmektedir.⁵⁸⁰

Özel hukuk kurallarına tabi şekilde ticari esaslara göre işletilen bir müessesenin yöneticilerinin, salt müessesenin sermayesinin kamusal olması gerekçesiyle farklı bir sorumluluk rejimine tabi olması haklı görülmez. Ticari esaslara göre işletilme kavramı, serbest rekabet ortamının sağlanması için bir ön koşul iken, piyasanın kendi iç dinamiklerine tabi olan söz konusu iki tür (özel sermayeli-kamu sermayeli) şirketin yöneticilerinin tabi olduğu sorumluluk rejimlerinin farklı olması serbest rekabet ortamının sağlanmasına nasıl hizmet edecektir?

Özel hukuka tabi olma, ekonomik gereklere uygun yönetilme ve verimlilik ilkelerinin gözetilmesi prensiplerinin bir arada ifade edilmesi, aynı kavramların genel geçer olduğu diğer şirketlerin tabi olduğu sorumluluk rejimine KİT yöneticilerinin de tabi olmasını gerektirmektedir. KİT'lerin sermayelerinin kamu kökenli olması ve kısmen idari yapı içerisinde faaliyet göstermeleri, onların yöneticilerinin sorumluluk alanını diğer özel sermayeli şirket yöneticilerinininkine kıyasla daraltmayacak, aksine kamu kaynaklarının kullanımı söz konusu olduğundan ileride detayı ile bahsedeceğimiz üzere çeşitli kamusal sorumluluk müeyyidelerini de gündeme getirecek ve KİT yöneticilerinin sorumluluk alanının genişletilmesine sebep olacaktır.

1.3.3. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 4 üncü maddesi karşısında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu

233 sayılı KHK'nın 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca KİT'lerin Genel Muhasebe Kanunu ile 2886 sayılı DİK'e tabi olmamaları, teşebbüs yöneticilerinin alım

⁵⁸⁰Gerek Uyuşmazlık Mahkemesi'nin, gerekse Danıştay'ın içtihatları dikkate alındığında, ilke olarak KİT'lerin özel hukuk kurallarına bağlılıkları ancak günlük işlerinde ve yönetim dışındaki üçüncü kişilerle olan ilişkileri ile ilgilidir. Bu ilişkilerden doğan davalar, adli yargının görev alanına girmektedir. Buna karşılık bir kamu kuruluşu olarak KİT'lerin kamu hukuku kurallarını uygulayarak yaptığı işlemlerden veya eylemlerden doğan uyuşmazlıklar ise idari yargının görev alanı içerisindedir (Gözübüyük, 2002:96).

ve satım işlemlerinde diğer özel sermayeli şirket yöneticileri gibi tamamen serbest olduğunu göstermektedir.

Kamu kaynaklarının kullanımının 2886 sayılı DİK'teki ihale usullerine tabi olmadan yani mal ve hizmet alımında ekonomik açıdan en avantajlı teklifin aranması şartı söz konusu olmadan kendilerine bırakıldığı KİT yöneticilerinin işlem ve eylemlerinin sonuçlarının kendilerine yüklenmeyip, “hazine zararı”⁵⁸¹ kavramı adı altında söz konusu sonuçların hazineye yüklenmesi, kanaatimizce tüm bu düzenlemeleri işlevsiz bırakmaktadır. Kamu kaynağının ekonomik, etkin ve verimli kullanılması gerekliliği ile “Devlet Muhasebe Kanunu”⁵⁸² ve “Devlet İhale Kanunu”na tabi olmama hükmünün uzlaşabilmesinin tek geçerli yolu tam bu noktada KİT yöneticilerinin işlem ve eylemlerinin sonuçlarının bizatihi kendilerine yüklenmesidir.

Konuya ilişkin 4734 sayılı KİK'in “İstisnalar” başlıklı 3 üncü maddesinin (g) bendinde aynen;

“2 nci maddenin birinci fıkrasının (b) ve (d) bentlerinde sayılan kuruluşların, ticarî ve sınaî faaliyetleri çerçevesinde; doğrudan mal ve hizmet üretimine veya ana faaliyetlerine yönelik ihtiyaçlarının temini için yapacakları, Hazine garantisi veya doğrudan bütçenin transfer tertibinden aktarma yapmak suretiyle finanse edilenler dışındaki yaklaşık maliyeti ve sözleşme bedeli ikitrilyon üçyüz milyar Türk Lirasını (beşmilyon sekizyüz kırkdokuzbin dört yüz yirmialtı Türk Lirasını)”⁵⁸³ aşmayan mal veya hizmet alımları,.....Ceza ve ihalelerden yasaklama hükümleri hariç bu Kanuna tabi değildir”.

⁵⁸¹KİT'ler için hazine zararı; kendileri tarafından üretilen mal ve hizmet fiyatlarının, siyasi otorite tarafından, maliyetlerinin ve piyasa fiyatlarının altında bir rakam olarak belirlenmesi sonucu oluşmaktadır. Bu anlamıyla görev zararı, maliyet ile fiyat arasındaki farka kuruluşun söz konusu mal ve hizmetleri piyasada satması halinde elde edeceği varsayılan kar miktarı ile hükümetler tarafından KİT'lere özel görev verilmesi nedeniyle oluşan zarar toplamı olarak tanımlanmaktadır (Kepenek, 1990:126). Geniş anlamda ise hazine zararı; KİT'ler tarafından üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarına, siyasi otorite tarafından müdahale edilmesi ve bu kuruluşlara özel görevler verilmesi sonucu ortaya çıkan zararlar ile bu zararların finansmanı için katlanılan maliyetler ve gerçekleştirilen harcamaların fırsat maliyeti ile uygulamadan elde edilen toplumsal fayda arasındaki negatif fark olarak tanımlanabilir (Ayyıldız Sayın, 2005a:98).

⁵⁸²Devlet Muhasebe Kanunu teşebbüslerin çalışma tarzına uygun düşmemektedir. Zira işletmeler, alım satım işlemlerini devlet muhasebesi veya bürokrasisi içinde yaptıklarında, serbest piyasanın gerektirdiği çabukluk ve fiyat hareketlerine uygun olarak yerine getiremezler (Erginay, 1998:193):

⁵⁸³Söz konusu miktar Kamu İhale Kurumu'nun 2011/1 sayılı Tebliği ile 23.01.2011 tarihli ve 27824 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup 01.02.2011 - 31.01.2012 dönemini kapsamaktadır.

denilmektedir.

Yukarıdaki madde hükmünün atıfta bulunduğu 4734 sayılı KİK'in 2 nci maddesinin (b) bendinde yer alan kuruluş KİT'dir. Bu anlamda, KİT'lerin yaklaşık maliyeti ve sözleşme bedeli ilgili kanun maddesinde belirtilen miktarı aşmayan mal ve hizmet alımları 4734 sayılı KİK'e tabi olmayacaktır. Dolayısıyla, 233 sayılı KHK'nın vazettiği hüküm 4734 sayılı KİK'in ilgili madde hükmü ile de teyit edilmiş olmaktadır.

Yine, 233 sayılı KHK'nın 4 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre, KİT'lerin sorumlulukları sermayeleri ile sınırlıdır. KİT'lerin sorumluluğunun sınırlı olmasının KİT'lerin giriştiği özel hukuk ilişkilerinde alacaklı olan karşı tarafın yeterli güvenceye sahip olmaması anlamına geleceği kuşkusuzdur.⁵⁸⁴ KİT'lerin sorumluluğunu sermayeleri ile sorumlu tutan bu hüküm, özel sektörde şirket alacaklısının hukuki güvencesini tam olarak sağlayan ve alacaklının alacağına tamamen kavuşmasını teminen şirketten karşılayamadığı alacağını şartları varsa "sorumluluk davası"⁵⁸⁵ yoluyla yöneticilerinden tahsil edebilmesini sağlayan hukuki imkânın bir benzerini KİT alacaklıları için de kabul etmemizi gerektirmektedir.⁵⁸⁶ Aksi halde KİT alacaklısı yeterli hukuki güvenceye sahip olmayacaktır.

⁵⁸⁴Diğer özel sermayeli anonim şirket ortakları da şirket borçlarından dolayı şirket alacaklılarına karşı şirkete getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı olarak sorumludurlar (Arslan, 2006 :149).

⁵⁸⁵Sorumluluk davası eski TK'nın 341 inci maddesinde düzenlenmiştir. TK m. 341. "Umumi heyet; idare meclisi azaları aleyhine dava açılmasına karar verirse yahut dava açılmamasına karar verilip de esas sermayenin en az onda birini temsil eden pay sahipleri dava açılması reyinde bulunursa, şirket, bu karar veya talep tarihinden itibaren bir ay içinde dava açmaya mecburdur. Bu müddet geçirilmesiyle dava hakkı düşmez. Murakıpların ve alacaklıların vekilinin mesuliyeti hakkındaki hükümler mahfuzdur. Şirket namına dava açmak, murakıplara aittir. Ancak azlığın reyiyile dava açılması halinde, azlık, murakıplar dışında bir vekil tayin edebilir. Dava açılması reyinde bulunan pay sahipleri hisse senetlerini şirketin zarar ve ziyanına karşı teminat olarak davanın sonuna kadar merhun kalmak üzere muteber bir bankaya yatırmaya mecburdurlar. Davanın reddi halinde pay sahipleri yalnız şirkete karşı tazminat ile mükelleftirler." TK'nın 33 üncü maddesi yönetim kurulu üyelerinin ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklarına karşı sorumlu olduğunu ifade etmiştir. TK'nın 340 inci maddesinin 309 uncu maddesine yaptığı yollama ile de ortaklığın uğradığı zarar nedeni ile ortaklık alacaklarının yönetim kurulu üyelerine karşı dava açabileceği hüküm altına alınmıştır (Çamoğlu, 2007:134; Helvacı, 125).

⁵⁸⁶Türk Hukukunda pay sahipleri ile birlikte alacaklılara da ortaklığa verilen zararlardan dolayı yönetim kurulu üyelerine karşı sorumluluk davası açma yetkisi tanınmıştır (TK m. 340, 309/1, 336). Ayrıca, ortaklığın malvarlığına verilen zarar, borçlunun ödeme gücünü azaltmaktadır. O halde ortaklığa verilen zararın giderilmesinde alacaklıların korunmaya değer bir çıkarı bulunmaktadır (Çamoğlu, 2007: 125). Bu şekilde dolayısıyla zarar gören şahıs sıfatı pay sahipleri ile birlikte alacaklılara da tanınmıştır. Gerek alacaklılar gerek pay sahipleri dolayısıyla zarar gören şahıs sıfatıyla açtıkları davalarda ortaklığın zararının tümünü dava edebilirler (Arslanlı, 1960b:83; Çamoğlu, 2007:124,129). Bu arada öğretide alacaklıların dolayısıyla zarar gören şahıs sıfatı ile açacakları davanın sınırlandırılmasına ilişkin görüşler ileri sürülmüş ise de (Bu görüşler için bkz. Arslanlı, (1960b:188-189); Çamoğlu, (2007:122-126); Helvacı, (2001:131-134)) bu davanın pay sahiplerinin dolayısıyla açacakları dava ile aynı şartlara tabi olduğu genel olarak kabul edilmektedir (Çamoğlu, 2007:134; Helvacı, 2001:132).

Aynı şekilde özel sektörde şirket ortakları, şirketten olan alacaklarını tahsil edebilmek için veya şirket kararları nedeniyle uğradıkları zararların tazminini sağlama adına şirketin yöneticilerinin sorumlulukları cihetine gidebildikleri gibi; KİT’lerde de sermayenin kamuya ait olması sebebiyle bir anlamda KİT’in ortakları olarak kabul edebileceğimiz vatandaşları temsilen, başta Sayıştay ve YDK olmak üzere dış denetim müesseselerinin de KİT yöneticilerinin sorumlulukları cihetine gidebilmeleri gerekmektedir. KİT’lerin sorumluluğu sermayesi ile sınırlı olduğundan, yukarıda anlatıldığı üzere bu durumu dengeleyecek bir sorumluluk müessesesi gerekmekte olup bu müessese de ancak KİT yöneticilerinin sorumluluğu ile kurulabilecektir.

Bunun dışında KİT’lerin sorumluluğunun “sermayesi ile sınırlı sorumluluk” olması hükmünü, alacaklılarına karşı tüm malvarlığı ile sınırlı sorumluluk olarak anlamak gerekeceği açıktır. Nitekim, TK’nın 269 uncu maddesinde, anonim şirketin, borçlarından dolayı malvarlığı ile sorumlu olduğu belirtilmiştir. Bu hüküm teşebbüsler için de geçerlidir. (Sayın Önal, 2009:63).

Bu noktada değinilmesi gereken husus, diğer özel sermayeli şirketler için “sermaye” ile “malvarlığı” kavramlarının gösterdiği keskin farklılığın,⁵⁸⁷ teşebbüsler için aynı keskinliği göstermediğidir. Dolayısıyla teşebbüsün alacaklılarına karşı sermaye miktarı ile sınırlı şekilde sorumlu olması, teşebbüs alacaklısı için, aşağıda teşebbüsün kendisine özgü sermaye yapısı⁵⁸⁸ hakkında yapacağımız açıklamalardan anlaşılacağı üzere ek bir güvence tesis etmektedir.

Öncelikle, her bir KİT’in ayrı ayrı, ya da tamamının kağıt üzerinde nominal ve

⁵⁸⁷Özel teşebbüsler için esas sermaye, ortakların sorumluluğunu tespit etmeye yaramaktadır ve sözleşmede belirtildiği için sabit değerdedir. Malvarlığı ise sürekli bir değişkenlik göstermektedir. Şirketin kuruluşu sırasında eşit değerde olan esas sermaye ve malvarlığı, sonraki dönemlerde şirketin performansına göre farklılık göstermektedir. Başarılı performans sergileyen şirketlerde, bir müddet sonra malvarlığı, esas sermayeyi aşabilir. Düşük performans sergileyen şirketlerde ise malvarlığı esas sermayeden daha düşük değerde kalabilmektedir. Her iki durumda da şirket, alacaklılara karşı tüm malvarlığı ile sorumludur. Zira, şirket borçlarından dolayı anonim şirket tüzel kişiliği ortaklardan farklı olarak sınırsız sorumludur. Ortaklık mameleki ve esas sermaye için bkz. Arslanlı (1960b: 92 vd.)

⁵⁸⁸KİT’in sermaye kaynakları iki ana gruba ayrılmaktadır: Öz kaynaklar ve yabancı kaynaklar. Yabancı kaynaklar da kendi içinde, kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılmaktadır. KİT’in öz kaynakları ödenmiş sermayeleri ve kendilerine ait doğrudan kullanabildikleri birikimlerini içermektedir. KİT’in yasal olarak ayırdığı yedek akçeler, iç sigorta fonları ve diğer karşılıklar, ödenmiş sermaye ile birlikte öz kaynaklarını oluşturmaktadır. KİT’in kullandığı yabancı kaynakları ya da KİT borçlanmaları, büyük ölçüde, Hazine, Merkez Bankası, Türk Eximbank borçları ile çıkardıkları tahviller ve diğer yurt içi ve yurt dışı borçlanmalardan oluşmaktadır. Yabancı kaynakların içinde, hazine ve Türk Eximbank geleneksel olarak en büyük paya sahip bulunmaktadır. Yabancı sermaye kaynaklarının yapısı ve kaynakları günün koşullarına göre değişmektedir.

ödenmiş sermayelerini⁵⁸⁹ belirtme olanağı bulunmaktaysa da, bu sayılar ilgili KİT'in gerçek varlığının bir göstergesi değildir.⁵⁹⁰ Söz konusu tutarların ilgili KİT'in ya da KİT'lerin tamamının sermayesinin tam bir fotoğrafını sunduğunu söylemek kanımızca mümkün değildir. Zira, reel sermaye rakamları, sermayenin hareketli olması nedeniyle kesin olarak saptanamamaktadır. Bir birimin sermayesi, kurulduğu arsa ya da arazinin, binaların, makinelerin, taşıt araçlarının, araç ve gereçlerle demirbaşların parasal tutarıdır denilebilir. Ancak bu tutarların her an değişeceği de açıktır. Bu nedenle, sermaye ile ilgili hesaplar, var olan işletme stokunun yeniden değerlendirilmesi, bunların yıllık getirisi, kullanım süreleri vb. değişkenlerin kullanılmasıyla yapılabilmektedir. Bu durumda söz konusu malvarlığı miktarı teşebbüsün sermayesiyle özdeş olduğuna göre teşebbüs alacaklılarının alacaklarını tahsil için teşebbüsün tüm malvarlığına başvurmaları elbette mümkündür.

Bilindiği üzere, şirketler hukukunda esasen ortağın sorumluluğu şirkete karşıdır (Ansay, 1982:230; İmregün, 1989a:22). Zira, şirkete getireceği taahhüt edilen bir sermaye söz konusudur (Pulaşlı, 2003:97). Bu taahhüdün yerine getirilmemesi durumunda şirketin ortağa yönelik bir talebi olacaktır. Bu sebeple, ortak taahhüdünü yerine getirdiği ölçüde sorumluluktan kurtulacaktır.⁵⁹¹ Teşebbüsler kamu sermayeli olduğu ve yöneticiler de bu nedenle pay sahibi olmadığı için, bu durumda teşebbüs yöneticilerine, teşebbüs alacaklıları karşısında özel sermayeli şirket pay sahibinin hukuki statüsüne eş değer bir statü verilmesi gerekmektedir. Her ne kadar pratikte teşebbüs alacaklısının alacağını teşebbüsün malvarlığından tedarik edememesi gibi bir duruma rastlanılmayacağı iddia edilebilirse de, gerek teşebbüsün borca batık olabilme ihtimali üzerine doğrudan yöneticinin takibinin sağlanmasını, gerekse de teşebbüs tüzel kişiliğinin, yöneticilerine, ödediği bütün miktar kadar rücu edebilmesini teminen bu tür eş değer bir statü oluşumu gereklilik arz etmektedir. Teşebbüs yöneticisinin, teşebbüs

⁵⁸⁹Nominal sermaye, şirketin kurulması esasında, şirket ortakları tarafından taahhüt edilen sermayedir. Ödenmiş sermaye bir ortaklık sözleşmesinde kararlaştırılmış olunan sermayenin fiilen ödenmiş kısmıdır.

⁵⁹⁰Örneğin, Hazine Müsteşarlığı portföyünde bulunan 19 KİT, 4 kamu bankası ve 2 diğer kuruluş olmak üzere toplam 25 şirketin 2007 yılı sonu itibarıyla 40,4 milyar TL olan nominal sermaye tutarının 33 milyar TL'si ödenmiş durumdadır. Bkz. T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Müdürlüğü'nün yayınladığı 2007 Kamu İşletmeleri Raporu. 04 Mart 2010 tarihinde şu adresten erişilmiştir: http://www.tetas.gov.tr/Uploads/kamu_isletme_raporu.pdf.

⁵⁹¹Örneğin, bir anonim şirkete 100.000 TL sermaye payı ile katılmayı taahhüt eden ortak, bunun 5.000 TL'sini getirmiş, geriye kalan 5.000 TL'sini getirmemişse, ortağın sorumluluğu, taahhüt edipte halen şirkete getirmedeği bakiye 5.000 TL ile sınırlı olacaktır. Şayet taahhüt ettiği sermaye payının tamamını şirkete getirmişse gerek şirkete gerek alacaklılara karşı ortağın sorumluluğu kalmayacaktır.

alacaklısına karşı akdin ifa edilmemesin ya da teşebbüs tüzel kişiliğine karşı teşebbüsün zarar etmesi nedeniyle söz konusu olabilecek sorumluluğunun sınırını belirleyecek bir kriterin elimizde bulunmaması (şirket ortağının getirmeyi taahhüt ettiği sermaye miktarı gibi) onu sorumluluktan muaf tutamayacağımız anlamına gelmemektedir. Aksine, teşebbüs yöneticisinin statüsünü şirket ortağının statüsüyle eş değer kıldığımız vakit (bu tür bir statü aynileştirmesine herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır) kendisini sınırsız sorumlu olarak kabul etmemiz gerekeceğinden, bu durumda doğal olarak yine kendisinin muadili olan özel sermayeli şirket yöneticisine nispetle daha ağır bir sorumluluk rejimine tabi kılmış olacağız.

1.3.4. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 9 uncu maddesi karşısında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu

233 sayılı KHK'nın 9 uncu maddesi, KİT Yönetim Kurulunun görev ve yetkilerini bentler halinde sayarken, KİT Yönetim Kurulu üyelerinin asli görevlerinden birisinin KİT'lerin çalışmalarının verimli ve kârlı olarak yürütülmesi şartlarını oluşturacak esasları ve işletme politikalarını belirlemek olduğunu ifade etmiştir.⁵⁹² Söz konusu hüküm, açık bir şekilde KİT yöneticilerine, idareleri altındaki şirketlerin faaliyet amaçlarını "kârın maksimizasyonu"⁵⁹³ olarak tespit edip işletme politikalarını bu doğrultuda belirlemeleri hususunda yükümlülük yüklemektedir.⁵⁹⁴

⁵⁹² 233 sayılı KHK m. 9 "Yönetim Kurulu'nun görevleri ve yetkileri aşağıda gösterilmiştir. 1. Kanun, tüzük, yönetmelik, kalkınma planı ve yıllık programlar çerçevesinde teşebbüsün gelişmesini sağlayacak kararları almak, 2. Teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıkların çalışmalarının verimli ve kârlı olarak yürütülmesi şartlarını oluşturacak esasları ve işletme politikalarını belirlemek, 3. Teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıklara ait yıllık program, bilanço ve netice hesapları ile yıllık ve uzun vadeli çalışma programlarına uygun olarak hazırlanan faaliyet raporlarını onaylayarak ilgili mercilere sunmak, 4. Müesseseler ve bağlı ortaklıklar arasında koordinasyonu sağlayacak kararları almak, 5. Yönetim Kurulunun onayı ile uygulanabilecek yönetim komitesi kararları hakkında, komite kararının teşebbüse ulaşmasını izleyen onbeş gün içinde karar almak, 6. Genel müdürün teklifi üzerine; daire başkanları, müessese müdürleri veya benzer görevlere alınacak personeli atamak, 7. Genel müdürlük çalışmalarını izlemek, 8. Teşebbüslerin taşıt alım ve kullanımına ait Koordinasyon Kurulu'na alınacak kararlarla ilgili uygulama esaslarını belirlemek, 9. Kanun, tüzük ve yönetmeliklerle verilen diğer görevleri yapmak, 10. Yönetim Kurulları sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını genel müdüre devredebilirler. Ancak; yetki devri yönetim kurulunun sorumluluğunu kaldırmaz."

⁵⁹³ "Kârın maksimizasyonu"na ilişkin detaylı bilgi için bkz. Müftüoğlu (1999:249-250). Yazara göre; satış geliri ve maliyet fonksiyonları hangi şekilde ortaya çıksın çıksın, kâr maksimizasyonunu sağlayan üretim seviyesi marjinal satış gelirinin marjinal maliyete eşit olduğu üretim miktarı olarak tarif edilmektedir (Müftüoğlu, 1999:252).

⁵⁹⁴ Bu tür açık bir hüküm olmasa dahi söz konusu sonuca işin doğası gereği varılabilecekti. Zira, teşebbüslerin de dahil olduğu tüm tüzel kişi işletmelerde yönetimin işlevi, genel anlamda tüm faaliyet ve işlemlerin, firma/kurum lehine süreklilik ve verimlilik açısından en iyi sonucu sağlayacak biçimde gerçekleştirilmesidir. Bunun anlamı, yüksek ticari kazanca erişmek için aklın ve piyasanın gereği her türlü çabayı göstermektir (Tokat, 2007a:72).

Kanımızca bu tür bir amir hükmün bazı müeyyideleri olmalıdır. KİT'in faaliyetlerinin verimsiz ve ekonomik gereklere aykırı olarak yürütülmesi sonucunda KİT'in zarar etmesi durumunda, KİT yöneticisi söz konusu görevini yerine getirememiş olacağından, kendisinin tabi olacağı müeyyideyi yalnızca idari yaptırımla sınırlamak ve mali sorumluluğu gündeme getirmemek doğru bir yaklaşım değildir.

Öte yandan 233 sayılı KHK'nın 7 nci maddesine göre, yönetim kurulu üyelerinin görev süresi 3 yıl olduğu için idari yaptırım müessesesinin yöneticiler üzerinde bir caydırıcılık unsuru teşkil edeceğini söylemek de mümkün görülmemektedir.

Yine 233 sayılı KHK'nın 9 uncu maddesinin son fıkrasında yönetim kurulunun sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını genel müdüre devredebileceğinden bahsedilmekte, ancak bu durumun yönetim kurulunun sorumluluğunu kaldırmayacağı da ayrıca belirtilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; yönetim kurulu üyeliğine bağlanmak istenilen sorumluluğun, yetki devrinde bile kaldırılması düşünülmeyecek kesinlikte yöneticilerin bizatihi işgal ettikleri konuma bağlanmasıdır. Doğrudan yapmadığı işlem ve eylemden dolayı dahi, sırf o eylem ve işlem yönetim kurulunun görev ve yetki kapsamında olduğu için sorumlu bulunan KİT yöneticisinin, görev kapsamına giren "kârlı olarak çalıştırılması" yükümlülüğünün yerine getirilmemesinden kaynaklanacak sorumluluğunun "kusursuz sorumluluk"⁵⁹⁵ kapsamına dahil edilmesi de mümkündür.

Kanun koyucunun, zararın KİT yöneticisinin yönetim makamını işgal ettiği zaman dilimiyle örtüşmesi durumunda, söz konusu makamın ilgili zaman diliminde işgal edilmesini sorumluluk için yeterli görmüştür.

Yukarıda KİT yönetim kurulu üyeleri için söylenen hususların aynen bir diğer KİT yönetici sınıfını oluşturan KİT genel müdürleri için de geçerli olduğu unutulmamalıdır. Zira, 233 sayılı KHK'nın 13 üncü maddesinde; genel müdürün görev ve yetkileri arasında, KİT sermayesi ile diğer mali kaynakların, verimlilik ve kârlılık ilkelerine uygun bir düzen içinde kullanılmasını sağlamak olduğu belirtilmiştir. Yine aynı maddenin devamında genel müdürün, sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını astlarına devredebileceği ve söz konusu yetki devrinin genel

⁵⁹⁵Kusursuz sorumluluk, "kusurlu olmasa dahi bir kimsenin fiiliyle sebep olduğu zararı tazmin etmesi" anlamına gelmektedir (Reisoğlu, 2006:156).

müdürün sorumluluğunu kaldırmayacağı ifade edilmiştir.

233 sayılı KHK'nın 9 uncu maddesinin ilk fıkrasında belirtildiği üzere teşebbüs yönetim kurulu, “kanun”, “tüzük”, “yönetmelik”, “kalkınma planı”⁵⁹⁶ ve “yıllık programlar” çerçevesinde teşebbüsün gelişmesini sağlayacak kararları almakla görevlidir. Bu durumda teşebbüsün en üst düzey karar organı olan yönetim kurulu üyeleri aldıkları kararların bahis konusu yasal ve idari metinlere uygun olmasından da sorumlu olacaklardır. Teşebbüslerin sermaye birikimine yardımcı olma yan amacı kendi aralarında ve milli ekonomi ile uyum içinde çalışmasıyla gerçekleştirebileceğine göre, bunun yegane yolunun teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin kalkınma planına ve yıllık programlara uymasından geçtiği de açıktır. Bu itibarla söz konusu karar neticesinde doğrudan zarar oluşmasa bile, bahis konusu metinlere uyulmaması sonucu kalkınma planı ve yıllık programların aksamasına neden olunması durumunda, teşebbüs yöneticilerinin idari sorumluluğa muhatap olacağı kanaatini taşımaktayız.

233 sayılı KHK'nın 3 üncü fıkrası gereğince teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin, KİT'lere ait yıllık program, bilanço ve netice hesapları ile yıllık ve uzun vadeli çalışma programlarına uygun olarak hazırlanan faaliyet raporlarını onaylama yetkisinin, teşebbüs yöneticilerinin söz konusu bilanço ve netice hesaplarının içeriğinin doğru olduğu hususunda yetkili mercilere bir tür teminat vermek anlamına geldiği kanaatindeyiz. Bu durumda netice hesaplarının ve bilançonun yetkili mercilerce denetlenmesi sonucunda, içeriklerinin doğru olmadığı, mevzuata aykırı işlemlere konu yapıldığı ya da özellikle bilançonun “İktisadi Devlet Teşekkülleri Tek Düzen Muhasebe Sistemi”nde belirlenen standart ve usullere⁵⁹⁷ uygun olarak hazırlanmadığı anlaşılırsa, sorumlu mevkideki teşebbüs yöneticisinin mali sorumluluğuna gidilebileceği açıktır.

1.3.5. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 35 inci maddesi karşısında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu

233 sayılı KHK'nın 35 inci maddesine göre, KİT'ler işletmelerinde üretilen mal ve hizmet fiyatlarını tespit etmekte serbesttirler. Bu serbesti teşebbüslerin özerk yapısının da bir sonucudur. Maddede ayrıca, üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarının gerektiğinde

⁵⁹⁶Kalkınma planı, bir ülkenin tamamı veya belirli bir bölgesi için belirlenen kalkınma hedefleri çerçevesinde iktisadi ve sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla özel kesim için yol gösterici ve kamu kesimi için emredici niteliğe sahip plana denilmektedir.

⁵⁹⁷Örneğin, Devlet Malzeme Ofisi için “Devlet Malzeme Ofisi Tek Düzen Muhasebe Sistemi Teşekkül Bütçesi Hazırlama ve Uygulama Yönergesi” hazırlanmıştır.

Bakanlar Kurulu'nca tespit edilebileceği belirtilmiştir.⁵⁹⁸ Maddenin devamında Bakanlar Kurulu'nca tespit olunan fiyatlar maliyetlerin altında tutulduğu takdirde izlenecek prosedür de tespit edilmiştir.

Buna göre; Bakanlar Kurulu'nca tespit olunan fiyatlar maliyetlerin altında bulunduğu takdirde, zarar ile birlikte mahrum kalınan kâr, ait olduğu veya ait olduğu yılı izleyen yılın genel bütçesine konulacak ödenekle karşılanacaktır.⁵⁹⁹ Mahrum kalınan kâr miktarı, mal ve hizmetin satış bedeli üzerinden % 10 kâr payı tahakkuk ettirilerek belirlenecektir. Ayrıca, zararın miktarı, ilgili bakanlık ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca teşebbüs muhasebe kayıtları esas alınarak birlikte tespit edilecektir.⁶⁰⁰

Bu hükümlerden çıkarılacak sonuç kanımızca, teşebbüslerce üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarının tespitinin Bakanlar Kurulu'nca yapılması halinde, sorumluluğun teşebbüs yöneticisinin uhdesinden alınacağıdır. Zira, KHK'nın ilgili maddesi, açıkça fiyat-maliyet dengesinin gerçekleşmesini önemsemiş ve Bakanlar Kurulu Kararı neticesinde söz konusu denge bozulursa, genel bütçeye konacak ödenekten transfer suretiyle dengenin tekrar sağlanması gerekliliğine işaret etmiştir.

Bu durumda fiyatlara müdahaleye yönelik bir Bakanlar Kurulu Kararı olmadığı

⁵⁹⁸(Akalin, 2006:24) de belirtildiği üzere devletin bu şekilde fiyatlara müdahale etmesi devletin yapay piyasa oluşturmaya neden olmakta, onun piyasaya yaptığı müdahale de başarısız olmasına neden olmaktadır.

⁵⁹⁹İlk bakışta oldukça sağlam bir prensip olarak görülen söz konusu hüküm, uygulamada çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Öncelikle maliyet kavramı ve kapsamı konusunda tam bir uzlaşa bulunmamaktadır. Bu bağlamda, sübvansiyon hesabına ticari maliyet mi yoksa sınai maliyet mi esas alınacaktır? KİT'çe ödenen faizler sübvansiyon tutarına dahil edilecek midir? Çeşitli mallar üreten bir KİT, kârlı ürünler ile kârsız ürünlerinin toplamına göre mi sübvansiyon alacaktır? (Sağlam, 1980:34) Uygulama ortalama maliyetlere göre yapılmaktadır. Bu arada kanımızca işletmenin bütün zararlarının bir kaleme bütçeden karşılanması olgusu, bir teşebbüste bulunması zorunlu olan dinamizm ve gayreti yok ederek onu bir devlet dairesine dönüşürme tehlikesini bünyesinde barındırmaktadır. Sübvansiyonun hesaplanmasında maliyete makul oranda bir kâr eklenmesi uygun olacaktır. Zira, yalnızca maliyetin hesaplanması işletme yöneticisini teşvik etmeyecektir. Bu arada (Sağlam, 1980:34)de de belirtildiği üzere, sübvansiyonun miktarı kadar verilmiş şekli ve zamanı da önem taşımaktadır. Bilindiği üzere işletmeler yaşayan organizmalardır. Zararın oldukça uzun bir süre sonra karşılanması ondan beklenen amaca ters düşecektir. Bu dönem süresinde işletme sürekli borçlanacak, mali bünyesi de bozulacaktır.

⁶⁰⁰Yalnız, teşebbüslerce sağlanan mal ve hizmetlerin fiyatlarının maliyetlerinin altında tutulması sonucu oluşacak görev zararı nedeniyle, bu durum tüketiciler için dolaylı sübvansiyon olduğu kadar, söz konusu mallara girdi sağlayanlara da gelir temin edecektir. Zira, piyasa fiyatının verilmesi halinde daha az üretim ve girdi talebi olacaktır. Bu durumun ise gelir dağılımını olumsuz olarak etkileyeceği aşıkardır. Ayrıca, ortalama maliyet ve piyasa fiyatının altında tespit edilen fiyat nedeniyle teşebbüs tarafından üretici rantından vazgeçilmiş olmaktadır. Vazgeçilen üretici rantı eğer teşebbüs ürünleri aracısız (bayisiz) tüketiciye intikal ediyorsa (elektrik, doğalgaz vs.) tüketiciye reel gelir transferine dönüşür. Eğer arada teşebbüs bayileri varsa (demirçelik, tahıl vs.) ve serbest fiyatla satış esas geçerli olursa bu üretici rantını bu kere bayiler ele geçirirler.

halde tamamen teşebbüs yöneticilerinin özerk biçimde tespit ettikleri fiyat tarifesi sonucunda söz konusu denge bozulmuşsa, dengenin tekrar tesisinin sağlanmasını teminen bütçeden para transferi söz konusu da olmayacaktır. Dolayısıyla, teşebbüs yöneticisinin özerk bir şekilde inisiyatif olarak tespit ettiği fiyat tarifesi sonucunda, maliyet ve işletme politikası sonucu fiyatların öngörülememiş şekilde maliyetlerin altında kalması nedeniyle uğranılacak zarardan diğer şartlar da varsa bizzat teşebbüs yöneticisi sorumlu olacaktır.

Yasa koyucu fiyat-maliyet dengesini o derece önemsemektedir ki, KİT'lere Bakanlar Kurulu tarafından verilen ek görev nedeniyle bir zarar söz konusu olursa, bunun dahi doğrudan Hazinece karşılanması gerektiğini KHK'nın ilgili maddesine dercetmiştir. Bütün bu anlatılanlar ışığında ulaşacağımız yargı, yasa koyucu tarafından, teşebbüsün kendi özerk yapısı içinde kârlı ve rantabl olarak çalışacağının bir ön kabul olarak kabul edilmiş olduğudur. Teşebbüsün faaliyetlerine yapılan kamusal dış müdahalenin teşebbüsün oluşturduğu rantabl faaliyet sisteminin aksamasına neden olması durumunda, eski hale iadenin sağlanacağı garantisini yasa koyucu açık bir şekilde vermektedir.

Sonuç olarak, yasa koyucu teşebbüsün her zarara uğradığı durumda zararının bütçeden karşılanması gerektiğini öngörmeyip bütçeden transfer uygulamasını yalnızca fiyatlara Bakanlar Kurulu'nca müdahale haline münhasır kılmakla, diğer zarar durumlarında söz konusu zararın teşebbüs yöneticilerinden karşılanmasını öngörmektedir. Bu durumda 233 sayılı KHK'nın 37 nci maddesinde belirtilen yatırım ve finansman açıklarının Hazineden karşılanacağı hükmünü,⁶⁰¹ teşebbüsün zarar etmesi durumunda söz konusu zarar miktarının teşebbüsün faaliyetlerinin devamını sağlama amacıyla Hazineden karşılanması ve fakat karşılanan zarar miktarının da aynı miktar için teşebbüs yöneticisine rücu edilmesi gerektiği şeklinde anlamak uygun olacaktır. Zira, KHK'nın 35 ve 37 nci maddelerinin ilgili hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, teşebbüs yöneticisinin fiyat tarifesi tespit hakkına Bakanlar Kurulu'nca müdahale edilmesi nedeniyle bir zarar meydana gelirse, söz konusu zarar

⁶⁰¹KİT'ler finansman ihtiyaçlarını; yedekler, amortismanlar, karşılıklar gibi bünye içi fonlarla ya da bütçe transferleri, dış proje kredileri, borçlanma gibi kurum dışı finansman kaynakları ile finanse etmektedirler. KİT'lerin kurum dışı finansman kaynaklarından biri olan bütçe transferleri sermaye, görev zararı ve yardım adlarıyla yapılmaktadır (Ayyıldız Sayın, 2005a:98). Ayrıca, KİT finansman açıklarının nedenleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Eğilmez (1990:90).

Hazineden karşılanırsa bile bu miktar için teşebbüs yöneticisine rücu edilemeyeceği, buna mukabil söz konusu müdahale dışında farklı bir nedenden ötürü teşebbüs faaliyetleri sonucu yatırım ve finansman açığı oluşmuşsa, söz konusu miktarın hazinece karşılanması yoluna gidilse dahi bu durumda teşebbüs yöneticisine bahis konusu miktar için rücu edilebileceği anlaşılmaktadır.

1.3.6. 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2 nci maddesi karşısında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu

399 sayılı KHK'nın 2 nci maddesinde söz konusu KHK'nın temel ilkeleri tespit edilmiştir. Buna göre; ilgili KHK'ya tabi personelin hizmet şartlarına, statülerine, hak, yükümlülük ve sorumluluklarına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesinde; işin gerektirdiği niteliklere haiz elemanların işe alınması ve işin gereğine uygun olarak yetiştirilmesi, verimlilik ve kârlılık ilkelerine bağlı olarak maliyet bilinci içinde çalıştırılması, çalıştığı kuruluştaki göreve devamını özendirecek bir özlük hakları sisteminin gerçekleştirilmesi, yaratıcılığı, girişimciliği, başarı ve çabasının maddi ve manevi olarak değerlendirilmesinin teşviki, ilkeleri göz önünde bulundurulacaktır.

Bu hükümler doğrultusunda, teşebbüs yöneticisi personel istihdamı hususunda yetki ve görevini kullanırken sınırsız bir takdir hakkına sahip olmayacak ve ancak işin gerektirdiği donanım ve liyakata sahip kimseleri işe alabilecektir. Bu durumda işe kendi inisiyatifiyle alınan personelin sahip olduğu varsayılan gerekli donanım ve liyakattan yoksunluk nedeniyle söz konusu personel kaynaklı zarar verici bir işlem veya eylem vuku bulmuşsa teşebbüs yöneticileri hakkında idari sorumluluğa ilişkin hükümler uygulama alanı bulacaktır.

İstihdam edilenin bahis konusu sorumluluğunun koşulları gerçekleştiğinde, istihdam edilen doğan zararı tazminle yükümlü olacaktır. Zararın ve tazminatın hesaplanması BK'nın 49 uncu ve devamındaki maddelerde yer alan haksız fiillere ilişkin genel hükümlere tabi olacaktır (Kılıçoğlu, 2001:195). Bu durumda, teşebbüs yöneticisi tarafından istihdam edilen kişinin haksız fiili sonunda zarar gören kimse, BK'nın 49 uncu maddesine dayanarak haksız fiili yapan personele, tazminat davası açabilecektir. İstihdam eden teşebbüs yöneticisi mahkeme kararına istinaden veya rızaen zararı ödediği takdirde -teşebbüs adına kişilerden alacaklar hesabına kaydettiği miktar ölçüsünde- zarardan sorumlu olduğu nispette zarara sebep olan istihdam edilen

personelerle teşebbüs tüzel kişiliği adına başvurabilecek, ödediği paranın teşebbüs tüzel kişiliğine -daha sonra tüzel kişilik bütçesine gelir kaydedilen miktarı kendi uhdesine geçirmek kaydıyla- verilmesini isteyebilecektir. Zira personel, yöneticinin değil teşebbüs tüzel kişiliğinin çalışanıdır. Bu nedenle başvuru da teşebbüs tüzel kişiliği adına yapılmış olacaktır. Bu şekilde, istihdam eden teşebbüs yöneticisinin, istihdam ettiği personeline teşebbüs tüzel kişiliği adına başvurabilmesi için, istihdam edilen personelin kusurlu olması, yani zarar görene karşı BK'nın 49 uncu maddesi gereğince tazminatla yükümlü bulunması gerekmektedir.

399 sayılı KHK'nın bahis konusu edilen “Temel İlkeler” başlıklı 2 nci maddesinin (b) bendinde; teşebbüsün verimlilik ve kârlılık ilkelerine bağlı olarak maliyet bilinci içinde çalıştırılması prensibi de, teşebbüs yöneticisine, teşebbüs faaliyetlerine ilişkin çizilecek yol haritasında hangi ilkeleri öncelmesi gerektiğine ilişkin bir pusula niteliği taşımaktadır. Bu durumda söz konusu ilkeler (verimlilik, kârlılık, maliyet bilinci) öncelenmeden seçilecek bir hareket tarzı teşebbüs yöneticiliğini sorumlu kılacaktır.

1.3.7. 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 11 inci maddesi karşısında kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin durumu

399 sayılı KHK'nın “Teşebbüs ve Personelinin Yükümlülük ve Sorumlulukları” başlığını taşıyan 11 inci maddesinde kısmen ileriki bölümlerde de içeriğine değineceğimiz biçimde doğrudan sorumluluk hükümleri dercedilmiştir.⁶⁰²

Söz konusu madde hükmüne göre, teşebbüs yöneticisi (teşebbüs yöneticilerine ilişkin pek çok yasal ve idari düzenlemelerde sıkça tekrarlandığı üzere) teşebbüse tahsis edilen sermayeyi ve sağlanan diğer kaynakları verimlilik ve kârlılık esaslarına göre kullanmak ve değerlendirmek hususunda gereken gayret ve basireti göstermekle

⁶⁰²399 sayılı KHK m. 11 “Teşebbüs ve bağlı ortaklıkların genel müdür, müessese müdürü, yönetim ve danışma kurulu veya yönetim komitesi üyeleri ile her çeşit personeli; a) Teşebbüs ve bağlı ortaklıklara verilen sermayeyi ve sağlanan diğer kaynakları verimlilik ve kârlılık esaslarına göre kullanmak ve değerlendirmek hususunda gereken gayret ve basireti göstermekle sorumlu ve yükümlü olup, görevleri ile ilgili olarak mensup oldukları teşebbüs ve bağlı ortaklığa verdikleri zarardan dolayı özel hukuk hükümlerine tabidirler. b) Teşebbüslerin ve bağlı ortaklıkların paralarına ve para hükmündeki evrak ve senetlerine ve diğer mevcutlarına karşı işledikleri suçlar ile bilanço, tutanak, rapor ve benzeri her türlü belge ve defterleri üzerinde işledikleri suçlar ile ifa ettikleri görevlerinden doğan suçlardan dolayı memur sayılarak haklarında Türk Ceza Kanunu'nun 2 nci kitap üçüncü ve altıncı bablarındaki hükümler uygulanır. c) Görevlerini yaptıkları sırasında öğrendikleri gizli bilgileri, görevden ayrılmış olsalar bile, yetkili amirin izni olmadan açıklayamazlar. Aksi halde haklarında Türk Ceza Kanunu'nun 229'uncu maddesi hükümleri uygulanır. d) Görevleri sırasında veya görevleri dolayısıyla işledikleri iddia olunan suçlardan dolayı teşebbüs genel müdürü ve yönetim kurulu üyeleri hakkında takibat yapılabilmesi için ilgili Bakanın izni alınması şarttır.”

yükümlü tutulmuştur. Ayrıca teşebbüs yöneticilerinin, görevleri ile ilgili olarak verdikleri zararlardan dolayı özel hukuk hükümlerine tabi olacağı da aynı hüküm kapsamında açıklanmıştır. Söz konusu hüküm çok açık bir şekilde “basiret” kelimesine vurgu yaparak ileride ayrı başlık altında değineceğimiz “basiretli davranma yükümü”ne gönderme yapmak suretiyle, teşebbüs yöneticisinin söz konusu ödevin aksine bir davranış nedeniyle oluşacak zarardan sorumlu olacağını açıklamaktadır. Bu tür açık bir vurguya diğer kamu tüzel kişiliklerini düzenleyen yasal düzenlemelerde rastlanmamaktadır. Yasa koyucunun teşebbüs yöneticileri için bu tür bir vurguyu seçmesi, kanımızca serbest rekabet piyasasında ticari esaslara ve ekonomik gereklere uygun faaliyet gösteren teşebbüs yöneticilerinin, görevi ifa ederken bir kamu görevlisi gibi değil basiretli bir tacir gibi davranmalarını sağlamaya yöneliktir.

Söz konusu madde hükmünde teşebbüs yöneticileri de dahil tüm teşebbüs personeli için cezai sorumluluk gerektiren iş ve eylemler bahis konusu edilerek, kendilerinin söz konusu suçlardan dolayı memur sayılacakları belirtilmiştir. Bu arada teşebbüs yöneticilerinin görevleri sırasında veya görevleri dolayısıyla işledikleri iddia olunan suçlardan dolayı haklarında takibat yapılabilmesi için ilgili bakandan izin alınması şartı da getirilmiştir.

2. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Farklı Kaynaklara Dayalı Sorumlulukları

2.1. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Görevsel Ödevlerinden Doğan Sorumluluk

Hukuk sistemimizde memurların (çalışma alanımız itibarıyla idare hukuku anlamında memur KİT yöneticilerinin) görevsel ödevlerine aykırılıktan ötürü verdikleri zararlardan ileri gelen sorumluluk konusu, 657 sayılı DMK’nın ilgili hükmüne rağmen açıklığa kavuşmuş görünmemektedir. Söz konusu sorumluluğu düzenleyen genel bir kural veya düzenlemenin bulunmayışı, öğretide kişisel kusur ayrımının yapılması ve yargısal içtihatların da bu ayırım temelinde şekillenmesi sonucunu doğurmuştur. Aynı şekilde KİT yöneticisinin kişisel sorumluluğundan hangi durumlarda söz edileceği ve bunun için de hangi ölçülere başvurulmasının gerekeceği hususu da açıklığa kavuşturulmamıştır. Üstelik kişisel kusur - hizmet kusuru ayrımı için değişik ölçüler

ileri sürülmüş, “kasıt”, “kötüniyet”, “suç işlenmesi”, “ağır kusurun bulunması” gibi farklı alanlara özgü ölçütler ileri sürülerek, tüm bu durumlarda kişisel kusurun varlığından söz edilmiştir (Karahasan, 1973:765-767).

657 sayılı DMK’nın yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, kişisel kusur ve hizmet kusuru ayırımına göre kimin sorumlu olması gerektiği yönünde ortak bir çözümün benimsendiği söylenebilir: Sorumluluğun temelini oluşturan kusur hizmet kusuru ise Devlet ya da kamu tüzel kişisi, kişisel kusur ise kamu görevlisi sorumlu tutulmuştur.

Öğretide kişisel kusur - hizmet kusuru ayırımının net ölçüsünün tespit edilebilmesi amacıyla uzun tartışmalar yapılmıştır. Bunlar içinde kanımızca en doğru ölçüler, kusurun ayrılması için biri “sübjektif ölçü” ve diğeri “objektif ölçü” olmak üzere kullanılacak olan iki ölçüdür. Buna göre; zararı doğuran kusur hizmetin mahiyetinden, usullerinden, gereklerinden, ileri geliyorsa bu takdirde KİT yöneticisi üçüncü şahsa karşı sorumlu olmadığı gibi idareye karşı da sorumlu olmayacaktır. Fakat zarar yöneticinin şahsına atıf ve isnad edebilecek bir kusurdan meydana gelmekte ise yöneticinin sorumluluğu olacaktır. Sübjektif ölçü yöneticinin kötü niyetle, idareyi veya üçüncü şahsı bir zarara uğratmak kast ve niyetiyle hareket etmesidir. Objektif ölçü ise yöneticinin eyleminin hizmetten tamamen ayrılabilir, yani hizmet gereği sayılamayacak, hizmete yabancı kalacak, hizmet unsurunu veya icrai bir fiilini oluşturamayacak bir mahiyet arz etmesidir. Böylece, hizmete yabancı bir eylem, sübjektif bakımdan iyi niyetle yapılsa dahi kişisel kusur sayılacak ve yöneticinin kişisel sorumluluğunu gerektirecektir (Günday: 2003:338).

Örneğin, bir teşebbüs genel müdürünün, teşebbüsünün başarılı faaliyetleri hakkında kamuoyunda olumlu bir imaj çalışması yapmak adına teşebbüsün yazlık kamplarında teşebbüsle bağlantısı olmayan kimseleri iyi niyetli bir şekilde ağırlaması ve konaklama masraflarını teşebbüsün bütçesinden karşılaması sonucu oluşacak kamu zararından kişisel kusuru nedeniyle söz konusu müdür şahsen de sorumlu olacaktır.

Teşebbüs yöneticisi, hizmetin dışına çıkmak, kendisine veya bir başkasına yarar sağlamak, teşebbüsü zarara sokmak gibi kötü bir niyetle veya bundan başka bir şekilde açıklanamayacak ağır bir kusurla hareket ederek idareye karşı kişisel kusuruyla zarar verecek ve dolayısıyla haksız bir eylemde bulunacak olursa, bundan dolayı hukuken de

sorumlu olacaktır. Aynı şekilde teşebbüs yöneticisi tarafından işlenen eylem, yöneticinin görevi ve kamu hizmeti ile birleşmiş değilse, ondan ayrı ve hizmetin mahiyetine yabancı bir eylem ise yine kişisel bir kusurun var olduğu kabul edilecek ve bu durum memur konumundaki teşebbüs yöneticisinin hukuki sorumluluğunu gerektirecektir. Buna karşılık hizmetin gereği ve sonucu sayılacak kusurlar, tersine açık bir hüküm olmadıkça, yöneticinin hukuki ve akçalı sorumluluğunu gerektirmeyecektir (Onar, 1960b:1294-1295).

Esasında hizmet kusuru ve devletin sorumluluğu hususu, 1982 Anayasasıyla bir temele oturtulmuş ve bu konudaki belirsizlikler bir ölçüde de olsa giderilmiştir. Nitekim 657 sayılı DMK'da yer alan ilgili hükmün kapsamı genişletilerek hükmün içerdiği hususlar 1982 Anayasası'nın "Görev ve Sorumlulukları, Disiplin Kovuşturulmasında Güvence" başlıklı 129 uncu maddesine alınmıştır. Gerçekten de 1982 Anayasası'nın 129 uncu maddenin beşinci fıkrası, *"memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlarından doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve Kanun'un gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir."* hükmüyle kamu hukukuna tabi görevler bakımından idare edilenlere verilecek zararlar konusundaki sorumluluğu düzenlemektedir. Buradaki esas, yalnız idare hukuku anlamında memur olan KİT yöneticilerinin görevleri dolayısı ile değil, kamu hukukuna tabi bütün görevler mevcut olduğu için, diğer KİT yöneticilerini de ihtiva eden "diğer kamu görevlileri"nin görevleri dolayısı ile meydana gelecek zararların giderilmesi de bu madde kapsamındadır.

Yalnız burada dikkat edilmesi gereken husus, özel hukuk alanına giren ve özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan durumlarda KİT yöneticilerinin neden olduğu zararların devlet tarafından değil ilgili KİT tarafından karşılanacak olmasıdır. Zira, yukarıdaki anayasa hükmü KİT yöneticilerinin üçüncü şahıslarla giriştiği özel hukuk ilişkilerini değil, iç ilişkide ve yönetim esaslarına yönelik kamu hukukuna müteallik ait işlemlerden doğacak zararın tazmininde devletin muhatap alınacağını ifade eder.

Örneğin, aynı zamanda teşebbüs yönetim kurulunun başkanı da olan teşebbüs genel müdürünün, teşebbüse ait bir aracı bizatihi kullanırken ölümle sonuçlanan kaza yapması sebebiyle açılacak bir tazminat davasında sorumluluk, 1982 Anayasası'nın yukarıdaki hükmü gereğince ve teşebbüs müdürünün idare hukuku anlamında memur ya

da kamu görevlisi olması nedeni ile idareye ait olmayacaktır. Zira, Yargıtay içtihatları ile de sabit olduğu üzere,⁶⁰³ bir özel hukuk ilişkisine neden olan veya özel hukuk düzenlemesinin bulunduğu ve sorumluluğunda bundan kaynaklandığı durumlarda 1982 Anayasası'nın 129 uncu maddesinin 5 inci fıkrası uygulama alanı bulmayacaktır. Zira örnekteki durumda sorumluluğun kaynağı teşebbüs yöneticisinin kamu hukukundan aldığı yetkinin kullanılması değildir. Tazminat alacaklısı yönünden hakkın ve KİT yönünden sorumluluğun kaynağı, özel hukuk alanına giren bir durum ve ilişki olup (Malkoç, 1998:595) aşağıda açıklanacaktır.

2.2. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Haksız Fiillerinden Doğan Sorumluluk

(Malkoç, 1998:595) de belirtildiği üzere, bir kimsenin işlediği haksız fiilden dolayı sorumlu tutulması, onun kusuruna bağlı ise buna “kusurlu sorumluluk” denilmektedir. Haksız fiilden dolayı sorumluluk demek, failin meydana getirdiği zararı tazmin hususunda, bütün malvarlığı ile sorumlu olması demektir. Kusurlu sorumluluk için “haksızlık”, “kusur”, “zarar”⁶⁰⁴ ve “nedensellik bağı” unsurlarının bir arada bulunmasını gerekmektedir (Reisoğlu, 2006:140).

Teşebbüs yönetim kurulunun hukuka uygun işlemleri kadar hukuka aykırı işlemleri de “tüzel kişi teşebbüsü” bağlayacaktır. Yönetim kurulunun hukuka uygun fiil ve işlemlerinden ekonomik olarak yararlanan teşebbüsün, yöneticilerin işlerini görürken neden oldukları hukuka aykırı işlem ve eylemlerden de sorumlu olması, “nimet külfetin karşılığıdır” ilkesinin ve “hakkaniyet” prensibinin bir gereğidir ve tüzel kişinin zararı telafi etme gücünün maaş veya ücret mukabili görev alan yöneticiye nazaran tartışmasız bir şekilde daha fazla olması nedeniyle menfaat dengesine de uygundur. MK'nın 50 nci maddesinin 2 nci fıkrasında aynen; “*organlar hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleri ile tüzel kişiyi borç altına sokarlar*” denilmekle, söz konusu ilkeye Türk hukuk sisteminde temel prensip olarak yer verilmiştir. Aynı kural TK'nın 371 inci maddesinde de tekrarlanmıştır.⁶⁰⁵

⁶⁰³Örneğin, Yarg. 4. HD. 10.02.1984 T., 1034/1562 K.

⁶⁰⁴BK'dan doğan tazminat sorumluluğu, bahis konusu olacak olan 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesinde ifade edilen “kamu zararı” kavramından daha geniş kapsamlı olup, kamu görevlisinin sebep olduğu tüm zararları içine almaktadır (Gök, 2009:10).

⁶⁰⁵TK m. 371 “....Temsile ve yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur....”Ayrıca, aynı kurala diğer ticaret ortaklıkları için de yer verilmiştir. Bkz.: limited ortaklıklar için TK'nın 632 nci maddesinin 2 nci fıkrası, kooperatifler için 1163 sayılı KoopK'nun 59 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası.

Kanımızca burada tartışmalı olan husus, yönetim kurulu üyesini öğretideki baskın görüş doğrultusunda organ görevlisi bir üye olarak görmemizden kaynaklanmaktadır. “Organ” ve “müstahdem” ayırımını hareket noktası olarak alarak teşebbüs yönetim kurulunda görevli yöneticiyi, istihdam politikası gereği (örneğin bir hizmet aktine istinaden görev aldığı için) hizmetli olarak nitelersek sorumluluk yönünden büyük ölçüde farklı sonuçlara ulaşabiliriz.⁶⁰⁶ Zira, hizmetlinin haksız fiillerinden⁶⁰⁷ çalıştırana sorumlu tutan BK’nın 66 ncı maddesi adam çalıştırana kurtuluş beyyinesi getirmek imkânı verdiği halde, MK’nın 50 nci maddesi gereğince teşebbüs yöneticisinin haksız fiilinden sorumlu olan tüzel kişinin kurtuluş beyyinesi getirmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, ayrıca adam çalıştırana sıfatıyla haksız fiil sonucu oluşan zararı tazmin yoluyla gideren teşebbüsün, hizmetlisi olarak addedebileceğimiz yöneticisine rücu edebilmesi anlatılanlar ışığında mümkün olacaktır. Üstelik bu yaklaşım tarzı haksız fiil mağduru kimse için daha güçlü bir hukuki güvence sağlamaktadır. Zira, BK’nın 66 ncı maddesi gereğince adam çalıştırana sıfatıyla teşebbüsün bizatihi sorumlu kılınabilmesi için, hizmetli addettiğimiz yöneticinin kusurunun varlığı şart değilken (İmre, 1949:148; Tandoğan, 1961:126), MK’nın 50 nci maddesine göre teşebbüsün sorumlu tutulabilmesi için yöneticinin işlem ve eylemi nedeniyle kusurlu olması gerekmektedir (Tandoğan, 1961:125; Öztan, 1970:135).

MK’nın 50 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında aynen; “*Organlar kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumludur*” denilmekle,⁶⁰⁸ organ (teşebbüs yönetim kurulu ya da yöneticilerinin) faaliyetinden zarar gören üçüncü kişinin, tazminat davasını tüzel kişiye (teşebbüs tüzel kişiliğine) ve organa (teşebbüs yönetim kurulu ya da yöneticilerine) karşı ayrı ayrı açabileceği gibi, her ikisine karşı bir anda da açabileceği hukuki gerçeğine işaret edilmiştir. Bu bağlamda, teşebbüs tüzel kişiliği, yöneticilerinin akdi ve akit dışı muameleleri sonucunda, üçüncü kişilere verdiği zararlar dolayısıyla,

⁶⁰⁶Konuya ilişkin daha fazla bilgi için Bkz. Tandoğan (1961:123 vd.).

⁶⁰⁷BK “haksız fiil”lerden doğan borçları, daha doğru bir ifadeyle “borç ilişkileri”ni 49-76 ncı maddeleri arasında düzenlemiş, fakat “haksız fiil”i tanımlamamıştır. Öğretideki tanımla “haksız fiil”, hukuk düzeninin izin vermediği ve hoş karşılamadığı zarar verici eylem ve davranışlardır (Akıntürk, 2007:14).

⁶⁰⁸Esasında MK’nın 50 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının gerekçesine baktığımızda söz konusu fıkra düzenlenmek istenen konunun, “organ”ın sorumluluğu değil, organı oluşturan kişinin veya kişilerin sorumluluğu olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, hükme, bir de “..ayrıca..” sözcüğü eklenmiştir; çünkü organı oluşturan kişilerin kişisel sorumlulukları tüzel kişinin sorumluluğunu ortadan kaldırmayan ve onun yanında yer alan bir sorumluluktur (<http://www.turkhukuk sitesi.com/serh.php?did=811>. Erişim tarihi: 20.02.2011).

dava edilebilecektir. Dava maddi ve manevi tazminat davası olabilecektir. Teşebbüs tüzel kişiliğine tazminat davalarının yanında, saldırının giderilmesi ve eski hale getirme veya önleme davaları da açılabilir. Buna mukabil zarar görenler, dilerse sadece teşebbüs yöneticilerini de dava edebileceklerdir (Öztan, 2006:338).

TK'nın 371 inci maddesinin beşinci fıkrası gereğince anonim ortaklığın yönetim kurulu üyelerinin haksız fiillerinden sorumlu tutulabilmesi için şu şartların birlikte bulunması gerekmektedir: Anonim ortaklığın yönetim kurulunun bir fiili olmalıdır; Yönetim kurulu üyeleri bu fiili "vazifelerini yaptıkları sırada" ika etmiş olmalıdır; Yönetim kurulu üyelerinin fiili kusurlu ve hukuka aykırı olmalıdır (Özsunay, 1982:43; Öztan, 1970:133).

Buraya kadar bahis konusu ettiğimiz gerek MK'nın 50 nci maddesinin üçüncü fıkrası -dolaylı bir biçimde olsa da- ve gerekse TK'nın 371 nci maddesinin beşinci fıkrası, organlarının haksız fiillerinden sorumlu olan tüzel kişinin kusurlu organ üyelerine rücu edebileceğini kabul etmektedir. Zira MK'nın 50 nci maddesinin söz konusu üçüncü fıkrası kusurlu fiillerinden dolayı tüzel kişiyle birlikte organı da şahsen sorumlu tutmaktadır. Aynı şekilde TK'nın 371 inci maddesinin beşinci fıkrası da anonim şirketin, kusurlu yönetim kurulu üyesine rücu hakkını saklı tutarak aynı mantığı bünyesinde barındırmış olmaktadır. Bu açıklamalardan anlaşılabileceği üzere teşebbüs ve yönetim kurulu üyesi, haksız fiil davacısı karşısında iki sorumlu olarak yer alacaklar ve aralarında "eksik teselsül ilkesi" geçerli olacaktır.

Esasında "haksız fiil sorumluluğu",⁶⁰⁹ BK'nın 49 uncu maddesinde düzenlenmiş bir sorumluluk türüdür ve ana referans kaynağını da söz konusu madde metni oluşturmaktadır. İleriki bölümlerde detaylı bir anlatıma konu olacağı üzere, personel mevzuatımızın temel taşı olan 657 sayılı DMK da, idare aleyhine ortaya çıkabilecek zararlardaki sorumluluk konusunu BK'nın 49 uncu ve izleyen maddelerindeki hükümlere paralel bir düzenleme ile çözümlemiştir.

BK'nın 49 uncu maddesinin ilk fıkrası haksız fiillerle ilgili şu genel ilkeyi koymuştur: "*Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür.*" BK'nın söz konusu maddesi kusuru olan kimseyi başkalarına

⁶⁰⁹Haksız fiil sorumluluğu, "bir kimsenin, aralarında bir ilişki mevcut olmaksızın hukuka aykırı bir fiiliyle başka bir kimseye vermiş olduğu zararları tazmin etmekle (gidermekle) yükümlü olmasını ifade etmektedir (Akıntürk, 2007:78).

verdiği zararlardan dolayı sorumlu saymaktadır. Şu hale göre; haksız fiil sorumluluğunun meydana gelebilmesi ve bu şekilde bir tazminat borcunun doğabilmesi için başta da belirttiğimiz üzere BK'nın kabul ettiği esas kural, zarar veren kimsenin kusurlu bulunmasıdır.⁶¹⁰ Teşebbüs yöneticisinin haksız fiil ile kurumunu zarara uğrattığını varsaydığımızda, söz konusu haksız fiilin doğrudan yöneticinin özen ve sadakat yükümlülüğüne aykırılık teşkil edip, yöneticinin görev ve yetkisi kapsamında değerlendirilemeyecek derecede teşebbüsteki konumundan bağımsızlık göstereceği kabul edileceğinden, yöneticinin haksız fiili işlediği anda kurumuyla bir ilişkisinin kalmadığını kabul etmek ve aradaki ilişkinin haksız fiilin vuku bulması esnasında geçici de olsa donduğunu düşünmek uygun olacaktır kanaatini taşımaktayız. Söz konusu mantık örgüsünü kendimize hareket noktası olarak ele aldığımızda yine kanımızca burada söz konusu edilen kurum “başkası” olarak düşünülebilir. Teşebbüs müdürünün kurumuyla girdiği hukuki ilişkinin akdi bir ilişki olup olmamasına göre farklılık arz edeceği açık olmakla birlikte, yönetiminde bulunduğu kurumda işgal ettiği yönetim kurulu üyeliği ya da genel müdürlük nihayetinde şirket tüzel kişiliğine karşı borçlanacak ya da alacaklı durumda olabilecek ünitelerdir. Her ne kadar TK'nın 371 inci maddesi gereğince şirketi temsilen yönetim kurulu üyeleri dava açabilecek ya da kendilerine şirketi temsilen dava açılabilirken⁶¹¹ (Önen, 1972:69) unutulmaması gereken önemli nokta, yine aynı Kanun'un 445 inci maddesine göre, sorumluluktan kurtulabilmek için kanuna, esas sözleşmeye ve dürüstlük kurallarına aykırı olan genel kurulca alınan kararların iptali için (şirket tüzel kişiliğinden bağımsız olarak) yönetim kurulu üyeleri şirket tüzel kişiliğine karşı⁶¹² dava açabilecekleri gibi, şirketi temsilen şirket denetçilerinin yine yönetim kurulu üyelerine dava açabileceğidir. Bu durumda haksız fiil sorumluluğunda göz önüne alınacak husus, şirket tüzel kişiliği ve şirket yönetim kurulu üyeliğinin menfaatleri çatışabilen ve karşılıklı hak ve borçlara konu olabilecek farklı hukuki kurumlar olmakla aralarındaki ilişkinin başkalık arz edebileceğidir. Bu hukuki bakış açısı bize, teşebbüs yöneticisinin haksız fiilinden dolayı teşebbüs tüzel kişiliğine karşı sorumlu olmasını sağlayabilmek adına sağlam bir meşruiyet temeli

⁶¹⁰Kusur, “hukuka aykırı neticeyi istemek (kast) veya bu neticeyi istememekle beraber, hukuka aykırılıktan içtinap (kaçınmak) için iradeyi کافی derecede yormamak demektir (Saymen, 1958:392).”

⁶¹¹Tüzel kişilerin organlarının davada kanuni temsilci durumunda olmaları ve temsil edilen açısından organ ve vekilin durumunun farklılığı için bkz. Deliduman, (1998:177-178). Teşebbüsleri de kapsayacak şekilde tüzel kişilerin dava taraf ehliyeti hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Özsunay (1978:70-71); Öztan (1970:60-61).

⁶¹²Bu durumda mahkemede şirketi denetçiler temsil edecektir (Arslan, 2006:258).

sağlayacaktır.

Sonuç olarak, BK'nın haksız fiillerden doğan borcu ve sorumluluğu düzenleyen hükümleri çerçevesinde teşebbüs yöneticileri için şu sonuca varılabilmektedir: BK'nın 49 uncu maddesi, kamusal gücü kullanan kimselerin, “görevsel ödevlerine aykırı davranışlardan dolayı verdikleri zararlar”ı değil, kişilerin “alelade bir kişi olarak verdikleri zararlar”ı⁶¹³ düzenleyen bir hükümdür. Kamusal gücü kullanan teşebbüs görevlilerinin salt bu nitelikte uymak zorunda oldukları davranış kuralları, BK'nın 49 uncu maddesi dışında kalmaktadır (Karahasan, 1973:114).

Diğer deyişle eğer teşebbüs yöneticisi kamusal gücü kullandığı sırada ve bu gücün kullanılması dolayısıyla, hukuk düzeninin -memur ya da kamu görevlisi olsun olmasın- herkese yüklediği yapma ya da yapmama ödevlerine aykırı davranarak üçüncü kişiye zarar vermişse, BK'nın 49 uncu maddesi gereğince sorumlu olacaktır. Buna karşılık hukuka aykırılık salt kamusal gücü kullanan görevlilere yükletilen ödevlere aykırılık niteliğinde ise,⁶¹⁴ sorumluluk BK'nın 49 uncu maddesinin uygulama alanı dışında kalacaktır (Karahasan, 1973:115).

Teşebbüs yöneticilerinin haksız fiillerinden dolayı sorumlulukları cihetine gidebilmemize imkân veren bir başka hukuki zemin de, kamu tüzel kişilerinin özel sermayeli şirket yönetim kurullarındaki temsilcilerinin ika ettikleri bir haksız fiil nedeniyle sorumlu olabileceklerini vazedan TK'nın “Kamu Tüzel Kişilerinin Yönetim Kurulunda Temsili” başlıklı 334 üncü maddesidir. Bu hükme göre, kamu tüzel kişilerinin yönetim kurulundaki temsilcileri ika ettikleri bir haksız fiil ile TK'nın 371 inci maddesinin 5 inci fıkrası gereğince anonim ortaklığın da zarardan sorumlu tutulmasına sebebiyet vermişlerse, gerek kamu tüzel kişisinin ve gerekse temsilcilerinin, TK'nın 334 üncü maddesi gereğince anonim ortaklığa, alacaklılara ve ortaklara karşı rücuen sorumluluğu söz konusu olabilecektir.

Kamu tüzel kişisinin temsilcisinin uhdesinde sorumluluk tesisine imkân veren bu yaklaşım tarzı kanun koyucu tarafından benimsendiğine göre, biz de söz konusu yaklaşımı kendimize hareket noktası kabul ederek kamu tüzel kişilerinin sorumluluk alanını tüm görevlilerine teşmil edecek şekilde genişletme yoluna gidebiliriz.

⁶¹³Örneğin, DMO genel müdürünün özel aracıyla başka bir araca çarparak trafik kazasına sebebiyet vermesi.

⁶¹⁴Örneğin, DMO genel müdürünün teşebbüs yönetim kurulu kararını yerine getirmemesi.

2.3. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Kusura Dayanmayan Sorumluluğu

Hukuk sistemimizde kural olarak “kusur prensibi” benimsenmiştir. Söz konusu prensibe göre, haksız fiili yapan kimse kusurlu değilse (kast ya da ihmal yoksa), doğan zarardan sorumlu olmayacaktır. “Kusur prensibi”nin mutlak şekilde kabulü özellikle geçen yüzyılın ikinci yarısından itibaren eleştirilmiştir. Belli şartlarla, belli hallerde “kusursuz sorumluluk prensibi”nin⁶¹⁵ uygulanması istenmiş, diğer bir deyişle, kusurlu olmasa dahi bir kimsenin fiiliyle sebep olduğu zararı tazmin etmesi görüşü savunulmuştur (Reisoğlu, 2006:155-156).

Sebeup veya tehlike sorumluluğu da denilen kusursuz sorumluluk hallerinde, haksız fiil sorumluluğunun, kusur unsuru dışındaki diğer tüm koşullarının varlığı bir tazminat borcunun doğabilmesi için gerekli ve yeterlidir (Velidedeoğlu ve Kaynar, 1955:44; Akıntürk, 2007:188). Burada kişi kusursuzca bir davranışı sonunda oluşan zararı karşılamak zorundadır.

Özel hukuk alanında genel ilke olarak, kanunlarda sorumluluk biçiminin kusursuz sorumluluk olduğu hakkında açık bir hüküm yoksa sorumluluk kusur ilkesine dayanmaktadır. BK’daki bu genel kural, idare hukukunda yerini kusursuz sorumluluğa bırakmıştır.⁶¹⁶ Bilindiği üzere kusursuz sorumluluk prensibini idare hukuku alanında uyguladığımızda, idareyi kendi kusurundan, ihmalinden doğmayan bir zarardan da kural olarak sorumlu addetmiş olmaktadır. Ancak, bazı sorumlular bakımından söz konusu kuralın dışına çıkılarak, istisnai olarak bazı kamu görevlilerinin ve bu bağlamda teşebbüs yöneticilerinin sorumlu olmaları gerektiği kabul edilmiştir.

Bu noktada teşebbüs yöneticilerinin kusura dayanmayan sorumluluklarını tespit ederken konuyu yeni 6085 sayılı SK ve 5018 sayılı KMYKK açısından da ele almak gerekecektir. Zira söz konusu kanunların ilgili amir hükümleri gereğince KİT’lerin hesaplarının Sayıştay tarafından denetleneceği ve YDK’nın Sayıştay bünyesine dahil edilmiş olduğu gerçeğini de göz önüne alırsak, Sayıştay yargılamasında geçerli olan ilkeler teşebbüs yöneticilerinin kusursuz sorumluluklarının tespiti noktasında önem arz

⁶¹⁵Kusursuz sorumluluk prensibi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Tandoğan (1981:74 vd.); İmre (1949: 248 vd.)

⁶¹⁶“Zira, ilk başta idarenin mali sorumluluğunun dayanağı olarak kabul edilen kusur, devletin üstlendiği görevlerin artması sonucu yetersiz hale gelmiştir. Şöyle ki; devletin üstlendiği yeni görevler nedeniyle bireylere zarar verme olasılığının artması üzerine, idarenin belirtilen anlamda bir kusuru olmasa dahi, bireylere verdiği zararlardan sorumlu olacağı kabul edilmeye başlanmıştır (Günday: 2003:332).”

edecektir. (İnan, 1992:73) de belirtildiği üzere, Sayıştay yargılamasında sorumluluğun kusur ilkesine mi yoksa nedensellik ilkesine göre mi saptanacağı hususunda herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte, yerleşmiş teamüle göre “kusursuz sorumluluk ilkesi”nden hareket edilmektedir.

BK’nın 49 uncu maddesi, kast, ihmal ve teseyyüp ile haksız bir şekilde başkalarına zarar verenleri bu zararları gidermekle yükümlü tutmuş, eski 832 sayılı SK’nın “Sorumluluk Halleri” başlıklı 45 inci maddesi ile yeni 6085 sayılı SK’nın “Sorumlular ve Sorumluluk Halleri” başlıklı 7 nci maddesi ise ne kusur ne de ihmal ve teseyyübe yer vermiş, aksine, sorumluluk biçimlerinden, kusursuz sorumluluğu kabul etmiştir. Sayıştay bu gibi yargı işlerinde, söz konusu maddenin içeriğinden de anlaşılacağı üzere BK’nın haksız fiil esaslarını değil; 6085 sayılı yeni SK ile 5018 sayılı KMYKK’nın hükümlerini uygulamaktadır. Bu uygulama sırasında da “kusur” unsurunu değindiğimiz üzere göz önünde tutmamaktadır.

Zira, içeriği itibariyle halen uygulamada geçerli olan eski 832 sayılı SK’nın “Hesapların İncelenmesi” başlıklı 46 ncı maddesine göre, Sayıştay sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı inceleme sırasında; gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediğini; giderlerin, kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığını; ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığını; idare hesabına giren bütün işlemlerin para ve sair kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığını; taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanması, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığını; yukarıda bahis konusu edilen bütün bu işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığını; ödemelerin gerekçelerine uygunluğunu; araştırırken, belirtilen hususlara uygun olmayan iş, işlem, karar, harcama ya da belgeye rastlarsa “kusur” unsurunun varlığını aramadan salt söz konusu uygunsuzluk nedeniyle tazmin kararı verecektir.

Yine, 5018 sayılı KMYKK’nın 11, 31, 33 ve 61 inci maddeleri gereğince kamu harcama sürecinde görevli kimseler olan Üst Yöneticiler, Harcama Yetkilileri,

Gerçekleştirme Görevlileri ve Muhasebe Yetkilileri için öngörülen sorumluluk da “kusursuz sorumluluk”tur. Ancak 832 ve 5018 sayılı kanunlarda düzenlenen şekliyle kusursuz sorumluluk kurumu, BK’daki kusursuz sorumluluk halinden farklı düzenlenmiş olup tam anlamıyla örtüşmemektedir.

657 sayılı DMK’nın ileriki bölümlerde içeriği detaylı bir şekilde irdelenecek olan “Kişisel Sorumluluk ve Zarar” başlıklı 12 nci maddesi⁶¹⁷ teşebbüs yöneticisi için çok daha güvenceli bir hükümdür; ancak “özel hüküm genel hükümden önce gelir” prensibi nedeni ile⁶¹⁸ yeni 6085 sayılı SK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte Sayıştay’a karşı sorumlu olan Üst Yönetici veya Harcama Yetkilisi sıfatını taşıyacak teşebbüs yöneticilerinin DMK’nın söz konusu maddesinden yararlanması olanağı bulunmayabilecektir.

Bu durumda YDK’yı Sayıştay bünyesine dahil ederek teşebbüsleri denetim altına alan yeni 6085 sayılı SK, teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğunu diğer özel sermayeli şirket yöneticilerinin sorumluluğuna oranla çok daha ağırlaştırmaktadır. Zira, diğer özel sermayeli şirketlerde karar, işlem ve eylemler nedeniyle şirket bir zarara uğramışsa; yöneticiler, söz konusu zararın oluşmaması için gereken dikkat ve itinaı gösterdiklerini ya da gerekli dikkat ve özeni gösterseler dahi zararın kaçınılmaz olduğunu, veya yönetim kurulu kararına muhalefet edip gerekçesini tutanağa geçirttiklerini ispat ederek, ya da kusurlu olmadıklarını tevsik eden bir kurtuluş beyyinesi getirerek sorumluluktan kurtulabilirler.⁶¹⁹ Buna mukabil, yukarıda açıklanan gerekçelerle kamu kaynağı kullanan teşebbüs yöneticileri Sayıştay yargısına tabi olacaklarından, meydana gelecek zarardan kusursuz sorumlulukları esas olmakla kendilerini sorumluluktan kurtaracak bahis konusu hukuki enstrümanlardan da yoksun olacaklardır.

Memurların kusurlu davranışları nedeni ile meydana gelen zararlardan BK’nın ilgili hükümlerine göre sorumlu tutulmaları hali 657 sayılı DMK ile düzenlenmiş, buna karşın Sayıştay’a karşı sorumlu bulunan memurların kusursuz davranışları nedeni ile

⁶¹⁷657 sayılı DMK m. 12 “Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır. Zararların ödettilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır. Ancak fiilin meydana geldiği tarihte en alt derecenin birinci kademesinde bulunan memurun brüt aylığının yarısını geçmeyen zararlar, kabul etmesi halinde disiplin amiri veya yetkili disiplin kurulu kararına göre ilgili memurca ödenir.”

⁶¹⁸Zira, teşebbüs yöneticileri için 6085 sayılı SK, 657 sayılı DMK’ya nazaran özel hükümdür.

⁶¹⁹Bkz. BK m. 112 ve TK m. 446.

meydana gelen zararlardan 6085 sayılı SK ile 5018 sayılı KMYKK'ya göre sorumlu tutulacakları öngörülmüştür.

Bu açıklamaların ışığı altında teşebbüs yöneticilerinin mali sorumluluk alanlarına ilişkin olarak şu ilginç sonuç ortaya çıkmaktadır: Sayıştay yargılaması kapsamında hesapları yargılanacak KİT'lerde teşebbüs yöneticilerinin, kurumlarının hesap ve işlemlerinden sorumluluğunda kusursuz sorumluluk esas olacak ve kasıt ya da ihmale dayanmayan eylem ve işlemleri nedeni ile oluşacak kamu zararı dolayısıyla dahi kişisel sorumlulukları cihetine gidilebilecektir.

Bu durum, teşebbüs yöneticilerinin, Sayıştay yargılamasına tabi mali sorumluluk gerektiren işlem ve eylemlerinde, -borçlar hukukundaki kusur prensibine ilişkin sistemin tersine çevrilmiş bir şekli ile- aslen kusursuz sorumluluğa tabi olacaklarını göstermektedir. Kusursuz sorumluluğun asıl, kusur sorumluluğunun ise istisna teşkil ettiği bu tür bir yargılama tarzına muhatap olan teşebbüs yöneticisi için doğaldır ki, diğer şirket yöneticilerine kıyasla sorumluluk alanı genişleyecek ve yoğunlaşacaktır.

KİT yöneticilerinin büyük çoğunluğunu memur statüsünde kabul edip 657 sayılı DMK'nın kendileri hakkında sıkça uygulama alanı bulduğunu kabul ettiğimizde diğer şirket yöneticilerinden farklı ve ona ilave olarak KİT yöneticilerinin 657 sayılı DMK'nın sorumluluğa ilişkin hükümlerine de tabi olacağını kabul etmiş olacağız. Söz konusu sorumluluk hükümleri diğer şirket yöneticilerine kıyasla KİT yöneticilerinin sorumluluk alanını hem genişletmekte hem de yoğunlaştırmaktadır.

2.4. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Akdi Sorumluluğu

Teşebbüs yönetim kurulu, teşebbüsün ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle kurulun bütün işlemleri bizzat teşebbüs tarafından yapılmış sayılacaktır. MK'nın 50 nci maddesinin ikinci fıkrasında bu bağlamda aynen; *“Organlar, hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar”* denilmektedir. MK'nın ilgili maddesinde ifadesini bulan bu genel ilkenin anonim ortaklık yönünden eski TK'nın 336 ncı maddesinde tekrarlandığını görmekteyiz.⁶²⁰ Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, yönetim kurulu üyelerinin teşebbüs adına yaptığı hukuki işlemlerin sonuçlarının teşebbüs adına doğacağı ve yönetim kurulu üyelerinin kural

⁶²⁰Eski TK m. 336 *“İdare meclisi azaları şirket adına yapmış oldukları mukavele ve muamelelerden dolayı şahsen mesul olmazlar....”*.

olarak diğerk tarafa yani teşebbüsün ticari nitelikte hukuki ilişki kurduğu ve giderek sözleşme akdettiğı kişilere karşı şahsen bir sorumluluğunun bulunmayacağı anlaşılmaktadır (Öztan, 1970:123).

Teşebbüsün idaresi ve temsili görevi yönetim kuruluna ait olduğuna göre, kurul teşebbüsü bağlayan işlemleri üçüncü kişilerle söz konusu yetkiye dayanarak yapacaktır. Teşebbüsün akdettiğı sözleşmelerden doğan yükümlölüklerin yerine getirilmesi de yönetim kurulunun görevidir. Bu durumda, sözleşmeden doğan borçların yerine getirilmemesinin sonuçları da yine teşebbüsü bağlayacaktır. Bu gibi hallerde tüzel kişi olan teşebbüsün, akde aykırılık nedeniyle BK'nın 112 nci ve devamı hükümleri ve BK'daki akdin muhtelif nevilerine ilişkin özel hükümler gereğince sorumlu olacağı açıktır (Öztan, 1970:124). Bununla birlikte, ileriki bölümlerde tekrar değinileceğı üzere, kanımızca teşebbüs yöneticileri “yardımcı şahıs” olarak kabul edilebilecek ve BK'nın 116 ncı maddesindeki⁶²¹ “yardımcı kişilerin fiillerinden sorumluluk” mucibince, her ne kadar rücu hususu söz konusu madde de açıkça düzenlenmiş değilse de genel prensiplerden hareketle tüzel kişi teşebbüs ödediğı miktar için yöneticiye rücu edebilecektir. Bu durumda BK'nın 116 ncı maddesinin bu nokta da uygulama alanı bulması teşebbüs yöneticilerinin teşebbüs ile hukuki ilişkiye girmiş üçüncü kişilerle dolaylı olarak akdi sorumluluğa sahip olduğu anlamına gelecektir. Esasında yönetici ile teşebbüs tüzel kişiliğı arasında bir akdi ilişkinin varlığını varsaydığımızda, peşinen aradaki akit ilişkisine istinaden karşılıklı yükümlölükler bulunacaktır.

BK'nın 116 ncı maddesinin bu noktada uygulama alanı bulabileceğinden yukarıdaki paragrafta bahsetmiştik. Bu durum teşebbüs yöneticisinin istihdam biçimine göre kendisinin yardımcı şahıs olarak kabul edilebilmesiyle ilgilidir. Kanımızca bu tür bir kabul hukuken imkân dahilindedir. Zira bilindiğı üzere, “yardımcı şahıs” deyimi, borçlunun borcun ifasını veya borçtan doğan hakkın kullanılmasını bıraktığı bütün şahısları ifade etmektedir (Reisoğlu, 2006:316). Bu durumda kanımızca, teşebbüs tüzel kişiliğı, borcun ifasını yöneticisine bıraktığı yorumuna imkân veren bir istihdam

⁶²¹BK m. 116 “Borçlu, borcun ifasını veya bir borç ilişkisinden doğan hakkın kullanılmasını, birlikte yaşadığı kişiler ya da onunla çalışanlar gibi yardımcılara kanuna uygun surette bırakmış olsa bile, onların işi yürüttükleri sırada diğerk tarafa verdikleri zararı gidermekle yükümlüdür. Yardımcı kişilerin fiillerinden doğan sorumluluk, önceden yapılan bir anlaşmayla tamamen veya kısmen kaldırılabilir. Uzmanlığı gerektiren bir hizmet, meslek veya sanat, ancak kanun veya yetkili makamlar tarafından verilen izinle yürütülebiliyorsa, borçlunun yardımcı kişilerin fiillerinden sorumlu olmayacağına ilişkin anlaşma kesin olarak hükümsüzdür.”

ilişkisiyle yöneticisine hukuki statü tanıdısa BK'nın 116 ncı maddesi uygulama alanı bulacaktır. Buna mukabil, bu tür bir istihdam ilişkisi söz konusu olmadan yönetici teşebbüs tüzel kişiliğinin bir organı olarak hareket etmekte ise, kendisi bu defa yardımcı şahıs olarak değerlendirilmeyecek ve fiilinin doğrudan doğruya teşebbüs tüzel kişiliğinin fiili olarak kabul edilmesi uygun olacaktır.

Diğer tüzel kişilikler için geçerli addedilebilecek BK'nın 112 nci maddesinin⁶²² uygulanması gerektiğine ilişkin görüşün; teşebbüsler için, teşebbüslerin diğer özel sermayeli şirketlerden farklı amaç, yapı, çalışma tarzı ve muhasebeye sahip olmalarından dolayı geçerli olmadığı ileri sürülebilmelidir.

2.5. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'ndaki Hükümler Açısından Sorumluluk

2.5.1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 12 nci maddesi hükmü açısından sorumluluk

657 sayılı DMK'nın "Amir Durumunda Olan Devlet Memurlarının Görev ve Sorumlulukları" başlıklı 10 uncu maddesinde⁶²³ bilhassa genel müdür statüsündeki KİT yöneticilerini ilgilendiren bir düzenleme bulunmaktadır. Söz konusu hükme göre, KİT yöneticisi yönetici olduğu kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki kimselerin hal ve hareketlerini kontrol etmekten sorumludurlar. Bu hükümle; kanun, tüzük ve yönetmelik dahil tüm mevzuatımızın KİT yöneticilerine yüklemiş olduğu pozitif ve negatif edim yükümlülüklerinin ve sorumluluklarının, söz konusu yöneticilerin bizatihi kendi kişiliklerinde somutlaşmaktan başka kendi gözetim ve denetimleri kapsamındaki personelinin davranışlarında da kendisini gösterdiği görülmektedir.

BK'nın 66 ncı maddesindeki istihdam edenin sorumluluğu hükümlerine paralel şekilde 657 sayılı DMK, KİT yöneticisine bu noktada personeli üzerinde sıkı bir

⁶²²BK m. 112 "Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür."

⁶²³657 sayılı DMK m.10 "Devlet memurları amiri oldukları kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurlarını yetiştirmekten, hal ve hareketlerini takip ve kontrol etmekten görevli sorumludurlar. Amir, maiyetindeki memurlara hakkaniyet ve eşitlik içinde davranır. Amirlik yetkisini kanun, tüzük ve yönetmeliklerde belirtilen esaslar içinde kullanır. Amir, maiyetindeki memurlara kanunlara aykırı emir veremez ve maiyetindeki memurdan hususi bir menfaat temin edecek bir talepte bulunamaz, hediyesini kabul edemez ve borç alamaz."

denetim ve gözetim yükümlülüğü yüklemiştir. Hatta, BK'nın söz konusu düzenlemesinin istihdam edenin sorumluluğu için getirdiği kurtuluş beyyinesi imkânını amir konumundaki KİT personelinden esirgediği de düşünülebilir. Bu durumda amir konumundaki KİT yöneticisi, her türlü dikkat ve özeni göstermesine rağmen personelinin mevzuata aykırı işlem ya da eylemi sonucu zarar oluşması halinde kusursuz olduğunu ispat ederek sorumluluktan kurtulamayacaktır. Zira, hem ilgili madde hükmünde kurtuluş beyyinesi imkânı getirilmemiş hem de 657 sayılı DMK'nın genel sorumluluk anlayış ve felsefesi, kamu yönetiminde kamusal menfaatin eksiksiz olarak temininin sağlanması için bu tür bir ispat yöntemiyle sorumluluktan kurtulma yoluna imkân vermemiştir. Ayrıca, kamu hizmetlerinin sürekliliği ilkesi de bu tür bir kurtuluş beyyinesi müessesesine imkân vermemektedir. Zira, kamu görevlileri ve teşebbüs yöneticilerinin işlem ve faaliyetleri nihayetinde kamu hizmeti teşkil ettiğinden ve kesintiye uğrayan ya da düzensiz bir biçimde yürütülen kamu hizmetlerinin toplum yaşamında olumsuz sonuçlar doğuracağı (Günday: 2003:286) ortada iken, idarenin kamu görevlisi ya da teşebbüs yöneticisi eliyle uğradığı zararın derhal tazmin edilmesinde söz konusu ilke gereğince zorunluluk bulunmaktadır.

657 sayılı DMK'nın "Devlet Memurlarının Görev ve Sorumlulukları" başlıklı 11 inci maddesinde⁶²⁴ de idari anlamda memur statüsünde olan KİT yöneticilerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerde belirtilen esaslara uymak zorunluluğu tekrar vurgulanmakla, memur statüsündeki KİT yöneticilerinin sorumluluğunun ana kaynağının çok çeşitli düzenlemeler içinde dağılmış olduğuna işaret edilmiştir.

657 sayılı DMK'nın "Kişisel Sorumluluk ve Zarar" başlıklı 12 nci maddesi idari anlamda memur statüsünde olan KİT yöneticilerinin işlem ve eylemleri sonucu meydana gelecek zararın karşılanması noktasında, söz konusu KİT yöneticilerinin kişisel sorumlulukları yoluna gidilmesi hususunu düzenlemektedir. Buradaki sorumluluk türü, aşağıda bahis konusu edilecek 657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesindeki sorumluluğun aksine, idareye karşı bir sorumluluktur. Teşebbüslerin

⁶²⁴ 657 sayılı DMK m. 11. "Devlet memurları kanun, tüzük ve yönetmeliklerde belirtilen esaslara uymakla ve amirler tarafından verilen görevleri yerine getirmekle yükümlü ve görevlerinin iyi ve doğru yürütülmesinden amirlerine karşı sorumludurlar. Devlet memuru amirinden aldığı emri, Anayasa, kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine aykırı görürse, yerine getirmez ve bu aykırılığı o emri verene bildirir. Amir emrinde ısrar eder ve bu emrini yazı ile yenilerse, memur bu emri yapmağa mecburdur. Ancak emrin yerine getirilmesinden doğacak sorumluluk emri verene aittir. Konusu suç teşkil eden emir, hiçbir suretle yerine getirilmez; yerine getiren kimse sorumluluktan kurtulamaz. Acele hallerde kamu düzeninin ve kamu güvenliğinin korunması için kanunla gösterilen istisnalar saklıdır."

bağlı veya ilgili oldukları Bakanlığın da bu anlamda “idare” olgusuna tekabül ettiği kanısını taşımaktayız. 657 sayılı DMK’nın 12 nci maddesine göre, devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Bu dikkat veya itinanın gösterilmemesi veya devlet malı ile ilgili gerekli önlemlerin alınmaması yüzünden idare aleyhine ortaya çıkabilecek zararlardan sorumluluk sorunu ortada personel kaynaklı bir haksız fiil söz konusu olduğu için kanımızca BK’nın 49 ve müteakip maddelerindeki hükümlere paralel düzenleme ile çözümlenecektir.

KİT yöneticisinin, idaresine tahsis edilen kamu kaynaklarını koruması ve negatif değer ulaşmaması için görevini dikkat ve itina ile yapması yönündeki bu hukuki emir adeta kuruluşun net varlığını söz konusu yöneticilerin doğrudan sorumluluğuna bırakmaktadır. Kanun’un ilgili maddesi bu noktadan daha ileriye giderek memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarar uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesinin esas olduğunu belirtmiştir. Bu durumda, söz konusu KİT yöneticisine kusur atfedilebildiği durumlarda kendisinden kaynaklanan zarar miktarının yine kendi kişisel sorumluluğuna yol açacağı tespit edilmektedir. Yine söz konusu kanun maddesiyle zararın ödettirilmesinde bu konudaki genel hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Esasında 657 sayılı DMK’nın “Kişisel Sorumluluk ve Zarar” başlıklı 12 nci maddesi, söz konusu hükmü ile pozitif hukuk sistemimize ve idare hukuk rejimimize bir yenilik getirmiş değildir. Zira, 657 sayılı DMK’nın yürürlüğe konulduğu 1965 tarihine kadar yürürlükte olan “esas”lara göz atıldığında bu “esas”larda söz konusu Kanun ile büyük bir değişiklik getirilmediği görülmektedir (Dinç, 2008:54).

Söz konusu madde, memurların idareye karşı sorumluluğunu genel olarak düzenlemektedir. Bu madde; hizmetin kuruluş ve işleyiş şeklinden, yasalardaki aksaklıktan ileri gelen, hizmetten ayrılmasına olanak bulunmayan “hizmet kusuru”nu değil, memurun kamu hizmetini gördüğü, görevini yaptığı sırada göreviyle ilgili olarak kusurlu bir eylemi sonucu oluşan “kişisel kusuru” nedeni ile idareye verilen zararın giderilmesi halini düzenlemektedir.

657 sayılı DMK’nın 12 nci maddesinin gerekçesinde, memurların görevlerini

yerine getirirken dikkat ve özenle hareket etmek zorunda oldukları ve bu dikkat ve özenin gösterilmemesi yüzünden idare aleyhine ortaya çıkabilecek zararları ödemek zorunda oldukları yazılıdır (Dinç, 2008:51). Bu durumda, idare hukuku anlamında memur statüsündeki teşebbüs yöneticisinin, ekonomik ve verimlilik ilkelerine göre yönetmekle yükümlü olduğu teşebbüsün faaliyet politikasının tespiti ya da bizatihi faaliyetlerin icrasına yönelik emirlerinde gerekli dikkat ve özeni göstermesi ve idare aleyhine hazine zararına neden olmaması gerekmektedir.

İleriki bölümlerde teşebbüslerin, TK'nın tacir-ticaret işlemleri kavramları karşısındaki durumlarını analiz ederken tekrar farklı yönlerden ele alınacak olan “dikkat ve özen” kavramı, teşebbüs yöneticisinin sorumluluğunun sınırını belirleyen ana kavram olarak teşebbüs yöneticilerinin tabi olduğu sorumluluk rejiminin ana eksenini teşkil etmektedir. Ülkemizde, Fransa'daki durumdan farklı olarak bu konuda idare hukuku değil, özel hukuk uygulanmaktadır (Pınar, 1997b:114). Böylece, bu tür zararlar için açılacak tazminat davalarında adli yargı kuruluşlarının görevli oldukları kabul edilmiştir. Bu durumda Bakanlık, teşebbüs yöneticisinin görevleri dolayısıyla kendi aleyhine oluşturulan zararlarda yöneticiye karşı re'sen uygulama yetkisine sahip değildir ve kendi rızasıyla elde edemediği tazminat için adli yargıda tazminat davası açmak zorundadır. Zira, 657 sayılı DMK'nın 12 nci maddesi hükmüne göre, ilgili yönetici devleti zarara uğratmış ise, zarar gören kurumun genel hükümlere (BK) istinaden adli yargıda dava açması, zararda sorumluluğun ve kusurun mahkeme kararı ile saptanması ve mahkemece verilecek karara göre zararı tazmin etmesi gerekmektedir. İdarece, zararın tazmini için dava açılmadan doğrudan ilgilinin aylığından kesinti yapılması mevzuata aykırılık oluşturmaktadır.⁶²⁵ Sayıştay yargılamasında ise durum farklılık arz etmekte olup Sayıştay ilamı sonucu kamu zararına neden olduğu tespit edilen harcama yöneticisi konumundaki teşebbüs yöneticisine karşı re'sen uygulama yetkisi uygulama alanı bulabilecektir.⁶²⁶

İdare tarafından, zararın giderimi için adli yargıda açılacak olan davada BK'nın 49 uncu maddesi⁶²⁷ ve izleyen hükümleri uygulanacaktır. Zira, yukarıda kısmen de

⁶²⁵ Ankara 10. İdare Mahkemesi 06.11.2000 T, 2000/440 E., 2000/945 K.

⁶²⁶ Bkz. 6085 sayılı SK m. 53.

⁶²⁷ BK m. 49. “Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür.”

değindiğimiz üzere 657 sayılı DMK'nın 12 inci maddesi teşebbüs yöneticisi kaynaklı haksız fiil sonucunda uygulama alanı bulmaktadır. BK'nın 49 uncu maddesi ile devam eden maddelerinde yukarıda bahis konusu ettiğimiz haksız fiillerden doğan borç ilişkileri düzenlenmiştir. Demek ki, kusurlu davranışı sonucu hazineyi ve dolayısıyla da idareyi zarara uğratan teşebbüs yöneticisinin hareketi, haksız fiil esaslarına bağlı tutulmuş bulunmaktadır. Fakat yukarıda kısmen değinildiği gibi, memur statüsünü düzenleyen yasalarda farklı sorumluluk hükümleri olduğu ve kusurlu sorumluluk ilkesinin dışına çıkıldığı da görülmektedir. Bu konuda 6085 sayılı SK ile 5018 sayılı KMYK'da, Muhasebe Yetkililerinin, Harcama Yetkililerinin, Gerçekleştirme Görevlilerinin ve Üst Yöneticilerin yargılanmalarının Sayıştay'a bırakılması örnek olarak gösterilebilir (Pinar, 1998:24).

Teşebbüs yöneticilerinin Üst Yönetici ya da Harcama Yetkilisi olarak sorumluluğu, tabi oldukları sorumluluk rejiminin ayrı bir boyutunu teşkil ettiğinden ileride farklı bir bölümde detaylı bir şekilde anlatılacaktır.

2.5.2. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 13 üncü maddesi hükmü açısından sorumluluk

Teşebbüs yöneticilerinin karar, işlem ve eylemleri nedeniyle, teşebbüs alacaklıları, teşebbüsün iştirak ya da bağlı ortaklık olması durumunda şirket ortakları gibi hazineyi temsilen idarenin değil ama üçüncü kişilerin uğradıkları zararın tazminine ilişkin hüküm ise 657 sayılı DMK'nın "Kişilerin Uğradıkları Zararlar" başlıklı 13 üncü maddesinde⁶²⁸ düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre; kişiler, kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zarardan ötürü, bu görevlerini yerine getiren yöneticiler aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açacaklardır. Kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.

Ticari esaslara göre ve özel hukuk hükümlerine göre işletilen teşebbüslerde özel

⁶²⁸657 sayılı DMK m.13 "Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Ancak, Devlet dairelerine tevdi veya bu dairelerce tahsil veya muhafaza edilen para ve para hükmündeki değerli kağıtların ilgili personel tarafından zimmete geçirilmesi halinde, zimmete geçirilen miktar, cezai takibat sonucu beklenmeden Hazine tarafından hak sahibine ödenir. Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır. İşkence ya da zalimane, gayri insani veya haysiyet kırıcı muamele suçları nedeniyle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince verilen kararlar sonucunda Devletçe ödenen tazminatlardan dolayı sorumlu personele rücu edilmesi hakkında da yukarıdaki fıkra hükmü uygulanır. 12 nci maddeyle bu maddede belirtilen zararların nevi, miktarlarının tespiti, takibi, amirlerin sorumlulukları ve yapılacak işlemlerle ilgili diğer hususlar Başbakanlıkça düzenlenecek yönetmelikle belirlenir."

hukuk karakterinin ağır bastığını kabul etmekle birlikte, söz konusu teşebbüslerdeki yöneticilerin faaliyet kapsamını özel hukuk ilişkileriyle sınırlandırmak doğru olmayacaktır. Kamu hizmetlisi statüsünde addettiğimiz teşebbüs yöneticilerinin teşebbüsün işlerine ilişkin karar ve işlemlerinde kamu hukuku karakterinin ağır basması gerçekliği yanında, teşebbüslerin sermaye ve idari yapılarının diğer şirketlerden farklılık göstermesi ve söz konusu yöneticilerin şirket dışındaki üçüncü kişilerle şirket adına giriştikleri hukuki ilişkilerin de kamusal bir boyut ihtiva etmesi nedeniyle, üçüncü kişilerin uğradıkları zararı teşebbüs yöneticilerinin kamu hukukuna tabi görevleriyle ilişkilendirmek de mümkün olabilir.

657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesi ile aynı Kanunun 12 inci maddesindeki hükmün içeriğine nispetle yeni bir hukuki durum oluşturulmuştur. Söz konusu hükmün gerekçesinde şöyle denilmektedir:

*“.....Bu madde, kamu hukukuna tabi görevler bakımından idare edilenlere verilecek zararlar konusundaki sorumluluğu düzenlemekte ve bu bakımdan (idare ile memur) arasındaki sorumluluk münasebetlerini 12 nci maddeden farklı bir nitelik taşımaktadır. Buradaki esas, yalnız memurların görevleri dolayısıyla değil, kamu hukukuna tabi bütün görevler dolayısıyla mevcut olduğu için, bu maddede (devlet memuru) deyimini yerine (personel) deyimini kullanılmıştır. Hususi hukuka tabi hizmetlerde çalışan personel bakımından, tabii ki, hususi hukuk esasları uygulanacaktır....”*⁶²⁹

Gerekçeden anlaşılmaktadır ki, söz konusu maddedeki sorumluluk biçimi maddenin dizayn edildiği Kanun'un memurlara özgeciliğini aşacak biçimde kapsam ve muhatap genişliği barındırmaktadır. Buraya kadar 657 sayılı DMK'nın sorumluluk hükümlerinin uygulanması noktasında muhatap aldığımız teşebbüs yöneticileri, idare hukuku anlamında memur ve bazen de kısmen diğer kamu görevlileri olmalarına rağmen söz konusu madde devlet memuru kavramı yerine personel kavramını kullanmakla, Kanun'un belirlediği dört istihdam biçiminden (kanımızca bu istihdam biçimleri dışında uygulamada ortaya çıkan ve bu istihdam biçimlerinin unsurlarını taşıyan diğer istihdam biçimleri de dahil olmak üzere) herhangi birisine tabi olanı, bu maddedeki sorumluluk hükümlerinin muhatabı olarak kabul etmektedir. Bu durumda,

⁶²⁹<http://www.ekitapyyin.com/id/043ikincibolum4.htm> (Erişim Tarihi: 08.10.2010).

söz konusu madde hükmüne adeta tüm teşebbüs yöneticileri için uygulanma olanağı tanınmış olmaktadır.

Maddedeki teminat iki açıdan incelenmelidir. Her şeyden önce, teşebbüsle ticari işlem ya da ortaklık gibi herhangi bir hukuki bağla ilişkiye geçen kişiler lehine bir teminat mevcuttur. Söz konusu kişiler, kamu hukukuna tabi görevler dolayısıyla kendilerine verilmiş olan zararlarda, doğrudan doğruya görev sahibi teşebbüs veya teşebbüsün bağlı ya da ilgili olduğu bakanlığın aleyhine dava açabilecek ve böylece karşılarında muhatap olarak ödeme kabiliyeti olan bir davalı bulmuş olacaktırlar. Aksi takdirde, özellikle büyük zararlar bakımından, davayı kazansalar bile, ödeme kabiliyeti olmayan bir kimseyle karşı karşıya kalmaları mümkün olabilecek ve bu durum bir hakkın tesisi ve iadesi amaçlı “dava” kurumunu işlevsiz kılacaktır. Halbuki maddedeki şekliyle davacılar, her zaman için karşılarında ödeme kabiliyetine sahip bir kurum bulabileceklerdir (Dinç, 2008:63). Bu yaklaşım açısı bizim “teşebbüsün borçlarından dolayı devlet de sorumlu olacaktır” şeklinde bir kabule ulaşmamızı sağlayacaktır. Bu bağlamda, teşebbüs ile bir özel hukuk ilişkisine giren alacaklının söz konusu teşebbüsün kamusalılığı ile ilgilenmemiş olduğunu kabul etmek kanımızca mümkün değildir. Zira, teşebbüs ile özel hukuki ilişkiye giren taraf teşebbüsün muhtemel borcunun devlet tarafından tekeffül edildiği inancını taşımaktadır.

İkinci teminat, kamu hukukuna tabi hizmetlerle görevli yönetici personel bakımındandır. Bu gibi personel, görevlerini yerine getirirken, daimi bir tazminat tehdidi altında kalmayacak ve dolayısıyla teşebbüsün idaresine yönelik kamu hizmetlerinin çok yavaş yürütülmesi gibi bir sakıncayla karşılaşmayacaktır. Ancak, daimi olarak ve ilk elden dava tehdidi altında bulunmamak, teşebbüs yöneticilerinin tamamıyla sorumsuz hareket edebilecekleri şeklinde anlaşılmamalıdır.

Bu madde ile, teşebbüs yöneticisi mütemadiyen mahkemelerde kendi aleyhine açılmış davalarla uğraşmaktan korunmuştur, ama görevleri dolayısıyla idareye vermiş olduğu zararlardan ötürü idareye karşı olan sorumluluğu devam etmektedir (Dinç, 2008:64). Zira, 657 sayılı DMK’nın 12 nci maddesindeki “zarar”, yöneticinin gerek doğrudan doğruya idareye vereceği zararları, gerekse başkalarına zarar ıka etmek ve idareyi bu zararı tazmin mecburiyetinde bırakmak suretiyle sebep olacağı zararları kapsamaktadır. Bu son durumda 657 sayılı DMK’nın 13 üncü maddesinin son fıkrası

hükmüne göre, idarenin rücu hakkı saklı kalmaktadır.

657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesi bahis konusu içeriğiyle, sistem bakımından Anglo-Sakson ülkelerinde, İtalya'da ve 1965 yılına kadar bizde uygulanmakta olan “İdare ile memurun birlikte sorumluluğu” esasından ayrılmakta ve “teminat sistemi” denilen sisteme gitmektedir (Pınar, 1997b:96). Madde gerekçesine göre, hem teşebbüs yöneticisi, hem de idare edilenler lehine güvence getiren hüküm, esas itibarıyla Alman sisteminden ilham almaktadır (Pınar, 1997b:97). Bu nedenle kanımızca, 657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesinin nasıl bir yoruma tabi tutulması gerektiği konusunda Alman sisteminin bilinmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, görevsel ödevlere aykırılığın, kamu personelinin sorumluluğunu gerektirdiği, Alman Yurttaşlar Yasası'nda şu şekilde ifade edilmiştir:

“Üçüncü kişiye karşı kendisine düşen görevsel ödevine aykırı davranırsa, üçüncü kişinin bu yüzden uğradığı zararları karşılamakla yükümlüdür. Ne var ki eyleminde yalnız ihmal varsa ve zarar gören başka bir hukuksal yoldan tazminat isteyebiliyorsa sorumlu değildir. Bundan başka zarar gören, bir hukuksal yolu kullanmayı taksirle ya da kasten ihmal etmek suretiyle zararın doğmasını önlememişse personelin zararı karşılama yükümü bulunmamaktadır (Pınar, 1997a:114).”

Alman Yurttaşlar Yasası'ndaki bu hüküm kamu personelinin görevsel ödevlerine aykırılıktan ileri gelen kişisel sorumluluğunu düzenlemektedir. Genel anlamda haksız fiil niteliği taşımayan bir eylem, kamusal göreve aykırılıktan dolayı sorumluluk kaynağı olabilmektedir. Bazı hallerde görevsel ödevde aykırılık aynı zamanda genel anlamda bir haksız fiilin olgusunu da gerçekleştirebilir. Bu durumda sorumluluğun, “özel kural genel kuraldan önce uygulanır” ilkesi gereğince Alman Yurttaşlık Yasası'na göre çözümlenmesi gerekmektedir (Pınar, 1996a:116).

657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesi, yukarıda kısmen değinildiği üzere kamu hukukuna tabi görevler bakımından idare edilenlere verilecek zararlar konusundaki sorumluluğu düzenleyen usuli bir hüküm niteliğindedir. Buradaki esas, memurların yalnız görevleri dolayısıyla değil, kamu hukukuna tabi bütün görevler dolayısıyla geçerli olduğu için, maddede “devlet memuru” yerine “personel” deyimini kullanılmıştır. İdare edilenler kavramı içerisine, teşebbüsün iç ilişkileri bakımından teşebbüs iştirak şeklinde yapılandırılmışsa şirket ortakları ve diğer durumlarda şirket alacaklıları

girebileceği gibi, kamu hizmeti yapan teşebbüsün kamu hizmetine muhatap olan tüm vatandaşlarının da girebileceği kanısını taşımaktayız.

Bu hali ile 657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesi, söz konusu Kanun'un çerçevesi dışındaki tüm kamu personelinin kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararları kapsamı dışında bırakmıştır. Zira, 657 sayılı DMK'nın 1 inci maddesinde söz konusu Kanun'un kapsam ve sınırları çizilmiş olup, 13 üncü maddede geçen "personel" deyimini, aynı Kanun'un 4 üncü maddesinde sayılan dört istihdam şeklinden ibarettir.

Diğer bir deyimle, 13 üncü madde hükmü anlamında "personel" 657 sayılı DMK'nın kapsamına giren 4 üncü madde hükmüne göre, "devlet memuru", "sözleşmeli personel" ve "işçiler"dir. Söz konusu kimseler Kanun'un 1 inci maddesinde tanımlanan görevlerde veya yerlerde aylık alan kamu görevlileridir. Gerçi, sözleşmeli personel, işçiler ve geçici personel, 657 sayılı DMK kapsamı dışında bırakılmışlardır. Ancak bu hal; kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında kişilere verilen zararların tazminini kapsamamaktadır. Zira, madde açıkça "kamu hukuku görevleri"nden söz etmiştir. Bu görevin kimler tarafından yerine getirilmesi gerektiği önemli değildir. Önemli olan "istihdam edenin" sorumluluğunun kabul edilmiş olmasıdır. Kamu hukukuna tabi görevler, tüm kamu faaliyet ve hizmetlerini içermektedir.

Kamu görevlerinin yerine getirilmesinde uğranılan zararın bu görevi yerine getiren teşebbüs yöneticisinin tutum ve davranışlarından ileri geldiği hallerde neden ve etken, idare ile birlikte personelde bulunabileceği gibi, yalnızca personelin kişiliğinde toplanabilir. Şayet DMK 13 olmasaydı bu olasılıklardan birincisinde zarar uğrayan kimse kendi takdirine göre, ister idare ister kişi aleyhine dava açabilirdi. İkinci halde ise ancak zarar veren personele karşı dava açabilirdi. Bu bağlamda 657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesi, her iki olasılıkta da görevini yerine getiren teşebbüs yöneticisi aleyhine değil, yalnız ilgili kuruma karşı dava açabileceğini kabul etmektedir. Böylece, hiçbir halde, kamu hukukuna tabi görevleri yerine getiren teşebbüs yöneticisi aleyhine, bu yüzden uğranılan zararlardan ötürü herhangi bir dava açılmayacaktır.

Kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğranılan zararlar genel bir nitelik taşıdığından, bu görevleri yerine getiren teşebbüs yöneticisinin görev içinde ve sırasında olmak kayıt ve koşuluyla, görevden ayrılabilen ya da görevle bağlanamayan tutum ve davranışlardan dolayı da, aleyhlerine dava açılmaz. Zira, kanun koyucu madde

gerekçesinde, idare edilenlerin uğradıkları zararları karşılamak bakımından maddenin bu şekilde düzenlendiğini belirtmiştir.⁶³⁰ Bu itibarla 657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesi, kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak kişilerin uğradıkları zararlardan ötürü, bu görevlerin yerine getirilmesini sağlayan ve etkileyen personele, zarar görenlere karşı tam bir yargı bağıışıklığı getirmiş bulunmaktadır. Ancak, ilgili kurum, zarar gören kişiye tazminat ödedikten veya ödemeye mahkum olduktan sonra, söz konusu zarara neden olan yöneticiye dönecek, onun sorumluluğu oranında payına düşen tazminatı isteyecektir. İdare bu istemini “genel hükümlere”⁶³¹ göre yapacaktır.

657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesinde “kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğranılan zararlardan” söz edilmiştir. Kanımızca maddenin lafzına göre yapılacak yorumla, maddenin çok geniş bir alanı kapsamına aldığı sonucuna varılacaktır. Şöyle ki, görevlinin görev çevresiyle, görevsel ödevlerle, hangi türden olursa olsun bir bağlantısı bulunan davranışlarının meydana getirdiği sorumluluğu devletin karşılaması gerekmektedir. Böylece davranış kişisel kusur niteliği taşısa bile sorumlu devlet olacaktır.

Maddenin lafzına göre içeriği, zarara uğrayan kimsenin, teşebbüs yöneticisine karşı kişisel kusur ilkesine göre dava açmak yetkisini kaldırır nitelikte görülmektedir. Diğer bir deyişle, devletin sorumluluğu teşebbüs yöneticisinin yerini almaktadır. Oysa, 13 üncü madde ile, devletin sorumlu olması, en zorunlu durumlarla sınırlandırılmalıdır. Madde gerekçesinde açıkça Alman sisteminden ilham alındığı belirtilmiş olduğundan⁶³² Alman sistemindeki gibi kamusal gücün kullanılmasının söz konusu olduğu durumlarda 13 üncü madde uygulama alanı bulacaktır.

Devlet ya da kamu tüzel kişinin, görevlinin (teşebbüs yöneticisinin) kamusal gücü kullanırken verdiği zarardan ötürü, teşebbüs yöneticisinin yerini aldığı kabul edilmeli ve böylece söz konusu madde hükmü, Alman sistemine uygun olarak özüne göre dar bir yoruma tabi tutulmalıdır. Daha açık bir ifadeyle, “kamusal gücün” kullanılması sırasında teşebbüs yöneticisinin davranışlarından ve işlemlerinden ileri gelen sorumluluğa, devletin ya da kamu tüzel kişinin katlanmasının gerektiği kabul edilmelidir. Bunun dışında kalan durumlarda ise, devlet ya da kamu tüzel kişisi, yerine

⁶³⁰<http://www.ekitapyyin.com/id/043ikincibolum4.htm> (Erişim Tarihi: 08.10.2010).

⁶³¹657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddenin son fıkrasında yer alan “genel hükümler”den, BK'nın 66 ncı maddesinin son fıkrası delaletiyle BK'nın 49 uncu ve izleyen maddelerin anlaşılması gerekmektedir.

⁶³²<http://www.ekitapyyin.com/id/043ikincibolum4.htm> (Erişim Tarihi: 08.10.2010).

göre BK'nın 66 ve 112 nci maddelerine göre; teşebbüs yöneticisi ise BK'nın 49 uncu maddesine (haksız fiil sorumluluğu) göre sorumlu tutulmalıdır. BK'nın ilgili hükümlerinin teşebbüs yöneticileri için de uygulanabilme olasılığına ilişkin geniş analizler ilgili bölümlerde yapılacaktır. Teşebbüs yöneticilerinin diğer teşebbüs personeli üzerinde istihdam eden konumunda ya da yardımcı şahıs çalıştıran konumunda olması onların sorumluluklarının boyutunu tespit noktasında BK'nın söz konusu hükümlerinin teşebbüsler özelinde ayrıca kritik edilmesini de gerektirmektedir. Eğer sorumluluğun temeli idarenin yürüttüğü bir hizmetin kurulmasında, düzenlenmesinde ya da işleyişindeki bozukluk ve aksaklığı ifade eden “hizmet kusuru” (Günday, 2003:320) ise, tazminat devlet ya da kamu tüzel kişisinden istenebilmelidir.

Kamusal gücün kullanılması sırasında yöneticinin davranışlarından zarara uğrayan kişiler tazminat talebini devlet ya da kamu tüzel kişisine karşı ileri sürebileceklerdir. Nitekim hukuksal gerçeklik bu şekilde tezahür ettiği için de tazminat talebi ve buna dayanan dava, kamu görevlisine karşı yöneltilemeyecektir.

Buna karşın Yargıtay'ın konuya ilişkin içtihatlarında tutarsızlıklar ve çelişkiler bulunmaktadır.⁶³³ Kanımızca, söz konusu tutarsızlık ve çelişkinin giderilmesi, konunun önemi sebebiyle özellikle zorunludur. Madde gerekçesinde açıklandığı gibi Alman sistemine uygun olarak bir çözüm getirilmesi ve geniş yorumdan dar bir yoruma yönelmesi bu anlamda olumlu bir adım teşkil edecektir. Gerçekten de kişisel kusuru olan görevliye değil de, devlet ya da kamu tüzel kişisine karşı dava yöneltilmesinin yurttışa sağlayacağı pek çok olanak bulunmaktadır. Bununla birlikte, kişilerin tazminat talebini devlet ya da kamu tüzel kişisine karşı ileri sürebilmesi, yöneticinin “nasıl olsa bana dava açılmaz” düşüncesinin etkisi ile bilerek ve isteyerek hazineye ve vatandaşı zarar verme tehlikesini de doğurabilecektir.

2.6. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Yargı Kararlarının

Uygulanmamasından Doğan Sorumluluğu

İdari yargı organlarınca verilen yürütmenin durdurulması veya iptal kararlarının ya da adli yargı organlarınca verilen diğer kararların teşebbüs yönetim kurulu ya da teşebbüs genel müdürü gibi teşebbüs yöneticilerince yerine getirilmemesi durumunda meydana gelecek zararın kimler tarafından ve nasıl karşılanacağı teşebbüs

⁶³³Kararlar için bkz. Karahasan (1973:74-44)

yöneticilerinin hukuki sorumluluğunun ayrı ve önemli bir boyutunu oluşturmaktadır.

1982 Anayasası'nın "Yargı Yolu" başlıklı 125 inci maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık bulunduğu, idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu belirtilmek suretiyle yargı organlarına siyasal gücü denetleme görevi verilmiş ve "Mahkemelerin Bağımsızlığı" başlıklı 138 inci maddesinde de yasama ve yürütme organları ile idarenin mahkeme kararına uymak zorunda olduğu, bu organların ve idarenin mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremeyeceği ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği öngörülmüştür. Teşebbüslerin kamu hizmetlerine muhatap olup bunlardan yararlanan kimselerin ya da uygulama içinde rastlanabilecek farklı menfaat gruplarının, teşebbüs yöneticilerinin teşebbüsü bağlayıcı karar ve işlemlerini yargı organlarına intikal ettirmesi de esasında sık rastlanılan bir durumdur.

Yargı kararlarının idare tarafından derhal uygulanması 1982 Anayasası'nın 138 ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun⁶³⁴ (İYUK) "Kararların Sonuçları" başlıklı 28 inci maddesi hükümlerinin buyruğudur.⁶³⁵ Bu durumda yargı kararları uygulanmadığı takdirde hukuka ve Anayasa düzenine aykırı hareket edilmiş olacaktır.

1982 Anayasası'nın 125 ve İYUK'un 28 inci maddesinde öngörülen idarenin zararı ödeme kuralı, idareye yargı kararını uygulamayarak devlet bütçesinden tazminat verme yetkisini tanımış değildir; sözü edilen hükümler, bir zorluğa karşın ya da olanaksızlık nedeniyle kararların yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesinin yaptırımını göstermektedir. Bu sebeplerle yargı kararını uygulamayan teşebbüs yöneticisinin hangi koşullarla sorumluluğu yönüne gidilebileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

Mahkeme kararlarının yerine getirilmemesi yasaya aykırı davranıştan daha ağır bir kusur olarak kabul edilmiştir.⁶³⁶ Bu nedenle ilgili yöneticinin davranışlarında kusur aramaya gerek bulunmamaktadır. Kaldı ki yargı kararlarını uygulamayan yöneticilerin yasal kuralları bilmediklerini ileri sürmek mümkün görülmemektedir. O halde, açık,

⁶³⁴2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982) 1758:20.01.1982.

⁶³⁵İYUK m. 28 "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir....."

⁶³⁶Yarg. İBBGK, 22.10.1979 T., 1978/7 E.; 1979/2 K. (Kazancı)

kesin ve emredici yasa kurallarına⁶³⁷ aykırı davranışı da kişisel kusur kabul etmek uygun olacaktır. Kişisel kusur idarenin değil ve fakat kamu görevlisinin (teşebbüs yöneticisinin) haksız fiil esaslarına göre (BK m. 49 vd.) sorumluluğuna yol açacaktır (Günday, 2003:325).

Yargı kararlarının yerine getirilmemesinin “siyasi sorumluluk”, “mali sorumluluk” ve “cezai sorumluluk” olmak üzere 3 ayrı sonucu bulunmaktadır. Söz konusu sonuçlar teşebbüs yöneticileri bakımından aşağıda incelenmiştir.

2.6.1. Siyasi sorumluluk

Yargı kararlarını uygulamayan teşebbüs yöneticilerinin idare ettikleri teşebbüsün bağlı ya da ilgili olduğu bakanlık ya da teşebbüs yöneticisini atama yoluyla görevlendiren siyasi iradenin, başka bir deyişle Başbakan ve bakanların siyasi sorumluluğa sahip olmaları gerekmektedir. Meşruiyetini Anayasa’dan alan bu kadroların onlara meşruiyet veren hükümlere de uymaları zorunludur. Bu zorunluluğu yerine getirmeyen siyasi kadrolar meşruiyetlerini yitirirler. Bu durumda, söz konusu siyasi kadrolar hesaplarını seçim sandığı vasıtasıyla seçmene vereceklerdir.

Bu anlamda, KİT’lerin faaliyetleri sonucu oluşan kamu zararı ile yolsuz ve usulsüz harcamaların hesabının, soru, gensoru, meclis araştırması veya meclis soruşturması gibi enstrümanlar kullanılarak, meclis bünyesinde siyasilerden sorulması yoluyla siyasi sorumluluk mekanizmasının işletilmesi, demokratik parlamenter sistemimizin de işler kalabilmesi adına olmazsa olmaz ön koşuldur. Bu enstrümanların kullanımı sonucu, kabineyi oluşturan KİT’lerin ilgili olduğu bakanların idari ve cezai soruşturmaya tabi olmasından, görevden alınmaya (hatta hükümetin düşmesine) kadar geniş bir yelpazede yaptırımlar seçeneğinin olması da siyasi sorumluluk kavramının anlamlı kılınabilmesi adına önemli bir gereksinimdir.

Bu bağlamda, siyasi erkin atadığı yöneticiyi sorumlu kılıp, onu atayan siyasileri sorumlu kılmamak teşebbüs yöneticilerinin hukuki sorumluluğu mekanizmasını da anlamsız kılacaktır. Nitekim, sorumluluk zincirinde söz konusu silsilenin bir bütün olarak anlamlı olacağı kanısını taşıdığımızdan, bu başlıkta ifade edilen siyasi sorumluluk kurumu nihayetinde teşebbüs yöneticisinin sorumluluk rejimi kapsamında

⁶³⁷(Edis, 1993:154) de belirtildiği üzere, emredici hukuk kuralları, kanunda yazılı ve uygulanmaları zorunlu olan; bir başka deyişle ilgililerin kendi iradeleriyle bertaraf edilmeyen kurallardır.

değerlendirilmiştir. Bu anlamda, yürütmenin bir parçası olarak yargı kararlarını yerine getirmeyen teşebbüs yöneticisinin tabi olacağı sorumluluk rejiminin kapsamına yürütmenin diğer bir parçası olan siyasi erkin de dahil olması ile yürütme-yargı denkleminde sağlanacak denge yanında kuvvetler ayrılığı prensibinin getirisi olan “frenler sistemi”nin de anlamlı kılınacağı düşünülmektedir. Yine belirtmek gerekir ki; esasında siyasi sorumluluk prensibini teşebbüs yöneticilerinin diğer sorumluluk hallerine de teşmil edebilmemiz de mümkün görülmekle birlikte, kendisine uygun en anlamlı uygulama alanını “yargı kararlarının yerine getirilmemesi” noktasında bulduğunu düşündüğümüzden, söz konusu sorumluluk türünü bu noktaya hasretmeyi uygun bulduk.

2.6.2. Mali sorumluluk

Teşebbüsün fiili olanaksızlık nedeni ile yargı kararını yerine getirememesi sonucunda ilgilinin idari yargılamaya tabi bir olayda iptal kararından elde edeceği yararın karşılanmaması teşebbüsün mali yönden sorumluluğunu gerektirecektir. Ancak, burada esas olan teşebbüsün değil, teşebbüs yöneticisinin kişisel kusuru nedeni ile yargı kararını uygulamaması sonucu doğan zararın giderilmesi konusudur.

Teşebbüsün fiili olanaksızlık nedeni ile yargı kararını uygulamaması halinde, ilgililerin iptal ya da adli yargı kaynaklı diğer kararlardan elde edeceği yararın engellenmesi mali sorunluluğun önemli bir kaynağıdır. Bu hal, bir istisna olup fiilen yerine getirilmesi olanaklı olmayan kararlara münhasırdır ve bu durumdan doğan sorumluluk objektif bir sorumluluk olacaktır. Fiili olanaksızlık nedeni ile uygulanamayan yargı kararlarından ötürü idarenin ödemek zorunda kalacağı tazminat, kişisel sorumluluğu da ortadan kaldıracaktır (Karahasan, 1973:112).

Yargı kararlarını kasıtlı olarak yerine getirmeyen teşebbüs yöneticisi nedeniyle idare tazminata mahkum edilecektir. Bu davranış teşebbüs için ağır bir “hizmet kusuru”, teşebbüs yöneticisi için ise “kişisel kusur” teşkil edecektir. Daha önce de bahsedildiği üzere bu iki kusuru birbirinden ayırmada çeşitli zorlukların çıkacağı açıktır. Kanımızca ayırmanın imkânsız olduğu durumlarda teşebbüs (ve dolayısıyla idare) ile yöneticiyi birlikte ve ortaklaşa (müteselsilen) sorumlu tutmak Kanun’un amacına daha uygun bir yorum tarzı olacaktır. Bu durumda teşebbüsün işlem ve eyleminden zarar gören kimse dilerse hizmet kusurundan ötürü idareye karşı idari yargı organlarında, dilerse kişisel

kusurdan ötürü teşebbüs yöneticisine karşı adli yargı organlarında dava açabilecektir.

İdare kademesinde hiyerarşik üst durumundaki kişinin olumlu veya olumsuz işlemlerinden dolayı doğan zararın ödettilmesi istekleri 657 sayılı DMK'nın "Müracaat, Şikayet ve Dava Açma" başlıklı 21 inci maddesine⁶³⁸ dayanmaktadır. Bu durumda adli yargı organlarında açılan tazminat davası BK'nın 49 uncu maddesi gereğince sonuçlandırılacaktır. Tüm bu anlatılanların ışığı altında ulaştığımız sonuca göre, teşebbüs yöneticisinin, kişisel kusuru nedeni ile 657 sayılı DMK'nın 13 üncü maddesine sığınması hukuken mümkün görülmemektedir. Bu yüzden, kanımızca yöneticinin yargı kararının yerine getirilmesinde menfaati olan kişiye karşı olan mali sorumluluğunun kaldırılmasını talep etmesi imkân dahilinde gözükmemektedir.

2.6.3. Cezai sorumluluk

İdare Hukuku anlamında memur statüsünde olan teşebbüs yöneticileri için idari yargı kararlarının yerine getirilmemesi, TCK'nın 257 nci maddesinde düzenlenmiş olan "Görevi Kötüye Kullanma" suçunu oluşturacaktır. Bu nedenle yargı kararını uygulamayan teşebbüs yöneticisi hakkında 4483 sayılı Kanun'a tabi bir memur ise söz konusu kanun hükümlerine göre, aksi halde genel hükümlere istinaden savcılıkça doğrudan dava açılması gerekmektedir.⁶³⁹

2.7. Değerlendirme

Kanaatimizce hükümet veya ilgili bakan ve teşebbüs yöneticileri (bilhassa teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin) arasındaki yetki ve sorumluluğun paylaşılması uluslararası uygulamalara da paralel olarak şu şekilde olmalıdır: Yönetim kurulları teşebbüslerin gündelik çalışmalarından sorumlu olup, bu alana siyasi erk (hükümet veya ilgili bakan) müdahale etmemelidir.⁶⁴⁰ Hükümet veya ilgili bakan ise, yönetim kurullarına kamu yararını ilgilendiren konularda yetki devir etmeli ve yönlendirmelidir.

Aslında teşebbüslerin kuruluş yasalarından teşebbüslerin amaçlarının

⁶³⁸ 657 sayılı DMK m. 21 "Devlet memurları kurumlarıyla ilgili resmi ve şahsi işlerinden dolayı müracaat; amirleri veya kurumları tarafından kendilerine uygulanan idari eylem ve işlemlerden dolayı şikayet ve dava açma hakkına sahiptirler. Müracaat ve şikayetler söz veya yazı ile en yakın amirden başlayarak silsile yolu ile şikayet edilen amirler atlanarak yapılır. Müracaat ve şikayetler incelenerek en kısa zamanda ilgiliye bildirilir. Müracaat ve şikayetlerle ilgili esas ve usuller Başbakanlıkça hazırlanacak bir yönetmelikle düzenlenir."

⁶³⁹ Örnek karar için bkz. Yarg. 4. CD., 22.01.1998 T., 1997/10 E., 1998/1 K. (Kazancı)

⁶⁴⁰ Bu bağlamda yeni yönetim anlayışı da, kamu yöneticilerinin, karar alma sürecini politikacı ile paylaşan kişiler olmalarını değil, kurumun teknik yöneticileri olmalarını öngörmektedir (Tutum, 1994:30).

formülasyonu çıkartılamadığı gibi, sorumluluk alanlarının paylaşılması da yapılamamaktadır. Eğer “gündelik çalışma” kavramı dar anlamda yorumlanırsa, endüstrinin temel işletme maliyetini dahi kapsayacaktır.⁶⁴¹ Buna mukabil, “kamu yararı” çok geniş yorumlanırsa, fiyat düzeylerinin saptanmasını, istihdam düzeyini, yatırımların özel şeklini ve yerini kapsayacaktır. Bu takdirde teşebbüs yönetim kurulu esasında bir politika yapımı ünitesi olmaktan ziyade bir idari birim olarak algılanmalıdır. Zira, bu durumda bakan ve kendi bakanlığı aslında endüstrinin ana politikalarını kontrol etmektedir. Diğer taraftan eğer gündelik çalışmalar oldukça geniş yorumlanırsa fiyat düzeyleri, işgücü politikaları ve yatırım planlaması kararlarını da kapsayabilecektir. İlgili bakan ise, sadece bu politikaların amaçlarını ve genel hedeflerini açıklayacak ve bu takdirde teşebbüs yönetim kurulu, merkezi bir karar alma birimine dönüşecektir

Yine kanımızca teşebbüslerin yönetimine ilişkin yapılacak kapsamlı bir reform çalışmasında teşebbüs yöneticilerinin sahip olduğu özerk alanın daha fazla güçlendirilmesi uygun olacaktır. Söz konusu reform kapsamında kurgulanması muhtemel yeni teşebbüs yönetimi sisteminde, yetkiler dağıtılarak örgüt kültürü değiştirilmeli ve ön cephede çalışan teşebbüs yöneticilerine kendi sorunlarını çözmeleri için bu bağlamda daha fazla yetki verilmelidir. Bu durumda, (Tutum, 1995:127) de belirtildiği üzere söz konusu teşebbüs yöneticileri çalışmaları daha az maliyetle gerçekleştirmek için devamlı arayış içinde bulunacaklardır.

Ayrıca, reform kapsamında gerçekleşecek muhtemel hizmet dağılımında yöneticiler arası rekabet bir araç olarak kullanılmalı ve bu bağlamda tekelleşmeye karşı çıkılmalıdır. Bunun yanı sıra teşebbüslerin tam anlamıyla piyasa mekanizması içinde faaliyet göstermeleri sağlanmalı, rekabete dönük olarak teşebbüsler yeniden şekillendirilmeli ve piyasaya giriş serbest bırakılmalıdır (Lane, 1997:16). Nihai olarak da, teşebbüslerin güdülen amaçlar doğrultusunda etkili ve başarılı olabilmeleri bakımından, söz konusu kuruluşların işletme ve yönetim fonksiyonları açısından analizlerinin yapılması ve karşılaşılan sorunların giderilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 1982:51-58).

⁶⁴¹ Örneğin elektrik endüstrisi ele alınırsa, enerji üretim istasyonlarının işletilmesi, ulusal elektrik dağıtım şebekesinin çalıştırılması, tüketici hizmetlerinin ve perakende ağının idari yönetimi anlaşılmaktadır.

3. Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu

3.1. Vergi Hukuku Hükümleri Karşısında Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu

3.1.1. Genel olarak

Teşebbüs yöneticilerinin teşebbüs faaliyetleri nedeniyle vergisel sorumluluğu da⁶⁴² hukuki sorumlulukları kapsamında değerlendirilmesi gereken önemli bir konudur. Zira, hukuki bir varlığı olan teşebbüs tüzel kişiliğinin ana tüzük ya da kuruluş kanununda yazılı çalışma konusuyla ilgili faaliyetleri sürdürürken, iradi veya gayri iradi bir biçimde kamu alacağı doğuran bir ilişki içine girmesi, asli veya fer'i nitelikteki kamu alacaklarının yükümlüsü olması için yeterlidir (M. Sayın, 1997:9-10; Gürboğa ve Akgül, 1997:44-45).

Vergi hukukumuzda, vergi mükellefleri adına tahakkuk eden vergilerin ve zamlarının veya gelecekte yapılacak inceleme sonuçlarına göre tahakkuk edecek vergilerle, bunlara bağlı cezaların ve faizlerinin asıl borçlusundan tahsil edilememesi halinde, yönetim görevini üstlenmiş kişilerin sorumluluğu devreye girmektedir (Tokat, 2007a:72). Vergi hukuku açısından, teşebbüs tüzel kişiliğinin kanuni temsilcisi olan teşebbüs yöneticilerinin ödevleri ise, esasında vergi mükellefinin veya sorumlusunun ödevlerinden başka bir şey değildir. Buna göre; “mükellef”, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi,⁶⁴³ (Erginay, 1998:116), “vergi sorumlusu” ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı tahsil dairesine karşı muhatap olan kişi olduğuna⁶⁴⁴ ve bunların asli görevleri de kendilerine düşen veya ödenmesi

⁶⁴²Teşebbüs yöneticilerinin vergisel sorumluluğu müessesesi, her anlamda gerekli bir müessese özelliği göstermektedir. Zira, vergi mükellefiyeti ve vergi denetimi dolayısıyla, diğer vergi mükellefleri gibi defter ve belge düzenine uymak, hesap tutmak, bilanço çıkartmak, maliyet ve fayda analizleri ile daha verimli çalışmak, şeffaflık ve hesap verilebilirlik nedeniyle kısmen yolsuzlukların önüne geçmek mümkün olabilecektir (M. Çolak, 2006:11).

⁶⁴³213 sayılı VUK m. 8/II.

⁶⁴⁴213 sayılı VUK m. 8/II. Kamu alacağına ilişkin maddi-şekli ödevlerin asıl vergi borçlusunun yanında, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan teşebbüs yöneticileri gibi üçüncü kişilerden de istenebilmesi durumu “vergi sorumluluğu” müessesesi ile açıklanmaktadır (Öncel vd., 2009:41). “Vergi sorumlusu”, 213 sayılı VUK’un 6 ncı maddesinde yer alan tanımıyla, “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*” Sorumlu, ancak vergi borçlusu adına ve onun malvarlığından vergi keserek ödeyecektir (Uluatam ve Methibay, 1999:90). Saban (1991:41), vergi hukukunda sorumluluğu; devletin, vergi alacağını garanti altına almak amacıyla üçüncü kişileri sorumluluk kurumu yardımıyla vergi ilişkisine sokarak, onlara bir takım görevler yüklemesi ve vergi sorumlusu olarak vergi ilişkisine katılan bu kişilerin kendilerine yüklenen görevleri yerine getirmemeleri durumunda, devletin vergi alacağını onlardan talep hakkının doğması olarak ifade etmektedir. Yukarıdaki

gereken vergi borçlarını, belirlenen süreler içinde ödemek olduğuna göre, teşebbüs yöneticilerinin de birinci derecedeki ödevi vergi borçlarını zamanında ödemektir. Bunun yanı sıra teşebbüs yöneticilerinin 213 sayılı VUK'un ikinci kitabında yer alan ödevleri de yerine getirmesi zorunluluk arz etmektedir.

3.1.2. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre sorumluluğun kaynağı, kapsamı, koşulları ve hukuki niteliği

3.1.2.1. Sorumluluğun kaynağı

Vergi mükellefi ve sorumlularının vergiyle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kanunla yükümlü tutulanların, bu yükümlülüklerine aykırı davranışları dolayısıyla vergi idaresine karşı olan sorumlulukları, bu sorumluluğun kapsam ve koşulları, 213 sayılı VUK'un "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında⁶⁴⁵ düzenlenmiştir (Tokat, 2007a:72). Öte yandan 213 sayılı VUK'un "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başlıklı 333 üncü maddesi, kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin 10 uncu madde hükümlerinin vergi cezaları hakkında da uygulanacağına yer vermiştir.

3.1.2.2. Sorumluluğun kapsamı

213 sayılı VUK'da 3505 Sayılı Kanun'la⁶⁴⁶ yapılan değişiklikten önce madde metninde yer alan "vergi alacakları" ibaresiyle, kanuni temsilcilerin (teşebbüs yöneticilerinin) temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme yükümlülüğünden doğan sorumlulukları, vergi aslı ile sınırlandırılmıştı. Vergi kavramı, resim, harç ve benzeri mali yükümleri de kapsamına dahil ettiğinden, sorumluluğun bunları da kapsadığı noktasında tereddüt bulunmamakta idi. Buna mukabil açık bir düzenleme bulunmadığından, verginin fer'i sayılan, yani vergiye bağlı olan diğer alacaklar dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmaları söz konusu değildi. 213

kanuni tanım sorumluyu yalnız maddi ödev açısından tanımlar gözükmekle birlikte, 213 sayılı VUK'un 8 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında yer alan "*Bu Kanun'un müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*" hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi sorumluluğunun kapsamının salt yükümlü adına alacaklı vergi dairesine ödemedede bulunmayla, diğer bir ifade ile maddi ödev ile sınırlı olmadığı ve 213 sayılı VUK'da yükümlüler için öngörülen şekli ödevleri de içerdiği sonucuna varılmaktadır (Akkaya, 1997:185).

⁶⁴⁵213 sayılı VUK m. 10/2 "*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.*"

⁶⁴⁶R.G. 20015:10.12.1998.

sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde yapılan söz konusu değişiklikle, vergi alacakları yerine "vergi ve buna bağlı alacaklar" ibaresine yer verilerek vergi alacağına bağlı diğer alacaklar da, sorumluluğun kapsamı içine alınmıştır (Yaralı, 2010:186; Güner, 2007:26; T. Candan, 2006a:26; Sarılı, 2004:72).

"Vergiye bağlı alacaklar"dan kasıt ise, vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm⁶⁴⁷ sayılmayan, ancak bunlar olmaksızın varlığı söz konusu olmayan diğer alacaklardır (T. Candan, 1989:55). Bu anlamda, "gecikme faizi",⁶⁴⁸ "tecil faizi"⁶⁴⁹ ve "vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için getirilen gecikme zammı"⁶⁵⁰ vergiye bağlı, onun fer'i niteliğindeki alacaklardır (Özsüt, 1989:38; T. Candan, 1989:55) Bu durumda bir teşebbüsün yöneticisi, sorumluluğa ilişkin koşullar gerçekleştiğinde, yalnızca vergi aslı ve cezalarından değil, o tarihe kadar işlemiş bulunan gecikme faizi, tecil faizi ve gecikme zammından da sorumlu olacaktır. Böylece teşebbüs yöneticisinin vergi hukuku bağlamında sorumluluğunun kapsamı genişletilmiş olmaktadır.

3.1.2.3. Sorumluluğun koşulları

213 sayılı VUK'da 1988 yılında 3505 Sayılı Kanun'la yapılan önemli değişikliklerden birisi de,⁶⁵¹ teşebbüs yöneticileri dahil kanuni temsilcilerin malvarlığına gidebilmek için gerekli olan koşullara ilişkindir. Değişiklikten önce kanuni temsilcinin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için şu üç koşulun birlikte gerçekleşmiş olması gerekliydi (Ayhan, 1992:95; Ş. Yıldız, 1999:775): Asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemiş olması; bunda kanuni temsilcinin kasıt ve ihmalinin bulunması; bu yüzden vergi alacağının kısmen veya tamamen asıl borçlunun varlığından alınamamış olması. Yapılan değişiklikle, söz konusu hükümden "kasıt ve ihmalleriyle" ibaresi çıkarılarak kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi yeterli görülmüştür. Böylece 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde "objektif sorumluluk prensibi"ni esas alan bir sistem benimsenmiştir (Çamoğlu vd.,

⁶⁴⁷Harcamalara katılma payı, fon kesintileri vb.

⁶⁴⁸Bkz. 213 sayılı VUK m. 112.

⁶⁴⁹Bkz. 6183 sayılı AATUHK m. 48.

⁶⁵⁰Bkz. 6183 sayılı AATUHK m. 5. Ayrıca, gecikme zammı işlemenin/kurumun kârlılık göstergesini bozan unsurlardan birisidir (Tokat, 2007a:73).

⁶⁵¹3505 sayılı Kanunla getirilen değişikliklerden bir diğeri ise, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının kapsamına ilişkindir. Önceki düzenlemede, sorumluluk, verginin aslını ifade eden "vergi alacakları" ile sınırlandırılmıştı. 213 sayılı VUK'da yapılan değişiklikle, "vergi ve buna bağlı alacaklar" ibaresi benimsenerek, önceki vergisel sorumluluğun kapsamı genişletilmiştir. Buna göre; gecikme faizi, tecil faizi ve vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için, öngörülen gecikme zammı gibi fer'i alacaklardan da kanuni temsilci sorumlu tutulmuştur (Ş. Yıldız, 1999:779).

2005:352; Ş. Yıldız, 1999:775). İdare lehine yapılan söz konusu değişiklikle, alacaklı idare, kanuni temsilcinin kasıt ve ihmali ispat yükünden kurtarılmıştır (T. Candan, 1998:56; Yanlı, 1999:763)

Bu durumda, teşebbüslerde yönetim kurulunun sorumluluğu için vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemiş olması⁶⁵² ve bu yüzden vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçlu olan şirketten alınamaması yeterli olmaktadır. Ancak biraz sonra tekrar değineceğimiz üzere hemen belirtelim ki, alacaklı tahsil dairesinin asıl borçlu olan teşebbüs tüzel kişiliğini veya kanuni temsilci olan teşebbüs yöneticilerini takip etmek hususunda seçim hakkı bulunmamaktadır. Bu bağlamda, öncelikle asıl borçlu olan teşebbüs tüzel kişiliğinin takip edilmesi gerekmektedir (Tokat, 2007a:73). Diğer bir deyişle, vergi ve buna bağlı alacakların 6183 sayılı AATUHK⁶⁵³ hükümleri çerçevesinde takip edilmesi ve bu takip işlemi sonucunda alacağın tamamen veya kısmen anonim şirketin varlığından tahsil edilememiş olması, yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmelerinin ön şartıdır⁶⁵⁴ (T. Candan, 1998:55; Yanlı, 1999:762; Sayın, 1997:11)

Kamu alacağının tahsil edilemeyeceği hususunun anlaşılması ise şu durumların gerçekleşmesine bağlıdır (Ermengü, 1989:21): Teminatın paraya çevrilememesi veya kefilin takip edilememesi; yükümlü veya vergi sorumlusunun, borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilememesi; gerekli koşullar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmiş olması. Bu durumda söz konusu koşulların varlığı halinde vergi idaresi, teşebbüsten tahsil olunamayan kamu alacağı için, yönetim kurulu üyeleri hakkında cebri tahsil usullerini uygulayabilecektir (Tokat, 2007a:73).

3.1.2.4. Sorumluluğun hukuki etkileri

Sorumluluk, vergi yükümlülüğü gibi, kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır. Yükümlülükte olduğu gibi, yasalarla kabul edilen durumlar dışında sorumluluğa ilişkin

⁶⁵²“Dava konusu olayda kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemiş olması ve ödenmesi gereken vergilerin ödenmemiş olması yönetim kurulu üyelerinin ödevlerini yerine getirmediklerine delil teşkil eder”. Dn. 3. D., 14.1.1988 T., 1987/2187 E., 1988/96 K. (Kazancı). Ayrıca, 213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesinde, kanuni temsilcilerin yerine getirmedikleri vergi ödevlerinin hangileri olduğu, açıkça belirtilmemesine rağmen, ilgili Kanun’un 153 üncü vd. maddelerinde söz konusu ödevler açıklanmıştır (Sayın, 1997:8).

⁶⁵³6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953) R.G. 8469:21.07.1953

⁶⁵⁴“Vergi zıyasının meydana çıkarıldığı tarihte, bu vergi alacağının tüzel kişinin malvarlığından tahsil olanağı varken, temsilcinin tüzel kişinin vergi borcundan sorumlu tutulmasına imkan yoktur”. Dn. 7.D., 21.10.1986 T., 1986/1368 E., 1986/376 K.; Aynı yönde; Dn. 4.D., 23.9.1987 T., 1987/1322 E., 1987/2597 K.; (Danıştay Dergisi, 1988, S. 7071, s. 197 vd.).

özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacaktır⁶⁵⁵ (Yaralı, 2010:152). Diğer bir deyişle, vergi hukuku alanında “sorumsuzluk antlaşması”⁶⁵⁶ müessesesi bulunmamaktadır.⁶⁵⁷ Bu nedenle kanunda aksine hüküm olmadıkça sözleşme yolu ile sorumluluk oluşturulamayacağı gibi, bir kimse bu yolla sorumluluktan da kurtulamayacaktır.

Bilindiği üzere, sorumluluk, sorumluluğun ilgili olduğu “vergiyi doğuran olay”ın⁶⁵⁸ gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Örneğin, işveren teşebbüs tüzel kişiliği KİT işçisine ücret ödemesi yapmadıkça vergi kesmek, muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırmak görevi de doğmayacaktır. Bu noktada borcun ödenmesi ile sorumluluk da son bulacaktır. Bu arada miktar olarak da sorumluluk asıl borca bağımlı olacak ve sorumlu olunan miktar asıl borçtan fazla olamayacaktır. Bu şekilde sorumluluğun vergi borçluluğu ile birlikte doğup, borcun edimi ile birlikte ortadan kalkmasına “sorumluluğun bağımlılığı ilkesi” denilmektedir (Öncel, 1983:39-55).

Sorumluluğun diğer bir özelliği de fer’i nitelikte⁶⁵⁹ olmasıdır. “Sorumluluğun fer’iliği ilkesi” (Öncel, 1983:50) olarak da adlandırılan bu nitelik gereğince, teşebbüs yöneticisi gibi sorumlulara ancak görevlerini yerine getirmedikleri durumda ve vergi

⁶⁵⁵Taraflar arasındaki bu tür sözleşmelerin vergi idaresini bağlamaması kuralı, kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla kabul edilmiştir (Kırbaş, 2008:68). Danıştay 7. Dairesi, konu ile ilgili örnek kararında Banka ile müşterisi arasında yapılan protokolle belirlenen borç ödeme dönemlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisinin tahakkuk tarihini değiştirmeyeceğine hükmetmiştir. Bkz. Dn. 7. D., 02.04.1991 T., 1990/2255 E., 1991/131 K. (T. Candan, 2006b:28). Bunun yanı sıra, bu tür sözleşmelerin taraflar arasındaki iç ilişki açısından geçerli kabul edilip edilemeyeceği hususunda ise öğretide görüş birliği bulunmamaktadır. Kaneti (1989:98), kamu düzenine ve verginin konulmasındaki kamusal amaca aykırı düşmemesi koşuluyla, taraflar arasında vergi sorumluluğu ve vergi yükümlülüğü ile ilgili sözleşmelerin geçerli kabul edilmesi gerektiğini ve sözleşme serbestliğinin genel ilkeleri çerçevesinde yapılacak bir sözleşme ile taraflar arasındaki iç ilişkide, yükümlülüğü ya da sorumluluğu kanuna göre yükümlü ya da sorumlu olan kişiden başkasının üstlenmesinin mümkün olduğunu ifade etmektedir. Benzer yönde görüşler için bkz. Akkaya (2002:29-30); Aydın (2009:18); Güneş (1993:597); Karakoç (2007:194); Oktar (2009:74); Saban (2009:91). Aksi yönde görüş için bkz. Öncel vd. (2009:73).

⁶⁵⁶Sorumsuzluk anlaşması, “borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi nedeniyle meydana gelecek zarardan borçlunun sorumlu tutulmamasına ilişkin olarak, borca aykırı davranıştan önce yapılacak sözleşmelerdir (Reisoğlu, 2006:315)”.

⁶⁵⁷Bkz. KVK m. 37- 39.

⁶⁵⁸“Vergiye doğuran olay” kavramı 213 sayılı VUK’un 19 uncu maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak idarenin de vergi alacağı doğmaktadır (Kıldış, 2006:33).

⁶⁵⁹“Vergi Hukuku’nda borcun asıl yükümlüden istenmedikçe, sorumluya başvurulamamasına “sorumluluğun fer’iliği” ilkesi denilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1998:80).” Ayrıca, Öncel (1983:50), bir takım istisnaları bulunmakla birlikte, sorumluluğun fer’iliği ilkesinin tüm sorumluluk durumları için geçerli bir genel kural olarak kabul edilmesinin, sorumluluk kurumunun niteliği gereği olduğunu ifade etmektedir. Bu arada, sorumluluğun fer’iliği ile ilgili olarak “ikinci derecede sorumluluk” terimi de kullanılmaktadır. Bkz. Çamoğlu (2007:261); Gerçek (2005:132); Şentürk (2008:132).

borcu asıl yükümlü olan teşebbüs tüzel kişiliğinden alınamadığı takdirde başvurulması gerekmektedir (Tokat, 2007a:73). 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde kanuni temsilciler için öngörülen bu husus genel bir kural olarak düzenlenmiş olmamakla birlikte bunun tüm sorumluluk durumları için geçerli genel bir ilke olarak kabulü sorumluluk kurumunun niteliği gereğidir.

Vergi hukukunda kişisel sorumluluğun yanında aynı sorumluluktan söz edilebilecektir. Diğer bir deyişle, mükellefiyet ilke olarak nakdidir. Ancak, (Uluatam ve Methibay, 1999:89) da belirtildiği üzere, istisnai olarak aynı mükellefiyetten de bahsedilebilecektir. Aynı sorumlulukta eşya kendi bünyesine sıkı sıkıya bağlı bir vergi borcuna güvence tutulduğu için bu sorumluluk teknik anlamda sorumluluktan çok kişinin kendi borcunun sorumlusu olmasını ifade eden geniş anlamda sorumluluğa özdeş olmaktadır. Ayrıca, (Doğrusöz, 2005:4) de belirtildiği üzere vergi hukukunda, sınırlı sorumluluk müessesesi yer almamış, özel hukukta olduğu gibi, kural olarak bütün sorumluluk halleri sınırsız ve tüm malvarlığını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle, mükellef gibi sorumlu teşebbüs yöneticisi de bütün malvarlığı ile sorumluluktan doğan borcu yerine getirmek zorundadır.⁶⁶⁰

Söz konusu kural ile vergi ve benzeri kamu alacakları bakımından “sınırlı sorumluluk ilkesi”ne önemli bir istisna getirilmiştir. Zira bilindiği üzere, anonim şirketin borcu nedeniyle üçüncü kişilere karşı sorumluluğu malvarlığı ile sınırlıdır (Sayın Önal, 2009:66). Taahhüt ettiği sermaye borcunu şirkete ödemiş olan ortakların şirket borcu nedeniyle üçüncü kişilere karşı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır (Arslan, 2006:18)

213 sayılı VUK'un ve vergi kanunlarının hükümleri ile bazen yükümlüler ile sorumlular arasında,⁶⁶¹ bazı durumlarda birden fazla sorumlunun kendi aralarında⁶⁶² maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından teselsül öngörülmüş, (Gündoğdu, 2005:108) bazı durumlarda ise sorumlu doğrudan doğruya yükümlünün

⁶⁶⁰Bunun bir istisnası 6183 sayılı AATUHK'un “Limited Şirketlerin Amme Borçları” başlıklı 35 inci maddesinde yer almaktadır. Limited ortaklıkların kamu borçları hakkındaki bu maddeye göre, limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil olanağı bulunmayan borçlarından dolayı ortaklar sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumludurlar.

⁶⁶¹Bkz. MTVK m. 13, TAVK m. 19, HK m. 128, DVK m. 24

⁶⁶²Bkz. KDVK m. 34, AATUHK m. 33

yerine geçirilerek vergi idaresine muhatap kılınmıştır.⁶⁶³

Öte yandan daha önce de belirtildiği üzere, 213 sayılı VUK'da 3505 sayılı Kanunla yapılan önemli değişikliklerden sonra, vergi kanunlarından doğan ödevleri yerine getirmelerinde kasıt ve ihmalleri olmasa dahi,⁶⁶⁴ kamu alacağının tahsili için, kanuni temsilci teşebbüs yöneticilerinin malvarlıklarına başvurulabilecektir. Bu noktadan hareketle söz konusu yeni düzenleme ile kanuni temsilciler yönünden kusursuz sorumluluk esasının getirilmiş olduğu yönünde öğretide ağırlıklı bir görüş bulunmaktadır.⁶⁶⁵ Buna göre; kanuni temsilci olan teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kusur aranmamakta, diğer bir ifade ile teşebbüs yöneticilerinin söz konusu sorumluluğu kusursuz sorumluluğa dayanmaktadır⁶⁶⁶ (Yaralı, 2010:174). Bu durumda, kanuni temsilci konumundaki teşebbüs yöneticilerinin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olduklarının ileri sürülmesine ve kanıtlanmasına gerek bulunmamaktadır⁶⁶⁷ (Barlas, 2006: 90 vd.; T. Candan, 2006a:108).

⁶⁶³Bkz. VUK m. 125/b, DVK m. 24, 25.

⁶⁶⁴Genel kabul görmüş bir yaklaşıma göre, burada kasıt ve ihmalin aranmasından vazgeçilmesinin maddeye işlerlik kazandırdığını söylemek mümkündür. Ayrıca bu şekilde yöneticilerin, varlığına müracaat edilmesi için kasıt ve ihmalin bulunduğu öncelikle kanıtlanmasına gerek olup olmadığı konusunda sürüp giden tartışmalara da son verilmiş olmaktadır. Bize göre, burada asıl amaç, kamu alacaklarının tahsilinin garantisinin artırılarak, kolaylaştırılmasıdır. Zira, Türkiye'de ekonomik yönden sıkıntı çekilen konulardan birisini bütçe açıkları oluşturmaktadır. Esas itibarıyla bu da, toplumda vergi ödeme bilincinin oluşmaması ve vergi yükümlülerinin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma sebeplerine bağlı olarak vergilerin verimli ve yeterli şekilde tahsil edilememesinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle getirilen bu düzenlemede tahsilatın hızlandırılması, garanti altına alınması ve kolaylaştırılması ağırlıklı amaçları teşkil etmektedir. Bunun yanı sıra kanuni temsilciler yönünden kapsamı genişletilmiş kusursuz sorumluluğun benimsenmesinin bir diğer nedeni de özellikle sermaye şirketlerinin ticari organizasyonlarını sağlıklı bir yapıya kavuşturmaları gereğine işaret edilmek istenmesidir. Bu arada, "kasıt ve ihmal" ibaresinin madde metninden çıkarılması ile yasa koyucunun amacı, 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinin kusur esasına dayanmasını değiştirmek değil, yalnızca kusur ya da kusursuzluğun ispatı konusunda tercihini kamu alacaklarından yana koymaktır. Diğer bir deyişle, yasa koyucu "kasıt ve ihmal" ibaresini madde metninden çıkararak, kusur konusundaki ispat yükünü ters çevirmiş ve kanuni temsilciye yüklemiştir.

⁶⁶⁵Bkz. Özsüt (1989:37); Ermengü (1989:2); Aydın, (2009:23); T. Candan (2007:172); Çelik, (2002:103); T. Güner (2007:51); Oktar (2009:64); Yanlı (1999:767); Ş. Yıldız (1999:793). Aksi görüşler için bkz. Çamoğlu vd. (2005:352); Kumkale (2001:117); Saban (2009:109).

⁶⁶⁶Kanımızca, 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında "...den sorumluluk"un, "getirmemeleri yüzünden" ifadesi ile düzenlenmesi, ancak 6183 sayılı AATUHK'un "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35 inci maddesinde sadece "kanuni temsilcilerin...şahsi mal varlıklarından..." ifadesi ile "...ile sorumluluk"un düzenlenmiş olması da bu görüşü teyit etmektedir.

⁶⁶⁷Ayrıca, temsilcilere sorumluluktan kurtulmak için bir kurtuluş beyyinesi olanağı da tanınmıştır. Bu durumda teşebbüs yöneticisi, kamu yükünün yerine getirilmemesinin kendi kasıt ve ihmalleri sonucu olmadığını veya kendi eylemleriyle yükünün yerine getirilmemesi olgusu arasında nedensellik bağı bulunmadığını kanıtlamak (sorumluluk karinesinin çürütülmesi) suretiyle sorumluluktan kurtulabilecektir. (Helvacı, 2001:104) Ayrıca, Dn. DDGK'nun kararı da bu yöndedir. Bkz. DDGK. 31.03.1995 T., 1995/239 E., 1995/117 K. (Danıştay Dergisi, Y: 26, S: 91, s. 170 vd.)

Bu konuda ileri sürülen bir diğer görüş ise şu şekilde özetlenebilir (T. Candan, 1989:56): Yeni düzenleme ile kanun koyucu, kanuni temsilcinin sorumluluğunu objektif esaslara bağlamıştır. Fakat sorumluluk, eskiden olduğu gibi yine kusura dayalıdır. Yalnızca, asıl borçlu olan vergi yükümlüsü⁶⁶⁸ veya sorumlusunun, vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi durumu kanuni temsilcinin kusurluluğuna ilişkin kanuni karine olarak kabul edilmiştir. Bu durumda artık alacaklı tahsil dairesinin, söz konusu ödevlerin yerine getirilmemesinde kanuni temsilcinin kusurunun bulunduğunu kanıtlaması gerekmemekte, aksine kusurunun bulunmadığını kanıtlama yükü, takip işlemine -ödeme emrine- karşı açacağı davada kanuni temsilciye düşmektedir. Kanuni temsilci bu kanıtlamayı yapabilmek için; maddi imkânsızlık yani ödeme güçlüğü haline veya 213 sayılı VUK'un 13 üncü maddesinde sayılan mücbir sebeplere dayanabilecektir.

Kanımızca, böyle bir görüş, ilk bakışta doğru gibi görünebilirse de aşağıda açıklayacağımız nedenlerle varılan sonucun yerinde olmadığı söylenebilir. Öncelikle belirtelim ki, yeni düzenlemenin lafzından, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, kusura dayalı bir sorumluluk olarak devam ettiğini kabul etmek oldukça güç görünmektedir. İleri sürüldüğü gibi kanun koyucu, kusura dayalı sorumluluğun devam etmesi fakat, ispat yükünün yer değiştirmesi amacını taşıyaydı; kasıt veya ihmal olmaksızın vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinin söz konusu olamayacağı görüşünden hareketle, kanuni temsilcinin kusurluluğuna kanuni karine getirmek yerine, daha açık bir düzenlemeye giderek temsilciye kusursuzluğunu ispat hakkını tanıyabilirdi.

Her ne kadar, gerek 213 sayılı VUK'un "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10 uncu maddesi gerekse 6183 sayılı AATUHK'un "Ödeme Emrine İtiraz" başlıklı 58 inci maddesindeki⁶⁶⁹ düzenlemeler karşısında, kanuni temsilcinin ödeme emrine karşı açılacak davada, maddi imkânsızlık veya mücbir sebepler gibi haklı nedenlerle, kusursuzluğunu ispat hakkının bulunduğu kabulü zor görünüyorsa da, böyle bir yorumun yargı organlarınca benimsenerek uygulanması, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu

⁶⁶⁸Vergi yükümlülüğü kavramı hem vergi ödemeyi ifade eden maddi ödevi hem de şekli ödevleri içermekte ve vergi borçluluğundan daha geniş bir kavrama işaret etmektedir (Öncel vd., 2009:39). Buna mukabil, Turhan (1998:48) ise, yükümlü ile vergi borçlusunu aynı kavram olarak görmekte ve Öncel'in vergi borçlusu kavramı yerine "vergi ödeyicisi" kavramını kullanmaktadır.

⁶⁶⁹6183 sayılı AATUHK m. 58: "*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir...*".

ağırlaştırır bu değişikliği bir ölçüde yumuşatmış olacaktır. Kanımızca söz konusu değişiklikten sonra kanuni temsilcilerin sorumluluğu artık kusura dayalı sorumluluk olmaktan çıkmış, ikinci derecede⁶⁷⁰ ve fakat (Doğrusöz, 1986:22-23; Ayhan, 1992:96) kusursuz bir sorumluluk niteliğine bürünmüştür.⁶⁷¹

Öte yandan, kanunda yalnızca kanuni temsilcilerin sorumluluğundan bahsedilmektedir.

Teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ve teşebbüs genel müdürünün kendi aralarında tabi oldukları sorumluluk kanımızca “müteselsil”⁶⁷² sorumluluktur.⁶⁷³ Zira, vergi idaresi koşullar gerçekleştiğinde, yönetim kurulu üyelerinin tümünü sorumlu tutabileceği gibi teşebbüs genel müdürü de dahil olmak üzere bunlardan herhangi birisini de söz konusu alacaklardan sorumlu tutabilecektir. Bu durumda sonuç olarak bize göre, teşebbüslerin kanuni temsilcisi olan teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ve teşebbüs genel müdürleri vergi ve buna bağlı alacaklardan, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesinde bir kasıt ve ihmal aranmaksızın, ikinci derecede kusursuz, müteselsil ve şahsi malvarlıklarıyla (sınırsız olarak) sorumludurlar (Kızılot, 1994:15).

3.1.3. Kanuni temsilci olarak kamu iktisadi teşebbüs yöneticisinin vergi sorumluluğu

Bilindiği üzere MK’ya göre gerçek kişiler, kanun ile getirilen sınırlamalar dışında medeni haklardan istifade bakımından tam bir ehliyete sahiptirler.⁶⁷⁴ Tüzel kişiler de hakları iktisap ve borçları iltizam bakımından gerçek kişilerle bir tutulmuşlardır.⁶⁷⁵ Şu kadar ki, insana has olanlar dışında ve kanuni sınırlamalar çerçevesinde tüzel kişiler bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebileceklerdir. Öte yandan, 213 sayılı

⁶⁷⁰Zira, teşebbüs yöneticilerinin söz konusu sorumluluğu, alacağın teşebbüs malvarlığından karşılanamaması şartına bağlı olduğundan ikinci derecededir.

⁶⁷¹“Kanuni temsilcilerinin vergi borçlarından dolayı sorumluluğu ikinci derecededir. Zira, vergi idaresi sorumlu teşebbüs yöneticisine başvurmadan önce ortaklık tüzel kişisini takip etmekle yükümlüdür. Kanuni takip yollarına başvurulup bunlar tüketilmeden kanuni temsilcilere başvurulması mümkün değildir (Maç: 2002:67)”. Konuya ilişkin yargı kararı için bkz. Dn. VDDGK, 09.03.1998 T., 1999/153 E., 1999/507 K. (Danıştay Dergisi, Y:31, S:103, 2001:149-152)

⁶⁷²“Müteselsil sorumluluk” söz konusu olduğunda, borcun tamamından birden çok kişinin aynı anda sorumlu olması anlaşılmaktadır (Yaralı, 2010:183). Diğer bir deyişle alacaklının, borçluların her birinden alacağının tümünü talep etme hakkı bulunmaktadır. Borcun tamamı ödeninceye kadar da bütün borçluların sorumluluğu devam etmektedir. Borcun tamamı borçlulardan biri tarafından ödendiğinde, borcun tamamını ödeyen borçlu, hissesinden fazla ödediği kısım için diğer müteselsil borçlulara hisseleri oranında rücu edebilecektir (Mutluer, 2006:77).

⁶⁷³Aynı yönde bkz; Dn. 7.D., 30.11.1971 T., 1971/5200 E., 1971/4122 K.; (Özbalcı, 2000:75).

⁶⁷⁴Bkz. MK m. 8, 27.

⁶⁷⁵Bkz. MK m. 46.

VUK'un "Vergi Ehliyeti" başlıklı 9 uncu maddesine göre, mükellefiyet ve sorumluluk için kanuni ehliyet şart değildir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi mükellefi olmak için yeterlidir; çünkü vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür. Bu noktada "medeni hukuktaki fiil ehliyetine sahip olmayanlar vergiyi doğuran olayla ilişki içinde iseler vergi mükellefi olacaklardır (Öncel vd., 1998:74)".

Ancak, teşebbüsler gibi tüzel kişilerle "küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevler 'kanuni temsilcileri'⁶⁷⁶ tarafından yerine getirilecektir"⁶⁷⁷ (Öncel, vd. : 1998:74)". Diğer bir deyişle, teşebbüs gibi tüzel kişi vergi mükelleflerinin, gerek kendi mükellefiyetleri, gerekse vergi sorumlusu olmalarından kaynaklanan ödevlerinin yerine getirilmesinden kanuni temsilcileri sorumlu tutulmuştur (Sayın Önal, 2008:135). Bu bağlamda, kanuni temsilci konumunda bulunan teşebbüs yöneticisi, vergi mükellefi veya sorumlusu olup da vergi borcunun yerine getirilmesi bakımından ehliyeti teşebbüs tüzel kişiliğinin⁶⁷⁸ vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulacaklardır.

Kanuni temsilcinin kim olduğu, tüzel kişiliğin türüne göre değişmektedir. Örneğin, kanuni temsilci anonim şirket statüsünde bir teşebbüs ise kanuni temsilci yönetim kurulu başkanı, üyesi veya üyeleridir.⁶⁷⁹

⁶⁷⁶"Kanuni temsil, bir kanun hükmü ile bir kişinin belirli bir malvarlığını ve belirli bir takım hakları korumak için temsilci olarak tespit edilmesidir (Mutluer, 2006:75)." "Kanuni temsilciler, medeni hakları kullanma yetkisine sahip olmayan mükellefler ile gerçek olmayan kişileri vergi yönünden temsil etmekte ve onlar adına vergi işlerini yürütmektedir (Mutluer, 2006:78)".

⁶⁷⁷Kaneti (1989:87-88), vergi yükümlülüklerinin temsilcilerinin vergi sorumluluğunun vergi hukukuna özgü bir sorun olduğunu, özel hukuka kural olarak, temsilcinin işlemlerinden temsil edilenin sorumlu bulunmasına karşılık, vergi hukuku'nda temsilcilerin yükümlü için yaptıkları ya da yapmayı ihmal ettikleri vergisel işlemlerden ötürü, belirli koşullar altında, kişisel olarak sorumlu olduklarının gözlendiğini ifade etmektedir. Vergi sorumluluğu kurumu hakkında ayrıntılı için bkz. Kaneti (1989:155 vd.).

⁶⁷⁸Tüzel kişilerde fiil ehliyeti, kanun veya tüzük uyarınca organlara sahip olmakla kullanılmaktadır. Diğer bir deyişle tüzel kişi, fiil ehliyetini belirli organları eliyle kullanmakta (Mutluer, 2006:71) ve organların varlığı tüzel kişinin fiil ehliyetinin varlığının temelini teşkil etmektedir (Köprülü, 1984:421). Bu durumda, teşebbüsün fiil ehliyetini eliyle kullandığı teşebbüs yöneticileri vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulacaklardır

⁶⁷⁹TK'nın 317 nci maddesine göre, anonim şirketlerin kanuni temsilcisi esas olarak yönetim kurullarıdır. Ancak aynı Kanun'un 19 uncu maddesinde, esas sözleşmeye (teşebbüsler için ana statüye veya kuruluş Kanun'una) hüküm konularak, bu şirketlerin kanuni temsil yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına veya yönetim kurulu dışından (şirketin ortağı olan veya olmayan) kişilere verilebileceği öngörülmektedir. Anonim şirketlerde TK'nın 319 uncu maddesinin verdiği imkan kullanılarak temsilci tayin edilmişse, sorumlular, bu kişiler ve yönetim kurulu üyelerinden bir tanesi olacak, bu seçenek

Bu durumda, tüzel kişi temsilcilerinin (teşebbüs yöneticilerinin) vergi borçlarını ödememesi durumunda ödenmeyen vergi alacağı (gerçek kişi kanuni temsilcilerde olduğu gibi) öncelikle temsil edilen teşebbüs tüzel kişiliğinden istenecektir (Tokat, 2007a:73). Bu süreç içerisinde teşebbüs tüzel kişiliğinden söz konusu vergi alacağı tamamen veya kısmen alınamazsa, sorumlu teşebbüs yöneticileri özel malvarlığı ile takip edilecektir.⁶⁸⁰ Ödenmeyen vergi borcuna “ilişkin diğer alacaklar” açısından ise, burada daha farklı bir sorumluluk şekli öngörülmüştür. Burada ceza ve faizlerden de birinci derecede temsil edilen teşebbüs tüzel kişiliği sorumlu tutulacaktır. Zira, 213 sayılı VUK’a göre, tüzel kişilerin yönetim ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden meydana gelecek vergi cezaları tüzel kişi adına kesilecektir.⁶⁸¹ Yalnız şu var ki, 213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanacaktır (Özbalcı, 2000:370).⁶⁸²

Bu durumda, teşebbüs adına kesilen vergi cezaları, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için aranılan koşullar gerçekleştiğinde, teşebbüs yöneticilerinin mal varlığından tahsil edilebilecektir. Diğer bir deyişle, söz konusu ceza eğer para cezası ise, vergi aslında olduğu gibi öncelikle bu ceza teşebbüs tüzel kişiliğinden alınmaya çalışılacak, buradan alınamazsa temsilci teşebbüs yöneticisinden istenebilecektir.⁶⁸³

Bu noktada bahsedilmesi gereken bir husus da, vergi suçlarında yalnızca para cezasının bulunmayıp, iki tür ceza bulunduğu gerçeğinden hareketle kanuni temsilci teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğu kapsamına diğer cezaların girip girmeyeceği hususudur. Zira, (Kocahanoğlu, 1983:130) da belirtildiği üzere bazı vergi suçları için

kullanılmamışsa yönetim kurulu üyelerinin tamamı kanuni temsilci olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır (Bilici, 2005:54).

⁶⁸⁰Ancak bu vergiler teşebbüs yöneticilerinin kendi kişisel borçları olmadığı için 213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesi ve 6183 sayılı AATUHK’nın 35 inci maddesi gereğince söz konusu yöneticilerin asıl vergi borçlularına rücu hakları bulunmaktadır.

⁶⁸¹213 sayılı VUK m. 333/1

⁶⁸²213 sayılı VUK m. 333/1. Ancak şu hususu da belirtmek gerekmektedir ki; burada kanuni temsilcinin sorumluluğu sonucunu doğuran vergi alacaklarının 231 sayılı VUK’un kapsamına giriyor olması gerekmektedir. Örneğin, Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergi resim ve harçlar VUK’un kapsamında değildir. Dolayısıyla bunlara ilişkin kamu alacaklarının tahsil olunmaması durumunda kanuni temsilcinin sorumluluğu doğmayacaktır. Bkz. Dn. 7. D., 27.02.1995 T., 1992/8523 E., 1995/710 K. (T. Candan, 1998:54)

⁶⁸³Bkz. 213 sayılı VUK m. 10 ve 333. Ayrıca, teşebbüsün kanuni temsilcisi olan yöneticilerinin, bu şekilde ödedikleri vergiler ile faiz, zam ve cezalar için daha sonra şirkete rücu etme hakları bulunmaktadır. Ancak, teşebbüs tüzel kişiliği daha önce takip edildiği ve buradan alacak tahsil edilemediği için, temsilcinin (teşebbüs yöneticisinin) bu alacağı şirketten geri alma şansının sınırlı olduğu unutulmamalıdır.

para cezası öngörülmüş iken, diğer bazı vergi suçları bakımından ise, işlenen fiilin veya hareketin kamu güvenliği yönünden taşıdığı tehlike göz önüne alınarak hapis cezası getirilmiştir. Türk ceza hukukunda geçerli olan “suçların kişiselliği” ve “cezanın suçu işleyene çektirilmesi” ceza ilkelerinden dolayı, aşağıda bahsedeceğimiz fiiller nedeniyle teşebbüs tüzel kişiliğinin cezai sorumluluğunun olamayacağı açıktır. Kaldı ki tüzel kişilerin hapsedilmesi de mümkün değildir (Kaneti, 1986:198; Kocahanoğlu, 1983:132).

Hapis cezası söz konusu olması durumunda ise, burada doğal olarak kanuni temsilci takip edilecektir (Bilici, 2005:55). Zira, temsilci teşebbüs yöneticileri vergi yasalarına aykırı düşen fiillerinden dolayı, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca ve 213 sayılı VUK’un 332 nci maddesi gereğince bizzat cezanın muhatabı olacaklardır (Öncel vd., 1998:74). 213 sayılı VUK’un 333 üncü maddesinin son fıkrasına göre, hürriyeti bağlayıcı cezayı da gerektiren “kaçakçılık suçları”,⁶⁸⁴ “kaçakçılığa teşebbüs suçu”⁶⁸⁵ ile “bilgi vermekten çekinme”⁶⁸⁶ suçuna aynı Kanun’un 359, 360, 361 inci maddelerinde öngörülen hapis cezaları, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri hakkında hükmolunacaktır.⁶⁸⁷

Yalnız, vergi ve buna bağlı borçlar için kanun temsilciye müracaat edilebilmesi için kısmen daha önceden değinildiği üzere, teşebbüs tüzel kişiliği hakkında yapılan takibin semeresiz kalması, yani borcu tümü ile karşılamamış olması gerekir. Bunun göstergesi ise şirketin acz içinde olması, yani şirket hakkında “acz fişi”nin tanzim edilmiş olmasıdır. Ancak bazı hallerde, acz fişi hukuken düzenlemeyecek olsa dahi, şirketin acz halinde bulunduğu açıksa, yine teşebbüs yöneticisi aleyhine takip yapılabilecektir.⁶⁸⁸

Bu noktada bahsetmek gerekmektedir ki, teşebbüs tüzel kişiliğinin takibi sırasında, vergi ve buna bağlı borçlar zaten kesinleşmiş olduğundan, teşebbüs yöneticileri üyeleri aleyhine yeniden tarh ve tebliğ işlemi yapılmasına gerek

⁶⁸⁴Bkz. 213 sayılı VUK m. 344/16

⁶⁸⁵Bkz. 213 sayılı VUK m. 358.

⁶⁸⁶Bkz. 213 sayılı VUK m. 361.

⁶⁸⁷Şu var ki, Türk ceza hukukunun ilkelerine uyum sağlayan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü bulunan temsilcileri cezalandırmaktır. Bu nedenle, cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tayini gerekmektedir (Göç, 1986:7; Ulusoy, 1984:788).

⁶⁸⁸Örneğin, asıl borçlu şirketin bulunamaması, tüm malvarlığının haczedilmesine karşılık haczedilen malların değerinin borcu karşılamaya yetmeyecek derecede olduğunun mahkeme kararı veya bilirkişi aracılığı ile tespit edilmiş olması gibi.

bulunmamaktadır. Ayrıca teşebbüs yöneticisinin sorumluluğu, kanuni temsilci sıfatıyla görevde bulunduğu süre içinde muaccel olan vergi borçları içindir. Ayrıca, kamu borcunun doğduğu sırada değil, yerine getirilmesi gereken anda görevde olan teşebbüs yöneticisi için sorumluluk söz konusudur.⁶⁸⁹

Görüldüğü gibi, teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğunda, ticaret ve vergi hukuku “kusur karinesi” bakımından nispeten uyum içerisinde. Her iki hukuk dalı da, alacaklıya teşebbüs yöneticisinin kusurunu ispat yükü yüklememiştir. Ancak fark, ticaret hukukunun teşebbüs yöneticilerine kusursuzluğunu ispat ederek sorumluluktan kurtulma olanağı sağlamış olmasına karşılık, vergi hukukunun böyle bir olanağı sağlamamış olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi hukuku düzenlemesi, bu yönü ile, yani kusursuzluğunu ispat ile sorumluluktan kurtulma olanağını getirmemesi, uygulamada pek çok haksızlığa veya hakkaniyete aykırı sonuçlara yol açmaktadır. Kanımızca, bu noktada en uygun çözüm teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğunda ticaret ve vergi hukukunu “kusur karinesi” bakımından tam uyumlu hale getirerek vergi hukukunda da teşebbüs yöneticisine kusursuzluğunu ispat ederek sorumluluktan kurtulma olanağının sağlanması olacaktır.

Buraya kadar anlatılanlardan anlaşılacağı üzere, Türk vergi sisteminin yapısı gereğince kanuni temsilci olan teşebbüs yöneticisinin, temsilcisi olduğu mükellef veya sorumlu teşebbüsün vergi ile ilgili ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmesi konusunda yükümlü kılınmış kişi olarak vergi sorumluluğuna sahip olduğu anlaşılmaktadır. Zira, tekrar özetleyecek olursak, ana kural vergi yükümlülüğünün kanuni temsilci eliyle yerine getirilmesi⁶⁹⁰ ve söz konusu vergi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ve vergi mükellefinin malvarlığından da alınamaması halinde (Tokat, 2007a:73), vergi borcunun şirket (teşebbüs) adına imza atarak onu temsil etme yetkisine sahip yönetim kurulu üyesi/üyelerinin (teşebbüs yöneticilerinin) şahsi malvarlığından alınmasıdır.⁶⁹¹

Bu bağlamda, teşebbüs yöneticilerinin vergi hukuku çerçevesinde mükellef veya sorumlu teşebbüslerin kanuni temsilcileri olduğu gerçeğini biraz daha açmakta yarar bulunmaktadır: İlk, anonim şirketlerde kanuni temsilci kavramı ile işaret edilen,

⁶⁸⁹<http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=1438>. (Erişim Tarihi: 08.07.2010).

⁶⁹⁰213 sayılı VUK m. 10.

⁶⁹¹213 sayılı VUK m. 10/II.

“yönetim kurulu”dur. Zira, TK’ya göre yönetim kurulu anonim şirketin yönetim ve temsil organıdır.⁶⁹² Anonim şirketlerde yönetim kurulunun, hem temsil, hem de idare konusunda işlevleri bulunmaktadır. Vergi borcunu ödemek görevi, “temsil” ile değil, “idare” ile ilgilidir. Bu durumda, anonim şirketin iç yapısına göre vergi borcunu ödemekle görevli olan kişi veya kişiler kanuni temsilci olarak sorumlu tutulabileceklerdir (Doğrusöz, 2005:4).

Bu noktada, anlatılan söz konusu hukuki gerçekleri teşebbüslere uyarladığımızda kanımızca şu sonuca ulaşılmaktadır: Teşebbüslerde idare ile ilgili görevler teşebbüs genel müdürlerinin şahsında yoğunlaşsa da, söz konusu göreve kısmen de olsa teşebbüs yönetim kurulu üyeleri de sahip olduğu için hem teşebbüs genel müdürü hem de teşebbüs yönetim kurulu üyeleri, mükellef veya sorumlu teşebbüs tüzel kişiliğinin kanuni temsilcisi olmaktadır. Sonuç olarak, özel sermayeli şirketi temsile yetkili kılınan yönetim kurulu üyesinin temsilcilik sıfatı kanundan değil şirket ana sözleşmesinden doğmaktadır. Oysa 213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesinde öngörülen temsilcilik kanundan doğan temsilcilik olduğundan ve TK’nın 317 nci maddesi özel ve kamu sermayeli tüm şirketlerde kanuni temsilcinin yönetim kurulu olduğunu belirlediğinden, vergi hukukunda sorumluluk kanuni temsilci durumundaki teşebbüs yönetim kurulu ve teşebbüs genel müdürlüğündedir.

3.1.4. Görevden ayrılan kamu iktisadi teşebbüs yöneticisinin teşebbüsün vergi borcundan doğan sorumluluğu

Tekrar vurgulamak gerekirse, teşebbüslerde, teşebbüs yöneticilerinin tabi olduğu hukuki sorumluluklardan biri de, teşebbüsün ödenmemiş vergi borçlarına ilişkin sorumluluktur. “İlke olarak, teşebbüsün vergi borcunun ödenmediği durumlarda, vergi idaresi, alacağını teşebbüs tüzel kişiliğinden tahsil etme yoluna gitmekte hatta haciz, icra yoluyla satış ve benzeri yöntemlerle tahsil etmeye çalışmaktadır (Canal, 2101:83)”. Bu bağlamda, kesinleşmiş vergi alacağının, teşebbüs tüzel kişiliğinden tahsil edilemediği durumlarda da, teşebbüs yöneticilerinin malvarlığına başvurularak, vergi alacağının tahsili yoluna gidilmektedir.

Ancak bu noktada, teşebbüs yöneticilerinin, bu görevlerinden istifa, azil,⁶⁹³ ölüm

⁶⁹²Bkz. TK m. 317.

⁶⁹³Ortaklık (teşebbüslerde siyasi erk bu anlamda teşebbüs tüzel kişiliğinin yerine ikame olmaktadır) azil yolu ile yönetim kurulu üyesi ile ortaklık (teşebbüs) arasındaki ilişkiye her zaman son verebilir (Ansay,

ve görev sürelerinin sona ermesi gibi nedenlerle ayrılmaları halinde, ayrıldıkları tarihten sonraki döneme ilişkin vergi borçlarından sorumlu olup olmayacakları, uygulamada sık sık tartışmalara neden olmakta ve teşebbüs yöneticilerinin, bu görevlerinden ayrıldıkları tarihten sonraki döneme ilişkin teşebbüs vergi borçları nedeniyle takibe uğrama ve bunlardan söz konusu alacakların tahsili yoluna gidilebilme ihtimali gündeme gelmektedir.

Burada sözü edilen uygulama, bahis konusu edilen 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde yer alan, sorumluluk hükmünden kaynaklanmaktadır. Hatırlanacağı üzere, 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesi uyarınca, bir kimseyi tüzel kişiliğin vergi borcundan dolayı sorumlu tutabilmek için, her şeyden önce, o kimsenin kanuni temsilci olması gerekmekte idi. Burada esas olan, kanuni temsilcilikten kaynaklanan sorumluluktur. Bu nedenle, kanuni temsilci olma özelliği teşebbüs yöneticiliğinden ayrılması nedeniyle sona eren, bir teşebbüs yöneticisinin, ayrıldığı tarihten sonraki döneme ilişkin vergi borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir.

Görevden, şu ya da bu nedenle ayrılan bir teşebbüs yöneticisinin, ayrıldığı tarihten sonra, teşebbüsün yönetimine ve işleyişine müdahalede bulunması, sonraki döneme ilişkin bilgi ve belgeleri alması vs. mümkün değildir. Örneğin, teşebbüsten ayrılan yönetim kurulu üyesinin, ayrıldığı tarihten sonraki döneme ilişkin bir vergi borcunun ödenip ödenmediğini araştırarak, ödenmemiş ise ödenmesini sağlaması hatta ilgililere ödenmeyen vergi borcunun hesabını sorması dahi düşünülemez. Açıklanan nedenlerle, teşebbüs yöneticilerinin, görevden ayrıldıkları tarihten sonraki döneme ilişkin vergi borçlarından sorumlu tutulmamaları gerekir.⁶⁹⁴ Her ne kadar ilgili mevzuat hükümlerinde açıkça bu doğrultuda bir hüküm bulunmasa dahi yargı içtihatları da bu görüş doğrultusunda şekillenmiştir.⁶⁹⁵

3.1.5. Rücu hakkı

213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesi hükmü uyarınca, teşebbüs tüzel kişilerinin kanuni temsilcileri olan teşebbüs yöneticileri ödemiş oldukları vergiler için, asıl borçluya rücu edebileceklerdir (Seviğ, 1995:6; Kaneti, 1989:82). Diğer bir deyişle,

1982:103).

⁶⁹⁴ Aynı yönde görüş için bkz. Kızılot (1992:9).

⁶⁹⁵ "... ihtilaflı kamu alacağının dayanağını teşkil eden vergi borcunun doğduğu tarihte, anonim şirketin yönetim kurulu üyesi bulunmayan kişinin, şirketin vergi borcunun ödenmesinde ihmal gösterdiğinden söz edilemeyeceğine.." Dn. 3. D. 3.2.1988 T.ve 1987/1500 E., 1988/351 K., (Kızılot, 1999:1703).

teşebbüs tüzel kişiliğinin varlığından tahsil edilemeyen vergi borçlarını ödeyen teşebbüs yöneticileri, asıl borçlu olan teşebbüs tüzel kişiliğine rücu edebileceklerdir.

Bu konuda, bir hususun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. O da şudur; 3505 Sayılı Kanunla, 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddenin üçüncü fıkrasında, ikinci fıkrasında yapılan değişikliğe paralel herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu nedenle sorumluluk kapsamına alınan “vergiye bağlı alacaklar” yönünden kanuni temsilcilerin herhangi bir rücu hakkı bulunmamaktadır (Özsüt, 1989:38; T. Candan, 2006a:58,137). Bu durumda bir teşebbüsün yöneticileri, teşebbüsün varlığından alınamayan “vergiye bağlı alacakları ve cezaları” şahsi malvarlıklarından ödemek zorunda kalırlarsa, 213 sayılı VUK'un 10 ve 333 üncü maddeleri gereğince, ödedikleri vergi cezaları için teşebbüs tüzel kişiliğine rücu edebilecekler, vergiye bağlı alacaklar yönünden ise rücu hakları olmayacaktır. Böyle bir uygulama sonucunda ise söz konusu rücu hakkının yoksunluğu nedeniyle “vergiye bağlı alacaklar” nihai olarak teşebbüs yöneticileri tarafından ödenmiş olacaktır. Kanımızca bu sakıncanın giderilmesi için 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, ikinci fıkrasında yapılan değişikliğe paralel bir değişiklik yapılarak “vergiye bağlı alacaklar” yönünden de kanuni temsilcilere rücu hakkının tanınması uygun olacaktır.

3.1.6. Sorumluluğun devri

Teşebbüs tüzel kişilerinin kanuni temsilcileri teşebbüs yöneticileri olmakla birlikte, uygulamada 233 sayılı KHK'nın 9 ve 13 üncü maddelerince tanınan imkân dahilinde, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ile teşebbüs genel müdürlerinin sık sık diğer alt yöneticilere yetki devrinde bulundukları gerçekliği dikkat alındığında, söz konusu alt yöneticilerin mevcut yeni yetkilerine istinaden vergisel sorumluluğunun olup olmayacağı sorusu da önem arz etmektedir. Bu bağlamda, söz konusu sorunun cevabı doğrudan yine ilgili madde metinlerinin içine dercedilmiş ve yetki devrinin yöneticilerin sorumluluğunu kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır.⁶⁹⁶

Ayrıca bir hususa daha değinmek gerekmektedir ki, daha önce de kısmen bahsettiğimiz üzere, teşebbüs kanuni temsilcilerinin sıfatlarından doğan görevleri özel sözleşmelerle başkalarına aktarmaları 213 sayılı VUK'un “Mükellef ve Vergi Sorumlusu” başlıklı 8 inci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince hukuken mümkün

⁶⁹⁶Bkz. 233 sayılı KHK m. 9 ve 13. Ayrıca, temsile ilişkin sorumluluk, kanundan doğduğu için tek taraflı veya taraflar arasında yapılacak sözleşme ile devredilemezlik özellikleri taşımaktadır (Tokat, 2007a:73).

değildir.⁶⁹⁷ Söz konusu madde hükmüne göre; vergi yükümlülüğü veya sorumluluğuna ilişkin sözleşmeler, Kanun'un kabul ettiği istisnai durumlar dışında vergi idaresini bağlamayacaktır. Bu hükümden çıkan anlam şudur: “ taraflar kendi aralarında yükümlülük ve sorumluluğu düzenlemiş olsalar dahi vergi idaresi, vergi kanunları kimi mükellef veya sorumlu tutmuşsa, ondan yükümlülüğün veya sorumluluğun gereklerinin yerine getirilmesini isteyebilecektir (Kaneti, 1986:86).”⁶⁹⁸

3.1.7. Sorumluluğun zaman itibariyle sınırı

Bu başlık altında teşebbüsün tasfiye haline girmesi veya yöneticilerinin değişmesi halinde teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğunu ele alınacaktır.

3.1.7.1. Kamu iktisadi teşebbüsünün tasfiyesi halinde sorumluluk

Bilindiği üzere, 233 sayılı KHK'nın “Teşebbüsler, Müesseseler Bağlı Ortaklıklar, İşletmeler ve İşletme Birimlerinin ve İştiraklerinin Tasfiyesi veya Satılması” başlıklı 38 inci maddesine göre, söz konusu KHK kapsamındaki teşebbüslerin tasfiyesine “Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu” takdir hakkına binaen karar verebilmektedir.⁶⁹⁹ Bu durumda tasfiye süreci teşebbüsler nezdinde yaşanan olağan bir süreçtir ve yasal temelini bahis konusu mevzuat hükmünden almaktadır.

213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinin son fıkrası hükmüne göre, tüzel kişinin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Madde

⁶⁹⁷Kanımızca, vergi sorumluluğu ve yükümlülüğünün devrine yönelik özel hukuk sözleşmelerinin vergi idaresini bağlamayacağına ilişkin 213 sayılı VUK'un 8 inci maddesinde vazedilen hükmün kapsamına; ilgili hükmün lafzi ifadesinin geçersizliği vurgulamaması, kanuni temsil kurumunun temelini teşkil eden ilişki ve durumun dayanağının değil sonuçlarının girmesi, anayasal haklar olan sözleşme özgürlüğü ve kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirme özgürlüklerine kamu düzeni ve yararı açısından istisna getiren 213 sayılı VUK'un 8 inci maddesinin istisnai bir nitelik taşıması ve genişletilemeyeceği ve son olarak taraflar arasındaki iç ilişki bakımından kamu düzeni ve yararını etkileyen bir unsurun bulunmaması nedenleriyle kanuni temsilci olunmasını sağlayan durumlar, özel hukuk çerçevesinde ve taraflar arasında serbestçe kararlaştırılabilir ve iç ilişkide tarafları bağlar (Kaneti, 1986:86).

⁶⁹⁸Ayrıca, Danıştay bu konuya ilişkin bir kararında, TK'nın 319 uncu maddesine göre yapılan taksim, görev ve yetki devirlerinin, kanundan değil, şirket ana sözleşmesinden doğduğunu, bu nedenle 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde geçen sorumlulukta geçerli olmayacağı görüşüne yer vermiştir. Bkz. Dn. 4.D. 15.12.1978 T.,1977/2273 E., 1978/500 K.; Aynı yönde bir diğer karar için bkz. Dn. 4.D. 15.12.1978 T., 1977/2269 E., 1978/505 K. (Ulusoy, 1984:777 vd.).

⁶⁹⁹Alınacak tasfiye kararı, 2983 sayılı “Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkındaki Kanun”un öngördüğü esaslara göre “Kamu Ortaklığı Kurulu” tarafından yürütülecektir. Kamu Ortaklığı Kurulu bu işlemleri kolaylaştırıcı her türlü tedbiri alacak, bu işlemlerden elde edilecek hasılanın fona yatırılması ve hesapların düzenlenmesine ait esaslar bir yönetmelikle tespit edilecektir. Tasfiye sonucu elde edilerek fona aktarılan hasılaya karşılık, tasfiye işlemine tabi değerlerin teşebbüs hesaplarında kayıtlı değeri, teşebbüsün veya bağlı ortaklığın sermayesinden tenzil edilecektir. Bu arada gerçek ve tüzel kişilerin TK'dan doğan ortaklık hakları da saklı kalacaktır.

hükmünün tetkikinden anlaşılacağı üzere, normal olarak tasfiye öncesi dönemlere ait vergi aslı ve fer'ileri ile vergi cezaları tasfiye memuruna tebliğ edilerek, teşebbüs tüzel kişiliğin varlığından alınacaktır. Buna mukabil, tüzel kişiliğin tasfiye dönemindeki varlığı kamu alacağını karşılamaya yetmezse bu takdirde kamu alacağı ilgili dönemdeki teşebbüs yöneticilerinin varlığından alınacaktır. Tasfiye sonrasında da, teşebbüs yöneticilerinin tasfiyeye giriş tarihi öncesi zamanlara ilişkin sorumlulukları devam edecektir.

3.1.7.2. Kamu iktisadi teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin ya da kamu iktisadi teşebbüs genel müdürünün değişmesi halinde sorumluluk

Daha önce de değindiğimiz üzere, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin görev süresi üç yıldır.⁷⁰⁰ Ayrıca süre dolmadan da üyeliğin boşalması ya da üyelik için aranan niteliklerin ve şartların kaybedilmesi nedeniyle üyelerin üyelik sıfatının son bulması⁷⁰¹ söz konusu olabilecektir. Bu gibi durumlarda teşebbüs yöneticilerinin vergilendirme dönemi içinde değişmesi halinde, sorumluluğun vergi idaresi açısından bölünmesi söz konusu olamayacağından yeni teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğu o hesap döneminin başından başlayacak ve o vergilendirme döneminin tamamı için yeni teşebbüs yöneticileri muhatap ve sorumlu olacaktır. Geçmiş dönemler bakımından ise vergi ve ceza için yeni teşebbüs yöneticileri muhatap alınacaktır. Buna mukabil, yöneticilerin sorumluluğuna gidilmesi söz konusu olduğunda, ilgili dönemdeki teşebbüs yöneticileri hakkında takibata geçilecektir.

Teşebbüs yöneticiliği istifa nedeniyle son bulmuşsa, bu durumda kanımızca kamu borcunun muacceliyet zamanı kesin bir rol oynamalıdır.⁷⁰² Zira, tek taraflı bir irade beyanıyla istifa etmiş bir yöneticinin görev döneminde meydana gelen vergi borcundan onun yerine atanan üyenin sorumlu tutulması hakkaniyet ilkesine aykırı düşecektir. Bu durumda, vergi borcunun ödenme zamanı gelip de ödenmemesi halinde söz konusu dönemde görev yapan teşebbüs yöneticisi istifa etse dahi sorumluluğun kendisinin

⁷⁰⁰233 sayılı KHK m. 8.

⁷⁰¹Bkz. 233 sayılı KHK m. 8.

⁷⁰² Nitekim diğer özel sermayeli şirketler için kanuni temsilcilerin kamu borçlarından doğan sorumluluğu, görev süreleri içinde olan muaccel olan borçlar içindir (Çamoğlu vd., 2003:352; Ş. Yıldız, 1999:786). Diğer bir deyişle, görevi sırasında kamu borcu doğanlar değil, söz konusu borcun yerine getirilmesi sırasında görevli olanların sorumluluğu doğacaktır. Konuya ilişkin bir yargı kararı örneği için bkz. Dn. 3. D., 03.02.1988 T., 1998/1500 E., 1998/351 K. (Kızılot, 1987:1703-1704).

uhdesinde kalması uygun olacaktır. Tacirin ticareti terk edip ticari işletmesini devretse dahi yeni tacir ile birlikte iki yıl daha müteselsilen sorumlu olması kuralının temelinde yatan hukuki mantalite kanımızca aynen burada da geçerlidir. Bu nedenle istifa eden teşebbüs yöneticisinin kendi faaliyet dönemine ilişkin vergi borcundan sorumluluğunun, istifa tarihinden sonra da belirli bir süre daha devam etmesi uygun çözüm olacaktır.

3.1.8. Kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin sorumlu oldukları vergiler

Bu başlık altında teşebbüs yöneticilerinin sorumlu oldukları vergiler içerisinde en önemli ve ağırlıklı kısmı oluşturan kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve damga vergisi ele alınacaktır.

3.1.8.1. Kurumlar vergisi

Bilindiği üzere, “kurumlar vergisi”nin⁷⁰³ mükellefleri 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK)⁷⁰⁴ “Mevzuu” başlıklı 1 inci maddesinde sayılmıştır; bunlar sırasıyla “sermaye şirketleri”, “kooperatifler”, “iktisadi kamu müesseseleri”⁷⁰⁵ ve “iş ortaklıkları”dır.⁷⁰⁶ Bu hükümde iktisadi kamu kurumlarına açıkça yer verildiğine göre teşebbüslerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu noktasında bir tereddüt bulunmamaktadır. Bu düzenleme ile, ekonomi içinde ağırlıkları önemli bir yer tutan teşebbüsler de, aynen özel sermaye şirketleri gibi, vergi mükellefi sayılmışlardır. Nitekim, bu şekilde teşebbüslerin vergilendirilmesinin, özel sektörde aynı alanda çalışan işletmelerle rekabet eşitliğinin kısmen sağlanması açısından -tam anlamıyla sağlanması teşebbüslere yapılan sübvansiyonlar nedeniyle imkânsızdır- yerinde bir uygulama

⁷⁰³Kurumlar vergisi gerçek kişiler, bireysel işletmeler ve şahıs şirketleri dışında bir kısım oluşumların gelirinden alınan vergidir. Söz konusu verginin konusu kurum kazançlarıdır. Kurumlar vergisini doğuran olay kurum kazancının elde edilmesidir (Öncel vd., 1998:331-332). Mehl’in belirttiğine göre, kurumlar vergisi alınmasın nedeni, ortakların, şirket genel kurullarına kayıtsız kalmaları ve şirket kazançlarının, ortaklara dağıtılıp dağıtılmaması hakkında, genellikle şirket yönetim kurullarının karar vermeleri dolayısıyla, bu kazançların çoğu kez ihtiyatlara ayrılması veya sermayeye eklenmesi suretiyle, ortakların elinde vergilendirilmesi olanağının bulunmamasıdır. Gerçekten, şirket kazançlarının ortaklara dağıtılmaması (veya küçük bir kısmının dağıtılması) halinde bu kazançlar vergi dışı kalabilecektir. Bunu önlemek için şirket kazançlarını, şirket adına vergilendirmek akla uygun düşmektedir (Erginay, 1998:95).

⁷⁰⁴5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (1949) R.G. 7229:10.06.1949

⁷⁰⁵“İktisadi kamu müessesesi” kavramı teşebbüsleri de kapsayan ve kendine özgü bir kapsam taşıyan daha üst bir kavram niteliğinde olup, kamu sermayeli şirket kavramıyla özdeşlik göstermektedir (Uluatam ve Methibay, 1999:313).

⁷⁰⁶(M. Çolak, 2006:9-10)da da belirtildiği üzere, söz konusu madde hükmü sayesinde “vergilemede eşitlik ilkesi”ne uygun bir yol haritası çizilmiş ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir. Kanımızca, KİT’lerin vergilendirilmesi, bir bakıma “kendi kendini vergilendirme” gibi düşünülebilecekse de kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkânı ile mal ve hizmet kalitesinin artması engelleyecektir. Özelleştirme uygulamalarının ivme kazandığı günümüz koşullarında piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından KİT’lerin vergilendirilmesinin gereği açıktır.

olduğu kanısını taşımaktayız.

İktisadi kamu müesseselerinin kazanç gayesi gütmemeleri,⁷⁰⁷ faaliyetlerinin kanunla belirlenen görevler arasında bulunması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilen sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması söz konusu mükellefiyetlerine etki etmemektedir⁷⁰⁸ (M. Çolak, 2006:10-11). Zira, kurumlar vergisinin konusu kurum kazançları olduğundan ilk bakışta kazanç gayesi gütmeyen ve bağımsız muhasebesi olmayan teşebbüslerin söz konusu vergi türünden muaf olmaları mantıki sonuç olarak gereklilik arz etse de, bu tür nitelikler kendilerinin kurumlar vergisinden istisna tutulmalarına neden olan unsurlar olarak kabul edilmemiştir.

Teşebbüsler, bir kısım (kamu işletmelerinde olduğu gibi) faaliyetlerini sermaye şirketi ya da kooperatif örgütlenmesi içinde yürütüyorlarsa kurumlar vergisinin birinci ve ikinci gruptaki yükümlüleri içinde yer aldıklarından bu statüleri dolayısıyla kurumlar vergisine tabidirler (Öncel vd., 1998:334). Teşebbüs yöneticileri burada da kurumlar vergisi mükellefi olan teşebbüs tüzel kişiliğinin kanuni temsilcisi olarak kurumlar vergisinin ödenmemesinden sorumlu olacaklardır.

3.1.8.2. Katma değer vergisi

Katma Değer Vergisinin⁷⁰⁹ (KDV) mükellefi konusu, 3065 sayılı KDVK'nın "Mükellef" başlıklı 8 inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanlar, ithalatı mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar ile ilgili madde de tahdidi olarak sayılan diğer faaliyetlerde bulunanlar KDV'nin kanuni mükellefi olarak sayılmışlardır.⁷¹⁰ Dikkat edilecek olursa, sayılan söz konusu faaliyetlerin önemli

⁷⁰⁷ Ayrıca, teşebbüslerce satılan mal veya hizmetlerin bedellerinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi bunların iktisadi işletme vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlarla benzer şekilde olması ve devamlı olması durumlarında da kamu idare ve kuruluşlarına ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir (M. Çolak, 2006:11).

⁷⁰⁸ Bkz. KVK m. 4.

⁷⁰⁹ "Katma Değer Vergisi", mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçen, üretici, toptancı, yarı toptancı, perakendeci gibi her aşamada katılan değer üzerinden alınan, her aşamada matrahı katma değer olan ve sonunda tüm tüketici üzerinden alınan bir vergidir (Karamemiş, 2009:8).

⁷¹⁰ KDV'nin mükellefi, kâr gayesi olsun veya olmasın, amaç ve neticeleri ne olursa olsun vergi konusuna giren işlemleri müstakil olarak devamlı bir şekilde yapanlardır. Bu durumda KDV'nin konusu ile mükellefiyet arasında organik bir bağ bulunmaktadır. Vergi konusuna giren işlemlerin devamlı olarak yapılması halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmekte, bu işlemleri yapan kişiler ise mükellef olmakta ve mükellefler tarafından yapılan işlemler vergiye tabi olmaktadır. Görüldüğü gibi, vergiyi doğuran olay ile mükellef arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır.

bir kısmı teşebbüs faaliyetleriyle örtüşmektedir. Bu durumda teşebbüsü çoğu faaliyetleri nedeniyle ve söz konusu faaliyetleri esnasında KDV'nin kanuni mükellefi olarak kabul etmek yasal bir zorunluluk olacaktır.

3065 sayılı KDVK'nın 8 inci maddesinin ilk fıkrasında hiçbir ayırıma tabi tutulmadan, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapan bütün gerçek ve tüzel kişilerin KDV'nin mükellefleri olarak addedilmesi, bir kamu sermayeli şirket olan teşebbüslerin de KDV mükellefi sıfatına sahip olup olmadığı noktasında hiçbir tereddüte mahal bırakmadan, kendilerini KDV mükellefi konumuna yerleştirmektedir. Teşebbüs tüzel kişiliğinin kanuni temsilcisi olan teşebbüs yöneticileri de, söz konusu sıfatları nedeniyle KDV'nin ödenmesinden sorumlu olacaklardır.⁷¹¹ Bu durumda, teşebbüs yöneticileri ödedikleri vergiyi teşebbüs ile iktisadi ilişkiye giren kişilere yansıtmaktadırlar. Zira, kanunla mükellef olanlar esas itibarıyla aracı durumundadırlar (Değer, 2007:213). Bu durumda, mükellef konumunda olan teşebbüsün kanuni temsilcisi olan teşebbüs yöneticisi, teşebbüs adına yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda mal veya hizmetin bedeli içinde veya ayrı olarak hesaplanan KDV'yi tahsil etmek ve bu mal ve hizmetin iktisabı sırasında yüklendikleri vergileri indirdikten sonra kalan müsbet farkı bağlı bulunduğu devlet dairesine ödemek zorundadır.⁷¹²

KDV sorumluluğu ile ilgili düzenleme, 3965 sayılı KDVK'nın “Vergi Sorumlusu” başlıklı 9 uncu maddesinde⁷¹³ yer almaktadır. KDV'de vergi sorumluluğu,

⁷¹¹Kanımızca, söz konusu sorumluluk anlayışını çok katı yorumlamak verginin tahsil edilebilirliğini sağlama adına uygun olacaktır. Örneğin, Halk Bankası Genel Müdürü, merkez genel müdürlüğün mal teslimi ve hizmet ifası dışında, Kayseri Halk Bankası Şube Müdürü'nün de şube adına yaptığı mal teslim ve hizmet ifası nedeniyle söz konusu vergi mükellefi şube müdürünün vergi borcundan dolayı da sorumlu olarak addedilebilmelidir.

⁷¹²Görüldüğü gibi, KDV mükellefi teşebbüs yöneticisi Maliye'nin bir nevi tahsildarlık görevini yerine getirmektedir. Alıcıdan tahsil ettiği verginin emanetçisi durumundadır (Değer, 2007:213).

⁷¹³KVK m. 9 “1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. 2. Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır. Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz. 3. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanun'una göre

vergi alacağının emniyetle tahsilini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Söz konusu maddede sayılan haller, esas mükelleflerin (teşebbüs nezdinde teşebbüs tüzel kişiliği) idarece takibinin güçlük arz ettiği hallerdir. Bu durumlarda mükellefin temsilcisi (teşebbüs yöneticisi), vekili veya teşebbüs tarafından kendisine mal teslimi yapılan yahut hizmet ifa edilen kişiler vergi sorumlusu olabilmektedir. Konu uygulamada “KDV tevkifatı” şeklinde de isimlendirilmektedir.

3.1.8.3. Damga vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun (DVK)⁷¹⁴ “İstihkaktan Kesinti Şekliyle Ödeme” başlıklı 19 uncu maddesine göre, genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, iktisadi kamu teşekkülleri ve bankalar “damga vergisi”ne⁷¹⁵ tabi ödemeleri yaparken, vergiyi istihkaktan kesinti yoluyla tahsil etmekle sorumludurlar (Ceviz, 2003:58).

(Kızıl, 2010:74) de belirtildiği üzere, DV’nin yükümlüsü 488 sayılı DVK’ya ekli (1) sayılı tabloda yazılı “kağıt”ları⁷¹⁶ imza edenlerdir.⁷¹⁷ Kağıtta birden fazla imza bulunması durumunda imza sahiplerinin hepsinin müteselsilen sorumluluğu öngörülmüştür.⁷¹⁸ Zira, bu durumda sorumluluğun paylaştırılması söz konusu olmamaktadır. Resmi daire ile kişiler arasındaki işlemlerde vergiyi kişiler ödemektedir.⁷¹⁹ 488 sayılı DVK, resmi daire deyimine açıklık getirerek genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediye ve köylerin resmi daire sayılacağını, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin bu anlamda resmi daire olarak kabul edilmediğini hükme bağlamıştır.⁷²⁰ Bu durumda özerk bütçeli kuruluş olmaları sebebiyle teşebbüsleri resmi daire kategorisinde değerlendirmemiz mümkün

düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işletmecileri sorumludur.”

⁷¹⁴488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (1964) R.G. 11751:11.07.1964

⁷¹⁵“Damga vergisi, kişilerin kendi aralarında ya da devletle yaptıkları hukuki işlemlerde düzenledikleri belgeler ya da kağıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülüklerdir (Öncel vd., 1998:433).”

⁷¹⁶Kağıt kavramı, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade etmektedir (Şahiner, 2007:22).

⁷¹⁷Ayrıca, “damga vergisinde vergiyi doğuran olay kağıdın düzenlenip eksiksiz olarak tekemmül etmesidir (Karaarslan, 2003: 8)”.

⁷¹⁸Bkz. DVK m. 24.

⁷¹⁹Bkz. DVK m. 3.

⁷²⁰Bkz. DVK m. 8.

olmayacak⁷²¹ ve teşebbüsü temsilen teşebbüs yöneticilerinin, teşebbüs dışındaki kişilerle giriştikleri hukuki işlemler sırasında kağıtları imzalamaları durumunda mükellef teşebbüsün kanuni temsilcileri olarak kendileri damga vergisinden sorumlu olacaklardır.

DVK'nın 27 nci maddesinde belirtildiği üzere, KİT'ler ile iştirakleri, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, usulen vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Vergi ve cezası ödenmeden bu kağıtları işleme koyan kuruluşlardan, kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza miktarınca ayrıca ceza alınır (Ceviz, 2003:61). Ayrıca, "488 sayılı DVK'da belirtilmiş bulunan kayıtların vergisinin, eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi durumunda, vergi ve cezalardan, ilgili kişilerle birlikte kurumlar da müteselsil sorumlu olacaktır (Mutluer, 2006:83)".

3.2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usul Hakkındaki Kanun Çerçevesinde Kamu İktisadi Teşebbüsün Kamu Borcundan Yöneticinin Sorumluluğu

3.2.1. Genel olarak

Bilindiği üzere, özel alacaklardan farklı bir hukuki statüye tabi olan⁷²² (Çelik, 2002:44) kamu alacağı terimi eski dildeki "amme alacağı" teriminin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Batılı ülke vergi terminolojilerinde yer almayan kamu alacağı kavramı, Türk vergi sistemine 6183 sayılı AATUHK ile girmiş ve yerleşmiştir. 6183 sayılı AATUHK'un içerisinde bu kavramın sistematik bir tanımı yapılmamış ve sadece kamu alacağı kavramına giren öğelerin sayılması ile yetinilmiştir (S. Tuncer, 2006:20). Devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik haklarından doğan ayrıcalık ve özellikleri bünyesinde taşıyan (Kumrulu, 1981:55) kamu alacağı kavramı, en bilinen tarifıyla "devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirlerini ifade etmektedir"⁷²³ (Onar, 1960c:1647)". Kuşkusuz devlet

⁷²¹Zaten teşebbüsler, genel bütçeli idarelerin tahdidi olarak sayıldığı 5018 sayılı KMYKK'ya ekli (I) sayılı cetvelde ve yine özel bütçeli idarelerin tahdidi olarak sayıldığı aynı kanuna ekli (II) cetvelde yer almadıklarından, özerk bütçeli yapısına atıf yapmadan da kendilerinin resmi daire olmadığı sonucuna ulaşılabacaktır.

⁷²²Söz konusu değişik statü idare hukuku ile özel hukuk arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Kamu Hukukunun ve bu arada İdare Hukukunun dayandığı normatif esas, genel menfaatin bireysel menfaatten üstünlüğü ve sonuç itibarıyla bireysel menfaatin mutlaka genel menfaate uyması ve onunla bağdaşması zorunluluğudur (Onar, 1960c:1648).

⁷²³Kamu alacakları ile ilgili olarak bu bilinen tarifi dışında da birçok farklı tanım bulunmaktadır. Bu tanımları sırasıyla inceleyecek olursak, kamu alacağı, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacakları şekilde tanımlanmıştır (S. Tuncer, 1998:148). Başka bir tanım ise "kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle

dışında bir kısım kamu otoritelerinin gelirleri de bu kavrama dahildir⁷²⁴ (Çelik, 2002:24; S. Tuncer, 2003:120).

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi, kamu harcamalarının karşılanabilmesi bakımından kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz olarak tahsilinin önemi tartışmasızdır. Teşebbüs yöneticileri de dahil tüm kamu borçluları borçlarını her zaman kanunda belirtilen süre ve usullere uyarak ödememektedir. Devletin ve diğer kamu idarelerinin ve kurumlarının, mali yükümlülüklerinden doğan veya kamu alacağı sayılan alacaklarının güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukuki cebre dayanarak tahsilini, “Kamu icra hukuku”⁷²⁵ düzenlemektedir. Kamu icra hukukunu düzenleyen 6183 sayılı AATUHK’un⁷²⁶ 1 inci maddesinde bu kanunu uygulayacak alacaklı kamu idareleri ismen belirtilmiş ve bu idarelerin hangi alacaklarına bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı sayılmak suretiyle kapsama giren alacaklar açıklanmıştır.⁷²⁷

Alacaklı kamu idareleri; “devlet”, “il özel idareleri” ve “belediyelerdir”.⁷²⁸ Devlet

sağladığı kamu gelirleridir (Öncel vd., 1998:159)”. Kamu alacağının öğretideki diğer tanımlamaları için bkz. Akmansu (1954:50); Bayraklı (2000:15); Karakoç (2000:25); Öncel, Kumrulu ve Çağan (2009:159); Uluatam ve Methibay (1999:85). Kamu alacağı kavramı hakkında ayrıca bkz. Yerlikaya (2005:21-22).

⁷²⁴Esasında, kamu alacağı kavramı ile kamu geliri kavramı kural olarak aynı anlama gelmektedir. Ancak, farklı olarak, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için kamu gücüne dayanılarak elde edilen gelirler, hazine adına hasılat irat edilmesi bakımından kamu geliridir, ancak talep hakkı doğurması bakımından kamu alacağıdır (Karakoç, 2000:25). Ayrıca, 6183 sayılı AATUHK’nın “Kanundaki Terimler” başlıklı 3 üncü maddesinde kamu alacağı terimine karşılık gelen “amme alacağı” teriminin, 1 inci ve 2 nci maddeler kapsamına giren alacakları ifade ettiği belirtilmiştir. Görüleceği üzere kanun koyucu, yukarıda da bahsedildiği üzere tanım yapmak yerine amme alacağının kapsamını 1 inci ve 2 nci maddelere atıf yaparak ve sayma yoluyla düzenlemiştir (Yaralı, 2010:117).

⁷²⁵“Kamu İcra Hukuku, devletin ve diğer kamu idarelerinin ve kurumlarının, mali yükümlülüklerinden doğan veya kamu alacağı sayılan alacaklarının güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukuki cebre dayanarak tahsilini düzenleyen bir (mali) hukuk dalıdır (Karakoç, 2001:123).” Kamu İcra Hukuku kamu alacaklarının, kamu hizmetinin kurulması ve yürütülmesi için zorunlu olmaları ve kamu hizmetinin kurucu unsurunu teşkil etmeleri nedeniyle devletin diğer alacaklarına nazaran takip ve tahsilleri daha farklı ve imtiyazlı bir usule bağlamıştır (Onar, 1960c:1649). Zaten (Akkaya, 2009:341)’de de belirtildiği üzere, 6183 sayılı AATUHK’nın varlık nedeni, kamu alacaklarına ilişkin takip ve tahsil usulünün farklı ve ayrıcalıklı olması yönündeki tercihtir.

⁷²⁶Kamu alacaklarının takip ve usulünde kamu otoritelerine imtiyaz tanıyan AATUHK, E. Şimşek (1996:45) tarafından eleştirilmektedir. Yazar, devlet birimlerine bizzat güç kullanarak borçluları takip yetkisi verilmesinin ihkakı hak niteliğinde olduğunu, Kanun’un devlet ve özel alacakları arasında yarattığı farklılığın hukuk birliğini bozduğunu ve oluşan eşitsizliğin hukuk devleti anlayışıyla bağdaşmadığını ileri sürmektedir. Benzer bir eleştiride de, kamu alacaklarının özel bir kanuna dayalı olarak tahsil edilmesinin tartışmalı olduğunu belirten Pekcanitez, Atalay, Sungurtekin ve Özkes (2009:87-88) bulunmaktadır.

⁷²⁷6183 sayılı AATUHK m. 1 “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, 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 Kanunu’nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.”

⁷²⁸5018 sayılı KMYKK, devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idarelerini, Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde

tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri, merkezi yönetim bütçesine dahil kamu idareleridir. Bunlar dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarına ait alacaklar -teorik olarak kamu alacağı sayılsalar dahi- 6183 sayılı AATUHK kapsamında kamu alacağı sayılamayacaklarından bunlar hakkında, atıf olmadıkça, 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanamayacaktır (Yaralı, 2010:122). Aksi yönde tesis edilen idari işlem ise yetki unsuru yönünden sakat olacak ve idari davaya konu edilmesi durumunda iptal edilecektir (T. Candan, 2007:416). Bu durumda, 6183 sayılı AATUHK'un 1 inci maddesinde alacaklı kamu idaresi olarak sayılmamakla birlikte, özel kanunlarda alacakları 6183 sayılı AATUHK'un hükümlerine göre takip edileceği belirtilmiş olan kamu tüzel kişileri de, alacaklarının takibinde 6183 sayılı AATUHK'un hükümlerini uygulayacaklardır.⁷²⁹ Bu durumda, söz konusu madde kapsamına girmeyen kamu tüzel kişileri, örneğin, köy tüzel kişilikleri⁷³⁰ ya da sosyal kamu kurumlarının alacakları kamu alacağı niteliği taşısa dahi, haklarında özel bir hüküm bulunmadıkça 6183 sayılı AATUHK'un kapsamı dışında tutulmuşlardır (Ayhan, 1992:67; Arıkan, 1968:446; Yanlı, 1999:745; Çamoğlu, 1970:427; Çelik, 2002:43; Karakoç, 2000:29; Özer, 1979:30).

Alacağın devlete, il özel idarelerine ya da belediyelere ait olması 6183 sayılı AATUHK'un kapsamına girmesi için yeterli değildir. Bunun yanı sıra alacağın, asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmeti uygulamasından doğan alacaklar veya bunların takip masrafları olarak belirlenmiş dört gruptan birisine girmesi gerekmektedir (E. Şimşek, 1996:317; Arıkan, 1968:446; Bü. Yıldız, 1999:132). Buna göre; 6183 sayılı AATUHK'un kapsamına sırasıyla, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait; vergi, resim, harç,⁷³¹ mahkeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları

göstermiştir (Yaralı, 2010:148). İl özel idarelerine ilişkin hükümler, 5302 sayılı "İl Özel İdaresi Kanunu"nda, belediyelere ilişkin hükümler ise 5393 sayılı "Belediye Kanunu" ile 5216 sayılı "Büyükşehir Belediyesi Kanunu"nda düzenlenmiştir.

⁷²⁹Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1. Ayrıca, belirtmekte yarar bulunmaktadır ki; kamu alacaklarının takip ve tahsili için devlet, il özel idareleri ve belediyelere tanınan 6183 sayılı AATUHK'dan yararlanma yetkisi ve ayrıcalığı, söz konusu idarelerin kamu alacağı niteliğindeki bir alacaklarını 2004 sayılı İİK hükümlerine göre tahsil etmelerine engel değildir (S. Tuncer, 2006:23).

⁷³⁰Köy tüzel kişiliğine ait gelirler de kural olarak, 6183 sayılı AATUHK'un dışında tutulmuştur. Bkz. Dn. 9. D., 20.02.1990 T., 1988/2271 E., 1990/526 K. (T. Candan, 1998:45); Aynı yönde, Dn. 9. D., 08.02.1994 T., 1993/2800 E., 1994/693 K. "..... köy tüzel kişiliğine ait alacaklar 6183 sayılı Kanun'un kapsamı dışında bulunduğundan....." karar için bkz. Gülseven (1999:28).

⁷³¹Resim ve harçlar, devletin yaptığı hizmetlerden yarar görenlerin, görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak alınan paraları ifade etmektedir. Vergiler, soyut kamu hizmetlerinin karşılığı olan paralar olmasına karşın, resim ve harçlar somut kamu hizmetlerinin görülmesi sırasında alınmaktadırlar

gibi asli alacaklar;⁷³² gecikme zammı,⁷³³ gecikme faizi,⁷³⁴ faiz, zam, pişmanlık zammı gibi asli alacaklar üzerinden hesaplanan ve kamu borcunun vadesinde ödenmemesinden doğan fer'i alacaklar; akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan⁷³⁵ ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacaklar;⁷³⁶ mahiyetleri ne olursa olsun, çeşitli kanunlarda yer alan ve 6183 sayılı AATUHK'dan önce yürürlükte bulunan "Tahsili Emval Kanunu"na göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar;⁷³⁷ mahiyetleri ne olursa olsun, özel kanunlarında 6183 sayılı AATUHK'na göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar; amme alacaklarının takip masraflarından⁷³⁸

(Uluatam, 2003:259-260; Gülseven, 1999:21).

⁷³²Asli ve fer'i kamu alacakları belirlenirken, 6183 sayılı AATUHK, sayım tekniğini kullanmıştır. Maddede ".....vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları....." ifadesi kullanılmıştır. Akmansu (1954:47-48), Çelik (2002:26) ve Tancı, Arıkan ve Yalçınar (1970:3) gibi bazı yazarlar tarafından, burada geçen "gibi" sözcüğünün asli ve fer'i alacakların çeşitlerini çoğaltmak için değil, aksine "cümle tekniği" ve "lisan zarureti" nedeniyle tahdidi sayımı ifade etmek amacıyla kullanıldığı savunulmaktadır. Aksi görüşte olan T. Candan (1998:47) ise, "gibi" ifadesinin, vergi benzeri mali yükümlülüklerle resim ve harçların kamu alacağı sayılmasını gerektirdiğini savunmaktadır. Bu arada kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları belirlenirken ise, sayım tekniği yerine istisnaları belirtme yoluna gidilmiştir

⁷³³Kamu alacağının vadesinin geçmiş olarak ödenmesi durumunda alınan gecikme zammının fer'i kamu alacağı olduğu yönünde bkz. Dn. 4. D., 18.11.1999 T., 1999/985 E., 1999/4172 K.; 19.09.2000 T., 1999/2253 E., 2000/3681 K. Yine aynı yönde; Dn. 4. D., 13.06.2000 T., 1999/2253 E., 2000/3759 K. (Terlemez ve Bahtiyar, 2001:667-671)

⁷³⁴Kamu borcunu hiç tahakkuk ettirmemiş veya eksik tahakkuk ettirmiş olması nedeniyle ödenmesinde gecikilmesi sonucu mükelleflere uygulanan gecikme faizinin fer'i kamu alacağı olduğu yönünde bkz. Dn. 4. D., 12.06.2000 T., 1999/1685 E., 2000/2710 K.; 29.07.1999 T., 1998/2026 E., 1999/1742 K.. Yine aynı yönde; Dn. 4. D., 25.06.1998 T., 1998/698 E., 1998/2783 K. (Terlemez ve Bahtiyar, 2001:443-448).

⁷³⁵6183 sayılı AATUHK'un 1 inci maddesinde yer alan "*akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan*" ibaresi ile devletin özel hukuk hükümlerine göre hareket ettiği faaliyetleri dışında kalan tüm gelirlerinin Kanun'un kapsamında olduğu ifade edilmektedir. Bu tür faaliyetlerden doğan alacaklar da kamu alacağıdır, ancak 6183 sayılı AATUHK'un kapsamında takip edilmemektedir. Bu durumda, gerek haksız fiil gerekse sebepsiz zenginleşme nedeniyle devlet malına zarar verilmiş veya devlet aleyhine zenginleşilmiş ise, bundan doğan alacak, 6183 sayılı AATUHK anlamında bir kamu alacağı olmayacaktır (Çelik, 2002:28). Zira, 6183 sayılı AATUHK'na paralel olarak, 2004 sayılı İİK'nın 47 nci maddesinde de İİK'nın uygulanacağı açıkça düzenlenmiştir (Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2003:36; Çelik, 2002:28; Gülseven, 1999:20). Aksi görüşte olan Günday'a (1999:164-165) göre ise, 6183 sayılı AATUHK'un ilgili maddesinde geçen haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme kavramları, özel hukuktaki anlamları ile kullanılmıştır, bu nedenle, örneğin, kamu mallarına verilen zararlardan doğan alacakları da kamu alacakları olarak görmek gerekmektedir.

⁷³⁶Çelik (2002:27-28), kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacakları; kamu idarelerinin, asli ve fer'i alacakları dışında kalan, ancak bunun yanında kamu hizmetlerine ait kanunların uygulanmasından doğan alacaklar olarak tanımlamaktadır. Kanun kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacakları, asli kamu alacaklarındaki gibi tek tek saymamıştır. Bunun yerine, istisnaları belirtmekle yetinmiştir. Bu tür bir yaklaşımın nedeni, hizmetin uygulanmasından doğan alacakların çok çeşitli olması sebebiyle sayılmasının güç olması ve kanun hazırlandığı sırada belirlenemeyen, ancak ileride, 6183 sayılı AATUHK'na göre takibi gereken alacakları da kapsamı açısından esneklik kazandırılmasıdır (Akmansu, 1954:47-48; Çelik, 2002:27). Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Özbalcı (2000:49); T. Candan (1998:48).

⁷³⁷Bu kanunlara örnek olarak 1050 sayılı "Muhasebe-i Umumiye Kanunu"nın 88 inci maddesine göre "Mutemet Avansları", 2644 sayılı "Tapu Kanunu"nın 19 uncu maddesine göre alınan "Değer Paha Bedelleri" gösterilebilir.

⁷³⁸Kamu alacakları her zaman borçlunun kendi rızası ile yaptığı ödeme yoluyla tahsil edilemez. Bazen

kaynaklanan alacaklar girmektedir (Yanlı, 1999:744-745; Özbalcı, 2000:48; Sayın Önal, 2009:141; Gülseven, 1999:21; Çelik, 2002:6).⁷³⁹

Bu arada belirtelim ki, 6183 sayılı AATUHK, TCK'nın para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerini saklı tutmaktadır.⁷⁴⁰ Zira, mahkemelerin ceza hukukundan kaynaklı olarak vermiş oldukları adli para cezalarının infazı, 5275 sayılı “Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun”⁷⁴¹ hükümlerine göre yapılmakta ve adli para cezalarının infazını Cumhuriyet Savcılıkları yerine getirmektedir.⁷⁴²

Kamu alacağının tahsilini güvence altına almak amacıyla alınabilecek tedbirler, 6183 sayılı AATUHK'da, teminat isteme, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, rüçhan hakkı, vergi sorumlularının takibi, iadelerin mevcut borca mahsubu, iptal davaları, tasfiye memurlarının sorumluluğu, kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğu, birleşme, devir ve şekil değiştirmede sorumluluk ile mal bildiriminde bulunma zorunluluğu olarak belirtilmiştir.

2004 sayılı İİK'nın özel hukuktan doğan alacakların tahsiline ilişkin genel bir kanun olmasına karşın, 6183 sayılı AATUHK, kamu hukukundan doğan alacakların tahsiline ilişkin özel bir kanundur.⁷⁴³ Dolayısıyla teşebbüs yöneticilerinin özel hukuk

devlet bunları zor kullanarak tahsil etmek zorunda kalmaktadır. Bu tahsil şeklinin devlete bir maliyeti vardır ve bu, takip masrafları olarak adlandırılır. Takip giderleri; asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetlerinden doğan alacakların cebren tahsili sırasında yapılan, zor kullanma, ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış vb. giderlerden oluşmaktadır (Özbalcı, 2000:499; Çelik, 2002:25). Bu tür alacaklar, bir kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığına göre kamu alacağı sayılmaları ve asıl alacağın tabi olduğu usule göre takip edilmeleri yerinde bir düzenlemedir. Zira, aksi takdirde kamu idaresi aynı borçlu hakkında, ayrıca, icra mercilerinde takibat yapmak durumunda kalacaktı (Yanlı, 1999:745; Çelik, 2002:29).

⁷³⁹6183 sayılı AATUHK'da sayılmayan kamu alacakları da bulunmaktadır. Bunlar, borçlanma, yine kanunda kapsam dışı bırakılan akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar, sosyal güvenlik kuruluşlarının aldığı parafiskal gelirler, köy gelirleri gibi alacaklardır.

⁷⁴⁰Bkz. 6183 sayılı AATUHK m.1

⁷⁴¹5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (2004) R.G. 25685:29.12.2004

⁷⁴²Ancak, anılan Kanun hükümlerine göre, Cumhuriyet Savcıları tarafından infaz edilmek üzere hükümlülerden talep edilen adli para cezalarının süresinde ödenmemesi halinde infaz; hapse çevrilemeyen para cezalarında bu cezaların tamamının tahsili, hapse çevrilerek infaz edilen adli para cezalarında ise hapis cezasıyla giderilemeyen kısmının tahsili şeklinde yerine getirildiğinden, Cumhuriyet Başsavcılıklarınca 6183 sayılı AATUHK'na göre takip ve tahsil edilmek üzere bildirilen adli para cezalarının bu Kanuna göre takip ve tahsili gerekmektedir.

⁷⁴³Şu hususa da değinmek gerekmektedir ki, 6183 sayılı AATUHK, yalnız, kamu alacaklarının cüz'i icra yoluyla nasıl tahsil edileceğini, bir başka ifadeyle, haciz yolu ile takibi düzenleyen bir kanundur. Bu nedenle, kamu alacağından dolayı iflas yoluyla takip, 6183 sayılı AATUHK'na değil, tamamen 2004 sayılı İİK hükümlerine göre yapılmaktadır (Kuru vd., 2003:36-27,113).

ilişkilerinden doğan borçları⁷⁴⁴ için alacaklı kurum ya da kuruluşlar tarafından 2004 sayılı İİK hükümlerine göre icra takibi yapılacaktır (Kuru, 2004:66; Özay, 2004:78). Kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olan kamu alacaklarının tahsili, özel alacaklara kıyasla, daha yüksek bir güvene ve ayrıcalıklı bir takip ve tahsil usulüne tabi kılınmıştır (Karakoç: 2001: 122).

3.2.2. 6183 sayılı kanun çerçevesinde kamu iktisadi teşebbüs yöneticisinin kamu alacağından kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğu

6183 sayılı AATUHK'un 3 üncü maddesinde "kamu borçlusu"nın tanımına yer verilmiştir. Buna göre; kamu borçlusu, kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları⁷⁴⁵ ve bunların kanuni temsilci⁷⁴⁶ veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade etmektedir (Sayın Önal, 2009:135).

6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesinde,⁷⁴⁷ tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen⁷⁴⁸ veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından söz konusu kanun hükümlerine göre tahsil edileceği, bu madde hükmünün yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu durumda, teşebbüsün kamu borçları nedeniyle sorumluluğu öncelikle teşebbüs

⁷⁴⁴Söz konusu alacaklar devletin hakimiyet değil, temşiyet tasarruflarının bir sonucudur (Kumrulu, 1981:655; Onar, 1960a:531; Önce vd., 2009:220; Özyörük, 1977:12 vd.).

⁷⁴⁵Söz konusu maddede yer alan "amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları" genel ifadesi, aslında teşebbüslerde dahil tüm kamu borçlularını kapsamaktadır (Çelik, 2002:38).

⁷⁴⁶Bu bağlamda, asıl kamu borçlusu olan teşebbüs tüzel kişiliğinin kanuni temsilcileri olan teşebbüs yöneticileri de kanunda öngörülen şartların oluşması durumunda ve fer'i olarak kamu alacağından sorumlu tutulabilmektedir.

⁷⁴⁷Söz konusu madde, 4108 sayılı Kanun (R.G., 222301:02.06.1995) ile 6183 sayılı AATUHK'na eklenmiştir (Ş. Yıldız, 1999:777). Ayrıca, bu maddenin düzenlenme amacıyla ilgili detaylı bilgi için bkz. Erkan (2001:222).

⁷⁴⁸Kamu borcunun tahsil edilememesinden anlaşılmaması gereken, mevcut bir kamu borcunun ifasının cebri icra yolu ile asıl kamu borçlusundan elde edilemeyecek duruma girmesidir. Bu anlamda borçlunun dilerse ifayı gerçekleştirebilecek durumda olduğu durumlar, 6183 sayılı AATUHK açısından tahsil imkânsızlığının kabulünü engellememektedir. Zira, teşebbüs tüzel kişilikleri pek çok durumda dilerse ifayı gerçekleştirebilecek durumdadırlar. Konunun borçlar hukuku açısından ve borcun ifa imkânsızlığı kurumu bağlamında değerlendirilmesi için bkz. Oğuzman ve Öz (2009:305-306).

tüzel kişiliğine aittir⁷⁴⁹ (Seviğ, 1995:5; Tokat, 2007b:56; T. Candan, 2005:51). Teşebbüs şirket tüzel kişiliği tarafından ödenmeyen kamu borçları için ise sorumluluk, teşebbüsün kanuni temsilcisi sıfatıyla teşebbüs yöneticilerine aittir. Teşebbüs yöneticisinin, teşebbüs tüzel kişiliğinin kamu borcu nedeniyle sorumlu tutulabilmesinin de iki temel şartı vardır: Şirketin kamu borcunu ödememiş olması ve kamu alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememiş olduğunun hukuken tespiti gerekmektedir (Tokat, 2007b:56).

Tekrarlayacak olursak, kural olarak tüzel kişiliklerde genel olarak şirketin vergi borçlarından dolayı ilk sorumluluk şirket tüzel kişiliğine ait olacaktır. Buna mukabil, yukarıda bahsi geçen hükümler (6183 sayılı AATUHK'un 3 ve mükerrer 35 inci maddeleri) birlikte değerlendirildiğinde asıl borçluların yanı sıra kanuni temsilcilerin (teşebbüs yöneticilerinin) de kamu borçlarından dolayı cebri takip işlemlerine muhatap olacakları⁷⁵⁰ sonucu çıkmaktadır.⁷⁵¹

TK'nın 317 inci maddesinde yer alan anonim şirketin kanuni temsilcisinin yönetim kurulu olduğuna ilişkin hüküm genel kuralı belirtmekte, ancak vazifelerin üyeler arasında ne şekilde taksim olunacağı hususu ise aynı Kanun'un "Vazifelerin

⁷⁴⁹Kamu alacağının öncelikle asıl borçludan istenilmesi hususunun ortakların takibi için gerekli olduğuna ilişkin yargı kararı örnekleri için bkz. Dn. VDDGK, 31.05.1996T, 1995/104 E., 1996/255 K. (Ş. Yıldız, 1999:134). Yalnız, 6183 sayılı AATUHK'un 35 inci maddesinde, sadece şirket (teşebbüs) tüzel kişiliğinden tahsil imkânı bulunmayan kamu alacaklarından dolayı ortakların (teşebbüsler için teşebbüsün kanuni temsilcileri olmaları cihetiyle teşebbüs yöneticilerinin) şahsi malvarlığına başvurulabileceği belirtilmesine rağmen, "tahsil imkânsızlığı" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, eski metinde olduğu gibi yeni düzenlemede de açıklanmış değildir. Diğer bir deyişle, bir kamu alacağının şirketten (teşebbüsten) tahsili imkanının ne zamandan itibaren bulunmadığı sorusunun cevabı konusunda belirsizlik mevcuttur (Yanlı, 1999:757; Çamoğlu, 1969:35). Öğretideki baskın görüş; buradaki "tahsil imkânsızlığı" kavramının alacaklı idarelere bu konuda bir takdir yetkisi tanımadığı yönündedir. Bkz. Arıkan (1968:447); Çamoğlu (1969:3); Çamoğlu (1970:427); Ayhan (1992:68-69). Aksi görüş için ise bkz. Tosuner (1994:31).

⁷⁵⁰Kanuni temsilcinin belirlenmesi, sorumluluğun şartlarının oluşması halinde, 6183 sayılı AATUHK'un hükümlerine göre yapılacak cebri tahsilatın muhatabının bilinmesi açısından çok önemlidir. Uygulamada temsilci sıfatı olmayanların veya yanlış temsilcilerin mallarına haciz konulmak suretiyle tahsilat yapıldığı sık karşılaşılan bir durumdur (Em. Özdemir, 1988:22).

⁷⁵¹6183 sayılı AATUHK'un kamu borçlusu saydığı kanuni temsilcilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının şekli MK, BK, TK ve ilgili diğer mevzuatta belirtilmiştir. Buna göre; ilgili mevzuatta belirlenen tüzel kişiliği haiz kuruluşlar için ayrıca ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmelerinde ve bu sözleşmelerde aynı usulle yapılan değişikliklerde tayin edilen kanuni temsilciler, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesi ile amme alacağının ödenmesinden de sorumlu tutulmuşlardır. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1. Diğer taraftan hatırlanacağı üzere, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin olarak daha önce bahis konusu ettiğimiz 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde de aynı içerikte hükümler yer almaktaydı. Görüldüğü üzere kanuni temsilcilerin ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmiş olması büyük önem taşımaktadır.

Azalar Arasındaki Taksimi” başlıklı 319 uncu maddesinde⁷⁵² düzenlenmektedir. TK’nın söz konusu madde hükmü, yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin; esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla murahhas üyelere veya şirkette pay sahibi olmasalar bile sorumlu müdürlere devredilebileceğine ilişkindir (Çamoğlu, Poroy ve Tekinalp, 1982:281). Buna göre; 6183 sayılı AATUHK’un mükerrer 35 inci maddesi uygulamasında kanuni temsilci, şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile idare meclisi ya da genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişiler olacaktır.

Bu noktada, teşebbüs yönetim kurulunun yapısını oluşturan 5 üye arasında eğer kuruluş kanunu ya da ana statü ile yönetim kurulu üyelerinden bir veya bir kaçına kamu borçlarının takibi konusunda yetki devri yapılmışsa, (kanaatimizce TK’nın 371 inci maddesindeki⁷⁵³ temsil yetkisinin iki istisnai durum dışında sınırlandırılmayacağına ilişkin hükmün, -esasında söz konusu hüküm bir mutlak yasağı değil bahis konusu iki istisna dışındaki sınırlamaların tescilinin iyiniyetli üçüncü kişiler için hüküm ifade etmeyeceğini düzenlemektedir- teşebbüsler için uygulama değeri olmadığından bu tür bir imkân bulunmaktadır, ama uygulamada bu tür bir yetki paylaşımına rastlanılmamıştır)⁷⁵⁴ kanuni temsil yetkisi de yetki devri yapılan söz konusu üyede

⁷⁵²TK m. 319 “Esas mukavelede idare ve temsil işlerinin idare meclisi azaları arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı tespit olunur. İdare meclisinin en az bir azasına şirketi temsil salahiyeti verilir. Esas mukavele ile temsil salahiyetinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını idare meclisi azası olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakabilmek için umumi heyete veya idare meclisine salahiyet verilebilir. Bu gibi kayıtlar bulunmadığı takdirde 317 nci madde hükmü tatbik olunur.”

⁷⁵³TK m. 371. “(1) Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler dolayısıyla şirketin rücu hakkı saklıdır.(2) Temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de şirketi bağlar; meğerki, üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilsin. Şirket esas sözleşmesinin ilan edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil değildir. (3) Temsil yetkisinin sınırlandırılması, iyiniyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez; ancak, temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgüleneceğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamalar geçerlidir.....”

⁷⁵⁴TK’nın 321 inci maddesi ile temsil yetkisinin kapsamına işaret edilerek, temsile yetkili olanların şirketin maksat ve mevzuuna dahil olan tüm işleri ve tüm hukuki işlemleri şirket adına yapmaları gerektiği ve bu temsilin kapsam olarak sınırlandırılmayacağı ifade edilmektedir. Bu durumda, 6183 sayılı AATUHK’un mükerrer 35 inci maddesinin uygulamasında, TK’nın 319 uncu madde hükmüne göre temsil yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci kabul edilebilmesi için, şirketin amaç ve konusuna dahil olan tüm işlemlerde tam yetkili olmaları zorunludur. Öyleyse yine bu durumda, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri pek çok durumda ferden teşebbüsün amaç ve konusuna dahil tüm işlemleri

olacaktır.⁷⁵⁵ Bu nedenle temsilci sıfatını taşımayan teşebbüs yönetim kurulu üyeleri sorumluluk kapsamı dışında olacaklardır (Ateşli, 2000:164). Teşebbüsün kuruluş kanunu ya da ana statüde bu şekilde görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunmaması halinde TK'nın 317 nci maddesi hükmü göz önüne alınacak, yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesi uyarınca işlem yapılacaktır.⁷⁵⁶

Takip konusu alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında teşebbüs yönetim kurulunun yapısının değişmesi nedeniyle farklı kişilerin kanuni temsilci olması halinde, bu kişiler hakkında müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre takip yapılacaktır. 6183 sayılı AATUHK'un 54 ve müteakip maddelerine göre yapılan takip sonucunda amme borçlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının, yukarıda belirtildiği şekilde tayin olunan kanuni temsilcilerin malvarlığından tahsil edilmesi gerekmektedir.

Yeterli şartlar oluştuğu takdirde 6183 sayılı AATUHK'un "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümlerinin⁷⁵⁷ kamu borçlusunun yanı sıra kamu borçlusu sayılan kanuni temsilci teşebbüs yöneticileri hakkında da uygulanması cihetine gidilecektir (Erkan, 2001:224). Teşebbüs yöneticileri hakkında sürdürülecek takip işlemlerinde kanuni temsilci sıfatına sahip olmayan şahıslar hakkında 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesi gereğince takip yapılmamasına özellikle dikkat edilmelidir.

yapmaya zaten yetkili olduklarına göre, kendilerinden birine ya da birkaçına kamu borçlarının takibi hususunda yetki devrinde bulunulmasında sakınca bulunmadığı kanaatini taşımaktayız. Bu şekilde kısmi bir yetki devrinin TK'nın 321 inci madde anlamında bir yetki sınırlandırması anlamına gelmeyeceği açıktır. Zira, bu tür bir yetki devrinde diğer yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsil yetkileri kapsam olarak sınırlanmış olmayacaktır.

⁷⁵⁵Eğer böyle bir ihtimal uygulama alanı bulacak olursa TK'nın ilgili hükümleri paralelinde şu tür bir süreç yaşanacaktır: TK'nın "Tescil" başlıklı 323 üncü maddesine göre, teşebbüs yönetim kurulu, teşebbüsü kamu borçlarının takibi hususunda temsile yetkili kimseleri tescil edilmek üzere ticaret siciline bildirecek ve temsil yetkisine ilişkin kararın noterlikçe tasdik edilmiş suretini de sicil memuruna verecektir. Fakat kuruluş kanunu ve ana statü siyasi erkçe hazırlanıp kamuoyunda aleniyet kazandırıldığı ve herkes için bağlayıcı olduğu için söz konusu işlemler kanaatimizce teşebbüsler için zorunluluk arz etmemektedir. Bu işlemler teşebbüsün sicil olumlu etkisinden yararlanabilmesi için önem arz etmektedir.

⁷⁵⁶Gelir İdaresi Başkanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1.

⁷⁵⁷Söz konusu koruma hükümlerinin kapsamında; ödeme emri tebliği, teminat istenmesi, hapis ile tazyik, teminatın paraya çevrilmesi, malvarlığına kesin haciz tatbiki, ortak olduğu adi ve kolektif şirketin feshini isteme, geçmişteki tasarruf ve işlemlerinin iptalini dava etme, amme alacağının tahsiline engel olduğunda veya gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğunda cezai yaptırımla karşılaşılmasının yer aldığı bilinmelidir (Tokat, 2007a:72).

3.2.3. 6183 sayılı kanun çerçevesinde kamu iktisadi teşebbüs yöneticisinin kamu borcundan sorumluluğunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre vergi borcundan sorumluluğu ile olan ilişkisi

Şu ana kadar yapılan açıklamalarda özetle, vergi borçları nedeniyle kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hem 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde, hem de 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesinde düzenlendiğinden bahsetmiş olduk. Yalnız bu noktada unutulmaması gereken husus, her iki kanunla öngörülen sorumluluklar arasında benzerlikler bulunduğu kadar ilke düzeyinde olmasa dahi uygulama alanları, kapsamaları, koşulları, amaçları, nitelikleri ve dayanakları açısından farklılıkların da bulunduğu (T. Candan, 2007:171; Çamoğlu, 2007:256).

İlk olarak, 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesindeki hükmün içeriği, 213 sayılı VUK'un 10 uncu madde hükmünden çok daha sert ve idare lehine düzenlemeler içermektedir (T. Candan, 2007:172). Kanuni temsilcinin malvarlığına gitmek için, “ödevlerin yerine getirilip getirilmemesi” önem taşımaktadır. Ayrıca, alacağın asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması, kanuni temsilciye gitmek için yeterli olacaktır. Bu, uygulamada tahsil dairesine,⁷⁵⁸ asıl borçludan tahsil imkânlarını yeteri kadar araştırmadan kanuni temsilciye yönelme imkânı verebilecektir (Özbalcı, 2000: 81-82).

Kanuni temsilcilerin 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde ihdas edilen sorumluluğu, kanuni temsilcinin görevini hiç ya da gereği gibi yerine getirmemiş olması sonucunda doğabilecektir. Ancak, 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesinde ihdas edilen sorumluluk, kanuni temsilcilere yüklenen bu tür bir görevin sonucu değildir, sadece kanuni temsilci sıfatına sahip olunmasından doğmaktadır (T. Candan, 1998:55; Yanlı, 1999:763-764). Zira, 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesinin düzenlenmesinde kamu alacağının asıl borçlusundan tahsil edilememesi⁷⁵⁹ veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması dışında, sorumluluk için başkaca şart aranmamıştır.

213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesinde belirtilen sorumluluk yine aynı Kanun'un

⁷⁵⁸6183 sayılı AATUHK'un 3 üncü maddesi uyarınca tahsil dairesi terimi; “Alacaklı amme idaresinin bu Kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur ve memurlarını” ifade etmektedir.

⁷⁵⁹Kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesinin nedeni, malvarlığının kötü yönetilmesi olabileceği gibi ekonomik kriz gibi şirket yönetimi dışında gelişen bir olay da olabilir. Burada bir tür kefalet müessesesinin varlığından söz etmek de mümkündür (T. Candan, 1998:56; Kumkale, 2001:117).

1 inci maddesinde belirtilen vergi ve buna bağı alacakları kapsadığı için “özel” niteliktedir. Buna mukabil, 6183 sayılı AATUHK’un mükerrer 35 inci maddesi tüm kamu alacaklarını kapsadığı için “genel” niteliktedir. Kanımızca (Kumkale, 2001:117)’de de belirtildiği üzere, 6183 sayılı AATUHK’un söz konusu mükerrer 35 inci madde hükmünün yürürlüğe daha sonra girmesine karşın, 213 sayılı VUK’un kapsamına giren vergi ve buna bağı alacaklar dolayısıyla bu hüküm uygulanmayacaktır. Bu durumda, 213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesinin özel nitelikteki hükmünde yazılı koşullarla kanuni temsilci olan teşebbüs yöneticilerine gidilmesi gerekmektedir. Kanun koyucunun söz konusu mükerrer maddeyi düzenlerken 213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesini uygulanamaz hale getirmeyi amaçlamadığı, aksine, onun varlığını peşinen kabul ettiği görülmektedir (T. Candan, 2006a:73). Dolayısıyla, kanuni temsilciler, 213 sayılı VUK kapsamına giren alacaklarda, özel hüküm niteliğindeki 213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu olacaklardır. Bunların dışında kalan kamu alacaklarından ise, 6183 sayılı AATUHK’un mükerrer 35 inci maddesi gereğince sorumlu olacaklarını söylemek mümkündür⁷⁶⁰ (Erkan, 2001:222-223; Ş. Yıldız, 1999:778; Aslanpınar, 2008:258-261; Çamoğlu, 2007:257; Gerçek, 2005:218).

213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumlu olabilmesi için, vergi ve buna bağı kamu alacağının yapılan takibe rağmen asıl borçlu olan tüzel kişilerin varlığından tamamen veya kısmen alınamadığının kanıtlayıcı durum ve belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Kanıtlayıcı durum ve belgelere örnek olarak tüzel kişiliğin iflas etmesini, malvarlığı araştırmasında trafikten, tapudan ve bankalardan tüzel kişilerin yeterli mal varlığının olmadığına ilişkin cevabi yazıların alınmasını örnek gösterebiliriz (Akçay, 2007:63).

Yukarıda da bahsedildiği üzere 6183 sayılı AATUHK’un ilgili maddesinde “alınamayan veya alınamayacağı anlaşılan” ifadesi kullanılmıştır. Bu ifadede 213 sayılı VUK’un 10 uncu maddesinden farklı olarak, asıl borçlu olan tüzel kişilerin varlığından tamamen veya kısmen alınamadığının kanıtlayıcı durum ve belgelerle tevsik edilmesi beklenilmeden de kanuni temsilcilere gidilebileceği anlaşılmaktadır (Akçay,

⁷⁶⁰Dn. 4. HD’nin aynı yöndeki 29.04.1997 T., 1996/3659 E., 1997/1325 K. için bkz. Demirkol, Tokaş ve Tekin (2001:311). Aynı yöndeki; Dn. 4. D., 04.11.1997 T., 1997/1869 E., 1997/3971 K. için bkz. (Danıştay Dergisi, Y:28, S:96, 1998:168-170). Yine aynı yöndeki; DVDDK., 16.06.2006 T., 2006/27 E., 2006/174 K. için bkz. Kızılot (2008:1412-1414).

2007:63).

Bu durumda kanımızca, teşebbüs yöneticilerinin vergi borcu için 213 sayılı VUK'un 10 uncu maddesine nazaran 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesinin uygulanması yoluna gidilmesine çalışılması, devletin kamu alacağının daha etkin bir şekilde garanti altına alınmasını sağlama adına daha doğru bir yaklaşım tarzı olacaktır. Zira, yukarıda kanıtlayıcı durum ve belgelere örnek olarak sıraladığımız hususlar, teşebbüslerin devasa bütçe ve faaliyet yapıları nedeniyle karşılaşılmaması pek ihtimal dahilinde olmayan vakıalar olduğu için, söz konusu kanıtlayıcı materyallere gereksinim duyulmadan kanuni temsilcilere doğrudan başvurma imkânı tanıyan 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesinin devreye sokulmasının, yukarıda bahsettiğimiz şartların da gözönüne alınması koşuluyla daha rasyonel bir tavır olacağı açıktır. Bunun yanı sıra 6183 sayılı AATUHK'un kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasını yargı takdirine bırakmayıp idari takdire bırakması, kanımızca idarenin kamu alacağını tahsil noktasında elini güçlendirmiştir. Bu durumda idarenin söz konusu takdir hakkını kullanıp 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35 inci maddesi çerçevesinde doğrudan kanuni temsilci olan teşebbüs yöneticilerine başvurabilmesi daha kolay olacaktır.

Ayrıca, teşebbüs tüzel kişiliğinin icra takibinin pek çok hukuki ve teknik nedenlerle sonuçsuz kalması da imkân dahilinde olduğu için doğrudan kanuni temsilci olan teşebbüs yöneticilerine başvurma imkânından yararlanılması bu açıdan da uygun olacaktır. Zira, ilk olarak 6183 sayılı AATUHK'un "Haczedilemeyecek Mallar" başlıklı 70 inci maddesine göre, 233 sayılı KHK hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştiraklerin malları haczedilemeyecektir. Bu hukuki gerçeklik şüphesiz teşebbüs tüzel kişiliklerine yapılan takibatı sonuçsuz bırakma riskini bünyesinde barındırmaktadır.⁷⁶¹ Bu durumda,

⁷⁶¹Buna mukabil, doğrudan teşebbüs tüzel kişiliğine başvurulduğu zaman takibat sonucunun etkin bir şekilde garanti altına alınması sonucunu doğuracak bir müesseseye yine 6183 sayılı AATUHK'un geçici 8 inci maddesinde yer verilmiştir. 6183 sayılı AATUHK Geçici m. 8 "31.12.2014 tarihine kadar uygulanmak üzere, özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar dahil 8.6.1984 tarihli ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları ile bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, ... Devlete ait olan ve bu Kanun kapsamına giren borçlarına karşılık, mülkiyeti bu idarelere ait ve üzerinde herhangi bir takyidat bulunmayan taşınmazlardan genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerce ihtiyaç duyulanlar ile 29.1.2004 tarihli ve 5084 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilecek olanlar, 4.1.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesine göre oluşturulacak komisyon tarafından takdir edilecek değeri üzerinden, borçlu kurumun da uygun görüşü alınarak bütçenin gelir ve gider hesaplarıyla

devletin, teşebbüsün malvarlığı olup söz konusu malın haczedilememesi nedeniyle bu malları takip ederek teşebbüsten alamadığı alacağını teşebbüs yöneticisinden istemesi ilk bakışta hakkaniyet ilkelerine aykırı gibi görülse de, ilgili yöneticinin BK'daki sebepsiz zenginleşme hükümlerine istinaden ödemiş olduğu miktarı teşebbüs tüzel kişiliğinden talep etmesi hukuki imkânı söz konusu kaygıyı geçersiz kılmaktadır. Kanımızca, söz konusu hukuki imkanı kullanırken dava ya da haciz müessesesinden yararlanması gerekmemektedir. Zira, bizatihi idareci olarak üst yönetici ya da harcama yetkilisi sıfatıyla kurum bütçesinin kasa, banka ve gider hesaplarını işleterek söz konusu miktarın kendi uhdesine transferini sağlayabilecektir. Teşebbüs tüzel kişiliği adına diğer organların bu tür bir transfere hukuki itirazları söz konusu olursa, bu aşamada dava müessesesi devreye girecektir.

4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Karşısında Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu

4.1. Genel Olarak

Tarihsel gelişim sürecinin son dönemine damgasını vuran küreselleşme olgusunun⁷⁶² da etkisiyle dünyamız, tarihin hiçbir döneminde olmadığı kadar hızla değişmekte,⁷⁶³ toplumsal hayatın her alanında olduğu gibi yönetim anlayışında da köklü ve kapsamlı bir değişim yaşanmaktadır.⁷⁶⁴ Bu süreçte tüm toplumsal örgütler gibi devlet aygıtı da (KİT'ler de dahil) gerek yapısı ve işleyişi, gerekse niteliği ve işlevleri ile

ilişkilendirilmeksizin Maliye Bakanlığınca satın alınabilir. Bu idarelerin satın alınan taşınmazlarının tapu işlemlerine esas olan ve yukarıda belirtilen şekilde tespit edilen değerine eşit tutarda Devlete ait olan ve bu Kanun kapsamına giren borçları terkin edilir....."

⁷⁶²Küreselleşme kavramının tanımlanmasında üzerinde uzlaşılmış bir görüş bulunmamaktadır. Kavram küreselleşme taraftarlarınca olumlu, karşıtlarınca olumsuz değerlendirilmektedir. Küreselleşme taraftarlarına göre, küresel piyasa önceki dönemlere göre çok daha gelişkin durumda ve ulusal sınırları yıkıp geçmekte, uluslar egemenliklerini, siyasetçilerde olayları etkileme yeteneklerini kaybetmektedir. Küreselleşme karşıtlarına göre ise, küreselleşme refah devletini yok edecek minimal devleti amaçlayan çevrelerin kullandığı bir devrimdir (Aktel, 2003:12-15). Kutlu (1998:366-367), küreselleşmeyi ülke ekonomilerinin dünya ekonomisiyle entegrasyonu, diğer bir ifadeyle dünyanın tek bir pazarda bütünleşmesi olarak tanımlamaktadır.

⁷⁶³Söz konusu değişimin kamu yönetim ve ekonomisine bakan temel ögesi ise, ekonomik kalkınma stratejisinin serbest piyasa ekonomisi koşullarına dayandırılması ve kalkınma dinamizminin özel sektöre kaydırılması olarak belirtilebilir. Bu ise, uzun yıllardır yürürlükte olduğu kabul edilen, devletin ekonomideki rolünün ve müdahalesinin kurumsallaştığı politikaların sona erdirilmesi anlamına gelmektedir (S. Aksoy, 1995:159). Yaşanan gelişmelere bakıldığında bu değişimin bir ihtiyaç değil bir zorunluluk, bir tercih değil bir kaçınılmazlık olduğu sonucuna rahatlıkla varılabilecektir.

⁷⁶⁴Söz konusu değişim yönetim anlayışında yeni değerleri de ortaya çıkarmaktadır. Bu yeni değerler, müşteri (vatandaş) için üretim kalitesini geliştirme, hizmet, çevrim zamanının ve maliyetlerinin azaltılması olarak özetlenebilir (Saran, 2004:94)

sürekli bir değişim baskısı altında yeniden biçimlenmektedir (Parlak ve Sobacı, 2005:278-279). (Kahraman, Keyman ve Sarubay, 1999:15) de belirtildiği üzere, “küreselleşme sürecinde odaksal devlet anlayışını çözen ve demokrasinin ulus-üstü bir boyut kazanmasına olanak sağlayan bir siyasal kültür oluşmuştur”. Söz konusu kültürün temelini oluşturan “yönetişim yaklaşımı”nda,⁷⁶⁵ devlet doğrudan kontrol yerine süreçleri etkileme kapasitesine sahip olmakta (S. Coşkun, 2003:47), piramidal (hiyerarşik) devlet yapısı yerine, ölçeklerde ekonomi sağlayan, (Ergun, 1997:8;) kurumlar arasında etkin bir eşgüdümü ve karşılıklı rekabetle oluşacak sinerjiyi öne çıkaran bir ağ modeli (Eryılmaz, 2001:8; Klicksberg, 1994:27) tercih edilmektedir. Diğer bir deyişle, tek merkezlilik yerine çok merkezliliğe vurgu yapılarak devletin kendisinin tekil bir bütünlük olmadığı, çeşitli organların karmaşık ağ ilişkilerini içerdiği vurgulanmaktadır. Bu yaklaşım çerçevesinde siyasi erkin, teşebbüslerin kamu kesimindeki özerk alanını genişleterek, onların serbest rekabetçi piyasa sistemi içinde asgari müdahale-azami inisiyatif anlayışı içinde faaliyet gösterebilmesini temin etmesi, söz konusu kültüre uyum adına kanımızca gereklilik arz etmektedir. Bahis konusu edilen modelde özel sektör (işletme yönetimi) yaklaşımları esas alınmakta (Morgan ve Murgatroyd, 1994:10) ve kamu hizmetlerinde ekonomi, verimlilik ve etkinlik değerlerine dayalı yeni bir anlayış egemen kılınmaya çalışılmaktadır. Bu modelin temel ilkesi, pazar ekonomisi kurallarının kamu sektöründe de kullanılmaya ve örnek alınmaya başlanılmasını (Eryılmaz, 2001:26-27) ve kamu yönetiminde “girdi ve süreç odaklı yaklaşım”dan “çıktı ve müşteri (vatandaş) odaklı yaklaşım”a⁷⁶⁶ geçişi öngörmektedir (V. Eren, 2001:60).

Yukarıdaki paragrafta anlatılan model temel alınarak tespit edilen “yeni kamu mali yönetimi”⁷⁶⁷ anlayışına geçiş süreci şu şekilde olmuştur (Nobua, 2003:85):

⁷⁶⁵Yönetişim kavramı kamu yönetimi, özel sektör, sivil toplum kuruluşlarını da içine alan kompleks bir sistem ve bunların kendi ararındaki ilişkiler ağı ve karşılıklı etkileşimlerini ifade etmektedir. (Eryılmaz, 2001:28-29).Yönetişim yaklaşımı, yönetim-devlet sisteminin kurumsal-anayasal bakış açısına itiraz etmektedir. Yönetişim kamu yönetiminin kamu gücünü kullanmadan iş yaptırma kapasitesine vurgu yapmaktadır (S. Coşkun, 2003:47) .

⁷⁶⁶Bu yaklaşıma göre, müşteri isteklerinin tam olarak, zamanında, en hızlı şekilde, kaliteli ve ucuz olarak, sürekli karşılanması temel hedeftir (Taşkın ve Ekici, 2006:66).

⁷⁶⁷Yeni kamu mali yönetimi, idare (administration) yerine yönetim (management) kavramını kullanan bu yaklaşım, özü itibarıyla işletme yönetiminde kullanılan kavram ve yöntemleri kamu yönetiminde de uygulamaya yöneliktir. Bu şekilde, söz konusu anlayış bürokrasi temelli rasyonellik anlayışı yerine piyasa merkezli rasyonellik düşüncesini ikame etmeye çalışmaktadır (Eryılmaz, 2002:233-237). “Yaklaşık yirmibeş yıldır kamu idaresi ve kamu mali yönetiminde daha çok İngiltere, Yeni Zelanda ve ABD gibi Anglosakson ülkelerde yapılan reformlar yeni kamu yönetimi denilen teoriye dayandırılmıştır (T.C.

Öncelikle devletin ekonomideki rolü özelleştirmeler ve kamu-özel ortaklıkları yolu ile değiştirilmiştir.⁷⁶⁸ İkinci olarak, bağımsız ve uzman kurumların oluşturulması ve/veya performans ölçümleri yoluyla “performans yönetimi yaklaşımı”⁷⁶⁹ uygulamaya konulmuştur. Son olarak kamu muhasebe ve bütçe sistemleri, tahakkuk bazlı muhasebe ve performans esaslı bütçeleme gibi yöntemlerle yeniden şekillendirilmiştir.

Bu çerçevede performans yönetimi anlayışı yeni kamu yönetimi teorisinin bir unsurunu oluşturmaktadır. Tüm bu anlatılanlar ışığında, sonuç olarak özel sektör yaklaşımının esas alınması prensibinin, paralelinde, kamusal teşebbüs yöneticilerinin de özel sermayeli şirket yöneticileriyle benzer sorumluluk rejimine tabi olması sonucunu da doğurması gerektiği açıktır.

Teşebbüsler de dahil genel olarak tüm kamu kökenli kurumların faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik arayışı, kamu yönetiminde yeni kurumsal düzenlemeleri zorunlu kılmıştır.⁷⁷⁰ Bu çerçevede bazı kurumlar ortadan kaldırılırken, yeni bazı hizmet alanları için yeni kurumlar oluşturulmuş, hizmetlerin birimler arasında akılcı bir biçimde

Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2006:8)”. Ayrıca, söz konusu yaklaşıma temel oluşturan ilkeler hakkında detaylı bir inceleme için bkz. O. Yılmaz (2001:6).

⁷⁶⁸Yeni kamu mali yönetim anlayışında etkin olan neo-liberal politikalar bu bağlamda, ana tema olarak devlet müdahaleciliğinin özgürlükleri kısıtladığını öne sürerek devletin hedeflerinin ve etkinlik alanının (gerek özelleştirmeler gerekse kamu-özel ortaklıkları yolu ile) mutlaka sınırlandırılmasını istemektedir. Bu sınırlama ile sağlanan ekonomik serbestlik, siyasal özgürlüğe ulaşmada en önemli araçlardan biri olarak görülmektedir (Friedman, 1998:24-31). Devletin bireyin yapabileceği işlerden elini çekmesi istenirken (Yayman, 2000:144) bu sayede piyasa ekonomisinin güçlenmesinin, ekonomik verimlilik ve etkinlik düzeyinin artırılmasının sağlanmış olacağı öngörülmektedir.

⁷⁶⁹Teşebbüsler dahil tüm kuruluşlarda işgücü etkinliğini sürekli kılacak en önemli yönetim aracı, performans yönetim uygulamalarıdır (A. Özer, 2009:4). 1980’li yıllardan beri kamu yönetiminde uygulanmaya başlanan performans değerlendirme yöntemiyle birlikte, en önemli şeyin halkın memnuniyeti noktasında kamu sektöründe de özel sektörde olduğu gibi verimsiz çalışmanın, zarar ettirmenin, kötü hizmet sunmanın sorumluluğunu duyuracak bir yönetim anlayışının gerçekleştirilmesi olduğu anlaşılmıştır (H. H. Çevik, 2001:155-156).

⁷⁷⁰Kamu yönetiminde yeni kurumsal düzenlemeler ile teşebbüslerde etkinlik ve verimlilik arayışına girilmesinin en esaslı nedeni kanımızca “bürokrasi ekonomisi”dir. Kamu ekonomisi dalında, bürokrasi ekonomisine ilişkin en sık telafuz edilen model, Niskanen tarafından kurulmuştur. Niskanen’in bürokrasi modeli tekel güçleri nedeniyle bürokratların, devlet ile pazarlıkta üstünlüğe sahip oldukları varsayımı üzerine inşa edilmiştir. Diğer bir deyişle, nasıl tekel firmaları belirli bir fiyattan mal satmayı teklif ediyorlar ise, bürokratlar da kendi bütçeleri karşılığında toplam üretim miktarını teklif etmektedirler (Smith, 1988:161). Öyleyse bürokratlar (teşebbüs özelinde teşebbüs yöneticileri) neyi maksimumlaştırmaya çalışırlar? İşte tam bu noktada, söz konusu soruya cevap verme adına Cullis ve Jones (1992:373), Niskanen’in modelini şu şekilde aktarmaktadırlar: “Niskanen’e göre bürokratlar İngilizce’deki 4P’yi (power-prestige-promotion-payment) maksimumlaştırmak istemektedirler. Diğer bir deyişle, bürokratlar, güçlerini (power), prestijlerini (prestige), kendilerine yapılan ödemeleri (payment) ve terfilerini (promotion) maksimumlaştırmaya çalışmaktadırlar.” Cullis ve John’un görüşlerinden hareketle biz bu noktada yeni kurumsal düzenlemelerin nihai hedefinin, teşebbüs yöneticilerinin de dahil olduğu bürokrasi ekonomisini elimine ederek, söz konusu yöneticilerin maksimumlaştırmak istedikleri şeylerin diğer özel sermaye şirket yöneticilerinininki ile özdeşleştirmek olduğu kanaatini taşımaktayız.

dağıtılmasına yönelik düzenlemelere ağırlık verilmiştir. Kamu yönetiminde kalitenin artırılması,⁷⁷¹ kamu hizmetlerinin katılımcı⁷⁷² ve vatandaş odaklı bir tarzda sunulması da etkinliği sağlamanın temel araçları olarak ön plana çıkmaya başlamıştır.

Teşebbüsler de dahil devletin yeniden dizayn edilmesi sonucunu doğuran bu gelişmelerin en önemli unsurunu ise, kamu yönetiminin demokratikleştirilmesi oluşturmaktadır. Şeffaflık, bilgi edinme hakkı, katılım, hesap verme sorumluluğu gibi⁷⁷³ demokratik yönetimin temel değerlerinin hayata geçirilmesi ve güçlendirilmesi, günümüzde hemen her devletin, kuruluş ya da örgütün öncelikli hedefleri arasında yer almaktadır.

Bu bağlamda, şeffaflık ilkesi gereğince vatandaşın kendi vergisiyle zararlarının finanse edildiği teşebbüslerin faaliyetlerinden tüm detayı ile haberdar olabilmesi, hesap verme sorumluluğu ilkesi çerçevesinde zarara neden olan teşebbüs yöneticisinin genel politika ve faaliyetlerinin gerekçelerini asıl finansör olan halkla sürekli paylaşmasının sağlanabilmesi,⁷⁷⁴ katılım ilkesi çerçevesinde vatandaşın denetim vasıtasıyla teşebbüs yönetiminin işleyişine ortak olabilmesi (Tortop, İsbir ve Aykaç, 1999:6) kamu yönetiminde dünyada yakalanan yeni trendin dünyaya dikte ettiği gerçeklerdir.

Dikkat edilecek olursa, yeni konjonktürel şartların dikte ettiği, vatandaş-teşebbüs arasındaki bu ilişki tarzının, anonim şirket-pay sahibi ilişkisiyle büyük ölçüde benzerlik gösterdiği hemen anlaşılabacaktır. Bu noktada etkin bir denetim mekanizması ve sorumluluk kurumunun, tüm bu amaçları gerçekleştirebilecek asli bir araç niteliği

⁷⁷¹Bu bağlamda, arzın yerine talebin önem kazanması, kamu kesiminde müşteri yönelimli yaklaşım, kalitede tüketicilerin ağırlığını artırmış ve yeni bir kalite anlayışını gündeme getirmiştir (Al, 2002:263).

⁷⁷²Kamu hizmetlerinin katılımcı bir tarzda sunulabilmesi için “aktif katılım” şarttır. Aktif katılım, “kamu hizmeti alan vatandaşın aktif olarak politika oluşturma ve karar alma sürecine katılımını öngören bir ortaklık anlaşmasını ifade etmektedir (Kösekahya, 2003:35)”.

⁷⁷³Söz konusu ilkelerin hepsi “kurumsal yönetim ilkeleri”dir ve yeni TK’da kendilerine önemli ölçüde yer bulmuşlardır. Kurumsal yönetim ilkelerinin yeni TK’da yer alma nedenleri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Erdoğan (Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2009:1) 24 Şubat 2010 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.haberortak.com/Haber/Konuk-Yazarlarimiz/09062009/Yeni-Turk-Ticaret-Kanun-Tasarisi'nda-Kurumsal-Yonetim-Ilkelerinin-Oynadigi-Rol.php>.

⁷⁷⁴Bu bağlamda teşebbüs yöneticilerinin, kamuoyuna güven vermek için, her türlü işlemlerde medyaya karşı şeffaf olması gerekmektedir (Stapenhurst, 2000:14). Ayrıca şu husus bertilmelidir ki, kapalılık teşebbüslerin dıştan gelen her türlü etkiye karşı duyarsız kalmasına ve çoğu işlem ve eylemlerinin dıştan görünmemesine de neden olmaktadır. Ülkemizde teşebbüslerinde dahil olduğu kamu bürokrasisi, vatandaşlara karşı “kapalılık” felsefesine göre örgütlenmiştir. Kanunlar, gizlilik ve devlet sırrı kavramlarının nasıl anlaşılması gerektiği konusunda yöneticilere geniş bir takdir hakkı tanımaktadır. Bu durum teşebbüs dahil tüm kamu kurumlarında yolsuzluk ve istismarlara ortam hazırlamakta ve vatandaş bürokrasi karşısında güçsüz durumda bırakmaktadır (Eken,1994:26). Bunun yanı sıra, şeffaflık sayesinde vatandaşın katılımının artırılması yoluyla, izlenen teşebbüs politikalarına kamuoyu desteği de sağlanmış olacaktır (Kuzey, 2003:1-2).

gösterdikleri her türlü tartışmanın ötesindedir.

Kamunun örgütsel yapısı ve işleyişi alanındaki değişim, kuşkusuz dünyadaki birikimin ve etkileşimin bir ürünü olarak ortaya çıkmış ve hemen her ülkede benzer nitelikteki reform çabaları yoğunluk kazanmaya başlamıştır. Bir başka deyişle modernleşme sonrası bu yeni yapılanma, hükümetlerin bu doğrultudaki kararları sonucunda değil, dünyadaki sosyal, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin sonucunda ortaya çıkmış (Toffler, 1981:19; H. Tuncer, 2006:53; Tutum, 1995:135-137; Şaylan, 1996:16) ve diğer ülkeler gibi ülkemiz de bu süreçten etkilenmiştir. Ülkemizde sürekli gündemde olan, ancak son dönemlerde hız kazanan kamu yönetiminde yeniden yapılanma arayışları da, küresel ölçekte yaşanan gelişmelerle doğrudan bağlantılıdır. Özellikle AB süreci ile örtüşen yeniden yapılanma arayışları çerçevesinde Türk kamu yönetiminde önemli değişiklikler gerçekleştirilmiş, küreselleşmenin temel kamu politikaları olarak algılanan ve doğrudan teşebbüs ve yöneticilerini de ilgilendiren özelleştirme, deregülasyon, yerelleşme, düzenleyici otoritelerin kurulması, şeffaflık, katılımcılık vb. uygulamalar son dönem kamusal politikaların ve ulusal stratejilerin temelini oluşturmuştur.

İşte buraya kadar anlatılan dinamik ve gelişmelerin sonucunda, küreselleşme sürecinin ülkemizin sisteminin yeniden yapılandırılması ile ilişkisi TBMM’de 10.12.2003 tarihinde kabul edilen ve 10.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK ile somutlaşmıştır. Söz konusu kanun ile birlikte; bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, üç yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı ve analitik bütçe sistemi, tahakkuk esaslı muhasebe, orta vadeli harcama sistemi, mali yönetimde saydamlığın sağlanması, hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması öngörülmüştür (Tosun ve Cebeci, 2008:2-3). Teşebbüs yöneticilerinin tabi olacakları sorumluluk rejimi ile doğrudan bağlantılı olan bu kanun ile kamu yönetim alanında meydana gelen en çarpıcı gelişme ise, şüphesiz demokratikleşme sürecine paralel olarak sorumluluk anlayışında meydana gelen sürekli gelişmedir.

“Bugün için demokratik bir toplumda egemenliğin halka veya vatandaşlara ait olmasının en temel göstergelerinden birisi, kamu kurum ve kuruluşlarında seçilmiş veya

atanmış görevlilerin, doğrudan veya dolaylı olarak halk karşısında hesap vermelerini zorunlu kılan mekanizmaların geliştirilmiş olmasıdır (Sancak ve Güleç, 2009:1)”.

Bu noktada, teşebbüs yöneticilerinin atanmış idareciler olarak hesap ve işlemleri nedeniyle halka hesap verebileceği bir denetim ve sorumluluk müessesesinin varlık kazanabilmesinin, ancak teşebbüslerin 5018 sayılı KMYKK kapsamına dahil edilebilmesi ile mümkün olduğu açıktır.

4.2. Yeni 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Işığında Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin 5018 Sayılı Kanun’un Sorumluluk Hükümleri Karşısındaki Muhtemel Durumu

6085 sayılı SK’nın “Sorumlular ve Sorumluluk Halleri” başlıklı 7 nci maddesinde; *“Bu Kanunun sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır....”* denilmek suretiyle sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Yine, 6085 sayılı SK’nın 7 nci maddesinin ikinci fıkrasında;

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir; kamu zararına sebep olunan durumlarda bu zararın tazmin edilmesine yönelik hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.”

denilmek suretiyle, kamu sermayeli şirketlerin de kamu kaynağı kullanıyor olmaları nedeni ile, söz konusu şirket yöneticilerinin denetim kapsamına dahil olacağının ve sorumluluk rejimlerinin de bu bağlamda 5018 sayılı KMYKK ile ilintili kılınacağının işaretleri verilmiştir.

Yeni 6085 sayılı SK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte KİT’leri denetleyen YDK ile Sayıştay bir anlamda tek bir çatı altında birleştirilmiştir. Bu durum nedeni ile 5018 sayılı KMYKK’nın “Dış Denetim” başlıklı 68 inci maddesi gereğince dış denetimde tek yetkili organ olan Sayıştay’ın denetim alanı KİT’leri de kapsam altına alacak şekilde genişlemiş olmaktadır. Burada konumuz bakımından önem arz eden husus ise, söz

konusu birleşme ile, Sayıştay denetiminin temini gereğince KİT'lerin de 5018 sayılı KMYKK'nın kapsamına dahil olmasıdır. Bilindiği üzere kamu kaynağı kullanan teşebbüslerin yöneticileri yine kamusal usullerle atanmaktadır. Kamusal niteliği ağır basan bu tür bir statünün 5018 sayılı KMYKK ile irtibatlandırılması, hem 5018 sayılı KMYKK'nın varoluş amacına, hem de YDK'nın Sayıştay bünyesine iltihak etmesi ve teşebbüslerin de Sayıştay denetimine dahil olması hedefine uygun düşmektedir.

5018 sayılı KMYKK'nın ana amacı, çağdaş mali yönetim sistemlerinin ana unsurları olan etkinlik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri esas alınarak kamu mali yönetiminin yapısını, işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrolünü düzenlemek olarak belirtilmiştir (Şahiner vd., 2010:9). Özetle, 5018 sayılı KMYKK'nın ana amacı ilk maddesinde belirtildiği üzere kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak ve buna uygun düzenlemeleri yapmaktır. Kamu kaynaklarını kullanan yani sermayelerini söz konusu kaynaktan tahsil eden teşebbüslerin nihai amacı da, esasen kamu hizmetlerinin ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uygun bir şekilde sunulması olduğuna göre,⁷⁷⁵ teşebbüslerin de 5018 sayılı KMYKK'nın doğrudan ilgi alanında olduğu aşikârdır.

5018 sayılı KMYKK ile birlikte, görevlilerin, yapılan harcamaların mali mevzuata uygun olmasından başka, kaynakların yerinde ve verimli şekilde kullanımı yönünde de sorumlu oldukları anlayışı ön plana çıkarılmıştır. Bu çerçevede KMYKK'nın yukarıda belirtilen birinci maddesinde Kanun'un amacının, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını sağlamak olduğu açıkça vurgulanmış, ayrıntılarında ise mali işlem sürecinde görev alan personelin bu doğrultuda hareket etmesi yönünde düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda 5018 sayılı KMYKK'nın "Hesap Verme Sorumluluğu" başlıklı 8 inci maddesinde hesap verme sorumluluğu anlamında, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli

⁷⁷⁵Bkz. 233 sayılı KHK m.1, 9, 12 ve 399 sayılı KHK m. 2, 11.

önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları ifade edilmiş, ardından da mali işlem sürecinde yer alan görevlilerin bu konudaki sorumlulukları ile dikkat etmeleri gereken hususlar ele alınmıştır (Alper, 2005:44). Teşebbüs yöneticileri, özel kesim içinde ve özel hukuka tabi olarak faaliyette bulunsalar da, kontrolleri altında bulundurdıkları kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından söz konusu kaynakların aslî sahibi vatandaşa karşı sorumludurlar. Bu sebeple yetkili mercilere hesap vermek zorundadırlar.

01.01.2006 yılından itibaren yürürlüğe girmiş olan 5018 sayılı KMYKK ile, 1927 yılında çıkarılıp uzun süre yürürlüğünü sürdürmüş bulunan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla oluşturulan kamu mali yönetim sistemimiz neredeyse tümüyle değiştirilerek daha çağdaş, uluslararası ölçütlere daha uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır.

Yeni kanun, kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizde önemli bir değişim ve dönüşüm öngörmekte, mali yönetim ve iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak sistemde görev alacak kişilerin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmekte ve sistemin işleyiş mantığı yeni bazı esaslara dayanarak tarif edilmektedir (E. Candan, 2006a:16).

Kanunla bütçenin kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, iyi bir hesap verme mekanizmasının kurulması ve bu açıdan harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin tesisi amaçlanmıştır.

Bu noktada, yetki ve sorumluluk dengesi kurulurken yetkiler yanında Kanun'un pek çok maddesinde teşebbüs yöneticilerine de şamil olabilecek sorumluluklardan söz edilmektedir. Gerçekten de, 5018 sayılı KMYKK'nın 8 inci maddesinde hesap verme sorumluluğundan, 31 inci maddesinde harcama yetkisinden doğan sorumluluktan, 32 nci maddesinde harcama yetkililerinin sorumluluğundan, 33 üncü maddesinde gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğundan, 38 inci maddesinde gelirlerin toplanması sorumluluğundan, 44 üncü maddesinde mal yönetim sorumluluğundan, 48 inci maddesinde mal yönetiminde etkililik ve sorumluluktan, 58 inci maddesinde ön mali kontrol görevinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülmesinden, 61 inci

maddesinde muhasebe yetkililerin sorumluluğundan, 76 ncı maddesinde ise kamu idarelerinin sorumluluğundan bahsedilmektedir. Teşebbüslerin Sayıştay'ın denetim kapsamına girmesiyle birlikte, tüm bu sorumluluk hükümleri teşebbüs yöneticileri için de uygulama alanı bulacaktır.

5018 sayılı KMYKK ile kamu mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulurken iç denetim ve dış denetim birlikte düzenlenmiştir. Kanun'un "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 TBMM'ye raporlanması olduğu belirtilmiş, izleyen fıkralarda dış denetimin mali denetim, hukuka uygunluk denetimi ve performans denetimi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiş, dördüncü fıkrasında TBMM'ye sunulacak dış denetim genel değerlendirme raporunun nasıl hazırlanacağı düzenlenmiş, beşinci fıkrasında 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 ise 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 şekillerde gerçekleştirileceği, dış denetim genel değerlendirme raporunun TBMM'ye sunulması ve hesapların hükme bağlanmasına kadar Sayıştay'a mevdu pek çok görev ve yetki düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak tereddüt konusu olan husus, mali sorumluluğa ilişkin sorumluluk halleri ve sorumlu tutulacak yetkili ve görevlilerin belirlenmesidir (Arcagök, 2006:116).

Mali sorumluluk konusunda her ne kadar KMYKK'nın "Mali Saydamlık" başlıklı 7 nci maddesinde mali saydamlığın bir gereği olarak görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde ifade edilmesi gerektiği belirtilmiş ise de, kanunda sorumluluk hususunun, özellikle mali sorumluluğun açık ve net bir şekilde ifade edilmemesi gerçeğinin Kanun'un olumsuz yönlerinden birisi olduğu kanısını taşımaktayız. Özetle, "5018 sayılı KMYKK ile mali yönetim ve kontrol sistemimiz, hesap verme ve yönetim

sorumluluğu üzerine kurgulanarak mali sorumluluk göz ardı edilmiştir (E. Candan, 2006b:121).” Bununla birlikte, teşebbüs yöneticileri için söz konusu hükümler uygulama alanı bulduğunda, bu hükümlerin dışında farklı yasal düzenlemelerde içeriği açık ve net farklı mali sorumluluk hükümlerinin de bulunması ve bu hükümlerin de 5018 sayılı KMYKK ile eşgüdümlü bir şekilde uygulama alanı bulacağının anlaşılması nedeniyle, teşebbüs yöneticilerinin mali sorumluluğunun içeriğini tam olarak tespit edebilme noktasında önemli bir sorun yaşanmayacağı kanaatindeyiz.

Bu bağlamda, 5018 sayılı KMYKK’nın en çok tartışılan hususlarından birisi de yukarıdaki paragrafta kısmen değindiğimiz üzere mali sorumluluk konusudur. Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile diğer hesap ve işlemlerinin yönetiminde ve gerçekleştirilmesinde görevli ve yetkili olanlar, yaptıkları iş ve hizmetler ile düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludur. Sayıştay’a hesap verme yükümlülüğü olarak tanımlanan mali sorumluluğun yaptırımı ise kamu zararının tazminidir. Tasarının kanunlaşp YDK’nın Sayıştay’a iltihak etmesiyle birlikte teşebbüslerin gelir, gider ve malları ile hesap ve işlemlerinin yönetiminde en üst düzeyde sorumlu olan teşebbüs yöneticileri, Sayıştay’a hesap verme yükümlülüğü altına girmiş, hukuki sorumlulukları ise 5018 sayılı KMYKK’nın mali sorumluluk hükümlerini de ihtiva edecek biçimde genişlemiş ve netleşmiştir.

Yaptıkları işlem ve eylem, aldıkları kararlar ile kamu zararına neden olan teşebbüs yöneticilerinin mali sorumluluğuna başvurulmasına imkân veren 5018 sayılı KMYKK’nın uygulanmasında konu, söz konusu yöneticilerin, 5018 sayılı KMYKK’da kendilerine sorumluluk izafe edilen sıfatlardan hangisine sahip olacakları meselesinde kilitlenmektedir. Zira, söz konusu sıfatları taşıyan her bir sorumlunun sorumluluk kapsam ve içeriği farklılık göstermekte ve bazı alanlarda sorumluluktan müstesna olma gibi durumlara da rastlanabilmektedir. Ayrıca mali sorumluluğun sınırlarının açık ve net bir şekilde ifade edilmemesi de, teşebbüs yöneticilerine 5018 sayılı KMYKK’ya istinaden izafe edilebilecek sorumluluğun kapsam ve içeriğini tespit noktasında güçlüklerle sebep olacaktır.

4.3. 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk

Çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında, KİT’lerin 5018 sayılı KMYKK kapsamına dahil olması halinde -ki daha önceden belirttiğimiz sebeple bu kaçınılmaz bir

süreçtir- teşebbüs yöneticilerinin tabi olacakları sorumluluk rejiminin mali boyutunu içerecek olan Sayıştay yargılaması ve teşebbüs yöneticilerinin 5018 sayılı KMYKK eksenli mali sorumluluk olgusu dahilindeki konumu irdeleme konusu yapılmıştır.

4.3.1. Genel olarak

Bilindiği üzere, idare hukukunda sorumluluk şu şekilde sınıflandırılmaktadır: Siyasi sorumluluk, cezai sorumluluk, mali sorumluluk, medeni sorumluluk ve idari sorumluluk.⁷⁷⁶ Söz konusu sorumluluk türlerinden mali sorumluluk, “kişinin gerek hazineye gerekse başka bir kişiye verdiği zararın kendisine ödettirilmesi sonucunu doğuran sorumluluk türüdür (Sayın, 1999:42)” Mali sorumluluğun varoluş amacı, işlem ve eylemden zarar görenin zararının giderilmesidir.

Mali sorumluluk kavramına göre kamu personeli (teşebbüs yöneticisi), işlem ve eylemleri ile iki şekilde zarar verebilir: Bunlardan ilki, işlem ve eylemi ile nedeniyle devlet malına⁷⁷⁷ ya da başka bir şekilde devlete (teşebbüs tüzel kişiliğine) doğrudan doğruya verdiği zarardır. İkincisi ise, işlem ve eylemleri sonucu kamu hizmetinden faydalananlara ya da üçüncü kişilere verdiği zararlardır. Bu bağlamda, kamu personelinin mali sorumluluğuna ilişkin olarak 1982 Anayasası ve 657 sayılı DMK’da yer alan hükümler önceki bölümlerde irdelenmiştir. Mali sorumluluğun 5018 sayılı KMYKK’da özel olarak düzenlenmiş şekli ise bu bölümde incelenecektir.

Mali sorumluluk veya daha doğru bir ifadeyle “malvarlığı sorumluluğu”, yukarıda kısmen değinildiği üzere en geniş anlamıyla; bir kişinin diğer bir kişiye verdiği zararın, gerekirse zarar verenin malvarlığına devlet aracılığıyla cebren el konularak tazmin edilmesi demektir. Zarar veren kişi, normal olarak verdiği zararı, kendi malvarlığındaki bir değeri zarar gören kişinin malvarlığına geçirerek, kendi rızasıyla tazmin edecektir. Ancak zarar veren kişinin verdiği zararı kendi rızasıyla tazmin etmemesi durumunda, bu tazmin, devlet tarafından temin edilecektir.⁷⁷⁸ İşte zararın devlet eliyle tazminine mali sorumluluk denilmektedir (Şahiner vd., 2010:44). Bunun yolu da, zarar veren kişinin malvarlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin malvarlığına devlet zoruyla zorla

⁷⁷⁶Söz konusu sorumluluk türlerine ilişkin detaylı açıklamalar için bkz. Gözler (2002: 84).

⁷⁷⁷KİT’lere ait mallar TCK açısından devlet malı sayılmaktadırlar. Bkz. 233 sayılı KHK m. 57.

⁷⁷⁸ Teşebbüslerin 5018 sayılı KMYKK kapsamına alınmasıyla birlikte teşebbüs yöneticisinin kamuya karşı sorumluluğunda da, artık söz konusu zarar nedeniyle yöneticiler nezdinde kamu eliyle cebri takip yoluna gidilecektir. Bu halde zarar gören kişi kamu olduğu için, tahsil edilen tazminat miktarı dolaylı olarak kamunun hazinesine (bütçeye gelir olarak) aktarılmış olacaktır.

aktarılmasıdır. Görüldüğü gibi, mali sorumluluğun müeyyidesi, siyasi sorumlulukta olduğu gibi görev kaybı veya cezai sorumlulukta olduğu gibi hapis cezası gibi bir ceza değil, zarar veren kişinin malvarlığındaki bazı değerlerin zarar gören kişinin malvarlığına geçmesidir ki, bu durum çoğunlukla aynen teslim veya tazminat şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bu arada dikkat çeken bir nokta, idare hukukunda sorumluluk türlerine ilişkin olarak ilk paragrafta yaptığımız sınıflama ile 5018 sayılı KMYKK'da belirtilen sorumluluğun birbiriyle tam örtüşmediğidir. 5018 sayılı KMYKK'nın getirmiş olduğu önemli değişikliklerden birisi de sorumluluk türlerinin sınıflandırılmasında ortaya çıkmaktadır.⁷⁷⁹ 5018 sayılı KMYKK ile idari⁷⁸⁰ ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmıştır. 2005 Yılı Bütçe Kanunu Gerekçesi'nde bu durum açıkça ifade edilmektedir.⁷⁸¹

4.3.2. 5018 sayılı kanunda sorumluluk kavramının kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerine bakan veçhesi: Mali saydamlık

5018 sayılı KMYKK'da yer alan sorumluluk müessesesini kavrayabilmek için “mali saydamlık”⁷⁸² kavramının anlaşılması önem arz etmektedir. Mali saydamlık müessesesi, özellikle teşebbüs yöneticilerinin faaliyetlerinin ekonomik gerekler ile verimlilik-kârlılık ilkelerine uygunluğunun hem vatandaş hem de denetim mekanizması tarafından tam olarak izlenebilmesi ve böylece sorumluluk müeyyidesinin doğru

⁷⁷⁹5018 sayılı KMYKK tarafından benimsenen “yönetim sorumluluğu” modelinde siyasi sorumluluk, idari sorumluluk, mali sorumluluk, cezai sorumluluk ve performans sorumluluğu birlikte değerlendirilmektedir.

⁷⁸⁰“İdari sorumluluk”, idarenin bir kişiye verdiği zararın, idarenin malvarlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin malvarlığına cebri olarak aktarılmasıyla tazmin edilmesi demektir.

⁷⁸¹2005 Yılı Bütçe Gerekçesi'nin IV üncü bölümünde gider bütçelerinin gelişimi özetlenmektedir. Bölüm içerisinde 5018 sayılı KMYKK ile mali sistemimize getirilen yeniliklere 16 başlık şeklinde değinilmekte olup, 8 inci başlık idari-mali sorumluluk kavramlarına son noktayı koymaktadır. Tartışma aynen şu ifade ile sonlandırılmıştır: “*Mali Yönetim alanında siyasi, idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmıştır*”. Bkz. 2005 Yılı Bütçe Gerekçesi. Bölüm IV. 12 Ağustos 2010 tarihinde şu adresten erişilmiştir:

<http://www.bumko.gov.tr/mevzuat/2005bgerekce/Bolum4.pdf>.

⁷⁸²“Saydamlık” terimi, Latince “öte” anlamına gelen “trans” ile “görünmek” veya “bir taraftan diğer tarafı” görmek anlamına gelen “parere” kelimelerinin bir araya getirilmesiyle oluşturulmuş bir kelimedir (Knapp, 1997:703). Söz konusu kavram dilimizde İngilizce’de “transparency” teriminin karşılığı olan “şeffaflık” ve “açıklık” anlamında kullanılmaktadır (Hawker ve Cowley, 1998:152). “IMF tarafından formüle edildiği biçimiyle saydamlık; Devletin mali işlemlerine ilişkin olarak aldığı kararlara (mali politika hedeflerine), devletin kamu hesaplarına ve mali projeksiyonlarına, söz konusu mali işlemlerin fonksiyonları ve yapısına ve de tüm işlemlerin uygulama sonuçlarına kamuoyu tarafından erişilebilmesi ve tüm bu bilgilerden kamuoyunun haberdar edilmesi anlamına gelmektedir (Sönmez ve Ak, 2000:80).” Farklı bir tanımlamayla da saydamlık; “Anayasal, yasal ve kurumsal yapıların devletin içsel faaliyetleri ve nitelikleri ile ilgili olarak bilgi üretmesini ve toplumun gerek siyasi sistemin içindeki gerekse dışındaki aktörlere ulaşabilme kapasitesinin yüksekliğini ifade etmektedir. (Aktan, 2006:16).”

biçimde devreye sokulabilmesi açısından alternatifsiz bir kurumdur. Mali saydamlık kavramı, 5018 sayılı KMYKK'nın mali sistemimize getirmiş olduğu yeni kavramlardandır. Gelişmekte olan ekonomilerin gelişme süreçlerinde büyük bir öneme sahip bütçe hakkının özeti olan mali saydamlık kavramı, 5018 sayılı KMYKK'nın 7 nci maddesinde;⁷⁸³ her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Mali saydamlık ilkesinin amacı; kamuda hesap verilebilirliği ve etkin bir denetimi, makro-ekonomide ise “öngörülebilirliği”⁷⁸⁴ sağlamak ve devletin borçlanma maliyetini azaltıcı bir etki meydana getirmektir⁷⁸⁵ (Aktan, 2004:36). Mali saydamlık; hükümetin yapısı ve görevleri, maliye politikasının hedefleri, kamu sektörünün mali görünümü hakkında, kamuya açık olma şeklinde de tanımlanabilir (IMF, 2001:1). Bu tanımlı teşebbüsler için uyarladığımızda, mali saydamlık kavramını, teşebbüsün yıllık programının, bilanço ve netice hesaplarının, denetim raporlarının, yıllık ve uzun vadeli çalışma programlarının, faaliyet raporlarının, işletme politikaları, ticari faaliyetlerinin detayının kamuya açık olması şeklinde algılamış olacağız.

Mali saydamlık kavramı, diğer bir ifade ile, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisinin mevcut olması ve devlet hesapları ile projeksiyonlarının kamuya açık olması demektir (Hürçan, 1999). Mali saydamlığın temeli etkili raporlamaya dayanmaktadır (Aktan vd., 2004:174). Etkili raporlamanın sağlanabilmesi için de hedeflerin baştan bilinmesi ve belirlenmesi, bu hedeflere ilişkin uygulama ve sonuçların gözlemlenmesi ve hedeflerle karşılaştırılması ile raporlanması

⁷⁸³508 sayılı KMYKK m. 7 “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması, c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur. Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.”

⁷⁸⁴Temel ekonomi politikası ve özellikle maliye politikasına ilişkin bilgilerin, istatistiklerin, hedeflerin, önceliklerin, beklentilerin, mali sürdürülebilirlik ve risk analizlerinin yapılması ve kamuoyuna sunulması öngörülebilirliği sağlamaktadır (Aktan, 2004:36).

⁷⁸⁵Mali alanda açıklığın ve şeffaflığın olmaması hem devlete hem de vatandaşlara bazı maliyetler yüklemektedir. Devlete güven azaldığından devletin borçlanma maliyeti yükselmekte, iç ve dış borçlanmada ödemek zorunda olduğu risk primi artmaktadır.

yoluyla sistemin denetlemesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, halihazırda YDK tarafından teşebbüsler nezdinde yapılan denetimler sonucu hazırlanan raporlar, teşebbüslerin kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisini ihtiva etmemekle mali saydamlığı sağlamaktan uzaktırlar.⁷⁸⁶ Biz bu noktada, teşebbüslerin 5018 sayılı KMYKK kapsamına dahil olma ve yeni SK'nın kısa bir süre önce yürürlüğe girmesi ile birlikte, hazırlanacak yeni Sayıştay raporlarıyla bu eksikliğin giderileceği kanaatini taşımaktayız.

Mali saydamlık olgusundan bahsedebilmek için kamuda rollerin ve sorumlulukların, bilginin, bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin kamuya açık olması, denetim ve istatistik organlarının bağımsız olması gerekmektedir (Mutluer, Öner ve Kesik, 1999:97-99; Hürcan, 1999). Ayrıca bu şarta ilave olarak, yasama organı ile kamuoyuna düzenli olarak sunulan mali raporlardaki mali veriler, kabul görmüş veri standartlarını karşılamalı ve mali bilgiler bağımsız bir incelemeye tabi tutulmalıdır (Maliye Bakanlığı, 2002:70-74).

5018 sayılı KMYKK'nın 7 nci maddesinde; mali saydamlığın sağlanması amacıyla zorunlu olarak nitelendirilen şartlar sayılmıştır: Bu şartların ilki, 7 nci maddenin (a) bendinde *“görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması”* şeklinde ifade edilmiştir.

Rol ve sorumlulukların net olarak belirtilmesi, taraf olunan bir takım stand-by anlaşmaları nedeniyle ülkemiz açısından da kısmen bağlayıcı hüküm ve görüşlerde bulunan IMF'nin “Mali Saydamlık Uygulamaları Tüzüğü”nün⁷⁸⁷ de temel şartlarından birisidir (Tosun ve Cebeci, 25).⁷⁸⁸ Zira, Kanun'un uygulanması sonucu ortaya çıkacak somut sonuçlar, net bir şekilde belirlenmiş sorumluların fiil ve işlemlerinin bir özettir.

“Mali Saydamlık” kurumunun teşebbüsler için sağlayabileceği faydalar; mali disiplini sağlamak, etkinliği sağlamak, yolsuzluğu önlemek (S. Sönmez, 2001:31)

⁷⁸⁶Mali saydamlık, verilere zamanında ve sağlıklı olarak ulaşılması, bu verilerin raporlanması, kayıtlarının tutulması açısından önemlidir.

⁷⁸⁷Code of Good Practices on Fiscal Transparency. Söz konusu Tüzüğe şu adresten erişilebilmesi mümkündür: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm>.

⁷⁸⁸Kamu mali yönetiminde saydamlık ile ilgili tartışmalar özellikle Güney Doğu Asya krizi sonrasında yoğunluk kazanmış görünmektedir. Döviz krizlerini engellemek için başlatılan çalışmalar arasında kamu mali yönetiminde ve kamu hesaplarında saydamlığın sağlanmasına yönelik adımlar önem kazanmıştır. Bu çerçeveden bakıldığında, esas olarak Uluslararası Para Fonu (IMF) bünyesinde yürütülen buna benzer çalışmalar dikkat çekmektedir (Sönmez ve Ak, 2000:77).

olarak sayılabilir.⁷⁸⁹ Bu faydalar arasında “yolsuzluğu önlemek” doğrudan teşebbüs yöneticilerinin tabi olacağı sorumluluk rejimiyle ilintilidir ve bu bağın sonucudur. Mali saydamlığın gereği olarak teşebbüsler, geleceğe yönelik planlarını tüm açıklığıyla kamuoyuyla paylaşmak ve teşebbüsçe yapılan faaliyetlerin sonuçlarını saydam bir şekilde yine kamuoyuna ve denetim mekanizmalarına iletmek zorundadırlar.⁷⁹⁰

Mali saydamlık ile kamusal etkinlik arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır (Tosun ve Cebeci, 2008:24). Teşebbüslerin en önemli sorunu “etkinlik” sorunudur. Bu bağlamda, etkinliğin ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi saydam bir bilgi sistemini gerektirmektedir. Bu tür bir saydam bilgi sistemi sayesinde teşebbüsün etkinliğini ve verimliliğini düşürecek hususlar tespit edilip, teşebbüsün etkin ve verimli konumunu tekrar kazanmasını teminen re-organizasyonu yoluna gidebilmek mümkün olabileceği gibi, oluşan kamu zararında teşebbüs yöneticisinin kusurun katkı derecesi ve oranı da tespit edilebilecektir. Ayrıca, kamu hizmetlerinin takibi kolay olacağından, teşebbüslerin bu hizmetlerin sunumunda kaynak israfı yapıp yapmadıkları da izlenebilecektir. Bütün bu gelişmelerin sonucunda ise, vatandaş teşebbüs faaliyetlerini kontrol edip denetleyebileceğinden, teşebbüse ait kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanması yönünde kamuoyu baskısı oluşacaktır.

Kamuda etkin bir hesap verme sistemi kurulamadığından, teşebbüslerde sıklıkla rastlanıldığı iddia edilen “yolsuzluk”⁷⁹¹ ve “rüşvet”⁷⁹² olaylarının önüne geçilemediği de

⁷⁸⁹Bunun dışında örnek babından, teşebbüslere Hazinece sermaye aktarımının uygunluğunu denetleyebilmek, teşebbüslere ait mali tabloların doğruluğu denetleyebilmek, teşebbüslerin faaliyet alanları doğrultusunda çalışıp çalışmadığını tespit edebilmek ve en doğru performans ölçüm yolunun elde edilmesi de sayılabilir.

⁷⁹⁰“Aksi takdirde, yönetimde görülecek dışa kapalılık ve gizlilik, kamu yönetimlerinin hizmet verdikleri insanlara karşı duyarsız davranmalarına neden olmaktadır (Karaman, 2000:47).”

⁷⁹¹Yolsuzluğun çok çeşitli tanımları yapılmıştır. Yaygın bir tanıma göre, yolsuzluk “kamu gücünün özel çıkarlar amacıyla kötüye kullanılmasıdır (Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği, 2003).” Daha kapsamlı yolsuzluk tanımı ise, “kamu gücüyle” sınırlı olmayan “herhangi bir görevin özel çıkarlar için kötüye kullanılmasını” içermektedir. Kaynakların kullanılmasında tek elci yetkiye sahip olan, görevleriyle ilgili konularda tek başlarına karara alma yetkilerini kötüye kullanan ve hesap verme mekanizmaları bulunmayan görevlilerin bu süreçte kendi çıkarlarını gözetmeleri yolsuzluğa neden olmaktadır. Klitgaard, yolsuzluğu matematiksel olarak açıklamakta ve “yolsuzluk = tek elci yapılar + keyfi karar alma yetkisi – hesap verme gücü” formülüyle ortaya koymaktadır (Güvel ve Ata, 2009:170). Kişisel kanaatimiz odur ki, söz konusu formül teşebbüs yönetimi için doğrudan geçerlilik arz etmektedir. Ayrıca, yolsuzluğun nedenleri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Treisman (2000:399-457).

⁷⁹²Rüşvet kavramı, “kamu görevlilerinin kamusal mal ve hizmetlerin arzında görev ve yetkilerini kötüye kullanarak, muhatap oldukları kişi ve kurumlara ayrıcalıklı işlem yapmaları ve bu suretle para ve diğer şekillerde bir menfaat elde etmelerini ifade etmektedir (Aktan, 1999a:23).” Ayrıca, rüşvetin dışında, haraç, zimmet, kamu mallarının çalınması, adam kayırma ve iltimas, eş dost gözeterek adam kayırma (nepotizm), siyasal ya da toplumsal nüfuz sahibi kişilere yönelik torpil, vergi kaçırma, devlet gelirlerinin başka yönle aktarılması ve seçim hileleri de yolsuzluk olarak karşımıza çıkmaktadır (Saygılıoğlu,

diğer bir iddiadır. Hesap verme sorumluluğu da mali saydamlığın var olmasına bağlı olduğundan,⁷⁹³ mali saydamlık rüşvet ve yolsuzluk olaylarının önüne geçilmesi bakımından⁷⁹⁴ kritik bir öneme sahiptir (S. Sönmez, 2001:31; Aktan, 2004:37).

Dünyanın birçok ülkesinde devlet işlerinde saydamlığın eksikliği kendisini pek çok farklı biçimde göstermektedir: “İdarede gizlilik”, “yolsuzluğun kolaylaşması için teşebbüs yöneticiliğine kişisel tercihe göre atama yapılmasını sağlamak amacıyla devletin gücünü kötüye kullanma”, “bütçedeki büyük giderleri hiç göstermeden ya da bu giderlerin nasıl yapıldığını açıkça göstermeden ulusal kaynakların gizli harcanması”⁷⁹⁵ ve “hükümet görevlilerini ve teşebbüs yöneticilerini kamu giderlerinden sorumlu tutmama” küresel çapta geçerlilik arz eden tezahür biçimlerinden bazılarıdır (Kurtuluş, 1998:6).

Ülkemizde ise mali saydamlık konusunda gelişmelerin geçmişi ise henüz çok yenidir.⁷⁹⁶ Kanımızca, parlamento ve hükümetin, ulusal ve uluslararası sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yaparak saydam bir kamu mali yönetim sistemi kurması ve rüşvet ve yolsuzlukların önüne geçebilmesi mümkündür. Parlamento, hükümetten taleplerini yerine getirmesini, teşebbüslere tahsis edilen kaynakların “verimli”⁷⁹⁷,

2008:24). “Rüşveti önlemenin birinci yolu, demokrasi bilincinin, kamu yararı anlayışının, vatandaşlık kavramının ve dolayısıyla, kamu denetiminin geliştirilmesidir (Kongar:2005).”

⁷⁹³Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık birbirini tamamlayan iki kavram olmakla beraber, bu kavramlardan birisinin olmadığı bir sistemin işlemesi olanaksızdır. Bu nedenle mali yönetimde şeffaflığın sağlanabilmesi adına etkili ve iyi işleyen bir hesap verme sorumluluğunu bulunması gerektiği kanaatindeyiz.

⁷⁹⁴Unutulmamalıdır ki, yolsuzlukların önüne tamamen geçilebilmesi hiçbir koşulda mümkün değildir. Zira, mali saydamlık kurumunun tamamen içselleştiği demokrasilerde dahi, yüksek düzeyde olmasa da yolsuzluk bulunmaktadır ve hiçbir demokrasi yolsuzluktan tamamen arınmış durumda değildir (Rose-Ackerman, 1999:57).

⁷⁹⁵Bu bağlamda, mali saydamlığın önündeki engellerden bir tanesi, “yarı mali işlemler” olarak adlandırılan; siyasilere bütçe açıklarını olduğundan daha az göstermeye imkan sağlayan işlemlerdir (Dedeoğlu, Emil ve Erdem, 2000:11). Söz konusu işlemler bütçenin şeffaflığını ve samimiyetini önemli ölçüde azaltmakta, yolsuzluklara ortam hazırlayabilmektedir.

⁷⁹⁶Ülkemizde kamu kesiminin mali saydamlık ilkesine göre yeniden yapılandırılması çerçevesinde 1999 yılında IMF ile imzalanan stand-by anlaşması ile yeni bir dönem başlamıştır. Daha sonra bu süreç 2000, 2001 ve 2002 yıllarında da devam etmiştir. Stand-by anlaşması uyarınca IMF’ye verilen niyet mektuplarında kamu mali yönetimimizde mali saydamlığın sağlanmasına yönelik birçok kriter belirtilmiştir. Bu kriterlerden kamu bankası niteliğindeki teşebbüsleri ilgilendiren kısımlar önemlidir. Buna göre; söz konusu anlaşmayı takiben görev zararları bütçede gösterilmeye başlanmış ve bu çerçevede kamu bankalarının kredi sübvansiyonlarının maliyetleri 2000 yılından itibaren bütçeye dahil edilmeye başlanmıştır. 20.06.2001 tarih ve 4684 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmündeki Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 3603 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi, Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkındaki Kanun”da değişiklik yapılarak, kamu bankalarına bütçede ödeneği olmaksızın görev verilemeyeceği öngörülmüştür.

⁷⁹⁷“Verimlilik, eldeki kaynaklarla mümkün olan en çok ürünün elde edilmesi veya aynı ürünün giderek daha az kaynakla elde edilebilmesi anlamına gelmektedir (Pazarcık ve Çoğun, 1985:189).

“etkin”⁷⁹⁸ ve “tutumlu”⁷⁹⁹ bir şekilde kullanmasını ister. Hükümetin sorumluluklarını yerine getirirken yapması gereken görevlerden birisi de parlamentoya karşı hesap vermesidir. Bu bağlamda, parlamento bünyesinde ihdas edilen KİT Komisyonları’nın daha işlevsel faaliyette bulunmaları gereklilik arz etmektedir. Yine bu noktada, KİT Komisyonunun, teşebbüslerin performansını inceleme görevinde Sayıştay dahil yüksek denetim kurumlarından daha aktif yararlanma yoluna gitmesi önem arz etmektedir.⁸⁰⁰ Doğaldır ki, “yüksek denetim kurumları da bu husustaki görevlerini denetimler aracılığı ile yerine getirecektir (Gören, 2000:74)” .

Son olarak bu başlık altında, mali saydamlık ilkesinin teşebbüsleri doğrudan ilgilendiren bir koşuluna değinmenin uygun olacağı kanısındayız. Buna göre; kurumsal alanda saydamlığın -ve dolayısıyla mali saydamlığın- sağlanabilmesi için KİT’ler ve mali kurumların faaliyetleri ile merkezi hükümetin faaliyetleri arasındaki sınır iyi belirlenmelidir. Ayrıca, bu kurumlarla olan ilişkilerden doğan yarı mali (quasi fiscal) nitelikteki işlemlerin maliyetleri hakkında kamuoyu aydınlatılmalıdır (Hürcan, 1999).

4.3.3. 5018 sayılı kanunda sorumluluk kavramının özü: Hesap verme sorumluluğu

Yetki ve sorumluluklar çerçevesinde hesap verebilir olmak, günümüz demokrasilerinin vazgeçilmez vasıflarından birisini oluşturmaktadır. Bir kişi ya da kurumu verdiği kararlardan dolayı suçlayabilme imkânımız olmaz ve bu nedenle ilgili kişi ya da kurumun karşılığında hesap verme sorumluluğu olmazsa, o kişinin herhangi bir şekilde idari, mali ya da hukuki sorumluluğa sahip olduğunu iddia edebilmemiz imkânsız hale gelecektir (Helgason, 1997:4). Aynı şekilde bir kişi ya da kurum bir konudan sorumlu olmadıkça o konu hakkında yetkili de olamayacaktır. Dolayısıyla

⁷⁹⁸ Amaçlara yönelik bir kavram olan “etkinlik”, genel anlamıyla bir genel veya özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak tanımlanmakta ve faaliyetlerin yapılmasıyla elde edilen çıktının değerini yansıtmaktadır. Dolayısıyla çıktıların parasal değerlerinin ötesinde bir kavram olan etkinlik, çıktıların sonuçları ve bunların amaçlarla ilişkisi üzerinde durmaktadır (Falay, 1997:20-21); “Etkinliğin konusu olan amaçlar, genellikle kurumların uzun dönemde hedefledikleri amaçlardır (Akal, 1998:16).”

⁷⁹⁹ “INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi”nde “tutumluluk”, şu şekilde açıklanmaktadır: “Denetim Standartlarına göre, ‘tutumluluk’, uygun kalite göz önünde bulundurularak bir faaliyetin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların maliyetinin asgari düzeyde tutulması anlamına gelmektedir. (INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, 2009:4).” Ayrıca, tutumluluğun tesbiti için hangi sorulara cevap arandığına ilişkin detaylı bilgi için bkz. (Avrupa Birliği Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı, 2009:17)

⁸⁰⁰ Anayasa, Sayıştay’ı bir yönüyle TBMM adına denetim yapan bir kuruluş, diğer yönüyle de hesap yargılaması ile görevli bir yargı organı statüsünde düzenleyerek, denetlemekle görevli yürütme organından bağımsızlığını güvence altına almıştır. Sayıştay, yargı görevi yapmadığı ölçüde yasama organına yardımcı bir kuruluş olarak hareket edecektir (Çağan, 1986:209).

yetki, sorumluluk ve hesap verme arasında paralel bir ilişki bulunmaktadır. Ne kadar yetkili iseniz o kadar sorumlu ve ne kadar sorumlu iseniz o kadar hesap vermek zorundasınız demektir. Hesap verebilir olmak ise, yapılan iş ve işlemlerin kamuoyuna ilan edilmesi şeklinde kamuoyu denetimine açık olmanın yanında kanunlarla çerçevesi çizilmiş yetkili kurumlara hesap vermek ve bu kurumların veya denetçilerin denetiminden geçmek demektir.

5018 sayılı KMYKK'ya baktığımızda “sorumluluk” kavramı ilk olarak, ilgili Kanun’un ”Hesap Verme Sorumluluğu”⁸⁰¹ başlıklı 8 inci maddesinde⁸⁰² karşımıza çıkmaktadır.⁸⁰³ Söz konusu maddede hesap verme sorumluluğunun tanımı yapılmakta ve hesap verme sorumluluğuna sahip görevli ve yetkililerin sorumluluk alanlarının ne olacağı belirtilmektedir. Diğer bir deyişle söz konusu madde kapsamında hesap verme sorumluluğunun sınırları çizilmektedir.⁸⁰⁴

Bu maddeye göre, (bir kısmı teşebbüs yöneticilerinin sorumluluklarına ilişkin birincil referans kaynakları olan 233 ve 399 sayılı KHK’larda da yer alan) sorumluluk atfedilecek görevli ve yetkililerin hesap verme sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir: Kamu kaynaklarını etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde etme, kullanma; muhasebeleştirme; raporlama; kaynakların kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri alma.

Bu noktada, mali sorumluluğun, hesap verme sorumluluğunun bir türü olup olmadığı hususu önem kazanmaktadır.⁸⁰⁵ Bir görüşe göre; hesap verme sorumluluğu bir

⁸⁰¹Hesap verme sorumluluğu; Açıklama yapma, cevap verebilme, sorumlu tutulma gibi kavramları içermektedir (Webster’s Encyclopedic Unabridged Dictioanary of the English Language, 1996:42). Ayrıca, hesap verme sorumluluğunun yaygın kabul gören tanımı “Kanada Ulusal Denetim Ofisi ve Maliye Bakanlığı” tarafından “üzerinde anlaşmaya varılmış beklentiler ışığında, performansla yönelik sorumluluk üstlenme ve bu sorumluluğun nasıl yerine getirildiğini açıklama yükümlülüğü” şeklinde yapılmıştır (Coşkun ve Karabeyli, 2008:459; T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2001b:3; Aktan, Dileyici ve Vural, 2004:169).

⁸⁰²5018 sayılı KMYKK m. 8 “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.”

⁸⁰³Bu maddeye “çerçeve sorumluluk maddesi”de denilmektedir.

⁸⁰⁴Ayrıca, Kanun’un hesap verilebilirlik ile ilgili söz konusu madde gerekçesinde; “Hesap verilebilirlik kamu harcamalarının can damarını meydana getirmektedir. Çağdaş kamu mali yönetiminin önemli unsurlarından birisi olan hesap verilebilirlik, kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını verme anlamına gelmektedir.” denilmektedir (Şahiner vd., 2010:14).

⁸⁰⁵Hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı kolaylıkla birbirinden ayırmak mümkün değildir. Bunlar birçok durumda aynı faaliyet içerisinde yer alabilmektedirler. (INTOSAI- ISSAI 20 Principles of

cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğü, bir raporlama faaliyeti olup, bir görevi icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların (teşebbüs yöneticilerinin), kaynaklarını kendilerine emanet edenlere (halk ve hazine) karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğudur (Baş, 2005:400; Aktan vd., 2004:169).

Bir başka görüşe göre ise; üzerinde anlaşılan beklentiler uyarınca, ifa etmek üzere görev alma ve bu görevin ifa tarzını gösterme mecburiyetine dayanan hesap verme sorumluluğunun siyasal hesap verme sorumluluğu, idari hesap verme sorumluluğu ve kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğu gibi türleri olup; parlamentonun yurttaşlara karşı, bakanların parlamentoya karşı, bakanlık üst yönetiminin bakana karşı hesap verme sorumluluğu söz konusudur (Atiyas ve Sayın, 1997:4).⁸⁰⁶

5018 sayılı KMYKK'nın 8 inci maddesi incelendiğinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların yalnızca raporlama faaliyetlerinden sorumlu tutulmadıkları, bunun yanı sıra kaynakları etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak; elde etme, kullanma, muhasebeleştirme ve kaynakların kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri alma faaliyetlerinden de sorumlu tutuldukları açıkça görülmektedir. Ayrıca, Sayıştaylar Uluslararası Örgütü INTOSAI Denetim Standartları'na göre de hesap verme sorumluluğu; *“kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevi kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetidir.”* şeklinde tanımlanmıştır (INTOSAI Denetim Standartları, 1997:12). Kanımızca, uluslararası anlamda kabul görmüş bu tanım, mali sorumluluğun hesap verme sorumluluğunun bir türü olduğunun da göstergesidir. Ayrıca dikkat edilecek olursa, bahis konusu edilen INTOSAI denetim standartlarındaki hesap verme sorumluluğu tanımında, teşebbüsler dahil tüm kamu sermayeli şirketlere açıkça yer verilmiştir. Tam bu noktada kanımızca, buraya kadar ileri sürülen gerekçeler dışında söz konusu hüküm dahi tek başına, KİT'leri 5018 sayılı KMYKK kapsamı dahilinde değerlendirmemizi gerektirmektedir.

Transparency and Accountability Exposure Draft)

⁸⁰⁶ Ayrıca, söz konusu iki yazar, adı geçen ortak eserlerinde hesap verme yükümlülüğünü, demokratik ülkelerde bir dizi yetki devrinin sonucu olarak açıklamaktadırlar. Bu yetki devri kapsamında asıl-vekil ilişkisine ilişkin söz konusu detaylı açıklamaları için bkz. Atiyas ve Sayın (1994:6 vd.). Bunun yanı sıra, söz konusu hesap verme sorumluluk türleri hakkında detaylı bir araştırma için bkz. (Aktan vd., 2004:170-172).

Hesap verme sorumluluğu, yalnızca kişilerin kendilerine verilen görevleri yerine getirip getirmediğinin hesabını verme zorunluluğu değildir. Bunun yanı sıra, hesap verme sorumluluğu yöneticilerin geleceğe yönelik programlarını bildirme taahhüdünü de kapsamaktadır (Mutluer vd., 1999:140). Kanımızca, teşebbüslerin 5018 sayılı KMYKK kapsamına alınmaları durumunda, teşebbüs yöneticileri tarafından hazırlanan yıllık ve uzun vadeli çalışma programlarının önemi artacak ve içeriği yöneticiler için bir “stratejik plan”⁸⁰⁷ niteliğinde bağlayıcı olacaktır.

Hesap verme sorumluluğu, kaynakları yönetenlerin (teşebbüs yöneticilerinin) programlarının etkinliğini ortaya koyarken sağlam bir bilgi sistemine de sahip olmasını gerektirmektedir (Mutluer vd., 1999:40).

Hesap verme sorumluluğu olgusunu 5018 sayılı KMYKK’nın bağlamından kısmen kopararak, İngiltere’de teşebbüslerde halihazırda uygulana gelen somut örneğe bakmak da teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğunu daha yakından kavramamıza yardımcı olacaktır.⁸⁰⁸ İngiltere’de her kamu teşebbüsünün yönetim kurulu, yetkili bakanlığa hesap verme sorumluluğunu taşımaktadır. Örneğin, İngiliz Çelik Kurumu Sanayi Bakanlığı’na ve İngiliz Demiryolları ise Çevre Bakanlığı’na bağlıdır. Elbette bakanlar da Parlamento’ya karşı hesap verme sorumluluğu taşımaktadır.⁸⁰⁹ Teşebbüsler fiyatlandırma kararları, işgücü politikaları, arz kalitesi standartları aracılığı ile kendi tüketicilerini, istihdam ettiklerini, girdi sağlayanları ve rakiplerini etkilemektedirler. Bu çıkar gruplarının tepkileri, denetim mekanizması aracılığı ile geriye doğru iletilmektedir. Bu tepkileri denetim mekanizması ile geriye iletmede kullanılan, normal siyasal süreçlerdir. Şöyle ki, söz konusu çıkar çevreleri bazı baskı gruplarınca temsil edilirler ve bunlar parlamento nezdinde lobicilik yaparlar veya hükümete karşı bu çevrelerinin temsilciliğini üstlenirler. Bu şekilde, millileştirilmiş endüstriler tarafından benimsenen politikaları etkilemeye çalışmaktadırlar. Ayrıca, millileştirilmiş endüstrilerin politikaları konusunda “kamuoyu” oluşturmaya çalışmaktadırlar. Kuşkusuz bu baskı gruplarının kamuoyu oluşturmak için giriştikleri faaliyetler, yayın

⁸⁰⁷Stratejik planlama, “örgütün ne olduğu, ne yaptığı ve neyi neden yaptığına şekil veren ve yol gösteren temel kararları ve eylemleri üretmek için disipline edilmiş bir çabadır (Bryson, 1995:4).”

⁸⁰⁸Zira, teşebbüsler 5018 sayılı KMYKK’nın kapsamına dahil oldukları zaman, pek çok Anglo-Sakson kurumunda olduğu gibi “Hesap Verme Sorumluluğu”nun yorum biçiminde de İngiltere modelinin uygulama alanı bulması kuvvetle muhtemeldir.

⁸⁰⁹Bu sorumluluk ilişkilerinde, hesap verme sorumluluğunun odak noktasında, önceleri, kullanılan kaynak miktarı ve kullanma süreci (şekli) olmuş, ancak daha sonraları bu odak, başarılan sonuçların hesabını vermeye doğru ilerlemiştir (OECD, 1996b:255-256).

organları aracılığı ile etkili olduğu ölçüde, kendisini “seçim sandığı” aracılığı ile de hissettirmektedir (Rees, 1979:31 vd.). Tüm bu anlatılanlar ışığı altında sonuç olarak, KİT sistemine karşı tepkileri; tüketiciler piyasa mekanizması aracılığı ile, seçmenler ve baskı grupları siyasal süreçler (sosyal seçim) yoluyla, hükümet ise planlama ve hazine vasıtasıyla iletmektedirler.

4.4. 5018 Sayılı Kanunda Yer Alan Yaptırım Sebepleri

4.4.1. Genel olarak

5018 sayılı KMYKK’nın “Yaptırımlar ve Yetkili Merciler” başlıklı Yedinci Bölümü kanuna aykırı karar, işlem ve eylemler sonucu ortaya çıkacak olan sonuçlara yüklenen yaptırımları göstermektedir. Teşebbüs yöneticileri için arzulanan etkin sorumluluk mekanizmasını devreye sokacak söz konusu yaptırımlar, KİT’lerin 5018 sayılı KMYKK kapsamına alınmasıyla birlikte derhal uygulama alanı bulacaktır. Söz konusu Kanunda yer alan yaptırımlar; aşağıdaki şekilde, “ödenek üstü harcama” ve “kamu zararı” ile “yetkisiz tahsil ve ödeme” olmak üzere üç başlıkta düzenlenmiştir.

4.4.2. Ödenek üstü harcama

5018 sayılı KMYKK’nın “Ödenek Üstü Harcama” başlıklı 70 inci madde hükmü gereğince; kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeleri toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilecektir (O. Kaya, 2009: 61). 5018 sayılı KMYKK’nın “Para Cezaları ve Yetkili Merciler” başlıklı 73 üncü maddesinde ise; para cezalarının ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verileceği belirtilmektedir.

Teşebbüs yöneticileri, yatırım ve işletme faaliyetlerini plan, program ve bütçelere dayalı olarak yürütmektedirler.⁸¹⁰ Söz konusu program ve bütçelerdeki her bir kalem bir anlamda teşebbüs yöneticilerine yönelik ödeme miktarı sınırını gösteren unsurdur. Teşebbüslerin işletme bütçeleri, her hesap dönemi için, “yıllık genel yatırım ve finansman programı”ndaki⁸¹¹ hedefler esas alınarak hazırlanır ve yönetim kurulunca

⁸¹⁰Bkz. 233 sayılı KHK m. 29.

⁸¹¹Esasen teşebbüslerin bir yatırım ve finansman programı içinde yer alması 1961 Anayasası ile gelen planlama kavramının sonuçlarından birisidir (Eğilmez, 1990:42).

onaylanır.⁸¹² Bizler bu noktada, işletme bütçelerinde belirtilen ödenek miktarlarının aşılması durumunda, 5018 sayılı KMYKK'nın 70 inci maddesindeki yaptırımın teşebbüs yöneticilerine uygulanabileceği kanaatini taşımaktayız.

4.4.3. Kamu zararı

4.4.3.1. Kamu zararı kavramı ve tanımı

5018 sayılı KMYKK'da yer alan "kamu zararı" kurumu, teşebbüs yöneticilerinin söz konusu kanun kapsamına alınmaları durumunda, neden oldukları zararı tazmin etmekle yükümlü olacakları miktarın belirlenmesinde mihenk taşı niteliği gösterdiği için çalışmamız kapsamında önem ve öncelik arz etmekte olup; bu özelliği onun, ayrı ve kapsamlı bir başlık altında incelenmesini gerektirmiştir.

5018 sayılı KMYKK'nın "Kamu Zararı" başlıklı 71 inci maddesine⁸¹³ göre; *"kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması"* kamu zararı olarak tarif edilmektedir.⁸¹⁴ Söz konusu kanun hükmünün kamu zararını tanımlama şeklinden hareketle, kamu zararının varlığından ve mali sorumluluktan bahsedilebilmesi için sırasıyla şu şartların varlığı gerekmektedir (Şahiner vd., 2010:1169): Kamu görevlilerinin mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemi

⁸¹²Bkz. 233 sayılı KHK m. 29.

⁸¹³5018 sayılı KMYKK m. 71 *"Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. Kamu zararının belirlenmesinde; a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması, b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması, c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması, d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması, e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması, f) kamu kaynakları ile yükümlüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi, g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması esas alınır. Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın olduğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir. Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir. Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir."*

⁸¹⁴Ayrıca söz konusu yeni düzenlemeye göre, "kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmali sonucu kamunun zarara uğraması durumunda, oluşan zarar hem kamu görevlilerinden hem kamu görevlilerinin fazladan ödeme yaptığı gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerinden birlikte tahsil edilecektir (M. Aksoy, 2007:19-22)."

bulunmalıdır; mevzuata aykırı karar, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanmalıdır; mevzuata aykırı karar,⁸¹⁵ işlem veya eylem sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmalıdır; mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle zarar arasında bir illiyet bağı bulunmalıdır.⁸¹⁶

5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesinin üçüncü fıkrası kamu zararının meydana gelmesi halinde görevli ve yetkililere (teşebbüs yöneticilerine) yüklenecek mali sorumluluğu belirtmektedir. Madde hükmüne göre; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama⁸¹⁷ veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden⁸¹⁸ tahsil edilecektir.⁸¹⁹ Ayrıca, maddede belirtilen fiillerin varlığı durumunda, söz konusu fiilleri işleyenler hakkında TCK veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Bu bağlamda daha öncede değindiğimiz üzere, Kanun'un "Para Cezaları ve Yetkili Merciler" başlıklı 73 üncü maddesine göre para cezalarını vermeye ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi yetkili olacaktır.

5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesinin son fıkrasında ise; kamu zararlarının

⁸¹⁵Mevzuata aykırılık, 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesinin 5436 sayılı Kanunla değişik 3 üncü fıkrası gereği kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucuna göre tespit edilecektir.

⁸¹⁶"İllyet bağı" sebep sonuç bağı demektir. Buna göre; zarar dediğimiz sonuç, buna sebep olan fiilden kaynaklanmalıdır (Kılıçoğlu, 2001:178). Bizim açıklamaya çalıştığımız kamu zararı ise, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerden kaynaklanmalıdır ki kamu görevlisine bir kusur izafe edilebilsin. Bu sebeptendir ki illiyet bağının kurulamadığı durumlarda, bir zarar söz konusu olsa da mali sorumluluk doğmayacaktır.

⁸¹⁷Kesin hükme bağlama sonucunda tespit edilen kamu zararı dar anlamda Sayıştay yargısının konusunu oluşturmaktadır. Söz konusu husus, yeni 6085 sayılı SK'nın 2 nci ve 49 uncu maddelerinde de düzenlenmekte ve Sayıştay yargılamasına esas yargı raporlarının kamu zararına ilişkin denetim tespitlerini ihtiva edeceği belirtilmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, Sayıştay'ın TBMM adına yaptığı iş esasında "sadece denetim"dir. Sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması işlevi ise, bir yargı faaliyeti biçiminde, kanunlara göre ve TBMM'den bağımsız olarak yerine getirilmektedir (Uz, 2005:370).

⁸¹⁸"Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te, kamu zararının oluşmasına sebep olan kamu görevlisi "sorumlu" olarak tanımlanmıştır. Bunun yanında kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek ve/veya tüzel kişi ya da kişileri ifade eden, "ilgili"nin tanımı da ayrıca yapılarak, bu kişiler de kamu zararının tahsilinde muhatap kabul edilmiştir. Böylece kamu zararının arka planına gidilerek, kamu zararı fazla ve yersiz ödmeden kaynaklanıyorsa, bu fazla ve yersiz ödemenin yapıldığı üçüncü kişiler de sorumluluğa ortak edilmektedir. Böylelikle söz konusu borçlarda müşterek ve müteselsil sorumluluk getirilmiştir. Alacaklı teşebbüs tüzel kişiliği veya Hazine, kamu zararı alacaklarını kusurlu teşebbüs yöneticileri ile ilgililerden ve öncelikle hangisinden tahsil edebileceklerse ondan tahsil edebileceklerdir. Örneğin, teşebbüsün ürünleri için maliyetin altında bir fiyat tespit ederek bu fiyat üzerinden satışa gidilmesine vesile olup kurumu zarar ettiren yönetici, bu malı satın alan piyasanın aktörleri olan tüketicilerle ortak sorumluluk altına girebilecektir. Söz konusu sorumluluk neticesinde tüketicinin aradaki farkı teşebbüse iade etmesi dahi söz konusu olabilecektir.

⁸¹⁹Kamu zararlarının tahsil şekliyle ilgili ayrıntılı bilgiler için bkz. Köse (2008:53-58).

tahsiline ilişkin usul ve esasların, Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği düzenlenmiş olup, bu madde hükmüne istinaden Maliye Bakanlığı'na hazırlanmış olan "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"⁸²⁰ 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Yönetmelik'e göre; sorumlular kamu zararının oluşmasına sebep olan kamu görevlileridir (teşebbüsler için teşebbüs yöneticileridir). Sorumlu olarak tespit edilecek yöneticiler söz konusu Yönetmelik'in "Sorumluluk" başlıklı 5 inci maddesinde belirtildiği üzere, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, yönetilmesinden, kullanılmasından, korunmasından, kötüye kullanılmaması ve her an hizmete hazır bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmuş olup, kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucu tespit edilen kamu zararının geri ödenmesi sürecine, yöneticiler ile birlikte ilgililer de dahil edilecektir. Yönetmelik'in "Kamu Zararının Belirlenmesi" başlıklı 6 ncı maddesinde; ileride içeriği ayrıntılı şekilde bahis konusu yapılacak olan kamu zararı tespit edilirken esas alınacak koşullar sayılmış olup, söz konusu esaslar doğal olarak 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesine paralellik arz etmektedir.

Bu noktada bahsedilmesi gereken son bir husus, kamu zararının mevcut tanımının Sayıştay yargılaması bakımından doğurması muhtemel olumsuz sonuçtur. Zira, kamu zararını; "kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır" şeklinde tanımladığımızda Sayıştay yargısı açısından istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bu bağlamda biz, kasıt, kusur veya ihmal gibi kavramların bazı kötü niyetli teşebbüs yöneticileri tarafından sorumluluktan kaçmak için perde olarak kullanılabileceği kanaatini taşımaktayız. Zira, eski 832 sayılı SK döneminde sorumlular hakkında tazmine hükmedilebilmesi için kusur şartı

⁸²⁰Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2006) R.G. 26424:19.06.2006. Söz konusu Yönetmelikle amaçlanan husus; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararlarının tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemektir. Anılan Yönetmelik'in kapsamı ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarından doğan alacaklardır. Ayrıca, söz konusu Yönetmelikte sırasıyla maddeler halinde açıkça kamu zararından sorumluluk, tespit, tebliğ ve takip hususları, alacak takip dosyası, kamu zararından doğan alacakların muhasebe kayıtlarına alınması, kamu zararından doğan alacağın tebliği ve takibi, kamu zararından doğan alacağın tahsili ve tahsil şekilleri, kamu zararından doğan alacaklarda taksitlendirme, kamu zararının oluştuğu tarih ve faiz başlangıcı gibi hususlar düzenlenmiştir.

aranmadığından hukuka aykırı her türlü fazla ve yersiz ödemedden ilgililer sorumlu tutulabilmekte idi. Buna mukabil, 5018 sayılı KMYKK'nın ilgili hükmüyle sorumluluk kasıt, kusur ve ihmal gibi kavramlarla sınırlanıp daha dar bir alana özgü olduğu için, sorumlulara sorumluluktan kaçmak için söz konusu kavramları perde olarak kullanabilme imkânı da sağlanmış olmaktadır.⁸²¹ Bu nedenle kamu zararı kavramının yorumlayıcılar (denetim elemanları, yargıçlar) ve uygulayıcılar (teşebbüs yöneticileri) açısından aynı şeyleri ifade etmesi önem arz etmektedir (F. Çöker, 2009:18).

4.4.3.2. Tazmin şartı: Kasıt, kusur veya ihmal

5018 sayılı KMYKK, mali sorumluluk açısından kusursuz sorumluluğu reddederek kamu zararının tazmini için kasıt, kusur veya ihmalin varlığını şart koşturmaktadır (O. Kaya, 2009:62). Söz konusu kavramlar (kasıt, kusur, ihmal) hakkında şu genel hususun belirtilmesi gerekmektedir ki, borçlar hukuku sistematğinde kasıt ve ihmal, kusurun dereceleri bakımından türlerini oluşturmaktadır. Bu anlamda kusur kavramına gereksiz değinilmiş olduğu izlenimi edinilebilirse de, maddenin gerekçesini okuduğumuzda, kanun koyucunun kusur kavramıyla daha çok ihmal kavramının alt türü olan hafif ihmal durumunu ve tedbirsizlik halini anlatmak istediğini ve bu hususları sorumluluk dışında bırakmak istemediğini vurgulamak gibi bir kaygıyla hareket ettiğini anlamış oluyoruz (Şahiner vd., 1169). Kasıt, kusur veya ihmalin olmaması hallerinde ise, kamu zararı oluşmuş olsa dahi sorumluluk şartı tamamlanmış olmayacağından kamu zararının hukuki sonuçları da uygulanamayacaktır (H. Çolak, 2008:343). Kamu zararı tanımında yer alan “kasıt”, “kusur” ve “ihmal” kavramları 5018 sayılı KMYKK'da tanımlanmamıştır.

Sorumluluk hukukunda “kusur”, bir kimsenin hukuk düzeni tarafından tasvip

⁸²¹Kamu görevlilerince (teşebbüs yöneticileri) idareye verilen zararların tespiti, takibi, amirlerin sorumlulukları ve diğer işlemlerle ilgili olarak 657 sayılı DMK'nın daha önceki bölümlerde bahis konusu edilen 12 ve 13 üncü maddeleri ile 13 üncü maddeye göre çıkarılacak Yönetmelikte ayrıntılı düzenlemeler bulunmakla birlikte, aynı amaca yönelik olmak üzere kamu zararının niteliği, tespit ve tahsil şekli gibi konulardaki hükümlerin 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesinde de yer aldığı görülmektedir. Her iki madde hükmü önemli ölçüde örtüşmekle birlikte, 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesindeki “kamu zararı” tanımı 657 sayılı DMK'nın öngördüğü “zarar” kavramından daha dar kapsamlıdır. Dolayısıyla bahse konu hususlarda 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesi ile anılan kanuna göre çıkarılan “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre işlem yapılması, ancak bu madde kapsamına girmeyen idare zararları konusunda ise 657 sayılı DMK'nın hükümlerinin gözetilmesi gerekmektedir (Gök, 2009:9-10). Bu yorum tarzını uygulamaya esas alırsak, bu sayede bahis konusu kötü niyetli teşebbüs yöneticilerinin sorumlulukları yönünden 5018 sayılı KMYKK'daki sorumluluk hükümlerine gidilmeyip 657 sayılı DMK'nın ilgili maddelerine gidileceğinden, söz konusu yöneticiler 5018 sayılı KMYKK'nın kasıt, kusur ve ihmal gibi kavramlarını sorumluluktan kurtulmak için perde olarak kullanamayacaklardır.

edilmeyen ve uygun bulunmayan davranışı biçimi olup (Kılıçoğlu, 2001:183) “kasıt” ve “ihmal” kusurun derecesini oluşturmaktadır. “Kasıt; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemin zararlı sonuçlarını bilerek ve isteyerek hareket edilmesi halidir (Kılıçoğlu, 2001:185).” 5018 sayılı KMYKK’nın getirmiş olduğu “kusur sorumluluğu prensibi” gereği, kasten kamu zararına neden olan kamu görevlilerinin mali sorumluluğa muhatap olmaları konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

Uygulamada daha çok tartışılan husus, kamu görevlilerinin (teşebbüs yöneticilerinin) ihmalleri ile ika ettikleri mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemleri sonucunda kamu zararına sebebiyet vermeleri durumunda sorumluluğun nasıl tespit edilmesi gerektiğidir. Gerçekten uygulamada teşebbüs yöneticilerinin teşebbüsün zarara uğramasına neden olan işlem ve eylemlerinin çoğunluğu bu biçimdedir. “İhmal”; kamu görevlilerinin (teşebbüs yöneticilerinin) hukuka aykırı sonucu istememekle beraber sorumlu oldukları ölçüde özen göstermemeleri (Akıntürk, 2007:82; M. Aksoy, 2007:20) veya işleri savsaklamaları olarak tanımlanabilir. İhmalde, zarara yol açan sonucu bilme veya isteme unsurları bulunmamaktadır. Burada görevlinin kusurlu sayılmasının ve dolayısıyla mali sorumluluğa muhatap olmasının sebebi, bu sonucun doğmaması için dikkatsiz, tedbirsiz, özensiz davranması, mesleğin gerektirdiği özeni ortaya koymamasıdır.⁸²²

Hukuk literatüründe ihmal kendilerine farklı hukuki sonuçların bağlanmasına neden olacak şekilde iki başlık altında değerlendirilebilir: “Ağır ihmal” ve “hafif ihmal”.⁸²³ İhmalin değişik derecelerinin olması işin doğası gereğidir. Zira, bir haksız fiile neden olan eylem ya da davranış sırasında gösterilmesi gereken dikkat, tedbir ve meslekte özen farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin, bir kimsenin tertibatı bozuk motorlu bir araçla alkollü bir şekilde seyrederken başkasına zarar vermesindeki tedbirsizlik ile, bakımlı bir motorlu araçla, her türlü trafik kuralına uygun olarak seyreden bir kişinin yeşil ışıkta geçerken önüne fırlayan kişiye çarpmamak için frene zamanında basmaması nedeniyle gösterdiği tedbirsizlik aynı düzeyde ve derecede değildir.

⁸²²“Koşullar tedbirli bir insanın daha fazla dikkat ve özen göstermesini gerektiriyorsa, bu dikkat ve özen gösterilmediği zaman ‘ihmal’ vardır (Reisoğlu, 2006:149).

⁸²³Bu kategorik tanımlamaların dışında zararların paylaştırılmasında kriter olarak ele alınan ve kaynağını doğrudan borçlar hukukundan almamakla birlikte uygulamada kendisine sıklıkla yer edinen “orta ihmal” kavramı da kusuru belirlemede kullanılmaktadır. Bu durumda uygulamada kişi ya da kurumların kusur derecelerini tespit ederken, kusuru 100 puan üzerinden belirlemekte ve puana göre karar vermektediriz.

“Ağır ihmal”; bir kimsenin aynı olayda göstermesi gereken en basit dikkat ve özenin gösterilmemesidir. Kendisine sorumluluk izafe edilen teşebbüs yöneticisi, herhangi bir kişiden beklenen basit dikkati dahi göstermemiş ve standart ortalama zekaya sahip basiretli her vatandaşın alacağı önlemi almamışsa ağır ihmali vardır (Şahiner vd., 2010:1173). Örneğin, teşebbüs adına teşebbüs genel müdürünce yapılan ödemelerde, yolsuz ve usulsüz işlemlere göz yuman ve bu nedenle teşebbüsün zararına yol açan teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin fiili ağır ihmal derecesinde bulunmaktadır.⁸²⁴

Buna mukabil diğer bir tür olan “hafif ihmal” ise; ancak “çok dikkatli” kişilerden beklenen davranışın gösterilmemesidir. Burada, çok dikkatli ve özenli kişilerin gösterdiği dikkat ve özenin gösterilmemesi söz konusudur (Şahiner vd., 2010:1173). Örneğin, teşebbüsün zarara uğramaması için her türlü özeni ve dikkati gösteren bir teşebbüs genel müdürünün (harcama yetkilisi ya da üst yönetici olarak) ihmali sebebiyle, kurumdaki kamu görevlilerinin maaşlarının gerçekleştirme görevlisi tarafından tahakkuk ettirilmesi sırasında gelir vergisi matrahının hatalı ve eksik olarak alınması nedeniyle söz konusu kamu görevlilerine fazladan ödemede bulunulması halinde yöneticinin hafif ihmali söz konusudur.

Burada açıklığa kavuşturulması gereken hususlardan birisi de, mevzuatın bilinmemesi veya yanlış yorumlanmasının nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususudur. Kamu görevlilerinin, yaptıkları işlerle ilgili mevzuatı bilmeleri görevlerinin gereğidir.

“Görev icabı bilinmesi gereken mevzuatın bilinmemesi nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı için, en iyimser düşünceyle 5018 sayılı KMYKK’nın 71 inci maddesinde yer alan ‘ihmal’ suretiyle kamu zararına sebebiyet verildiği söylenebilir ki, bu durum mali sorumluluk gereğidir (F. Çöker, 2009:13).”

Nitekim 1982 Anayasası’nın 129 uncu maddesi de, teşebbüs genel müdürlerinin - daha önceki bölümlerde kendilerinin kamu görevlisi olarak addedilebilecekleri, gerekçeleriyle ortaya konulmuştu- ve diğer kamu görevlilerinin, Anayasa’ya ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmalarını emretmektedir. Bütün bu sebeplerle, mevzuata aykırı yapılan iş ve eylemler sonucunda meydana gelen zararlar kamu zararını

⁸²⁴Zira, 233 sayılı KHK’nın 9 uncu maddesine göre, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin görevlerinden biri de teşebbüs genel müdürünün çalışmalarını izlemektir.

oluşturmakta ve görevlilerin sorumluluğunu gerektirmektedir.

Bu noktada gözden kaçırılmaması gereken husus, 5018 sayılı KMYKK'nın kusur sorumluluğu prensibini getirmiş olması ile birlikte, kişinin mali sorumluluğa muhatap kılınabilmesi için mevzuata aykırılığın tek başına hiçbir zaman yeter şart olmadığı, mutlaka kusurun varlığının tespit edilmesinin gerektiği gerçeğidir.

Yeni 6085 sayılı SK'nın 2 nci maddesinde de kamu zararı tanımı yapılırken 5018 sayılı KMYKK'da yer alan kamu zararı tarifine atıf yapılmıştır. Yine 6085 sayılı SK'nın "Sorumlular ve Sorumluluk Halleri" başlıklı 7 nci maddesinde ise, sorumluların kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleriyle kamu zararı arasında illiyet bağı kurulmak suretiyle, söz konusu sorumlular hakkında tazmin kararı verilmesi gerektiği ayrıca vurgulanmıştır.

Tüm bu anlatılanlar çerçevesinde, kamu zararından bahsedilebilmesi için mutlaka teşebbüs yöneticisinin kasıt, kusur veya ihmali aranacaktır. Kasıt, kusur veya ihmalin olmaması hallerinde ise; kamu zararından sorumluluk da oluşmayacağından, kamu zararının sonuçlarını düzenleyen 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesi ile devam eden maddelerinde belirtilen hukuki sonuçlarda kamu görevlilerine uygulanmayacaktır. Diğer taraftan benzer şekilde, kamu zararlarının tahsil şeklini düzenleyen "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te belirtilen hükümlerde ortada bir kamu zararı bulunmadığından dolayı uygulanamayacaktır. Söz gelimi, ortada kamu zararı bulunmadığından alacağın güvence altına alınması için ihtiyati haciz konulamayacaktır (Şahiner vd., 2010:1182).

4.4.3.3. Kamu zararının varlık bulma şekilleri

Zarar, daha önce de tekrar ettiğimiz üzere, "kamu kaynağında"⁸²⁵ artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. Kamu zararının ne şekilde varlık bulacağı sorusunu, kanun koyucu sayma yöntemini benimseyerek ve uygulayıcıya takdir hakkı tanımadan tek tek belirtmek suretiyle cevaplamıştır. Bu itibarla söz konusu durumları yorum yoluyla genişletmek mümkün değildir. Dolayısıyla, yukarıda zarar kavramının tanımını verirken bahsettiğimiz üzere kamu kaynağında meydana gelen her türlü azalma ya da artışa engel olunması değil, ancak sayma yöntemiyle 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci

⁸²⁵Kamu kaynakları 5018 sayılı KMYK'nın "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde belirtildiği üzere, borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve alacaklarla ilgili her türlü değerlerdir.

maddesinde belirtilen hususlar kamu zararı olarak belirlenmekle kapsam sınırlandırmasına gidilmiştir.

Böylece kamu zararı kavramı, genel anlamda borçlar hukukundaki zarar kavramından daha dar kapsamlı olmakla onun alt kümesini teşkil etmektedir (Şahiner vd., 2010:1181). Örneğin, BK'nın 49 uncu maddesinde öngörülen zarar mal varlığındaki azalmayı ifade eden “maddi zarar”dır. Bu itibarla haksız fiillerde zarar, mal varlığının mevcut durumuyla, hukuka aykırı fiil olmasaydı arz edeceği durum arasındaki farkı ifade etmektedir⁸²⁶ (Reisoğlu, 2006:147). Dolayısıyla borçlar hukukundaki haksız fiil sorumluluğunda, 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesiyle getirilen zarar tespit sisteminden farklı olarak, mal varlığında meydana gelen her türlü azalma ya da artışa engel olma, zarar kapsamı dahilinde değerlendirilecektir. Bu durum BK'da düzenleme alanı bulan diğer sorumluluk türleri için de geçerlidir.

Söz konusu düzenlemelere göre, kamu zararının varlığından bahsedebilmek için sırasıyla şu hallerin varlığı gerekmektedir (Er. Dedeoğlu, 2009:2016): 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; iş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması; idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması; kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmemesi;⁸²⁷ mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması.

19.10.2006 tarihinde yayımlanan, ancak 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 6 ncı maddesinde, 5018 sayılı KMYKK'daki kamu zararına esas olacak hususlar genişletilerek şu şekilde sıralanmıştır:

- Yapılan iş, alınan mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirtilen ya da mevzuatında öngörülen karar, onay, sözleşme ve benzeri belgelerde

⁸²⁶Bu iki durum arasındaki fark, diğer bir deyişle haksız fiil nedeniyle mal varlığında meydana gelen azalma iki ayrı şekilde ortaya çıkabilmektedir: Fiili zarar ve kârdan mahrumiyet (Reisoğlu, 2006:147).

⁸²⁷Teşebbüs yöneticileri için en sık söz konusu olacak hal budur.

belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

- İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması,
- Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması,
- Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- Görevlilere teslim edilen taşınırın zararına uğraması,
- İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi,
- Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması.

Görüleceği üzere kamu zararının belirlenmesinde esas alınan kanuni unsurlar Yönetmelikle ayrıntılandırılmıştır.

4.4.3.4. 5018 sayılı kanun'daki kamu zararı müessesesine ilişkin bir değerlendirme

5018 Sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesindeki düzenleme, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndaki eski düzenlemeye tepki çerçevesinde şekillenmiş bir düzenleme olduğundan, henüz uygulamaya girmeden ve uygulamanın ilk yıllarında önemli değişiklikler geçirmiştir. Yapılan değişikliklere rağmen konu vuzuha kavuşmamıştır. Bu durum 5018 sayılı KMYKK'nın geneli için ne kadar geçerli ise kamu zararı için de o kadar geçerlidir. Ancak kamu zararı konusu, başta sorumlular olmak üzere, teşebbüs yöneticileri dahil tüm kamu görevlileri bakımından öncelikli ve önemli bir konudur. Zira, kusursuz veya kusurlu sorumluluk iki ayrı kutuptur. Bu bağlamda özellikle kamu zararının belli bir denge gözetilerek düzenlenmemesi halinde,

bir yandan kamu hizmetleri duraksayacak ve kamu kaynakları israf edilecek, diğer yandan da toplumsal yapıda ve moral değerlerde aşınma ortaya çıkabilecektir.

Ne yazık ki konu şu ana kadarki uygulamada bir istikrar kazanmamıştır. Kanımızca istikrarsızlığın; Sayıştay, mevzuat, denetim ve kamu idareleri bakımından uygulama boyutunda çeşitli sebepleri vardır.

Yukarıdaki paragrafta anlatılan istikrarsızlık sorununun en önemli boyutunu teşkil eden mevzuat probleminin odak noktasını, 5018 sayılı KMYKK'nın 71 inci maddesi oluşturmaktadır. Kanımızca öncelikle söz konusu madde hükmünün revize edilmesi gerekmektedir. Yeni düzenleme ile sorumlular ve sorumlulukları açıkça belirtilmelidir. Ayrıca mevcut hükümde yer alan kamu zararı belirlemesine esas alınan unsurlardan vazgeçilmeli ve kamu zararına sebep olan maddi değerleri iktisap edenlerle kamu görevlilerinin, kusur temelinde ve müştereken ve müteselsilen sorumluluğu kuralı getirilmelidir.

Kanunda takip yapma konusunda da düzenleme yapılmalı, yalnızca kamu zararlarının değil, kural dışı her tür eylem ve işlem sonucunda oluşan tüm zararların, kamu görevlisi ve gerçek veya tüzel kişi olup olmamasına bakılmaksızın tüm sorumlulardan tahsili sağlanmalıdır. Ayrıca bu güne kadarki uygulamanın da dikkate alınması yerinde olacaktır.

4.4.4. Yetkisiz tahsil

5018 sayılı KMYKK'nın “Yetkisiz Tahsil ve Ödeme” başlıklı 72 nci maddesinde ise; kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişinin kamu adına tahsilat veya ödeme yapamayacağı; yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış ve yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde, söz konusu tutarların, yetkisiz tahsilat yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilmesi veya iade amacıyla emanet hesaplarına gelir kaydedilmesi hüküm altına alınmaktadır (O. Kaya, 2009:62).

4.5. 5018 Sayılı Kanunda Yer Alan Mali Sorumluluk Müessesesinin Kamu İktisadi Teşebbüslerine Uyarlanması

4.5.1. Genel olarak

5018 sayılı KMYKK'nın getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de (daha önceki

bölümlerde bahsettiğimiz eksiklikler gözardı edilmemek şartıyla)⁸²⁸ kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde ortaya konularak yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulmasıdır (Tosun ve Cebeci, 2008:2-3). Zira, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda objektif sorumluluk anlayışı bulunmakta idi. Sistemde harcama sürecinde yetkili oldukları halde sorumsuz, buna karşın kaynakların kullanımında yetkisiz oldukları halde sorumlu olan görevliler bulunmakta idi. Yeni sistemde sorumluluk, 5018 sayılı KMYKK’nın 7 ve 8 inci maddelerinde, analitik bütçe kurumsal kod sınıflandırması içerisinde ve siyasi, idari ve mali olmak üzere gösterilmiştir. Bu çerçevede üst yönetici, harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri gibi aktörler yeni Kanun ile mali sistemimizde yer almaya başlamıştır.

Yetki ve sorumluluk dengesi kurulurken, yetkiler yanında 5018 sayılı KMYKK’nın birçok maddesinde harcama sürecinde yer alan görevlilerin sorumluluklarından söz edilmektedir. Örneğin, 5018 sayılı KMYKK’nın 31 inci maddesinde, harcama yetkisinden doğan sorumluluktan; 32 nci maddesinde, harcama yetkililerinin sorumluluğundan; 33 üncü maddesinde, gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğundan; 38 inci maddesinde, gelirlerin toplanma sorumluluğundan; 44 üncü maddesinde, mal yönetim sorumluluğundan; 48 inci maddesinde, mal yönetiminde etkinlik ve sorumluluktan; 61 inci maddesinde, muhasebe yetkililerinin sorumluluğundan bahsedilmektedir.

5018 sayılı KMYKK’da mali sorumlular; “ünvanlı sorumlular” ve “görevli diğer sorumlular” olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Ünvanlı sorumlular; Harcama Yetkilisi, Muhasebe Yetkilisi ve Üst Yöneticidir. Ünvanları belirtilmemiş veya “görevli diğer sorumlular” şeklinde ifade edebileceğimiz diğer mali sorumlular ise; Gerçekleştirme Görevlileri, Gelir Toplamakla Görevlendirilenler, Bağış ve Yardımları Kullanmakla Görevlendirilenler, Mal Yönetme Görevlileri, Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Görevlendirilen Diğer Kişiler ve Yetkisiz Tahsil ve Ödeme

⁸²⁸5018 sayılı KMYKK’nın mali saydamlığı düzenleyen 7 nci maddesinde, her ne kadar mali sorumluluk konusunda görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması yapılmış ise de, Kanun’un tamamına baktığımızda sistemde hesap verme ve yönetim sorumluluğunun öne çıkarıldığını ve mali sorumluluğun geri planda bırakıldığını görmekteyiz. Sorumluluk hususundaki belirsizlik ve Sayıştay’a muhatap görevlilerin net olmaması Sayıştay açısından sıkıntı doğurmaktadır. Bu çerçevede yaşanan belirsizlik ve tartışmalara çözüm bulmak amacıyla Sayıştay Genel Kurulu 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Karar’ı kabul etmiştir.

Yapanlar şeklinde sayılabilir.

Kısa bir süre önce yeni 6085 sayılı SK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, 5018 sayılı KMYKK'da yapılması zaruret arz edecek yeni yasal düzenlemeyle teşebbüslerin de 5018 sayılı KMYKK kapsamına dahil olacağını defeatle vurguladık. Bu noktada, teşebbüs yöneticilerinin söz konusu yeni yasal düzenlemeyle hangi sorumluluk ünvanını alacakları, sorumluluk ünvanlarının teşebbüs idari yapısında nasıl bir dağılım göstereceği önem taşımaktadır. Yeni yasal düzenleme eşliğinde bambaşka bir mali sorumluluk rejimine tabi olacak teşebbüs yöneticilerinin mali sorumluluk haritasını kendilerine izafe edilecek ünvanlı sorumluk statüleri belirleyecektir.

Tekrar edecek olursak, 5018 sayılı KMYKK ile mali literatürümüze giren Üst Yönetici, Harcama Yetkilisi, Gerçekleştirme Görevlisi ve Muhasebe Yetkilisi gibi görevlilere mali sorumluluk yüklenebilmekte, bu görevlilerin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemler sonucunda kamu zararı doğabilmektedir. Dolayısıyla, bir kamu zararından bahsedilebilmesi için kamu zararına kamu görevlisinin neden olması gerekmektedir (Er. Dedeoğlu, 2009:1206). Ne var ki, 5018 sayılı KMYKK'da kamu görevlisinin tanımı yapılmamıştır. Biz daha önceki bölümlerde kamu görevlisi kavramı üzerinde detaylı analizler yapmış ve teşebbüs yöneticilerinin kamu görevlisi olarak addedilebilecekleri savını ileri sürmüştük. Bu durumda kamu zararı ile teşebbüs yöneticisi arasında bağlantı kurup, teşebbüs yöneticisinin, kendisine atfedilebilecek sorumluluk unvanına göre mali sorumluluğu cihetine gidilebileceği açıktır.

TCK'nın "Tanımlar" başlıklı 6 ncı maddesinde; kamu görevlisi, kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamanın, 657 sayılı DMK'nın 4 üncü maddesinde sayılan istihdam şekillerinden daha kapsayıcı olduğu aşikârdır. Zira, kamusal faaliyetin yürütülmesine giriş yönünden sınırlama olmadığı gibi süre yönünden de sınırlama bulunmamaktadır. Aslolan yürütülen faaliyetin "kamusal faaliyet"⁸²⁹ olmasıdır. Dolayısıyla 5018 sayılı KMYKK'daki kamu görevlisi

⁸²⁹Eğer bir kurumun yönetici kadrosu ve/veya başkanı, meşruiyetini doğrudan veya dolaylı olarak seçim sisteminden ya da seçimle işbaşına gelenlerin idari işlemlerinde alıyorsa bu kurum kamu kurumları içinde değerlendirilmekte ve faaliyetlerine "kamusal faaliyet" niteliği atfedilmektedir. Dolayısıyla bu kritere göre, yöneticileri seçim sistemi sonucunda belli olan ya da seçimle gelmiş yöneticiler tarafından atanmış olan kurumlarca yapılan eylem, işlem ve düzenlemeler devletin piyasaya müdahalesi olarak kabul

kavramını TCK'daki tanım çerçevesinde değerlendirmek kanımızca daha doğru olacaktır. Zira, 657 sayılı DMK kapsamında olmamasına rağmen, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde kendilerine mali sorumluluk yüklenen, belediye meclis üyeleri vb. kişiler de bulunmaktadır. Bunun içindir ki, kamu görevlisi kavramının kapsamı her ne suretle olursa olsun teşebbüs yöneticileri gibi kamu hizmeti gören kişileri kapsayacak genişlikte düşünülmelidir.

4.5.2. Bakanların mali sorumluluğu

Bilindiği üzere, KİT'ler devlet bakanlıklarıyla ilintilendirilmiş ve söz konusu bakanlıklar teşebbüsler için ilgili, ilişkili ya da bağlı bakanlıklar olarak konumlandırılmıştır. Yine ayrıca, teşebbüs yönetim kurulunun başkanı olan genel müdür, ilgili bakanın teklifi üzerine ortak karar ile atanmaktadır. Yönetim kurulu üyelerinden ikisi ilgili bakanın, biri Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanın, ikisi teşebbüs genel müdür yardımcıları arasından ilgili bakanın teklifi üzerine ortak karar ile atanmaktadır. Bu sebeple de, atanan teşebbüs yöneticilerinin kamu zararına neden olan işlem ve eylemlerinden 5018 sayılı KMYKK gereğince ilgili bakan ve Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanın da sorumlu olup olmayacakları hususu tartışma konusu olmaktadır.

Daha önce birinci derecede ita amiri olarak kamu mali yönetimi sistemi içerisinde olan Bakanlar, 1050 sayılı Kanun hükümlerinden farklı olarak yeni düzenlemede sistemin dışında bırakılmışlardır (Tosun ve Cebeci, 2008:34). Bakanların artık bakanlıklarına bağlı idarelerin harcama süreçlerinde doğrudan bir yetkileri söz konusu değildir. Bu nedenle de Sayıştay yargılamasında muhatap değillerdir. Dolayısıyla 1050 sayılı Kanun uygulamasında rastlanılan biçimde, birinci derece ita amirlerinin sorumluluk üstlenerek harcamaların yapılması talimatı vermesi uygulaması da söz konusu değildir. Eski 1050 sayılı Kanun'un 22 inci maddesinin (d) fıkrası, hukuka aykırı işlem ve davranışlardan doğan zararın sorumlularına ödettirileceğine hükmetmekte idi. Buna mukabil birinci derece ita amiri olan bakanlar hakkında aynı Kanunun 13 üncü maddesine göre işlem yapılacağından bahsetmekte idi. Bahis konusu 13 üncü madde de ise, birinci derece amiri ita bulunan vekillerin sorumluluklarının tayininin T.B.M.M.'ye ait olduğuna vurgu yapılmakta idi. Bu sayede bakanlar hakkında

edilmelidir. Bu kritere dayalı olarak teşebbüsler kamu sektörü içinde değerlendirilmeli ve teşebbüslerce yapılan müdahaleler de kamusal faaliyet çerçevesinde değerlendirilmelidir (Stiglitz, 1988:10).

etkin bir siyasi sorumluluk müessesesinin işletilmesi yolu açıktı. 1050 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesine göre, eğer sayman ya da tahakkuk memurları kendilerine verilen harcama talimatlarını hukuka aykırı görürler ve sorumluluktan kurtulmak için ödemededen çekinirlerse, söz konusu harcama talimatlarının yerine getirilmesi için ita amirlerinden teyit almakta idi. Bu teyitin teknik adı “deruhte mesuliyet” idi ve birinci derece ita amiri olan bakan deruhte mesuliyet mekanizmasını devreye sokup sorumluluk üstlenerek harcamaların yapılması talimatını vermekte idi. Bu durumda mali sorumluluk sayman ya da tahakkuk memurundan birinci derece ita amiri olan bakana geçebilmekte idi. Bu uygulama 5018 sayılı KMYKK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte gündemden kalkmıştır.

5018 sayılı KMYKK'nın 10 uncu maddesinde, Bakanların, hükümet politikalarının uygulanmasından; bakanlıklara bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından; diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğinin sağlanmasından; sorumlu oldukları belirtilmiştir. Bu durumda bakanlıkla ilgili ya da ilişkili bir teşebbüsün stratejik planını ve bütçesini hazırlamakla görevli olan yönetim kurulu üyeleri ve genel müdürünün faaliyet ve işlemlerinin siyasi sorumluluğu bakanların uhdesinde kalmaktadır. Burada göz ardı edilmemesi gereken husus söz konusu sorumluluğun hiçbir şekilde hukuki sorumluluğa tekabül etmeyip tamamen siyasi içerik taşımasıdır (Alper, 2005:82).

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında denilebilir ki, bakanların doğrudan mali işlem süreci içerisinde yer almamaları nedeniyle doğrudan sorumlulukları bulunmamaktadır. Ancak, Sayıştay yargılaması sırasında bakanların sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanılması durumunda⁸³⁰ bunun TBMM'ye bildirilmesi gerekmektedir. Zira, nihayetinde bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan'a ve TBMM'ye karşı sorumludurlar. Bakanların aynı zamanda, Bakanlar Kurulu'nun kararlarından ötürü kolektif sorumlulukları da bulunmaktadır. Yani Bakanlar kendi bakanlıklarının işleyişinden ötürü bireysel olarak; Bakanlar Kurulu Kararları'na iştiraklerinden ötürü de diğer bakanlarla müştereken Parlamente'ye hesap vermekle yükümlüdürler (Baş, 2005:401).

⁸³⁰Örneğin, ortak kararname ile teşebbüs genel müdürlüğüne donanımsız ve liyakatsiz birisinin atanması bir sorumluluk sebebi olabilir.

Diğer yandan, bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.⁸³¹

Bakanların görev, yetki ve sorumlulukları 3046 sayılı “Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun”⁸³² ve bakanlıkların kendi kuruluş ve teşkilat kanunlarında da gösterilmiştir. 3046 sayılı Kanun gereği Bakanlar, bakanlık kuruluşunun en üst amiridirler ve ayrıca emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden de sorumlu olup, bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşların faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidirler.⁸³³

4.5.3. Üst yöneticilerinin mali sorumluluğu

Hatırlanacağı üzere teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin görevlerini sayarken; kanun, tüzük, yönetmelik, kalkınma planı ve yıllık programlar çerçevesinde teşekkülün gelişmesini sağlayacak kararları almak, genel müdürün önerisi üzerine genel müdür yardımcıları ile diğer personeli atamak, teşekkül ve müesseselerin çalışmalarının verimli ve kârlı olarak yürütülmesi koşullarını oluşturacak esasları ve işletme politikalarını belirlemek gibi doğrudan 5018 sayılı KMYKK’nın “üst yöneticiler” için tespit ettiği görev alanıyla büyük oranda örtüşen faaliyetlerden bahsetmiştik. Gerçekten de, teşebbüsler yeni yapılandırma gereği 5018 sayılı KMYKK’nın kapsamına dahil olduğunda, söz konusu Kanun’un üst yönetici olarak mali sistem içinde kurguladığı statüye teşebbüs yönetim kurulu kolay adapte olacaktır.

5018 sayılı KMYKK’nın getirdiği en önemli değişikliklerden birisi de, daha önceki sistemde harcama sürecinin içinde aktif olarak görev yapan fakat yeni kanunla birlikte neredeyse sürecin dışına çıkarılmış olduğu izlenimi verilen, “üst yönetici”lerdir. Harcama sürecinin dışına çıkartılan üst yöneticiler strateji, politika ve hedef belirlemek suretiyle yönlendirici bir işlev görmekte, ayrıca sistemin işleyişi konusunda gözetim görev ve sorumluluğu yüklenmektedir (E. Candan, 2006a:18). Dikkat edilecek olursa, teşebbüsler için faaliyetlerin verimli ve kârlı olarak yürütülmesinin koşullarını

⁸³¹Bu şekilde bilgilendirilmiş bir kamuoyu, ilgili bakanlıkça ya da bakanın dahil olduğu Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe sokulan ekonomik reformları daha güçlü biçimde desteklemekte ve bu durum da ülkeyi makro ekonomik istikrara ve yüksek kaliteli büyümeye yöneltmektedir. (Maliye Bakanlığı, 2002:75)

⁸³²3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun (1984) R.G. 18540:09.10.1984

⁸³³3046 Sayılı Kanun m. 21.

oluşturacak esasları ve işletme politikalarını belirleme yetki ve görevini haiz teşebbüs yönetim kurulu üyeleri de, tam bu anlamda sistemin işleyişi konusunda gözetim-takip görev ve sorumluluğuna sahip olmakla, teşebbüs genel müdüründen farklı olarak doğrudan icracı bir yapılanma arz etmekte olup, sistemi işleten kişiler olarak aslında sistemin işleyişine nezaret eden kimselerdir (Er. Dedeoğlu, 2008:299).

Üst Yöneticiler, söz konusu gözetleme ve takip görevlerini kendilerine bağlı olan Harcama Yetkilileri ile diğer görevlilerin verdiği bilgilerle yerine getirmektedirler. Teşebbüslerde de, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri aynı şekilde, diğer yöneticiler eliyle benzer fonksiyonu ifa etmektedirler.

5018 sayılı KMYKK'nın 11 inci maddesi hükmüne göre; bakanlıklarda Müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici (örneğin üniversitelerde Rektör, Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğünde Genel Müdür), il özel idarelerinde Vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Kanun koyucunun söz konusu kurumlar için üst yöneticiyi tespit ederken belirlediği mantık örgüsünü KİT'ler bazında hareket noktası olarak ele aldığımızda, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri için de harcama sürecinde aynı konumu uygun bulabiliriz.

Bunun yanı sıra, üst yöneticinin tespiti noktasında önemli kriterlerden birisi olan “bütçeyi idare yetkisi”ni esas alırsak da, teşebbüs yönetim kurulu üyelerini yeri geldiği zaman harcama sürecinde üst yönetici olarak konumlandırabileceğimiz sonucuna ulaşabileceğimiz kanısını taşımaktayız. Zira, 5018 sayılı KMYKK'nın özüne göre; üst yönetici demek, söz konusu görevlinin elinin altında kendisine ait bir bütçenin olması, bu bütçeyi kullanması, bütçeye hükmetmesi ve de bundan dolayı bütçe hakkının olması demektir (R. Yılmaz, 2006:7). Bu durumda, teşebbüslere ait özel bütçe üzerinde kontrol ve idare yetkisine sahip olan teşebbüs yöneticilerinin bu bakımdan da harcama sürecinde üst yönetici konumunda değerlendirilebilecekleri haller olabilecektir.

Üst yöneticiler, 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 yerinde, etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden; mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin takip edilmesi, gözetilmesi, izlenmesi ve kanunda belirtilen görev ve

sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumludurlar (Şahiner vd., s.884).⁸³⁴ Bu durumda teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin, teşebbüs faaliyetlerinin işletme stratejik planına, YDK tarafından belirlenen performans hedeflerine ve hizmet gereklerine uygun olmasından ve en önemlisi idare ettikleri teşebbüsün kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasından sorumlu olduklarını kabul ettiğimizde, artık teşebbüs yöneticilerinin kamu zararına neden olmaları halinde, KİT’lerin varlık nedeninin sosyal kamu hizmetlerinin en etkin şekilde karşılanması olduğu ve verimlilik ve kârlılığın tali unsur olduğu şeklindeki savunmalarının geçerliliği kalmayacaktır. Verimlilik ve kârlılık, üst yöneticinin sorumluluk haritasını oluşturan iki ana eksen olarak teşebbüs yöneticilerinin de tüm faaliyet ve işlemlerinde göz önünde bulundurmaları gereken kavramlar olacaktır.

5018 sayılı KMYKK’nın 8 inci maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde üst yöneticiler, bulundukları idarenin en üst görevlisi olarak yukarıda da kısmen değindiğimiz üzere her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasından, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır. Dolayısıyla 5018 sayılı KMYKK ile üst yöneticilerin çok açık bir biçimde sorumlu tutulmamış olmaları, maiyetinde görev yapan harcama yetkilisi, muhasebe yetkisi ve gerçekleştirme görevlilerinin yapmış oldukları hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden sorumlu olmamaları sonucunu doğurmayacaktır. Her halükârda “bulundukları idarenin en üst noktasında olmalarından dolayı, idari ve devamlı olarak hesap verme sorumlulukları söz konusu olacaktır (Er. Dedeoğlu, 2008:137).”

5018 sayılı KMYKK’nın ilgili hükümleri birlikte değerlendirildiğinde üst yönetici durumundaki teşebbüs yönetim kurulu üyeleri, işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olacaklardır.

“Bununla birlikte üst yönetici üyelerin, özel kanunlardan dolayı Sayıştay’a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi münferit bir olayda

⁸³⁴ Ayrıca, üst yöneticiler bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedirler.

sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur. Dolayısıyla bir genelleme yaparak üst yönetici üyelerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden sorumlu olacakları ya da olmayacakları yönünde bir görüş belirtmesi uygun bulunmamaktadır”⁸³⁵.

Sayıştay tarafından mali sorumlulukla ilgili olarak kabul edilen Genel Kurul kararında da bahsedildiği üzere, üst yöneticilerin mali sorumlulukları hususu yeterince net değildir. Ancak, üst yöneticilerin harcama yetkilisi olmaları durumunda (ki bu durumun teşebbüs yöneticileri için gerçekleşme olasılığı çok yüksek olacaktır) Sayıştay yargılaması açısından mali sorumlulukları tartışmasız olarak doğmaktadır. Bu açıdan olayın daha iyi anlaşılabilmesi için üst yöneticilerin mali işlem sürecindeki yerleri ve rolleri önemlidir (H. Çolak, 2006: 28).

5018 sayılı KMYKK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte uygulamada ön plana çıkan en önemli değişiklik, ihale yetkilisi olarak görev yapan kamu idare üst yöneticilerinin bu yetkilerinin ortadan kalkarak yetkinin tamamen üst yöneticilerin hiyerarşik olarak altında bulunan ve harcama yetkilisi olarak tanımlanan ve kendilerine ödenek gönderilen birim amirlerine geçmiş olmasıdır. 5018 sayılı KMYKK’nın birim amirleri olarak görev yapan ve en üst kademede görevli olanların hiyerarşik olarak astı durumunda olan daire başkanı, müdür gibi aynı zamanda teşebbüs yönetim kurulu başkanı olan genel müdürün astı olan kimseler, birimlerin performans ve verimliliğini ölçme noktasında harcama yetkilisi olarak tanımlanarak kendilerine ödenek gönderilmeye başlanmıştır. Bu doğrultuda teşebbüs işletme müdürleri kendilerine ödenek tahsis edilen ünitelerin amirleri olmaları sebebiyle harcama yetkilisi sıfatıyla yapılan harcamalardan sorumlu olacaklardır.

4.5.4. Harcama yetkililerinin mali sorumluluğu

4.5.4.1. Harcama yetkilisinin belirlenmesi⁸³⁶

5018 sayılı KMYKK’nın sair hükümlerine göre, harcama sürecinde görevli ve sorumlu olan aktörlerden ilki; kendilerine bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi, bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idareler

⁸³⁵Sayıştay GK. 14.05.2007 T., 5189/1 K.

⁸³⁶Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliği (Seri No:1), R.G.: 3 sayılı mükerrer :31.12.2005.

ile harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idarelerde üst yönetici ya da üst yöneticinin belirleyeceği kişilerden Maliye Bakanlığı'nca uygun görülenler veya ödenek gönderme belgesiyle harcama yetkisi verilen birim yöneticileri olan harcama yetkilileridir (Er. Dedeoğlu, 2009:384-385; Akdoğan, 2006:367). Söz konusu statü, teşebbüsler nezdinde daha çok teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin dışındaki teşebbüs idarecilerine tekabül etmektedir. Bununla birlikte yerine göre teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin ya da teşebbüs yöneticilerinin de harcama yetkilileri olabilmeleri imkân dahilindedir. Esasen kanımızca, olayın tüm yönleriyle açıklığa kavuşması için en doğru yaklaşım bu konunun yukarıdaki yorum tarzımıza uygun biçimde teşebbüslere göre yeniden düzenlenmesi olacaktır.

5018 sayılı KMYKK'nın 5436 sayılı Kanun'la değişik 31 inci maddesinin birinci fıkrasında bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir (Dişli, 2010:40). Bu hüküm uyarınca bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsur olmaktadır. Bilindiği üzere kamu idarelerinin bütçeleri, Maliye Bakanlığı'nca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır.⁸³⁷

Kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiş olup, birinci düzeyde Cumhurbaşkanlığı, TBMM, yüksek yargı organları ile bakanlıklar ve bütçe türleri, ikinci düzeyde, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumlar, üçüncü düzeyde ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimler, dördüncü düzeyde ise destek ve lojistik birimler ile politika uygulayıcı birimler yer almaktadır. Buna göre; kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini, bu birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkililerini ifade etmektedir (Tosun ve Cebeci, 2008:89-90). Dikkat edilecek olursa, teşebbüsler bu ayırıma göre kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler olduğundan, bu birimlerin en üst yöneticileri olan teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ile teşebbüs genel müdürünü harcama yetkilileri olarak nitelememizde, "1 Seri Nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ"nin sair hükümleri çerçevesinde sakınca bulunmamaktadır.

⁸³⁷ Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olarak dört gruptan oluşmaktadır.

Öte yandan, 5018 sayılı KMYKK'nın 5436 sayılı Kanun'la değişik 31 inci maddesinin ikinci fıkrasında, personel durumu ve teşkilat yapısı gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığı'nın, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yürütülebileceği ayrıca hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda teşkilat yapısı ve personel durumu diğer idari kurumlardan farklılık gösteren teşebbüslerin, 5018 sayılı KMYKK'ya tabi olduğu zaman harcama yetkilisinin belirlenmesinde güçlük çekileceği şimdiden anlaşılmakla beraber, bahsi konusu mevzuat hükmünün tanıdığı imkân kapsamında Maliye Bakanlığı vasıtasıyla sözü edilen güçlüğü egale edilebileceği de görülmektedir.

Söz konusu tebliğe atfen bahsedilebilecek son husus, tebliğdeki harcama yetkilisi tablosunda yapılan teşkilat yapısı ve harcama yetkilisine ilişkin kategorilendirmede teşebbüs yöneticilerinin nereye yerleştirilebileceğidir. Kanımızca, teşebbüsler özerk bütçeli yapılanmalar olmak sebebiyle söz konusu kategorilendirmede en çok özel bütçeli idarelere benzemektedir. Ayrıca teşebbüsler “Genel Müdürlük” biçiminde örgütlendiği için de, teşebbüsler nihai olarak “Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkilileri Tablosunun” “Genel Müdürlük Teşkilat Yapısı” alt kategorisine yerleştirilebilir.⁸³⁸ Bu durumda ünvanlı sorumlulukların dağıtımında tereddüt hasıl olursa, son noktada, teşebbüs genel müdürünü üst yönetici, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin başı olan kurul başkanı, daire başkanı, müdürü, sivil savunma uzmanı, şube müdürü, hukuk müşaviri gibi alt düzey yöneticileri de harcama yetkilisi olarak değerlendirmemizde sakınca olmayacağı kanaatini taşımaktayız.⁸³⁹

4.5.4.2. Harcama yetkililerinin genel sorumluluğu

5018 sayılı KMYKK'da harcama yetkilisi ifadesiyle bir program sorumlusuna ve statü hukukunda tanımlanan daire/birim amirine işaret edilmektedir. Bu konumda olan yöneticilerin, 657 sayılı DMK'nın 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

⁸³⁸Buradaki kategorilendirmeyi kıyasen teşebbüslere uygulayabiliriz.

⁸³⁹Teşebbüsler 5018 sayılı KMYKK kapsamına alındığında söz konusu Tebliğ'in de yeni gelişme paralelinde revize edileceğini varsaydığımızdan, bu açıklamalarımız söz konusu revize işlemi tamamlanana kadar geçecek süreye ilişkin olacaktır.

takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu tutulacakları da tabidir (Arcagök, 2006:56).

5018 sayılı KMYKK'nın "Harcama Talimatı ve Sorumluluk" başlıklı 32 nci maddesine göre; harcama süreci, harcama yetkililerinin, hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri içeren harcama talimatını vermesiyle başlamaktadır. 5018 sayılı KMYKK'nın "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim, harcama birimi olarak tanımlanmış; 5018 sayılı KMYKK'nın "Harcama Yetkisi ve Yetkilisi" başlıklı 31 inci maddesinde daha önce de belirtildiği üzere bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkili olduğu ifade edilmiş, aynı Kanun'un "Harcama Talimatı ve Sorumluluk" başlıklı 32 inci maddesinde ise; bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin, harcama talimatı vermesine bağlanmış, harcama talimatlarında da hizmet gerekçesi, yapılacak işin tutarı ve konusu, 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 kanun çerçevesinde yapmaları gereken işlemlerden harcama yetkililerinin sorumlu oldukları belirtilmiştir (H. Çolak, 2007:18).

5018 sayılı KMYKK'nın 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 harcama süreci, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ile son bulmaktadır. 5018 sayılı KMYKK'da 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 (Tosun, 2006:84).

Kanun'da harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama

biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu anlamda harcama yetkililerinin Sayıştay’a hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır.

“Bu hükümler karşısında, bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı KMYKK’da öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin yapılmasına karar vermekten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten, maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştay’a karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, harcama yetkilileri, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumludurlar”⁸⁴⁰

Dolayısıyla gerçekleştirilen giderlerle ilgili olarak yapılan ödemenin mevzuata uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan kamu zararlarından harcama yetkilileri, bahis konusu edilen diğer şartlar da bulunmaktaysa her halükârda mali olarak sorumludurlar.

Harcama yetkilileri, bütçede belirlenen ödenekleri kadar; ödenek gönderme belgesiyle ödenek verilen harcama yetkilileri ise gönderilen ödenek tutarında, harcama yapabileceklerdir. Harcama yetkilileri, yukarıda da kısmen değinildiği üzere harcama talimatlarının ve harcamanın bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikleri ile diğer ilgili mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu olacaklardır (Şahiner vd., 2010:884). Harcama yetkililerinin, kendi birimleri için tahsis edilen kaynakların harcanması için talimat vermeye yetkili olması ve aynı zamanda bu talimatın ve harcamanın hem mevzuata uygun ve hem de ödeneklerin etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasından sorumlu olması, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki-sorumluluk dengesinin kurulduğunu göstermektedir. Bu yetki-sorumluluğun, kamu kaynağının ait olduğu birimin en üst amiri sıfatıyla harcama yetkililerine ait olması, en önemli yenilik olarak nitelenebilir (R. Yılmaz, 2009:134).

Sonuç olarak, bahsedilen tüm bu hükümler karşısında, bütçeden yapılacak

⁸⁴⁰Sayıştay GK. 14.06.2007 T., 5189/1 K.

harcamalar konusunda 5018 sayılı KMYKK'da öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin yapılmasına karar vermekten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisi teşebbüs yöneticisinin, Sayıştay'a karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır (Şahiner vd., 2010:896).

4.5.4.3. Kurul, komite veya komisyon üyelerinin harcama yetkisinden doğan sorumluluğu

5018 sayılı KMYKK'nın 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.

Bilindiği üzere, yönetim kurulu yönetim ve temsil yetkilerini, kural olarak, kurul halinde birlikte kullanır (Arslan, 1994:55; Helvacı, 2001:71; A. Kaya, 2001:182; İmregün, 1989a:205,208; Doğanay 1990:823-824). Kurul halinde görev yapan karar organlarının genellikle icra yetkileri bulunmamaktadır. Ancak KİT'ler gibi bazı kuruluşlarda çoğu zaman karar organlarının kısmen de olsa icra yetkisi bulunmaktadır. Bununla birlikte, teşebbüs yönetim kurulunun icra yetkisi olduğu istisnai durumlarda ve teşebbüs yönetim kurulunun icrai bir görev için kendi içinden görevlendirdiği alt kurul ya da komisyonların faaliyetlerinde meydana gelen zararlardan harcama yetkilisi olarak söz konusu üyelerinin sorumlu tutulabilecekleri kanaatini taşımaktayız. Bu nedenle Kanun'un 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 sorumluluk yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona aittir (Tosun ve Cebeci, 2008:97).

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 olmaları gerekmektedir.

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 olmaları gerekmektedir (Er. Dedeoğlu, 2008:533).

Aslında TK'nın 366 ncı maddesinin teşebbüsler hakkında da uygulama alanı bulabileceği kanısını taşımaktayız. Zira, 233 ve 399 sayılı KHK'larda söz konusu maddenin uygulanmasını engelleyen hüküm bulunmamaktadır. TK'nın 366 ncı madde hükmüne göre, yönetim kurul üyelerinin görevini yerine getirirken işlerin gidişine bakmak, kendisine arz olunacak hususları hazırlamak, bütün önemli meseleler, hususiyle bilançonun tanzimi hakkında rapor vermek ve kararların tatbikine nezaret etmek üzere üyelerinden yeteri kadar komite veya komisyon kurabilecektir.⁸⁴¹ Yönetim kurulunda belirli görevlerin yönetim kurulu üyesi ya da başka kişi ya da komisyonlar arasında bölünmesi TK'nın 366 ncı maddesine göre yönetim kurulunda bir iş bölümü olup, yönetim kurulunun bölünen görevlerden sorumluluğu devam edecektir (Domaniç, 1988b:508; Doğanay, 1990:824). Bu gerçekler ışığında, teşebbüs yönetim kurulunun görevlendirdiği komite ya da komisyon üyelerinin eylem ve işlemlerinden tüm üyelerinin hukuki sorumlulukları devam etse de, söz konusu organların kararına binaen yapılan harcamalar, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve söz konusu organlar harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluk doğrudan o organlara ait olacaktır. Bu durumda yönetim kurulu üyelerinin bölünemez nitelikte olan görevlerinden doğan sorumluluğu ile bölünebilir nitelikte olan harcama

⁸⁴¹ Aynı hüküm eski TK'nın 318 inci maddesinde de yer almakta idi. Ayrıca, TK yönetim kurulunda komite ve komisyonların kurulabileceğini belirtmekle birlikte, hangi komisyonların kurulabileceği ve bunların yetki ve görevleri konusunda bir düzenlemeye yer vermemiştir. Yönetim kurulunda bu tür bir iş bölümü her ortaklığın gereksinimlerine göre farklılık gösterebileceğinden, her ortaklık yönetim kurulunda hangi komite ya da komisyonların kurulabileceğine kendisi karar verir. Yönetim kurulunda kurulacak komite ya da komisyonların anasözleşmede belirtilmesi ya da düzenlenmiş olması zorunluluğu da bulunmamaktadır (Domaniç, 1988b:508,510; Ansay, 1982:107).

yetkisinden doğan sorumluluğunu ayırt etmek ve bunları farklı sorumluluk rejimi çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir.

4.5.4.4. *Harcama yetkisinin devri halinde sorumluluk*

Daha önceden de belirttiğimiz üzere, teşebbüs yönetim kurulları 233 sayılı KHK'nın 9 uncu maddesine göre, sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını teşebbüs genel müdürüne devredebilmekte, teşebbüs genel müdürü ise yine 233 sayılı KHK'nın 13 üncü maddesine göre, sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını astlarına devredebilmekteydi.⁸⁴² Bu durumda söz konusu teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ya da teşebbüs genel müdürü harcama yetkilisi olarak görev yapmakta iken, teşebbüs hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla harcama yetkisini devredebileceklerdir.⁸⁴³ Ancak bu durumda kimin sorumlu olacağı hususunun belirlenmesi gerekmektedir.

5018 sayılı KMYKK'nın 31 inci maddesinin dördüncü fıkrasında; harcama yetkisinin devredilebileceği, ancak harcama yetkisinin devredilmesinin yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı hükmü bulunmaktadır.⁸⁴⁴ Bu hükümde geçen idari sorumluluğun mali sorumluluğu da içerdiği, diğer bir deyişle harcama yetkililerinin bu yetkilerini devretmeleri halinde dahi mali sorumluluklarının bulunduğu sonucunu çıkarmanın hatalı olacağı kanaatini taşımaktayız. Zira, “yetki

⁸⁴²Ayrıca TK'nın ilgili hükümlerine göre, yönetim kurulunun yetkilerinin, yönetim kurulu içinde kurulacak komiteler arasında bölünmesi mümkün olduğu gibi (TK m. 366); anasözleşmede hüküm bulunması şartıyla (nitekim teşebbüsler için hem 233 sayılı KHK'da hem de pek çoğunun ana tüzüklerinde söz konusu hüküm bulunmaktadır) yönetim ve temsil yetkilerinin yönetim kurulu üyeleri arasında bölünmesi ya da yönetim ve temsil yetkilerinin tamamının ya da bir kısmının yönetim kurulu üyesi olan ya da olmayan kişilere devri de (bu ikinci durum teşebbüsler için geçerli değildir) mümkündür. (TK m. 319) (Hacımahmutoğlu, 2008:188). Yalnız 5018 sayılı KMYKK'nın 31 inci maddesi ile 233 sayılı KHK'nın 9 ve 13 üncü maddesindeki hükümlerin aksine, TK'nın 319 uncu maddesine göre yapılan devir, devredilen yetkiler bakımından sorumluluğun da devri anlamına gelmektedir. Her üye kendisine devredilen yönetim görevi içinde sorumlu olmaktadır. Devredilen yetkiler bakımından yönetim kurulunun sorumluluğu kalkmaktadır (Arslan, 1994:58-59,69-70; Ünal, 1982:85-86; Tekil, 1998:220; Çamoğlu, 2007:185). Buna mukabil, 233 sayılı KHK teşebbüs yöneticileri için TK hükümlerine göre özel hüküm niteliğinde olduğundan ve “özel hüküm genel hükmün önündedir” prensibi gereğince, 233 sayılı KHK'nın ilgili madde hükümleri doğrultusunda yetkinin devri sorumluluğun da devri sonucunu doğurmayacaktır.

⁸⁴³Harcama yetkisi şu şartlar dahilinde devredilebilir: 1-Yetki devri yazılı olmalıdır. 2-Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır. 3-Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir (Şahiner vd., 2010:894).

⁸⁴⁴Benzer şekilde yetki devrinin teşebbüs yönetim kurul üyeleri ile genel müdürün idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağına ilişkin benzer düzenleme 233 sayılı KHK'nın 9 ve 13 üncü maddelerinde yer almaktadır. Kanımızca söz konusu benzerlik, kanun koyucunun harcama sürecinde teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ile teşebbüs genel müdürünü harcama yetkilisi olarak gördüğünün işareti sayılabilecektir.

devri” ve “imza yetkisi tanınması” ayrı ayrı kavramlardır. Yetki devrinde; yetkisini devreden kişi yetkisini geri alıncaya kadar devrettiği yetkisini kullanamayacaktır. Bu durumda yapılan işlem, kendisine yetki devredilenin işlemidir. Yani, karar alma yetkisi artık devreden makamdan çıkıp devredilen makama geçmektedir (Günday, 2003:129). Bir makam veya görevlinin, ödevlerinden bir kısmını bilgisi dahilinde ve karar alma yetkisi kendisinde kalmak üzere başkasına yaptırarak yükünü hafifletmesi anlamındaki “imza yetkisi” tanınması⁸⁴⁵ yetki devri değildir. Bunun içindir ki, imza yetkisi tanınmasında, yetki tanıyanın sorumluluğu devam edecektir.

Öte yandan, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mali sorumluluğunun bulunmaması, 5018 sayılı KMYKK ile getirilen yeni sorumluluk anlayışının da tabii bir sonucudur. Bu yeni sorumluluk sisteminde kusursuz sorumluluk anlayışından vazgeçilmiştir. Yine daha önce tekrarladığımız üzere, artık bu sistemde mali sorumluluk doğabilmesi için teşebbüs yöneticilerinin kasıt, kusur ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemin bulunması; ortada bir kamu zararının olması, ayrıca mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle zarar arasında bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir.

4.5.4.5. Harcama yetkisinin birleşmesi durumunda sorumluluk

5018 Sayılı KMYKK’nın 31 inci maddesi, harcama yetkisinin birleştirileceğinden bahsetmiş ancak, düzenlemeyi Maliye Bakanlığı’na bırakmıştır. Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan, bahsi geçen Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ’de, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde nasıl birleştirileceği açıklanmıştır (Dişli, 2010:41).

Teşebbüslerde, teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen ilgili bakanlığın⁸⁴⁶ uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilecektir. Bu arada, uygun görüş talep yazılarında, harcama yetkisinin bir üst

⁸⁴⁵ <http://www.idarehukuku.net/hukukiaciklama/Harcama-yetkilisi/Harcama-Yetkisinin-Devri-Halinde-Sorumluluk.html> (Erişim tarihi: 22.06.2010).

⁸⁴⁶ Madde metninde yalnızca sosyal güvenlik kurumlarında ilgili bakanlığın görüşüne başvurulacağından bahsedilmiş olsa da, halihazırda teşebbüsler merkezi idare ya da mahalli idare kapsamında değerlendirilemeyeceğinden kendi yapısına uygun olarak ilgili bakanlığın görüşünün alınmasının daha doğru olacağını düşünüyor ve teşebbüsler 5018 sayılı KMYKK’ya dahil olduğunda söz konusu madde hükmünün de bu şekilde yeniden düzenleneceğini umuyoruz.

yönetim kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilecektir. Ayrıca, üst yönetici ve yardımcılara harcama yetkisinin birleştirilmesi yetkisi de verilemeyecektir (Şahiner vd., 2010:893).

Dördüncü Bölüm

Ticaret Hukuku Düzenlemeleri Karşısında Kamu Sermayeli Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu

1. Ticaret Hukuku Hüküm ve Kurumları Karşısında Kamu İktisadi Teşebbüs Yöneticilerinin Sorumluluğu

1.1. Teşebbüs Yöneticilerinin Görev ve Yetkilerine İlişkin Ticaret Hukuku Eksenli Sorumluluk Haritası

Ticaret hukukunun genel olarak anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ve genel müdürler hakkında vazettiği hükümler, çalışmamızın pek çok yerinde çeşitli vesilelerle belirtilen genel sebeplerle, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ve teşebbüs genel müdürleri hakkında uygulama alanı bulacaktır.

Anonim ortaklık yöneticilerinin sorumluluğu konusu; TK’da oldukça ayrıntılı, fakat o nispette dağınık hükümlerle düzenlenmiştir. TK’nın 549-560 ncı maddeleri, yöneticilerin sorumluluğu ile ilgili genel hükümler niteliğindedir. Bu maddelerde; yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu gerektiren haller, sorumluluk davasını kimlerin açabileceği, sorumluluğun mahiyeti, sorumluluk davasının şartları açıklanmıştır.

Söz konusu maddelerde sorumluluk halleri sırasıyla şu şekilde sayılmıştır: Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması; sermaye hakkında yanlış beyanlar ve ödeme yetersizliğinin bilinmesi; değer biçilmesinde yolsuzluk; SPK’dan usulüne uygun izin alınmadan halktan para toplamak; devredilen yetkileri kullanan kişilerin seçiminde makul derecede özen gösterilmemesi.

Genel hükümler haricinde TK’nın çeşitli kısımlarında idarecilerin sorumluluğu ile ilgili özel hükümlere de rastlanmaktadır. Bu hükümler arasında; müzakerelere katılma yasağını ve müeyyidesini koyan 393 üncü madde, yöneticilerin şirketle işlem yapma ve şirkete borçlanma yasağını ihlal etmeleri halinde uygulama alanı bulan 395 inci madde, rekabet yasağını düzenleyen 396 ncı madde ve özen ve bağlılık yükümlülüğünü düzenleyen 369 uncu madde sayılabilir.

TK’nın 553 üncü maddesi, “(1) Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal ettikleri

takdirde, kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.....” şeklinde ifade ettiği genel bir hükümle sorumluluk hallerinin tahdidi olmadığını ifade etmiştir.

Bunun yanında TK, pek çok maddesinde yönetim kurulu üyelerine görevler yüklemiştir. Konu bazında bir sıralama yaparsak, TK’nın yönetim kurulu üyelerine yüklediği görevlerin başlıcaları şunlardır: Yönetim görevi; temsil görevi; ortaklık defterinin tutulması; genel kurul kararlarının uygulanması; anonim ortaklığın hesapları ile ilgili görevleri ve yıllık raporun düzenlenmesi; malvarlığının azalması halindeki görevleri; sermayenin kaybı ya da borca batık olma durumlarında çağrı ve bildirim görevleri; riskin erken saptanması ve yönetimi görevi; sermayenin azaltılması veya artırılmasındaki görevleri; anonim ortaklığın sona ermesi ve tasfiyesindeki görevleri; tescil ve ilan görevi; tahvillerle ilgili görevleri; özen borcu; sadakat borcu.

Söz konusu görevler arasında doğrudan teşebbüs yönetim kurulunu ilgilendiren hususlar; “özen” ve “sadakat” ödevleri olduğu için bu görev türleri ayrı başlıklar altında incelemeyi gerektirmektedir. Diğer ödevler ise, teşebbüsün diğer özel sermayeli şirketlere nispeten farklılık arz eden yapısı nedeniyle, kısmen ve farklı bir biçimde teşebbüs yönetim kurulu üyeleri için uygulanacaktır. Bununla birlikte “iştirak” ya da “bağlı ortaklık” durumunda, TK’da yönetim kurulu üyelerinin görevlerine ilişkin sayılan tüm görev ve yetki unsurları, doğrudan teşebbüsün belli bir oranda hisse sahibi bulunduğu şirketlerin yönetim kurullarını birebir ilgilendirdiği için, istisnasız söz konusu tüm unsurlar ilgili şirket yönetim kurulu üyeleri için geçerlidir. Bu noktada teşebbüs payını temsilen söz konusu şirket yönetim kurullarında bulunan yöneticiler, hiçbir istisnaya tabi tutulmadan, anonim şirket yönetim kurulu üyelerine ilişkin TK’da vazedilen tüm görev ve yetkilere sahiptir.

1.1.1. Özen borcu

Bilindiği üzere 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6102 sayılı yeni TK’nın “Yürürlük” başlıklı 1504 üncü maddesinde,“(1) Kenar başlıkları metne dâhil olan bu Kanun 1/7/2012 tarihinde; geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddeler ise bu Kanunun yayımı ile birlikte yürürlüğe girer. 1524 üncü madde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl sonra yürürlüğe girer.” denilmekle söz konusu kanunun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe gireceği

anlaşılmaktadır. Bu nedenle eski TK'nın konuya ilişkin hükümleri bahis konusu tarihe kadar uygulama alanı bulacağından, özen borcunun hem eski hem de yeni TK'daki durumunu analiz etmek zorunluluk arz etmektedir.⁸⁴⁷

TK, anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerine “özen borcu” yüklemiştir. Bu borç gereğince, yönetim kurulu üyelerinin ortaklık işlerini görürken özenli bir anonim ortaklık yöneticisi gibi hareket etmeleri gereklidir⁸⁴⁸(Çamoğlu vd., 1982:295). Nitekim “TK, konuyla ilgili 369 uncu maddesinde; özen borcunun gerekliliğinden değil derecesinden bahsetmektedir (Arslan, 2006:213).” Yani, yönetim kurulu evleviyetle özen borcu altındadır. Kanımızca aynı husus, tabi oldukları 233 ve 399 sayılı KHK'larda söz konusu borca kavram olarak değinilmese bile teşebbüs yöneticileri için de geçerli olduğundan, teşebbüs yöneticileri de evleviyetle özen borcu altındadır.

Özen borcu altındaki teşebbüs yöneticisi, teşebbüsün işlerini görürken teşebbüsün ve kamunun menfaatlerine uygun bir şekilde hareket etmek, gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadır (Pulaşlı, 2006:323). Söz konusu borcunu yerine getirmeyen teşebbüs yöneticisi, teşebbüse, kamuya, bağlı ortaklık ve iştirak hali söz konusu ise diğer ortaklara ve teşebbüs alacaklılarına karşı sorumlu olacaktır. Hatta ileride de bahsedileceği üzere, eski TK'ya göre atıflar sonucu yöneticiler için özen yükümü derecesi olarak esasen işçinin özen borcunu düzenleyen madde olan BK'nın 396 ncı maddesi temel alındığına göre, teşebbüs yöneticisinin teşebbüs veya kamu ile olan hukuki ilişkisi akdi bir ilişki niteliği arz etmekteyse, özen borcuna aykırı bir davranış söz konusu akdin feshi için muhik bir sebep teşkil edeceği (dolayısıyla teşebbüs

⁸⁴⁷Bununla birlikte, özen borcuna ilişkin her iki kanunda da ortaklık arz eden hususlar için ilgili kanunlara özel atıf gerekmediğinden, ilgili maddeler atıf konusu olmadan konu irdelemeye tabi tutulmuştur. Ayrıca, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6098 sayılı BK'nın “Yürürlük” başlıklı 451 inci maddesinde, “(1) Bu Kanun 1/10/2011 tarihinde yürürlüğe girer” denilmekle söz konusu kanunun 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe gireceği anlaşılmaktadır. Bu nedenle eski TK'nın özen borcunun tespiti noktasında atıf yaptığı BK hükümleri de eski BK'nın ilgili maddeleri olacaktır. Diğer yandan özen borcuna ilişkin söylediğimiz bu hususlar sonraki bölümlerde işlenecek sadakat borcu için de geçerlilik arz etmektedir.

⁸⁴⁸Özen borcu teşebbüs yöneticileri için ayrıca önem ve anlam ifade etmektedir. Bu bağlamda, daha önce bahis konusu ettiğimiz bürokrasi ekonomisi olgusu özen borcunun teşebbüsler nezdinde uygulanırlık değerini fazlasıyla artırmaktadır. Zira, (Shleifer ve Vishny, 1998:5) de belirtildiği üzere, Samuelson tarafından “özel girişimin muhteşem canlılığı” olarak ifade edilen minimum maliyetle üretim ve yeni icatlar yapma, kamu kurumları için geçerli değildir. Örneğin, bir teşebbüs yöneticisi, yöneticisi olduğu teşebbüs ve ona ait işletmelerin sahibi değildir veya diğer bir deyişle kâr ya da zarar ile ilgili değildir. Daha önce de ifade edildiği gibi yönetici, kendisine yapılan ödemeler, itibar, terfi ve gücünün maksimumlaşması ile ilgilenir.

yöneticiliğinin son bulmasına sebep olabileceği) ileri sürülebilecektir.⁸⁴⁹

Özen borcunun evleviyetle teşebbüs yöneticileri için de söz konusu olduğunu kabul ettiğimizde, peşinen ilgili mevzuat hükümlerinin kendileri için öngördüğü sair görevlerin yanında söz konusu borcu da tali bir borç kabul etmemiz uygun olacaktır.⁸⁵⁰ Bu çıkarımdan hareketle şu iddiayı kesin bir şekilde ortaya koyabiliriz: Özen borcu, yalnızca teşebbüs yöneticilerinin kusurlu olup olmadıklarını tayin hususunda uygulanacak bir ölçüden ibaret değildir (Kırca, 2004:87). Bunun yanı sıra ayrıca, mevzuat hükümlerinin teşebbüs yöneticilerine somut olarak yüklediği görevlerin ifasında gösterilmesi gereken dikkat ve özene işaret etmesine ek olarak başlı başına görevler yaratan ve yükleyen bir kaynak olma işlevselliğine de sahiptir.

Bu durumda teşebbüs faaliyetleri sonucu oluşacak zarara ilişkin olarak teşebbüs yöneticilerinin mevzuatın kendilerine yüklediği görevleri birebir yerine getirmekle kendilerine sorumluluk izafe edilemeyeceği şeklindeki savunmaları, mevzuatta doğrudan yer almayan ve fakat kendileri hakkında doğrudan asıl edim borcundan müstakil davranış yükümleri doğuran özen borcuna aykırılık nedeniyle dikkate alınmayacaktır. Bu durumda teşebbüs yöneticisi salt mevzuata uygun hareket edildiği, talimatlar çerçevesinde işlem ve eylemde bulunduğu, zarara neden olan işlem ya da eylemde kast veya ihmalin bulunmadığı gibi gerekçelere başvuramayacaktır. Zira, özen yükümünü bu ve benzeri hiçbir gerekçe egale edemeyecektir. Bu keskin yargıya varmamızın nedeni ise; özen borcunun gereği gibi ifa edilmemesinde, kurtuluş beyyinesi dahi getirilmesine imkân bulunmayan bir objektif sorumluluk hali bulunduğu hukuki gerçekliğidir (Arslanlı, 1960b:169).⁸⁵¹

1.1.2. Özenin ölçüsü

Özen borcunun derecesini düzenleyen ve “Azaların İhtimam Derecesi” başlığını taşıyan eski TK’nın 320 nci maddesi, konuyu adi şirket açısından ele alan eski BK’nın “İhtimamın Derecesi” başlıklı 528 inci maddesinin 2 nci fıkrasına⁸⁵² yollama

⁸⁴⁹ İşçinin özen borcuna aykırı davranışının akdin feshi için bir muhik sebep teşkil edeceğine ilişkin görüşler için bkz. Olgaç (1966:391); İzveren (1954:24).

⁸⁵⁰ Özen ödevinin sair görevler yanında tali bir borç olması niteliği hakkında bkz. Çamoğlu (1979:389); İmregün (1989a:229); Saymen (1954:480). Aksi görüş için bkz. Helvacı (2001:47).

⁸⁵¹ Özen yükümünün ancak kasden veya ihmalen ihlal edilebileceğine ilişkin aksi görüş için bkz. Oğuzman (1955:66); İzveren (1954:25).

⁸⁵² Hükümet tasarısında bu atıf doğrudan doğruya eski BK’nın 528 inci maddesinin bütününe idi. Fakat Adliye Encümeni tarafından, yönetim kurulu üyelerinin emekleri karşılığında para aldıkları göz önünde

yapmıştır.⁸⁵³ Adi şirket ortağının özen borcunu düzenleyen söz konusu madde ise, şirket işlerini ücret karşılığı gören ortakların vekil gibi sorumlu olacaklarını düzenlemektedir. Buradan hareketle eski BK'nın 390 ncı maddesine; onun yollamasıyla nihayet eski BK'nın "İhtimam Mecburiyeti" başlıklı 321 inci maddesinin 2 nci fıkrasına ulaşılmaktadır.⁸⁵⁴ Eski BK'nın 321 inci maddesine yapılan atıf nedeniyle, buradan ücret alan yönetim teşebbüs yöneticisinin işçinin göstermekle yükümlü bulunduğu özeni göstermek zorunda olduğu sonucuna varılmaktadır.

Esasen işçinin özen borcunu⁸⁵⁵ düzenleyen söz konusu madde temelde objektif özen kıstasını koymuş,⁸⁵⁶ fakat bazı subjektif ölçüleri de dikkate almıştır (Çamoğlu vd., 1982:296).⁸⁵⁷ Bu bağlamda teşebbüs yöneticisinin özen borcu objektif olduğundan, her bir yönetim kurulu üyesinin bilgi ve becerisine, kişisel özelliklerine bakılmasına, diğer bir anlatımla subjektif ölçüye gerek bulunmamaktadır. Bu durumda ücret alan teşebbüs yöneticisinin özen yükümü kural olarak nesnel ölçüye göre takdir olunacaktır; ancak özen ölçüsünün tayininde maddenin yollama yaptığı özel unsurlara da yer verilecektir.

tutularak atıf, söz konusu maddenin 2 nci fıkrasına yapılmıştı (Ansay, 1970:118).

⁸⁵³Eski TK m. 320 "*İdare meclisi azalarının şirket işlerinde gösterecekleri dikkat ve basiret hakkında Borçlar Kanunu'nun 528 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü tatbik olunur.*"; Ayrıca, böyle açık bir hüküm bulunmasa bile, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri ile kamu (devlet ya da teşebbüs) arasında dolaylı olarak vekalet akdi bulunduğu görüşünün doğru olduğunu kabul edersek, söz konusu hukuki ilişkiye istinaden teşebbüs yönetim kurulu üyeleri (ayrıca teşebbüs genel müdürleri) için özen borcunun mevcut olduğu sonucuna zaten varabilirdik. Zira, vekalet akdinde eski BK'nın 390 ncı maddesi gereğince vekil için özen borcu öngörülmüştür.

⁸⁵⁴Eski BK m. 390 "*Vekilin mesuliyeti, umumi surette işçinin mesuliyetine ait hükümlere tabidir. Vekil, müvekkile karşı vekaleti iyi bir suretle ifa ile mükelleftir. Vekil, başkasını tevkile mezun veya hal icabına göre mecbur olmadıkça veya adet başkasını kendi yerine ikameye müsait bulunmadıkça müvekkilünbihi kendisi yapmağa mecburdur.*" ; Eski BK m. 321 "*İşçi, taahhüt ettiği şeyi ihtimam ile ifaya mecburdur. Kasıt veya ihmâl ve dikkatsizlik ile iş sahibine iras ettiği zarardan mesuldür. İşçiye terettüp eden ihtimamın derecesi, akde göre tayin olunur ve işçinin o iş için muktazi olup iş sahibinin malûmu olan veya olması icabeden malûmatı derecesi ve mesleki vukufu kezaîk istidat ve evsafı gözetebilir.*"

⁸⁵⁵Bir işçinin özen borcunun, onun her türlü dikkati göstermesinden ve hiçbir ihmâlinin bulunmamasından daha geniş bir kavram olduğuna ilişkin görüş için bkz. Reisoğlu (1968:156).

⁸⁵⁶Baskın öğretisi, özenin belirlenmesinde ve derecesinin saptanmasında objektif bir ölçüye başvurmaktadır. Türk hukukunda anonim şirket yönetim kurulu üyesinin göstereceği özenin objektif olduğu yönünde bkz. Çamoğlu vd., (2005); Tekil, (1998); İmregün (1989); Helvacı (2001).

⁸⁵⁷Okay (2010), dikkat, ihtimam ve tedbir gibi subjektif kavramların tayininde objektif ölçülerin kullanılması gerektiği düşüncesindedir. 04 Temmuz 2010 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.turkhukuksitesi.com/makale139.htm>. Yine (Çamoğlu vd., 1098:298)de de belirtildiği üzere, eski BK'nın 312 nci maddesinin 3 üncü fıkrasına göre, özen ölçüsünü tespit ederken, işçinin o iş için gerekli olup iş sahibi tarafından bilinen veya bilinmesi gereken malumat ve mesleki liyakatı ile kişisel yetenek ve özellikleri de dikkate alınmalıdır. Yazara göre, söz konusu hüküm mehzâ İsviçre Borçlar Kanunu'nun 328 inci maddesinin 3 üncü fıkrasından farklı çevrilmiştir. Dolayısıyla ilgili metni mehzâ metne uygun olarak, "özen ölçüsünün tespitinde, işçinin bilgi ve mesleki liyakat derecesi ile iş sahibince bilinen kişisel yetenek ve özellikleri göz önünde tutulur" şeklinde anlamak gerekmektedir. Yazarın da işaret ettiği gibi, iş sahibinin bilgisi sadece işçinin kişisel yetenek ve özellikleri hususunda rol oynamaktadır.

Yukarıdaki paragrafta yapılan açıklamalar ışığı altında denilebilir ki, eski TK şirket yöneticilerinin özen borcu konusunda karma bir sistem benimsemiştir (Çamoğlu vd., 2005:329).⁸⁵⁸ Özen borcunun karma nitelik taşıması şu anlama gelmektedir: Ortalama bilgi ve yeteneğe sahip herhangi bir şirket (kamu sermayeli ya da özel sermayeli) yöneticisinin -ki teoride teşebbüs yöneticilerinin atama koşulları kendilerinin ortalamanın üstü bilgi ve yeteneğe sahip olmalarını gerektirmektedir- aynı şartlar altında seçeceği hareket tarzına uygun davranan bir teşebbüs yöneticisi kendisinden beklenen özeni göstermiş sayılacaktır.⁸⁵⁹ Örneğin, Ziraat Bankası yönetim kurulu üyelerinin aynı şartlar altında, bir özel banka olan Akbank'ın yönetim kurulu üyelerinin sergileyeceği hareket tarzına uygun davranması gerekmektedir. Bu bağlamda, örneğin Ziraat Bankası yöneticilerinin, kredi faizlerinin tespitinde, çiftçiye krediyi Akbank temin etse idi tespit edeceği faiz oranının aynısı ya da belli bir marj içinde kalmak kaydıyla yakın oranı uygulaması, kendilerinin özen borcunun gereği olacaktır.

Yine yukarıda kısmen değinildiği üzere, gösterilecek özen borcunun ölçüsü ise şu şekilde verilmektedir: Teşebbüs yöneticileri dikkatli ve basiretli bir yöneticinin aynı şartlar altında seçeceği hareket tarzına uygun olarak dikkat ve özen göstermek zorundadır. Bu durumda teşebbüs yöneticileri, teşebbüse ait işlerin görülmesinde aynı nitelik ve büyüklükteki özenli bir özel sermayeli şirket yöneticisinin alması gereken tedbirleri almalı ve bu ölçüye göre hareket etmelidir.

Gerekli dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediği her olayın kendi bünyesinde incelenmeli ve ölçü olarak, normal tedbirli bir insandan, o olayda ve koşullarda beklenen davranış dikkate alınmalıdır (Karahasan, 2003:489 vd.; Reisoğlu, 2006:140). Diğer bir ifadeyle, objektifleştirilmiş kusurda aynı durum ve koşullarda herkesten aynı davranış biçimi beklenmektedir. Bu nedenle, zarar verici davranışı subjektif bakımdan mazur gösterebilecek nedenler gözönüne alınmayacaktır. Bu durumda teşebbüs yöneticisinin de özel sermayeli şirket yöneticisinin aynı şartlar altında seçeceği hareket tarzına uygun olarak dikkat ve özeni göstermesi gerekmektedir. Nasıl ki, söz konusu şirket yöneticileri şirketin kârının maksimizasyonu sağlamak kaygısıyla belli bir durum

⁸⁵⁸ Ayrıca, aksi görüş için bkz. Tekinalp (2003:175).

⁸⁵⁹ Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatına göre de, özen borcunun karma nitelik taşıması yaklaşık olarak bu anlama gelmektedir. Nitekim, Yargıtay bir kararında yöneticilerin müdebbir bir şirket idarecisi gibi hareket etmesi gerektiğinden bahsetmektedir. Bkz. Yarg. Tic.D. 16.12.1962 T., 1962/4545 E., 1962/4384 K. (BATİDER, C. II, S. 3, s. 490).

ve koşulda rasyonel bir davranış biçimi sergilemekte ise, teşebbüs yöneticisinin de aynı kaygıyla hareket etmesi özen ödevinin bir gereği olarak gereklidir. Bu bağlamda teşebbüs yöneticisinin karar ve işlemlerinde siyasi saikle hareket etmesi, teşebbüsün kârına ortak olmaması nedeniyle işine yeterli özen ve itinaı göstermekten sakınması ya da teşebbüsün kârından ziyade kişisel nüfuzunu öncelemesi kabul edilemez. Zira, söz konusu davranış biçimlerinin sergilenmesi, diğer özel hukuk şirket yöneticileri için haklı değildir ve onlar için haksız olan şey, teşebbüs yöneticilerinin özen borcunun objektif olması nedeniyle teşebbüs yöneticileri için de hukuka aykırı olacaktır.

Ölçünün objektifleştirilmesi, özenin bütün olaylar için bir kereye mahsus tespit edilmesi; herkes için her koşulda bu ölçünün uygulanması anlamına gelmez (Çamoglu vd., 1982:298). Örneğin, teşebbüsler için standart performans kriterlerini belirleyip, teşebbüs yöneticilerinin hiçbir takdir hakkına sahip olmadan bunlara uymalarını beklemek, ölçünün objektifleştirilmesi şartının bir gereğini teşkil etmeyecektir. Bu bağlamda, faaliyet raporları ve yatırım planları teşebbüs yöneticileri için yol haritası teşkil etse de, söz konusu raporların ve planların içerdiği hedeflere ulaşma noktasında teşebbüs yöneticileri hareket serbestisine sahiptirler ve zaten özen ödevi de tam bu noktada devreye girmektedir.

“Özenin ölçüsü belirlenirken, dava konusu olayın hususi mahiyeti, işin önemi, ilgili kimselerin mensup oldukları sınıflar ve onlardan beklenebilen bilgi derecesi, davranış, yaş ve cinsiyet gibi özellikler de hesaba katılacaktır⁸⁶⁰ (Kaneti, 1980:29 vd.)”. Teşebbüslerin komplike yapı arz eden bir içerikte ticari faaliyette bulunmakta olması ve sahip oldukları yüksek bütçe ve devasa malvarlığı nedeniyle, yönetici ekibinin atanma usulünde her ne kadar siyasi saikler belirleyici olsa da, nihayetinde işin ehli kimseler arasından seçim yapılması gerektiği açıktır. Bu vakıa, teşebbüs yöneticileri için özen ölçüsünün kapsamını geniş tutma eğiliminde olmamız gerektiğini göstermektedir. Zira, teşebbüs yöneticilerinin seçilebilmeleri için taşımaları gereken nitelikleri icabı yüksek bilgi ve donanımına sahip bulunmaları gerekmektedir. Bu durumda, söz konusu yüksek

⁸⁶⁰Örneğin, (Ansay, 1970:119)da da belirtildiği üzere, Amerikan mahkemelerinin banka yönetim kurulu üyelerinin diğer anonim şirket yöneticilerine nazaran daha fazla özen göstermeleri gerektiğini ifade eden kararları bulunmaktadır. Yine yazara göre, halka açık ve büyük sermayeli şirketlerde beklenen özenin derecesi aile şirketlerinininkinden farklı olabilecektir. Özen ödevinin bu şekilde muhatap işletmenin büyük ya da küçüklüğüne göre derecelendirilebilmesi, bize teşebbüs yöneticilerinin tabi olduğu özen derecesini de diğer işletmelerin yöneticilerinininkine nazaran farklılaştırabilmemiz noktasında esaslı bir imkân tanımaktadır.

bilgi ve donanım kusursuz sayılabılmenin çıtasını yükseltecek ve bu bağlamda teşebbüs yöneticileri kusurun objektifleştirilmesi savıyla göstermeleri gereken özenin daha az olduğu iddiasında bulunamayacaklardır.

Bununla birlikte, bu şekilde devasa bir bütçe ve mameleke sahip bir teşebbüsün yönetiminde olan kimselerden her alanda detaylı bilgiye sahip bulunmaları da beklenmemektedir. Zira, KİT'ler sermayesi çok yüksek, üretim ve pazarlama ağı aşırı komplike bir yapı arz eden, ünite ve şubeleri ziyadesiyle çeşitlilik gösteren ve istihdam kapasitesi fazlasıyla kabarık bir kamu sermayeli şirket türü olmaları nedeniyle yöneticilerinden tüm detaylara hakim olmasını beklemek hayatın olağan akışına uygun değildir.

Bu aşamada devreye ihtisaslaşma girmektedir. Bu bağlamda, teşebbüs yönetim kurulu üyesi bir hukukçunun teşebbüsün hukuki işlerinde göstereceği özenin ölçüsü, böyle bir mesleki tecrübeye sahip olmayan yönetim kurulu üyesi ile aynı olmayacaktır.

KİT faaliyetlerinin büyüklüğünün ve karmaşıklığının diğer özel sermayeli şirketlerle kıyaslanamayacak derecede fazla olduğunu bu şekilde kabul edip özenin ölçüsünü artırdığımızda, bu yaklaşımın pratik sonucu özen ölçüsünün teşebbüs yöneticileri için bir o kadar ağır olacağı olgusudur (Kaneti, 1980:29vd.). Diğer bir deyişle, sorumluluk ile özen borcu, teşebbüs yöneticileri için doğru orantılı olarak artmaktadır. Ancak teşebbüs yöneticisinin görevi ne kadar ağır ve karmaşıksa, onun bu görevi bizzat yerine getirmesi de o kadar güç olacaktır. Bu durumda yöneticilerin KİT mevzuatının imkân verdiği ölçüde, konuya hakim üçüncü kişilerden yardım alması gereklilik arz edecektir.

Ayrıca, teşebbüse genel müdür olarak atanabilmek için ilgili mevzuat gereği örneğin 10 yıl süre ile kamuda veya özel sektörde bilfiil çalışma şartı aranan bir pozisyona atanan yöneticinin söz konusu şart nedeniyle göstereceği özenin ölçüsü, böyle bir mesleki tecrübeye sahip olması gerekmeyen ve olmayan yönetim kurulu üyesi ile aynı olmayacaktır. Bu durumda söz konusu yönetici, tecrübesizliği ve yeterince bilgi sahibi olmadığını ileri sürerek sorumluktan kurtulamayacaktır.

Kanımızca, kusurun objektifleştirilmesinin bir diğer sonucu ise; teşebbüs yöneticisinin daha önceki dönem bürokrasi ya da özel girişimcilik hayatında göstermesi gereken özeni gösterdiğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulamayacağıdır. Yine

yönetim ve temsil ile görevli bir kimse, tecrübesizliğini ve yeterince bilgi sahibi olmadığını ileri sürerek sorumluluktan kurtulamayacaktır. Zaten 233 sayılı KHK'nın 7 nci maddesinin ilk fıkrasına göre, teşebbüs yöneticiliğine atanmanın ilk koşulu; teşebbüsün faaliyet alanı ile ilgili idari ve mesleki ihtisasa sahip olmak olduğuna göre, yeterli tecrübe ve bilginin teşebbüs yöneticisinde var olduğu, bir ön koşul olarak kabul edilmektedir.

Eğer söz konusu yönetici tecrübe ve bilgi eksikliği gibi bir mazarete sahipse, kanımızca kendisinin sergilemesi gereken tavır, atama işlemi tek taraflı bir beyanla gerçekleşse bile istifa müessesesinden yararlanarak ilgili görevi kabul etmemesi olacaktır. Zira, teşebbüs yöneticisinin özen yükümlülüğünün görevi kabul etmesiyle başlayıp başlamadığı, daha doğrusu bu görevi yerine getirecek bilgi ve donanımına sahip olmayan kimsenin bile bu görevi kabul etmesinin özen yükümlülüğünün ihlali olup olmadığı meselesi doktrinde tartışmalı bir husus olmakla birlikte, kanımızca teşebbüs yöneticisi olarak atanması teklif edilen kişi eğer yeterli tecrübe ve deneyime sahip değilse bu teklifi kabul ettiği anda özen yükümlülüğünü ihlal etmiş olmaktadır.

Öğretideki tartışmalara göre bir önceki paragrafta bahsedilen konuya ilişkin iki yaklaşımın söz konusu olduğunu görmekteyiz: Ya teşebbüs yöneticisinin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmamasına rağmen görevi kabul etmesiyle birlikte, özen yükümlülüğünün ihlal edilmiş olacağını varsayacağız, ya da söz konusu özen yükümlülüğünün ihlalinin sorumluluğun doğması için yeterli olmadığını, aksine belirli bir görevi yapma veya yapmamanın sorumluluk doğuracağını varsayacağız.

Bazı yazarlara göre; Türk hukukunda objektif ve subjektif özen ayrımının yapılması nedeniyle konuyla ilgili olarak, özen yükümünün görevin kabul edilmesiyle başlamayacağını kabul etmek gerekmektedir. Zira onlara göre; subjektif özenin arandığı durumlarda yöneticinin kendi işinde gösterdiği özen yeterli olduğundan, mesleki bilgi ve yeteneğe lüzum olmayacağından ve objektif özenin arandığı hallerde ise özensizlik somut olgulara dayanmayacağından görevi kabul ile birlikte özen yükümlülüğü ihlal edilmiş olmayacaktır (Tekinalp, 2003:175).

Fakat öğretideki baskın görüş, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunda objektif-subjektif ayrımı reddettiğinden, görevin kabulünü özen yükümünün ihlali noktasında yeterli görmektedir. Biz de öğretideki baskın görüşe katılıyor ve teşebbüs

yöneticiliğine atamanın tek taraflı bir işlem ile olması nedeniyle işlemin gerçekleşmesiyle yöneticinin kabul beyanına gerek kalmadan görevin başladığı hukuki gerçeğini kabul etmekle birlikte, kendisinde yeterli liyakatı görmeyen yöneticinin istifa mekanizmasını kullanarak görevden çekilmesinin özen yükümünün ihlalini en başta engelleme adına daha uygun olacağını düşünüyoruz. Nihayetinde bilgisizlik ve yetersizlik, yöneticileri mevzuatın kendilerine yüklediği görevlerden muaf kılamayacağı gibi sorumluluktan da kurtaramayacaktır. Özetle, teşebbüs yöneticiliğini yeterli bilgiye sahip olmadığı halde kabul eden kimse, bundan dolayı meydana gelen zarardan sorumlu olacaktır.

1.1.3. Özen borcunu sınırlayan kurumlar

1.1.3.1. *Business judgement rule*

Bilindiği üzere modern toplumlar ne-nasıl-kimler için üretilecek sorularını, kumanda⁸⁶¹ veya piyasa⁸⁶² olmak üzere iki farklı mekanizma ile cevaplandırabilirler. İktisatçılar kumanda mekanizmasının ve piyasa mekanizmasının geçerli olduğu ekonomileri, sırasıyla kısaca “kumanda ekonomileri” ve “piyasa ekonomileri” olarak nitelendirmektedirler. Bunlardan ikincisinde; hükümetler veya devlet organları piyasa mekanizmasının işleyişine hiç müdahale etmezler (yargı alanında mahkemelerin şirket yönetim kurulu kararlarını yerindelik yönünden denetlememesi gibi), ne-nasıl-kimler için üretilecek sorularını, tamamen fayda ve kâr maksimizasyonunu amaçlayan davranışlar doğrultusunda cevaplandırılırlar (Dinler, 2001:36-37). Kısaca “bırakınız yapsınlar” (laissez-faire) denilen bu görüşü savunan iktisatçılara göre; piyasa mekanizması iktisadi meseleyi en etkin biçimde çözen bir araçtır⁸⁶³ ve dolayısıyla da hükümet ya da yargının piyasa mekanizmasına müdahale etmemesi gerekmektedir. Bu

⁸⁶¹Kumanda mekanizmasında söz konusu sorular, siyasal gücü kontrol eden kişi veya organ tarafından cevaplandırılmaktadır. Kumanda mekanizması, prensip itibarıyla sosyalizm denilen sisteme özgü bir mekanizmadır (Türkay, 1992:16-17).

⁸⁶²“Alıcılarla satıcıların karşılaşmasına olanak sağlayan her ortam ‘piyasa’ olarak adlandırılmaktadır (Bulmuş, 1998:239)”. Piyasa mekanizmasında ise ne-nasıl-kimler için üretilecek soruları, tüketicilerin fayda maksimizasyonunu amaçlayan iktisadi davranışları ile cevaplandırılmaktadır. Piyasa mekanizması prensip itibarıyla kapitalizm denilen sisteme özgü bir mekanizmadır (Türkay, 1992:16-17). Piyasa mekanizması genel bir bakışla şu şekilde işlemektedir: Piyasa mekanizmasında, alıcıların (tüketicilerin) ve satıcıların (firmaların) piyasada bir araya gelmeleri sonucu, her mal için bir fiyat oluşmaktadır. Kâr maksimizasyonunu amaçlayan her firma, her malın birim üretim maliyetini o malın piyasa fiyatı ile karşılaştırır ve hangi malı üretmek kendisi için daha avantajlı ise, o malı belirli miktarda üretir. Her firmanın söz konusu karşılaştırmayı yaparak, hangi malı ne kadar üreteceğine karar vermesi ile de ekonomi düzeyinde neyin ne kadar üretileceği kararlaştırılmış olur (Ünsal, 2005:12).

⁸⁶³Piyasa mekanizmasının iktisadi meseleyi çözen en etkin araç olduğu iddiasına ilişkin detaylı açıklamalar için bkz. Dinler, (2001:34-35).

yaklaşımın benimsendiği piyasa ekonomilerine serbest piyasa ekonomileri (bırakınız yapsınlar ekonomileri/free market economies/laissez economies) denilmektedir. Buna karşılık bazı iktisatçılara göre, piyasa mekanizmasının ne-nasıl-kimler için üretilecek sorularını bazı özel durumlarda doğru biçimde cevaplandırması mümkün değildir: “Eksik rekabet”,⁸⁶⁴ “dışsallıklar”,⁸⁶⁵ “kamu malları”⁸⁶⁶ ve “asimetrik enformasyon”⁸⁶⁷ gibi piyasanın yetersiz kaldığı durumlarda, hükümet ya da devletin piyasa mekanizmasına müdahale etmesi gerekmektedir (Rosen, 1988:52-54; Ünsal, 2005:37). Bu yaklaşımın benimsendiği piyasa ekonomilerine, karma ekonomiler⁸⁶⁸ (mixed economies) denilmektedir (Ünsal, 2005:37).

Piyasa mekanizmasında tüketicilerin ve üreticilerin kendi kişisel yararlarını maksimize etmeye yönelik davranışları sonucu, toplum kaynaklardan maksimum yarar elde eder veya kısaca “etkinlik” sağlanır.⁸⁶⁹ Ancak piyasa mekanizması belirli durumlarda sosyal yararın maksimize edilmesini (etkinliği) sağlayamaz. Piyasa mekanizmasının kendi başına etkinliği sağlayamamasına, kısaca “piyasa başarısızlığı” (market failure) denilmektedir.⁸⁷⁰ İşte bu noktada, anonim şirketler özelinde

⁸⁶⁴Tam rekabetin olabilmesi için varsayılan, “atomisite”, “homojenlik”, “mobilité” ve “açıklık” koşullarının doğrulandığı hiçbir mal ve hizmet piyasası gösterilemez. Bu koşulların aksaması sonucu oluşan piyasalara “eksik rekabet piyasası” denilmektedir (Dinler, 2001:185).

⁸⁶⁵Dışsallıklar, üretici tarafından üretim kararlarının alınmasında gözönünde bulundurulmayan ve gerçekleşen üretimin, sosyal olarak arzu edilen (optimum) düzeyden daha yüksek veya daha düşük çıkmasına neden olan etkilere dir. Devletin dışsallıklara yönelik çözümleri, dört politika etrafında toplanmaktadır. Bunlar, vergilendirme, düzenleme cinsinden müdahale etme, sübvansiyonla destek vermek ve birleştirmektir (Stiglitz, 1988:220).

⁸⁶⁶Samuelson (1954:387), sosyal mal, kolektif mal gibi adlar da verilebilen kamusal malları, “herkesin ortak olarak kullandığı, birinin tüketiminin diğerinin tüketiminden çıkarılmasına ihtiyaç olmayan mallar” şeklinde tanımlanmaktadır.

⁸⁶⁷Çakal (1996:9-10), alıcı ve satıcıların malın özellikleri hakkındaki bilgilerinin farklılığının, yani bilgi asimetrisinin, satıcıya pazar gücü sağlayarak piyasanın başarısız olması sonucunu doğuracağını iddia etmektedir.

⁸⁶⁸Ülkemiz ekonomisi için yerleşik kanı, Türk ekonomisinin karma ekonomi modeli olduğu yönündedir. En bilinen tanımıyla karma ekonomi; “kamu sektörü ile özel sektörün birlikte üretim faaliyetinde bulundukları bir düzendir (Kılıçbay,1999:6)”.

⁸⁶⁹Piyasa mekanizmasının her karar biriminin toplum yararını (sosyal yarar) değil de kendi yararını maksimize etmeye yönelik davranışlarının sonunda, hiç amaçlanılmadığı halde sosyal yararın maksimize edilmesine “görünmez el prensibi” (invisible hand principle) denilmektedir (Stiglitz, 1988:11).

⁸⁷⁰“Kamu sektörünü yani devletin ekonomik işlevlerini gerekli kılan nedenleri; piyasa mekanizmasının; belirli durumların varlığı halinde, kaynak tahsislerinde etkinsizlik meydana getirmesi yani başarısızlığa uğraması olarak tanımlayabiliriz. Bu piyasa başarısızlıklarından kasıt, piyasanın belli durumlar söz konusu olduğunda Pareto-etkin, kısacası ‘Birinci En İyi’ kaynak tahsisini başaramamasıdır (Akalin, 2006:14-15)”. Bu bağlamda, bir başka kimseyi kötü duruma sokmadan birinin durumunu iyileştiren hiçbir yeni değişimin olamayacağı zaman kaynak dağılımının Pareto-etkin olduğunu söyleyebiliriz (Stiglitz, 1988:114). “Piyasa Ekonomisinin Başarısızlığı Teorisi” olarak adlandırılan teoriye göre, piyasa ekonomisi tek başına rekabet koşullarını sağlamaktan uzaktır. Piyasaya giriş-çıkışların düzenlenmesi, şeffaflığın sağlanabilmesine yönelik olarak gerekli alt yapının kurulması gibi tam rekabet koşullarının

oluşabilecek piyasa başarısızlığını engelleme adına, devlet ve yargı aygıtının, piyasaya, piyasanın işler yapısını bozmayacak biçim ve asgari derecede müdahalesi gereklilik arz edebilir.⁸⁷¹ Yine bu noktada, yargı aygıtının halka açık anonim şirket yönetim kurulu kararlarına söz konusu şirketin hisse sahiplerinin hukukunu koruma adına müdahale etmesinin altında yatan temel meşruiyet zemininde piyasa başarısızlığına yönelik etkin devlet müdahalesi politikasının yattığı kanısını taşımaktayız.

Teşebbüsler özelinde durum daha ciddiye taşınmaktadır, zira, teşebbüsler kamu sermayelidir ve yöneticileri kâr maksimizasyonu hedef odaklı faaliyette bulunmamaktadırlar. Buna mukabil, teşebbüsler için mevzuatın belirlediği temel misyon; etkin ve verimli çalışması, temel vizyon ise; serbest rekabet ortamında diğer özel sermayeli şirketlerle rekabet edebilme gücüne kavuşmasıdır. Bu durumun gerçekleşmesi için ise, piyasa başarısızlığına müdahale yetkisi çerçevesinde hükümet ve yargının teşebbüs faaliyetlerine asgari düzeyde de olsa müdahale edebilmesi şarttır. Ancak, sorun da tam bu noktada, söz konusu asgari müdahale olgusundaki asgarilik koşulunun sağlanabilmesi için olası müdahalenin hangi ölçüde yapılabileceği⁸⁷² sorusunda yatmaktadır.⁸⁷³

Business Judgement Rule müessesesi, işte bu soruya cevap veren ve söz konusu

sağlanabilmesi için kamu ekonomisine gerek bulunmaktadır. Yani, bu teori aksak rekabet piyasalarının oluşması halinde, bu piyasaların devlet tarafından düzenlenmesi gerektiğini öne sürmektedir (Yereli, 2003:64).

⁸⁷¹Buna mukabil, müdahalenin asgari düzeyine de olsa karşı olan pek çok liberal/neoklasik iktisatçı bulunmaktadır. Bunlar içinde Hayek (1978:191-232), piyasanın mükemmel olmayan ama daha etkin ve özgürlükçü bir alternatif de bulunmayan bir iktisadi örgütlenme türü olduğu düşüncesiyle piyasa başarısızlığı gibi olguyu tamamen reddetmekte ve devlet ya da yargı aygıtının piyasaya müdahalesine karşı tavır sergilemektedir.

⁸⁷²Müdahalenin ölçüsü önemlidir, zira, müdahale ne kadar dozunu artırır, devletin kurumsal yapısı o kadar büyümüş, hukuki yapısı bir o kadar karmaşık hale gelmiş, karar alma süreci yavaşlamış, daha sonra da sonuçlardan uzaklaşmış olur. 20 nci yüzyılda devletin büyümesi hakkındaki analitik bir çalışma için bkz. Holcombe (1995:42).

⁸⁷³Nitekim, devletin piyasaya her müdahalesi başarılı sonuç vermemiş ve bu anlamda çoğu kez müdahaleden vazgeçme ya da müdahale ölçeğinin küçültülmesi yolu seçilmiştir. Özellikle, 1970'lerin ortalarına gelindiğinde petrol krizi ile birlikte "stagflasyon" olgusu ile karşılaşıncı, devlet veya yargının piyasa başarısızlıklarını telafi için ekonomiye yaptığı müdahalelerin de başarısız olduğu ortaya çıkmıştır. (Barr, 1993:81) de belirtildiği üzere, devlet veya yargı aygıtının müdahaleleri, piyasa başarısızlıkları nedeniyle ikinci ve en iyi durumunda olan ekonomiyi, birinci en iyi duruma taşıyacağına; başarısız oldukları için muhtemelen üçüncü en iyi ekonomisi konumuna geçirmektedir. Bu gerçeklik, devletin tespit etmiş olduğu amaçlara ulaşmasını önlediği gibi ekonomiyi ikinci en iyi durumdan daha kötü bir konum olan üçüncü en iyi duruma götüren sistematik aksaklıkların varlığına işaret etmektedir. Söz konusu aksaklıkların dört temel sebebi bulunmaktadır. Bunlar; devletin sınırlı bilgi sahibi olması, aldığı kararlara karşı özel kesimin vereceği karşılığı kontrol etmede sınırlı bir gücü oluşu, bürokrasiyi kontrol altında tutmadaki sınırlı gücü ve siyasal süreç tarafından öngörülen sınırlamalardır (Stiglitz, 1988:8)

müdahaleyi sınırlayan önemli ve yeni bir hukuki kurumdur.

Yeni TK’da kendisine yer bulan ve bir takım ilkelerden oluşmakta olup, yönetim kurulu üyeleri lehine sorumsuzluk karinesi getiren (Bengi: 2009:64) söz konusu kurum ilgili Kanun’un 369 uncu maddesinde düzenlenmiştir. “Özen ve Bağlılık Yükümlülüğü” başlığını taşıyan Kanun’un söz konusu maddesi yönetim kurulu üyelerinin özen borcuna ilişkin şu düzenlemeye yer vermektedir:

“1) Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar.

2) 203 ila 205 inci madde hükümleri saklıdır.”

“Azaların İhtimam Derecesi” başlıklı eski TK’nın 320 nci maddesinde yer alan özen yükümlülüğüne ilişkin düzenlemenin yaptığı atıflar ve ulaşmak istediği sonuç açısından başarılı olmadığı ve düzenlemenin daha açık ve anlaşılır şekilde yeniden kaleme alınması gerektiği tartışmasızdır. Bununla birlikte, yeni TK’daki düzenleme, öğretide özenin ölçüsünün objektifleştirilmesi gerektiği yönünde çoğunluk görüşü ile çözümlenen sorunu, öngördüğü kavramlarla daha tartışmalı hale getirmiştir. Yeni TK’da, mehzaz kanunda kullanılan, üzerinde birçok bilimsel çalışma bulunan ve uygulamada yerine oturmuş “özen” kavramı yerine “tedbirli bir yönetici” kavramına yer verilmekte, bundan ne anlaşılması gerektiği gerekçede “Business Judgement Rule”⁸⁷⁴ (iş adamı kararı) gibi Türk Hukukunun yeni TK ile yeni tanıştığı bir kavramla açıklanmaya çalışılmaktadır.

Amerikan hukukunda doğan bu prensip, kanunla düzenlenmemiş bilâkis yüksek mahkeme kararları ile geliştirilmiştir.⁸⁷⁵ Avrupa ülkeleri arasında Almanya, Business Judgement Rule yasalarını pozitif bir norm olarak düzenleyen ilk ülkedir. Bu düzenlemeye göre, yönetim kurulu üyesi işletme ile ilgili bir karar alırken uygun bilgilere dayanarak akılcı bir şekilde karar verdiğini düşünüyorsa yükümlülüğünü ihlal etmemiş sayılmaktadır (Kervankıran, 2007:249). Bu yaklaşım tarzı, İsviçre ve Alman hukuklarındaki yeni eğilimi doğrudan yansıtmaktadır. Zira, söz konusu eğilime göre

⁸⁷⁴Yeni TK’nın gerekçesinde “iş adamı kararı” olarak çevrilen “Business Judgement Rule” aslında iş hayatında kararlar alınırken uyulması gereken kuralları ifade etmektedir.

⁸⁷⁵ABD hukukunda uygulanan Business Judgement Rule kriterleri, hakimin gereksiz biçimde yerindelik denetimi yapmasını engellemek suretiyle, yapılacak denetimin hukuka uygunluk denetimi olmasını sağlayan kriterlerdir (Bengi, 2009:5).

yönetim kurulu üyelerinden kişisel birikim, yetenek ve güçlerinin üstünde bir özen beklenmemelidir.⁸⁷⁶

Amerikan şirketler hukukunda şirket yöneticilerinin verdiği kararlarda bir ölçü olarak kullanılan Business Judgement Rule ile yönetim kurulu üyeleri veya müdürlerin şirketin yatırımları ile ilgili kararlarının hakim tarafından içerik açısından denetlenmesinin engellenmesi amaçlanmaktadır. Buna göre, verilen karar, “emredici düzenlemelere aykırı değilse”, “şirketin amaçlarına aykırı değilse ve şirket çıkarları doğrultusunda verilmişse”, “kanuna uygun şekilde yapılan bir toplantıda alınmışsa”, “karara katılan üyeler bağımsız ve tarafsız olarak karar vermişlerse” ve “karar içerik itibarıyla savunulabilirse” şirket neticede bundan zarar görse dahi verilen karar özen yükümlülüğünün ihlali anlamına gelmeyecektir (Kervankıran, 2007:249 vd.).

Business Judgement Rule, yeni TK’da “tedbirli yönetici” kavramını açıklamakta kullanılan bir ölçü olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu prensip bir yandan yöneticilerin işletmeyle ilgili kararlar alırken daha cesur davranmalarına olanak vermekte, öte yandan özenin ölçüsünde bir yumuşama sağlamaktadır. Yeni TK’nın kısa bir süre önce yasalaşması ile birlikte, yönetim kurulu üyesi yukarıda anılan koşullarda bir karar vermişse, söz konusu karar dolayısıyla bir zarar meydana gelse dahi, sorumlu tutulamayacağını iddia etmek mümkün olmuştur.

Kanımızca, Business Judgement Rule prensibinin yukarıdaki şekliyle teşebbüs yöneticileri hakkında uygulanması, söz konusu prensibin diğer özel sermaye şirket yöneticilerine uygulanmasına nazaran bazı açılardan daha kolay ve uygun olacaktır.

Buna mukabil, yine kanımızca, özel hukuk şirket tüzel kişileri için kabul edilebilecek bu iddiayı doğrudan kamu teşebbüsleri için de birebir aynen kabul etmek doğru bir yorum tarzı olmayacaktır.⁸⁷⁷ Bir kere, söz konusu şartların KİT Yönetim Kurulu üyelerinin şahsında gerçekleşmesi küçük bir olasılıktır. KİT’lerin organizasyon yapısı ve kuruluş amaçları göz önüne alındığında yukarıda bahis konusu olan şartlardan, karara katılan üyelerin bağımsız ve tarafsız olarak karar verme şartının pek çok olayda gerçekleşme olasılığı düşük seviyede olacaktır. Asıl dikkat edilmesi gereken nokta,

⁸⁷⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Tekinalp (2003:175 vd.)

⁸⁷⁷ Söz konusu ayırım hukuki bir dayanaktan yoksun olma niteliği göstermekte ise de, pratik mülahazalarla yine Business Judgement Rule müessesesinin uygulanırlık düzeyinin farklı boyutlarını kavrayabilmemiz noktasında zorunluluk arz etmektedir.

KİT'lerin kamu kaynağı kullanması ve çoğu zaman kamu hizmeti niteliğinde faaliyetlerde bulunması gerçeğidir.

Bu bağlamda, kurumun faaliyeti sonucunda kamu zararı ya da muhasebe terimiyle finansman açığı oluştursa söz konusu mali yük kamunun sırtına binmektedir.⁸⁷⁸ Kamu kaynağını kullanan teşebbüs yöneticisine bu denli geniş inisiyatif alanı bırakmak bu noktada rasyonel bir tutum olmayacaktır. Bu vakıa bizi, söz konusu şartların teşebbüs yöneticisinin kararlarında gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda sorgulama yaparken, özel şirket faaliyetlerine ilişkin sorgulama tarzımıza nazaran daha sıkı davranmamız gerektiği gerçeğine ulaştırmaktadır. Bunun yanı sıra şirket çıkarlarına uygun karar verme şartının da, KİT'ler için kâr maksimizasyonu hedefinden ziyade kamu yararı maksimizasyonu hedefinin geçerli olması nedeniyle, yine pek çok olayda gerçekleşmemiş olma olasılığını da göz önünde bulundurmamız gerekecektir.

Teşebbüs yöneticilerinin özen yükümlülüğünde, Business Judgement Rule ilkesinin şartlarının hepsi teşebbüsler özelinde vücut bulmasa bile, söz konusu şartların varlığını arama noktasında tavizsiz davranmaktan vazgeçmek suretiyle, söz konusu ilke doğrultusunda kısmen sınırlama yoluna gidilmesinin, teşebbüs yöneticilerine faaliyet alanlarında tanınan takdir yetkisini anlamlı kılmak için bir gereksinim olduğu düşüncesindeyiz. Ayrıca, söz konusu yaklaşım tarzı hem teşebbüs yöneticilerinin nihayetinde özel sermayeli şirketlerdeki muadili yöneticilerden daha az kazanmaları -ki özel sermayeli şirket yöneticilerinin bilhassa aile şirketleri baz alındığında pek çok kez aynı zamanda şirketin ortakları olduğu da bir realitedir- hem de liberal ekonominin gereksinimi ve devletin yargı yoluyla da olsa serbest piyasa düzenine müdahalesinin minimum olması gerekliliği hususları birlikte değerlendirildiğinde, mahkemelerin teşebbüs yöneticilerinin faaliyetlerini yerindelik yönünden denetlemesine kapı açılması sonucunu doğuracak özen ödevinin katı yorumu usulünden vazgeçilmesi adına, söz konusu ilkeden yararlanmanın rasyonel bir tavır olacağı düşüncesindeyiz.

Teşebbüs yönetim kurulunun aldığı kararlar nedeniyle hukuki sorumluluğunun

⁸⁷⁸KİT'lerin görev zararları ve finansman açıklarının konsolide bütçe üzerine yük oluşturmaları, söz konusu mali yükün kamunun sırtına binmesi anlamına gelmektedir. Faaliyetleri sonucu finansman açığı veren KİT'ler bu açıklarını çeşitli şekillerde finanse etmektedirler. Konsolide bütçeden yapılan transferler de, KİT'lerin finansman yöntemlerinden birisidir. Her yıl bütçeden KİT'lere sermaye, görev zararı ya da yardım başlıklarıyla transfer yapılmaktadır (Ayyıldız Sayın, 2005a:90). Zaten KİT'lere zararlarının karşılanması için yapılan ödemeler, Maliye Bilimine göre geniş anlamda kamu gideri yapısındadır (Erginay, 1998:131).

saptanmasında üyelerin bu bağlamda göstermeleri gereken özen derecesi ölçü niteliği taşımaktadır. Bilindiği üzere, teşebbüs genel müdürünün aksine teşebbüs yönetim kurulu, teşebbüsün en yüksek karar mercii olarak daha ziyade iç ilişkide görev yapan bir organ olma özelliğini göstermektedir. Genellikle, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri takdir yetkilerini kendilerine Teşebbüs Genel Müdürlüğü'nce sunulan karar taslağı ve ekindeki belgeleri inceleyerek ve yönetim kurulunda bu konuda yapılan görüşmeleri temel alarak kullanırlar. Uygulamadaki şekliyle kural olarak, teşebbüsün Genel Müdürlük biriminde görev yapan kadrolarca kendilerine sunulan bilgi ve belgeleri doğru, yapılan öneriyi samimi kabul etmek durumundadırlar. Bu durumda, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin sahip oldukları takdir yetkilerini öneri yönünde ya da aleyhinde kullanmalarının salt bu nedenle kendilerine sorumluluk getirmemesinin işin doğası gereği daha uygun olacağını düşünmekteyiz. Diğer bir anlatımla, mahkeme hakiminin yönetim kurulunun takdir yetkilerini yerindelik yönünden incelemesi bu şekilde işleyen bir karar alma süreci nedeniyle uygun düşmeyecektir.⁸⁷⁹ Bu durumda Business Judgement Rule ilkesi hakim denetleme yetkisi için gereken zorunlu sınırı ve dolayısıyla denetimin hukuki meşruiyetini sağlayacaktır.

Söz konusu ilkenin yukarıda anlatıldığı şekliyle hakim yetkisini sınırlandıran ve netleştiren yapısı sayesinde, hem özen yükümünün teşebbüs yöneticilerinin sorumlulukları cihetine gidilebilmesini teminen dengeli bir biçimde uygulanabilir kılınması, hem de söz konusu yükümün teşebbüs yöneticilerinin faaliyetlerini bütünüyle işlevsiz ve anlamsız kılmayacak düşük yoğunlukta olması sağlanmış olmaktadır. Bu durumda teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin alınmasına katıldıkları bir karardan dolayı sorumlu tutulabilmeleri, kararın alınması ve oylanması aşamasında mevzuatça kendilerine verilen bir görevi yerine getirmediklerinin saptanmasına bağlı kalacak, böylece Business Judgement Rule ilkesinin şartlarının gerçekleşmediği varsayılacaktır. Ancak geleceğe dönük tahminleri ve beklentileri de denkleme koyan takdir yetkisindeki yanılğı, bu yetkinin sınırlarını aşan somut olaylara bağlanabiliyorsa, bu takdirde hakim bu olguları incelemek hakkına sahip olacaktır (Kırca, 2004:88).

⁸⁷⁹ Genel olarak yargıcın yönetim kurulu kararlarını yerindelik açısından inceleme yetkisine sahip olmadığı görüşüne kanıt olarak bir yönetim kurulu kararının oy çokluğu ile alınması gösterilebilir. Zira, söz konusu husus bu konuda görüş farklılıklarının oluşabileceğinin somut kanıtını teşkil etmektedir. Bkz. Kırca (2004:89).

1.1.3.2. Tedbirli yönetici – üst yönetim

Yeni TK’da yönetim kurulunun özen borcuna ilişkin “tedbirli yönetici”⁸⁸⁰ ölçüsü getirilmiş ve “basiretli iş adamı” ölçüsünden vazgeçilmiştir. Tedbirli yönetici kavramı açıklanırken, “bir yöneticinin nesnel olarak kontrolü dışında kalan ve nesnel beklentilerin ötesindeki tedbirlerden” sorumlu tutulamayacağı belirtilmektedir. Hatta sorumluluk alanına ilişkin olarak getirilen söz konusu sınırlama, yeni TK’nın 553 üncü maddenin 3 üncü fıkrasında pozitif hukuk normuna dönüştürülmüştür.⁸⁸¹

Yeni TK’nın ilgili hükmünün bu şekliyle kısa bir süre öce yürürlüğe girmesiyle birlikte, ticaret hukuku açısından teşebbüs yöneticilerinin gözetim yükümünün devam edeceği noktasında bir tereddüt hasıl olmamakla birlikte, söz konusu yükümün kontrol dışında kalan olgu ve konular hakkında da bulunup bulunmayacağı hususu tartışma konusu olmaya başlamıştır.⁸⁸² Teşebbüs yöneticilerinin teşebbüs zararının oluşmasında uygun nedensellik bağının veya kusurlarının yokluğu halinde, soyut bir gözetim görevi anlayışına dayanılarak sorumlu tutulamayacağı varsayıldığında, teşebbüs yöneticisinin verdiği kararda ve giriştiği faaliyette “kusur” ve “nedensellik bağı” olgularını aramak gerekecektir. Nitekim komplike bir yapı arz eden ve devasa bütçelere sahip teşebbüsler için, teşebbüs yöneticisinin sorumluluk haritasını çizerken söz konusu olguların varlığını aramamamız, onlara insan takatinin üstünde bir gözetim yükümü yüklememiz anlamına gelecektir. Bu çapta ve büyüklükte işletme ya da işletmelerin yönetimindeki kimseleri, söz konusu işletmelerdeki her türlü kanuna ve şirket yararına aykırılıktan sorumlu tutmak, onları soyut gözetim görevi gibi pratik değeri fazla olmayan irrasyonel bir yükümlülük uygulamasına tabi tutmak anlamına gelecektir. Bu bağlamda yeni TK’nın ilgili hükmü yerinde bir çıkarsamada bulunmakla soyut gözetim görevine

⁸⁸⁰“Tedbirli yönetici” kavramı ile, görevi yerine getirebilmek için yetkin olan, ilgili bilgileri değerlendirebilen, uygulamayı ve gelişmeleri izleyebilen ve denetleyebilmek için gereken yetenek ve öğrenime sahip olan yönetici kişi anlaşılmaktadır (<http://www.cerebra.com.tr/turkce/site/yenittkmuhasebevemaliisler.html>, Erişim Tarihi: 14.07.2010).

⁸⁸¹Yeni TK m. 553/3 “Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınmaz.”

⁸⁸²Yeni TK’ya göre tedbirli yönetici ölçüsüne göre hareket eden yönetim kurulu üyesinin ekonomideki bütün krizlerden, pazar şartlarındaki değişikliklerden ve belirsizliklerden doğan riskleri önceden teşhis etmesi ve gerekli önlemleri alması, aksi halde sorumlu tutulması gerekecektir (<http://www.cerebra.com.tr/turkce/site/yenittkmuhasebevemaliisler.html>, Erişim Tarihi: 14.07.2010). Bu durumda muhtemel ekonomik krizler ve pazar şartlarındaki değişiklikler yöneticinin kontrolü dışında kalan olgu ve konular olarak değerlendirilmeyecektir. Ayrıca, “kontrolü dışında olma” ölçütünün kötüye kullanılmaya müsait bir ölçüt olduğuna ilişkin öğretide farklı görüşler de bulunmaktadır. Bkz. Akdağ (2008b)

dayanılarak yöneticilerin sorumlu tutulmalarını engellemeye çalışmaktadır.

Yine yeni TK'nın 375 inci maddesinin (e) bendinde yer alan *“Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönetmeliklere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi”* yöneticilerin devredilemez yetki ve görevlerindendir. Üst yönetim kavramından ne anlaşılması gerektiği ise yeni TK'nın gerekçesinde şöyle ifade edilmiştir.⁸⁸³ *“(e) bendi: Üst yönetim ile kastedilen hem kuramsal açıdan hem de işletme iktisadı yönünden gerekli olan işlerin akışının gözetimidir. Yoksa, yönetim kurulu bir kontrol ve denetim organı değildir. Üst gözetimin normatif niteliği hükmün bizzat kendisinden anlaşılmaktadır.”*

Üst gözetim ile ilgili olarak getirilen düzenleme ile gerekçesini birlikte değerlendirdiğimizde; bilhassa teşebbüs yöneticileri için karmaşık bir tablo ortaya çıkmaktadır. Bir yandan üst gözetim, yöneticilerin yönetimle görevli kişilerin kanuna, esas sözleşmeye, iç yönetmeliklere ve yazılı talimatlara uyup uymadıklarının gözetimi olarak tarif edilmekte, öte yandan gerekçede bu gözetimin hem kuramsal hem de işletme iktisadı yönünden gerekli işlem akışını gözetlemek olduğu ileri sürülmektedir. Gerekçe, anılan düzenlemeyi açıklama noktasında ilk bakışta kafa karıştırıcı bir yön ihtiva ediyor olmakta izlenimini vermektedir. Buna mukabil, gerek kuramsal açıdan gerekse işletme iktisadı açısından gerekli işlem akışını gözetlemek bilhassa teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin -teşebbüs genel müdüründen ziyade- göreviyle örtüşmekte olduğu için gerekçedeki açıklama, düzenlemedeki hükümden daha fazla teşebbüs yöneticilerinin üst gözetim yükümünü açıklamaktadır. Zira yönetim kurulu üyeleri, üst gözetim görevini, teşebbüsün yönetiminde hiyerarşik açıdan daha alt düzeyde olan kişilerin çalışmalarını onları kontrol ederek ve denetleyerek yerine getirecektir.

Dikkat edilecek olursa üst gözetim müessesesi sayesinde teşebbüs yönetim kuruluna, teşebbüse ilişkin faaliyet plan ve programını hazırlamak ve uygulanmasını takip gibi nispeten soyut ve üst düzey bir görevin yanında, teşebbüsün doğrudan yönetimiyle görevli diğer idarecilerinin daha somut çizgideki idari faaliyetlerine müdahil olmak gibi yan bir görev de verilmiş olmaktadır. Bu ek görevin, paralelinde teşebbüs yönetim kurulu üyeleri için ek sorumluluklara da neden olacağı ve söz konusu üyelerin, gözetime muhatap diğer idarecilerin faaliyetlerinin sorumluluğuna iştirak

⁸⁸³<http://turkhukuk sitesi.com/serh.php?did=4792>. (Erişim Tarihi: 18.07.2010).

etmek zorunda kalacağı yadsınamaz bir gerçektir. Üst gözetim müessesesiyle birlikte uygulamada görüldüğü şekliyle, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin diğer yöneticileri adeta uzaktan gözlemleri varsayımı anlamsız ve yetersiz kalacaktır. Ayrıca, söz konusu düzenlemenin teşebbüslerdeki denetim organının yetkisinin bir kısmını yönetim kuruluna intikal ettirdiği iddiası da geçerli değildir. Zira, söz konusu düzenleme ile teşebbüs yönetim kurulu üyeleri, işlerin gidişatı ile ilgili kontrol ve denetimleri yapacak ve gerekli tedbirleri alacaktır. Bu bağlamda söz konusu denetim ve kontrolün, denetim organı olan denetim kurulunun görevinden farklı olduğu ise açıktır.

Bu bölümde bahsedilmesi gereken diğer bir husus ise, çok büyük ve karmaşık yapıya sahip teşebbüslerde pek çok şeyin nesnel açıdan kolayca yönetim kurulu üyesinin kontrolü dışında kalacağı gerçeğinden hareketle, “yöneticinin nesnel olarak kontrolü dışında kalan tedbirler” tanımlamasının dar mı geniş mi yorumlanacağı meselesidir.

Teşebbüsler sahip oldukları müesseseler, iştirakler ve bağlı ortaklıklar nispetinde çok üniteli bir yapı arz edebilmekte, bu durum ise her ünitenin yöneticisi üzerindeki kontrolü güçleştirmekte ve hatta imkânsız kılmaktadır. Bilindiği üzere işin karmaşıklığı ve büyüklüğü, gösterilmesi gereken özen borcunu ağırlaştırmaktadır. Kanımızca, kontrolün güçleştiği bu işlerde çözüm, yönetim kurulu üyesinin özen borcunu kontrolü altındaki işlerle sınırlamak değil onun kontrolü sağlayacak mekanizmaları kurmasını sağlamaktır. Bu noktada teşebbüs yönetim kurulu, teşebbüsün büyüklüğüne uygun organizasyonu yapmak ve danışmanlardan ve uzmanlardan yararlanarak kontrolü sağlamakla yükümlü olmalıdır. Aksi bir yorum tarzı geliştirdiğimizde, bir anlamda herkesi bireysel anlamda kontrol edebileceği oranda sorumlu tutmuş oluruz.

Üst yönetim ile kastedilen, yönetim kurulu üyesinin idare ile görevlendirilen kimselerin yaptıkları işleri mümkün olduğunca fazla zaman aralığı bırakmadan gözlemesi, yapılan işlere ilişkin kritik sorular sorması ve gerektiği takdirde müdahale etmesidir. Diğer bir anlatımla, yönetim kurulu yapılan her işi değil, idarecilerin faaliyetlerini ve işin gidişatını genel olarak kontrol etmelidir. Bu noktada teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin tüm ünitelerdeki alt düzey idarecilerin her türlü faaliyetlerini ayrıntılı olarak izlemekten ziyade, kendi bakış açısına göre riskli gördüğü alan ve ünitelere yoğunlaşarak denetim ve kontrol anlamında nokta operasyonları yapması daha

tercihe şayan olacaktır. Bu durumda yöneticilerin sorumluluğuna ilişkin hükümlerde güdülen amaç yönetim kurulu üyelerini her fırsatta sorumluluktan kurtarmak değil, iyi bir yönetim sergilemelerini sağlamak olmalıdır.

1.1.4. Sadakat borcu

Teşebbüs yöneticileri için de aynen geçerli olduğunu düşündüğümüz sadakat borcu, kaynağını anonim ortaklıkla yönetim kurulu arasındaki vekalet (veya hizmet) sözleşmesinde bulur (Bilge, 1971:292; Saymen, 1954:483 vd.; Reisoğlu, 1968:157 vd.).

Bunun dışında, teşebbüs ile yöneticilik statüsü arasında kamu hukuku kökenli bir ilişki olsa dahi yine de kanundan doğan bir sadakat borcu kavramı devreye girebilecektir. Sadakat borcu, geniş çerçeveli bir yükümdür ve yöneticiler ile ortaklık (teşebbüs) arasında güven temeline dayanmaktadır⁸⁸⁴ (İmregün, 1989a:231; Çamoğlu, 2007:68,73). Söz konusu borç genel bir ifade ile, yönetim kurulu üyelerine her türlü faaliyetlerinde ortaklığın menfaatlerini daima ön planda tutmak mükellefiyetini yüklemektedir.⁸⁸⁵ (Çamoğlu vd. 2005:332; Ansay, 1982:119). Bu durum teşebbüs yöneticileri için evleviyetle geçerlidir. Zira, teşebbüs yöneticisinin teşebbüs ile olan ilişkisi diğer özel sermayeli şirketlerde sıkça rastlanıldığı üzere hiçbir surette pay sahipliği veya ortaklık biçiminde kurulmayacağından “kişisel menfaati”⁸⁸⁶ ile “teşebbüsün menfaati” arasında bir ortak alan asla oluşmayacaktır. Teşebbüs yöneticisinin kişisel menfaati ile teşebbüsün menfaatinin alanlarının bu denli keskinlikte ayrı oluşu, sadakat borcunu teşebbüs yöneticileri için daha çok anlamlı ve gerekli kılmaktadır. Sadakat yükümlülüğünün teşebbüs yöneticileri nezdinde bu derece önem

⁸⁸⁴OECD Raporunda da yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler ile ortaklık arasındaki güven temeline dayanan ilişkinin sadakat yükümlülüğü doğurduğu belirtilmektedir. Bkz. OECD (1989:23-47). Ayrıca, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin normal görev süresi 3 yıl olsa bile, görev süreleri sona ermeden her zaman siyasi erk tarafından görevlerinden azledilebilmeleri, teşebbüs tüzel kişiliği ile teşebbüs yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişkilerin güven temeline dayalı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu doğrultuda, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin, kural olarak, kamu adına siyasi erk tarafından seçilmeleri ve her zaman bu görevden yine siyasi erk tarafından azledilebilmeleri, yönetim kurulunun kamunun menfaati yönünde hareket etmesini zorunlu kılarken; teşebbüs yöneticilerinin kamuya karşı hesap verebilirliğini sağlamaktadır. Bu yönde bkz. OECD (1989:22).

⁸⁸⁵Nitekim vekalet, hizmet gibi başkasına ait bir işi görmeye yönelen sözleşmelerde işin ait olduğu kimsenin çıkarına görülmesi bu sözleşmelerin doğal bir sonucu ve unsurudur (Tandoğan, 1982:38).

⁸⁸⁶Kanımızca, teşebbüs yöneticisinin kişisel menfaatini tatmin etmekte kullanılan etki araçları parasal/aynı bir nitelik taşıyabileceği gibi; parasal olmayan, gayri maddi bir nitelik de taşıyabilmektedir. Hatta kişisel menfaat kavramı da geniş bir şekilde yorumlanıp, teşebbüs yöneticisinin aile, akraba ve tanıdıklarına kişisel menfaat sağlanması (kendilerine teşebbüs ve işletmelerinde istihdam imkânı sağlanması gibi) aynı bağlamda değerlendirilebilir. Bu son durumda, teşebbüs yöneticisinin kişisel menfaati “dolaylı” olarak tatmin edilmiş olmaktadır.

kazanması, teşebbüs yöneticilerinin çıkarları ile teşebbüs tüzel kişiliğinin çıkarları çatıştığında, teşebbüs yöneticilerinin, teşebbüs tüzel kişiliğinin çıkarlarını kendi çıkarlarından üstün tutmalarını zorunlu kılmaktadır (Hacımahmutoğlu, 2008:178). Teşebbüs yöneticileri için, teşebbüsün menfaati amacıyla kullandıkları teşebbüse ait gücü kişisel menfaatlerine tahvil etmemeleri, devasa büyüklükte bir yapının yöneticisi olmanın sağladığı nüfuzu kötüye kullanmamaları için sadakat borcu önemli bir sorumluluk kaynağı olarak özen ödevinin ardından gelmektedir.

Sadakat borcu, sır saklama ve özen gösterme yükümlülüklerinin temelini teşkil etmekte ve özen yükümünü de içine alacak genişlikte bir sadakat yükümünün varlığı, teşebbüs yöneticileri dahil tüm şirket yöneticileri için kabul edilmektedir (İmregün, 1989a:231; Ansay, 1982:109). Yeni TK, şirketle işlem yapma ve şirkete borçlanma (TK. m. 395), müzakerelere katılma (TK. m. 393), ve rekabet yasakları gibi, genellikle sadakat borcu kapsamında değerlendirilebilecek bazı hususları özel sorumluluk halleri olarak ayrıca düzenlemiştir (Çamoğlu vd., 1982:299). Bu hükümler mucibince, teşebbüs yöneticilerinin, teşebbüsün faaliyet alanına giren konularda teşebbüs dışında faaliyette bulunması ya da teşebbüsle kendilerinin ticari ilişkiye girmesi sadakat yükümünün ihlali anlamına gelecektir (Sarıkaya, 2010b:253).

233 sayılı KHK'nın yürürlüğe girmesinden önceki düzenlemelerde teşebbüs yöneticilerinin serbest meslek icra edemeyecekleri, ek olarak da ticaret yasalarına göre "tacir ve esnaf" sayılmalarını gerektiren faaliyetlerde bulunamayacakları hükümleri yer almaktaydı. Kanımızca, sadakat borcunun teşebbüs yöneticileri nezdinde kendisinden beklenen işlevsel yararı sağlayabilmesi için, 233 sayılı KHK ile kalkan söz konusu sınırlamaların yeni bir düzenleme ile tekrar devreye sokulması yerinde olacaktır. Teşebbüs yöneticilerinin, teşebbüse ait olan ve teşebbüsün menfaati için kullanmaları gereken gücü kişisel menfaatlerine yönlendirmeleri ancak bu şekilde önlenebilecektir.

1.2. Ticaret Kanunu'na Göre Kamu İktisadi Teşebbüs Yöneticilerinin Sorumluluk Durumu

1.2.1. Genel olarak kamu iktisadi teşebbüs ve teşebbüs yöneticilerinin Ticaret Kanunu karşısındaki durumu

İlk olarak belirtilmesinde yarar bulunmaktadır ki, "teşebbüslerin sermayelerinin devlete ait olması ve bazı yönetim organlarının tayin usullerinin özellik arz etmesi, bu

kurumlara kamu hukuku müessesesi vasfı vermeyip, bu kuruluşlar özel hukuk tüzel kişisi olduğundan haklarında özel hukuk hükümleri uygulanacaktır”.⁸⁸⁷

Yine bilindiği gibi, anonim şirketler, TK’nın 124 üncü maddesi gereğince ticaret şirkettir. Zira, ticaret şirketleri, tüzel kişiliğe sahip olan ve TK’nın 124 üncü maddesinde sayılan kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerdir (Arkan, 2005:116). Tüzel kişiliğe sahip olan⁸⁸⁸ söz konusu yapılanmalar TK’nın 16 ncı maddesinin 1 inci fıkrası gereğince herhangi bir şart aramaya gerek olmaksızın tacirdirler.⁸⁸⁹ KİT’ler anonim şirket biçiminde yapılandırılmışlardır ve anonim şirketler “Amaç ve Konu” başlıklı TK’nın 331 inci maddesine göre “*kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular*” için kurulabilirler (Arslan, 2006:150; Ansay, 1970:104).

Bir kısım KİT’in adında “anonim şirket” ibaresinin bulunmasına karşılık diğer bir kısmında söz konusu ifadenin bulunmaması tacir sıfatının kazanılması noktasında önem arz etmemektedir. KİT’ler de bu anlamda iktisadi maksat ve konu için kurulmuş yapılandırmalardır. 233 sayılı KHK kapsamında yer alan ve ekindeki listede adı bulunan bütün devlet teşebbüsleri ile bunlara bağlı müesseseler bağımsız tüzel kişiliğe sahip olup tacir sıfatına da tabidirler. TK hükümlerinin uygulama alanının belirlenmesi bakımından söz konusu sığata tabi olmak önemlidir ve bu nedenle söz konusu sığata tabi olmak aynı zamanda TK hükümlerine tabi olmayı da beraberinde getirmektedir (Taşkan, 2007:233).

TK’nın 16 ncı maddesinin 1 inci fıkrasına göre, kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tacir sayılırlar (İmregün 1977:32). TK’nın 16 ncı maddesinin kenar başlığı “Tüzel Kişiler” olduğu için burada söz konusu edilen kurum ve kuruluşlar, tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Yargı içtihatlarına göre, söz konusu hükümde, her ne kadar Ordu

⁸⁸⁷YHGK, 25.02.2004 T., 2004/4-10 E., 2004/113 K. (Kazancı)

⁸⁸⁸Tüzel kişiliğe sahip olan söz konusu yapılanmalar temsilcileri vasıtasıyla haklardan yararlanmak ve onları kullanmak yeteneğine sahiptirler. Bu bağlamda hakları kullanabilmek anlamına gelen fiil ehliyetinin kapsamına giren, hukuki işlem ehliyeti, husumet ehliyeti ve haksız fiil ehliyetine sahip olma tüzel kişiliğin bir sonucudur.

⁸⁸⁹TK m.16/1 “(1) Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar.”

Yardımlaşma Kurumu (OYAK), Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve İSKİ gibi kurumlara gönderme bulunsa da, öncelikle 233 sayılı KHK’da düzenlenen “iktisadi devlet teşekkülleri ve bunlar tarafından tesis olunan teşekkül ve müesseseler” kast edilmiştir.⁸⁹⁰

Bu durumda söz konusu hükmün mefhumu muhalifinden, kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen kurum ve kuruluşların hiçbir şekilde tacir sayılmayacağı anlaşılmaktadır. Aslında TK’nın 16 ncı maddesindeki tanımda yer alan “kurum ve kuruluşlar” kavramlarına eski TK’da tekabül eden kavramlar olan “teşebbüs ve teşekküller”⁸⁹¹in ihtiva ettiği anlam, eski TK’nın yürürlüğe girdiği 1957 yılından bu yana bir hayli değişiklik göstermiştir. Türkiye’nin sosyo-politik yapısının değişimi ve kamu hizmeti kavramının da bu değişim paralelinde evrimleşmesi neticesinde ortaya çıkan yeni tüzel kişiliklerin, söz konusu kavram kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği biraz da kanun koyucunun iradesini çözmemize yarayacak lafzi yorum metodunu zorunlu kılmaktadır. Eski TK’nın 18 inci ve yeni TK’nın 16 ncı maddeleri söz konusu metotla irdelendiğinde; eski TK’nın yürürlüğe girdiği dönemin konjonktürel şartlarında devletin bir ticari işletmeyi ancak “teşekkül ve müessese” biçiminde işletebileceği ve bunu sağlamak adına kullanabileceği enstrümanın da, özel hukuk hükümlerine tabi ve dolayısıyla tacir sıfatına sahip bir tüzel kişilik oluşturması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

233 sayılı KHK’ya göre; bağlı ortaklıklar ve iştirakler ise anonim şirket statüsünde olup, 233 sayılı KHK ile saklı tutulan hususlar dışında özel hukuk hükümlerine tabi tutulmuşlardır. Dolayısıyla söz konusu yapılar da tacir statüsündedirler. Bağlı ortaklıklar ile iştirak şeklinde kurulan anonim ortaklıklar, 233 sayılı KHK’da istisnai bir hüküm bulunmadığından, TK’nın “Tüzel Kişiliğin Kazanılması” başlıklı 355 inci maddesine göre ve genel ilkeye uygun şekilde ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmaktadır.

İktisadi devlet teşekküllerinin, bunların müessese, bağlı ortaklık, işletme, işletme birimleri ile varlıklarının ve iştiraklerinin paylarının özelleştirilmesi 4046 sayılı Kanun hükümlerine tabidir. Kamu iktisadi kuruluşlarının, müessese ve bağlı ortaklıklarının, mülkiyetin devri dışında kalan yöntemlerle özelleştirilmesi de, 4046 sayılı Kanun

⁸⁹⁰Yrg. 4. HD., 26.09.1983 T., 1983/7696 E., 1984/7552 K. (Kazancı)

⁸⁹¹Bkz. Eski TK m. 8.

hükümlerine göre yapılmaktadır. 4046 sayılı Kanun'un 1 inci maddesine göre, KİT'lerin mülkiyet haklarının devrine ilişkin hususlar, kuruluşların gördükleri kamu hizmetinin esaslarına ve özelliklerine göre ayrı kanunlarla düzenlenecektir. Yine aynı Kanun'un 37 nci maddesine göre, özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar özel hukuk hükümlerine tabi olup bunlar hakkında 233 sayılı KHK hükümleri uygulanmayacaktır.

233 sayılı KHK, teşebbüs terimini “İktisadi devlet teşekkülleri” ve “kamu iktisadi kuruluşları” için kullanmıştır. 233 sayılı KHK'da belirtilen iktisadi devlet teşekkülleri, kârlılık ve verimlilik esaslarına göre çalıştıkları için ticari şekilde işletilmektedir ve bu durum kendilerini tacir olarak nitelendirmemizi gerektirmektedir. Buna karşılık kamu iktisadi kuruluşlarında sosyal fayda ağır basmakta olup kârlılık ve verimlilik unsuru tali bir nitelik göstermektedir. Söz konusu kuruluşların tacir niteliğini taşıyabilmeleri için, kuruluş kanunlarında özel hukuk hükümlerine tabi olduklarına ilişkin ayrı bir hükmün bulunması gerekmektedir.⁸⁹²

1.2.2. Kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşların tacir sıfatı

TK'nın 16 ncı maddesinin birinci fıkrasında “kuruluş kanunlarından” söz edilmekte ise de, şu an için KİT'lerin kendi kuruluş kanunları bulunmadığı ve onların yerine “Yüksek Planlama Kurulu” tarafından ana statüler hazırlanıp bunlar Resmi Gazete'de ilan edildikleri için, TK'nın 16 ncı maddesinin birinci fıkrasındaki düzenlemeyi “ana statüleri gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek üzere kurulmak” şeklinde anlamak gerektiğini düşünmekteyiz. Bir teşebbüsün tacir sayılabilmesi için ticari şekilde işletilmek üzere kurulması yeterlidir. TK'nın söz konusu maddesi uyarınca teşebbüslerin tacir sayılması için, kanunda öngörülen iki şart birlikte aranmamakta, kendi kuruluş kanunları (ana statüleri) gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek cümlesinden sonra “veya” eki getirilerek “ticari şekilde işletilmek üzere kurulan” teşebbüslerin de tacir sayılacakları belirtilmektedir (Erdem, 1992:49 vd.; Arkan, 2005:118).

Burada dikkat edilmesi gereken husus, tacir sıfatının işletilen kurum ve kuruluşlara ait olduğudur. Zira, yeni TK'nın 16 ncı maddesinin ikinci fıkrası ile, *“Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına*

⁸⁹²Yarg. 11. HD., 26.02.2004 T., 2003/6943 E., 2004/1822 K.(Kazancı)

çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler, kendileri tacir sayılmazlar” hükmü getirilmiştir.

“Bu hükmün sebebi açıktır. Devletin işlettiği işletme, görünürde ticari işletme olsa dahi gerçekte “ticari” değildir. Zira devletin amacı ticaret yoluyla gelir elde etmek değil kamu hizmeti yapmaktır. Devlet, kamu hizmetleri elde etmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları halktan vergi olarak toplamaktadır. O halde devlet tacir değildir. (Battal:2007a:70)”.

Gerçekten de TK’ya göre ticari işletmenin unsurlarından olan “gelir sağlamayı hedef tutma” unsuru söz konusu işletmelerde bulunmamaktadır. Zira, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin giriştikleri iktisadi faaliyetlerde gelir sağlamak hedefi, devletin varlık sebebi ve amacı kamu hizmeti yapmak olduğundan genellikle yoktur. Çoğunlukla devletin söz konusu faaliyetlerinde kârlılık ve verimlilik gibi ilke ve amaçlar hiç nazara alınmaz ve doğrudan sosyal fayda hedeflenir (Akalin, 1983:33). Fakat devlet KİT örneğinde olduğu gibi, çeşitli düşüncelerle işletmecilik türünden kamu hizmeti yapar ve bu durumda devletin kurduğu işletme gelir sağlama hedefine yönelik bir örgütlenme olarak belirir ve diğer şartlara da sahipse ticari işletme sayılır.⁸⁹³

Yukarıda bahsedilen söz konusu hükme nazaran teşebbüs tacir iken, teşebbüsü kuran kamu tüzel kişisi yani devlet tacir değildir. Esasında tacir sıfatı özel hukuka ait bir sıfat olması nedeniyle kamu tüzel kişisi olan KİT’ler için tacir sıfatının kullanılması ticari hayatın gereği sebebiyle zorunlu görülmüştür.

KİT yöneticilerinin konumu, ticari işletme niteliği gösteren teşebbüslerin konumundan farklılık arz etmektedir.

“TK ‘işletme’yi bir malvarlığı bütünü olarak kabul etmektedir. Buna göre; ‘işletme’ ile ‘işleten’ farklı kavramdır. “İşletme”nin bir malvarlığı bütünü olmasına

⁸⁹³“Ticari” işletme ve “iktisadi” işletme kavramları farklı kavramlardır. İktisadi işletme kavramı, mal veya hizmet üreten bir işletme olarak tanımlanmaktadır. Ticari işletme ise, gelir sağlamayı amaç edinen ve devamlılık arz eden ve esnaf işletmesi sınırlarını aşar tarzda belirli bir muhasebe organizasyonu içinde faaliyeti yürüten iktisadi işletme olarak tanımlanabilir. İktisadi ve ticari işletme tanım ve unsurları için bkz. Battal (2007:23 vd.); Arkan (2005:118 vd.); Ayhan (93 vd.); İmregün (1989b:167-168); Domaniç (1988a:315); Karayalçın (1968:480); Poroy ve Yasaman (2001:25-43); Aslan, Şenyüz ve Ergün (2002:80); Arslanlı (1959:17-34).

karşılık onu işleten kişi ya da kişiler, kişi türünden varlıklardır. Aradaki fark şudur: Kişiler, hukuk düzeninin tanıdığı hakların tarafıdır, alacaklısı ya da borçlusudur, hak sahibi ya da yükümlüsüdür. Buna karşılık malvarlığı parçaları hukuk düzeninin tanıdığı ve kişilere verdiği hakların konusunu oluşturmaktadır (Battal, 2007a:23).” Diğer bir ifadeyle, “işletme denilen malvarlığı bütününün sahibi, bu işletmeyi işleten kişi ya da kişilerdir. İşletmenin kârı da zararı da bu kişi yönünden bir anlam ifade etmektedir. Yine işletmenin borçları ve alacakları da bu kişinin borcu ve alacağıdır (Battal: 2007a:30)”.

Bu durumda KİT yöneticileri, işleten sıfatına sahip olmakla, tacir sıfatı nedeniyle teşebbüsün sahip olduğu sorumluluk ve tabi olduğu hükümlere, teşebbüsü işleten kimseler olarak sahip ve tabi olmaktadır. Dolayısıyla basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğü ticari işletmeyi işleten sıfatıyla KİT yöneticilerine izafe edilecektir. Bu bağlamda iktisat bilimi için anlamlı olabilecek “işletmenin borçları” terimi, hukuk biliminde “işletmeyi işletenin borçları” olarak anlaşılmalıdır. Bu yaklaşım açısı bizi, tacir sıfatına izafe edilen yükümlülükleri bir “kişi” olmayan tacir teşebbüsün kendisinde değil, onu işleten KİT yöneticilerinin uhdesinde kabul etmemiz gerekliliği gerçeğine ulaştırmaktadır.

Yine tacir sıfatının tabi olduğu sorumlulukları KİT yöneticilerine izafe edebilmemize imkân tanıyan diğer bir hukuki zemin de, kurul-organ niteliği gösteren (Çamoğlu vd., 1982:271) teşebbüs yönetim kurulunun üyelerinin her birinin organ görevlisi olduğu gerçeğidir. Söz konusu gerçeklik nedeniyle de birlikte teşebbüs yöneticileri organ olarak hizmette bulunmaktadır. Organ, bizzatı bu sıfatla tüzel kişiye karşı hak ve yükümlülüklerin sujesi olamadığına göre, tüzel kişi karşısında hak ve borçların hamili sıfatını organ görevlisi üyelerin kazandığını kabul ettiğimizde, teşebbüs yöneticilerini yine tacirlerin tabi olduğu sorumluluğa tabi tutacağız.

Bu noktada akla KİT’lerin profesyonel kadrosunda çalışan yöneticiler olan yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerinin “tacir yardımcısı” olarak addedilip addedilemeyeceği sorusu gelmektedir. Kanımızca, söz konusu kimseleri tacir yardımcısı olarak nitelememiz mümkün değildir.⁸⁹⁴ Zira, KİT Yönetim Kurulu’nu oluşturan

⁸⁹⁴Buna mukabil ileride de değineceğimiz üzere, teşebbüs genel müdürlerinin durumu istisnai bir nitelik arz etmekte olup kendilerinin tacir yardımcılarında ticari temsiliye benzetilebileceğini, ticari temsilcilere ilişkin sorumluk hükümlerinin teşebbüs genel müdürleri hakkında da uygulanabileceğini

yöneticiler şirketin yardımcısı değil “kendisi gibi”dirler. Şirketin karar alması ve aldığı kararı uygulayabilmesi için söz konusu kimselerin varlığı önkoşul olarak gereklilik göstermekte olup, bu kimselerin statüleri şirketler hukukunun konusuna girmektedir. TK’nın 16 ncı maddesinin amir hükmü gereği devleti tacir saymayıp bizatihi işletmenin kendisine tekabül eden teşebbüsü tacir saydığımızda, tacir olmanın sonuçları bakımından hem mevzuat hem de pratik zorunluluk gereği söz konusu işletmeyi işletenin devlet değil bizatihi KİT yöneticileri olduğunu kabul etmemiz gerekmektedir. İşleten, teşebbüs yöneticisiyle özdeşleştiğinde ise tacirin hak ve sorumlulukları bizatihi işleten sıfatıyla teşebbüs yöneticilerinin kişiliklerinde somutlaşacaktır.

1.2.3. Kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşların tacir sıfatının sorumluluk anlamında hukuki sonuçları

Buraya kadar ki anlatılanlar ışığında bir husus netleşmektedir ki, KİT’ler; TK’nın ilgili hükümleri gereğince tacir hükmündedirler ve tacir sıfatının hukuki sonuçlarına tabidirler. Özel hukuk açısından tacir sıfatının hukuki sonuçları esas itibariyle TK’da düzenlenmiştir. Bu sonuçlar içerisinde hukuki ve mali sorumluluk kaynağı teşkil edecek en önemli sonuç tacirin basiretli iş adamı gibi hareket etme mükellefiyetidir (İmregün, 1977:34). TK’nın 18 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde “basiretli bir iş adamı” gibi hareket etmesi gerekmektedir.⁸⁹⁵

“Basiret, tedbirli ve dikkatli davranabilme ve ileriye görebilme yeteneğidir. Basiretli tacir olmak; tedbirli, sağduyulu, ileriye makul ve mutad ölçüde görebilen, karar vermeden önce yeterince bilgilenip düşünebilen ve kararının bütün sonuçlarını kestirebilen bir iş adamı olmak demektir (Battal, 2007a:110)”.

Basiretli iş adamı gibi davranma yükümü, aslında objektif bir özen ölçüsü getirmekte (İmregün, 1977:34) ve tacirin ticari işletmesi ile ilgili faaliyetlerinde, kendi

düşünmekteyiz.

⁸⁹⁵ TK’nın 18 inci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen söz konusu hüküm, ticari borçlarda taraflar arasında özel bir hüküm yoksa borçlunun borcunu yerine getirmedeki özen derecesini tayin eden, tamamlayıcı bir hukuk kuralıdır. Ayrıca, TK’nın 18 inci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen “basiretli iş adamı gibi hareket etme mükellefiyeti” yabancı hukukta da uygulama alanı bulan hukuki bir kurumdur. Örneğin, Alman Medeni Kanunu’nun 242 ve Ticaret Kanunu’nun 347 nci paragraflarında benzer hükümler sevk edilmiştir. Alman Medeni Kanunu’na göre, borçlu edimini teamül ve adetin gerektirdiği iyiniyet kurallarına uygun olarak yapmalıdır. Alman Ticaret Kanunu’na göre ise, kendi bakımından ticari bir muameleden dolayı diğer tarafa ihtimamla mükellef olan dürüst bir tacirin ihtimamını göstermeye mecburdur.

yetenek ve imkânlarına göre ondan beklenebilecek özeni değil⁸⁹⁶ aynı ticaret dalında faaliyet gösteren tedbirli, öngörülü bir tacirden beklenen özeni göstermesinin gerekli olduğunu vurgulamaktadır.⁸⁹⁷ Bu durumda KİT'ler, faaliyet gösterdiği sektörde rekabet ilişkisi içerisinde bulunduğu özel sermaye şirketlerinin, varlık sebebi olan kâr kazanma amacını sağlama noktasında göstermek zorunda olduğu asgari özeni göstermekle yükümlüdür. Bu yaklaşım tarzı KİT'ler ile diğer özel sermaye şirketlerini aynileştirmede ve sorumluluk kapsamlarının tayini noktasında adeta eşdeğer kılmaktadır.

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi, tacirin ticari işletmesi ile ilgili tüm faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi davranması gerekmektedir. Dolayısıyla, tacirin ticari faaliyetleri sırasında “haksız rekabet”i önlemek için gerekli tedbirleri alıp almadığı da, bu özen ölçüsü dikkate alınarak saptanmaktadır. Özel sektörle rekabet ortamı içerisinde ve onlarla aynı iş dalında faaliyet gösteren KİT'lerin, sahip oldukları kamu kaynaklı ekonomik ayrıcalıklar nedeniyle, TK'nın haksız rekabeti düzenleyen ilgili hükümlerini ihlal etme ihtimali kuvvetle muhtemeldir ve basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğü, bu bağlamda KİT yöneticileri için ihlale set çeken keskin bir sınır niteliği taşımaktadır.

KİT'ler gibi tüzel kişi tacirler için basiretli olmak, gerçek kişi tacirlere nispetle farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda KİT yöneticileri, tacir teşebbüsün sorumluluklarına işleten sıfatıyla tabi olmanın yanı sıra, -tüzel kişi teşebbüsün basiretini değerlendirmemize imkân verecek şekilde teşebbüsün akli olmadığına göre teşebbüs adına akıl kullanarak düşünüp karar veren yöneticilerin kararlarında basiretin varlığını aramamız gerektiğinden- tacirlere ilişkin basiretli davranma yükümlülüğüne bu anlamda da tabi olacaklardır. Bu durumda, tüzel kişiyi üçüncü kişilere karşı temsil eden kanuni temsil organı üyelerinin, yani KİT yöneticilerinin, faaliyetleri sırasında basiretli davranmak beklentisi bu açıdan da gereklilik arz etmektedir. Yine bu durumda sorumluluğu üyelerin doğrudan doğruya temsil ettikleri tüzel kişiliğe hasretsek bile, şartları varsa hizmet ya da vekalet sözleşmesine ilişkin kurallar uygulama alanı bulacak

⁸⁹⁶Teşebbüs yöneticiliğine atanabilmek için 233 sayılı KHK'nın 7 nci maddesinde belirtilen nitelik ve şartlar, söz konusu yöneticilerden beklenecek özeni, muadilleri özel sermayeli şirket yöneticilerine nazaran çok üst düzey seviyede tutmaktadır.

⁸⁹⁷Söz konuyu ölçüyü teyid eden çeşitli Yargıtay kararları da bulunmaktadır. Bkz. YHGK, 15.10.2003 T., 2003/13-599 E., 2003/599 K. (Kazancı).

ve 657 sayılı DMK'nın daha önce bahis konusu ettiğimiz hükümleri yardımıyla temsil olunan tüzel kişilik, teşebbüs yöneticilerine rücu edebilecektir. Kanımızca, sorumluluk doğrudan teşebbüs yöneticilerine yukarıda açıklanan nedenlerle kanalize edilebilecekken, diğer yandan rücu mekanizmasıyla kendilerine dolaylı şekilde de kanalize edilebileceği gerçekliği karşısında, her halükârda teşebbüs yöneticilerin basiretli davranma yükümlülüğünün müeyyidesine tabi olacağı gerçeğini tereddüte mahal bırakmayacak şekilde kabul etmemiz gerekmektedir.

1.2.4. Basiretli davranış yükümlülüğüne aykırılığın sonuçları

Özel sermayeli ticari işletmelerde, yönetici basiretsiz davrandığında kendi işletmesi zarar ettiği için, zarar kavramı başlı başına bir müeyyide olarak basiretli davranış yükümlülüğüne uyma gereksinimini anlamlı kılmaktadır. Yani yönetici basiretsizliğinin sonuçlarına bizatihi katlanmakta ve rücu edebileceği kimse bulunmamaktadır. Sözleşme özgürlüğü ve ticari hayatın kendisine özgü riskli yapısı da basiretsizliğin sonuçlarına yöneticinin bizzat katılması hususunu bize dikte etmekte ve bu hususu meşru kılmaktadır.

Buna mukabil KİT'lerde yönetici ortak olmadığından teşebbüsün zararı yöneticiye yansımamakta ve ilk etapta teşebbüs yöneticisi basiretsizliğin sonuçlarına bizatihi katlanmamakta,⁸⁹⁸ söz konusu sonuçlar bizatihi teşebbüsün tüzel kişiliğinde vuku bulmaktadır. Bu durumda, doğrudan kendi kişisel mameleğini ilgilendirmeyen ticari işlemlerde teşebbüs yöneticisini basiretli davranmaya zorlayacak baskı mekanizmalarına ihtiyaç olacaktır. Bu husus ise teşebbüs yöneticileri için zarara doğrudan katlanmanın dışında ek yükümlülüklerin uygulama alanı bulmasını zorunlu kılmaktadır ki, idari, mali ve siyasi sorumluluk müesseseleri bu noktada devreye girmektedir.

Bu bağlamda, TK'nın 18 inci maddesinin ikinci fıkrası boşluk doldurucu bir

⁸⁹⁸Teşebbüs yöneticisinin basiretsizliğinin sonuçlarına bizatihi katlanmamasının kendi davranışı ile özel sermayeli şirket yöneticisinin davranışı arasında önemli ölçüde farklılığa neden olduğu gözlenmektedir. Zira, teşebbüs kârları, yönetici ve çalışanlarının teşviki için sınırlı bir kabiliyete sahip bulunmaktadır. Çünkü teşebbüs kârları, yönetici ve çalışanlar açısından daha önce de bahsedildiği üzere bir muhasebe kaydı olup yararlanmaları mümkün değildir. Oysa teşebbüslerin zarar etmeleri halinde çalışanlar, aşırı maliyet içerisinde kendi faktör rantlarını gizleyebileceklerdir. Diğer bir deyişle, kârdan yararlanamamaları da, israftan çıkar sağlayabileceklerdir. Örneğin, teşebbüse ait sosyal tesislere yapılan harcamalar, yüksek ücretle aşırı istihdam ve lüks lojman giderleri vs. Bu açıdan bakılırsa teşebbüs yöneticisi ile özel sermayeli şirket yöneticisi arasında yukarıda bahsedildiği şekilde bir davranış farklılığı olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu davranış farkının nedeni, mülkiyet haklarının olmayışı, vekalet sorununun ağırlaşması ve sözleşme özgürlüğünün sınırlandırılmasıdır.

hüküm niteliği kazanıp, teşebbüs yöneticisine kendisini teşebbüse bağlayan hukuki ilişkinin daha önceden yüklenmediği ek edimler yüklemekte ve kendisinin sorumluluk altına sokulması biçiminde “kulfet” içermektedir (Bahtiyar, 2007:79). Teşebbüs yöneticisi alınan veya uygulanan kararda düşüncesiz veya tecrübesiz davranmış olmayı bir mazaret olarak kullanamayacaktır. Genellikle uygulamada siyasi saiklerle KİT'lere yönetici atanmasının sıklıkla rastlanılan bir olgu olması gerçeğinden hareketle yöneticinin teşebbüsün faaliyet alanında yeterli tecrübeye sahip olmama ihtimali vardır. Halbuki basiretli iş adamı gibi davranma yükümü altındaki tacirin ticari işletmesiyle ilgili faaliyetlerinde “tecrübesizliği” söz konusu olamayacağından, ilgili yöneticinin bu nedene dayanarak BK'nın gabinle ilgili hükümlerinden yararlanması mümkün görülmemektedir. Ancak yönetici, muzayaka halinde ise gabin hükümlerine dayanabilecektir (Birsal, 1970:149).

Kanımızca, basiretli davranma yükümü ayrıca, teşebbüs yöneticisinin, teşebbüsün faaliyet gösterdiği sektördeki bir özel sermayeli şirket yöneticisinin gösterdiği genel davranış kuralı kalıbına birebir sahip olması gerektiğine gerçeğine de işaret etmektedir.

Teşebbüs yöneticileri, teşebbüsün faaliyetleri ile ilgili kararlar alırken, sözleşmeler yaparken ve bu sözleşmelerden doğan borçlarını yerine getirirken basiretli iş adamı gibi davranmak zorundadır. Dolayısıyla teşebbüsün çalışma programı, üretim ve pazarlama yöntemi ve istihdam politikası gibi teşebbüsün ekonomik yapısını etkileyecek kararlar alırken gerekli tedbirleri almalı, uygun fizibilite çalışmasını yapmalı, maksimum rasyonel karar alımına esas rapor hazırlatmalı ve teşebbüsün faaliyetinin kârlılığını tesis edecek bilimum teknik ve hukuki yöntemlere başvurmalıdır. Gerekli tedbirleri almadan teşebbüs adına karar veren yöneticinin, alabileceği tedbirlerin önleyebileceği bir mazerete dayanması kabul edilebilecek bir durum değildir (Arkan, 2005:133).

Sonuç olarak, KİT yöneticisi söz konusu yükümlülük nedeniyle basiretsizliğini bir mazaret olarak ileriye süremeyecek ve basiretsiz davranmış olmasının sonuçlarına katlanmak durumunda kalacaktır. Bu müeyyidenin KİT yöneticisi nezdinde, atanacağı konumun gerektirdiği teknik ve hukuki donanımına sahip olup olmadığına ilişkin kendisi hakkında bir iç muhasebe yapmasına neden olacağı ve söz konusu iç muhasebe süreci sonucunda kendisinin gerekli teknik ve hukuki donanımına sahip olmadığı noktasında bir

kanaat hasıl olduğunda ise, teşebbüs yöneticiliğini kabul etmemesi hususunda bir baskı unsuru oluşturacağı düşüncesini taşıdığımızdan, basiretli davranma yükümünün - yöneticinin işlem veya eylemi nedeniyle oluşacak zararın doğrudan kamu zararına neden olacağı gerçeği de nazara alınarak- KİT yöneticileri için daha sıkı şekilde uygulanmasının uygun olacağı kanaatini taşımaktayız.

1.2.5. İflasa tabi olma

Bilindiği üzere özel sektörde başarılı firmalar kâr elde ederek piyasadaki faaliyetlerini sürdürürken, başarısız olan firma iflase sürüklenerek piyasadan ayrılmaya zorlanacaktır (The Swedish National Audit Office, 1999:17-18). Firmaların rekabet ortamında fiyat mekanizmasının yardımıyla⁸⁹⁹ kâr maksimizasyonuna yönelmesi ve başarısızlık halinde iflase sürüklenmesi riski elbette kamu kesimleri için söz konusu olamaz. Buna mukabil teşebbüsler, özel kesim faaliyeti yürütmekte olup ticari esaslara tabi kuruluşlar kategorisinde yer aldıkları için, iflas kurumuna tabi olma açısından, en azından iktisat kuralları bağlamında ilk etapta kendilerini kamu kesimi içinde konumlandırmak uygun olmayacaktır. Bu durumda teşebbüsün yaptığı faaliyetin, serbest rekabet ortamında diğer özel sermayeli şirketlerle olan ilişkisinde haksız rekabete neden olmaması için, iflas kurumunu her iki tür sermaye şirketi için de aynı koşul ve şartlarla uygulamanın hem “ekonomi”⁹⁰⁰ hem de “hukuk” ilminin bir gereği olacağı düşüncesindeyiz.

Esasen bir icra takibi yöntemi olan icra ve iflas hukukunun konusunu oluşturan iflas kurumu, “borçlunun borcunu kendi rızasıyla ödememesi halinde alacaklının alacağını cebren tahsil etmesinin özel bir yoludur (Pekcanıtez, Atalay, Sungurtekin Özkan ve Özekes, 2007:385).” “İflasta, borçlunun bütün alacaklılarının, borçlunun haczedilebilen bütün malvarlığından tatmin edilmesi söz konusu olmaktadır (Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2006:495).”

TK’nın 16 ncı maddesi gereği ticaret şirketleri, ister şahıs şirketi ister sermaye

⁸⁹⁹Zira, hangi mal ve hizmetlerin ne kadar üretileceğine tüketicilerin kararları, başka bir deyişle oyları yol göstermektedir. Üreticiler, tüketicilerin bu kararlarına göre hareket etmektedir. Alıcı ve satıcıların sayısı milyonlara eriştiğinden, bu malın üretici ve tüketicilerinin bir araya gelmesi olanaksızlaşmakta, ama düzgün işleyen bir fiyat mekanizması tüketicilerin kararlarını, en iyi bir şekilde algılamasını sağlamaktadır (Dinler, 2001:36).

⁹⁰⁰Zira, kârı maksimum düzeye çıkarma ve iflastan kaçınma; özel firmaların etkin üretim ve yönetim yöntemleri üzerinde durmalarını ve böylece kârlılık (verimlilik) arayışı içinde olmalarını sağlamaktadır (Oyal, 1976:99). Bu durumda, teşebbüslerin de kârlılık (verimlilik) arayışı içinde olmalarını arzuluyorsak iflastan kaçınma olgusunu kendileri için de geçerli kılmamız ekonomi ilminin bir gereği olacaktır.

şirketi olsun tacir sayılır ve iflasa tabidirler.⁹⁰¹ TK'nın 16 ncı maddesinin birinci fıkrası gereğince, kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar, kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümleri çerçevesinde idare edilmek ya da ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulmuş oldukları takdirde iflasa tabidirler (Pekcanitez vd., 2007:386). Bu durumda KİT'lerin iflasa tabi olması noktasında bir tereddüt bulunmamaktadır.

TK'nın 18 inci maddesi gereği kural olarak yalnızca tacirler iflasa tabidirler.⁹⁰² Tacirler için her türlü borçlarından dolayı iflasa tabi olma müeyyidesinin, tacir sıfatına sahip teşebbüsler için işletilemese bile, işleten sıfatıyla teşebbüs yöneticileri hakkında işletilip işletilemeyeceği hususu tartışmalıdır. Kanımızca, iflas müessesesinin teşebbüs yöneticileri nezdinde uygulanabilmesi mevzuatımız açısından mümkün görülmektedir. Şöyle ki, kanun koyucu iflas müessesesini yalnızca tacirler hakkında öngörmüş olsa idi biz de, tacir sıfatı teşebbüse ait olduğu için teşebbüs yöneticilerinin borçlarından dolayı iflasa tabi tutulduklarını ileri süremeyecektik. Yalnız, kanun koyucu özel bazı hükümlerle, tacir olmayan kişilerin de iflas yoluyla takibini kabul etmiştir. Örneğin, kolektif şirketin ortakları ve komandit şirketin komandite ortakları şirketin borçları nedeniyle iflasa tabidirler. Kolektif ve komandit şirket alacaklılarını ve diğer ortaklarını güvence altına sokmak saikiyle kabul edilen anlayışın altında yatan mantalite, aynı şekilde teşebbüs alacaklıları ve ortakları için de geçerlidir. Zira, KİT'lerin alacaklılarına ve diğer ortakları olan (iştirak ve bağlı ortaklık durumunda rastlanılacağı üzere) özel kişiler ile yine diğer ortak kategorisi adı altında konumlandırılabilmesi mümkün olan kamuya da güvence verebilmek ve böylece teşebbüslerin piyasada etkin bir şekilde faaliyet gösterebilmesini sağlamak, ticari hayatın gereğini teşkil etmektedir. Ticareti terk eden tacirin alacaklılarını bile koruma güdüsüyle, 2004 sayılı İİK'nın "Ticareti Terk Edenler" başlıklı 44 üncü maddesi mucibince, ticareti terk eden kişiyi terk tarihinden itibaren bir yıl içinde sorumlu tutan kanun koyucunun, teşebbüs ile hukuki ilişkiye girmiş ve bu ilişki nedeniyle alacaklı sıfatına sahip kişilerin ve yine oluşacak

⁹⁰¹TK'nın 376 ncı maddesi, bir ticaret şirketi olan anonim şirkette mali durumun bozulması halinde, hem genel kurul hem de mahkeme tarafından tedbir alınması halini düzenlemektedir. Söz konusu maddeye göre, şirket pasiflerinin aktifinden daha fazla olması halinde yönetim kurulu bu durumu mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Bu durumda mahkemece şirketin iflasına karar verilebilecektir.

⁹⁰²Bu kuralın istisnaları 2004 sayılı İİK'nın "İflas Tabi Şahıslar Hakkındaki Takip" başlıklı 43 üncü maddesinde belirtilmiştir.

kamu zararı ile bütçeden pay tahsisine neden olunması dolayısıyla bütçe bağlantılı kamu harcamasına tabi olacak kamudan bu tür bir koruma yöntemini esirgediğini kabul etmek, söz konusu iflas kurumunun varlık nedenine aykırılık teşkil edecektir.

Yukarıdaki paragrafta anlatılan hususa ilişkin dikkat çeken bir ayrıntı, batan bankaların büyük ortakları ve yöneticilerinin banka borçlarından sorumluluklarının söz konusu olduğu hallerde, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun⁹⁰³ “Şahsi Sorumluluk” başlıklı 110 uncu maddesi gereğince iflasa tabi oldukları gerçeğidir.⁹⁰⁴ Söz konusu madde hükmüne göre; bir bankanın yönetici ve deneticilerinin kanuna aykırı karar ve işlemleriyle bankanın faaliyet izninin kaldırılmasına veya Fon’a⁹⁰⁵ devrine neden olduklarının tespiti halinde, bankaya verdikleri zararlar sınırlı olarak bunların şahsi sorumlulukları yoluna gidilerek Fon Kurulu Kararı’na istinaden ve Fon’un talebi üzerine doğrudan şahsen iflaslarına mahkemece karar verilebilecektir. Kanımızca, söz konusu hüküm istisnai nitelikte bir hüküm olmayıp daraltıcı bir yoruma değil, aksine genişletici bir yoruma tabi tutulmayı gerektirmektedir. Bu bağlamda, ilk önce kamu bankalarını da madde kapsamında değerlendirmek gerekmektedir.⁹⁰⁶ Zira bu durumda, kamu bankaları olan Ziraat Bankası ve Halk Bankası’nın bir teşebbüs oldukları gerçeğinden hareketle, yöneticilerinin iflas yoluyla takip edilebilme hukuki fırsatından yoksun olunduğunu ileri sürebilmek, bankacılık piyasasının serbest rekabet ortamında

⁹⁰³5411 sayılı Bankacılık Kanunu (2005) R.G. 25983:01.11.2010

⁹⁰⁴5411 sayılı Bankacılık Kanunu m. 110 “Bir bankanın yöneticilerinin ve denetçilerinin kanuna aykırı karar ve işlemleriyle banka hakkında 71 inci madde hükümlerinin uygulanmasına neden olduklarının tespiti hâlinde, bankaya verdikleri zararlarla sınırlı olarak bunların şahsi sorumlulukları yoluna gidilerek, Fon Kurulu kararına istinaden ve Fonun talebi üzerine doğrudan şahsen iflaslarına mahkemece karar verilebilir. Bu karar ve işlemler bankanın hâkim ortaklarına menfaat temini amacıyla yapıldığı takdirde, menfaat temin eden ortaklar hakkında da temin ettikleri menfaat üzerinden uygulanır. Bu suretle tahsil edilen tutarın Fon tarafından ödenen mevduat ve katılım fonu tutarı ve fer’ileri mahsup edildikten sonra bakiye kısmı tasfiye hâlindeki veya iflasa tâbi bankaya iade edilir. Mahkemece iflasına karar verilenler hakkındaki takibi Fon yürütür. Bu madde hükmüne göre iflası istenenler hakkında mahkemece 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun 257 nci ve izleyen maddeleri hükümleri uygulanır. Bu Kanun’un 106 ncı ve 109 uncu maddeleri hükümleri, bu maddeye göre şahsi iflası istenenler hakkında da uygulanır.” Ayrıca, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nda şahsi sorumluluğun şartları ve şahsi sorumluluk kurallarının genel sorumluluk halleriyle karşılaştırılmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Battal (2007:365-368).

⁹⁰⁵Buradaki Fon, Tasarruf Mevduat Sigorta Fon’udur.

⁹⁰⁶“T.C. Ziraat ve T. Halk Bankalarının özellikle son yıllardaki en büyük görev zararı, alacakları olmuştur. Başlangıçta bu alacakların büyük bir kısmı, devletin tarımsal kesime ve esnaf ve sanatkarlara, bütçeden kaynak ayırmadan kredi sübvansiyonu yapması sonucu oluşmuştur. Bir başka ifadeyle görev zararı, söz konusu bankalara devletçe piyasa koşulları dışında kredi açmaları görevi verildiği ve bu görev sonucu zarar ettikleri halde, bu zararın devlet bütçesinden ödenememesinin birikimi sonucu oluşmuştur. Bu nedenle, özellikle 1990’ların başından bu yana yetersiz bütçe imkânları nedeniyle ödenemediğinden biriken görev zararı alacakları, 2000 yılının sonu itibarıyla bankalarının aktiflerinin yaklaşık % 50’sini (Halk Bankası için % 50’den fazlasını) oluşturmuştur. Bankalar bu alacakları borçlanmayla finanse etmek durumunda kalmışlardır (Ayyıldız Sayın, 2005b:161)”.

etkili bir şekilde işleyebilme imkânını yok edecek ve oluşacak piyasa başarısızlığı nedeniyle bankacılık sektörünün mali piyasadaki konumu zedelenmiş olacaktır. Bu bağlamda, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun ilgili hükmünün teşebbüs niteliğindeki kamu bankalarına teşmil edilmesinde pratik bir zorunluluk bulunmaktadır. Bunun yanı sıra ikinci aşamada, kamu bankalarının söz konusu madde kapsamında olduğunu belirledikten sonra, özel bankaların faaliyet izninin kaldırılmasına veya Fon'a devre neden olan faaliyetlerin tespit edilip, söz konusu faaliyetlerin kamu banka yöneticileri tarafından gerçekleştirilmesi halinde, -kamu bankaları hakkında bahis konusu müeyyideler uygulama alanı bulmasa bile- iflas müessesesinin kamu banka yöneticileri hakkında da işletilmesini sağlamak gerekmektedir.

233 sayılı KHK'nın "Devlet Malı Sayılma" başlıklı 57 nci maddesinin ilk şeklinde, KİT'lere ait malların haczedilemeyeceği öngörülmüştü. Bu hüküm karşısında KİT'lerin iflas yoluyla takip edilmelerinin de bir anlamı bulunmamaktaydı. Zira, KİT mallarının haczinin imkânsızlığı nedeniyle iflas masasının oluşturulabilmesi fiilen mümkün değildi. Bununla birlikte 233 sayılı KHK'da müesseseler bakımından farklı bir düzenleme söz konusuydu. Zira, müesseseler için bu tür hükme yer verilmediğinden, onların iflas yoluyla takip edilmelerine de hukuki bir engel bulunmamaktaydı. Buna mukabil sonradan 4011 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte ilgili Kanun'un 1 inci maddesi gereğince 233 sayılı KHK'nın söz konusu 57 nci maddesinin ikinci fıkrası kaldırılmış ve böylece KİT'lerin iflas yoluyla takip olunmaları da mümkün hale gelmiştir. Bu durumda iflas müessesesi, hem işletmenin kendisi olan teşebbüs ve hem de onu işleten sıfatıyla teşebbüs yöneticileri için uygulama alanı bulabilecektir. Yukarıda kolektif ve komandit şirketler örneğinde belirttiğimiz üzere, nasıl ki tacir sıfatı söz konusu şirketlerin ortaklarına değil doğrudan doğruya kendilerine ait olmasına rağmen, TK'da yer alan özel hükümler gereği kolektif ve komandit şirket ortaklarının da şirket borçlarından dolayı iflas yoluyla takip edilebileceği prensibi benimsenmişse, aynı prensibin, temelinde yatan mantalitenin aynı olması sebebiyle teşebbüs yöneticileri için de benimsenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda teşebbüs yöneticisinin tacir sıfatına sahip olmaması onun da iflas yoluyla takibine engel teşkil etmeyecektir.

4011 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte değişikliğe uğramadığı için halen yürürlükte olan 233 sayılı KHK'nın 57 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, KİT'lerin malları ve her çeşit mevcutları aleyhine işlenen suçların, devlet malı aleyhine işlenmiş

sayılacağı hükmü yer almıştır. Söz konusu hüküm, metnin içeriğinden de anlaşılacağı üzere, 2004 sayılı İİK'nın "Haczi Caiz Olmayan Mallar ve Haklar" başlıklı 82 nci maddesi gereğince amir hüküm olmuş devlet malının haczedilemeyeceğine ilişkin kuralın uygulanmasına imkân sağlamak için değil, sadece zarar verici fiillere ceza hukuku bakımından bazı sonuçlar bağlamak amacıyla kabul edilmiştir (Arkan, 2005:127). Diğer bir anlatımla kamu malları haczedilemezken, teşebbüsün mallarının haczedilebilmesinde hukuki bir engel bulunmamaktadır.

Burada belirtilmesi gereken bir husus da, 2004 sayılı İİK'da yapılan bir takım nispeten yeni düzenlemelerle, "özellikle sermaye şirketlerinin iflastan kurtarılmalarını ve mali durumlarının düzelmesini sağlayacak çeşitli ara formüller öngörülmüş" olduğudur (Battal, 2007a:118). Gerçekten de "sermaye şirketleri ve kooperatiflerin uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırılması" kurumu ile ödeme güclüğü içinde bulunmakla birlikte durumunu düzeltebilecek olan şirketlerin faaliyetlerine devam etmelerine imkân sağlanmak istenmiş (Öztek, 2005:30); ancak bu yapılırken, alacaklı ile borçlunun menfaatleri arasındaki hassas dengenin korunmasına dikkat edilmiştir (Dikici, 2008:158-159). Bu yeni müessesenin teşebbüs yöneticileri nezdinde uygulama imkânı bulması, yukarıda bahsettiğimiz gerekçelerle söz konusu yöneticilerin bizatihi kendilerinin ve teşebbüsün iflas yoluyla takibe konu olabilmeleri nedeniyle imkân dahilindedir. Bu durumda kamu zararı nedeniyle mali sorumluluğa tabi olan teşebbüs yöneticisine, "sermaye şirketleri ve kooperatiflerin uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırılması müessesesi"nden yararlanarak yeniden "yapılandırma projesi" hazırlayıp iflastan kurtulma ve yönetimindeki teşebbüsün faaliyetine söz konusu proje vesilesiyle kârlılık kazandırabilme imkânı kazandırılmış olacaktır.

Yukarıdaki paragrafta belirtilen imkân, teşebbüs yöneticisini, teşebbüsün finansman açığının süreklilik arz etmesi, borca batık olması,⁹⁰⁷ ödenek üstü harcamanın istikrar kazanması durumlarında, teşebbüsün ve -yukarıdaki iddiamız doğrultusunda- kendisinin iflasının önüne geçebilmek adına büyük bir fırsat teşkil edecektir.⁹⁰⁸ Bilindiği üzere, teşebbüslerin faaliyet alanındaki ekonomik koşullardaki beklenmedik değişiklikler veya teşebbüslerin ihtiva ettiği sorunların kronikleşmesi nedeniyle aslında

⁹⁰⁷ Mevcut ve alacakların borçları karşılamaya yetmemesi durumu.

⁹⁰⁸ Hatta bu imkânın söz konusu teşebbüsün özelleştirme kapsamına alınmasına gerek bırakmayabileceği kanaatini de taşımaktayız.

ekonomik varlıklarını serbest piyasa düzeninde devam ettirmesi mümkün olan teşebbüslerin, muaccel para borçlarını ödeyememe ve zararının devlet bütçesinden karşılanması olgusunun devamlılık arz etmesi nedeniyle faaliyetlerine devam etmesi kamu açısından da bir yarar sağlamayacaktır. Bu tehlike, borçlu teşebbüsleri olduğu kadar, alacağını düzenli tahsil edemeyen teşebbüs alacaklılarını ve özelleştirmeye sonuçlanacak yeniden yapılanma gereksinimi nedeniyle işini kaybetme tehlikesine maruz kalan işçileri de tehdit etmekte, bu tehdit, sonuçta hem bölgesel hem de milli ekonomiyi etkileyebilme potansiyeline sahip bulunmaktadır. Ekonominin etkin ve verimli olarak işleyebilmesi için, her şeyden önce, teşebbüslerin rantabl çalışmaları, borçlarını hazineden “bütçe transferi”⁹⁰⁹ suretiyle telafi etme yoluna gitmeden -ya da çok nadir olarak giderek- ödeyebilecek ve alacaklarını tahsil edebilecek durumda olmaları lazımdır (Dikici, 2008:159). Bu gibi durumlarda, söz konusu tehlikeye maruz kalan teşebbüsün yeniden yapılandırılarak ekonomik hayatına kamu bünyesinde (çoğu zaman süreç özelleştirmeye tamamlanmayıp teşebbüsün doğrudan kapanması yoluna bile gidilmektedir) devam etmesinde kamu yararı bulunmaktadır.

Bu durumda “uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırma”⁹¹⁰ imkânının teşebbüs yöneticilerine tanınması, kendilerinin teşebbüsün idare ve temsiline yönelik faaliyetlerinde “basiretli davranma yükümü”, “özen yükümü” ve” sadakat yükümü”ne daha bağlı biçimde davranmasına da yol açacaktır. Zira, mali durumu bozulmuş olan teşebbüsün yöneticisinin, mali zararın devamlı ve doğrudan bütçeden karşılanması yoluna gidilmesi ya da iflas takibinin iflasla sonuçlanmasının önüne geçmek adına, teşebbüs alacaklıları ile (hatta finansman açığının bütçeden transfer yoluyla karşılanması sürecinde görevli bütçe uzmanlarıyla) bir yeniden yapılandırma projesi

⁹⁰⁹ Analitik bütçe sınıflandırmasında KİT'lere görev zararı ödemeleri için konsolide bütçeden yapılacak transferler; sermaye birikimini hedeflemeyen ve cari nitelikli mal ve hizmet alımını finanse etmek amacıyla karşılıksız olarak yapılan ödemelerin yer aldığı “05-Cari Transferler” in altında yer alan “05.1-Görev Zararları” ekonomik kodundan yapılmaktadır. Sermaye mahsubu amacıyla yapılacak ödemeler ise; bütçe dışına sermaye birikimini amaçlayan veya sermaye nitelikli mal ve hizmetlerin finansmanı amacıyla yapılan karşılıksız ödemeleri içeren “07- Sermaye Transferleri” ekonomik kodunun altında yer alan “07.1-Yurtiçi Sermaye Transferleri” ekonomik kodu başlığıyla gelir kaydedilmektedir. Son olarak KİT'lere yapılacak ödemelerden borç verme niteliğinde olanlar; bir mali hakka dayanan veya devletin teşebbüs mülkiyetinde sermaye katımlına neden olan ve likitide yönetimi veya kazanç sağlama amaçları dışında kamusal amaçlarla yapılan ödemeleri kapsayan “08-Borç Verme” ekonomik kodunun altında yer alan “08.1 Yurtiçi Borç Verme” bölümünün alt detayından ödenmektedir (Ayyıldız Sayın, 2005a:96).

⁹¹⁰ Uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırma kurumu, sermaye şirketleri ve kooperatiflerin alacaklılarıyla uzlaşarak; borçlarını ve gerekiyorsa yönetim organizasyonlarını yeni koşullara adapte etmek suretiyle faaliyetlerine devam etmelerine imkan sağlayan ve sadece mali durumu bozulan sermaye şirketleri ile kooperatiflere tanınan hukuki kurumun adıdır.

çerçevesinde anlaşması ve yeni bir iyileştirme yöntemiyle teşebbüsün faaliyetlerine kârlı bir şekilde devam edebilmesine imkân sağlanmasına aracılık etmesi, bahis konusu ödevleri yerine getirebilme hususunda teşebbüs yöneticisi adına ayrı bir imkân sağlayacak ve onu sorumluluktan da kurtaracaktır.

Uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırma müessesesi, sadece teşebbüsün borçlarının yeniden yapılandırılması, yani faiz oranları ve ödeme vadelerinin belirlenmesinden ibaret olmayıp, teşebbüsün yapısal ve finansal yönden yapılandırılmasını da içeriyor olması nedeni ile söz konusu müessesenin bu bakımdan teşebbüs yöneticileri için ayrı bir önem arz edeceği kanaatindeyiz. Zira, söz konusu iyileştirme projesi, teşebbüs adına hazırlanmayıp bizatihi teşebbüs yöneticileri adına ve onlar tarafından hazırlanacağından, kurumun işletme politikasından bağımsız ve doğrudan kişisel sorumluluktan kurtulma adına teşebbüs yöneticisinin kişisel çıkarımı olacak ve borçların yeniden yapılandırılması gibi kısa vadeli çözüm olmaktan ziyade, teşebbüsün devamlı kâr eden bir yapıya tahvilinin sağlanması gibi uzun vadeli bir çözüm olacaktır.

Söz konusu yeniden yapılandırma projesinde -yasal çerçeve imkân verebildiği ölçüde- teşebbüsün borçlarını hangi koşullarda ödeyebileceği, bu ödemeyi sağlayacak finansal araçlara hangi yoldan sahip olacağı, teşebbüsün ve teşebbüse ait işletmelerin işletilmesinde ve yönetiminde ne gibi değişiklikler yapılacağı, istihdam politikasında hangi kapsamda revizyona gidileceği, mali bünyenin güçlendirilmesi, verimlilik ve kârlılık için hangi tedbirlerin alınacağı gibi somut hususlar belirtilecektir (Pekcanıtez vd., 2007:562). Her ne kadar 233 sayılı KHK'nın 9 uncu maddesinde teşebbüs yönetim kurulu üyelerine, teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıkların çalışmalarının verimli ve kârlı olarak yürütülmesi şartlarını oluşturacak esasları ve işletme politikalarını belirlemek, teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıklara ait yıllık program, bilanço ve netice hesapları ile yıllık ve uzun vadeli çalışma programlarına uygun olarak hazırlanan faaliyet raporlarını onaylayarak ilgili mercilere sunmak gibi aslında teşebbüsün devamlı zarar etmesine neden olan yapısal sorunlara çözüm getirebilecek ve teşebbüsün iç ve doğal işleyişinde anlam kazanacak mekanizmalar bulunmakta ise de, söz konusu mekanizmalar uzlaşma yoluyla yeniden yapılandırma kurumu kadar somut içerikte, etkili ve keskin mahiyette değildirler. Bilhassa uygulamada, bahis konusu esaslar, işletme politikaları ve faaliyet raporları klişe ve şablon beyan ve değerlendirmeler ihtiva ettiklerinden teşebbüsün yapısal sorunlarına çözüm sağlayacak bir zemin oluşturmaktan

da uzaktırlar.

1.2.6. Kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin, yönetim kurulunun sorumluluğuna ilişkin Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemeler karşısındaki durumu

1.2.6.1. Genel olarak

TK’da yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin olarak düzenlenen hükümlerin yapısına ve doğasına uygun düştüğü ölçüde teşebbüs yöneticileri hakkında da uygulanması gerektiği hususunu önceki bölümlerde gerekçeleriyle birlikte ortaya koymuştuk. Bu bağlamda, ilgili kanundaki sorumluluğa ilişkin kural ve kurumların teşebbüs yöneticileri için adapte edilmesinde sorun bulunmamaktadır. Aksine, özel hukuk hükümlerine bağlı olduğu tartışılmaz olan teşebbüslerin kamusal yönünün öne çıkarılarak pozitif hukuka aykırı biçimde halihazırdaki TK hükümlerinin görmezden gelinmesi hukuka aykırı bir uygulamaya neden olmaktadır. Serbest piyasa sisteminde aynı sektörde ve aynı çalışma alanında faaliyet gösteren biri kamu sermayeli diğeri özel sermayeli iki şirketi farklı hukuki rejime tabi tutmak, hem piyasa başarısızlığına⁹¹¹ neden olarak piyasanın etkin işlerliğini engelleyecek, hem de söz konusu şirketler arasında haksız rekabetin oluşmasına neden olacaktır. Bu nedenlerle TK’nın halihazırda özel sermayeli şirketler hakkında uygulanan sorumluluğa ilişkin hükümlerinin kamu sermayeli şirketlerin kendisine has farklı yönleri de gözetilmek kaydıyla onlar hakkında da uygulanması gerektiği kanısını taşımaktayız. Bunun yanı sıra, teşebbüs genel müdürünün aynı zamanda teşebbüs yönetim kurulu başkanı olması nedeniyle yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin bahse konu olacak hususların hepsinin teşebbüs genel müdürü için de geçerli olduğu da unutulmamalıdır.

1.2.6.2. Ana kural: Borçtan sorumluluk açısından tüzel kişinin durumu

Teşebbüs yöneticilerinin, (yönetim kurulu üyeleri ve genel müdür) teşebbüsün en üst düzey karar ve temsil organları olarak, üçüncü kişilerle teşebbüs adına yaptıkları tüm iş ve işlemlerden doğan hak ve borçlar teşebbüsün tüzel kişiliğine ait olacaktır. Zira, teşebbüsler de dahil tüm şirket ve işletme yapılanmaları, ayrı bir malvarlığına ve TK’nın 125 inci maddesi gereğince hakları edinme ve borçlanma ehliyetine sahip olduğuna göre, hukuki işlem ve fiillerden doğan hak ve borçlar

⁹¹¹Piyasa başarısızlığının neden ve etkileri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Akalın (2006:35 vd.)

teşebbüs/şirket/işletmeye ait olacaktır⁹¹² (Üçışık, 1985:6). Bu nedenle de TK'nın 549-554 üncü maddeleri açısından teşebbüs yöneticilerinin üçüncü kişilere karşı -doğrudan teşebbüs tüzel kişiliğinin sorumluluğu nedeniyle- TK'da belirtilen müeyyideler çerçevesinde⁹¹³ sorumlu olmaları söz konusu olmayacaktır.⁹¹⁴ Konuya ilişkin TK'nın 371 inci maddesinin beşinci fıkrasına göre, yöneticilerin söz konusu sıfatları ile yönetim ve temsil görevini ifa ettikleri sırada üçüncü kişilere karşı işledikleri haksız fiillerden dahi kendileri değil, teşebbüs sorumlu olacaktır.⁹¹⁵

Yine söz konusu madde hükmüne göre, teşebbüs yöneticilerinin yapmış oldukları sözleşme, işlem ve eylemler kişisel sorumluluklarını gerektirmeyecek ve bunların sonuçları da teşebbüse ait olacaktır. TK'nın söz konusu hükmünden hareketle teşebbüs yöneticilerinin daha önce de bahsedildiği üzere MK'nın 50 nci maddesi anlamında organ olduğu sonucu da ortaya çıkmaktadır (Çamoğlu, 2007:34; Helvacı, 2001:23;

⁹¹²TK'nın 125 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre; *“Ticaret şirketleri, Türk Medenî Kanununun 48 inci maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabilir ve borçları üstlenebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar saklıdır.”* Esasında, teşebbüslerin de dahil olduğu tüm tüzel kişilerin medeni haklardan yararlanma ehliyetleri mutlak değildir. İlk sınırı, teşebbüs ana tüzüğü veya kuruluş kanununda yazılı faaliyet konusu çizmektedir. Söz konusu edilen madde metninin son cümlesinde belirtilen kanuni istisnalar ise, kanaatimizce iki şekilde anlaşılabilir: Birinci ihtimal, işlem ana tüzük ya da kuruluş kanununda belirtilen faaliyet konusuna girse bile, kanunda açıkça yararlanma ehliyetinin bulunmadığının belirtilmesi halidir. Bunlara “yararlanma ehliyetini daraltan istisnalar” denilebilir. İkinci ihtimal ise, yine kanunda açıkça belirtilmek şartıyla, teşebbüsün konusuna girmeyen muamelelerde, medeni haklardan yararlanma hakkının tanınması durumudur. Buna da “yararlanma ehliyetini genişleten istisnalar” denilebilir (İmregün, 1962:277-287). Kanun koyucunun şirketlerde istisnaen de olsa ehliyet sınırlamasına gitmesi, kuşkusuz şirketle (teşebbüsler için teşebbüsle) ilişkisi bulunan üçüncü kişiler, özellikle şirket alacaklıları ile ilgilidir. Ortakların kişisel sorumluluğunun olmadığı sermaye şirketlerinde, konu dışı yapılan işlem, şirket malvarlığının azalmasına neden olacak nitelikteyse alacaklıları doğrudan etkiler (Kuntalp, 1985:13). Ayrıca belirtmekte yarar bulunmaktadır ki; TK'nın 125 inci maddesine tekabül eden eski TK'nın 137 inci maddesinde de yer alan ehliyet sınırlamasının hak ehliyetini mi yoksa fiil ehliyetini mi sınırlandırdığı konusu öğretide tartışmalı idi. Ayrıntılı bilgi için bkz. Ülgen (2000:1288). Yeni TK'nın ilgili maddesinde atıf konusu yapılan MK'nın “Hak Ehliyeti” başlıklı 48 inci maddesine göre, tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler. Bu durumda yeni TK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte ehliyet sınırlamasının hak ehliyetini sınırlandırdığını belirterek öğretideki tartışmanın kanımızca son bulması gerektiğini söylemek mümkün olacaktır.

⁹¹³Buna mukabil teşebbüs yöneticilerinin 233 sayılı KHK, ana statüleri, 657 sayılı Kanun, 5018 sayılı kanun ve benzeri diğer mevzuat hükümlerinde belirtilen müeyyideler çerçevesinde sorumlulukları devam edecektir.

⁹¹⁴Ayrıca, söz konusu hükümlerin dışında da yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin pek çok hüküm farklı özel kanunlarda düzenlenmiştir. Bu hükümler de niteliğine uygun düştüğü ölçüde teşebbüs yöneticileri için uygulanacaktır. Örneğin, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 77 nci ve devamı maddeleri aynı zamanda teşebbüs olan kamu bankaları için de uygulanabilecektir.

⁹¹⁵Bu durumda elbette TK'nın 371 inci maddesinin beşinci fıkrası gereğince, teşebbüsün, yöneticilerine karşı rücu hakkı saklıdır. Bu halde tabiidir ki, ilgili yöneticinin kişisel sorumluluğu söz konusu olacaktır (İmregün,1989a:241).

Arslanlı, 1960b:150).⁹¹⁶

1.2.6.3. İstisna: Kusurlu sorumluluk açısından yöneticilerin durumu

Ana kural, yukarıda da bahsettiğimiz üzere yönetim kurulunun sorumsuzluğu prensibidir. Bununla birlikte, teşebbüs yöneticileri TK'da belirtilen ve uygun düştüğü ölçüde kendilerini de muhatap alan ve bağlayıcı kılan görevlerini yerine getirmedikleri takdirde kurul olarak veya münferiden sorumlu tutulabileceklerdir (Arslan, 2006:218). Bu durumda yöneticilerinin sorumluluğu TK'nın 553 üncü maddesindeki amir hüküm gereğince, teşebbüse, iştirak ya da bağlı ortaklık söz konusu ise pay sahiplerine ve teşebbüs alacaklılarına karşı olacaktır.

Teşebbüs yöneticilerine kanun, KHK, ana statü, yönetim kurulu kararları (teşebbüs genel müdürü için) ile teşebbüsü temsili ile ilgili olmayan bir takım görev ve yetkilerin verilmesi ya da verilebileceği bir vakıadır.⁹¹⁷ İşte bu noktada, söz konusu görevlerin hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğuna yol açacaktır. Ayrıca, yönetim kuruluna, kurul olarak verilen görevlerin⁹¹⁸ (teşebbüs yönetim kuruluna uyarlanabildiği ve faaliyet alanıyla örtüştüğü ölçüde) sorumluluğu da yine münferiden teşebbüs yöneticilerine ait olacaktır.

Bunun yanı sıra, TK'nın 396 ncı maddesinde düzenlenen "rekabet etmeme borcu"na aykırılık durumunda da teşebbüs yönetim kurulu üyeleri kişisel olarak sorumlu olacaklardır.⁹¹⁹ Zaten, TK'nın ilgili hükmünün içeriğine benzer ifadeler 233 sayılı KHK'nın 7 nci maddesinde belirtilmiştir. KHK'nın söz konusu hükmüne göre teşebbüs yönetim kurulu üyeleri başka bir teşebbüste yönetim kurulu üyesi olamayacak

⁹¹⁶ Ayrıca, TK'nın 371 inci maddesinin beşinci fıkrasında, haksız fiil sorumluluğunun temsile ve yönetime yetkili olanlara değil, şirkete ait olduğu ifadesi de organ sıfatını doğrulamaktadır.

⁹¹⁷ Örneğin, yönetim, özen gösterme, sadakat borcu, denetim ve gözetim görevi, teşebbüs ile işlem yapmama ve rekabet etmeme, işletme politikalarını belirlemek v.b.

⁹¹⁸ Örneğin, TK'nın 374, 375, 376, 378, 392 inci maddelerinde olduğu gibi.

⁹¹⁹ TK m. 396: "(1) Yönetim kurulu üyelerinden biri, genel kurulun iznini almaksızın, şirketin işletme konusuna giren ticari iş türünden bir işlemi kendi veya başkası hesabına yapamayacağı gibi, aynı tür ticari işlerle uğraşan bir şirkete sorumluluğu sınırsız ortak sıfatıyla da giremez. Bu hükme aykırı harekette bulunan yönetim kurulu üyelerinden şirket tazminat istemekte veya tazminat yerine yapılan işlemi şirket adına yapılmış saymakta ve üçüncü kişiler hesabına yapılan sözleşmelerden doğan menfaatlerin şirkete ait olduğunu dava etmekte serbesttir. (2) Bu haklardan birinin seçilmesi birinci fıkra hükmüne aykırı harekette bulunan üyenin dışındaki üyelere aittir. (3) Bu haklar, söz konusu ticari işlemlerin yapıldığını veya yönetim kurulu üyesinin diğer bir şirkete girdiğini, diğer üyelerin öğrendikleri tarihten itibaren üç ay ve her hâlde bunların gerçekleşmesinden itibaren bir yıl geçince zamanaşımına uğrar. (4) Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarıyla ilgili hükümler saklıdır."

ve rakip kuruluşlar ile menfaat ilişkisi içinde bulunamayacaklardır.⁹²⁰

Yukarıda bahsedilen mevzuat ve yönetim kuruluna ait görevlerin ihlali durumunda geçerli olmak üzere, esasen yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğun hukuki temelini oluşturan TK'nın 554 üncü maddesinin ilk fıkrasında yer alan “(1) Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal ettikleri takdirde, kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar” ifadesinden, öncelikle, TK'nın yöneticiler için öngördüğü sorumluluk prensibinin asıl olarak “kişisel sorumluluk” prensibi olduğu anlaşılmaktadır.⁹²¹ Bu durumda teşebbüs yöneticilerinin organ olarak sorumluluğu değil, yönetim kurulunda yer alan üyelerin sorumluluğu söz konusu olacaktır. Söz konusu durum, esasında, teşebbüsün organları olan yönetim kurulunun ve ileride organ niteliği tartışma konusu olacak genel müdürün organ olarak tüzel kişiliğe sahip olmamasının doğal sonucudur. Diğer yandan, teşebbüs yönetim kurulu, organ olarak ona canlılık veren üyeleri sayesinde teşebbüs adına karar alabilmekte ve işlem yapabilmektedir. Bu nedenle, organ adına hak ve yükümlülüklerin bağımsız taşıyıcısı konumunda bulunan yönetim kurulu üyelerinin, mal varlığı hakkına sahip gerçek kişiler olarak sorumluluğun da muhatabı olmalarının hayatın olağan akışına ve reel dünyanın gereklerine daha uygun olacağı açıktır.

Önceki paragrafta yapılan açıklamaların ışığı altında, zarara neden olan fiil, kurul

⁹²⁰Dikkat edilirse 233 sayılı KHK'nın teşebbüs yöneticileri için kapsamını doğrudan belirlediği rekabet yasağı, diğer özel sermayeli anonim şirketlere nispeten daha fazla katıdır. Zira, 233 sayılı KHK'nın söz konusu hükmüne göre, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri tartışmasız bir biçim ve kesinlikte başka herhangi bir şirket yönetim kurulunda üye olamayacaklardır. Buna mukabil, özel sermayeli anonim şirket yönetim kurulu üyesinin TK'nın 396 ncı maddesine göre, bir başkası adına iş yapması yasaklandığı için özel sermaye şirket yöneticisinin bir başka anonim şirkette yönetici olamayacağı sonucuna varılmakta ise de, bu yorum yasanın yasaklamadığı bir sonuca yorum yolu ile ulaşarak dar yorumlanması gereken bir hükmü yorum yolu ile genişletmek olacaktır. Bu durumda, teşebbüs yöneticilerinden farklı olarak özel sermayeli anonim şirket yöneticilerinin diğer şirketlerde yönetici olmasının rekabet yasağı kapsamında değerlendirilmeyebileceği ihtimali gündeme gelmektedir. “Alman hukukunda anonim şirketlerde yönetim kurulu üyesinin başka bir ticari ortaklıkta yönetim kurulu üyesi olamayacağı açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır (Sarıkaya, 2010b:254).” Söz konusu gelişme bilinmesine rağmen Yeni TK'da bu hususa yer verilmediğine göre, Türkiye'deki ekonomik durum Almanya'dakinden farklı olduğu için tercih edilmediği anlaşılmaktadır. Bu arada ticaret şirketleri açısından rekabet yasağı ile ilgili olarak monografik bir eser için bkz. Aydoğan (2005). Genel olarak rekabet yasağının gerekçesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Arslanlı ve Domaniç (2008:678).

⁹²¹Yargıtay'ın nispeten yakın tarihli bir kararında eski TK'nın 336 ncı maddesinde belirtilen sorumluluğu gerektiren işlemlerde idare meclisinin heyet olarak sorumlu olmadığı, sorumluluğun ferden fakat müteselsilen olduğu vurgulanmıştır. Söz konusu karar: Yarg. 11. HD. 16.03.2006 T., 2005/370 E., 2006/2749 K.

olarak teşebbüs yönetim kuruluna izafe edilse dahi, yönetim kurulunun organ olarak sorumlu tutulması bu aşamada TK'nın ilgili hükümlerinin ruhuna uygun düşmeyecektir. Ayrıca, yönetim kurulu üyelerinin müteselsil sorumlu olmaları, sorumluluğun kişisel karakterini ortadan kaldırmayacaktır (Çamoğlu, 2007:29 vd.). Zira, yönetim kurulu üyelerinin kusurları olmadığını ispat etmek suretiyle müteselsil sorumluluktan kurtulabilmeleri esastır.

Bu başlık altında ilaven bahsedilmesi gereken bir diğer husus ise ileride bahse konu olacağı üzere, teşebbüs yöneticilerinin verdikleri zararların, iştirak ya da bağlı ortaklığın söz konusu olduğu durumlarda hem pay sahiplerinin hem de teşebbüs alacaklılarının dolaylı zarara maruz kaldığı özel hallerde de, söz konusu yöneticilere karşı pay sahiplerinin ve teşebbüs alacaklılarının TK'nın 555 inci maddesi uyarınca tazminat davası açma haklarının bulunduğu hususudur.⁹²² Şu kadar ki, bu kişilerin açtıkları tazminat davalarında hükmedilecek tazminatın iştirak ya da bağlı ortaklığa verilmesini istemeleri gerekecektir.

1.2.6.4. Kamu iktisadi teşebbüs yöneticilerinin Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler karşısındaki sorumluluğunun nitelikleri

Bu bölümde kusurlu sorumluluk ile müteselsil sorumluluk kavramları teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğunun nitelikleri olarak incelenecektir.

1.2.6.4.1. Kusurlu sorumluluk

Yönetim Kurulu üyelerinin sorumluluğunu düzenleyen maddelerden⁹²³ de açıkça anlaşılacağı üzere, teşebbüs yöneticilerinin TK'ya dayanan sorumluluğunun kusura dayanan bir sorumluluk olarak kabul edilmesi gerekecektir⁹²⁴ (Çamoğlu vd., 1982:302). Bu nedenle, teşebbüs yöneticilerinin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu bir hareketin kendilerine izafe edilebilmesi gerekmektedir. Daha önceki bölümlerde, teşebbüs

⁹²²TK M. 555 “1) Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilirler. (2) Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hâllerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır.”

⁹²³Örneğin, TK m. 549, 550, 551, 552, 553 vb.

⁹²⁴Özel sermayeli şirketler bazında yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun kusura dayandığına ilişkin görüşler için bkz. Özsunay (1980:67-69); İmregün (1999:255 vd.,1989a:20); Helvacı (2001:28-29); Doğanay (1994:57 vd.); Arslan (2006:220); Arslanlı (1960b:168); Atan (1967:24). Türk Hukukunda yönetim kurulu üyelerinin kusursuz sorumluluğu haklı gösterecek bir konuma sahip oldukları ve bu nedenle sorumluluğun de lege ferenda düzenlenmesi gerektiği yönünde farklı bir görüş için bkz. Çamoğlu (2007:15).

yöneticilerine ilişkin TK dışındaki sorumluluk hükümlerinde, sorumluluğun oluşması için kusur şartının aranmayabileceği pek çok durumun söz konusu olabileceğinden bahsetmiştik. TK hükümlerine göre ise; kusur olmadan yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulması mümkün değildir.

Hukuk sistemleri bazı durumlarda, kusura dayalı sorumluluk ile zararların karşılanamaması ve ispatının çok güç olması nedeniyle, zarara uğrayanları korumak için kusursuz sorumluluk hallerine yer vermiştir. Ancak, bazı hallere mahsus olarak kusursuz sorumluluk istisna, culpa (kusur) sorumluluğu ise asıldır (Reisoğlu, 2006:147). BK'da esas itibarıyla kusur sorumluluğu benimsendiğinden kusursuz sorumluluk halleri istisnai olarak düzenlenmiştir. Yönetim kurulu üyelerinin ellerindeki geniş yetkiler, onların kusursuz sorumluluğu haklı gösterecek bir mevkiî işgal ettikleri anlamına gelmeyeceği gibi, kusursuz sorumluluğun temelinde yatan tehlike sorumluluğu düşüncesi, yönetim kurulu üyeleri için söz konusu değildir. TK dışındaki sorumluluk hükümlerine nazaran daha ağır sonuçları olması sebebiyle, TK'daki sorumluluk hükümlerindeki teşebbüs yöneticilerinin sorumluluğunun kusursuz sorumluğa dönüştürülmesi halinde, hem görevi yapmaya razı olacak yönetici bulmak güçleşebilecek, hem de teşebbüs yöneticileri TK'daki sorumluluk hükümlerine muhatap olmamak için risk almaktan kaçınacak ve dolayısıyla işletmecilik ilkeleri açısından rahat hareket edemeyecektir.

Teşebbüsün zarar etmiş olması veya kalkınma planı ve yıllık programlarda çizilen yol haritasına tam tamına uygun olarak görevin yerine getirilememiş olması, TK'daki sorumluluk hükümleri çerçevesinde teşebbüs yöneticilerini sorumlu tutmak için yeterli olmayacaktır. Buna karşın teşebbüs yöneticisi, kendisine mevzuat hükümlerinin yüklediği görevlerden birini yerine getirmeyerek (örneğin, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri yönetim kurulunun onayı ile uygulanabilecek yönetim komitesi kararları hakkında, komite kararının teşebbüse ulaşmasını izleyen onbeş gün içinde karar alması gerektiği halde söz konusu kararı almazsa) bir zarara sebebiyet vermesi halinde sorumluluğun doğmasına neden olacaktır.

TK'nın 553 üncü maddesini teşebbüslere uyarladığımız zaman, söz konusu hüküm uyarınca ortaya çıkacak hukuki gerçek, teşebbüse verilen zararlarda asıl olanın teşebbüs yöneticisinin kusurlu olacağı gerçeğidir.⁹²⁵ Söz konusu maddenin ilk

⁹²⁵ TK m. 553 “(1) Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas

fıkrasında geçen “yükümlülüklerini ihlal ettikleri takdirde” cümlesi üzerinde önemle durulması gereken bir gerçeğe işaret etmektedir. Zira bu cümle, özen borcunun ve şirkete karşı yükümlülüklerin ihlali halini kusur varsayımı için bir ön şart olarak kabul etmektedir. Bu durumda doğal olarak, önce teşebbüs tüzel kişiliği söz konusu yükümlülüğün ihlal edildiğini ispat edecek ki sorumluluk müessesesi uygulama alanı bulma sürecine girsin ve sonradan davalı teşebbüs yöneticisi de bu ihlalin bir kusurdan kaynaklanmadığını ispat edecek ki söz konusu sorumluluk müessesesinin şahsı nezdinde uygulama alanı bulma sürecini kesebilsin ve sorumluluktan kurtulsun. Ayrıca, söz konusu maddede düzenlenen “kusursuzluk beyyinesi”, esasında, TK’ya göre sorumluluk hususunda kusursuzluk prensibinin benimsendiğinin en açık delilidir.⁹²⁶ Buna göre; müteselsil sorumluluğu gerektiren işlemlerde bir kusuru olmadığını ispat eden yönetici sorumluluktan kurtulacaktır. Eski TK’nın 338 inci maddesinde kusursuzluğun ispatıyla ilgili olarak ölçüler verilmişti (Çamoğlu vd., 1982:3002). Buna mukabil konuya ilişkin yeni TK’nın 553 üncü maddesinde bu tür ölçüler verilmemiştir. Bu nedenle kusursuzluğun ispat yöntemi herhangi bir şekilde sınırlandırılmamıştır. Dolayısıyla teşebbüs yöneticisi kusursuzluğunu her tür yöntem ve şekilde kanıtlayabilecektir.

01.07.2012 tarihine kadar yürürlüğü devam edecek olan eski TK’nın 336 ncı maddesi “kasden veya ihmal neticesinde” demek suretiyle (söz konusu maddeyi teşebbüs yöneticilerine uyguladığımızda), teşebbüs yöneticilerinin TK açısından sorumluluğunu hafif ihmali⁹²⁷ de içine alacak şekilde düzenlemiş olduğu

sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal ettikleri takdirde, kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. (2) Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar. (3) Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz.”

⁹²⁶Öğretide, yeni TK’nın 553 üncü maddesine tekabül eden eski TK’nın 336 ncı maddesindeki yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun kusura dayanmasının “tüm halleri” kapsayıp kapsamadığı tartışılmakta ve özellikle ilgili maddenin 1-4 üncü bendlerindeki sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğu ileri sürülmekte ve gerekçe olarak da, TK’nın 36 ncı maddesinin beşinci bendindeki “gerek kanun gerekse esas mukavelelerin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasden veya ihmal neticesi olarak yapılmaması” ifadesiyle, ilk dört bendin saklı tutulduğunu ileri sürmektedirler. Bkz. Helvacı (2001:28); İmregün (1999:255 vd.).

⁹²⁷Ağır ihmalde herkesin normal olarak alacağı tedbirlerde ihmal gösterilmesi söz konusudur. Buna karşılık, ancak dikkatli insanın göstereceği özende savsama hafif ihmaldir (Reisoğlu, 2006:149).

anlaşılmaktadır.⁹²⁸ Bu durumda teşebbüs yöneticilerinin her türlü kusurlarından sorumlu olduklarını kabul etmemiz gerekecektir. Ayrıca, teşebbüs yöneticilerinin müteselsilen sorumlu olmaları nedeniyle, dış ilişkide kusurun derecesinin bir anlamı da olmayacaktır. Ancak, iç ilişkide kusuru daha hafif olan üye, diğer üyelere ödediği fazla miktarı rücu edebilecektir.

1.2.6.4.2. Müteselsil sorumluluk

Yönetim kurulu üyeleri arasında kural olarak müteselsil sorumluluk söz konusu olacaktır. Zira, yönetim yetkisi esasen kurul olarak yerine getirilmektedir (Arslan, 2006:219). TK'nın 553 üncü maddesinde yer alan müteselsil sorumluluk prensibi gereği, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini ihlal ettikleri takdirde, meydana gelen zarardan teşebbüse, iştirak ya da bağlı ortaklığın söz konusu olduğu durumlarda pay sahiplerine ve alacaklılarına karşı, kusurlarının derecesine bakılmaksızın zararın tamamından sorumlu olacaklardır (Eriş, 1995:294; Helvacı, 2001:26-27; Çamoğlu vd., 1982:302-303).⁹²⁹ Teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin kusurlarının ağırlık derecesi, dış ilişkide değil ancak iç ilişkide rücu hakkı yönünden önem taşıyacaktır. Diğer bir deyişle, borcun tamamını ödeyen yönetim kurulu üyesinin, kendi payına düşenden fazla olan kısmı için diğer üyelere rücu etme hakkı saklıdır (Pulaşlı, 2003:129).

Bu şekilde müteselsil sorumluluk prensibini aynen teşebbüs yöneticileri için de kabul ettiğimizde, sorumlu olunan bahis konusu kişilere sorumluluk davası açılması konusunda büyük ölçüde kolaylık sağlamış oluruz. Zira, kimin ne derecede kusurlu olduğunu ispatlamak zorunda olmadan davacı dilediği üye veya üyelere başvurabilme imkânına sahip olacaktır. Sorumluluktan kurtulmak ise, ancak TK'nın 553 üncü maddesine istinaden kusursuzluğun ispatı ile mümkün olabilecektir.

Ayrıca, TK'nın 557 nci maddesine göre de, birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte

⁹²⁸ Örneğin, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin, teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıklara ait yıllık program, bilanço ve netice hesapları ile yıllık ve uzun vadeli çalışma programlarına uygun olarak hazırlanan faaliyet raporlarını onaylama esnasında bilanço ve netice hesaplarındaki ince maddi hataları dikkate almadan bunlarda sorun olmadığı gerekçesiyle ilgili bilanço ve netice hesaplarını onaylamaya kalkması, hafif ihmal kategorisinde değerlendirilebilecek ihmali bir davranıştır.

⁹²⁹ Ayrıca, bahsedilen nedenle bu teselsül, tam teselsüldür. Bkz. Pulaşlı (2003: 328).

müteselsilen sorumlu olacaktır. Davacı birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilecek ve hakimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilecektir. Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hakim tarafından belirlenecektir.

2. Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Ticaret Hukuku Eksenli Sorumluluğu

2.1. Genel Olarak

Daha önce de belirttiğimiz üzere, kamu sermayeli şirketler kapsamında olan teşekküllerin organları, yönetim kurulu ve genel müdürlükler olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel müdür, yönetim kurulu başkanıdır ve ilgili bakanın teklifi üzerine ortak karar ile atanmaktadır. Yönetim kurulu, teşebbüsün en yüksek seviyede yetkili ve sorumlu karar organı; Genel Müdürlük ise, teşebbüsün yetkili ve sorumlu yürütme organıdır.⁹³⁰ Teşebbüs Genel Müdürlüğü; Genel Müdürlük, Koordinasyon Kurulu Kararı ile belirlenecek Genel Müdür Yardımcısı ve bağlı alt birimlerden oluşmaktadır.

Bu bölüme kadar teşebbüs yöneticilerinin sorumluluk hukukuna ilişkin olarak anlatılanlar hem teşebbüs yönetim kurulu üyeleri, hem de teşebbüs genel müdürlerini kapsar mahiyette ve her iki taraf için de ortak alanlara tekabül eden konulara ilişkin idi. Bu bölümde sorumluluk hukukunun teşebbüs genel müdürlerine özgü olan noktaları ele alınmıştır. Teşebbüs genel müdürleri, teşebbüsün yetkili ve sorumlu yürütme organı olması nedeniyle de ayrı bir başlık altında incelenmeyi gerekli kılmaktadır. Zira, teşebbüsün etkili ve verimli yönetimi, daha doğrusu teşebbüs çalışmalarının yürütülmesi görevi teşebbüs genel müdürüne verilmiştir.⁹³¹

“Müdür” kelimesi Arapça kökenli olup, zamanla dilimize yerleşmiş ve kabul görmüştür. Kelimenin sözlük anlamı; “idare eden, yöneten, çeviren, idare işi ile uğraşan memur, bir kurum veya kuruluşu idare eden kişi (Devellioğlu, 1986:8436)” şeklindedir. Sözlük anlamından da anlaşılacağı üzere müdürler; kurumların, işletmelerin yönetim ve organizasyonunda yönetici konumundadırlar (Karaca, 2009:3). Bir ticari işletmede yönetici kavramı, personel, alet, makine v.s. enstrümanlarla bir organizasyon

⁹³⁰233 sayılı KHK m. 6.

⁹³¹233 sayılı KHK m. 9.

oluşturarak, ticari işletmenin gayesine ulaşmaya çalışan kişi veya kişileri ifade etmek üzere kullanılmaktadır (M. Ş. Şimşek, 1996:14; Hatipoğlu, 1999:1). Klasik anlamda yönetici, işletme sahibi veya girişimciyle özdeş kabul edilmektedir.

Teşebbüslerde genel müdür ise, halihazırda oluşmuş bulunan organizasyonun yönetimine atanmaktadır ve işletme sahibi olan devletle -istihdam statüsünün kamu görevlisi olması hali dışında- bir organik bağı olduğunu söylemek mümkün görülmemektedir. Bu durumda, söz konusu gerçeklik, teşebbüs genel müdürlerinin konumunun klasik müdürlerden farklı şekilde değerlendirilmeye tabi tutulmasını gerekli kılmaktadır. Teşebbüsün sahibi olmayan ve girişimci niteliği de taşımayan genel müdürler bu bağlamda, profesyonel yöneticiler kategorisine dahil olmaktadır. Nitekim, profesyonel yöneticiler, işletme sahibi veya girişimci niteliği taşımayan, yöneticilik işini meslek haline getirmiş kişilerdir (Öz, 1997:9-10; M. Ş. Şimşek, 1996:14-15).

233 sayılı KHK'nın 13 üncü maddesinde teşebbüs genel müdürünün görev ve yetkileri şu şekilde tespit edilmiştir: Teşebbüsü; kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile yönetim kurulu kararları doğrultusunda yönetmek; teşebbüsü, idare ve yargı mercilerinde ve üçüncü kişilere karşı temsil etmek ve temsil yetkisini gerektiğinde devretmek; genel müdür yardımcıları, daire başkanları, müessese müdürleri veya benzer görevlere alınacak personelin atanmalarını yönetim kuruluna teklif etmek; teşebbüs sermayesi ile diğer mali kaynakların, verimlilik ve kârlılık ilkelerine uygun bir düzen içinde kullanılmasını sağlamak; kanunların verdiği diğer görevleri yapmaktır.

2.2. Ticaret Kanunu'na Göre Müdür

Teşebbüs genel müdürlerinin görev ve yetkileri yukarıda da bahsedildiği üzere, aslen 233 sayılı KHK'nın 13 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hükümler emredici hüküm niteliği taşımaktadır. Buna mukabil TK'nın müdürlere ilişkin hükümleri ise, teşebbüs genel müdürlerinin konumlarını tespit noktasında tamamlayıcı hüküm niteliği taşımanın yanı sıra, ilgili KHK'nın söz konusu hükümlerini yorumlama imkânı sağlama anlamında referans metinler olma özelliğini de göstermektedir.

Daha önce de belirttiğimiz üzere, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı yeni TK'nın "Yürürlük" başlıklı 1504 üncü maddesinin amir hükmü gereğince söz konusu kanunun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe

gireceği anlaşıldığından, eski 6762 sayılı TK'nın konuya ilişkin hükümleri bahis konusu tarihe kadar uygulama alanı bulacağı gerçeğinden hareketle “genel müdür”ün hem eski hem de yeni TK'daki durumunu analiz etmek bizim için zorunluluk arz etmektedir. Bu itibarla konuyu ilk önce ve esas itibarıyla eski TK bağlamında ele alıp, yeni TK'ya ilişkin kısa açıklamada eski TK hükümlerine ilişkin açıklamalarımıza atıf yapmakla yetineceğiz.

Anonim şirketlerde müdürler, eski TK'nın yönetim kurulunu düzenleyen ikinci kısmında esas itibarıyla eski TK'nın 319 uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmü ile eski TK'nın 342 nci ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir.⁹³² İlkinde düzenlenen müdürler “murahhas müdür”, diğerinde düzenlenen müdürler ise “müdür” olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu ayırım temel alındığında, teşebbüs genel müdürlerinin, eski TK'nın 342 nci maddesinde düzenlenen “müdür” kavramıyla özdeşlik gösterdiğini söylemek doğru bir yaklaşım olacaktır. Zira, TK'nın eski 319 uncu maddesinin ikinci fıkrasında bahsi geçen murahhas müdürler, anonim ortaklığın idare ve temsil yetkisinin bir kısmının veya tamamının terhis edildiği ve ancak genel kurul tarafından azledilebilen organ-müdür niteliğinde kimselerdir (İmregün, 1974:198). Diğer bir anlatımla, murahhas müdürlere yönetim kuruluna ait idare ve temsil yetkisinin bir kısmının veya tamamının devri söz konusu olmaktadır. Eski TK'nın 342 nci ve devamı maddelerinde düzenlenen müdürlerin ise şirket faaliyetlerinin icrasına ilişkin konularda yetkili olduğu anlaşılmaktadır.⁹³³ “İcra”nın sözlük anlamı, “yapma, yerine getirme, bir işi yürütme” şeklindedir (Develioğlu, 1986:487). Anonim ortaklık, iştigal konularına giren işler için bir takım faaliyetler içine girmektedir. Bu faaliyetlere; üretim, satış, pazarlama, muhasebe, reklam, halkla ilişkiler örnek olarak gösterilebilir (Domanıç, 1988b:720). Bir anonim ortaklık organizasyonunda, anonim ortaklığın devamlılığı için yürütülen faaliyetler bütünü, anonim ortaklığın icrasına taalluk eden iş kavramı olarak tanımlanabilir. Müdürler bu işlerin yürütülmesi için işletme organizasyonu içinde oluşturulan bölüm ya da kısımlarda görev almaktadırlar (Domanıç, 1988b:720).

Daha önceden de belirttiğimiz üzere, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri “karar

⁹³²TK'nın yanı sıra bazı özel kanunlarda da müdürlük müessesesine yer verildiği görülmektedir. Bkz. 2219 sayılı “Hususi Hastaneler Kanunu” m. 9, “Özel Öğretim Kurumları Kanunu” m. 21, “Yem Yönetmeliği” m. 47, “Basın Kanunu”, m. 4.

⁹³³Eriş (1992:998), eski TK'nın 342 nci ve devamı maddelerinde düzenlenen müdürlerin bu nedenle yönetim kurulu veya murahhas müdürlerin memuru durumunda olduklarını belirtmektedir.

organı” iken, teşebbüs genel müdürleri “yürütme organı”dır. Bu durum bizi, teşebbüs genel müdürlerinin teşebbüs faaliyetlerinin icrasına ilişkin konularda yetkili olmaları nedeniyle kendileri hakkında uygulama alanı bulacak kanun maddelerinin, eski TK’nın 342 nci ve devamı maddeleri olduğu sonucuna ulaştırmaktadır. Murahhas müdürlere nazaran bu tip müdürlerin görev ve yetkilerinin sadece şirket işlerinin icrasına münhasır kılınması önemli bir fark olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte “şirket faaliyetlerinin icrası” ibaresi, teşebbüs genel müdürlerinin teşebbüs faaliyetlerine adapte edildiğinde, söz konusu ibarenin geniş biçimde anlaşılması gerektiği de unutulmamalıdır.⁹³⁴ Zira, 233 sayılı KHK’nın yukarıda bahis konusu edilen 13 üncü maddesinde de belirtildiği gibi, teşebbüs genel müdürünün görevi teşebbüsü yalnız yönetim kurulu kararları doğrultusunda yönetmek değil, bunun yanı sıra teşebbüsü kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile yönetmektir.

Bu hükmün lafzi yorumundan, teşebbüs genel müdürünün teşebbüsün yürütme organı olması tanımındaki “yürütme” kavramının, yalnızca yönetim kurulunun kararlarını aynen uygulama fonksiyonunu ifade ettiği şeklinde anlaşılması uygun değildir. Aksi takdirde teşebbüs genel müdürleri için, “şirket muamelelerinin icrası safhası” ibaresinin, teşebbüs genel müdürlerinin görevinin sadece alınan kararların uygulanmasını yerine getirme ile sınırlı olduğunun kabulü, hızlı kararlar almayı gerektiren ticari hayatın niteliği ile bağdaşmayacağı gibi, teşebbüs genel müdürlerini idare eden, yöneten olmaktan çıkaracak, yönetilen herhangi bir işçiden farksız hale getirecektir. Zaten, 233 sayılı KHK’nın TK’ya nazaran özel kanun olması ve “özel kanun genel kanundan önce uygulanır ilkesi” gereği, 233 sayılı KHK’nın 13 üncü maddesinin ilgili hükmü kendisine uygulama alanı bulacak ya da en azından eski TK’nın ilgili hükmü 233 sayılı KHK’nın 13 üncü maddesi çerçevesinde yorumlamaya tabi tutulacaktır.

Bu noktada, 233 sayılı KHK’nın 13 üncü maddesinin 5 inci fıkrasının bir anlam ifade edebilmesi de bu şekil bir yorum tarzını gerektirmektedir. Zira, ilgili hükme göre teşebbüs genel müdürleri, teşebbüs sermayesi ile diğer mali kaynakların, verimlilik ve kârlılık ilkelerine uygun bir düzen içinde kullanılmasını sağlamakla sorumludur. Sorumluluk müessesesi beraberinde, inisiyatif kullanılacak bir yetki alanını da peşinen

⁹³⁴Öğretide müdürlere sınırlı da olsa idare hakkının bırakılabileceğini savunan pek çok yazar bulunmaktadır. Bkz. Arslanlı (1960b: 206); Domaniç (1988b:720).

gerektirdiği için, ilgili KHK'nın, sermayenin ve mali kaynakların verimlilik ve kârlılık ilkelerine uygun olarak kullanılma sorumluluğu yüklediği teşebbüs genel müdürlerinden aynı doğrultu ve genişlikte bir yetki alanını esirgediğini iddia etmek doğru görülmemektedir.

Yeni TK'da ise anonim şirketlerde müdür kavramı, eski TK'da olduğu gibi “murahhas müdür” ve “müdür” olarak iki ayrı kanun maddesinde konumlandırılmayıp, tek bir madde çatısı altında doğrudan “müdür” kavramı altında konumlandırılmıştır. Bu bağlamda yeni TK'nın 370 nci maddesine göre, yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilecektir. Yeni TK'daki müdür algılamasının, eski TK'nın 342 nci maddesinde düzenlenen “müdür” kavramıyla özdeşlik gösterdiği anlaşılmakla, yukarıda ilgili madde hükmü bağlamında teşebbüs genel müdürleri hakkında yapılan açıklamaların yeni TK hükümleri karşısında da geçerli olduğunu iddia edebiliriz.

Teşebbüslerin büyük bir çoğunlukla dahil olduğu anonim ortaklığın temel yapısı ve TK'da yapılan niteleme dikkate alındığında, anonim ortaklıkta müdürleri, her ne şekilde isimlendirilirse isimlendirilsin, yönetim kurulu üyeleri ve denetçiler dışında, yönetim kurulunun görevlendirmesine bağlı olarak şirketin idare ve temsilde söz sahibi, yönetici konumunda olan kimseler olarak tanımlayabiliriz. Yalnız söz konusu tanım açısından bir noktada, teşebbüs genel müdürleri muadili olan diğer özel sermayeli şirket müdürlerinden farklılık göstermektedir. Bu da, teşebbüs müdürlerinin, teşebbüs yönetim kurulunun görevlendirmesine bağlı olmayıp doğrudan ilgili bakanın teklifi üzerine ortak karar ile atanmasıdır. Bu durum doğal olarak, teşebbüs genel müdürünün sorumluluk açısından teşebbüs yönetim kurulundan bağımsız olmasına ve sorumluluk alanının da özel sermayeli şirketlerden farklı ve daha kapsamlı olmasına neden olmaktadır.

Teşebbüs genel müdürlerinin, kendilerine mevzuat tarafından bırakılan ya da yönetim kurulu kararlarıyla çerçevesi çizilen alanlarda, yukarıda anlatılanlar doğrultusundaki faaliyetlerinin teşebbüs yönetim kurulunun denetim, gözetim ve talimatı altında olduğu her türlü tartışmanın dışındadır (Domanıç, 1988b:716-720; Arslanlı, 1960b:206-209). Nitekim 233 sayılı KHK'nın teşebbüs yönetim kurulunun görev ve yetkilerini düzenleyen 9 uncu maddesinin 7 nci fıkrasında, teşebbüs yönetim

kurulunun asli vazifelerinden birisinin de genel müdürlük çalışmalarını izlemek olduğu açıkça deklare edilmiştir.

Pozitif hukuk açısından açık olmayan husus ise, teşebbüs yönetim kurulunun yukarıdaki paragrafta bahis konusu edilen denetim ve gözetim yükümlülüğünün, hukuki sorumluluğa da neden olup olmadığı meselesidir ki, biz bu konuda daha önceden de kısmen bahsettiğimiz üzere, genel müdürlerin yaptığı iş ve işlemlerden dolayı söz konusu denetim ve gözetim ödevi nedeniyle teşebbüs yönetim kuruluna da sorumluluk tevcih edilebileceği kanaatini taşımaktayız. Aksi bir yorumun “gözetim ve denetim ödevi” müessesesinin kuruluş ve varlık sebebine aykırılık taşıyacağı, söz konusu müessesenin içeriğini boşaltacağı ve bağlamından kopuk uygulamalara yol açacağı kanaatindeyiz. Zaten 233 sayılı KHK’nın bahis konusu edilen 9 uncu maddesinin 10 uncu fıkrasına göre, teşebbüs yönetim kurulları sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını genel müdüre devredecek, buna mukabil, söz konusu devir işlemi yönetim kurulunun sorumluluğunu kaldırmayacaktır.

Kanımızca, yukarıdaki paragrafta bahsedilen ilgili hükmün bu düzenleme tarzı, teşebbüs yönetim kurulunun diğer yetkilerini teşebbüs genel müdürüne devretse bile, asli görevi olan genel müdürler üzerindeki gözetim ve denetim görevinin devam ettiği ve söz konusu çekirdek yetkinin devredilemez bir nitelik arz ettiği gerçeğine de işaret etmektedir. Yetki devri halinde bile kaldırılmayacağı belirtilen sorumluluk hususuna bu denli keskin bir ifadeyle vurgu yapılması gerçeğinin temelinde, kanımızca gözetim ve denetim müessesesini adeta teşebbüs yönetim kurulunun sorumluluğuyla aynileştirme kaygısı yatmaktadır. Söz konusu kaygının bu şekilde metne dökülmesiyle yönetim kurulu üyelerine adeta, teşebbüs genel müdürlerinin yaptığı iş ve eylemler nedeniyle kendilerine de izafe edilebilecek sorumluluktan kaçınamayacakları hususu hatırlatılmış olmaktadır. Bunun yanında, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin teşebbüs genel müdürlerini seçmede, onlara nezaret etmede ve talimat vermede basiretsiz ve özensiz davranışlarından dolayı sorumluluklarının devam edeceği gerçeği ise ilgili hükümle evleviyetle kabul edilmiş olmaktadır.⁹³⁵

⁹³⁵Eğer 233 sayılı KHK’nın ilgili hükmü vazedilmeseydi, aynı sonuca eski TK’nın 346 ncı maddesi ve yeni TK’nın da 553 üncü maddesinin 2 nci fıkrasıyla da ulaşılabilirdi.

2.3. Organ Kavramı ve Müdürlerin Organ Niteliği

Tüzel kişilerde, iç işleyişe ilişkin kararların alınması, tüzel kişinin idaresi, dışa karşı iradesinin açıklanması ve temsili, “organlar”⁹³⁶ vasıtasıyla gerçekleştirilir. Organın aldığı karar veya açıkladığı irade, açıklayan kişinin değil, tüzel kişinin karar ve iradesidir (Öztan, 1970:34-35; Akunal, 1995:39-41; Özsunay, 1982:76-82; Çamoğlu, 2007:30). Oysa temsilci veya müstahdemin açıkladığı irade kendisine ait olup, tüzel kişi nam ve hesabına hareket, bu iradenin kendisine ait olduğu olgusunu değiştirmez. Tüzel kişi adına irade açıklamasında bulunan bir kimsenin organ sayılıp sayılmayacağı meselesi, üçüncü kişilerin uğradığı zararlardan sorumluluk konusunda önem arz etmektedir (Özsunay, 1982:76-82; Helvacı, 2001:5-6,9-10; Öztan, 1970:91-93; Şenocak, 1995:130-132).

Bu noktada teşebbüs genel müdürünün organ sayıldığı, teşebbüsün temsilcisi veya müstahdemi sayılmadığı açıktır. Zaten Teşebbüs Genel Müdürlüğü kurumsal bir yapı arz etmekte olup açıkça bir organ olarak dizayn edilmiş ve kurumsal bir yapı olarak Teşebbüs Genel Müdürlüğü; Genel Müdürlük, Koordinasyon Kurulu Kararı ile belirlenecek Genel Müdür Yardımcısı ve bağlı alt birimlerden oluşmuştur. Diğer bir anlatımla teşebbüs genel müdürü, teşebbüsün “ifa yardımcısı” değildir. Yapılan işlemlerin tüzel kişiye izafesi konusunda, bu kimsenin organ, temsilci veya müstahdem olarak hareket etmiş olması farklılık arz etmemektedir. Sorun, üçüncü kişilere karşı sorumluluk noktasında ortaya çıkmaktadır.

Diğer özel hukuk şirket müdürleri gibi teşebbüs genel müdürleri de, daha çok teşebbüs faaliyetlerinin icrası aşamasında görev almaktadır. Yani kural olarak, alınan kararların uygulanmasını sağlama, nezaret görevi teşebbüsün yetkili ve sorumlu yürütme organı olan genel müdürlere verilmiştir. Ancak yukarıda da bahsettiğimiz üzere, teşebbüs genel müdürlerinin profesyonel yönetici kategorisine girmesi nedeniyle, gerek mevzuatın ilgili hükümleriyle gerekse de “de facto” olarak, artık teşebbüs genel müdürlerine yetki ve görev verilen konularda kendilerine karar alma yetkisinin de verildiği görülmektedir. Hatta bağımsız karar alma yetkisinin de, bu yöneticilik anlayışı için zaruri olduğu dahi söylenebilir.

⁹³⁶Hukukta organ kavramı; tüzel kişi örgütünün bir parçasını oluşturan ve tüzel kişinin hukuk hayatına etkin olarak katılımını sağlayan kişi veya kişileri ifade etmektedir.

Bugün için, teşebbüs genel müdürlerinin sadece alınmış kararları uygulayan yöneticiler olarak kabulü mümkün olmayıp, yerine göre bağımsız karar alma yetkisinin de verilebildiği yöneticiler olduklarının kabulü daha doğru olacaktır. Bu kabulden hareketle genel müdürleri, kendilerine ait bağımsız karar alma ve uygulama yetki ve görevine sahip olmaları sebebiyle de “organ” olarak kabul etmemiz uygun olacaktır (Tekinalp, 1965:127-235; Öztan, 1970:75; Helvacı, 2001:8; Çamoğlu, 2007:33).

Teşebbüsün iradesinin açıklamasında ve temsilinde etkin rol oynayan kimselerin organ olarak nitelendirilmesinin pratik sonucu, yukarıda da değinildiği üzere, üçüncü kişilere karşı sorumluluk noktasında olacaktır. Teşebbüs genel müdürlerinin organ olarak nitelendirilmesi durumunda -ki biz o şekilde değerlendirmekteyiz- şayet yaptıkları işlem ve eylemler teşebbüsün faaliyetleri kapsamı içinde yer alıyorsa, bu işlem ve eylemleri teşebbüse izafe etmek mümkün olacaktır. Genellikle yöneticisi durumundaki gerçek kişiye göre daha fazla malvarlığına sahip olan teşebbüsü sorumlu tutmak üçüncü kişi için daha elverişlidir. Ayrıca üçüncü kişilerin, bu kimseleri haksız fiil ve diğer sorumluluk hükümlerine dayanarak sorumlu tutma imkânları da düşünüldüğünde, böyle bir nitelendirmenin, zarara uğrayan üçüncü kişiler için oldukça elverişli olduğu açıktır.

Teşebbüs genel müdürlerinin organ değil, “müstahdem” veya “yardımcı şahıs” olarak nitelendirilmesi halinde durum şu merkezde olacaktır: Şayet bu kişiler “müstahdem” olarak nitelendirilirse, tüzel kişi istihdam eden sıfatıyla, BK’nın 66 ncı maddesi uyarınca müstahdemi seçmede, nezaret etmede, talimat vermede bütün dikkat ve ihtimamı göstermiş olsa dahi zararın yine de meydana geleceğini ispat ederek sorumluluktan kurtulabilme imkânına sahip olacaktır. Yine bu kimsenin “yardımcı şahıs” olarak nitelendirilmesi halinde, yardımcı şahsın üçüncü kişilere verdiği zarardan, üçüncü kişi ile tüzel kişi arasında bir akit olması ve zararın akdin ifası sırasında meydana gelmesi halinde, tüzel kişi sorumlu tutulabilecektir. Bu şartlar yoksa tüzel kişinin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır (Öztan, 1970: 91-93; Helvacı, 2001:5-8,13-17; Şenocak, 1995:57 vd.).

Bu noktada, diğer özel sermayeli şirketlerin müdürlerinin konumundan hareketle, öğretide konuya ilişkin değişik görüşlerin olduğu da göz ardı edilmemelidir. Örneğin, İmregün (1989a:226), anonim ortaklığı idare ve temsile yetkili kişilerin, görevlerini ifa

ettiği sıradaki haksız fiiller bakımından, eski TK'nın 321 inci (yeni TK'nın 371 inci) maddesinin son fıkrası uyarınca anonim ortaklığın artık BK'nın 55 inci (yeni TK'nın 66 ncı) maddesindeki kurtuluş beyyinesine dayanamayacağını ifade etmektedir. Diğer yandan, Arslanlı (1960b:149-150), eski TK'nın 321 inci (yeni TK'nın 371 inci) maddesinin son fıkrası (yeni TK'nın beşinci fıkrası) bakımından, anonim ortaklığa sorumluluk izafe edilebilmesi için, haksız fiilin organ niteliği taşıyan kimselerce ika edilmesini aramaktadır. Domaniç (1988b:526) ise, bu konuda bir ayrıma gitmeksizin şirket işlerinin yürütülmesi sırasında olmak kaydıyla, organ niteliği sahip olsun olmasın şirket personelinin işlediği haksız fiilden şirketin sorumlu olduğunu ifade etmektedir. Tüm bu anlatılanlar ışığı altında görüldüğü üzere, genel müdürün yardımcı şahıs olarak nitelendirilmesi durumunda, teşebbüsün sorumluluğu, genel müdürün organ olarak nitelendirilmesine nazaran daha azdır.

2.4. Ticari Temsilci Olarak Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Hukuki Sorumluluğu

Daha önceki bölümlerde, teşebbüsün tacir sıfatına sahip olmakla birlikte, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin tacir yardımcısı sayılamayacaklarına ilişkin detaylı açıklamalar yapılmış, buna mukabil teşebbüs genel müdürlerinin ise istisnai bir nitelik arz etmekte olup, kendilerinin tacir yardımcılarında "ticari temsilci" ile sorumluluk noktasında bir tutulabileceği hususu da kısa ve yan açıklama olarak vurgulanmıştı.

Bilindiği üzere bir tacir yardımcısı olarak ticari temsilci, BK'nın 547 nci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: *"ticari temsilci, işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret ünvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişidir."* Diğer bir deyişle, ticari temsilci bir ticari işletmede, tacirin yürüttüğü faaliyetlerin tamamı veya bir kısmı için, tacir gibi yetkilendirilen ve kendisine adeta işletme sahibi derecesinde hak tanınan kimsedir (İmregün, 1997:194). Bu noktada, teşebbüs genel müdürlerinin yürüttüğü faaliyetlerin ticari temsilcilerle örtüştüğüne kuşku bulunmamaktadır.⁹³⁷ Buna mukabil, teşebbüs genel müdürünün organ vasfını haiz olup

⁹³⁷Nitekim öğretide bazı yazarlar, TK'da düzenlenen müdürlerin ticari mümessil olarak nitelendirilebileceğini iddia etmektedir. Bkz. Kırca (1997:59); Erem (1965:241); Pulaşlı (2003:502-503); Arslanlı (1960b:207); Mimaroğlu (1967:76); Kendigelen (2001:88); İmregün (1989a:252). Söz konusu yazarlardan İmregün (1974:198) BK'nın 547 nci ve devamındaki maddelerdeki ticari mümessil müessesesi var iken ayrıca TK'nın 342 nci ve devamındaki müdürlük müessesesinin düzenlenmesine

müstahdem ya da temsilci niteliği taşımadığı şeklindeki daha önceki bölümlerde ileri sürdüğümüz savımızın, ticari temsilcinin sahip olduğu yardımcı şahıs konumuyla da çelişmediğini düşünmekteyiz. Zira, ticari temsilciye ilişkin yukarıda verdiğimiz tanımdan da anlaşılacağı üzere, nihayetinde ticari temsilci komisyoncu ya da acente gibi “bağımsız tüccar yardımcısı” olmayıp aksine “bağımlı tüccar yardımcısı”dır (Arkan, 2005:160). Daha önce de değindiğimiz üzere temsilci veya müstahdemın açıkladığı irade kendisine ait olup, tüzel kişi nam ve hesabına hareket, bu iradenin kendisine ait olduğu olgusunu değiştirmez. Buna mukabil teşebbüs genel müdürünün aldığı karar veya açıkladığı irade, açıklayan kişinin değil, tüzel kişinin karar ve iradesidir. Tüm bu açıklamaların yanında aslında, TK’da düzenlenen müdürlerin ticari temsilci olduğunu kabul eden ve bizim de katıldığımız görüşün dayanağını, esas itibarıyla ikisi (teşebbüs genel müdürlüğü ve ticari temsilcilik) arasındaki bahis konusu benzerlik ile mehz İsviçre hukukunda böyle bir müessesenin olmaması hususları oluşturmaktadır.⁹³⁸

Teşebbüs genel müdürlüğünün ticari temsilcilikle özdeşliğine ilişkin yukarıdaki açıklamaların içeriğine kısmen katılan ve fakat özdeşliği kabul etmeyen bazı yazarlar ise, her ne kadar diğer özel sermayeli şirketler özelinde -kanımızca teşebbüs genel müdürünün konumunu da kapsar biçimde- müdürler ticari temsilcilerle özdeşleşme de kendilerine özgü niteliklerinin ticari temsilcilere benzediğini iddia etmektedirler. Bu görüşe gerekçe olarak, müdürlere verilen yetkinin genişliği ve kapsamının sadece şirket işlerinin icrasına ilişkin olması hususu gösterilmektedir.⁹³⁹ Söz konusu görüş geçerli kabul edildiğinde teşebbüs genel müdürleri, müdür olarak ayrı bir nitelik ve müessese olarak kabul edilecektir. Bu durumda öncelikle müdürlere ilişkin TK’daki düzenlemelere göre hareket edilecektir. TK’da hüküm bulunmayan hallerde, bağlı tüccar yardımcılara ilişkin, vekaletе ilişkin, temsile ilişkin hükümler sıra ile kıyasen uygulama alanı bulacaktır. Kanımızca, teşebbüs genel müdürünün faaliyetlerini ticari temsilci ile özdeşleştirirsek, bahis konusu edilecek nedenlerle teşebbüsün muhataplarına

gerek bulunmadığını belirtmektedir.

⁹³⁸İsviçre hukukunda müdürlük müessesesine ayrıca yer verilmeyip, sadece ticari temsilcilere ilişkin hükümlerin olduğu ve müdürlerin de ticari temsilci olduğu kabul edilmektedir. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklama için bkz. Arslanlı (1960b:206).

⁹³⁹Söz konusu yazarlardan Hirş (1948:305), müdürlerin hukuki durumlarının ticari temsilcinin hukuki durumuna yaklaştığını ifade etmektedir. Bu ifadesine gerekçe olarak da, müdürlerin şirket işlerinin icrası aşamasında şirketi temsil ettikleri, ticari mümessillerin de bu niteliği bünyelerinde barındırdığını savunmaktadır. Ona göre müdürler, anonim ortaklığın nevi şahsına münhasır bir temsilcisi olup, bazı yönlerden ticari temsilcilere benzer yön arz etmektedir. Yazarlardan bir diğeri Birsell (1970:7) ise, müdürleri hukuki statüsü bakımından ticari temsilciye yaklaşan yöneticiler olarak tanımlamaktadır.

daha güçlü bir koruma sağlanmış olacaktır. Bu açıdan ilk yorum tarzını bahsedilen ve bahsedilecek diğer gerekçeler doğrultusunda daha uygun bulmaktayız.

Yine bilindiği üzere, ticari temsilci, genellikle işletmenin faaliyetlerinin icrası safhasında görev almakta ve işletmenin dışa karşı temsilini üstlenmektedir. Genel olarak ticari temsilcinin yetkisi, aynen teşebbüs genel müdürlüğünde olduğu gibi ticari işletmenin idaresi ve temsiline ilişkindir. Ticari temsilcinin kural olarak, ticari işletmenin konusuna giren tüm iş ve işlemlerde temsil yetkisi bulunmaktadır. Ancak, ticari işletmenin konusuna girmeyen işlemler, ticari işletmeye ait gayrimenkulleri temlik veya bir hak ile takyit etme, ticari işletmenin temeline ve özüne yönelik işlemleri yapma (tacirin iflasını isteme, ticaret ünvanını değiştirmek gibi) konularında yetkisi yoktur. Bu gibi işlerden işletmenin konusuna girenleri yapabilmesi için özel yetki alması gerekmektedir (Arkan, 2005:160 vd.; Kırca, 1996:116 vd.; Poroy ve Yasaman, 2001:188; İmregün, 1989a: 172-173; Karayalçın, 1985:489). Dikkat edilirse, teşebbüs genel müdürlerinin de teşebbüsün varlığına ya da faaliyetlerine son verebilme gibi teşebbüsün temeline ve özüne yönelik işlemler yapma yetkisi ve teşebbüse ait işletmelerin gayrimenkullerini herhangi bir ayni hakla sınırlama ya da elden çıkarma yetkisi bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, nihayetinde teşebbüs genel müdürleri de, 233 sayılı KHK'nın 13 üncü maddesinin lafzi yorumundan anlaşılacağı üzere teşebbüse ilişkin olağan işlemleri yapıp olağanüstü işlemleri yapamazlar. Bu benzerlik bize, teşebbüs genel müdürünün yetki alanı kanun koyucu tarafından tespit edilirken, kendisince ticari temsilcinin konumunun referans alındığına ilişkin çarpıcı bir ipucu sunmaktadır.

TK'da müdürler defaaten belirttiğimiz üzere, esasen eski TK'nın 342 (yeni TK'nın 370) inci maddesi uyarınca şirket işlerinin icrası konusunda yetkilendirilmektedir. Müdürlerin kendilerine bırakılan alanlarda anonim ortaklığı temsil yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu yetkileri münhasır olmayıp, yönetim kurulu ile paraleldir.⁹⁴⁰ Buna mukabil, her ne kadar TK'daki müdürler hakkındaki hükümlerin teşebbüs genel müdürleri için de uygulama alanı bulacağını çalışmamızda iddia etsek de, teşebbüsün yürütme organı olan genel müdürün yetkisinin teşebbüs yönetim kurulu

⁹⁴⁰Müdürlerin geniş kapsamlı diğer özellikleri için bkz. Pulaşlı (2003:510-512); Arslan (1994:76-79). Ayrıca, TK'da yer alan düzenleme şekliyle müdür ve ticari mümessil arasındaki detaylı farklar için bkz. Domaniç (1988b:175); Birsal (1963:6); Pulaşlı (2003:510-512).

ile paralel olmayıp mevzuat temelinde normal müdürlere nazaran onlara ek yetkilerinin de bulunduğunu dikkate aldığımızda, teşebbüs genel müdürlerinin ticari temsilciler ile yetki yönünden aynı seviyede olduğundan kuşku duymamamız gerekmektedir.

Teşebbüs genel müdürünü hem TK'ya tabi müdür ve hem de BK'ya tabi ticari temsilci olarak kabul ettiğimizde; ilk bakışta söz konusu iki statünün yetki alanlarının çakışmamasının neden olduğu paradoksal durumun, ancak müdürlerin idare ve temsil yetkisinin sınırını çizen eski TK'nın 342 nci maddesindeki "anonim ortaklığın icrasına taalluk eden iş kavramı"nın teşebbüs genel müdürleri için diğer özel hukuk şirket müdürlerine nazaran daha geniş yorumlanması ile aşılabileceği kanısını taşımaktayız. Yani daha önce de değindiğimiz üzere, teşebbüs genel müdürlerinin teşebbüsün icrasına taalluk eden faaliyetlerinin çerçevesi yalnızca teşebbüs yönetim kurulu tarafından çizilmediğinden, onların konumlarını birebir diğer müdürlerin nispeten daha zayıf olan konumlarına indirgemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Teşebbüs genel müdürlerini her iki statünün gerektirdiği sorumluluk rejimine ayrı ayrı tabi kıldığımız vakit, bu şekilde teşebbüsün alacaklısı, ortakları -eğer teşebbüsün iştirak ya da bağlı ortaklığı söz konusu ise- ve teşebbüs sermayesinin sahibi devlet -dolayısıyla da kamu- çifte hukuki güvenceye sahip kılınmış olacaktır. Zira müdürler daha önce de değinildiği üzere sorumluluk bakımından, eski TK'nın 342 nci (yeni TK'nın 370 inci) maddesi mucibince yönetim kurulunun sorumluluk rejimine tabi tutulmuştur (İmregün, 1974:199). Ticari temsilcilerin sorumluluğu ise, vekaletle ilişkin BK'nın 386 ncı ve devamı maddeleri hükümlerine göre tayin edilmektedir. Böylece teşebbüs genel müdürü hem yönetim kurulu üyesi gibi sorumlu olacak, hem de BK'nın vekaletle ilişkin hükümlerine göre sorumlu olacaktır.

Bu anlatılan hususlara ilaven belirtmek gerekir ki; teşebbüs genel müdürü, teşebbüsün işlettiği ticari işletme için ayrı bir ticari temsilci tayin ettirilmesini de teşebbüs yönetim kuruluna teklif edebilir. Zira, 233 sayılı KHK'nın 9 uncu maddesinin 6 ncı fıkrasına göre, genel müdürün teklifi üzerine; daire başkanı, müessese müdürü veya benzer görevleri yerine getirecek personeli tayin etmek, teşebbüs yönetim kurulunun görev ve yetkisi dahilindedir. Burada belirtilen daire başkanları, müessese müdürü ve benzer görevde çalışan personel, esas itibarıyla ya ticari temsilci, ya da ticari

vekil konumundadır⁹⁴¹. Dolayısıyla söz konusu alt düzey yöneticilerin sorumluluğu da ayrıca kendilerinin ticari temsilci ya da ticari vekil olmalarına göre farklılık arz edecektir. Yalnız kanımızca, teşebbüs genel müdürü bu şekilde teşebbüse ait işletmelere ayrı bir ticari temsilci tayin ettirse bile teşebbüsün bütününe ilişkin sahip olduğu ticari temsilci sıfatının gerektirdiği sorumluluktan kurtulamayacaktır. Zira, 233 sayılı KHK'nın 13 üncü maddesinin 7 nci fıkrasında genel müdürün, sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını astlarına devredebileceği, buna mukabil söz konusu yetki devrinin genel müdürün sorumluluğunu kaldırmayacağı belirtilmiştir. Yine kanımızca bu hükümden, genel müdürün ticari temsilcilerin tabi olduğu sorumluluktan yetki devri halinde kurtulamayacağı anlamı da çıkmaktadır. Bu durumda teşebbüs genel müdürünün, teşebbüse ait işletmelerde ticari temsilci olarak görevlendirilmesini teklif ettiği alt düzey yöneticiler olan daire başkanları, müessese müdürü ve benzer görevde çalışan personelin temsil yetkisini BK'nın 451 inci maddesine uygun olarak ilgili teşebbüse ait işletmeye özgülemek suretiyle sınırlandırdığını -bu yönde zımni bir iradeye sahip olduğunu- kabul etmek uygun olacaktır. Aksine "birlikte temsil suretiyle temsil yetkisinin sınırlandırılması"⁹⁴² gibi bir durum söz konusu olmayacaktır. Bu konu, ticari temsilci konumundaki alt düzey teşebbüs yöneticilerinin söz konusu konumlarından kaynaklanan sorumluluğunu tespit edebilmemiz açısından önem arz etmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar nihayetinde, teşebbüse ait A.Ş. statüsündeki işletmelerin müdürlerinin eğer ticari vekil olarak konumlandırılmamışlarsa, kendilerini evleviyetle ticari temsilci olarak kabul etmemizin daha uygun olacağı ve söz konusu kişilerin ticari temsilci gibi sorumlu olacaklarını belirtmek için de yapılmıştır. Bunun yanı sıra, söz konusu işletme müdürlerinin TK'daki müdürlere ilişkin hükümlere tabi olduğu, teşebbüs genel müdürlerinin TK ve BK'ya göre tabi olduğu sorumluluk rejimine ilişkin buraya kadar yapılan ve yapılacak tüm açıklamaların -teşebbüs genel müdürünün

⁹⁴¹ Öğretide, Domaniç (1988b:715,721), TK'da düzenlenen farklı hükümler istisna olmak üzere, somut olaya göre söz konusu müdürlerin ticari temsilci, ticari vekil veya seyyar tüccar yardımcısı (yeni BK'daki nitelikle seyyar tacir memuru) niteliğinde sayılabileceği görüşündedir (BK.m.449-456). Buna karşın, Arslanlı (1960b:207), müdürlerin duruma göre ticari vekil olarak nitelendirilebileceği görüşüne, ticari vekillerin tescil ve ilana tabi olmamalarına karşılık müdürlerin tescil ve ilana tabi olmalarından hareketle katılmamaktadır. Müdürlerin ticari vekil olarak kabulünün mümkün olmadığına ilişkin aynı yönde eleştiri için bkz. Karayalçın (1985:79-80).

⁹⁴² Ticaret şirketlerinde temsil yetkisinin birlikte hareket kaydıyla sınırlandırılması mümkündür (TK m. 176/2, 257/1, 321/2, 476 ve 542) (Yaralı, 2010:77).

kendisine has olan bazı hususlar dışında- işletme müdürleri içinde geçerli olduğu hususunu ayrıca vurgulamamız icap etmektedir.⁹⁴³ Zaten, söz konusu işletme müdürlerinin temsil yetkisinin “şube” ve “birlikte temsil” suretiyle sınırlandırılabilmesi, yönetim kurulunun kendilerine bırakılan konularda anonim ortaklığı idare ve temsil yetkisinin devam etmesi ve tayin-azillerinin tescil ve ilanının gerekli olup, söz konusu tescil ve ilanın müdürlük sıfatının kazanılması bakımından zorunlu olmaması gibi nedenlerle, söz konusu işletme müdürlerini ticari temsilci olarak nitelememizde - teşebbüs genel müdürleri için geçerli olabilecek- duraksamamıza neden olacak hiçbir husus bulunmamaktadır.⁹⁴⁴

Sonuç olarak, yürüttükleri faaliyetler, temsil yetkisinin içeriği ve kapsamındaki bahis konusu ortak noktalardan hareketle, teşebbüs genel müdürlerinin hukuki niteliğinin “ticari temsilci” olduğunu ve TK’da düzenlenen hükümlerin yanı sıra ticari temsilcinin tabi olduğu hukuki rejime de tabi olduklarını kabul etmemizin uygun olacağı kanaatini taşımaktayız.

2.5. Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Ticaret Kanunu’na Göre Hukuki Sorumluluğu

TK’nın müdürlere ilişkin hükümlerinin, tamamlayıcı hüküm olarak, uygun düştüğü ölçüde teşebbüs genel müdürleri hakkında da uygulanacağını belirtmiştik. Bu hükümlerden birisi de müdürlerin sorumluluğuna ilişkin TK hükümleridir.

Teşebbüs genel müdürleri faaliyetleri sırasında aynen teşebbüs yönetim kurulunun faaliyetleri gibi⁹⁴⁵ teşebbüsün, teşebbüs sermayesinin sahibi devletin (dolayısıyla kamunun), iştirak ya da bağlı ortalık söz konusu ise diğer pay sahiplerinin, teşebbüs alacaklarının veya üçüncü kişilerin zarara uğramasına neden olabilirler. Üçüncü kişilerin uğramış oldukları zararlar genel hükümlere göre çözülecektir.⁹⁴⁶ (TK; m.311/f.5, BK; 49 vd., m. 66, m. 112 vd.)

⁹⁴³Tezimizin ilgi alanının yönetim kurulu ve genel müdürle sınırlı olduğunun bu aşamada hatırlatılması uygun olacaktır.

⁹⁴⁴Ticari temsilciye ait olan ve teşebbüse ait diğer işletme müdürleri içinde aynen geçerli addedebileceğimiz diğer özellikler için bkz. Arkan (2005:155-166); Kırca (1996:105-153); Çamoğlu vd., (2005:486-493); Domaniç (1988a:317-328).

⁹⁴⁵Teşebbüs genel müdürünün aynı zamanda teşebbüs yönetim kurulunun başkanı olması sebebiyle sorumluluğunun kapsamı tespit edilirken bu husus da ayrıca dikkate alınmalıdır.

⁹⁴⁶Örneğin teşebbüse ait bir işletmenin fabrikasının atık suları bir çiftçinin tarlasına zarar vermişse üçüncü kişinin zararı söz konusudur.

Müdürlerin hukuki sorumlulukları, eski TK'nın 342 nci (yeni TK'nın 370 nci) maddesinde düzenlenmiş olup, bu hükümle müdürlerin sorumluluk sebepleri ve sorumluluklarının tabi olduğu esaslar gösterilmiştir (İmregün, 1974:199). Söz konusu hükümde sorumluluk sebebi olarak; müdürlerin kanundan, tüzükten, yönetmelikten, anasözleşmeden veya iş görme şartlarından doğan yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmemeleri olarak gösterilmiştir. Sorumluluğun tabi olacağı hükümler bakımından ise, yönetim kurulunun sorumluluğuna ilişkin hükümlere atıf yapılmıştır. Buna göre; teşebbüs genel müdürleri kendi doğal ve özel koşullarına uygun olduğu ölçüde yukarıda sayılan sorumluluk sebeplerinden kaynaklanan zararlardan dolayı, tıpkı yönetim kurulu üyeleri gibi teşebbüse, iştirak veya bağlı ortaklık söz konusu ise pay sahiplerine ve teşebbüs alacaklılarına karşı sorumlu tutulacaklardır. Dolayısıyla teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin daha önceki bölümlerde yaptığımız detaylı ve kapsamlı açıklamalarımız teşebbüs yönetim kurulu üyeleri içinde geçerli olacaktır. Sadece, teşebbüsler kanunla ya da Kanun'un verdiği bir yetkiye istinaden idari işlemle kuruldukları için, teşebbüsler için anasözleşme deyimini kuruluş kanunu ya da kurucu iradi işlem olarak anlamamız gerekecektir.

2.6. Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Yaptığı İşlemler Sebebiyle Teşebbüsün Sorumluluğu

Teşebbüs genel müdürlerinin teşebbüs adına yapmış oldukları işlemlerde, müdürlerin temsilci olmalarından hareketle, hak ve borçlar teşebbüs üzerinde doğmaktadır. Bu halde, teşebbüs, genel müdürünün görev ve yetkileri kapsamında teşebbüs adına yapmış oldukları işlemler ile sorumlu olacaktır. Ancak teşebbüs genel müdürünün kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile yönetim kurulu kararları (temsil ve idare yetkisinin sınırlarını belirleyen) dışında veya bu yetkilerini aşmak suretiyle yapmış oldukları işlemlerde teşebbüsün sorumluluğu ise yetkisiz temsile bağlanan sonuçlara göre olacaktır.⁹⁴⁷

Teşebbüs müdürlerinin işlediği haksız fiillerde de,⁹⁴⁸ genel müdürlük ile haksız fiil arasında uygun bir illiyet bağı olmak şartıyla teşebbüsün sorumluluğu söz konusu olabilecektir (Helvacı, 2001:32; Çamoğlu, 2007:29; Öztan, 1970:133). Teşebbüs genel

⁹⁴⁷Temsil yetkisinin mevcut olmaması veya temsil yetkisinin aşılması halinde yetkisiz temsile bağlanan sonuçlar ortaya çıkacaktır.

⁹⁴⁸Teşebbüs genel müdürünün aracılıyla kusurlu bir şekilde bir yayaya çarpması gibi.

müdürlerinin görevleriyle uygun illiyet bağı kurulmak kaydıyla işlediği haksız fiiller bakımından TK'nın 371 inci maddesinin 5 inci fıkrasının uygulama alanı bulması, yani bu halde teşebbüsün sorumluluğuna gitme olanağının olup olmadığı konusunda diğer özel sermayeli şirketler bakımından konuya yaklaşımda farklı görüşler mevcuttur.

Bir görüşe göre, hem ortaklığın organları hem de diğer idare ve temsile yetkili kişiler TK'nın 371 inci maddesinin 5 inci fıkrası kapsamına girmektedirler (Domanıç, 1988b:525-526; İmregün, 1989a:226). Diğer bir görüşe göre ise, TK'nın söz konusu hükmü sadece ortaklıkta organ niteliği taşıyan kimseler bakımından söz konusu olacaktır (Tandoğan, 1961:123 vd.; Mimaroglu, 1967:83-85; Helvacı, 2001:31-32; Çamoğlu, 2007:38-39; Öztan, 1970:139-142). Bu görüşlerin hangisi ölçü olarak ele alınırsa alınsın gözden kaçırılmaması gereken husus, teşebbüs genel müdürleri, idare ve temsile yetkili kimseler olmanın yanı sıra aynı zamanda organ niteliği taşıdıkları için her durumda TK'nın söz konusu hükmüne muhatap alınacakları gerçeğidir. TK'nın söz konusu hükmünün organ sıfatına sahip kimseler dışında uygulama alanı bulup bulmamasının ortaya çıkardığı pratik fark, BK'nın 66 ncı maddesinde getirilen kurtuluş beyyinesinin, TK'nın söz konusu hükmünde öngörülmemesidir (Çamoğlu, 2007:38; Helvacı, 2001:32).

Bu noktada biz de, TK'nın söz konusu hükmünün sorumluluğun şartlarını ağırlaştırması sebebiyle istisnai hükümlerin dar yorumlanması gerektiğine ilişkin genel hukuk ilkesi gereğince, teşebbüs genel müdürlerinin görevleri ile ilgili işledikleri haksız fiiller bakımından TK'nın ilgili hükmünün uygulama alanı bulmayacağı görüşüne katılmaktayız.

Diğer taraftan teşebbüs genel müdürlerinin görevleri ile ilgili işledikleri haksız fiiller bakımından, BK'nın 66 ncı maddesinde düzenlenen adam çalıştıranın kusursuz sorumluluğuna ilişkin veya BK'nın 116 ncı maddesinde düzenlenen yardımcı kişilerin ika ettikleri zarardan yardımcı kişiyi istihdam eden kimsenin kusursuz sorumluluğuna ilişkin hükümler uyarınca teşebbüsün sorumluluğu cihetine gidilebilecektir (F. Eren, 1998:427; Sungurbey, 1988:135-139; Oğuzman ve Öz, 1997:82; Tandoğan, 1961:106-133). Zira, teşebbüs genel müdürü, ilgili bakanın teklifi üzerine ortak kararname ile atandığından, devlet tüzel kişiliği bu atama nedeniyle hem “adam çalıştıran” hem de “yardımcı kişi kullanan” durumundadır.

Burada, şu ana kadarki açıklamalarımızda dolaylı şekilde belirttiğimiz üzere, teŗebbüsün bizatihi kendisinin devletin (kamunun) mücessem olmuş hali olduğunu kabul ettiğimizden, BK'nın bahis konusu 66 ve 116 ncı maddeleri mucibince teŗebbüsün sorumluluğu cihetine gidilmesinde yadsınacak bir husus olmadığı kanısını taşımaktayız. şüphesiz teŗebbüsün, teŗebbüs genel müdürünün yaptığı yetkisiz işlem sebebiyle bir zarar uğraması halinde, şartları varsa müdürün sorumluluğuna dair rücu hakkı bakidir (şenocak, 1995:261-263).

2.7. Ticaret Kanunu Bağlamında Kamu İktisadi Teŗebbüs Genel Müdürlerinin Sorumluluğunun Dayanağı, Özellikleri ve Niteliği

2.7.1. Ticaret Kanunu bağlamında sorumluluğun dayanağı

Müteaddit defalar tekrarladığımız üzere teŗebbüs genel müdürlerinin, teŗebbüsün temsil ve idaresine ilişkin kurallara uygun olarak giriştikleri işlemler sonucunda ortaya çıkan hak, borç ve yükümler teŗebbüs tüzel kişiliği üzerinde doğmaktadır. Dolayısıyla, esasen TK açısından eski Kanun'un 336 ncı (yeni TK'nın 553 üncü) maddesinin birinci fıkrası mucibince teŗebbüs müdürleri, kişisel olarak sorumlu olmayacaklardır. Ancak daha önceki bölümlerde teŗebbüs yönetim kurulu üyelerinin tabi oldukları sorumluluk rejimine ilişkin açıklamalarımız çerçevesinde, teŗebbüs genel müdürlerinin aynı zamanda yönetim kurulunun başkanı olmaları nedeniyle, yönetim kurulu üyelerinin tabi oldukları sorumluluk rejimine, onların da söz konusu konumlarına istinaden tabi olacakları kuşkusuzdur. Dolayısıyla, teŗebbüs genel müdürlerinin yönetim kurulu üyeleri olmaları nedeniyle kendileri hakkında ayrıca söz konusu olabilecek kişisel sorumluluk durumu, konumuzun ayrı ve teŗebbüs genel müdürlüğu konumundan bağımsız bir boyutunu oluşturmaktadır.

Tekrar teŗebbüs genel müdürlerinin işlem ve eylemlerinden kişisel sorumlu olmayacaklarına ilişkin açıklamalarımıza dönersek, bu ana kuralın adeta kural niteliğini kazanmış istisnalarından da bahsetmek zorunluluğumuz bulunmaktadır. Zira, söz konusu işlemlerin gerçekteşmesinde teŗebbüs genel müdürlerinin kusurlu, basiretsiz ya da kötü niyetli davranışları sebebiyle teŗebbüs, teŗebbüs alacakları, kamu ya da -iştirak veya bağlı ortaklık söz konusu ise- pay sahipleri zarara uğramış olabilirler. İşte kanun koyucu eski TK'nın 336 ncı (yeni TK'nın 553 üncü) maddesiyle müdürlerin kişisel sorumsuzluğuna ilişkin bahis konusu kuralı getirdikten sonra, mevzuatın kendilerine

yüklediği görevlere ve borçlara aykırı hareket eden müdürlerin, bu yüzden oluşan zararlar sebebiyle anonim ortaklığa, pay sahiplerine ve ortaklık alacaklarına karşı sorumlu olacağı kuralını getirmiştir. 233 sayılı KHK'nın teşebbüs genel müdürlerinin teşebbüs sermayesi ile diğer mali kaynakların verimlilik ve kârlılık ilkelerine uygun bir düzen içinde kullanılmasını sağlamakla sorumlu kıldığı 13 üncü maddesiyle birlikte, tamamlayıcı kural niteliği arz etmekte olan TK'nın ilgili hükmü birlikte ele alındığında, teşebbüse ait kaynaklarda kötü idare sonucu meydana gelecek eksilme, finansman açığı, kaynak artışıdaki bir engellenme ve yoksun kalınan kâr nedeniyle teşebbüs genel müdürünün kişisel sorumluluğuna ilişkin güçlü bir hukuki temelin olduğu göze çarpmaktadır.

Teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarının dayanağı olan teşebbüs personel rejimine daha önceki bölümlerde kapsamlı bir şekilde değinilmiştir. Söz konusu açıklamaların, aynı personel rejimine tabi olmaları nedeniyle hem teşebbüs yönetim kurulu üyeleri hem de teşebbüs genel müdürleri için geçerli olduğu unutulmamalıdır. Bu itibarla, bu bölümde, kısmen ortak olan ve fakat çoğunlukla diğer özel sermayeli şirket müdür ve teşebbüs genel müdürlerine özgü olduğunu düşündüğümüz hususlara değinilmesi uygun görülmüştür.

Bu bağlamda, teşebbüs genel müdürü ortak kararname ile atanmakta ve hem kamu hem de teşebbüs ile arasında kamu hukukuna ait bir hukuki ilişki kurulmaktadır. Bu durumda gerek 657 sayılı DMK, gerekse 233 sayılı KHK'nın uygulama alanı bulacağı türden karma bir hukuki ilişki ağı belirginlik kazanırken, teşebbüs ile genel müdür arasında bir tür akdin de var olabileceği de kabul edilecek olursa, bu akit de teşebbüs genel müdürlerinin sorumluluğunun dayanağını oluşturabilir.⁹⁴⁹

Ortak kararname ile ataması yapılan teşebbüs genel müdürünün, müdürlük statüsünü tek taraflı olarak atamanın yapılması anında kazandığını kabul eden görüş esas alınırsa, elbette kamu ile genel müdür arasında bu tür dolaylı bir akdin varlığından bahsedemeyiz. Buna karşın söz konusu atamanın karşılıklı irade beyanlarının uyuşumu sonucu oluştuğuna ilişkin görüşü esas alırsak, ortada icap ve kabul sürecinin yaşandığı dolaylı bir akdin varlığından da bahsedebiliriz. Teşebbüs genel müdürünün, ortak kararname ile atama işlemine kabul beyanında bulunduğu anda içeriği idari hizmet

⁹⁴⁹Bu kaniya varmamıza temel teşkil edecek değerlendirmeler için bkz. Çamoğlu (2007:99); İmregün (1988a:241-242); Helvacı (2001:108).

sözleşmesine benzeyen kısmen kamu kısmen de özel hukuka tabi suigeneris bir sözleşmenin vücuda geldiğini iddia edebiliriz.⁹⁵⁰

Bu akdi ilişkinin ağırlıklı olarak “idari hizmet ilişkisi”ne ait unsurları kapsamaması nedeniyle, kamu (dolayısıyla kamunun söz konusu ilişkideki görüntüsünü oluşturan teşebbüs tüzel kişiliği) ile teşebbüs genel müdürleri arasındaki ilişkilerde öncelikle hizmet sözleşmesine ait kanuni düzenlemeler uygulama alanı bulacak,⁹⁵¹ hüküm bulunmayan hallerde vekaletle ilişkin hükümler⁹⁵² uygulama alanı bulacaktır. Teşebbüs genel müdürlerinin sorumluluğunun takdirinde, bu akdi ilişki nedeniyle üstlendiği borçlar da etkili ve belirleyici olacaktır. Eğer kamu ile teşebbüs genel müdürü arasındaki ilişki bir akit ilişkisi olarak kabul edilirse, teşebbüs yöneticisinin, şartları önceden mevzuatça belirlenmiş bir konuma dahil olmayı kabul ettiği için, teşebbüs genel müdürünün yetki ve görevlerini belirleyen başta 233 sayılı KHK olmak üzere diğer tüm mevzuat hükümlerinin içeriğini de (ihale sözleşmelerindeki idari ve teknik şartnamelerde olduğu gibi) sözleşme hükümleri olarak addedip bunları peşinen kabul etmiş olduğunu varsaymamız uygun olacaktır.

Bu anlatılanlara ek olarak haksız fiil sorumluluğunun ayrı olarak mı mütalaa edileceği, yoksa teşebbüs genel müdürlerinin ika ettikleri haksız fiillerinin akdi sorumluluğa mı dahil olacağı konusunda farklı yaklaşımlar söz konusu olabilecektir. Nitekim, konuya diğer özel sermayeli şirketleri baz alarak yaklaşan bir görüşe göre; müdürün davranışının akdi sorumluluk veya haksız fiil sorumluluğu ayrımı yapılarak mütalaa edilmesi gerekmektedir ve bu iki sorumluluk türünün yarıştığı durumların da ortaya çıkması imkân dahilindedir (Arslanlı, 1960b:170-172; Mimaroğlu, 1967:106-108; Poroy ve Tekinalp, 1982:380-381; Atan, 1967:12-15; Çamoğlu, 2007:99-102). Diğer bir görüş ise; müdürün davranışının, akdi veya haksız fiil sorumluluğu ayrımı

⁹⁵⁰Konuya ilişkin ağırlıklı yaklaşım, kamu ile teşebbüs genel müdürü arasında kurulan ilişkinin akdi bir ilişki değil kamu hukuku ilişkisi olduğu ve teşebbüs genel müdürlerinin de sorumluluğunun esasen kanundan doğan bir sorumluluk olduğu yönündedir.

⁹⁵¹Öğretide Kayar (2004:168-169), anonim ortaklıklar ile müdürler arasındaki hukuki ilişkinin doğrudan hizmet sözleşmesi olduğunu iddia etmektedir.

⁹⁵²Teşebbüs tüzel kişiliği ile teşebbüs genel müdürü arasındaki ilişkide vekaletle ilişkin hükümlerin uygulanacağını kabulü halinde, müdürün özen borcu ve kusurun tayini ilgili olarak vekile ilişkin hükümler, teşebbüs genel müdürleri hakkında da uygulama alanı bulacaktır. Burada söz konusu edilen özen kavramı, kavrama ilişkin ayırımlar ve özen kavramının borçlar ve medeni hukuk alanındaki fonksiyonları için bkz. (Gümüş, 2001:45 vd.). Vekilin özen borcu hakkında ayrıca bkz. Yavuz, Acar ve Özen (2009:640-643). Vekilin özen borcundan doğan sorumluluğu hakkında monografik bir eser için bkz. (Başpınar, 2004):

yapılmaksızın, tümüyle akdi sorumluluk kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir (Tandoğan, 1961:115; İmregün, 1989a:241; Helvacı, 2001:108).

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, teşebbüs genel müdürlerinin TK bağlamında sorumluluk probleminin çözümünde uygulanacak hükümlerin sırasını TK'nın 2 nci maddesinin ikinci fıkrasındaki hükmün rehberliğinde şu şekilde tespit etmek mümkündür (Arslanlı, 1960b:29-34; Arkan, 2005:84; Karayalçın, 1985:146-154; Çamoğlu vd., 2005:63-64): Öncelikle dikkate alınacak hükümler 657 sayılı DMK, 233 sayılı KHK vb. diğer mevzuat hükümlerinde düzenlenmiş emredici hükümlerdir. Daha sonra sırasıyla, kamu (teşebbüs) ile teşebbüs yöneticisi arasında varsaydığımız dolaylı aktin mevzuat temelli hükümleri, ticari hükümler, ticari örf ve adet ve genel hükümler uygulama alanı bulacaktır.

2.7.2. Ticaret Kanunu bağlamında sorumluluğun kusura dayanıp dayanmaması

Müdürlerin sorumluluğu konusunda eski TK'nın 342 nci maddesinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin hükümlere atıf yapılmıştır. Yeni TK'da doğrudan bu tür bir atıf olmamakla birlikte, ilgili kanununun 370 inci maddesinde temsil yetkisinin devredilmesi noktasında “murahhas üye” ve “müdür” aynı kapsam dahilinde kabul edildiğinden, söz konusu kurumların tabi oldukları sorumlulukların da özdeş olduğu açıktır. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun doğrudan ve yalnızca TK esas alındığında kusura dayanan bir sorumluluk olduğu öğretilde ittifakla kabul edilmiştir.⁹⁵³ Bu durumda teşebbüs genel müdürlerinin; pay sahiplerinin, teşebbüs alacaklılarının veya bizzat teşebbüsün uğradığı zararlardan sorumlu tutulabilmeleri için, bu kişilerin zarar verici davranışlarının kusurlu olması gerekmektedir.

Bir davranışın kusurlu olarak nitelendirilebilmesi için, mutlaka kasıtlı yani bilerek ve isteyerek yapılmış bir davranış olması gerekli olmayıp, teşebbüs genel müdürünün ihmali bir davranışı da müdürün kusurlu sayılması için yeterlidir. Zaten, teşebbüs genel müdürüne atfedilebilecek olan ve bilhassa finansman açığı ya da kamu zararıyla sonuçlanan eylemlerin büyük birçoğu da, ihmali davranışlar kategorisinde

⁹⁵³Bkz. Çamoğlu (2007:12 vd.); Atan (1967:20-23); Mimaroğlu (1967:27 vd.); Helvacı (2001:37-40); Domaniç (1988b:655); İmregün (1989a:244-245); Ansay (1982:141-142); Pulaşlı (2003:476-478). Karşı görüş için bkz. Doğanay (1994:57-65); Arslanlı (1960b:69-170).

değerlendirilebilecek davranış kalıplarıdır. Teşebbüs genel müdürünün tecrübesiz, basiretsiz, özensiz, kendi bulunduğu mevkiden beklenilmeyecek tarzda davranışları bu duruma örnek olarak verilebilir. Nitekim eski TK'nın 342 nci maddesinde müdürün kendisine terettüp eden yükümlülükleri “*gereği gibi.....yerine getirilmemiş olması*” ifadesi ile, ihmalin her türlüşünün kusurlu davranış olarak kabul edileceği teyit edilmiş olmaktadır. İhmalin ağır veya hafif olması kusurun mevcudiyeti bakımından etkili olmayıp, müdürün sorumlu tutulacağı tazminat bakımından dikkate alınacak bir husustur.

2.8. Kamu İktisadi Teşebbüs Genel Müdürlerinin Ticaret Kanunu Uyarınca Sorumluluk Halleri

Yukarıda anlatılanlar ışığında, teşebbüs yöneticilerinin ilgili mevzuat ve teşebbüsle aralarındaki farazi akdın hükümleri uyarınca üzerine düşen yükümlülükleri hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi halinde yönetim kurulu üyesinin sorumluluğuna ilişkin hükümler mucibince sorumlu olacağına ilişkin iddiamızın temelini teşkil eden eski TK'nın 342 inci maddesinin atfı (ve yeni TK'nın 370 inci maddenin düzenlenme biçimi) gereğince, teşebbüs genel müdürlerinin, niteliklerine uygun düştüğü ölçüde, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin kurallar çerçevesinde sorumlu tutulmaları söz konusudur. Söz konusu atıf ve yeni TK'nın 370 inci maddesinin düzenlenme biçimi, teşebbüs genel müdürlerinin kendilerine bırakılan alanla sınırlı olmak kaydıyla, tıpkı yönetim kurulu üyelerinin sorumlu olduğu sebeplerle de sorumlu olduğunu göstermektedir.

Bu durumda yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna paralel şekilde yasada düzenlenen sorumluluk halleri, genel ve özel sorumluluk halleri olmak üzere iki alt başlık altında incelenebilir:

2.8.1. Genel sorumluluk halleri

Hatırlanacağı üzere daha önceki bölümlerde, teşebbüs genel müdürünün ortak kararname ile atama işlemine kabul beyanında bulunduğu anda içeriği idari hizmet sözleşmesine benzeyen -kısmen kamu kısmen de özel hukuka tabi suigeneris- bir sözleşmenin vücuda geldiğini iddia etmiştik. Bu bağlamda da, teşebbüs genel müdürünün yetki ve görevlerini belirleyen başta 233 sayılı KHK olmak üzere diğer tüm mevzuat hükümlerinin içeriğinin de (ihale sözleşmelerindeki idari ve teknik

şartnamelerde olduğu gibi) sözleşme hükümleri olarak kabul edilebileceğini belirtmiştik. 233 sayılı KHK'nın 13 üncü maddesinde vazedilen teşebbüs genel müdürünün görev ve yetkileri arasında yer alan, teşebbüsü; kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile yönetim kurulu kararları doğrultusunda yönetmek hükmünü bu çerçevede anlayıp “kanun”, tüzük” ve “yönetmelik” kavramlarını “kanuni yükümlülük” olgusuna, “yönetim kurulu kararı” kavramını da “akdi yükümlülük” olgusuna bağlamak, kanımızca eski TK'nın 342 inci maddesinin teşebbüs genel müdürlerine uygulanmasını teminen en uygun yaklaşım tarzı olacaktır.

Bu bağlamda, teşebbüs tüzel kişiliğiyle (kamu) teşebbüs yöneticisi arasında aktedilmiş olduğunu varsaydığımız farazi ve dolaylı aktin taraflarından “teşebbüs tüzel kişiliği”ni yönetim kurulunun oluşturduğunu kabul ettiğimizde, teşebbüs genel müdürünün yönetim kurulu kararları doğrultusunda hareket etme yükümlülüğünü aynı zamanda bir akdi yükümlülük olarak anlamamız noktasında doğru bir yorum tarzını yakalayacak olacağımız açıktır. Zira, idari hizmet sözleşmesine benzettiğimiz söz konusu farazi ve dolaylı aktin hizmet sözleşmesi niteliği gereği olarak teşebbüs genel müdürleri yönetim kurulunun emri ve talimatları ile bağlı olacaktır. Elbette bu bağlılık, daha önceki bölümlerde bahis konusu edilen teşebbüs genel müdürünün geniş bir inisiyatif alanına sahip olması hukuki gerçekliğiyle çelişki arz edecek katılıkta da olmayacaktır.

Bu bağlamda teşebbüs yönetim kurulunun 233 sayılı KHK'nın 9 uncu maddesinde vazedilen görev ve yetkileri arasında yer alan; kanun, tüzük, yönetmelik, kalkınma planı ve yıllık programlar çerçevesinde teşebbüsün gelişmesini sağlayacak kararları almak ve teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıkların çalışmalarının verimli ve kârlı olarak yürütülmesinin şartlarını oluşturacak esasları ve işletme politikalarını belirlemek görevi, teşebbüs genel müdürüne yönetim kurulunun emir ve talimatları doğrultusunda hareket etme noktasında bir yol haritası teşkil edecektir. Nitekim, teşebbüs yönetim kurulu tarafından alınacak karar ve esaslar ile tespit edilecek işletme politikaları, içerisinde teşebbüs genel müdürüne emir ve talimat niteliğinde pek çok somut hususlar barındıran karar unsurlarıdır. Söz konusu karar, esas ve işletme politikalarına aykırılık, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kanuni bir sorumluluğa ve aynı zamanda akdi bir sorumluluğa da neden olacak, teşebbüs genel müdürünün sorumluluk şartları adeta birkaç kat daha ağırlaşmış olacaktır. Bu nedenle teşebbüs genel müdürleri yönetim

kurulunun emri ve talimatları ile bağıdırlar.

Bunun yanı sıra, söz konusu emir ve talimatların dışında teşebbüs ve teşebbüse bağlı işletmeler için tespit edilmiş işyeri, çalışma ve işletme yönetmeliklerine riayet edilerek faaliyet gösterilmesi, teşebbüs genel müdürleri için bir zorunluluk teşkil edecektir. Zira, teşebbüs genel müdürlüğü her ne kadar teşebbüsün en üst düzey idare ve temsil organı olsa da, teşebbüs ve işletmelerine ilişkin tespit edilmiş işyeri, çalışma ve işletme yönetmelikleri ekseriyetle yönetim kurulu kararlarına dayandığı için, söz konusu yönetmeliklerin geniş anlamda “teşebbüs genel müdürüne hitaben yönetim kurulu kaynaklı emir ve talimat” olgusu kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Anlatılanlara ışık tutması bağlamında TK’nın 285 inci maddesinde; “*iş görme şartlarını gösteren diğer hükümlere*” ifadesi kullanılmak suretiyle, yukarıda ifade ettiğimiz dolaylı ve farazi aktin dışındaki kurallara, emir ve talimatlara da riayetsizliğin teşebbüs genel müdürlerinin sorumluluğunu doğuracağı hususu teyid edilmiş olmaktadır (Çamoğlu, 2007:96).

Diğer yandan, Kanun’un teşebbüs genel müdürlerine yüklediği görevlere riayetsizlik, eski TK’nın 336 ncı maddesinin beşinci bendine (yeni TK’nın 553 üncü maddesinin ilk fıkrası) paralel bir düzenlemedir.⁹⁵⁴ Teşebbüs genel müdürlerinin teşebbüsün en yüksek idare ve temsil organı olmaları ve 233 sayılı KHK’nın 9 uncu maddesinde vazedildiği üzere yönetim kurullarının sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını genel müdüre devredebileceği gerçeğinden⁹⁵⁵ hareketle yönetim kuruluna ait bazı yetkilerin teşebbüs genel müdürlerinin uhdesinde olabileceği hususları birlikte değerlendirildiği takdirde, teşebbüs yönetim kurulunun daha önceki bölümlerde detaylı bir şekilde anlatılan kanundan doğan yükümlülüklerinin aynen teşebbüs genel müdürleri için de geçerli olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

Bunun yanı sıra, iştirak veya bağlı ortaklık söz konusu olduğunda, kamuya ait

⁹⁵⁴Eski TK m.336/b.5: “*Gerek Kanun’un gerek esas mukavelenin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasden veya ihmal neticesi olarak yapılmaması....*”

⁹⁵⁵Teşebbüs yönetim kurulunun kanundan doğan ve devredilebilir nitelikte olan başlıca görevlerine; kanun, tüzük, yönetmelik, kalkınma planı ve yıllık programlar çerçevesinde teşebbüsün gelişmesini sağlayacak kararları almak, teşebbüslerin taşıt alım ve kullanımına ait Koordinasyon Kurulu’nca alınacak kararlarla ilgili uygulama esaslarını belirlemek örnek verilebilir. Bilhassa teşebbüs işletme müdürleri için geçerli olmak üzere diğer özel sermaye şirketleri için kanundan doğan ve yönetim kurulunca devredilebilir nitelikte olan diğer örnek görevler için bkz. O. N. Çevik (1994:518-519); Tekil (1998:205); Helvacı (2001:79-80), Pulaşlı (2003:438-439); Çamoğlu (2007:173-174); İmregün (1989a:218); İmregün (1989b:340); Arslanlı (1960b:125-127).

sermaye oranında kamuyu temsilen anonim ortaklıkta yönetim kurulu üyesi olan teşebbüs görevlisi, eğer ayrıca söz konusu özel sermaye ağırlıklı anonim ortaklığın genel müdürü de olursa, bu durumda şirket anasözleşmeleri de genel müdürün sorumluluğuna esas teşkil edecek bağlayıcı hükümler olarak devreye girecektir. Nitekim, şirket anasözleşmesinde şirketin idare ve temsiline, faaliyetlerin ne şekilde yürütüleceğine ilişkin hükümler mevcut olabilir. Müdürlerin görevlerini bu hükümlere aykırı biçimde ifa etmeleri sorumluluk doğuracaktır. Müdürlerin şirket anasözleşmesinin hükümlerinden haberdar olmadıklarına ilişkin bir savunma ise; şirket anasözleşmesinin tescili zorunlu olduğundan, tescilin müspet fonksiyonu gereği dinlenmeyecektir.

Bu noktada belirtmekte fayda bulunmaktadır ki; pek çok halde, teşebbüs genel müdürlerinin bahis konusu dolaylı ve farazi akitten kaynaklanan yükümlülükleri ile mevzuattan⁹⁵⁶ kaynaklanan yükümlülükleri örtüşmektedir. Yine, müdürler bakımından Kanun'un düzenlediği tipik borçlara örnek olarak özen borcu⁹⁵⁷ ve rekabet etmeme borcu⁹⁵⁸ gösterilebilir.

2.8.2. Kanunda düzenlenen özel sorumluluk halleri

Teşebbüs genel müdürünün kendi kendisi ile işlem yapması halinde eski TK'nın 334 üncü (yeni TK'nın 395 inci) maddesinin kıyas yoluyla uygulanması gerektiği kanısını taşımaktayız.⁹⁵⁹ Nitekim, eski TK'nın 342 nci maddesinin yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk hükümlerine atfı, bu sonucu desteklemektedir (Çamoğlu, 2007:165). Teşebbüs genel müdürünün kendi kendisiyle işlem yapması demek; bir tarafta teşebbüsün temsilcisi sıfatıyla yer alması, diğer tarafta işlemin karşı tarafı olarak kendisinin yer alması anlamına gelmektedir (Esener, 1961:155,167; Yavuz, 1997:608; Bu. Yıldız, 2000:41-42; Tekinay vd., 1993:179-180; Kırca, 1996:129; F. Eren, 1998:414-415; Tanrıver, 2001:36).

⁹⁵⁶Bu noktada mevzuat teriminden anlaşılan sadece 233 sayılı KHK ve TK olmayıp, diğer kanunlar ve ilgili mevzuatı da kapsayan geniş kapsamlı bir mevzuattır. Bahis konusu diğer kanunlar ve ilgili mevzuat hakkında bkz. Helvacı (2001:67).

⁹⁵⁷Söz konusu borç BK'nın 396 ve 506 ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

⁹⁵⁸Söz konusu borç BK'nın 553 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

⁹⁵⁹Eski TK m.334 *“İdare meclisi azalarından bir umumi heyetten izin almadan kendi veya başkası namına bizzat veya dolayısıyla şirketle şirket konusuna giren bir ticari muamele yapamaz. Aksi takdirde şirket yapılan muamelelerin batıl olduğunu iddia edebilir.....”* Yeni TK m.395 *“Yönetim kurulu üyesi, genel kuruldan izin almadan, şirketle kendisi veya başkası adına herhangi bir işlem yapamaz; aksi hâlde, şirket yapılan işlemin batıl olduğunu ileri sürebilir.....”*

Teşebbüs genel müdürünün, TK'nın 395 inci maddesine aykırı biçimde teşebbüs ya da teşebbüse bağlı işletmelerin konusuna giren bir sözleşmeyi kendi adına veya başkası adına yapması halinde, teşebbüs adına yönetim kurulu bu sözleşmenin batıl olduğunu dermeyeran edebilir. Bu halde bu sözleşme karşı taraf için bağlayıcı iken, teşebbüs yönetim kurulunun sözleşmenin batıl olduğunu ileri sürebilme imkânı olduğundan, sözleşme askıda hükümsüzdür.⁹⁶⁰ Ayrıca teşebbüs genel müdürünün bu davranışı sebebiyle teşebbüs, iştirak veya bağlı ortaklık söz konusu ise pay sahipleri veya teşebbüs alacaklıları bir zarara uğramışsa, bu zarar sebebiyle teşebbüs genel müdürlerinin sorumluluğu yoluna gidilebilecektir.

Ayrıca, içeriğini daha önceden belirttiğimiz TK'nın 396 ncı maddesine göre; rekabet etmeme borcuna aykırılık durumu da teşebbüs genel müdürünün sorumluluğuna yol açabilecektir.⁹⁶¹ Teşebbüs genel müdürünün teşebbüsün ya da teşebbüse ait işletmelerin konusuna giren bir ticari işi, bizzat kendisi veya başkası hesabına yapması halinde (Sarıkaya, 2010b:253), teşebbüs adına teşebbüs yönetim kurulu, teşebbüs genel müdüründen tazminat talep edebileceği gibi, yapılan işlemin teşebbüs namına yapılmış sayılmasına da karar verebilecektir (Sarıkaya, 2010a:248). Yönetim kurulu, teşebbüs genel müdürü aynı zamanda kurul başkanları olduğu için veya başka bir nedenle karar almaz ya da karar almayı geciktirerek dava hakkının zamanaşımına uğramasına neden olur ise, kanımızca teşebbüsün dolaylı zarara uğratılmaları nedeniyle söz konusu yönetim kurulu üyelerinin TK'nın 336 ncı maddesine göre sorumlu tutulabilmeleri mümkündür. Dava hakkı belli bir yönde kullanıldıktan ve bu tercih rekabet yasağını ihlal eden teşebbüs genel müdürüne bildirildikten sonra bundan dönülüp başka bir şıkkın tercih edilmesi mümkün olmayacaktır (Sarıkaya, 2010b:257). Bu irade açıklaması yenilik doğurucu bir haktır. Dava, teşebbüs tüzel kişiliği adına ve rekabet yasağını ihlal eden teşebbüs genel müdürü aleyhine açılacaktır.

⁹⁶⁰Diğer özel sermayeli şirketler bakımından konuya ilişkin benzeri yaklaşım için bkz. Çamoğlu (2007:87-88); Esener (1961:171); Feyzioğlu (1976:419-40); Eren (1998:415); Tekinay vd. (1993:179-180); Oğuzman ve Öz (1997:172); Tanrıver (2001:37).

⁹⁶¹Yine içeriğini daha önce belirttiğimiz 233 sayılı KHK'nın 7 nci maddesi de teşebbüs yöneticilerine rekabet yasağı getirmektedir.

3. Teşebbüs Genel Müdürünün Sorumluluğunun Diğer Teşebbüs Yönetim Kurulu Üyeleriyle İlişkisinin İncelenmesi

Buraya kadar anlatılanlar ışığında şu kesin yargıya varmış olmaktadır ki, teşebbüs yönetim kurulu üyeleri teşebbüsün en üst düzey karar alıcıları iken teşebbüs genel müdürleri ise teşebbüsün en düzey karar icracılarıdır. Söz konusu statülerinin farklılığının bu kimselerin tabi oldukları sorumluluk rejiminin de farklılaşmasına neden olduğuna detaylı bir şekilde değindik. Buna mukabil teşebbüs genel müdürünün müdür sıfatıyla gerçekleştirdiği işlemler dışında, yönetim kurulu bünyesinde ve yönetim kurulunun başkanı olarak gerçekleştirdiği işlemlerde tabi olduğu sorumluluk rejiminin ise diğer yönetim kurulu üyeleriyle ayniyet gösterdiğini vurgulamakla beraber söz konusu ayniyetin yerindeliği üzerine tartışmadık. Bu noktada, oyunun diğer üyelerin oylarıyla eşit olduğu da nazara alındığında, teşebbüs genel müdürünün yönetim kurulunun bir parçası olarak söz konusu kurulun başkanı sıfatıyla alınan karara iştirak etmesinin, onu karara katılan diğer kurul üyelerinden farklı kılmayacağı açıktır.

Bununla birlikte, yönetim kurulu başkanının teşebbüs genel müdürü sıfatıyla aldığı kararları çok keskin bir biçimde teşebbüs yönetim kurulu başkanı olarak iştirak ettiği kararlardan ayırmak da işin doğasına uygun düşmemektedir. Zira, farklı kaynaklardan doğan söz konusu iradi işlemler birbirinden bağımsızlık arz etmemekte olup, aksine biri diğerinin sonucu ve tamamlayıcısıdır. Teşebbüs genel müdürü nihayetinde aldığı karar ve yaptığı işlemlerle teşebbüs yönetim kurulu kararlarına uygulanırlık ve işlerlik kazandırmaktadır.

Bu gerçekler ışığında, teşebbüs genel müdürünün yönetim kurulu başkanı olarak yönetim kurulunun karar alma sürecinde sergilediği fonksiyonel görevin diğer kurul üyelerinkinden farklı olduğunu kabul etmemiz uygun düşecektir. Sorumluluk rejiminin kapsam ve mahiyetinin tespitinde, yetki ve sorumluluk dengesinin kriter olma fonksiyonunun bir benzerini görev-sorumluluk dengesi de icra etmektedir. Bu bağlamda, söz konusu dengenin yeniden teminin noktasında, mevcut görev farklılaşmasının, beraberinde sorumluluk farklılaşmasına da neden olması da gerekmektedir. Bu noktada, söz konusu dengenin sağlanabilmesinin teorik alt yapısını kanaatimizce “icracı olan ve icracı olmayan üye” ayırımı ve anlayışı oluşturmalıdır.

Kanaatimizce, “icracı ve icracı olmayan üye ayırımı” teşebbüs genel müdürünün

kurul üyeliğinin diğer üyelerin konumundan farklılığını anlamlandırmak noktasında açıklayıcı olmaktadır. Bununla birlikte, teşebbüs yönetim kurulunun tüm kararlarında değil ve fakat, söz konusu ayrımı haklı ve meşru kılacak özellikli kararlarında teşebbüs genel müdürünün konumunu diğer kurul üyelerinden farklılaştırmaya gitmenin, söz konusu kurulun eşitlikçi ve kolektif yapısına daha uygun düşeceği de açıktır. Bu yaklaşım tarzı, teşebbüs yönetim kurulu ile teşebbüs genel müdürlüğü arasındaki sınırın da muğlaklaşmasını önleyip her iki organ arasındaki dengenin bozulmasını önlemiş olacaktır. Bu bağlamda, bahis konusu özellikli kararların alınma süreçlerinde teşebbüs genel müdürünü “icracı üye” konumunda kategorilendirmek, genel müdür ve diğer üyelerin sorumluluk rejimlerinin farklılaşması olgusuna bir meşru zemin temin edebilme noktasında doğru hareket noktası oluşturacaktır. Bu noktada, icracı üye olmak gerçeği, teşebbüs genel müdürünün hukuki niteliğine değil, onun karar alma sürecine iştirak ederken sergilediği hareket tarzına vurgu yapmış olacaktır. Özellikli olmayan diğer kararlarda ise tüm üyeler icracı üye statüsünde sayılacaktır.

Aslında icracı ve icracı olmayan üye ayrımı mevzuat temelli bir ayrım olmayıp, özellikle Anglo-Sakson hukuk sisteminde sıklıkla görülen ve yerleşik anlayış kazanmış olan, anonim ortaklığın yönetim kurulunda icracı olan (executives) ve icracı olmayan (non-executives) olmak üzere iki farklı tip yönetim kurulu üyesinin bulunmasından doğmaktadır (Parkinson, 200:234). Söz konusu uygulamaya göre, icracı üyeler yönetim konusunda eğitim almış profesyonel yöneticiler olup, ortaklıkta tam zamanlı olarak çalışmaktadırlar. İcracı olmayan üyeler ise, icracı üyeler kadar teknik bilgiye sahip olmadıkları gibi ortaklıkta da icracı üyeler kadar sık bulunmazlar. Dikkat edilirse teşebbüs genel müdürü sürekli bir organ mahiyetinde olup teşebbüsün işlemlerini kesintisiz bir şekilde yürütürken, teşebbüs yönetim kurulu belli süre ve aralıklarda toplanan bir organ olması nedeniyle söz konusu kurulun üyeleri, görev aldıkları kurumlarında genel müdürler kadar sık bulunmazlar.⁹⁶² Bu nedenle teşebbüsün işlerine genel müdür kadar vakıf olmaları söz konusu değildir. Amerikan terminolojisinde icracı üyeler için, ortaklığın iç işlerine çok daha iyi vakıf olduklarından “inside directors” ya da “inside members” terimleri kullanılırken, ortaklığa daha çok belirli zamanlarda gelen

⁹⁶²Diğer bir deyişle, diğer icracı üyeler gibi teşebbüs genel müdürleri kurumlarında tam zamanlı çalışırken, icracı olmayan diğer üyeler gibi teşebbüs yönetim kurulunun diğer üyeleri genellikle yönetim kurulu toplantılarına ve varsa komite toplantılarına katılmak için kuruma gelmekte ve bu durum onları adeta yarı zamanlı görevlendirilmiş yönetici konumuna oturtmaktadır.

icracı olmayan üyeler için “outside directors” ya da “outside members” terimleri tercih edilmektedir (Davies, 2003:37). Bu durumda, teşebbüs genel müdürünün kurum işlerine olan yoğun vukufiyeti ve kesintisiz çalışma tarzı, kendisinin konumunu -pek çok kurul karar örneğinde görülme ihtimalinin kuvvetli olacağı üzere- “inside director” ya da “inside member” olarak nitelendirmemizi mümkün kılacaktır.

Üstlendikleri roller bakımından icracı üyeler ile icracı olmayan üyeler arasında, söz konusu edilen hususlar çerçevesinde farklılıklar bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, yönetim kurulu içinde icracı üyelerle icracı olmayan üyeler, yönetim kurulunun fonksiyonlarına farklı biçimde katkıda bulunmaktadır.⁹⁶³ Bu durumda, teşebbüs yönetim kurulunda yürütme fonksiyonları ile yürütmeye ilişkin olmayan fonksiyonların hiyerarşik olarak en üst düzeyinde bulunan pozisyonlar bakımından bir ayırım yapılması ve bu pozisyonların sorumluluklarını aynı kişinin üstlenmemesi (ya da söz konusu sorumlulukların farklı derecede üstlenilmesi), icracı ve icracı olmayan üyelerin yönetim kurulunun fonksiyonlarına farklı biçimde katkı yaptıkları gerçeğinin dayandığı mantık çerçevesine daha kolay oturacaktır.⁹⁶⁴ Sorumluluğun bu şekilde ağırlıklı olarak teşebbüs yönetim kurulu başkanı sıfatıyla teşebbüs genel müdürünün şahsında odaklaşması, hem teşebbüs genel müdürünün yönetim kurulunda -teşebbüs genel müdürlüğünün verdiği avantajla- sınırsız bir güce ulaşmasını önleyecek hem de icracı olmayan üye kategorisinde olan diğer yönetim kurulu üyelerinin icracı üye kategorisindeki teşebbüs genel müdüründen bağımsız olarak onun üzerindeki denetim, gözetim ve tavsiye fonksiyonlarını etkili bir şekilde yerine getirebilmelerini sağlamış olacaktır.⁹⁶⁵

Bu noktada tekrar belirtmekte fayda bulunmaktadır ki, icracı üye ile icracı olmayan üye ayrımı TK’da yer almamıştır. Ancak, 5411 sayılı Bankacılık

⁹⁶³Bununla birlikte İngiliz öğretisinde konuya farklı biçimde yaklaşan görüş sahipleri olup, bu kimselere göre yönetim kurulunda icracı olan ve icracı olmayan üye ayrımı “tekli yönetim kurulu”ndan uzaklaşmak anlamına gelmektedir. Söz konusu görüş sahiplerinden Dine’nin görüşüne ilişkin detaylı gerekçe ve açıklamaları için bkz. Dine (1995:199-200). Bu görüş bizim hukuk sistemimiz için önem arz etmektedir. Zira, sevk ve yürütme fonksiyonlarını (yönetim fonksiyonlarını) tek bir organda toplayan Türk hukuk sistemi, anonim ortaklıklar için tekli yönetim kurulu yapısını benimsemiştir. Bu yönde bkz. Ünal (1982:49,66); Arslan (1994:19); Pulaşlı (2006:277, 284).

⁹⁶⁴Kanımızca, yürütme fonksiyonlarını teşebbüsün işletilmesine ilişkin işlemler, yürütmeye ilişkin olmayan faaliyetleri ise yönetim kurulunun işlemesi olarak anlamak uygun olacaktır. Bu durumda teşebbüsün en üst düzeyindeki bu sorumluluklar bakımından açık bir ayırım yapılması kaçınılmazdır.

⁹⁶⁵İcracı üyelerden farklı olarak, icracı olmayan üyelerin ortaklığın günlük yönetim işlerinden uzak kalması onların ortaklığın finansal raporları ve kontrolü bakımından daha tarafsız bir konumda olmalarını sağlamaktadır. Bu bağlamda, icracı olmayan üyelerin bağımsız değerlendirmesi yönetim kurulunun kurul olarak karar vermesine büyük fayda sağlayabilecektir.

Kanunu'nda⁹⁶⁶ ortaklığın yönetimi ve temsili ile yönetimin gözetimi fonksiyonlarını yerine getirenlerin en üst düzeyinde bulunan kişilerin aynı kişi olmaması gerekliliğine dayanan bir hüküm bulunmaktadır.⁹⁶⁷ Türk hukukunda henüz ortaklığın günlük yönetim, yürütme ve temsil işlerini yerine getiren icracı üyelerin en üst düzeyinde bir mevki olan icra başkanlığı (chef executive officer) düzenlenmemiş olduğundan; 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 23 üncü maddesinde ortaklığın yürütme ve temsilinden sorumlu genel müdür ile yönetim kurulu başkanının aynı kişi olamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu şekilde bir düzenleme, bankalarda yürütme ve temsil yetkileri ile bu fonksiyonların gözetilmesine ilişkin yetkilerin birbirinden ayrılmasına ve bu sayede işlerin birbirinden bağımsız yürütülmesine ve yönetimin ortaklar adına denetlenmesine yardımcı olmaktadır.⁹⁶⁸

4. BİT Yöneticilerinin Hukuki Sorumluluğu

4.1. Genel Olarak

Bilindiği üzere, belediyelerin kurdukları şirketler özel hukuk hükümlerine tabidirler ve yapıları, organları, çalışma tarzları ve tabi oldukları mevzuat hükümleri diğer özel sermayeli şirketlerden hiçbir fark göstermezler. TK'nın 271 inci maddesine göre, *“Anonim şirketler yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilir”*. Ancak belediye şirketlerinin faaliyet alanları belediyelerin görev alanları ile sınırlıdır. Buna mukabil her halükârda, TK'da tespit edilen anonim şirket türüne ilişkin görev kapsamı, belediye şirketlerini kapsamakta ve belediye şirketlerinin tamamen kendine özgü olabileceği farklı bir görev alanına yer vermemektedir. Bu durumun tespiti şunun için önemlidir ki; belediye şirket yöneticilerinin görev ve yetki kapsamı, anlatılan bu hususların mantıki sonucu olarak diğer özel sermayeli şirketlerin görev ve kapsamlarıyla özdeşlik göstermekte ve bu özdeşlik gerçeği, belediye şirket yöneticilerinin tabi olduğu sorumluluk rejimini diğer özel sermayeli şirket yöneticilerinin tabi olduğu sorumluluk rejiminden farklı tutmamızı haklı kılacak bir gerekçeden bizi mahrum kılmaktadır.

⁹⁶⁶5411 sayılı Bankacılık Kanunu (2005), R.G. 25983:19.10.2005

⁹⁶⁷Bkz. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu m. 23.

⁹⁶⁸Battal'a göre (2007b:147) söz konusu hükümle, genel müdürün, banka bürokrasisinin başında olmanın avantajını kullanarak yönetim kurulunu kontrol altına alması engellenmek istenmiştir. Yazara göre, “bu düzenleme, banka yönetim kurulunun fiilen yöneten değil, yönetimi yönlendiren ve gözetken organ olarak tasarlanması ile doğrudan ilgilidir.”

Hatırlanacağı üzere, önceki bölümlerde belediyelerin genellikle TK'da düzenlenen şirketlerden limited ve anonim şirketleri kurma veya bunlara ortak olma yolunu tercih ettikleri gerçeğinden bahsetmiştik. Ticari esaslara göre ve diğer özel sermayeli şirketlerle eşit koşullarda işletilen söz konusu belediye şirketlerinde, yönetim kurulu üyelerinin belediye personelinin seçilmesi, bu seçilen üyelerin sorumluluğunu TK'da tüm limited ve anonim şirket yönetim kurulu üyeleri için düzenlenen sorumluluk hükümlerinden farklılaştırmamıza imkân vermeyecektir. Bu bağlamda, herhangi bir anonim şirket yönetim kurulu üyesi hangi sorumluluk rejimine tabi ise, anonim şirket biçiminde örgütlenmiş belediye şirketinin yönetim kurulu üyesi de aynı sorumluluk rejimine tabi olacaktır. Belediye şirketlerinin nispeten kamu sermayeli olması nedeniyle diğer özel sermayeli şirketlerden daha farklı ve yoğun denetime tabi kılınması bu gerçeği değiştirmeyecektir. Denetim mekanizması, bir anlamda TK'da düzenlenen sorumluluk hükümlerini tetikleyerek onlara uygulanırlık kazandırmayı ve idari ve cezai soruşturma müesseselerinin işletilmesinin yolunun açılmasını sağlayan bir işlevselliğe sahip olup, bunun ötesinde, ayrı bir sorumluluk rejimi oluşturmak için tesis edilmiş bir yapı değildir. Bu bağlamda, belediye şirketlerinin denetimi ile ilgili bölümde söz konusu şirketlerin denetimine özgü bahsettiğimiz hususlar, takiben farklı bir sorumluluk rejiminden bahsetmemizi de gerektirmeyecektir.

4.2. Anonim Şirket Biçiminde Yapılanma Gösteren Belediye Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu

Bilindiği üzere, anonim şirketlerde taahhüt ettiği sermayeyi getirmiş olan ortakların sorumluluğu bulunmamaktadır. Sorumluluk esasen anonim şirket tüzel kişiliğine aittir (İmregün, 1977:365). Bu bağlamda, yönetim kurulunun yetkileri dahilinde yaptığı hukuki işlemlerden olduğu kadar, temsil görevini yerine getirirken üçüncü kişilere karşı işledikleri haksız fiilden dahi şirket tüzel kişiliği sorumludur⁹⁶⁹(İmregün, 1977:366). Dolayısıyla yönetim kurulunun dışı karşı sorumsuzluğu esastır.⁹⁷⁰ Buna mukabil yönetim kurulu üyeleri, TK'nın muhtelif maddelerinde ve şirket kuruluş sözleşmesinde bahsedilen görevlerini gereği gibi yerine getirmedikleri takdirde kurul olarak veya münferiden sorumlu tutulabileceklerdir. Ancak şirket yönetim kurulunun veya üyelerinin bu sorumluluğu şirket tüzel kişiliğine,

⁹⁶⁹Şirketin, yönetim kurulu üyelerine karşı rücu hakkı elbette saklıdır. Bkz. TK. m. 371/V.

⁹⁷⁰Bkz. eski TK. m. 336/1 ve yeni TK. m. 553/1.

ortaklara veya şirket alacaklılarına karşı ve kusura dayalı olarak zarardan sorumluluk biçiminde olacaktır.⁹⁷¹

Şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin hükümler esasen eski TK'nın 336 ncı ve devamındaki (yeni TK'nın 549 uncu ve devamındaki) maddelerde düzenlenmiştir.⁹⁷² Söz konusu madde hükümlerine bakıldığında, bazı işlemlerin, üyelerin müteselsil sorumluluğunu gerektirdiği, buna karşılık bazı işlemlerin münferit sorumluluğa yol açtığı görülmektedir. Eski TK'nın 336 ncı maddesinde müteselsil sorumluluğu gerektiren işlemlere beş bend halinde yer verilmiştir. Bu işlemler şunlardan oluşmaktadır: Hisse senetleri bedellerine mahsuben pay sahipleri tarafından gerçekleşen ödemelerin doğru olmaması; dağıtılan ve ödenen kâr paylarının doğru olmaması; yasal olarak tutulması gereken ticari defterlerin mevcut olmaması veya bunların kanuna aykırı şekilde tutulması; genel kurul tarafından alınan kararların sebepsiz olarak yerine getirilmemesi.

TK'nın muhtelif maddelerinde yönetim kurulu üyelerinin münferit sorumlulukları düzenlenmiştir. Bunlardan ilki, yönetim kurulu yetkilerinin murahhaslara bırakılmış olmasıdır. TK'nın 370 inci maddesine uygun olarak bir yetkinin devredilmesi söz konusu ise, o yetki dolayısıyla sorumluluk da ilgili murahhasa ait olacaktır. Diğer bir deyişle, müteselsil sorumluluk kuralı uygulanmayacaktır. Şirket ile işlem yapma yasağını⁹⁷³ ve rekabet yasağını⁹⁷⁴ ihlal eden yönetim kurulu üyesinin sorumluluğu kendisine aittir. Özen⁹⁷⁵ ve bağlılık borcuna⁹⁷⁶ aykırı davranışlar da münferit sorumluluğa yol açmaktadır. Keza, inceleme görevlerini yerine getirmeyen yönetim kurulu üyeleri de münferiden sorumluluk üstlenmiş olacaklardır⁹⁷⁷ (İmregün, 1977:368). Ayrıca, şirketin durumu hakkında yanlış kanaat uyandıracak şekilde yollara başvurmak ve gerçeğe aykırı beyanlarda bulunmak suretiyle üçüncü kişileri aldatan yönetim kurulu üyesinin sorumluluğu da münferit sorumluluktur.⁹⁷⁸ Eski TK'nın 340 ncı maddesinde ise, aynı Kanun'un 336 ve 337 nci maddeleri hükümleri gereğince

⁹⁷¹Bkz. Eski TK m. 336/1 ve yeni TK. m. 553/1.

⁹⁷²Bundan başka Bankacılık Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu gibi bazı özel kanunlarda, belediye şirketlerinin kısmen dahil olma olasılığının bulunduğu çeşitli anonim şirket tiplerine ilişkin olarak sorumluluğa sebebiyet veren işlemlerin düzenlendiği görülmektedir.

⁹⁷³Bkz. TK. m. 395.

⁹⁷⁴Bkz. TK. m. 396.

⁹⁷⁵Bkz. TK. m. 369.

⁹⁷⁶Bkz. TK. m. 369.

⁹⁷⁷Bkz. TK. m. 392.

⁹⁷⁸Bkz. TK. m. 550.

yönetim kurulu üyelerine yükletilen sorumluluk hakkında, Kanun'un 309 uncu maddesi hükmünün tatbik olunacağı belirtilmiştir.

TK'nın 553 üncü maddesine göre, şirket müdürünün verdiği zarardan, yönetim kurulu üyelerinin genel olarak sorumlu olmayacakları hüküm altına alınmış, buna mukabil ehil olmayan müdürleri tayin etmeleri ya da müdürlerin şirket için zararlı olan iş ve işlemlerine karşı müsamaha göstermeleri ya da yönetim kurulunun yetkili olmadığı konularda müdürleri yetkili kılmak suretiyle müdürlerin şirkete vermiş oldukları zararlardan dolayı yönetim kurulu üyelerinin şirket tüzel kişiliğine karşı sorumlu oldukları düzenlenmiştir.

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu, bunlar aleyhine açılacak sorumluluk davasının sonucuna göre belirlenecektir. Yönetim kurulu üyelerine karşı açılacak sorumluluk davası, özellikle ortaklar (belediye şirketine belediye tüzel kişiliğinin arka planındaki belde halkı ve şirkete ortak olan gerçek ve tüzel kişiler) ve şirketten alacaklı olan üçüncü kişiler bakımından önem taşımaktadır.

Bu arada BİT'lerin bilançolarının onaylanmasına ilişkin olan genel kurul kararlarının, söz konusu karar metinlerinde aksine açıklık bulunmadığı takdirde yönetim kurulu üyeleri ile müdürler ve denetçilerin ibrası anlamını taşımakta olduğu TK'nın 424 üncü maddesinde hükme bağlanmıştır. Bununla beraber yine aynı madde hükmü gereğince, bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onama ibra etkisini doğurmayacaktır.

4.3. Limited Şirket Biçiminde Yapılanma Gösteren Belediye Şirket Müdürünün Sorumluluğu

Bilindiği üzere, limited şirketin yönetimi ve temsili müdürler tarafından gerçekleştirilmektedir.⁹⁷⁹ Müdürlük sıfatı kolektif şirketlerde olduğu gibi kanun gereği,⁹⁸⁰ sözleşme ile yahut ortaklar genel kurulunun alacağı bir kararla kazanılmaktadır.⁹⁸¹ Müdürlerin temsil yetkisinin sınırları ise, anonim şirketlerin temsili ile ilgili olan TK'nın 371 inci maddesine göre belirlenecektir. Temsil yetkisinin

⁹⁷⁹Limited şirketlerde yönetim konusunda kolektif şirkete benzer bir yapı oluşturulmuştur. Buna mukabil temsil ilişkisinde anonim şirketlere yaklaşılmıştır.

⁹⁸⁰Bkz. TK. m. 623/1.

⁹⁸¹Bkz. TK. m. 623/1.

kullanılması sırasında şirketin borç altına girebilmesi için müdürlerin imzasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Limited şirketlerde müdürlerin sorumlulukları hakkında, TK'nın 644 üncü maddesi hükmünün yollaması nedeniyle, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Bu durumda, limited şirket müdürlerinin hukuki ve cezai sorumluluğu hakkında TK'nın belgelerin ve beyanların kanuna aykırılığına ilişkin 549 uncu; sermaye hakkında yanlış beyanlar ve ödeme yetersizliğinin bilinmesi hakkında 550 nci; değer biçilmesinde yolsuzluğa dair 551 inci; kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenleyen 553 üncü; denetçilerin ve işlem denetçilerinin sorumluluğuna ilişkin 554 ile 561 inci maddeleri uygulanacaktır. Eski TK'nın 342 nci maddesinde de müdürün kanuna, anasözleşmeye veya iş görme koşullarını saptayan diğer hükümlerle yükletilen yükümlülükleri gereği gibi veya hiç yerine getirmemesi halinde, yönetim kurulu üyelerinin, tabi oldukları hükümler uyarınca şirkete, ortaklara ve şirket alacaklılarına karşı sorumlu olacağı ilkesi benimsenmiştir.

Öte yandan, limited şirketlerde genel kurulun yetkilerini düzenleyen eski TK'nın 539 uncu maddesinin yedinci fıkrasında, şirketin kendi organlarına karşı sahip olduğu tazminat taleplerinin genel kurulun yetkisinde olduğu öngörülmüştür. Bu nedenle, müdürlerin hukuki sorumluluğu hakkında dava açma yetkisi, ortak sayısı yirmiden fazla olan limited şirketlerde denetçilere aittir. Aksi halde, bu yetki, ortaklar kurulunun veya müdür olmayan diğer ortakların bu yönde alacakları karar ya da verecekleri izne dayandırılmalıdır. Ortaklar kurulu kararı veya müdür olmayan ortakların onayı olmadan dava açılması halinde, davanın reddine değil, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun⁹⁸² (HMK) 54 üncü maddesi uyarınca bu davanın açılmasına izin veya icazet verilmesi hakkında ortaklar kurulu ve denetçilerin veya yönetici olmayan diğer ortakların karar ve onaylarının alınması ve bu konuda davacıya önel verilmesi ve dava koşulları tamamlandıktan sonra işin esasına karar verilmesi gerekmektedir (Pulaşlı, 2006:526).

Şirketin üçüncü kişilere karşı olan borçlarından dolayı limited şirket müdürü de şirket ortakları gibi sınırlı olarak sorumlu olacaktır. Bilindiği üzere her ortak, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle

⁹⁸²6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (2011) R.G. 27836:12/01/2011.

ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.⁹⁸³ Dolayısıyla, bir ortak, getirmeyi taahhüt ettiği sermaye borcunu ifa etmişse kural olarak şirket borçlarından kaynaklanan bir sorumluluğu da olmayacaktır (Pulaşlı, 2006:440). Buna karşılık getirmeyi taahhüt ettiği halde henüz ifa etmediği sermaye borcu varsa, bu borç için şirkete karşı sorumluluğu devam edecektir.

4.4. Kamusal Denetim Sonucu Ulaşılan Veriler Doğrultusunda Belediye Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğu

Daha önce de kısmen değinildiği üzere, 6085 sayılı yeni SK'nın yasallaşması ile birlikte belediye şirketleri Sayıştay denetimi kapsamına girmiştir. Her ne kadar belediye şirketlerine yönelik şu ana kadar, yine daha önceki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde belirttiğimiz üzere, farklı kanallardan farklı kamu mercileri vasıtasıyla denetim mekanizmaları işlese de, nihayetinde söz konusu denetimler tazminat müeyyidesine yol açmayıp, yalnızca idari ve cezai soruşturmaların devreye girmesine neden olmakta idi. Buna mukabil, BİT yöneticileri bu şekilde Sayıştay denetim kapsamına alındıkları için, bundan böyle alacakları sorumluluk sıfatlarına göre haklarında kamu zararına neden olan işlem ve eylemleri nedeniyle tazmin hükmü verilecektir.

Sayıştay yargısının konusu kamu kurum ve kuruluşlarının “hesap ve işlemleri”⁹⁸⁴ olduğu (İnan, 1992:40) için de belediye şirketlerinin hesap ve işlemleri yıllık olarak Sayıştay denetimine tabi tutulacak ve sorumlu belediye şirket yöneticilerinin hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanacaktır.

Sayıştay yargılaması sonucu, sorumlu belediye şirket yöneticileri hakkında ya tazmin (sorumluluk kararı) ya da beraat kararı verilecektir. Sorumlu belediye şirket yöneticileri beraat kararı alınca aklanmış olacaklardır. Bu durumda diğer yargı yerlerinden farklı olarak sorumsuzluk kural olmayacaktır. Bir başka deyişle, karar verilinceye kadar ilgililer masum sayılmayacaktır. Bir Sayıştay kararı ya da onun yerine geçen hükmen onama sonucunda aklanmış olacaklardır.⁹⁸⁵

⁹⁸³Bkz. TK. m. 573/2.

⁹⁸⁴Eski 832 sayılı SK'nın 40 ncı maddesi uyarınca hesaplar, gelir hesapları, gider hesapları ve mal hesapları olarak üçe ayrılmaktadır. “Hesap” tanımları kanunda yapılmıştır. “İşlem” terimi konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. (İnan, 1978)’de belirtildiği üzere, “işlem” terimi hesap içerisinde yer alan ayrı ayrı ve her tasarrufu ifade etmektedir.

⁹⁸⁵“Bir memur kategorisi için zimmet asıldır. Ancak mevzuata uygun belgeleri ibraz etmeleri ve Sayıştayca yargılanmaları sonucunda beraat edebilirler” A.M. 06.03.1973 T., 1972/76 E., 1973/11 K. (Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S:11 s.143).

Genel olarak günümüze kadar devam etmekte olan uygulamada, Sayıştay'da yargılanan sorumlular, yapmış oldukları idari işlemler hukuka aykırı bulunduğunda, ihlalin ağırlığı dikkate alınmaksızın, hazine zararı olsun veya olmasın⁹⁸⁶, kusurları bulunup bulunmadığına bakılmaksızın⁹⁸⁷ sorumlu tutulmaktadırlar. Sayıştayca bazı kamu görevlileri hakkında sorumluluk doğuran bu kararlara “zimmet” veya “tazmin”⁹⁸⁸ kararları denilmektedir (Alıcı, 2007:41). Zimmet ve tazmin, usulüne göre yapılması gereken akçalı bir idari işlemde daha çok ödeme yapılması ya da daha az tahsilatta bulunulması veya şekil hataları yapılması halinde doğmaktadır. Söz konusu yanlış ve hatalı işlemler sonucunda sorumlular, Sayıştay kararıyla devlete karşı borçlu duruma sokulmaktadırlar.

Hukuk sistemimizde borç doğuran olayların niteliği temel ilke olarak dört grupta (akdin ihlalinin doğan borçlar, haksız fiilden doğan borçlar, sebepsiz zenginleşmeden doğan borçlar) toplandığı için (Birsen, 1954:31), Sayıştay'ın sorumluluk doğuran kararlarının söz konusu sorumluluk tipleriyle karşılaştırmasının yapılması gereklilik arz etmekle beraber, bu konuda nihai bir sonuca ulaşmak zor görülmektedir. İlk sorumluların idareyle yaptıkları bir sözleşme ile, sebep oldukları hataların sorumluluklarına katlanmak zorunda oldukları düşünülebilir. Buna mukabil, bu görüşe hak verebilmek için sorumlu memur ile idare arasında bir sözleşme olması ve bu sözleşmede söz konusu sorumluluğun şartlarının düzenlenmiş olması gerekmektedir. Halbuki hukuk sistemimizde sorumlu memurlar ile idare arasındaki ilişki sözleşme ile düzenlenmemektedir (İnan, 2007:20). Bunun yanı sıra haksız fiil sorumluluğunun doğabilmesi için kusur unsurunun aranması şart olduğu halde, Sayıştay yargılamasına muhatap olan sorumlu kişilerin sorumluluğunda kusur unsuru da aranmamaktadır. Bu yüzden hukuka aykırı işlem ile sonuç arasında uygun illiyet bağının olmadığı da söylenebilir (İnan, 1978:69), çünkü kimi durumlarda, söz konusu sorumlular yetkisiz oldukları zaman bile sorumlu olmaktadır. Sorumluların Sayıştay tarafından saptanan

⁹⁸⁶Bununla birlikte yeni 6085 sayılı SK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte 5018 sayılı KMYKK gereği, artık tazmin kararı verilebilmesi için kamu zararının varlığı koşul olarak aranacaktır.

⁹⁸⁷Bununla birlikte yeni 6085 sayılı SK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte 5018 sayılı KMYKK gereği artık tazmin kararı verilebilmesi için kasıt, kusur ve ihmal unsurlarının varlığı koşul olarak aranacaktır.

⁹⁸⁸Sayıştayca verilen zimmet veya tazmin kararları arasındaki fark herhangi bir kaynakta açıklanmış değildir. Sayıştay kararlarında zimmet kararları biçiminde bir ayırım yapılmayıp bu ayırımın ölçütleri de konulmuş değildir. Ancak, eski 832 sayılı SK'nın 64 üncü maddesinde, zimmetlerin vuku tarihinden, tazminlerin ise hükmedildikleri tarihten başlayarak faize tabi olacakları hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükümden “zimmet” kararları ile “tazmin” kararları arasında bir fark gözetilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. (İnan, 1992:49).

sorumluluğunda, haksız fiildeki hukuka aykırı işlem şartı dışındaki hiçbir şart aranmadığı için, sorumlu kişilerin sorumluluğunu haksız fiil esaslarına benzetmek olanaksızdır (İnan, 2007:22). Diğer yandan, sorumlu kişilerin sorumluluğunun, sebepsiz zenginleşmeye dayandığı ileri sürülebilir. Söz konusu sorumluların devlet aleyhine zenginleştikleri için bu zenginleşme miktarınca iade borcu altına girdikleri düşünülebilir. Buna mukabil, sorumlu kişilerin başkalarına yaptıkları ödemeden de, bizzat kendileri zenginleşmedikleri halde dahi sorumlu tutuldukları göz önünde tutulursa kanımızca bu sav da güçsüz kalmaktadır. Kaldı ki, ilgili kişilerin sorumluluğu için devlet mal varlığında bir azalma şartı aranmadığını belirtmekte yarar bulunmaktadır (İnan, 1992:109). Son olarak yukarıda değinilen görüşlerden başka bir düşünceyle, sorumlu kişilerin hukuka aykırı işlemlerinin bir suç oluşturduğu ve bu suçun cezası olarak Sayıştay tarafından para cezası niteliğinde bir tazmin hükmü verildiği ileri sürülebilir. Biz bütün sorumluluk biçimleri değerlendirilirken en sağlıklı görüşün de bu olduğu kanaatini taşımaktayız. Zira, diğer görüşleri kabul etmek imkanı kalmadığına göre başka bir seçenek bulunmamaktadır. Sayıştay tarafından hükmedilen tazmin kararı, devletin uğradığı zarardan daha büyük miktarlara ulaştığından ve ayrıca sorumlu kişiler adalet mahkemesinde olduğundan daha ağır bir sorumluluk altında tutulduklarından “ceza” niteliği daha ağır basmaktadır (İnan, 2007:22). Bu cezanın miktarı ise hukuka aykırılığı saptanan işlemin büyüklüğüne eşit olmaktadır. Söz konusu sorumluluğunun ceza niteliği ağır basmasına rağmen, ceza hukuku ilkeleri göz önünde tutulduğunda “ceza”dan daha ağır bir görünüm taşımaktadır. Sayıştay yargılanan sorumluların mal varlığında bir artış olmadığı halde, hukuka aykırı işlem tutarından kusur aramaksızın sorumlu tutulmaktadır. Bir kamu zararı olmadığı halde, sorumluluk doğabilmektedir. Kimi zaman kamu kuruluşları kazançlı çıktığı halde muhasebe yekilisi, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve üst yönetici sorumlu tutulmakta, hukuka aykırılığı tespit edilen işlem sonucunda onlar sorumlu tutulurken, denkleştirici adalet ilkesi içerisinde söz konusu mal onlara verilmemektedir. Uygulamadaki bu haliyle Sayıştay sorumluluğu, haksız fiil sorumluluğundan, hatta ceza sorumluluğundan daha ağır bulunmaktadır.

4.5. Belediye Şirket Yöneticilerinin Sorumluluğunun Kapsamına İlişkin Bazı

Hususlar

BİT yöneticilerinin sorumluluğunun tespiti noktasında yukarıdaki başlıkta verilen

ana hükümlerin dışında pek çok farklı yan hükümler de devreye girebilecektir. Bu başlık altında, diğer ana başlıklar altında kategorize etmenin mümkün olmadığını düşündüğümüz BİT yöneticilerinin sorumluluğuna ilişkin bir takım önemli değinilere yer verilmesi uygun görülmüştür.

TK hükümlerine göre özel tüzel kişiliği kabul edilen BİT çalışanları, kamu personeli değildir. Dolayısıyla, söz konusu personele 657 sayılı DMK değil, 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri uygulanmaktadır (Kavruk, 2003:172). Ancak şirket çalışanları, 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu’nun 12 nci maddesine göre, Emekli Sandığı’na üye olabilecekler arasında sayılmıştır.⁹⁸⁹

“155 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği”nde,⁹⁹⁰ bir belediyenin TK ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca sermayesine iştirak ettiği anonim şirketlerden birinde yönetim kurulu üyesi, bir diğerinde de yönetim kurulu üyesi olarak belediyeyi temsilen görevlendirilen ve söz konusu görevlerinden ücret alan bir memura, iki görevden sadece biri için ödeme yapılabileceği belirtilmiştir. Böylece, yerel yönetimlerin üst düzey yöneticilerinin, birden fazla şirkette görev almaları kısıtlanmaya çalışılmıştır.

557 sayılı DMK’nın 28 inci maddesinde, devlet memurları için “ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı” düzenlenmiş; aynı Kanun’un 125 inci maddesinde, söz konusu yasağa aykırı davranışta bulunanların disiplin cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür. Buna mukabil aynı maddede, memurların görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen görev alabilmelerine imkân sağlayacak düzenleme de yapılmıştır. Bu durumda, belediye personelinin BİT’lerin yönetiminde görev almaları, ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyet kapsamında değerlendirilmemelidir.

⁹⁸⁹5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu (1949) R.G. 7235:17.06.1949

⁹⁹⁰155 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği (2003) R.G. 25211:26.08.2003

Sonuç

1. Kamu sermayeli şirket türlerinin iki ana ayağını teşkil eden KİT'ler ve BİT'lerin harcamaları toplam gayrisafi milli hasıla içinde önemli bir yer tutmaktadır. Sermayenin kamuya ait olması nedeniyle bu harcamaların tamamen etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşmesinin zor olduğu da bilinmektedir. Bu noktada “etkin denetim” ve “yöneticilerinin sorumluluğu” müesseseleri söz konusu kuruluşların verimli ve yerinde faaliyette bulunması için devreye giren en önemli işlevsel aygıt ve kurumlardır.

Denetimin çağdaş standartlara uygun derinlikte ve yöneticilerin hukuki sorumluluklarının etkili, gerçekçi, caydırıcı ve kapsamlı olması bu tür kuruluşların verimli ve etkin olmasına katkı yapacaktır.

2. Çağımızda modern denetim teknik ve yöntemlerinde ulaşılan düzeyde, yalnız hukukilik denetimi yeterli görülmemekte, yerindelik denetimi ve mali ve performans denetimleri de gerekli sayılmaktadır. Uluslararası kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde yeni denetim anlayış ve türlerinin belirmesiyle, kamu sermayeli şirketlerin denetiminin de bu yeni gelişmelere uyumu gerekli hale gelmiştir. Bu adaptasyon sürecinde yeni “denetim konsepti”nin içerdiği tüm yeni yöntem, kapsam ve tekniklerin söz konusu kuruluşların denetim sürecinde uygulama alanı bulması gerekmektedir.

Bunun için her şeyden önce Sayıştay'ın denetim kapasitesinin revize edilmesi gereklilik arz etmektedir. Bu bağlamda, bahis konusu yeni denetim konseptinin Sayıştay nezdinde uygulama alanı bulabilmesi için kamu sermayeli şirketlerin tabi oldukları mevzuat hükümlerinin de değiştirilmesi gerekmektedir.

KİT'lerin denetimi yakın zamanlara kadar YDK tarafından yapılmakta ve bu denetim bünyesinde pek çok sorun barındırmakta idi. Yeni dönemde Sayıştay kapsamında yapılacak denetimin söz konusu sorunlardan kurtulması için önemli usul değişiklikleri gerekmektedir. Bundan böyle, KİT'lere ilişkin olarak hazırlanacak denetim raporlarından, çağdaş yönetimin başarı ölçüleri olarak ileri sürülen, etkinlik ve verimlilik faktörlerinin ne dereceye kadar dikkate alındığını da açık bir şekilde saptamak mümkün olmalıdır.

Bu sebeple yeni dönemde performans denetiminin de Sayıştay'ın mevcut denetim sisteminde yer alması sağlanmalıdır. Her şeyden önce, Sayıştay'ın, KİT'ler üzerinde icra edeceği yeni denetim modelinde kârlılık ve verimliliğe tesir eden faktörlerin en uygun bağdaşımının ne olduğunu ya da nasıl olabileceğini tespit edebilmesi gerekmektedir. Bunun için ise bu konuda yetkin ve tecrübeli kişilerden teknik yardım alması kaçınılmazdır. Verimlilik ve kârlılık konularındaki incelemelerden sonuç alınabilmesi için, denetim esnasında Sayıştay'a yardımcı olacak müşavirlik hizmetlerinin de geliştirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, Sayıştay'ın kendisinden beklenen fonksiyonel görevini tam olarak yerine getirebilmesi için etkili bir verimlilik denetimi yapabilmesini imkânsız kılan tüm sebeplerin ortadan kaldırılması gereklilik arz etmektedir. Esasında, Sayıştayca denetim esaslarını belirlemek amacıyla çıkarılacak ikincil mevzuatta tüm bu sorunların çözümünün de göz önüne alınması gerekmektedir.

3. Yine bilindiği üzere, farklı denetim kurumları tarafından yürütülen dağınık, koordinesiz ve uzun sürede sonuçlandırılan kontrol hizmetleri, hatalı uygulamalara da yol açmaktadır. Bu itibarla, KİT'lerle ilgili mevzuattaki dağınıklığın giderilmesi ve KİT'lerin denetiminin tek bir denetim kuruluşunun çatısı altında birleştirilmesi, çalışmamızda detaylı bir şekilde bahsedilen tüm bu çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinin koordineli ve kapsamlı bir şekilde uygulanabilmesi için bir ön koşuldur.

Buna mukabil bu önerimiz kabul görmez de bir şekilde denetim müessesesi tekleştirilmeyip ilgili bakanlığın denetim yetkisi sürdürülecek olursa, hiç değilse, ilgili bakanlığın KİT üzerindeki denetiminin müdahaleci olması engellenmeli ve KİT'in bağımlılığı artırılmamalıdır. İlgili bakanlık ve diğer kamu kurumlarının KİT'ler üzerindeki müdahaleleri KİT'lerin verimsiz çalışmalarına ve kadrolarının şişmesine yol açtığından, bu denetimin normal işletme faaliyetlerini aksatmayacak biçimde kullanılması gerekmektedir.

4. Yine kanaatimizce, KİT'lerin denetiminde gelişmiş pek çok çağdaş ülkelerde uygulanmakta olan “desentralize denetim sistemi”nin ülkemizde KİT'lerin denetiminde de uygulama alanı bulması denetim müessesesinin işlerlik kazanması adına uygun olacaktır. Bu şekilde denetim, KİT'lere dışarıdan verilen söz konusu

hedeflere uyum ölçüsünü belirleme olgusu üzerinde yoğunlaşacaktır.

5. BİT'lerin denetimi hususuna gelince; öncelikle, denetim mantığı açısından BİT'lerin salt özel sektör kuruluşu olarak kabul edilmesi doğru bir yaklaşım tarzı olmayacaktır. Belge üzerinde “özel hukuk tüzel kişisi” olan söz konusu kuruluşlar, içinde bulundukları ilişkiler ağı açısından ise “kamu tüzel kişisi” izlenimi vermektedirler.

BİT'ler üzerindeki idari denetim, ülkemizin kendisine has koşulları nedeniyle tam anlamıyla bağımsız değildir. Zira, her şeyden önce idari denetimin kanalları topluma açık değildir ve bu durum mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulanabilmesine engel teşkil etmektedir. Esasında Sayıştay dışındaki denetim birimlerinin siyasi erkin etkisine açık oldukları gerçeği göz önüne alındığında söz konusu ilkelerin tam anlamıyla hayata geçebilmesi de zor görülmektedir. Bununla birlikte 6085 sayılı kanunun kısa bir süre önce yürürlüğe girmesi ile birlikte Sayıştay denetiminin kapsamına giren BİT'ler üzerinde merkezi hükümetten ve yerel yönetimlerden bağımsız olarak Sayıştayca tesis edilecek denetim ile bu sakıncanın berteraf edilebileceği ümit edilmektedir.

Denetim mekanizmalarının dağınıklığı ve koordinesizliği BİT'ler üzerinde daha belirgin olarak görüldüğünden, yeni denetim konseptinin gerektirdiği teknik ve modellerin tüm BİT'lere aynı şart ve koşullarda uygulanması ve istenilen sonucun alınabilmesi için bu mekanizmaların da yine Sayıştay çatısı altında tektipleştirilmesi gereklidir.

6. Tüm bu yeni denetim teknik ve modellerinin uygulanması ile ortaya çıkacak olan bilgi ve raporlara istinaden teşebbüs yöneticilerinin hukuki sorumluluğunun nasıl tanzim edileceği de bir diğer önemli konudur.

Esasında, kamu sermayeli şirketler ağırlıklı olarak serbest rekabet piyasasında ticari esaslara ve ekonomik gereklere uygun faaliyet gösteren yapılanmalar olduğu için, kamu harcamalarının etkinliği ve piyasa kuralları ve rekabet ilkesi içerisinde eksiksiz işleyebilmesi için, yöneticilerin kamu görevlisi addedilmelerinin sağladığı hukuki korumadan arındırılması ve sorumluluk kapsamının da özel sermayeli şirket yöneticileriyle özdeş kılınması elzemdir.

Buna ilaveten, söz konusu kuruluşların sermayesi kamuya ait olduğu için kamunun çıkarlarının öncelenmesi adına, bu kuruluşların yöneticilerinin sorumluluklarının bir yol haritası çerçevesinde olmak üzere özel sermayeli şirket yöneticilerine nispetle daha ağırlaştırılması da ayrıca gereklidir. Nitekim çalışmamızın bir amacı da bu gerekliliğin pratik hayatta karşılık bulması için gerekli hukuksal alt yapının inşasına yardımcı olmaktır.

8. Kamu sermayeli şirket yöneticilerinin sorumluluğunun tespitinde ilk hareket noktamızı yöneticilerin statüsü oluşturmaktadır. Bu bağlamda özellikle KİT yöneticilerinin durumu özellik arz etmektedir. Zira özel sermayeli şirketler için temel ilişkide çoğu kere vekalet veya hizmet akitleri yer almakla birlikte KİT’ler için farklı bir durum söz konusu olabilmekte, 657 sayılı DMK’nın devreye girebileceği, özel statülü kamu hukukuna has bir akit de yer alabilmektedir.

KİT yöneticilerinin statüleri “suigeneris özellikler” göstermekte olup kendine has özelliklere sahip olmakta ve bu nedenle de tabi oldukları sorumluluk rejimi karışık bir yapı arz etmektedir. Zira, KİT’ler kamu kesiminde yer almakta ise de, yönetim biçimleri tamamen genel idare esaslarına göre olmayıp kamusal-özel karışımı karma bir yönetim tarzını içermektedir. Bu kuruluşlar, dış ilişkilerinde özel hukuk kural ve usullerine uymakla beraber, iç düzen ve etkinliklerinde kamu hukuku ilke ve düzenlemelerine bağlı bulunmaktadır.

KİT yöneticilerinin hangi statüde istihdam edileceği 399 sayılı KHK’nın 3 üncü maddesinde tespit edilmiş ve KİT personeli 3 kategoriye ayrılmıştır. Söz konusu 3 istihdam şekline tabi olarak çalışan personelin her birinin tabi olduğu sorumluluk rejiminin de farklılık göstermesi nedeniyle, KİT’lerde yönetici sıfatıyla görev yapmakta olup da farklı istihdam biçimlerinden birine tabi olarak çalışan personelin sorumluluk kapsamı da diğerlerinden farklılık arz edecektir. Bu farklılığın yöneticilerin sorumluluk haritasına nasıl etki etmesi gerektiği de çalışmamızda detaylı bir şekilde yer almıştır.

9. KİT’lerin anayasası olarak addedebileceğimiz 233 ve 399 sayılı KHK’lerin ilgili hükümleri detaylı ve karşılaştırmalı bir analize tabi tutulduğunda, söz konusu hükümlerin, teşebbüs yöneticilerine, işletme politikalarını belirlerken “kâr maksimizasyonu” prensibini stratejik hedef olarak belirlemeleri hususunda bir

yükümlülük yüklediği görülmektedir. Bu saptama ise, kanun koyucunun zımni iradesinin ana düzenlemeye KİT yöneticilerinin sorumluluğunun sınırsız malvarlığı sorumluluğu olması şeklinde yansıdığını göstermektedir.

10. KİT'lerin kamu borçlarından -özellikle vergi borcundan- sorumluluğu konusu da önem arz etmektedir. KİT'ler gibi tüzel kişi vergi mükelleflerinin, gerek kendi mükellefiyetleri, gerekse vergi sorumlusu olmalarından kaynaklanan ödevlerinin yerine getirilmesinden kanuni temsilcileri sorumlu tutulmuştur.

Bu bağlamda, kanuni temsilci konumunda bulunan KİT yöneticisi, vergi mükellefi veya sorumlusu olup da fiil ehliyeti bulunmayan KİT tüzel kişiliğinin vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulacaktır.

11. 5018 sayılı KMYKK'nın 68 inci maddesi gereğince, dış denetimde tek yetkili organ olan Sayıştay'ın denetim alanı, KİT'leri de kapsamına alacak şekilde genişlemiştir. Sayıştay denetiminin tam anlamıyla uygulamaya geçebilmesi için KİT yöneticilerinin söz konusu kanunun sorumluluk hükümleri karşısındaki konumunu tespit etmek gereklidir. Zira, KİT'lerin yöneticileri kamusal usullerle atanmakta olduğundan, yöneticilerin bu statülerinin 5018 sayılı KMYKK ile irtibatlandırılması, hem ilgili kanunun varoluş amacına, hem de KİT'lerin de Sayıştay denetimine dahil olması uygulamasına uygun düşmektedir. KİT'lerin gelir, gider ve malları ile hesap ve işlemlerinin yönetiminde en üst düzeyde sorumlu olan KİT yöneticileri Sayıştay'a hesap verme yükümlülüğü altına girmekle, bunların hukuki sorumlulukları 5018 sayılı KMYKK'nın mali sorumluluk hükümlerini de kapsayacak biçimde genişlemiş olmaktadır.

Yaptıkları işlem ve eylemlerle ve aldıkları kararlarla kamu zararına neden olan KİT yöneticilerinin mali sorumluluklarına gidilmesine imkân veren 5018 sayılı KMYKK'nın uygulanmasında sorun, söz konusu yöneticilerin, ilgili kanunda kendilerine sorumluluk izafe edilen sıfatlardan hangisine sahip olacakları meselesinde kilitlenmektedir. Zira, söz konusu sıfatları taşıyan her bir sorumlunun sorumluluk kapsam ve içeriği farklılık göstermekte ve bazı alanlarda sorumluluktan muaf olma gibi durumlara rastlanabilmektedir.

Çalışmamızda da bu doğrultuda teşebbüs yöneticilerinin söz konusu kanun karşısındaki muhtemel sıfatlarının ne olacağı sorusuna detaylı bir şekilde cevap aranmış ve kanundaki harcama yetkilisi, üst yöneticisi ve gerçekleştirme görevlisi gibi sorumluluk sıfatlarının teşebbüs yöneticileri için hangi şartlarda ortaya çıkacağı meselesi derinlemesine irdelenmiştir.

12. Buna ilaveten yine aynı kanuna ilişkin olarak kanımızca, kamu zararının meydana gelmesi halinde KİT yöneticilerine de yüklenecek mali sorumluluğu da belirleyen ilgili kanunun 71 inci maddesi, pek çok problemi barındırmaktadır ve bu problemlerin çözümü adına ilgili madde hükmünün de revize edilmesi gerekmektedir. Mevcut hükümde yer alan ve kamu zararı belirlemesine esas alınan unsurlardan vazgeçilerek, söz konusu tutarları iktisap edenlerin ve kamu görevlilerinin müştereken ve müteselsilen kusur temelinde sorumluluğu öngörülmelidir.

Yine her tür eylem ve işlem sonucunda oluşan tüm zararların tazmini için bir çerçeve düzenleme yapılmasının da uygun olacağı kanaatindeyiz. Bu tür bir yetki çerçevesinde bu güne kadarki uygulama da dikkate alınarak yeni bir düzenleme yapılması konuyu mevzuat boyutunda önemli ölçüde çözüme kavuşturacaktır.

13. Ticaret hukuku kaynaklı bir hukuki müessese olan özen borcu, yalnızca KİT yöneticilerinin kusurlu olup olmadıklarını tayin hususunda uygulanacak bir ölçü olmayıp, aynı zamanda mevzuat hükümlerinin KİT yöneticilerine yüklediği somut görevlerin ifasında gösterilmesi gereken dikkat ve özene işaret eden ve ayrıca başlı başına görevler yükleyen bir kaynak olma işlevine sahiptir. Bu gerçek ışığında, KİT yöneticilerinin, teşebbüs faaliyetleri neticesinde oluşacak zarara ilişkin olarak, ilgili mevzuatın kendilerine yüklediği görevleri birebir ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri nedeniyle kendilerine hiçbir şekilde sorumluluk izafe edilemeyeceği şeklindeki savunmaları, mevzuatta doğrudan yer almayan ve fakat kendileri hakkında doğrudan asıl edim borcundan bağımsız davranış yükümleri doğuran özen borcuna aykırılık nedeniyle dikkate alınmayacaktır. Diğer bir deyişle, özen yükümü karşısında, KİT yöneticilerinin, salt mevzuata uygun hareket edildiği, talimatlar çerçevesinde işlem ve eylemde bulunulduğu, zarara neden olan işlem ya da eylemde kast veya ihmalin bulunmadığı gibi savunma ve gerekçeleri kabul edilmeyecektir.

Bu şartlar altında bir KİT yöneticisi ancak ortalama bilgi ve yeteneğe sahip bir kamu sermayeli şirket yöneticinin -ki teoride KİT yöneticilerinin atama koşulları kendilerinin ortalamanın üstünde bilgi ve yeteneğe sahip olmalarını gerektirmektedir- aynı şartlar altında sergileyeceği hareket tarzına uygun davrandığı nispette kendisinden beklenen özeni göstermiş sayılacaktır. Bu durumda KİT yöneticilerinin KİT'e ait işlerin görülmesinde, aynı nitelik ve büyüklükteki bir özel sermayeli şirketin özenli yöneticisinin alması gereken tedbirleri alması ve bu ölçüye göre hareket etmesi özen borcunun bir gereğidir.

14. KİT'lerin kamu sermayeli olarak addedilmesi sebebiyle yöneticilerinin kâr maksimizasyonu hedefleyen faaliyetlerde bulunmak gibi bir görevi olmadığına ilişkin yaygın bir kabul vardır. Oysa KİT'ler için mevzuatın belirlediği temel misyon; etkin ve verimli çalışmak, temel vizyon ise; serbest rekabet ortamında diğer özel sermayeli şirketlerle rekabet edebilme gücüne kavuşmasıdır.

Söz konusu misyon ve vizyonun uygulanırlık kazanabilmesi için ise hükümet ve yargının, piyasa başarısızlığına müdahale yetkisi çerçevesinde KİT faaliyetlerine asgari düzeyde de olsa müdahale edebilmesi şarttır. Ancak, sorun da tam bu noktada, söz konusu asgari müdahale olgusundaki asgarilik koşulunun sağlanabilmesi için olası müdahalenin hangi ölçüde yapılabileceği sorusunda yatmaktadır.

15. Yöneticinin hukuka uygunluk kuralı (Business Judgement Rule kurumu) işte bu soruya cevap veren ve söz konusu müdahaleyi sınırlayan önemli ve yeni bir hukuki kurumdur. Kanımızca Business Judgement Rule kurumunun KİT yöneticileri hakkında uygulanması bu kurumun diğer özel sermaye şirket yöneticilerine uygulanmasına nazaran bazı açılardan daha kolay ve uygun olacaktır.

Söz konusu kurumun uygulamaya kazandıracağı en büyük fayda, teşebbüs yöneticileri nezdinde gerçekleşmesi muhtemel sorumluluk davalarında objektif bir ölçü konularak, özen yükümünün somutlaştırılması olacaktır.

16. KİT'ler sahip oldukları müesseseler, iştirakler ve bağlı ortaklıklar nispetinde çok üniteli bir yapı arz edebilmekte, bu durum bu ünitelerin yöneticileri üzerindeki kontrolü güç ve hatta imkânsız kılmaktadır. Bilindiği üzere işin karmaşıklığı ve büyüklüğü gösterilmesi gereken özen borcunu ağırlaştırmaktadır.

Kanımızca, kontrolün güçleştiği bu işlerde çözüm, yönetim kurulu üyesinin özen borcunu kendi kontrolü altındaki işlerle sınırlamak değil, onun kontrolü sağlayacak mekanizmaları kurmasını sağlamaktır.

Bu noktada KİT yönetim kurulu, KİT'in büyüklüğüne uygun organizasyonu yapmakla ve danışmanlardan ve uzmanlardan yararlanarak kontrolü sağlamakla yükümlü olmalıdır. Aksi bir yorum tarzı geliştirdiğimizde, bir anlamda herkesi bireysel anlamda kontrol edebileceği oranda sorumlu tutmuş oluruz. Bu ise, geri kalan işlerden kimsenin sorumlu olmaması gibi garip bir sonucu kabul etmeyi gerektirebilir.

17. KİT ile yöneticilik statüsü arasında kamu hukuku kökenli bir ilişki olmakla birlikte bu durum KİT yöneticileri hakkında aynen özen borcu gibi ticaret hukuku kaynaklı bir diğer hukuki kurum olan sadakat borcu kurumunun uygulama alanı bulmasına engel teşkil etmeyecektir. KİT yöneticisinin kişisel menfaati ile KİT'in menfaatinin alanlarının hiçbir kesişme bölgesi bulundurmayacak biçim ve keskinlikte ayrı oluşu, sadakat borcunu KİT yöneticileri için çok daha anlamlı ve gerekli kılmaktadır. Zira, KİT yöneticisinin KİT ile olan ilişkisi özel sermayeli şirketlerde sıkça rastlanılan aksine pay sahipliği veya ortaklık biçiminde kurulmayacağından yöneticinin “kişisel menfaati” ile “KİT'in menfaati” arasında bir ortak alan oluşmayacaktır. Bu durumda söz konusu ödevin yüklediği bir mükellefiyet olarak, KİT yöneticisi, kendi özel çıkarları ile KİT tüzel kişiliğinin çıkarları çatıştığında, KİT tüzel kişiliğinin çıkarlarını kendi çıkarlarından açıkça üstün tutmak zorunda kalacaktır.

KİT yöneticileri için, KİT'in menfaati amacıyla kullandıkları teşebbüse ait maddi ve manevi gücü kişisel menfaatlerine tahvil etmemeleri ve kamusal bir yapının yöneticisi olmanın sağladığı nüfuzu kötüye kullanmamaları için, sadakat borcu, özen ödevinin ardından önemli bir sorumluluk kaynağıdır.

18. TK hükümlerinin KİT ve yöneticileri nezdinde uygulama alanı bulması ve kapsamının belirlenmesi bakımından KİT ya da yöneticilerin tacir sıfatına sahip olup olmamaları önemlidir ve bu sığata tabi olup olmadıkları hususu aynı zamanda TK hükümlerine tabi olma tartışmasını da beraberinde getirmektedir. Bilindiğı üzere,

KİT'ler bir anlamda iktisadi maksat ve konu için kurulmuş yapılandırmalardır. Bu bağlamda, bir kısım KİT'in adında “anonim şirket” ibaresinin bulunmasına karşılık diğer bir kısmında söz konusu ifadenin bulunmaması tacir sıfatının kazanılması noktasında önem taşımaz. 233 sayılı KHK kapsamında yer alan ve ekindeki listede adı bulunan bütün KİT'ler ile bunlara bağlı müesseseler, bağımsız tüzel kişiliğe ve tacir sıfatına sahiptirler.

Esasında, işletme denilen malvarlığı bütünüünün sahibi, bu işletmeyi işleten kişi ya da kişilerdir. İşletmenin kârı da zararı da bu kişi yönünden bir anlam ifade etmektedir. Bu bağlamda, işletmenin borçları ve alacakları da bu kişinin borcu ve alacağıdır. Bu durumda KİT yöneticileri, işleten sıfatına sahip olmakla, tacir sıfatı nedeniyle KİT'in sahip olduğu sorumluluğa ve tabi olduğu hükümlere, KİT'i işleten kimseler olarak sahip ve tabi olmaktadır. Dolayısıyla tacirin tabi olduğu borçlardan olan “basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğü” ticari işletmeyi işleten sıfatıyla KİT yöneticilerine izafe edilebilecektir.

Yine bu bağlamda iktisat bilimi için anlamlı olabilecek “işletmenin borçları” terimi, hukuk biliminde “işletmeyi işletenin borçları” olarak anlaşılmalıdır. Buna göre, tacir sıfatına izafe edilen basiretli davranmak gibi yükümlülükleri bir gerçek kişi olmayan tacir KİT'in kendisine değil, onu işleten KİT yöneticilerinin uhdesinde kabul etmek gerekir

19. Basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğünün düzenlendiği TK'nın 18 inci maddesinin ikinci fıkrası boşluk doldurucu bir hüküm olarak, KİT yöneticisine kendisini KİT'e bağlayan hukuki ilişkinin daha önceden yüklenmediği ek edimler yüklemekte ve “kölfe” içermektedir. Bu ödevin kapsamı mucibince KİT yöneticisi, alınan veya uygulanan kararda düşüncesiz veya tecrübesiz davranmış olmayı bir mazaret olarak kullanamayacaktır.

Uygulamada KİT'lere siyasi saiklerle yönetici atanması sıklıkla rastlanılan bir olgu olduğundan yöneticinin KİT'in faaliyet alanı hakkında tecrübesiz olması kuvvetle muhtemeldir. Halbuki basiretli iş adamı gibi davranma yükümü nedeniyle tacirin ticari işletmesiyle ilgili faaliyetlerinde “tecrübesizliği” söz konusu olamayacağından, ilgili teşebbüs yöneticisinin bu nedene dayanarak mesela BK'nın

gabinle ilgili hükümlerinden yararlanması mümkün görülmemektedir.

Bu müeyyidenin, KİT yöneticisi nezdinde, atanacağı konumun gerektirdiği teknik ve hukuki donanımına sahip olup olmadığı hususunda kendi kendine bir iç muhasebe yapmasına neden olacağı ve söz konusu iç muhasebe süreci sonucunda gerekli teknik ve hukuki donanımına sahip olmadığı noktasında bir kanaate hasıl olduğunda ise, bu tesbit KİT yöneticiliğini kabul etmemesi hususunda psikolojik bir eşik ve bir baskı unsuru oluşturacaktır. Bu sebeple basiretli davranma yükünün - yöneticinin işlem veya eylemi nedeniyle oluşacak zararın doğrudan kamu zararına neden olacağı gerçeği de nazara alınarak- KİT yöneticileri için daha sıkı şekilde uygulanmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

20. KİT'in iradesinin açıklanmasında ve temsilinde etkin rol oynayan kimselerin organ olarak nitelendirilmesi durumunda, yöneticiler hakkındaki sorumluluk müessesesinin daha da etkili olacağı kanaatindeyiz. KİT genel müdürlerinin organ olarak nitelendirilmesi durumunda, yaptıkları işlem ve eylemler KİT'in faaliyetleri kapsamı içinde yer alıyorsa, bu işlem ve eylemleri KİT'e izafe etmek mümkün olacaktır. Gerçek kişiye göre daha fazla malvarlığına sahip olan KİT'i sorumlu tutmak üçüncü kişinin haklarının korunması açısından daha elverişlidir. Ayrıca üçüncü kişilerin, bu kimselere karşı haksız fiil ve diğer sorumluluk hükümlerine dayanarak söz konusu kimseleri sorumlu tutma imkânları da düşünüldüğünde, böyle bir nitelendirmenin, zarara uğrayan üçüncü kişiler için oldukça elverişli olduğu açıktır.

KİT genel müdürleri temsilci olarak addedildikleri için, kendilerinin KİT adına yapmış oldukları işlemler sebebiyle hak ve borçlar doğal olarak KİT üzerinde doğmaktadır. Bu durumda, KİT genel müdürlerinin görev ve yetkileri kapsamında KİT adına yapmış olduğu işlemlerden KİT sorumlu olacaktır. Ancak KİT genel müdürünün kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile yönetim kurulu kararları dışında veya bu yetkilerini aşmak suretiyle yapmış oldukları işlemlerde KİT'in sorumluluğu ise yetkisiz temsile bağlanan sonuçlara göre olacaktır.

Esasen, KİT genel müdürlerinin sorumluluk probleminin TK bağlamında çözümünde uygulanacak hükümlerin sırasını TK'nın 2 nci maddesinin ikinci

fıkrasındaki hükmün rehberliğinde şu şekilde tespit etmek mümkündür: Öncelikle dikkate alınacak hükümler 657 sayılı DMK, 233 sayılı KHK vb. diğer mevzuat hükümlerinde düzenlenmiş emredici hükümlerdir. Daha sonra sırasıyla, kamu (KİT) ile KİT yöneticisi arasında varsaydığımız dolaylı aktin farazi mevzuat temelli hükümleri, ticari hükümler, ticari örf ve adet ve genel hükümler uygulama alanı bulacaktır.

21. Ayrıca, KİT genel müdürünün, yönetim kurulu başkanı olarak, yönetim kurulunun karar alma sürecinde sergilediği fonksiyonel görevin diğer kurul üyelerininkinden farklı olduğunu da nazara almak gerekir. Sorumluluk rejiminin kapsam ve mahiyetinin tespitinde, yetki ve sorumluluk dengesinin sergilediği “kriter olma” fonksiyonunun benzerini görev-sorumluluk dengesi de sergilemektedir.

Bu bağlamda, mevcut görev farklılaşmasının sorumluluk farklılaşmasına neden olması da söz konusu dengenin yeniden temini noktasında gereklidir. Bu noktada, söz konusu dengenin sağlanabilmesinin teorik alt yapısını, kanaatimizce “icracı olan ve icracı olmayan üye” ayırımı ve anlayışı oluşturmaktadır.

22. Sonuç olarak, kamu kesimi için esaslı bir yük teşkil eden kamu sermayeli şirketlerin uğradığı zararlar nihayetinde söz konusu sermayenin gerçek sahibi olan vergi mükelleflerine yük olarak yansıdığı için, pozitif hukukumuzda bilhassa son dönemde yer alan ve bu zararın oluşmasını engelleme ya da asgariye indirme amacını taşıyan mevcut ve yeni hukuki müessese ve enstrümanların çağdaş bir yaklaşımla devreye girmesi, hem hukuki bir boşluğun giderilmesi hem de ekonomik hayatımızın gerekleri açısından zaruret arz etmektedir.

Kaynakça

Kitaplar:

- Akad, M. (2006). 1982 *Anayasası madde gerekçeleri*. Ankara: Alkım Yayınları.
- Akal, Z. (1998). *İşletmelerde performans ölçüm ve denetimi*. Ankara: MPM Yayınları.
- Akalın, G. (1983). *KİT'lerde etkinlik sorunları*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları.
- Akalın, G. (1990). *KİT ekonomisi*. Ankara: Esbank Yayınları.
- Akalın, G. (2006). *Kamu ekonomisi*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları.
- Akdağ, N. G. (2008). *Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğu*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Akdoğan, A. (2006). *Kamu maliyesi* (11.baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akgül, B. A. (2000). *Türk denetim kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitapevi
- Akıntürk T. (2007). *Borçlar hukuku genel hükümler özel borç ilişkileri* (13.baskı). İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş.
- Akkaya, M. (2002). *Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Akkaya, M. (2009). *Haksız çıkma zammı ve anayasa'ya uygunluğu*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Akmansu, M. (1954). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun şerhi*. Ankara: Örnek Matbaası.
- Aktan, C. C. (1999a). *Kirli devletten temiz devlete*. Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Aktan, C. C. (1999b). *Müdahaleci devletten sınırlı devlete*. Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Aktan, C. C. (2004). *Değişim çağında devlet*. Konya: Çizgi Kitapevi.
- Aktan, C. C. (2006). *Kamu mali yönetiminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Aktan, C. C.; Dileyici, D. ve Vural, İ. Y. (2004). *Kamu maliyesinde çağdaş yaklaşımlar* (1. baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktef, M. (2003). *Küreselleşme ve Türk kamu yönetimi* (1.baskı). Ankara: Asi Yayın Dağıtım.
- Aktuğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve revizyon* (3.baskı). İzmir: Barış Yayınları.
- Akunal, T. (1995). *Tüzel kişiler*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Al, H. (2002). *Bilgi toplumu ve kamu yönetiminde paradigma değişimi*. Ankara: Bilimadamı Yayınları.
- Alper, Ö. (2005). *Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile ilgili mevzuat*. İzmir: Dergiden Yayıncılık.
- Altinkülçe, R.; Koçak, E. ve Barçın, H. (2008). *Mahalli idareler ve birliklerine ilişkin açıklamalı örnekli ve uygulamalı mevzuat*. Ankara: Ekin Yayın Pazarlama.
- Altuğ, F. (2000). *Mali denetim*. Bursa: Ezgi Yayınevi.
- Alver, C. (1996). *Memur suçları ve memur soruşturması, açıklamalı - içtihatlı*. Ankara: Feryal Matbaacılık.
- ANAO. (1996). *Performance audit guide*. Canberra: Australian National Audit Office Publications.
- Ansay, T. (1970). *Anonim şirketler hukuku* (3.baskı). Ankara: Sevinç Matbaası.
- Ansay, T. (1982). *Anonim şirketler hukuku* (6.baskı) Ankara: BTHAE Yayınları.
- Anthony, R. N. ve Herzlinger, R. (1995). *Management control in non-profit organization*. İllionis: Homewood Publications.
- Arcagök, S. (2006). *Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Arens, A. A. ve Loebbecke, J. K. (1997). *Auditing: An intergrated approach* (7. Baskı). New Jersey: Prentice-Hall International Editions.
- Arens, A.A. ve Loebbecke, J. K. (1988). *Auditing: An intergrated approach* (4. baskı). New Jersey: Prentice-Hall International Editions.
- Arioğlu, E. (1994). *Dünya'da ve Türkiye'de özelleştirme*. Ankara: Türkiye Maden

İşçileri Sendikası Yayınları.

Arkan, S. (2005). *Ticari işletme hukuku* (9. baskı). Ankara: BTHAE Yayınları.

Arslan, İ. (1994). *Anonim şirketlerde yönetim yetkisinin sınırlandırılması*. Konya: Mimoza Yayınları.

Arslan, İ. (2006). *Şirketler hukuku bilgisi*. Konya: Mimoza Yayınları.

Arslanlı, H. (1959). *Ticaret hukuku dersleri umumi hükümler* (2.baskı). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Arslanlı, H. (1960a). *Kollektif ve komandit şirketler* (2.baskı). İstanbul: Üniversitesi Yayınları.

Arslanlı, H. (1960b). *Anonim şirketler II-III, anonim şirketin organizasyonu ve tahviller*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Arslanlı, H. (1964). *Ticaret Kanunu şerhi, limited şirketler, II. kitap-yedinci fasıl, II. kısım (madde 518-535)*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Arslanlı, H. ve Domaniç H. (1989). *Limited ve hisseli komandit şirketler, Türk Ticaret Kanunu şerhi III*. İstanbul: Vedat Yayıncılık.

Aslan, İ. Y.; Şenyüz, D. ve Ergün, M. (2002). *İşletme hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Aslan, O. E. (2005). *Kamu personel rejimi, statü hukukundan esnekliğe* (1.baskı). Ankara: TODAİE Yayınları.

Ataay, A. (1971). *Medeni hukukun genel teorisi* (2.baskı). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Ataman, Ü.; Hacıüstemoğlu, R. ve Bozkurt N. (2001). *Muhasebe denetimi uygulamaları* (1.baskı). İstanbul: Alfa Basın Yayım Dağıtım Ltd. Şti.

Atan, T. (1967). *Anonim şirketlerde idare meclisi azalarının hukuki mesuliyeti*. Ankara: BTHAE Yayınları.

Atay, C. (1997). *Devlet yönetim ve denetim*. Bursa: Marmara Kitabevi.

Atiyas, İ. ve Sayın, Ş. (1997). *Siyasi sorumluluk, yönetsel sorumluluk ve bütçe sistemi; bir yeniden yapılanma önerisine doğru*. İstanbul: TESEV Yayınları, Boyut Matbaacılık.

- Aydın, E. (2009). *Katma değer vergisinde sorumluluk*. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Aydoğan, F. (2005). *Ticaret ortaklıklarında rekabet yasağı*. İstanbul: Vedat Yayıncılık.
- Ayhan, R. (2007). *Ticari işletme hukuku* (2.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Ayhan, R. (1992). *Limited şirketlerde ortakların sorumluluğu*, İstanbul: Kazancı Yayınları.
- Aysan, M. ve Özmen, S. (1981). *Türkiye’de ve dünyada kamu iktisadi teşebbüsleri*. İstanbul: Kardeşler Basımevi.
- Ayyıldız Sayın, E. (2005). *Konsolide bütçe transferleri içinde KİT transferlerinin yeri (1995-2004)*. Ankara: BUMKO Kitaplığı.
- Bahtiyar, M. (2007). *Ticari işletme hukuku*. Ankara: Beta Yayıncılık.
- Bakırcı, K. (1992). *Kamu iktisadi teşebbüslerinde sözleşmeli personel sorunu*. İstanbul: Kazancı Kitap Ticaret A.Ş.
- Baklacioğlu, S. (1976). *Kamu iktisadi teşebbüsleri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Barlas, İ. (2006). *Anonim ve limited ortaklıklarda kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Barr, N. (1993). *The economics of the welfare state*. Standford: Standford University Press.
- Başpınar, V. (2004). *Vekilin özen borcundan doğan sorumluluğu - avukatın, hekimin, mimarın, bankanın* (2. baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Baştuğ, İ. (1984). *Borçlar hukuku genel hükümleri* (3.baskı). Manisa: Şafak Basımevi.
- Battal, A. (2007a). *Ticari işletme hukuku*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Battal, A. (2007b) *Bankacılık Kanunu şerhi* (2.baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayraklı, H. H. (2000). *Vergi icra hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Benton W. (1967). *Encyclopaedia Britannica*. New York: Encyclopaedia Britannica Inc.

- Bilge, N. (1971). *Borçlar hukuku özel borç münasebetleri*. Ankara: BTHAE Yayınları.
- Bilgin, K. U. (1997). *Kamu personel yönetimi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Bilici, N. (2005). *Vergi hukuku* (11.baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Birsel, M. T. (1970). *Ticari işletme hukuku*. İzmir
- Birsen, K. (1954). *Borçlar hukuku dersleri, borçların umumi hükümleri* (3.baskı). İstanbul.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe denetimi* (2.baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, Ö. ve Ergun, T. (1998). *Kamu yönetimi sözlüğü*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Bryson, J. N. (1995). *Strategic planning for public and nonprophit organizations*. San Fransisko: Jossey-Bass Publishers.
- Bulmuş, İ. (1998). *Mikroiktisat* (4.baskı). Ankara: Cantekin Matbaası.
- Candan, T. (1998). *Kanuni temsilcilerin vergi ve diğer kamu alacaklarından sorumluluğu* (1.baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2006a). *Kanuni temsilcilerin vergi ve diğer kamu alacaklarından sorumluluğu* (3.baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2006b). *Vergilendirme yöntemleri ve uzlaşma* (2.baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2007). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun-açıklamalı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Carmichael, D. R.; Willingham, J. J. ve Schaller, C. A. (1996). *Auditing concepts and methods* (6.baskı). Sydney: The McGraw-Hill Companies.
- Committee on Auditing Procedure. (1973). *Statement on auditing standarts*. New York: AICPA Publicatios.
- Coşkun, A. (1997). *Performans denetimi*. Ankara: T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Coşkun, A. (2000). *Performans ve risk denetim terimleri*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

- Coşkun, G. (1997). *Devlet bütçesi* (5.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Coşkun, G. (2000). *Devlet bütçesi* (6.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Coşkun, S. (2003). *Kamu yönetiminde çağdaş yaklaşımlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Cruz, D. L. (1987). *INTOSAI'nin otuz yılı* (Çev: S. Semiramis). Ankara: T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Cullis, J. ve Jones, P. (1992). *Public finance and public choice*. London: McGraw-Hill Book Company.
- Curwen, P. J. (1986). *Public enterprise economies*. New York: St. Martin Press.
- Çakal, R. (1996). *Doğal tekellerde özelleştirme ve regülasyon*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.
- Çamoğlu, E. (2007). *Anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğu*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Çaşkurlu, E. (2002). *Görev zararı kavramı ve Türkiye'de 1980 sonrası görev zararı doğurucu faaliyetlerin incelenmesi ve analizi*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını.
- Çelik, B. (2002). *Kamu alacaklarının takip ve tahsil usulü hukuku* (2.baskı). İstanbul: İş Bankası Kültür Yayınları.
- Çetin, E. (1994). *Açıklamalı-içtihatlı KİT personelinin ve kooperatif görevlilerinin ceza sorumlulukları*. Ankara: Gen Matbaacılık Reklamcılık Tic.Ltd.Şti.
- Çetin, E. (2000). *Ceza hukukunda ve özel yasalarda memur, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yargılanma usulü ve memur suçları*. Ankara: Eda Matbaacılık.
- Çevik, H. H. (2001). *Türkiye'de kamu yönetimi sorunları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çevik, O. N. (1994). *Uygulamada şirketler hukuku* (2.baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Çitçi, O. (1989). *Yerel yönetimlerde temsil belediye örneği*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Çolak, H. B. (2008). *Konu anlatımlı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Davies, P. L. (2003). *Gower and Davies' principles of modern company law* (7. baskı).

- London: Sweet & Maxwell.
- Dedeoğlu, E. (2008). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. İzmir: İzden Yayıncılık.
- Dedeoğlu, E. (2009). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (gerekçeli-açıklamalı ve ikincil mevzuat ilaveli)*. (3.baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Dedeoğlu, E.; Emil, F. ve Erdam, C. M. (2000). *Kamu mali mevzuatının uygulanması ve saydamlığı üzerine gözlemler: Bütçe kanunları mali disiplini ne ölçüde sağlıyor?*. İstanbul: TESEV Yayınları
- Değer, N. (2007). *Açıklamalı ve uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Demir, Ö. (2003). *Küresel rekabette etkin devlet, Türkiye için etkin bir devlet oluşturma imkanı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Demirbaş, T. (2001). *Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri ve Türk Sayıştayı uygulaması*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Demirkan, U. (1977) *Kamusal mali denetim*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları.
- Demirkol, S.; Tokaş, N. ve Tekin M. Ö. (2001). *Danıştay vergi daireleri karar özetleri*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Develioğlu, F. (1970). *Osmanlıca-Türkçe ansiklopedik lügat* (2.baskı). Ankara: Doğuş Matbaası.
- Dikici, M. F. (2008). *İcra ve iflas hukuku*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi Yayınları.
- Dinç, A. (2008). *Açıklamalı ve yargı kararları ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve ilgili mevzuat* (1.baskı). Ankara: Mali Yönetim Denetim Yayınları.
- Dine, J. (1995). *The role of the non-executive director in corporate governance corporate control*. London: Cavendish Publishing Ltd.
- Dinler, Z. (2001). *İktisada giriş* (7.baskı). Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları.
- Dirimtekin, T. (1981). *Muhasebede iç kontrol ilkeleri*. Bursa: Bursa İktisadi Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayınları.
- Doğan M. E. (1999). *Belediye ve belediye bütçesinin denetimi*. Ankara: Mahalli İdareler Derneği Yayınları.

- Doğan, Y. (1993). *Kamu iktisadi teşebbüsleri ve özelleştirme*. İzmir: Doğruluk Matbaası.
- Doğanay, İ. (1990). *Türk Ticaret Kanunu şerhi* (3.baskı). Ankara: Feryal Yayınları.
- Doğanyığıt, S. (2005). *Açıklamalı - soru çözümlü Belediye Kanunu ve Büyükşehir Belediye Kanunu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Domaniç, H. (1988a). *Ticaret hukukunun genel esasları* (4.baskı). İstanbul: Temel Yayınları.
- Domaniç, H. (1988b). *TTK şerh II anonim şirketler hukuku ve uygulaması*. İstanbul: Temel Yayınları.
- Donaldson, P. (1977). *Guide to the British economy* (4.baskı). Suffolk: Penguin Books.
- Downs, A. (1957). *An economic theory of democracy*. New York: Harper & Row Publishers.
- DPT. (1994). *Mahalli idareler ve büyükşehir yönetimi, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu raporu*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.
- DPT. (2000). *Küreselleşme, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu raporu*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.
- DPT. (2006). *Kamu harcama ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu raporu*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.
- E. C. (2006). *Directive on the transparency of financial relations between states and public undertakings as well as on financial transparency within certain undertakings*. Strasbourg: European Commission Publications.
- Edis, S. (1993). *Medeni hukuka giriş ve başlangıç hükümleri* (5.baskı) Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Edizdoğan, N. (2005). *Kamu bütçesi* (7.baskı). İstanbul: Ekin Kitabevi Yayınları.
- EIICA. (2001). *Avrupa'da iç denetim, konum raporu* (Çev: TİDE). London: European Confederation of Institutes of Internal Auditing Publications.
- Epstein, P. D. (1988). *Using performance measurement in local government*. New

- York: National Civic League Press.
- Erdem, E. (1992). *KİT'lerin tacir sıfatı*. İzmir: Vedat Kitapçılık.
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erem, T. S. (1965). *Ticaret hukuku prensipleri C. II ticaret şirketleri* (2.baskı). İstanbul: Yörük Matbaası.
- Eren, F. (1991). *Borçlar hukuku, genel hükümler C. I-III*. (4.baskı). Ankara: S Yayınları.
- Eren, F. (1998). *Borçlar hukuku, genel hükümler C. I*. (6.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Eren, F. (2001). *Borçlar hukuku, genel hükümler* (7.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Eren, F. (2001). *Borçlar hukuku, genel hükümler* (9.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Erginay A. (1998). *Kamu maliyesi*. (16.baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- Ergun, T. (2004). *Kamu yönetimi/kuram/siyasa/uygulama*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Eriş, G. (1992). *Açıklamalı-içtihatlı Türk Ticaret Kanunu, ticari işletme ve şirketler, C: I*. (2.baskı). Ankara.
- Eriş, G. (1995). *Anonim şirketler hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Eroğlu, H. (1984). *İdare hukuku* (4.baskı). Ankara: Işın Yayınları.
- Erol, A. (1999). *Finansal kurumların denetimi*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Eryılmaz, B. (2001). *Kamu yönetimi*. İstanbul: Erkam Matbaası.
- Eryılmaz, B. (2002). *Bürokrasi ve siyaset, bürokratik devletten etkin yönetime*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Esener, T. (1961). *Selahiyete müstenit temsil*. Ankara: Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Feyzioğlu, F. N. (1976). *Borçlar hukuku genel hükümler C. I*. (2. baskı). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: An introduction*. Hong Kong: Macmillan Education Ltd.

- Friedman, M. (1998). *Kapitalizm ve özgürlük*. İstanbul: Altın Kitapları.
- GAO. (1999). *Government auditing standards*. Washington, DC: U.S. Government Accountability Office Publications.
- Geist, B. (1981). State audit: an introduction. *State audit: Development in public accountability* (Ed: B. Geist), Jerusalem: State of Israel State Comptroller's Office Publications. ss. 3-21.
- Gökay, Y. (1994). *İşletmelerde vergi denetimi*. İstanbul: Boyut Yayıncılık.
- Gökbunar, R. ve Yanıkkaya, H. (2004). *Etkin devlet ve ekonomik gelişme*. Ankara: Odak Yayınları.
- Göle, C. (1976). *Anonim ortaklıklarda nakdi sermaye koyma borcu ve bu borcu ifada temerrüt*. Ankara: BTHAE Yayınları.
- Gören, İ. (2000). *Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması; denetim, parlamento ve Sayıştay*. İstanbul: TESEV Yayınları.
- Görmez, K. (1997). *Yerel demokrasi ve Türkiye*. Ankara: Vadi Yayınları.
- Gözler, K. (2002). *İdare hukuku, C: II*. Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları.
- Gözübüyük, A. Ş. (1997a). *Yönetim hukuku*. (10.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Gözübüyük, A. Ş. (1997b). *Anayasa hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Gözübüyük, A. Ş. (1999). *Yönetim hukuku* (13.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Gözübüyük, A. Ş. (2002). *Yönetimsel yargı* (15.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Gözübüyük, A. Şeref ve Akıllıoğlu, T. (1996). *Yönetim hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Gözübüyük, A. Şeref ve Tan, T. (1998). *İdare hukuku C:1*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Gülen, F. (1998). *Finansal denetim*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Güler, B. A. (2005). *Devlette reform yazıları*. Ankara: Paragraf Yayınevi.
- Gülseven M. (1999). *Açıklamalı - içtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gümüş, M. A. (2001). *Türk - İsviçre borçlar hukukunda vekilin özen borcu*. İstanbul:

Beta Yayıncılık.

Günday, M. (1999). *İdare hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.

Günday, M. (2003). *İdare hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.

Gündüz, M. N. (1974). *Kalkınma için sistemci denetim*. Ankara: Kardeş Matbaası.

Güner, A. O. (1988). *Türkiye'nin kalkınması ve iktisadi devlet teşekkülleri*. İstanbul: Damla Yayınları.

Güran, S. (1989). *Anayasa Mahkemesi'nin 1982 Anayasası döneminde personel hukukuna bakışı*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Gürbüz, H. (1985). *Muhasebe denetimi, C:1*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (1999). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Güredin, E. (2000). *Denetim* (10.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Gürses, G. (2000). *Belediye şirketleri hakkında bilgi notu*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

Gürsoy, B. (1983). *Kamu maliyesi*. İstanbul: Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Hacımahmutoğlu, S. (2008). *AT ve Türk hukukunda anonim ortaklığın karar alma sürecinde yönetim kurulunun yapısı ve çalışanların katılımı* (1.baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

Haspolat M. (1991). *Halka açık şirketlerin denetimi ve vergi kanunları karşısındaki durumu, hesap uzmanları konferansları-2*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını.

Hatipoğlu, Z. (1999). *Özel yönetim ve organizasyon*. İstanbul: Lebib Yayınları.

Hawker, S. ve Cowley, C. (1998). *The Oxford quick reference dictionary*. New York: Oxford University Press.

Hayek, F.A.V. (1978). *The campaign against Keynesian inflation*. London: Routledge and Kegan Paul.

Helvacı, M. (2001). *Anonim ortaklıkta yönetim kurulu üyesinin hukuki sorumluluğu* (2. baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Heywood, P. (1997). *Political corruption*. Malden: Blackwell Publishers.
- Hiçşazmaz M. (1982). *İşletme hesaplarının incelenmesi*. Ankara: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Hırş, T.E.E. (1948). *Ticaret hukuku dersleri*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Holcombe. R. (1995). *Government growth in the twentieth century - an analitical study*. Tallahassee: Lester Hightower.
- Horgan, D. (1993). *Belediyelerde alternatif hizmet sunma yöntemleri* (Çev: S. Emrealp). İstanbul: TKİB Yayınevi.
- Hubbard T. D. ve Johnson J. R. (1991). *Auditing* (4.baskı). Houston: Dame Publications.
- Hughes, O. (1998). *Public management & administration*. New York: St. Martin's Press.
- Hürcan, Y.(1999). *Mali disiplinin sağlanmasında yasal düzenlemelerin yeri, önemi, dünya uygulamaları ve Türkiye örneğinin incelenmesi*. Ankara: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayınları.
- IMF. (2001). *Manual on fiscal transparency*. Washington: International Monetary Fund Publications.
- İDDK. (2006). *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını.
- İmre, Z. (1949). *Doktrinde ve Türk hukukunda kusursuz mesuliyet halleri*. İstanbul: Akgün Matbaası.
- İmregün, O. (1974). *Anonim ortaklıklar* (3.baskı). İstanbul: Gün Matbaası.
- İmregün, O. (1977). *Kara ticareti hukuku dersleri* (4.baskı). İstanbul: Gün Matbaası.
- İmregün, O. (1989a). *Anonim ortaklıklar* (4.baskı). İstanbul: Yasa Yayınları.
- İmregün, O. (1989b). *Ticaret hukukunun genel ilkeleri*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- İmregün, O. (1993). *Kara ticareti hukuku dersleri* (1.baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- İmregün, O. (1999). *Anonim ortaklıkta yönetim kurulu üyelerinin ortaklığa karşı hukuksal sorumu, E. Moroğlu'na 65. yaş günü armağanı*. İstanbul.

- İnan, A. (1992). *Bütün yönleriyle Türk Sayıştayı*. Ankara: Grafiker Yayınevi.
- İzmirli, Y. (2001). *Anonim şirketlerde yönetim kurulunun organ niteliğini kaybetmesi ve hukuki sonuçları*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Joyce, P. (1999). *Performance-based budgeting, in handbook of government budgeting*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers
- Kahraman, H. B.; Keyman, E. F. ve Sarubay Y. (1999). *Katılımcı demokrasi, kamusal alan ve yerel yönetim*. İstanbul: Dünya Yerel Yönetim ve Demokrasi Vakfı Yayını.
- Kaneti, S. (1986). *Vergi hukuku* (1.baskı). İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi hukuku* (2.baskı). İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Karaca, B. (2009). *Anonim ortaklıkta müdürler ve hukuki sorumlulukları*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Karahasan, M. R. (1973). *Tazminat davaları*. İstanbul: İstanbul Matbaası.
- Karahasan, M. R. (2003). *Borçlar hukuku, C. I*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Karakoç, Y. (2000). *Kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan ve vergi yargılamasında çözölen uyuşmazlıklar*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karayalçın, Y. (1985). *Sistemler ve hukuk açısından büyük işletme*. Ankara: BTHAE Yayınları.
- Kardeş S. (1996). *Denetimin etkinliğinin artırılmasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını.
- Kaval H. (2003). *Muhasebe denetimi*. Ankara: Akademik Yayınevi.
- Kaval H. (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi* (3. baskı). Ankara: Gazi Yayınevi.
- Kaya, A. (1999). *Borca batık anonim şirketin iflasının istenmesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Kaya, A. (2001). *Anonim ortaklıkta pay sahibinin bilgi alma hakkı*. Ankara: BTHAE Yayınları.

- Kayar, İ. (2004). *Şirketler hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kell, W. (1991). *Modern auditing* (4.baskı). New York: Wiley Inc.
- Kendigelen, A. (2001). *Hukuki mütalaalar, C. II*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Kepekçi, C. (1994). *İç kontrol sistemi*. Ankara: TÜRMOB Tesmer Yayınları.
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız denetim* (3.baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim* (4.baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kepenek, Y. (1990). *100 soruda gelişimi, sorunları ve özelleştirmeleriyle Türkiye’de kamu iktisadi teşebbüsleri*. İstanbul: Gerçek Yayınevi.
- Kervankıran, E. (2007). *Alman hukuku’nda business judgement rule’nin kodifikasyonu - Türk ve Amerikan hukuku ile karşılaştırmalı bir değerlendirme, Hüseyin Ülgen’e armağan, C.I*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Keser, İ. (1993). *Türkiye’de siyaset ve devletçilik*. Ankara: Gündoğan Yayınları.
- Keskiner, Y. E. *Belediye şirketlerinde stratejik planlama zorunluluğu*. İstanbul: Anka Danışma Grubu Yayını.
- Khan, M. A. (1988). *Planning for performance audit, performance audit*. Lahore: Department of the Auditor-General of Pakistan.
- Khan, M. A. (1989). *A beginner’s introduction to auditing*. Lahore: Department of the Auditor-General of Pakistan.
- Khan, M. A. (1990). *Performance auditing: The three es* (2.baskı). Lahore: Department of the Auditor-General of Pakistan.
- Kılıçbay, A. (1999). *Türk ekonomisi, modeller, politikalar, stratejiler* (5.baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Kılıçoğlu, A. M. (2001). *Borçlar hukuku genel hükümler, C: 1*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kılıçoğlu, A. M. (2002). *Borçlar hukuku genel hükümler* (2.baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kırbaş, S. (2008). *Vergi hukuku temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar* (18.baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Kırca, İ. (1996). *Ticari mümessillik*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kızılot, Ş. (1987). *Vergi uygulamasıyla ilgili muktezalar ve Danıştay kararları 1979-1987*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. (1999). *Danıştay kararları ve özelgeler, C. 2*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. (2008). *Vergi uyumsuzluklarıyla ilgili Danıştay kararları ve özelgeler, C. 8*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kocahanoğlu, O. S. (1983). *Vergi suçları, vergi cezaları ve kurtulma yolları (2.baskı)*. İstanbul: Yayıncılık Matbaası.
- Kocayusufoğlu, N. (1985). *Borçlar hukuku dersleri, C.1. (2.baskı)*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Köksal, T. (1993). *Belediye hizmetlerinin özelleştirilmesi yöntemleri ve uygulamaları*. Ankara: DPT Yayınları.
- Köprülü, B. (1984). *Medeni hukuk, genel prensipler - kişinin hukuku (2.baskı)*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları
- Köse, H. Ö. (2000). *Dünyada ve Türkiye’de yüksek denetim*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Kubalı, D. (1998). *Performans denetimi kavram ilkeler metodoloji ve uygulamalar*. Ankara: Sayıştay Cumhuriyet’in 75. Yıldönümü Dizisi Yayını.
- Kumkale, R. (2001). *Vergi sözlüğü*. Ankara: As Yayınları.
- Kumrulu, A. (1981). *Vergi icra hukukuna kavramsal bir yaklaşım, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65 inci yaş armağanı*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Kuntbay, İ. (1981). *Türkiye’de kamu iktisadi teşekküllerinin yönetimi*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Kuru, B. (2004). *İcra ve iflas hukuku, el kitabı*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kuru, B.; Arslan, R. ve Yılmaz, E. (2003). *İcra ve iflas hukuku, el kitabı (16.baskı)*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kuru, B.; Arslan, R. ve Yılmaz, E. (2006). *İcra ve iflas hukuku, el kitabı*. Ankara:

Yetkin Yayınları.

- Land, J. W. (1971). The Role of Public Enterprise in Turkish Economic Development. *Government and economic development* (Ed: G. Ranis). New Haven: Yale University Press. ss. 49-64.
- Lane, J. E. (1997). *Public sector reform: Rationale, trends and problems*. London: Sage Publications.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (1999). *Denetim ilke ve esasları* (2.baskı). Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Malkoç, İ. (1998). *Memurlar ve suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Marsan, V. (1968). *İtalya'da iktisadi devlet teşekkülleri*. İstanbul: Çeltüt Matbaacılık.
- Meigs, R. (1987). *Principles of auditing* (3.baskı). Illinois: Homewood.
- Mimaroğlu, S. K. (1967). *Anonim şirketlerde meclis azalarının hukuki mesuliyeti*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Mises, L. V. (1990). *Economic freedom and interventionism*. New York: Irvington on Hudson Inc.
- Morgan, C. ve Murgatroyd, S. (1994). *Total quality management in the public sector: an international perspective*. Buckingham: Open University Press.
- Moroğlu, E. (2007): *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı - değerlendirme ve öneriler* (5.baskı). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Mutluer, M. K. (2006). *Vergi genel hukuku* (1.baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, M. K.; Öner E. ve Kesik, A. (1999). *Bütçe hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Müftüoğlu, T. *İşletme iktisadı* (3.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Nadaroğlu, H. (1998). *Mahalli idareler* (6.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- NAO. (1997). *Value for money handbook*. London: National Audit Office Publications.
- OECD. (1996a) Performance auditing and the new public management: Changing roles and strategies of central audit institutions. *Performance auditing and*

- modernization of government*. (Ed: M. Barzelay). Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development Publications. ss.10-24.
- OECD. (1996b). Finding the balance: achieving a synthesis between improved performance and enhanced accountability. *Performance auditing and the modernization of government*. (Ed: D. Roth). Paris: OECD Publications. ss. 249-259.
- OECD. (1998). *Corporate governance: Improving competitiveness and access to capital in global markets, a report to the OECD by the business sector advisory group on corporate governance*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development Publications.
- Oğuzman, M. K. (1955). *Hizmet (iş) akdinin feshi*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Oğuzman, M. K. ve Öz, M. T. (1997). *Borçlar hukuku genel hükümler*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Oğuzman, M. K. ve Öz, M. T. (2009). *Borçlar hukuku genel hükümler* (7.baskı). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Oktar, S. A. (2009). *Vergi hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oktay, Ş. (1971). *İktisadi devlet teşekkülleri için düşünülen yeni bir sistem: Holding*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.
- Olgaç, S. (1966). *Hizmet akdi: borçlar hukuku, akdin muhtelif neveleri 5*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Onar, S. S. (1960a). *İdare hukukunun umumi esasları, C: 1* (3.baskı). İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Onar, S. S. (1960b). *İdare hukukunun umumi esasları, C: 2* (3.baskı). İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Onar, S. S. (1960c). *İdare hukukunun umumi esasları, C: 3* (3.baskı). İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Oral, E. (2005). *Bazı OECD ülkelerinde performans esaslı bütçeleme uygulamaları, gelişimi ve Türk mali sistemi açısından bir değerlendirme, (devlet bütçe uzmanlığı araştırma raporu)*. Ankara: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını.

- Öncel, M. (1983). *Vergi hukuku açısından sorumluluk*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Öncel, M.; Kumrulu, A. ve Çağan N. (1998). *Vergi hukuku* (6.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Öncel, M.; Kumrulu, A. ve Çağan N. (2009). *Vergi hukuku* (17.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Önen, E. (1967). *Karma iktisadi teşebbüsler*. Ankara: BTHAE Yayınları.
- Önen, E. (1972). *Medeni yargılama hukukunda sulh*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Öner, E. (1983). *Vergi açısından Türk kamu hukuku* (2.baskı). Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını.
- Örenay, H. (2005). *Kamuda denetim*. Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayınları.
- Örnek, A. (1998). *Kamu yönetimi*. İstanbul: Meram Yayınları.
- Öz, T. (1997). *Yönetim (management) sözleşmesi*. İstanbul: Kazancı Yayınları.
- Özay, İ. (2004). *Gün ışığında yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2000). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özer, H. (1997). *Kamu kesiminde performans denetimi ve Türkiye açısından değerlendirilmesi*. Ankara: T. C. Sayıştay 135 inci Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Özer, İ. (1979). *Kamu alacaklarının tahsili teorisi ve Türkiye’de uygulaması*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Özer, M. (1997). *Tek düzen muhasebe sistemi sermaye piyasası vergi mevzuatı ve 3568 sayılı kanun kapsamında denetim*. Ankara: Özkan Matbaacılık.
- Özeren, B. (2000). *İç denetim, standartları ve mesleğin yeni açılımları*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Özeren, B. (2001). *İç kontrol ve iç denetim*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Özkorkut, K. (1996). *Anonim ortaklıklarda yönetim kurulu kararlarının iptali*. Ankara:

Sermaye Piyasası Kurulu Yayını.

- Özmen, S. (1967). *Türkiye’de ve dünyada iktisadi devlet teşekkülleri (önemi, gelişme nedenleri, karşılaştırmalar, değerlendirmeler, Türkiye için düşünceler)*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Özsunay, E. (1978). *Medeni hukukumuzda tüzel kişiler*. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası.
- Özsunay, E. (1982). *Medeni hukukumuzda tüzel kişiler*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Öztan, B. (1970). *Medeni hukuk tüzel kişilerinde organ kavramı ve organların fiillerinden doğan sorumluluk*. Ankara.
- Öztan, B. (1994). *Tüzel kişiler - ders notları*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öztürk, N. (2004). *Özelleştirme ders notları (teksir)*. Ankara: Yüksek Denetleme Kurulu.
- Özyörük, M. (1977). *İdare hukuku, idari yargı ders notları, (teksir)*. Ankara.
- Parkinson, J. (2000). *Evolution and policy in company law: The non-executive director in the political economy of the company*. Oxford: Oxford-Hart Publishing.
- Parlak, B. ve Sobacı Z. (2005). *Kuram ve uygulamalarda kamu yönetimi ve global perspektifler* (1.baskı). Bursa: Alfa-Aktüel Yayınları.
- Pazarcık, O. ve Çoygun, G. (1985). *Kamu bürokrasisinde organizasyon sorunları verimlilik ve etkenlik*. Ankara: MPM Yayınları.
- Pekcanitez, H.; Atalay, O.; Sungurtekin Özkan, M. ve Özekes M. (2007). *İcra ve iflas hukuku* (5.baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pekcanitez, H.; Atalay, O.; Sungurtekin Özkan, M. ve Özekes M. (2009). *İcra ve iflas hukuku* (7.baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pekiner, E. (1988). *İşletme denetimi*. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını.
- Pınar, İ. (1988). *Sayıştay yargılamasında kanun yolları*. Ankara.
- Pınar, İ. (1997a). *Açıklamalı - içtihatlı memur suçlarında idari soruşturma*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Pınar, İ. (1997b). *Memur suçlarında soruşturma usulü*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Picket, S. K.H. (2003). *The international auditing handbook, wiley finance series* (2.baskı). New York: John Wiley and Sons Inc.
- Poroy, R.; Çamoğlu, E. ve Tekinalp Ü. (1982). *Ortaklıklar ve kooperatif hukuku* (9. baskı). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Poroy, R. ve Yasaman, H. (2001). *Ticari işletme hukuku* (9.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Poroy, R.; Çamoğlu, E. ve Tekinalp Ü. (2005). *Ortaklıklar ve kooperatif hukuku* (2. baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Pryor, F. L. (193). *Property and industrial organization in communist and capitalist nations*. Bloomington: Indiana University Press.
- Pulaşlı, H. (2003). *Şirketler hukuku* (4.baskı). Adana: Karahan Yayınevi.
- Pulaşlı, H. (2006). *Şirketler hukuku temel esaslar*. Adana: Karahan Yayınevi.
- Reed, B. J. ve Swain, J. W. (1990). *Public finance administration*. New Jersey: Prentice Hall-Inc.
- Rees, R. (1979). *The control of nationalized industries*. Milton Keynes: Open University Press.
- Reisoğlu S. (1968). *Hizmet akdi, mahiyeti - unsurları - hükümleri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Reisoğlu, S. (1971). *Türk hukukunda işçi - memur ayırımı ve buna ilişkin sorunlar*. Ankara: TÜTİS Yayınları.
- Reisoğlu, S. (2000). *Borçlar hukuku genel hükümler* (14.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Reisoğlu, S. (2006). *Borçlar hukuku genel hükümler* (19.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Rose-Ackerman, S. (1999). *Corruption and government: Causes consequences and reform*. New York: Cambridge University Press.
- Rosen, H. (1988). *Public finance*. Illinois: Homewood.

- Saban, N. (2009). *Vergi hukuku* (5. baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Sağlam, D. (1980). *Türkiye’de kamu iktisadi teşebbüslerinin yapısı ve zarar nedenleri (20 büyük KİT hakkında özet bilgi)*. Ankara: Kalite Matbaası.
- Saran, U. (2004). *Kamu yönetiminde yeniden yapılanma* (1.baskı). Ankara: Atlas Yayıncılık.
- Sarı, S. (2004). *Vekalet sözleşmesinin tek taraflı olarak sona erdirilmesi*. İstanbul: Beşir Kitabevi.
- Sarı, M. A. (2004). *Türk vergi hukukunda sorumluluk..* İstanbul: Kazancı Yayınları.
- SAYDER. (2009a). *Avrupa Birliği Sayıştayı performans denetimi el kitabı*. Ankara: Sayıştay Denetçileri Derneği Kitaplığı.
- SAYDER. (2009b): *INTOSAI performans denetimi uygulama rehberi*. Ankara: Sayıştay Denetçileri Derneği Kitaplığı.
- Saygılıoğlu, N. ve Arı, S. (2002). *Etkin devlet (kurumsal bir tasarı ve politika önerisi)*. İstanbul: Sabancı Üniversitesi Yayını.
- Sayın Önal, B. (2009). *Limited şirketlerde ortakların sorumluluğu* (4.baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Sayın, İ. H. (2000). *Kamu personelinin mali sorumluluğu*. Ankara: Esin Yayıncılık ve Tanıtım.
- Saymen, F. H. (1954). *Türk iş hukuku*. İstanbul: İstanbul Akgün Matbaası.
- Saymen, F. H. (1958). *Türk borçlar hukuku, umumi hükümleri, C.I-II*. İstanbul: İstanbul Akgün Matbaası.
- Saymen, F. H. ve Elbir, H. K. (1958). *Türk borçlar hukuku, umumi hükümler, C.I*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel muhasebe* (12.baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Shleifer, A. ve Vishny, R. W. (1998). *The grabbing hand*. Massachusetts: Harvard University Press.
- Smith, B. (1988). *Bureaucracy and political power*. New York: St. Martin’s Press.
- Sönmez, N. (1977). *Bütçe ve bütçe politikası*. İzmir: İstiklal Matbaası.

- Stapenhurst, R. (2000). *The media's role in curbing corruption*. Washington D.C.: Economic Development Institute of the World Bank Publication.
- Stapenhurst, R. ve Kpundeh, S. J. (2000). *Curbing corruption*. Washington D.C.: Economic Development Institute of the World Bank Publication.
- Stettler, H. F. (1982). *Auditig principles, a system board approach*. New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Stiglitz, J. E. (1988). *Economics of public sector*. New York: W. Northon & Company Inc.
- Suiçmez, H. ve Yıldırım, Ş. (1993). *Dünyada ve Türkiye'de özelleştirme uygulamaları*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.
- Sungurbey, A. K. (1988). *Yetkisiz temsil*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Sur, F. H. (1947). *Maliye dersleri, C:II*. Ankara.
- Şahin, N. (1999). *Belediyelerde mali yönetim ve sorunları*. Ankara: İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Derneği Yayını.
- Şahiner, M. E.; Başaran, Ş.; Koçak, A. ve Kazan, A. (2010). *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, gerekçeli - açıklamalı*. İzmir: İzden Yayıncılık.
- Şekercioğlu, C. M. (1974). *Ceza hukukumuzda memur kavramı*. İstanbul: Cezaevi Matbaası.
- Şenocak, Z. (1995). *Borçlunun ifa yardımcılarında dolayı sorumluluğu*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Şimşek, E. (1996). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun şerhi* (2.baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Şimşek, M. Ş. (1996). *Yönetim ve organizasyon* (2.baskı). Konya: Damla Ofset.
- T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı. (2007). *Kamu iktisadi teşebbüsleri hazine pay sahipliği raporu*. Ankara: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını.
- T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. (2002). *Uluslararası mali standartlar*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını.

- T.C. Maliye Bakanlığı. (2004). *Performans esaslı bütçeleme rehberi (pilot kurumlar için taslak)*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Yayını.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (1997a). *INTOSAI denetim standartları*. Ankara: Sayıştay 135 inci Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (1998). *Essential futures of supreme audit with special reference to independence*. Ankara: T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Yayını.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2001b). *Kamu kesiminde hesap verme sorumluluğu uygulamalarının modernizasyonu (Çeviri Bilgi Notu)*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (1997b). *Kanada'da kapsamlı denetim* (Çev: B. M. Özgüven). Ankara: T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (1999). *Türkçe-İngilizce-Fransızca denetim terimleri* (Çev: S. Yörüker). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2000). *Performans ve risk denetim terimleri (derleme)*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2001a). *İsveç Sayıştayı performans denetimi el kitabı: Teori ve uygulama* (Çev: T. Demirbaş). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2007). *Performans denetim rehber (taslak)*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını.
- Tağma, K. (2002). *Siyasi sistemler, yönetim modelleri ve Türkiye*. İstanbul: Timaş Yayınları.
- Tancı, M.; Arıkan, V. ve Yalçın, P. (1970). *İzahlı - içtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve tahsilatla ilgili diğer kanunlar*. Ankara: Balkanoğlu Matbaacılık.
- Tandoğan, H. (1961). *Türk mesuliyet hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Tandoğan, H. (1981). *Kusura dayanmayan sözleşme dışı sorumluluk*. Ankara: Turhan Kitapevi.

- Tandoğan, H. (1982). *Borçlar hukuku özel borç ilişkileri, C:2* (2.baskı). Ankara: BTHAE Yayınları.
- Tanrıver, S. (2001). *Noterlik açısından vekalet* (2.baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Taşkın, E. ve Ekici, K. M. (2006). *Toplam kalite yönetimi ve kamu sektörü, (kamu iktisadi teşekküllerinde uygulanabilirliği), XXI. yüzyıl perspektifi* (1.baskı). Ankara: Turhan Kitapevi
- Taylor, D. H. ve Gleezen, W. G. (1997). *Auditing: An assertions approach*. New York: John Willey and Sons.
- Tekil, F. (1978). *Limited şirketler ve kooperatifler* (2.baskı). İstanbul
- Tekil, F. (1998). *Anonim şirket hukuku*. İstanbul: Alkım Yayınları.
- Tekin, Y. (2007). *Hukuk sözlüğü*. (1.baskı). Ankara: Tek Ağaç Eylül Yayıncılık.
- Tekinalp, Ü. (196665). *Anonim ortaklıkların yönetim kurullarında tüzel kişilerinin temsili*. Ankara: BTHAE Yayınları.
- Tekinalp, Ü. (2003). *Fondaki paranın hukuku*. İstanbul.
- Tekinay, S. S.; Aman, S.; Burcuoğlu, H. ve Altop, Atilla. (1993). *Tekinay borçlar hukuku genel hükümler* (7.baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tekok, O. (1973). *Yatırım ve finansman kararlarının finans fonksiyonu içerisindeki gelişimi*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Teoman, Ö. (1997). *Anonim ortaklığın temsili II, yaşayan ticaret hukuku, hukuki mütalaalar*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Terlemez, B. Ve Bahtiyar M. (2001). *Danıştay 4. Daire kararları*. İstanbul: Arthur Andersen Yayınları.
- The Swedish National Audit Office. (1999). *Handbook in performance auditing: Theory and practice* (2.baskı). Stockholm: RRV Publishing.
- Theobald, R. (1990). *Corruption development and underdevelopment*. London: Macmillan Press.
- TİDE. *Uluslararası iç denetim standartları - mesleki uygulama çerçevesi*. Ankara: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

- Tivey, L. (1973). *Nationalization in British industry*. London: Jonathan Cape Ltd.
- TODAİE. (1986) *Devlet memurları el kitabı* (3.baskı). Ankara: TODAİE Yayınları.
- TODAİE. (1992). *Kamu yönetimi araştırması (KAYA) yerel yönetimler araştırma grubu raporu*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Toffler, A. (1981). *Üçüncü dalga* (Çev: A. Seden). İstanbul: Altın Kitaplar.
- Tokatlıoğlu, M. (2006). *Küreselleşme ve kamu hizmeti*. İstanbul: Alfa Aktüel Yayınları.
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı. (1994). *Türkiye’de yerel yönetim sistemlerinin geliştirilmesi*. (2.baskı). İstanbul: Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve IULA-EMME Yayını.
- Tortop, N. (1993). *Yönetim bilimi*. Ankara: Yargı Yayınları.
- Tortop, N. (1994). *Personel yönetimi* (5. baskı). Ankara: Yargı Yayınları.
- Tortop, N.; İsbir, E. Ve Aykaç B. (1999). *Yönetim bilimi*. Ankara: Yargı Yayınları.
- Tosun, H. (2006). *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu -açıklamalı ve karşılaştırmalı*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Tosun, H. (2008). *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu -açıklamalı ve karşılaştırmalı*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Tuncer, S. (1998). *Teoride ve uygulamada kamu alacağı*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi hukuku ve uygulaması, C. I*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Tuncer, S. (2006). *Vergi hukuku ve uygulaması, C. II*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Tunçomağ, K. (1965). *Borçlar hukuku, genel hükümler*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Tunçomağ, K. (1969). *Borçlar hukuku, genel hükümler*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Turhan, S. (1998). *Vergi teori ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tutum, C. (1979). *Personel yönetimi*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Tutum, C. (1994). *Kamu yönetiminde yeniden yapılanma*. Ankara: TESAV Yayınları.
- Türk, A. (1999). *Anonim ortaklıkta sermaye kaybı ve borca batıklığın hukuki sonuçları*. Ankara: Nobel Yayınları.

- Türkay, O. (1992). *İktisat teorisine giriş - mikro iktisat* (8. baskı). Ankara: Adım Yayıncılık.
- Uluatam, Ö. (2003). *Kamu maliyesi* (8. baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (1999). *Vergi hukuku*. (3. baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Ulusoy, Y. (1984). *Anonim ve limited şirketlerde karın tespiti dağıtımı ve vergilendirilmesi*. Ankara: Olgaç Yayınları.
- Uman, N. (2002). *Enflasyon muhasebesi*. İstanbul: Denet Yayıncılık.
- UNDESA. (1977). *Handbook of government, auditing in developing countries*. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs Publications.
- Uyargil, C. (1994). *İşletmelerde performans yönetimi sistemi*. İstanbul: Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları.
- Üçışık, G. (1985). *Türk hukukunda kollektif ortaklıkta ortakların sorumluluğu*. İstanbul: Can Matbaa.
- Ülgen, H. (2000). *Ticaret şirketlerinin ehliyeti, Prof. Dr. Kemal Oğuzman'ın anısına armağan*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Ünsal, M. E. (2005). *Mikro iktisat*. (6.baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Velidedeoğlu, H. V. ve Kaynar R. (1955). *Borçlar hukuku umumi esasları*. İstanbul.
- Venables, J. S. R. ve Impey, K. W. (1998). *Internal Audit* (2.baskı). London: Butterworths.
- Whittington, R. O. Ve Pany, K. (1998). *Principles of auditing and other Assurance services*. Boston: Irwin McGraw-Hill Company.
- Wilson, R. M. S. (1974). *Financial control, a systems aproach*. London: McGraw-Hill Book Company.
- Winkle, G. M. ve Cook J. W. (1994). *Auditing* (3.baskı). Boston: H. Mifflin Company.
- Yanlı, V. (1999). *Limited şirketlerin amme borçlarından dolayı ortaklarının sorumluluğu, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. yaş günü armağanı*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yanlı, V. (2000). *Anonim ortaklıklarda tüzel kişilik perdesinin kaldırılması ve pay*

- sahiplerinin ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu kılınması.* İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yaralı, L. (2010). *Limited şirketin kamu borçlarından müdürlerin ve ortakların sorumluluğu.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Yavuz, C. (1997). *Türk borçlar hukuku özel hükümler* (5.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yavuz, C.; Acar, F. ve Burak, Ö. (2009). *Türk borçlar hukuku özel hükümler* (8.baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yazıcı, M. ve Durmuş, A. H. (1973). *Muhasebe kuramları ve uygulamaları.* İstanbul: Nihad Sayar Vakfı Yayınları.
- YDK. (1970). *Kamu iktisadi teşebbüslerinin 1967 yılı çalışmaları.* Ankara: Ege Matbaası.
- YDK. (1998). *Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu 50. yıl.* Ankara: Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayını.
- Yereli, A. B. (1995). *İzmir'in BİT'leri - İzmir'deki BİT'lerin özelleştirilmesine yönelik stratejiler ve yöntemler.* İzmir: İzmir Ticaret Odası Yayını.
- Yereli, A. B. (2003). *Ekonomik özgürlükler ve Türkiye'de devlet - birey ilişkisi.* Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yerlikaya, G. K. (2005). *Türk vergi hukukunda ihtirazi kayıtlar beyan ve yargı yolu.* İstanbul: Kazancı Yayınları.
- Yıldız, Ş. (1999). *Anonim ortaklıkta yönetim kurulu üyelerinin kamu borçlarından sorumluluğu, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. yaş günü armağanı.* İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yıldız, Ş. (2007). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısına göre limited şirketler hukuku.* İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Yılmaz, O. (2001): *Kamu yönetimi reformu: genel eğilimler ve ülke deneyimleri.* Ankara: DPT Yayınları.
- Yılmaz, R. (2009). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve mülki idare amirleri.* İzmir.

Yüzgün, A. (1984). *Genel denetim yaklaşımı*. İstanbul: Dünya Yayınları.

Makaleler:

Abid, N. (1998 Nisan-Haziran). Performans denetiminde Pakistan deneyimi üzerine bir yaklaşım (Çev: Derya Kubalı), *Sayıştay Dergisi*, 8 (29), 105-106.

Acar, A. (2003 Kasım). Belediyelere bağlı ticari ve sınai kuruluşların Kamu İhale Kanun'una tabi olan ve olmayan işleri. *Belediye Dünyası Dergisi*, 4 (12), 22-26.

Acar, P. (2003 Nisan). Cevap verilebilirlik ve iyi yönetim. *T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Aylık Bülteni*, (9), 29-50.

Acartürk, E. (2002 Haziran). Yerel yönetimlerin hizmet sunumunda alternatif yöntemler. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 7 (6), 22-27.

Akalın, G. (1994 Kasım). Yerel yönetimlerin iktisadi teşebbüslerinin özelleştirilmesi. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 3 (6), 15-27.

Akçay M. Y. (2007 Kasım). Kanuni temsilcilerin sorumluluğunda kusur aranır mı ve bunlar hakkında ihtiyati haciz uygulanır mı?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 26 (230), 33-37.

Akdoğan, A. (1982 Mart). İşletme ve yönetim fonksiyonlarının kamu ekonomik kuruluşları açısından değerlendirilmesi. *Yerel İş Dünyası Dergisi*, (29), 51-57.

Akın C. (2000 Haziran). Kamu yönetiminde yeniden düzenleme çalışmaları ve denetim sistemimiz. *Türk İdare Dergisi*, 72 (427), 77-108.

Akkaya, M. (1997). Vergi sorumlusunun vergi yargısı ve vergi idaresi karşısındaki konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 46 (1-4), 185-108.

Aksoy, M. (2007 Mayıs). Kamu zararının tanımı kapsamı ve tahsil edileceği mercii değişti. *Belediye Dünyası Dergisi*, 8 (5), 19-22.

Alicı O. V. (2007 Ocak). Sayıştay denetiminde yaşanan değişiklikler-II. *Belediye Dünyası Dergisi*, 8 (1), 38-43.

Alpaslan, B. (2007 Ocak-Şubat). Yerel hizmetlerin sunumunda karşılaşılan temel sorunlar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 8 (42), 60-72.

- Arıkan, V. (1968). Limited şirketlerin amme borçlarından sorumlulukları. *İstanbul Barosu Dergisi*, 42 (1-2), 445-451.
- Aslanpınar, Y. B. (2008 Ağustos). Kanuni temsilcilere yönelik yeni düzenleme vergi alacaklarında uygulanacak mı?. *Yaklaşım Dergisi*, 16 (188), 258-261.
- Ateşli, E. (2000 Ekim). Anonim şirketin kanuni temsilcisinin ödenmemiş vergi borçları karşısındaki sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*, 8 (94), 163-168.
- Auditing Concepts Committee. (1972). Report of the committee on basic auditing concepts. *The Accounting Review*, (47), 15-76.
- Aytuna T. (1986 Ocak-Nisan). Felsefeci gözüyle denetim. *Denetim Dergisi*, 1 (10), 3-12.
- Ayyıldız Sayın, E. (2005 Ekim-Aralık). Konsolide bütçeden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılan transferler (1995-2004). *Sayıştay Dergisi*, 16 (59), 89-118.
- Baklaya Akça, N. (2000). Kamu maliyesi kavramı ve gelişimi. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 8 (8), 179-185.
- Bilen, A. (2006 Aralık). Bağımsız denetim ve bağımsız denetime ilişkin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı hükümlerinin değerlendirilmesi-II, *Yaklaşım Dergisi*, 14 (168), 245-253.
- Birsel, M. (1963). Ticari mümessil tarifinde şahsi unsur. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 2 (1), 1-13.
- Bülbül T. E. (2010 Ağustos). Belediye şirketlerinin, 8 Ocak 2003 tarihli Maliye Bakanlığı Tebliği karşısında durumu. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 15 (8), 21-23.
- Can, A. V. Ve Uyar S. (2009 Nisan). Yeni TK Tasarısı faaliyet denetimini mi getiriyor?-II. *Yaklaşım Dergisi*, 17 (196), 260-263.
- Canal, C. (2010 Mart-Nisan). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında yapılan haciz işlemleri. *Dergiden Dergisi*, 4 (45), 83-91.
- Candan, E. (2006 Kasım). Bakan ve üst yöneticilerin 5018 sayılı kanundaki görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin değerlendirmeler. *Güncel Mevzuat Dergisi*, 2 (11), 14-10.

- Candan, E. (2006 Ocak-Şubat). Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörler ve bunların görev, yetki ve sorumlulukları. *Mali Hukuk*, 21 (121), 48-66.
- Candan, E. (2009). Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde dönüşüm bekleyen bir fonksiyon: Dış denetim ve Sayıştay. *Denetim Dergisi*, 1 (2) 6-24.
- Candan, T. (1989 Ağustos). Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsamı ve kapsam ve koşullarında değişiklik. *Maliye Postası Dergisi*, 10 (214), 50-58.
- Cerrahoğlu, M. F. (1975). Limited ortaklıkta sorumluluk. *İİTİAD*, 1 (1), 227-249.
- Ceviz, B. (2003 Kasım-Aralık). Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ve sorumlulukları. *Mali Yönetim ve Denetim*, 4 (23), 55-63.
- Çağa, T. (1970). Mahdut şahsi mesuliyet mefhumuna dair. *İstanbul Barosu Dergisi*. 64 (7-8), 513-525.
- Çağan, N. (1986). Anayasa çerçevesinde kamu maliyesinin parlamenter kontrolü. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2 (5), 199-224.
- Çamoğlu, E. (1970 Şubat). Limited ortağın sınırlı sorumluluğu prensibine önemli bir istisna, AATUK m. 35. *İktisat ve Maliye Dergisi*, 61 (11), 436-430.
- Çırakman, B. (1976 Aralık). Kamu hizmeti. *Amme İdaresi Dergisi*, 9 (4), 75-94.
- Çolak, H. B. (2002 Aralık). Türk kamu yönetiminde idari denetim süreci ve bu süreç içinde ortaya çıkan sorunlar. *Türk İdare Dergisi*, (437), 80-84.
- Çolak, H. B. (2007 Aralık). Üst yöneticiler harcama sürecinin neresinde yer alıyor?. *Yaklaşım Dergisi*, 15 (180), 18-23.
- Çolak, H. B. (2006 Nisan). Harcama yetkilileri ile harcama sürecindeki görev ve yetkilileri. *Yaklaşım Dergisi*, 14 (160), 338-344.
- Çolak, M. (2006 Ağustos). 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun getirdikleri, değiştirdikleri ve kanunun dernek/vakıflar, kooperatifler ile kamu kurumlarında mükellefiyete bakış açısı. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 7 (39), 7-12.
- Çöker, F. (2008 Şubat). Hesap verme ve yönetim dönemi hesabı. *Yerel Yönetimlere İdari ve Mevzuat Dergisi*, 8 (5), 3-14.
- Çöker, F. (2009 Ağustos). Sayıştay denetimi ve kamu zararı. *Yerel Yönetim ve Denetim*

- Dergisi*, 14 (8), 11-18.
- Çöker, Z. (1998 Ocak-Şubat). Bugünkü yapısı içinde kamu yönetiminde toplam kalite ilkeleri uygulanamaz. *İdarecinin Sesi Dergisi*, 11 (66), 11-17.
- Çömlekçi, F. (1989 Mart). Genel olarak muhasebe denetimi. *Standart Dergisi*, 28 (17), 57-58.
- Çukurçayır, A. (2009 Nisan-Haziran). Yerel yönetimde değişim: Bürokratik örgütten hizmet işletmesine doğru. *Sayıştay Dergisi*, 19 (73), 31-49.
- Danıştay Dergisi. (1998). 28 (96), 168-170.
- Danıştay Dergisi. (2001). 31 (103), 149-152.
- Deliduman, S. (1998). Tüzel kişilerin davada temsili. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2 (1), 175-187.
- Demircioğlu, K. (1990 Mayıs). Belediye ve il özel idarelerinde şirketleşme olayı. *İdarecinin Sesi Dergisi*, 4 (221), 37-41.
- Dilbirliği, M. (1995 Mart). Belediye şirketleri. *Çağdaş Yerel Yönetimler*, 4 (2), 65-80.
- Dişli, C. (2010 Eylül). Belediyelerde üst yönetici ve harcama yetkilisi. *Yerel Yönetimlere İdari ve Mali Mevzuat Dergisi*, 10 (12), 40-43.
- Doğanay, İ. (1994 Haziran). Anonim ortaklıklarda yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumlulukları. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 62 (3), 24-36.
- Doğmuş, M. D. (2008 Ekim). İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı. *Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Bülteni*, 2 (20), 7-10.
- Doğrusöz, A. B. (1986 Temmuz). Amme alacakları karşısında limited şirket ortaklarının sorumluluğu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 5 (59), 18-26.
- Doğrusöz, A. B. (28 Şubat 2005). Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin vergi borcundan sorumluluğu. *Dünya Gazetesi*, 8.
- Dönmez, M. (1996 Haziran). Belediyelerin şirket kurmaları ve kurulmuş şirketlere ortak olmaları. *Beklenen Mahalli İdareler Dergisi*, (30), 60-66.
- Dönmez, A.; Berberoğlu P. B. ve Ersoy, A. (2005 Eylül). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları - AB Sekizinci

- Yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi*, 5 (9), 52-78.
- Duran, L. (1964). Türk hukukunda idari mukaveleler, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 30 (1-2), 418-447.
- Duran, L. (1986 Mart). Anayasa Mahkemesine göre Türkiye'nin hukuk düzeni, *Amme İdaresi Dergisi*, 19 (1), 3-22.
- Duran, L. (7 Aralık 1989). Sözleşmeli personel. *Cumhuriyet Gazetesi*, 7.
- Durul, V. (1989 Mart). Türkiye'de KİT'lerin denetimi, *Standart Dergisi*, 28 (17), 32-36.
- Eken, M. (1994 Haziran). Kamu yönetiminde gizlilik geleneği ve açıklık ihtiyacı. *Amme İdaresi Dergisi*, 22 (2), 25-54.
- Erdoğan, A. (1972). Memur kavramında yenilik. *Danıştay Dergisi*, 2 (4), 7-20.
- Eren, E. (2007 Mayıs). Türk anayasalarında memur kavramı. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 12 (5), 13-16.
- Ergun, T. (1997 Aralık). Postmodernizm ve kamu yönetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 30 (4), 3-15.
- Erkan, F. (2001 Aralık). Limited şirket kanuni temsilcileri ve ortaklarının amme borçlarından dolayı takibi. *Yaklaşım Dergisi*, 9 (108), 221-226.
- Ermengü, T. (1989 Şubat). Kanuni temsilcilerin ödevleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 8 (11), 17-21.
- Erol, A. (1999 Temmuz). Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ve inceleme yetkileri. *Mükellefin Dergisi*, (79), 93-104.
- Eryılmaz, B. (1989 Mart). Belediye hizmetlerinin yürütülmesinde alternatif kurumsal yöntemler. *Türk İdare Dergisi*, 61 (382), 17-60.
- Falay, N. (1997 Nisan-Haziran). Denetim verimlilik-etkinlik-tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*. 7 (29), 18-30.
- Gerçek, A. (2005). Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu, sorumluluk halleri ve türlerinin incelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54 (3), 157-163.

- Göç, S., (1986, Kasım). Kanuni temsilcilerin ödevleri ve vergi cezaları karşısındaki durumu. *Vergi Sorunları Dergisi*, 5 (11). 18-24.
- Gök, Y. (2009 Temmuz). Kamu ihale sözleşmelerinin uygulanması sürecine katılan görevlilerin idari, mali ve cezai sorumluluğu. *Güncel Mevzuat Dergisi*, 4 (43), 5-11.
- Gönülaçar, Ş. (2007 Temmuz-Ağustos). İç denetimde hedefler ve beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, 22 (130), 7-10.
- Gösterici, H. (2006 Mart). Kamu iç mali kontrol sisteminde iç denetimin bağımsızlığı - fonksiyonel bağımsızlık. *Vergi Dünyası Dergisi*, 25 (295), 12-15.
- Gündoğdu, B. (2004 Ocak). Küreselleşme, yerelleşme: Denetim. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 9 (1), 9-13.
- Gündoğdu, B. (2005 Mayıs). Vergi hukukunda teselsül ve müteselsil sorumluluk karinesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 24 (285), 108-117.
- Güneş, G. (1993). Vergi yükümlülüğüne ya da sorumluluğuna yönelik özel hukuk sözleşmelerinin vergi dairesi açısından bağlayıcılığı. *İstanbul Barosu Dergisi*, 68 (7-8-9), 594-609.
- Gürboğa, E. ve Akgül, F. (1997 Kasım). Limited şirketlerde kanuni temsilcilerin belirlenmesi ve Türk Ticaret Kanunu ile vergi kanunları açısından sorumluluk durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 16 (110), s.39-51.
- Gürer, C. (1978 Temmuz). INTOSAI kongreleri ve düşündürdükleri. *Sayıştay Denetçileri Derneği Mali Hukuk Dergisi*, 8 (11). 31-37
- Gürkan, N. Z. (2006 Temmuz-Ağustos). İç denetimin faaliyet alanı. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 7 (39), 37-40.
- Güvel, E. A. ve Ata, A. Y. (2009 Ocak-Haziran). Yolsuzluk olgusunun ortaya çıkmasında asimetrik bilginin rolü: Teorik bir bakış açısı. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 5 (1), 167-189.
- Güvemli, O. (2005). Dünya muhasebeciler kongreleri ve muhasebe denetimi. *Muhasebe Finansman Dergisi*, (26), 24-34.
- Holzer, M. ve Yang K. (2004 Mart). Performance measurement and improvement: An

- assessment of the state of the art. *International Review of Administrative Sciences*, 70 (1), 15-31.
- İnan, A. (1978 Mart). Sayıştay yargılamasında sorumluluk. *Amme İdaresi Dergisi*, 11 (1), 55-83.
- İnan, A. (2007 Aralık). Sayıştay tazmin kararlarının hukuki niteliği. *Belediye Dünyası Dergisi*, 8 (12), 20-23.
- Kanlıgöz, C. (1993). 1982 Anayasasına göre kamu görevlisi kavramının anlamı ve kapsamı, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 43 (1-4), 169-197.
- Karaahmet M. M. (2007 Kasım-Aralık). Nasıl bir performans denetimi?. *Mali Hukuk Dergisi*, 22 (132), 13-15.
- Karaarslan, E (2003, Ocak-Mart) Damga vergisi. *Mali Kılavuz Dergisi*, 25 (70), 3-7.
- Karaarslan, E. (2010 Nisan). Mahalli idarelerde tüm yönleriyle faaliyet raporu ve dikkat edilecek hususlar. *Yerel Yönetimlere İdari ve Mali Mevzuat Dergisi*, 10 (7), 33-38.
- Karabilgin, A. (1992 Ocak). Yerel yönetimlerin ekonomik girişimleri. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 1 (1), 21-25.
- Karakoç, Y. (2001 Haziran). Kamu alacaklarının tahsili: Kamu icra hukuku. *Vergi Sorunları Dergisi*, 20 (153), 116-195.
- Karaman, Z. (2000 Mart). Yönetim stratejilerindeki gelişmeler. *Türk İdare Dergisi*, 72 (476), 37-53.
- Karaman, Z. ve Özgür H. (1993 Haziran). İzmir büyükşehir yönetim alanında belediye şirketleri. *Türk İdare Dergisi*, 65 (399), 173-189.
- Karaoğlu, E. (2000 Nisan). Belediyelerin iktisadi teşebbüsleri. *Belediye Dünyası Dergisi*, 1 (1), 7-16.
- Kaya, O. (Ocak 2009). Kamu mali yönetiminde sorumluluk-II. *Kamu Mevzuat Dergisi*, 1 (2), 58-62.
- Kerimoğlu, B. Yerel yönetimlerde mali kontrole yaklaşım. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 12 (4), 21-25.
- Kıldış Y. (2006 Nisan). Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olay. *Yaklaşım Dergisi*,

14 (160), 502-520.

Kırca, İ. (2004 Haziran). Anonim şirket yönetim kurulu kararlarında takdir yetkisi-özen borcu. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 22 (3), 85-96.

Kızıl, S. (2010 Temmuz-Ağustos). Damga vergisine konu olan evrak ve vesikalar. *Dergiden Dergisi*, 4 (49), 74-80.

Kızılot, Ş. (1994 Mayıs). Anonim ve limited şirketlerin vergi borcu nedeniyle ortakların sorumluluğu, *Ekonomik Bülten*, 12-19.

Kızılot, Ş. (Haziran 1999). Görevden ayrılan yönetim kurulu üyesinin, şirketin vergi borcundan sorumluluğu. *Ekonomik Bülten*, 7-13.

Klicksberg, B. (1994). The necessary state: A strategic agenda for discussion. *International Review of Administrative Sciences*, 60 (1), 183-196.

Knapp, B. L. (Eylül-Aralık). J.M.G. Le Clezio's desert: The myth of transparency. *World Literature Today*, 71 (4), 703-708.

Koçak, A. (2007-Eylül-Ekim). Bağımsız denetim standartları. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 8 (46), 20-24.

Köprü, O. (1996 Mayıs). Genel Anlamda Memur Kavramı ve Memur Suçları. *Askeri Adalet Dergisi*, 24 (96), 11-24.

Köse, Ö. (2008 Mart). Kamu zararlarının tahsil şekli. *Beklenen Mahalli İdareler Dergisi*, 18 (164), 53-58.

Kösekahya, G. (2003 Nisan). İyi Yönetişimin Temel Unsurları. *T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Aylık Bülteni*, (9), 34-48.

Kurtuluş, E. (1998 Ocak-Mart). Devlette saydamlık, yolsuzluk. *Maliye Yazıları Dergisi*, (58), 4-12

Kuşçu, B. (Nisan 1008). Türk mali sisteminde faaliyet raporları. *Mali Hukuk Dergisi*, 23 (134), 36-38.

Kutlu, E. (1998). Küreselleşme ve etkileri. *Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1-2), 363-386.

Kuzey, P. (2003 Nisan). Şeffaflık ve iyi yönetim. *T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa*

Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Aylık Bülteni, (9), 1-2.

- Maç, M. (2002 Ekim). Anonim ve limited şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin bu şirketlerin özel ve kamu borçlarına ilişkin sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*, 10 (118), 65-67.
- Melkers, J. E. ve Willoughby, K. G. (2001 Ocak-şubat). Budgeters views of state performance budgeting systems. *Public Administration Review*, 61 (1), 54-64.
- Midyat, C. S. (2007 Kasım-Aralık). Teftiş ve geleneksel denetimden iç denetime: Yapılan düzenlemeler, sorunlar ve tereddütlü hususlara ilişkin değerlendirmeler-1. *Mali Hukuk Dergisi*, 22 (129), 11-16.
- Mocan, R. (1987 Eylül). Kamu iktisadi teşebbüslerinde denetim. *Amme İdaresi Dergisi*, 20 (3), 55-60.
- Nobua, A. (2003 Mart). The role of supreme audit institution in NPM: International trend. *Government Auditing Review*, (10), 85-106.
- Oyal, E. (1976 Aralık). Bütçeleme düşüncesinin evrimi ve sistem bütçesi. *Amme İdaresi Dergisi*, 9 (4), 95-112.
- Özbilen, ř. (2003 Mayıs). Globalizm hegemonyası ve global demokrasi. *Finans Dünyası Dergisi*, (161), 22-26.
- Özdemir, E. (1988 Haziran). Temsilcilik ve vergi kanunları açısından temsilcinin görevleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 7 (84), 20-25.
- Özdemir, E. (2007 Mayıs-Haziran). Kamu kurumlarının yarısından fazlasına sahip oldukları şirketlerin Kamu İhale Kanunu karşısındaki durumları. *Mali Hukuk Dergisi*, 22 (129). 40-43.
- Özel, S. (2006 Ocak). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın temel amaçları. *Yaklaşım Dergisi*, 14 (157), 213-216.
- Özer, M. A. (2009 Nisan-Haziran). Performans yönetimi uygulamalarında performansın ölçümü ve değerlendirilmesi. *Sayıştay Dergisi*. 19 (73), 3-29.
- Özkan, O. (2007 Nisan). Mahalli idarelerde personel istihdamı ve izlenmesi gereken süreç. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 12 (4), 13-20.
- Özkorkut, K. (2005 Aralık). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na göre anonim şirketlerin

- denetiminde yeni bir dönem: Bağımsız denetleme kuruluşları, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 23 (2), 32-69.
- Özsüt, T. (1989 Şubat). 3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 8 (90), 35-44.
- Özşahin, M. (1989 Mart). İşletmelerde mali denetim. *Standart Dergisi*, 28 (17), 37-39.
- Öztek, S. (2005 Ekim). İflasın ertelenmesi. *Bankacılar Dergisi*, (53), 23-71.
- Öztürk, N. K. Devlet yönetiminde etkinlik ve Türkiye. *Türk İdare Dergisi*, 76 (442), 1-26.
- Poroy, R. Ve Tekinalp, Ü. Ünal, (1982). Ortaklıklar hukukunda organların sorumluluğu. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 45-47 (1-4), 347-398.
- Pratley, A. (2004 Ocak-Nisan). Yönetim kontrolü / iç kontrol (Çev: M. S. Arcagök ve B. Yörük), *Maliye Dergisi*, (45), 93-104.
- Raam, R. B. (1979 Ocak). Performing & auditing survey for operational audits. *International Journal of Government Auditing*, (73), 1-21.
- Reisoğlu, S. (1990 Şubat). Anayasa Mahkemesi kararı ve 33 sayılı KHK açısından sözleşmeli personelin hukuki durumu. *TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, 11 (12), 11-20.
- Saban, N. (1996 Mart). Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesi'nin bir kararı ışığı altında alter ego doktrini ve AATUHK. 35 ve mük. 35 md. *Vergi Sorunları Dergisi*, 15 (90), 2-6.
- Sağlam, N. ve Sengel, S. (2003 Eylül). Belediyelerde ve belediye işletmelerinde kamuoyunu aydınlatma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 3 (10), 58-64.
- Samuelson, P. (1954 Kasım). The pure theory of public expenditure. *Review Economics and Statistics*, 37 (4), 387-389.
- Sarıkaya, A. S. (1010 Ağustos). Anonim şirketlerde rekabet yasağı-II. *Yaklaşım Dergisi*, 18 (212), 253-258.
- Saygılıoğlu, N. (2008). Dünya yolsuzluklar karnesi ve Türkiye. *Para Dergisi*, (268), 12-16.

- Sayın, M. (1997 Ocak). Tüzel kişilerde vergisel ve cezai sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*, 16 (100), 7-15.
- Selek, S. ve Tek, N. (2007 Ağustos-Kasım). Türkiye’de denetim işletmelerinin genel görünümü ve başlıca sorunları. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (49-50), 30-41.
- Serim, B. (1989 Eylül). Anayasa Mahkemesi’nin son kararı ve KİT personeli. *Amme İdaresi Dergisi*, 22 (3), 51-73.
- Seviğ, V. (1995 Ağustos). Kamu alacağından dolayı tüzel kişilerin sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*, 23 (32) 5-6.
- Seviğ, V. (23 Mayıs 2003). İç denetim enstitüsü. *Dünya Gazetesi*, 5.
- Sevim, Ş. (1990). Muhasebe raporlarının yasal denetimini yürütmekten sorumlu kişilere yetki verilmesine yönelik AT Sekizinci Yönergesinde belirtilen mesleki standartlar ile 3568 sayılı yasa ve ilgili mevzuattaki mesleki standartların karşılaştırılması. *Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1-2), 197-214.
- Shleifer, A. Ve Vishny R. W. (1994 Kasım). Politicians and firms. *The Quarterly Journal of Economics*, 109 (4), 995-1025.
- Sönmez, S. (2001 Kasım). Yolsuzluk, saydamlık ve küreselleşme. *İşletme ve Finans Dergisi*, 16 (188), 30-38.
- Söyler, İ. (2009 Haziran). Mali Kural Kanun Tasarısı ve Türk mali sistemine yansımaları. *Güncel Mevzuat Dergisi*, 5 (54), 38-42.
- Söyler, İ. (2009 Kasım). Mali disiplin sağlanmasında yeni bir umut: Mali kural. *Güncel Mevzuat Dergisi*, 4 (47), 11-16.
- Şahbenderoğlu, V. (2006 Mayıs). 5018 sayılı Kanun ve TBMM KİT Komisyonu denetimi. *Güncel Mevzuat Dergisi*, 1 (5), 56-60.
- Şahin Yördem, L. (2010 Şubat). Belediye şirketleri ve işletmeleri. *Beklenen Mahalli İdareler Dergisi*, 20 (186), 9-34.
- Şahiner, M. E. (2007 Mart-Nisan). Kamu sözleşmelerinde damga vergisine tabi nüshalar. *Mali ve Yönetim Dergisi*, 8 (43), 22-26.

- Şaylan, G. (1996 Eylül). Bağımsız bir disiplin olarak kamu yönetimi: Yeni paradigma arayışları. *Amme İdaresi Dergisi*, 3 (29), 3-16.
- Şentürk, A. G. (2008 Ekim). Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin kanuni düzenlemelerin hukukiliği sorunu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 27 (326), 127-134.
- Şevik, E. (2008 Aralık-Şubat). Mali kurallar. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 3 (28), 26-29.
- Tan, T. (1991). Anayasa Mahkemesi kararlarında kamu hizmeti yaklaşımı. *Anayasa Yargısı Dergisi*, (8), 233-252.
- Taşkan, Y. Z. (2007 Mart). Vergi hukuku ve ticaret hukuku bakımından tacir-esnaf ayrımı. *Yaklaşım Dergisi*, 15 (171), 232-237.
- Tecer, M. (1988 Haziran). Türkiye’de kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 21 (2), 3-23.
- Tekeli, İ. ve İlkin, S. (1984 Aralık-Şubat). Bir aydın hareketi: Kadro. *Toplum ve Bilim Dergisi*, (24), 35-67.
- Thompson, K. (1996 Eylül-Kasım). Performance auditing: What is it?. *The Government Accountants Journal*, 45 (1), 14-25.
- Tokat, Y. (2007 Mayıs). Sermaye şirketlerinde yönetici olmanın zorluğu; mali yükümlülüğün takibi ve şahsi malvarlığına dönük sorumluluk-I. *Yaklaşım Dergisi*, 15 (173), 72-75.
- Tokat, Y. (2007 Temmuz). Sermaye şirketlerinde, yargı kararları ışığında mali yükümlülüğün takibi ve şahsi malvarlığına dönük sorumluluk-II. *Yaklaşım Dergisi*, 15 (175), 56-60.
- Topaloğlu, M. (2007 Ekim-Aralık). Anonim ve limited şirketlerde tüzel kişilik perdesinin kaldırılması. *Adana Barosu Dergisi*, 1 (4), 7-21.
- Tortop, N. (1974 Mart). Yönetimin denetlenmesi ve denetleme biçimleri. *Amme İdaresi Dergisi*, 7 (1), 27-50.
- Tortop, N. (1993 Mart). Güçlü mahalli idare anlayışının gelişmesi. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 2 (2), 3-10.
- Tosuner, M. (1994 Nisan). Limited şirketlerde ortakların kamu borçlarından

- sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*, 2 (16) 29-33.
- Treisman, D. (2000 Haziran). The causes of corruption: A cross-national study. *Journal of Public Economics*, 76 (3), 399-457.
- Tuncer, H. (2006 Haziran) Küresel diplomasi. *Jeopolitik Aylık Strateji Dergisi*, 5 (29), 2006, s. 46-59.
- Tutum, C. (1995 Mayıs-Haziran). Kamu yönetiminde yeniden yapılanma. *Yeni Türkiye Dergisi*, 1 (5), 128-141.
- Tüğen, K.; Akdeniz, H. A. ve Aksaraylı, M. (2008 Eylül). Analysis of critical control points of alternative decisions on the choice of performance based budgeting system: The analysis of The practises in Turkey's public institutions. *Romanian Journal of Economic Forecasting*, 5 (3), 80-89.
- Uler, Y. (1965). Sözleşmeli personel, idari sözleşmeler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22 (1), 215-238.
- Uluğ, F. (2004 Haziran). Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ışığında kamu denetim sisteminde yeniden yapılanma. *Amme İdaresi Dergisi*, 37 (2), 97-122.
- Uz, A. (2005). Hesapları kesin hükme bağlamakla görevli Sayıştay'ın yargısal kimliği, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54 (4), 361-374.
- Ünal, M. (1982). Anonim ortaklıklarda yönetim ve yönetim görevlerinin murahhaslara bırakılması. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 11 (3), 85-89.
- Yayman, H. (2000). 1980 sonrası Türkiye'de özelleştirme uygulamalarının gelişimi ve kamu yönetimi üzerine etkileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (3), 135-156.
- Yazıcı, M. (2003 Ocak). Kurumsal muhasebe denetimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 12 (17), 26-33.
- Yeter, E. (1993 Eylül). Belediyelerin iktisadi ve ticari teşebbüsleri. *Türk İdare Dergisi*, 65 (400), 81-90.
- Yıldırım, M. (2007 Ocak-Şubat). Belediye şirketleri ve Kamu İhale Kanunu. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 8 (42), 28-34.
- Yıldız, B. (1999 Nisan). Limited şirketlerden tahsil imkanı bulunmayan amme

alacaklarından şirket ortaklarının sorumluluğu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 18 (212), 131-136.

Yıldız, N. (1998 Ekim). Belediye birlik ve şirketlerinin kuruluş ve denetimi üzerine bir araştırma. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 7 (4), 67-68.

Yılmaz, R. (2006 Şubat). 5018 ve 4734 sayılı kanunların birlikte uygulanmasından; üst yönetici, harcama yetkilisi ve ihale yetkilisinin durumu. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 11 (2), s. 7-10.

YYAEM. (1998 Ocak). Özelleştirmenin Yaygınlık Durumu Anket Sonuçları. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 7 (1), 91-103.

Zülüflü, H. (1999 Temmuz). Belediyelerce tanzim satış mağazaları fon işletmesi kurulması, izlenecek prosedür ve bu konuda yönetmelik hazırlanmasına dair bir inceleme. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 4 (7), 26-35.

Tebliğ ve Sunumlar:

Akdağ, N. G. (2008). Anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu. *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu* başlıklı panelde sunulan tebliğ (*İstanbul, 19 Mart 2008*). İstanbul: Yeditepe Üniversitesi.

Aray, S. (1973). Kamu iktisadi teşekküllerinin kuruluşu, gelişimi ve düzenlenmesi çabaları. *Verimlilik Açısından Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Yeniden Düzenlenmesi ve Geliştirilmesi Semineri*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayını, ss. 10-21.

Baş, H. (2005): Hesap verme sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu (Denizli, 23-27 Mayıs 2005)*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Yayını, ss. 400-416

Bozlağan, R. (2000). Belediye İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Çalışmaları. *Tarihli Yerel Yönetimler Sempozyumu (Ankara, 1-2 Kasım 2000)* (Yayına Hazırlayan: B. A. Güler vd.). Ankara: TODAİE Yayını, ss. 439-451.

Brooks, J. (1985). Çeşitli ülkelerdeki bağımsız işletme dışı denetim sistemlerinin fonksiyon ve işleyişi. *İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri (Ankara, 10-11*

- Mayıs 1985). Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, ss.48-60.
- Coşkun, A. ve Karabeyli, L. (2008). Sayıştay denetiminde hesap verme sorumluluğu. *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyumu (Afyonkarahisar, 8-9 Ekim 2008)*. Ankara: TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, Bütçe Müdürlüğü Yayını, ss. 459-472.
- Çetinkaya, Ö. (2001). Kamu maliyesinde kamu işletmeciliğinin yeri ve analizi (döner sermaye işletme uygulamasının analizi). *Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu (Antalya, 28-31 Mayıs 2001)* . Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Yayını, ss. 115-116.
- Erdikler, Ş. ve Bilecan, H. (1997). Kamu kesimi ekonomi ve muhasebe mesleği, kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi. *XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi (İstanbul, 11-12-13 Eylül 1997)*. Ankara: TÜRMOB Yayını, ss. 316-321.
- Eryılmaz, B. (1990). Belediye hizmetlerinin yürütülmesinde alternatif yöntemler. *Birinci Ulusal İdare Hukuku Kongresi’nde sunulan tebliğ (1-4 Mayıs 1990)*. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Eryılmaz, B. (1999). Yeni kamu yönetimi anlayışının yerel yönetimler üzerindeki etkileri. *Kent Yönetimi İnsan ve Çevre Sempozyumu (17-19 Şubat 1999)* (Yayına Hazırlayan: İ. Öztürk vd.). İstanbul: İstanbul Büyükşehir Belediyesi İSTAÇ Genel Müdürlüğü Yayını, ss. 17-25.
- İmregün, O. (1962). Türk Ticaret Kanununa göre ticaret şirketlerinin ehliyet ve temsili. *II. Banka Ticaret Hukuku Haftası*. Ankara: BTHAE Yayını, ss. 275-296
- Kaneti, S. (1980). Haksız fiil sorumluluğunda kusur kavramının görevi. *Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu (Ankara, 20-21 Ekim 1977)*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, ss. 29-66.
- Kavruk, H. (2003). Yerel yönetim şirketleri. *I. Uluslararası Yerel Yönetimler Üniversite ve Sanayi İşbirliği Sempozyumu (Ankara, 23 Ekim 2003)*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayını, ss. 166-180
- Kuntalp, E. (1985). Ticaret ortaklıklarının ehliyeti, *II. Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu (Ankara, 11-12 Ocak, 1985.)* Ankara: BTAHE Yayını, 5-17.

- Özbay, T. (1997): Kamu kesimi kurumlarının denetiminin özelleştirilmesi. *XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi (İstanbul, 11-12-13 Eylül 1997)*. Ankara: TÜRMOB Yayını, ss. 380-386.
- Özsunay, E. (1980). Türk hukukunda işletenin sorumluluğu ve sorumluluktan kurtulması bakımından kusurun etkisi ve önemi. *Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler 1. Sempozyumu (Ankara, 20-21 Ekim 1977)*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, ss. 67-128.
- Sancak, H. Ö. ve Güleç S. (2009). Kamu yönetiminde hesap verebilirliğin önündeki yapısal engeller: Türkiye açısından bir inceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi 1. Uluslararası Davraz Kongresi (Isparta, 24-27 Eylül 2009)*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Yayını.
- Sönmez, S. ve Sak, G. (2000). Kamu hesaplarında saydamlık ve borç yönetimi. *XV. Türkiye Maliye Sempozyumu (Antalya, 15-17 Mayıs 2000)*. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, ss. 77-109.
- Şanver, S. (1998). Kamusal ve özel mali denetçi. *Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu (Ankara, 4-5 Haziran 1987)*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, ss. 200-222.

Yayınlanmamış Tezler:

- Azaklı, S. (1999). Belediye hizmetlerinde bilinçli strateji geliştirme süreci ve sorunları: Ege Bölgesi örneği. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Bengi A. (2009). Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin işlemlerinin hukuka uygunluk denetiminde yeni bir kriter: “Business judgement rule” (yöneticinin hukuka uygunluk kuralı). Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Çamoğlu, E. (1969). Limited ortağın sınırlı sorumluluğu karşısında şirket alacaklılarının aktif korunması, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, 1969

- Eğilmez, M. (1990). Türkiye’de KİT’lerin finansmanı. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Eren, V. (2001). YKY anlayışı (büyükşehir ve il belediyeleri üzerinde bir araştırma), Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi.
- Erol, F. (2001). KİT’lerin özelleştirilmesinin karlılık ve verimlilik üzerindeki etkilerinin araştırılması: Çaycuma SEKA-OYKA örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi.
- Güner, T. (2007). Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Karakaş, M. (2003). Türkiye’nin Avrupa Birliği ile bütünleşmesi sürecinde kamu harcamalarında yüksek denetim sisteminin yeniden yapılandırılması. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Kaya, F. (2009). Mali kural uygulamaları ve Türkiye incelemesi. Yayınlanmamış DPT Uzmanlık Tezi. Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı.
- Özel, H. A. (1997). Memur suçları ve memurun yargılanması. Yayınlanmamış Devlet Personel Uzmanlık Tezi. Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığı.
- Saban, N. (1991). Vergi hukukunda sorumluluk. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldız, B. (2000). Ticaret şirketlerinin hukuki ehliyeti. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi.

İnternet Kaynakları:

- Erdoğan, F. (2010). Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı’nda kurumsal yönetim ilkelerinin oynadığı rol. *Doğuş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Bölümü Seminer Çalışması*. <http://www.haberortak.com/Haber/Konuk-yazarlarimiz/09062009/Yeni-Turk-Ticaret-Kanun-Tasarisi’nda-Kurumsal-Yonetim-Ilkelerinin-Oynadigi-Rol.php>. (Erişim Tarihi: 24.02.2010)
- Güldoğan, S. (2002). Kamu bankalarının özelleştirmeye hazırlanmasını teminen yeniden yapılandırılmalarının ekonomiye etkileri. *YDK Dergisi*, 1 (2).

- www.ydk.gov.tr/dergi/dergi2.htm/_kamu_bankalarinin_ozellestirmeye. (Erişim Tarihi: 22 şubat 2010)
- Helgason, S. (1997). Towards performance-based accountability. *OECD Public Management Service*. <http://www.oecd.org/dataoecd/10/61/1902720.pdf>. (Erişim tarihi: 24.02.2010)
- Karamemiş, R. (2009). Gümrük Vergileri ve Uygulamaları. *Mesleki Uygulama ve Bitirme  devi*. <http://www.hilalyildirkeser.com/hilal/meslekiuygulama/230730019.pdf>. (Erişim Tarihi: 24.07.2010)
- Kongar, E. (2010). Kamuda rüşvetin toplumsal nedenleri. *Yolsuzluk ile Savaşım Stratejileri Uluslararası Sempozyumu*'nda sunulmuş bildiri  zeti. http://www.kongar.org/makaleler/mak_kam.php (Erişim Tarihi: 12.08.2010)
- Okay S. (2004). Basiretli tacir gibi davranma yükümlülüğü. *Türk Hukuk Sitesi*. <http://www.turkhukuksitesi.com/makale139.htm>. (Erişim tarihi: 04.08.2010)
- Parker, W. C. (1993). Performance measurement in the public sector. *Governor's Office of Planning and Budget State of Utah*. <http://www.governor.state.ut.us/planning/PerformanceMeasurePrimer.html>. (Erişim tarihi: 18.01.2010)
- T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı. (2001). *Kamu Harcama Yönetiminde Reform* adlı bildiri notu. <http://www.hazine.gov.tr/fonlar230801.htm-43k>. (Erişim Tarihi: 06.07.2010)
- Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği. (2003), *Yolsuzlukla mücadele* adlı rapor. <http://www.vavek.org.tr/download/aciklamalar-3.doc>. (Erişim tarihi: 19.11.2009)
- <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazpazartesi23.doc>. (Erişim Tarihi: 13.08.2009)
- <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denislevi.html>. (Erişim Tarihi: 10.10.2009)
- <http://www.bumko.gov.r/mevzuat/2005bgerekce/Bolum4.pdf>. (Erişim Tarihi: 12.08.2010)
- <http://www.cerebra.com.tr/turkce/site/yenittkmuhasebevemaliisler.html>. (Erişim Tarihi: 12.08.2010)

14.07.2010)

<http://www.ekitapyyin.com/id/043ikincibolum4.html>. (Erişim Tarihi: 08.10.2010)

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/kamu_iktisadi_kuruluslari.html. (Erişim Tarihi: 13.08.2009).

<http://www.genbilim.com/content/view/1715/86/>. (Erişim Tarihi: 24.09.2010)

<http://www.hakkar.blogcu.com/turkiye-de-denetleme-kurumlari-ve-bunlarin-islevleri/780169>. (Erişim Tarihi: 21.10.2009)

<http://www.idarehukuku.net/hukukiaciklama/Harcama-yetkilisi/Harcama-Yetkisinin-Devri-Halinde-Sorumluluk.html>. (Erişim Tarihi: 22.06. 2010)

http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html. (Erişim Tarihi: 12.08.2009)

<http://www.intosai.org/2BOVERVe.html> (Erişim Tarihi: 14.07.2009)

<http://www.milliyet.com.tr> (Erişim Tarihi: 21.07.2010)

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/004>. (Erişim Tarihi: 24.01.2009)

<http://www.sayistay.gov.tr/yayinicerik/denter.html>. (Erişim Tarihi: 13.07.2009)

<http://www.stratejikboyut.com/belediyelerdeki-denetim-komisyonlari-28618.html8>. (Erişim tarihi: 11.01.2010)

<http://www.stratejikboyut.com/haber/belediye-iktisadi-teşebbüsleri--28452.html>. (Erişim Tarihi: 27.01.2010)

<http://www.stratejikboyut.com/haber/mali-kural-ne-gibi-faydalar-getiriyor-33696.html>. (Erişim Tarihi: 16.06.2010)

http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/kit/orta/kitliste_denetim_esaslari.htm. (Erişim tarihi: 24.08.2009)

http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/PN_Mali_Kural_Nasıl_İşler.prf (Erişim Tarihi: 20.06.2010)

http://www.tetas.gov.tr/Uploads/kamu_isletme_raporu.pdf (Erişim Tarihi: 11.06.2010)

http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat20005 (Erişim Tarihi: 12.02.2010)

<http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=1438>. (Erişim Tarihi: 08.07.2010).

<http://turkhukuksitesi.com/serh.php?did=4792>. (Erişim Tarihi: 18.07.2010)

<http://www.turkhukuksitesi.com/serh.php?did=811>. (Erişim Tarihi: 20.02.2011).

[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23.05.2003\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23.05.2003(1).htm). (Erişim Tarihi: 21.11.1010)

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm. (Erişim Tarihi: 14.11.2009)

http://www.ydk.gov.tr/yukse_k_denetim.htm. (Erişim Tarihi: 11.11.2009)

http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm. (Erişim Tarihi: 15.08.2009)