



**T.C.  
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ  
ANABİLİM DALI**

**TÜRK SAYIŞTAYI'NIN YENİ DENETİM  
MODELİ VE YEREL YÖNETİMLER:  
BELEDİYELER ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**

**Alper KILIÇASLAN**

**Tez Danışmanı**

**Doç.Dr. Şenol ADIGÜZEL**

**Hatay-2019**





**T.C.  
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ  
ANABİLİM DALI**

**TÜRK SAYIŞTAYI'NIN YENİ DENETİM  
MODELİ VE YEREL YÖNETİMLER:  
BELEDİYELER ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**

**Alper KILIÇASLAN**

**Tez Danışmanı**

**Doç.Dr. Şenol ADIGÜZEL**

**Hatay-2019**

## ONAY

*Alper KILIÇASLAN* tarafından hazırlanan “**TÜRK SAYIŞTAYI'NIN YENİ DENETİM MODELİ VE YEREL YÖNETİMLER: BELEDİYELER ÖRNEĞİ**” adlı bu çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile **SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri	İmza
Unvan Ad-SOYAD (Tez Danışmanı - Başkan)	
Unvan Ad-SOYAD (Üye)	
Unvan Ad-SOYAD (Üye)	

*Alper KILIÇASLAN* tarafından Hazırlanan “**TÜRK SAYIŞTAYI'NIN YENİ DENETİM MODELİ VE YEREL YÖNETİMLER: BELEDİYELER ÖRNEĞİ**” adlı tez çalışmasının yukarıda imzalan bulunana jüri üyelerince kabul edildiğini **onaylarım**.

[Enstitü müdürünün unvanı adı ve soyadı yazılacak]  
Enstitü Müdürü

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ**  
**HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Bu belge ile, bu tezde yer alan bilgilerin tamamının akademik kurallara ve etik ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Söz konusu kural ve ilkelerin gereği olarak tezde yararlandığım eserlerin tamamına uygun bir şekilde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (.././20..)

Alper KILIÇASLAN

## ÖNSÖZ

Toplumsal yaşamda kamu ve özel sektörde yapılan her bir faaliyet genel olarak insanların hayat kalitesinin artırılması, ihtiyaçlarının giderilmesi, gelecekle ilgili endişelerinin bertaraf edilmesi ve güvenle yaşanabilecek bir ortam sağlanabilmesi amaçlarına yöneliktir. Bu konularda kamu ve özel sektöre ayrılmış görev alanları bulunmaktadır. Kamu kesimi bu görevi bir zorunluluk olarak icra ederken özel kesim daha çok ticari amaçlar gütmektedir. Her iki kesim de bu faaliyetleri yerine getirirken kaynak kullanmaktadır. Bu noktada özel kesim ile kamu kesimi birbirinden kesin çizgilerle ayrılmaktadır. Çünkü özel kesim kendi öz kaynaklarını imkânları çerçevesinde kullanırken, kamu kesimi kaynak olarak halktan toplanan vergileri ve diğer gelirleri kullanmaktadır. Şüphesiz bu yetkilerin kullanımının yasaların öngördüğü ve daha önceden belirlenmiş, detaylandırılmış kurallara uygunluğunun ortaya konulması gerekir. Bu işlem özünde denetim olarak tanımlanmaktadır. Özel kesim alanında denetim çok daha basit ve uygulanabilir olmakla beraber kamu kesiminde yetkilendirilmiş aktör sayısının fazlalığı, kullanılan kamu kaynağının büyüklüğü, önceden belirlenmiş kuralların genişliği ve diğer taraftan halktan toplanan vergilerin kullanımında halka hesap verme sorumluluğu kamu denetiminin önemini ortaya koymaktadır.

İşte bu sebeple kamu denetimi alanında çalışmalar yapmak üzere araştırmalarda bulunmaya başladım. Türkiye’de kamu denetiminde en büyük paya sahip ve aynı zamanda bir yüksek denetim organı olan Sayıştay ve Sayıştay’ın 2010 yılı sonunda yürürlüğe giren yeni denetim modelinin belediyeler ölçeğinde incelenmesi, ilk denetim raporlarının yayımlandığı 2012 yılından 2017 yılına kadar geçen süredeki kullanılan metodlar ve denetimin etkilerini ortaya koymaya çalıştım.

Tez konusunun belirlenmesinden başlayarak süreç içerisinde hiçbir desteğini esirgemeyen ve kendisinden çok şey öğrendiğim değerli tez danışmanım Doç.Dr. Şenol ADIGÜZEL hocama ve maddi ve manevi desteklerini sonsuz hissettiğim eşim ve çocuklarıma teşekkürlerimi sunarım.

# **TÜRK SAYIŞTAYI'NIN YENİ DENETİM MODELİ VE YEREL YÖNETİMLER ÜZERİNE ETKİLERİ: BELEDİYELER ÖRNEĞİ**

**Alper KILIÇASLAN**

**Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı,**

**Yüksek Lisans Tezi, 2019**

**Danışman: Doç.Dr. Şenol ADIGÜZEL**

## **ÖZET**

Kamu kaynaklarını kullanan idareler bu kaynakların kullanımında önceden belirlenmiş kurallara uygun olarak hareket etmelidir. İdarelerce yapılan kaynak kullanımı işlemlerinin kurallara uygunluk seviyesinin denetimi parlamentolar adına yüksek denetim organlarınca yerine getirilmektedir. Türkiye’de bir yüksek denetim organı olarak faaliyet gösteren Sayıştay, Türk tarihi boyunca çeşitli isimler ve yetkiler altında bu görevi yürütmüştür. 2010 yılı sonunda Türk Sayıştay’ında dünya ile entegre olabilmesi ve uluslararası standartlar kapsamında denetim yapabilmesi amacıyla yeni bir denetim modeli geliştirilmiştir. Bu yeni denetim modelinin ilk raporları 2012 yılında son raporları ise 2017 yılında kamuoyuna duyurulmuştur.

Bu yeni denetim modelinin bir yerel yönetim organı olan belediyeler üzerindeki uygulaması bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Hedefimiz yeni modelin uygulanabilirliği ve etkilerinin ortaya konulmasıdır. Bu çalışmada öncelikli olarak Sayıştay tarafından yayımlanan 1003 adet belediye denetim raporu doküman incelemesine tabi tutulmuştur. Model metodolojisi için Sayıştay Denetim Rehberlerinden ve diğer literatürden istifade edilmiştir. İnceleme sırasında, uygulanan model ve raporlardaki bulgular ortaya konularak, sistem, belediye özelinde test edilmiştir.

## **ANAHTAR KELİMELER**

**Yüksek Denetim, Sayıştay, Yerel Yönetimler, Belediyeler**

**THE EFFECTS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS ON THE NEW  
AUDIT MODEL AND LOCAL ADMINISTRATIONS: THE CASE OF  
MUNICIPALITIES**

**Master's Thesis, Alper KILIÇASLAN**

**Political Science and Public Administration Department, 2019**

**Supervisor: Doç.Dr. Şenol ADIGÜZEL**

**ABSTRACT**

Administrations using public resources should act in accordance with predetermined rules in the use of these resources. The supervision of the level of compliance with the rules of resource use by the administrations is carried out by the supreme audit bodies on behalf of the parliaments. In Turkey, the Court of Account operates as a supreme audit body, under various names and powers throughout history Turkey has carried out this task. At the end of 2010, a new audit model was developed at the Turkish Court of Account in order to integrate with the world and conduct audits within the scope of international standards. The first reports of this new audit model were announced to the public in 2012 and the last reports to the public in 2017.

The application of this new audit model on municipalities, which is a local government body, is the subject of our thesis. Our goal is to demonstrate the applicability and effects of the new model. In this study, 1003 municipal audit reports published by the Court of Accounts were subjected to document review. For the methodology of the model, Court of Account Audit Guidelines and other literature have been utilized. During the examination, the findings of the models and reports applied were tested and the system was tested in the municipality.

**KEY WORDS**

High Audit, Court of Accounts, Local Governments, Municipalities



## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT .....	II
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIV
KISALTMALAR .....	XV
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

<b>1. TEMEL KAVRAMLAR .....</b>	<b>4</b>
1.1. Denetim .....	4
1.2. İç Denetim .....	6
1.3. Dış Denetim.....	7
1.4. Bağımsız Denetim .....	8
1.5. Yüksek Denetim .....	8
1.6. Bütçe.....	9
1.7. Bütçe Hakkı .....	10
<b>2. DENETİMİN TARİHÇESİ.....</b>	<b>11</b>
<b>3. DENETİMİN UNSURLARI .....</b>	<b>14</b>
3.1. Denetim Yetkisi.....	14
3.2. Denetim Yetkilisi .....	14
3.2.1. Bağımsız Denetimde Yetkili Kavramı.....	14
3.2.2. Dış Denetimde Yetkili Kavramı .....	15
3.2.3. İç Denetimde Yetkili Kavramı.....	16
3.3. Bağımsız Denetim Unsurları .....	16

3.3.1. Denetimin Konusu .....	17
3.3.2. Denetimin Tarafları.....	17
3.3.3. Denetimin Kıstası .....	17
3.3.4. Denetim Kanıtı.....	18
3.3.5. Denetim Raporu.....	18
<b>4. DENETİM YÖNTEMLERİ.....</b>	<b>19</b>
4.1. Haberli-Ani Denetim.....	19
4.2. Yerinde-Evrak Üzerinde Denetim.....	20
4.3. Sorgulu-Sorgusuz Denetim .....	20
4.4. GÜdümlü-Serbest Denetim .....	20
4.5. Bireysel-Kurumsal Denetim.....	21

## İKİNCİ BÖLÜM

### DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM

<b>1. YÜKSEK DENETİM.....</b>	<b>22</b>
1.1. Yüksek Denetim, Niteliği, Kapsamı ve Fonksiyonları.....	22
1.2. Yüksek Denetim Kurumları .....	24
1.3. Yüksek Denetim Kurumlarının Tarihçesi .....	25
<b>2. DÜNYADA YÜKSEK DENETİM .....</b>	<b>26</b>
2.1. Avrupa' da Yüksek Denetim .....	28
2.1.1. İngiltere'de Yüksek Denetim .....	29
2.1.2. Fransa'da Yüksek Denetim .....	31
2.1.2.1. Fransa Sayıştayı .....	31
2.1.2.1.1. Fransa Sayıştay Teşkilat Yapısı .....	34
2.1.2.1.2. Fransa Sayıştay Denetim Prosedürü.....	34
2.1.2.2. Fransa Bölge Hesap Mahkemeleri (Bölge Sayıştayları) .....	36
2.1.3. Almanya'da Yüksek Denetim ve Alman Sayıştayı.....	36
2.2. ABD' de Yüksek Denetim ve ABD Sayıştayı .....	38

2.3. Japonya'da Yüksek Denetim ve Japon Sayıştayı.....	41
<b>3. BİR YÜKSEK DENETİM ORGANI OLARAK SAYIŞTAY'LARIN ORGANİZASYON YAPISI .....</b>	<b>43</b>
3.1. Ofis Tipi Sayıştaylar.....	44
3.2. Kurul Tipi Sayıştaylar .....	46
<b>4. TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM .....</b>	<b>47</b>
4.1. Türkiye'de Mali Yönetimin Gelişimi ve Yapısı .....	47
4.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Mali Yönetimin Gelişimi.....	47
4.1.2. Türkiye' de Kamu Mali Yönetimin Yapısı .....	48
4.2. Türk Mali Yönetim Yapısı İçerisinde Yüksek Denetim Ve Türk Sayıştayı ...	50
4.2.1. Türkiye'de Yüksek Denetim ve Gelişim Süreci.....	51
4.2.2. Türk Sayıştay'ının Cumhuriyet Öncesi Dönemde Tarihsel Gelişimi .....	52
4.2.2.1. Tanzimat Öncesi Dönemde Sayıştay .....	52
4.2.2.2. Tanzimat Sonrası Dönemde Sayıştay.....	53
4.2.2.3. 1876 Tarihli Kanun-i Esasi Döneminde Sayıştay .....	54
4.2.3. Cumhuriyet Dönemi'nde Sayıştay .....	55
4.2.3.1. 1924 Anayasası'nda Sayıştay .....	55
4.2.3.2. 1961 Anayasası'nda Sayıştay .....	56
4.2.3.3. 1982 Anayasası'nda Sayıştay .....	57
4.2.4. Türk Sayıştay'ının Hukuki Statüsü ve TBMM ile İlişkileri .....	59
4.2.5. Sayıştayın Temel Özellikleri .....	61
4.2.6. Sayıştay'ın Organizasyon Yapısı.....	62
4.2.6.1. Başkanlık ve Sayıştay Başkanı.....	62
4.2.6.1.1. Sayıştay Başkanı.....	63
4.2.6.1.2. Başkan Yardımcıları.....	65
4.2.6.1.3. Bölüm Başkanları .....	65
4.2.6.2. Sayıştay Yargı ve Karar Organları.....	65
4.2.6.2.1. Daireler .....	66
4.2.6.2.2. Genel Kurul .....	68
4.2.6.2.3. Temyiz Kurulu .....	69

4.2.6.2.4. Daireler Kurulu.....	69
4.2.6.2.5. Rapor Değerlendirme Kurulu .....	70
4.2.6.2.6. Yüksek Disiplin Kurulu.....	70
4.2.6.2.7. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu.....	71
4.2.6.2.8. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu.....	71
4.2.6.3. Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları.....	72
4.2.6.4. Sayıştay Başsavcılığı.....	73
4.2.6.5. Sayıştay Yönetim Mensupları .....	74

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY'IN DENETİM YAPISI, YEREL YÖNETİMLER VE DENETİM

<b>1. SAYIŞTAY'IN DENETİM YAPISI .....</b>	<b>76</b>
1.1. 1967-2010 Yılları Sayıştay Denetim Yapısı.....	76
1.2. 2010 Yılı Sonrası Sayıştay'ın Yeni Denetim Yapısı .....	80
1.2.1. Yeni Sayıştay Kanununun Avrupa Birliği Kriterleri ile Uyum Çalışmaları .....	81
1.2.2. Yeni Sayıştay Kanununun Amacı.....	82
1.2.3. Sayıştay'ın Denetim Alanı .....	84
1.2.4. Sayıştay'ın Yetkileri.....	88
1.2.5. Sayıştay Denetiminin Genel Esasları ve Yerindelik Denetim Kısıtı .....	88
<b>2. SAYIŞTAY'IN YENİ DENETİM MODELİ .....</b>	<b>89</b>
2.1. Düzenlilik Denetimi .....	89
2.1.1. Mali Denetim .....	90
2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	91
2.2. Düzenlilik Denetiminin Aşamaları.....	92
2.2.1. Denetimin Planlanması .....	92
2.2.1.1. Denetlenecek Kurumun Tanınması.....	93
2.2.1.2. Denetlenecek Kurumun Bilişim Sisteminin Tanınması.....	95
2.2.1.3. Denetlenecek Kurumun İç Kontrol Sisteminin Tanınması .....	95

2.2.2. Denetimde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi.....	96
2.2.3. Denetimde Hesap Alanlarının Belirlenmesi .....	97
2.2.4. Kurum Risklerinin Değerlendirilmesi .....	98
2.2.5. Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi.....	99
2.2.6. Denetimde İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi ve Örneklem Metodu. ....	100
2.2.7. Denetim Planı ve Denetim Programı .....	101
2.2.8. Denetimin Uygulanması .....	102
2.2.9. Denetimin Tamamlanması.....	104
2.2.10. Denetim Raporunun Oluşturulması .....	104
2.2.11. İzleme.....	105
2.3. Performans Denetimi.....	106
<b>3. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLER.....</b>	<b>107</b>
3.1. Belediyeler.....	109
3.1.1. Belediyelerin Görevleri.....	111
3.1.2. Belediyelerin Yetkileri ve İmtiyazları .....	113
3.1.3. Belediyelerin Organları.....	115
3.1.3.1. Belediye Meclisi.....	115
3.1.3.2. Belediye Encümeni .....	117
3.1.3.3. Belediye Başkanı.....	118
3.1.4. Türkiye’de Büyükşehir Belediyeciliği .....	120
3.2. İl Özel İdareleri .....	123
3.2.1. İl Özel İdarelerinin Görev ve Yetkileri.....	123
3.2.2. İl Özel İdarelerinin Organları .....	124
3.3. Köyler.....	124
3.3.1. Köylerin Kuruluşu ve Görevleri .....	125
3.3.2. Köylerin Yönetim Organları.....	125
<b>4. YEREL YÖNETİMLERİN DENETİMİ.....</b>	<b>125</b>
4.1. Yerel Yönetimlerde İç Denetim .....	125

4.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan İç Denetim.....	126
4.1.2. Yerel Yönetimlerin Kendi İç Denetim Mekanizmaları Kapsamında Yapılan İç Denetim.....	128
4.2. Yerel Yönetimlerde Dış Denetim.....	129
4.2.1. Yerel Yönetimlerde Yönetimsel Denetim.....	129
4.2.2. Yerel Yönetimlerde Yargısal Denetim.....	131
4.2.3. Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi.....	132
<b>5. BİR YEREL YÖNETİM BİRİMİ OLARAK BELEDİYELERİN MALİ DENETİMİ.....</b>	<b>133</b>
5.1. Belediyelerde İç Mali Denetim.....	134
5.1.1. Belediye Meclisleri Tarafından Yapılan İç Mali Denetim.....	134
5.1.2. Belediye Başkanı Tarafından Yapılan İç Mali Denetim.....	135
5.1.3. İç Denetçiler Tarafından Yapılan İç Mali Denetim.....	136
5.2. Belediyelerin Dış Mali Denetimi Kapsamında Sayıştay Denetimi.....	137
5.2.1. Belediyelerin İçişleri Bakanlığınca Denetimi.....	137
5.2.2. Belediyelerin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce Denetimi.....	140
5.2.3. Belediyelerin Sayıştay Tarafından Denetimi.....	140

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **BELEDİYELERE YÖNELİK SAYIŞTAY DENETİMLERİYLE İLGİLİ ALAN ARAŞTIRMASI**

<b>1. ALAN ARAŞTIRMASI HAKKINDA.....</b>	<b>142</b>
<b>2. ALAN ARAŞTIRMASININ AMACI VE KAPSAMI.....</b>	<b>142</b>
<b>3. ALAN ARAŞTIRMASININ YÖNTEMİ.....</b>	<b>143</b>
<b>4. ALAN ARAŞTIRMASI SONUÇLARININ ANALİZİ.....</b>	<b>144</b>
4.1. İdari Personel Bulguları.....	144
4.1.1. Görevde Yükselme Sınavlarına Yönelik Tespit ve Bulgular.....	145
4.1.2. Belediye Personeli İçin Performans Ölçütleri Oluşturulmaması.....	145

4.1.3. Yetkisiz Olarak Müdür Kadrosu İhdas Edilmesi.....	146
4.1.4. Zabıta Personeline Mevzuata Aykırı olarak Müdürlük Görevi Verilmesi .....	146
4.1.5. Kanunda Öngörülen Sayıda Engelli Personel Çalıştırılmaması .....	146
4.1.6. Belediyelerde Huzur Hakları Ödemelerinde Hatalı Uygulamalar .....	146
4.2. İşçilerle İlgili Tespit ve Bulgular.....	147
4.2.1. İşçilerin Yıllık Ücretli İzinlerinin Biriktirilmesi.....	147
4.2.2. İşçilere Ödenecek Fazla Çalışma Ücretlerinde Hatalı Uygulamalar .....	147
4.3. Avukatlık Vekalet Ücretleri İle İlgili Tespit ve Bulgular.....	147
4.3.1. Avukatlık Vekâlet Ücretlerinde Mevzuatta Belirtilen Ödeme Zamanına Uyulmayarak Usul Hatası Yapılması .....	148
4.3.2. Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımında Gelir Kaydedilmesi Gereken Tutarlar.....	148
4.4. Mali Yönetim ve Kontrol Tespit ve Bulguları .....	148
4.4.1. Belediyede Mevzuatın Öngördüğü Şekilde Bir İç Kontrol Sistemi Kurulamaması.....	148
4.4.2. Belediyede Kurum Risk Kütüğünün Oluşturulmaması .....	149
4.4.3. Ön Mali Kontrolün Yapılmaması .....	149
4.4.4. Belediyenin Bilişim Sistemi ve Yönetim Politikasının, İç Kontrol Standartlarına Uygun Olmaması.....	149
4.4.5. Belediyede İç Denetim Biriminin Kurulmaması ve İç Denetçi Atanmaması .....	149
4.4.6. Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporu Düzenlenmemesi .....	150
4.4.7. Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporunun Hazırlanmaması .....	150
4.5. Bütçe İşlemleriyle İlgili Tespit ve Bulgular .....	150
4.5.1. Belediye Bütçesinin Gerçekçi Hazırlanmaması .....	151
4.5.2. Belediye Bütçesinden Başka Bir İdare Bütçesine Kaynak Aktarılması .	151
4.5.3. Belediye Bütçesinden Ödeneği Olmadan Harcama Yapılması .....	151

4.5.4. Ödeme Emri Belgelerinin Harcama Yetkilileri ve Gerçekleştirme Görevlileri Tarafından İmzalanmaması .....	151
4.5.5. Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği Hükümlerine Uyulmaması .....	152
4.6. Sayıştay'ın Yargı Fonksiyonu İle İlgili Tespit ve Bulgular .....	152
4.6.1. Kesinleşen Sayıştay İlamlarının İnfaz Edilmemesi .....	152
4.6.2. Sayıştay Denetim Raporunun Belediye Meclisinde Görüşülmemesi .....	153
4.6.3. Mali Hüküm İçeren Bazı Yönetmeliklerin Sayıştay'ın İstisari Görüşü Alınmadan Uygulamaya Konulması .....	153
4.6.4. Sayıştay'a Verilmesi Gereken Belgelerin Zamanında Verilmemesi .....	153
4.7. Kamu İhale Mevzuatı İle İlgili Tespit ve Bulgular .....	153
4.7.1. Teknik Şartname Ve Yaklaşık Maliyetin Hizmet Alımı İle Hazırlanması .....	154
4.7.2. Bazı Hizmet Alımı İhalelerindeki Yaklaşık Maliyetlerin Gerçek Piyasa Fiyatlarına Göre Oluşturulmaması .....	154
4.7.3. Belediyede Yapım İşlerinde İhale Komisyonunun Süresi İçinde Kurulmaması .....	155
4.7.4. Mal ve Hizmet Alımlarında Pazarlık Usulünün Genel Bir Uygulama Haline Getirilmesi .....	155
4.7.5. İhale Şartname ve Sözleşmesinde Rekabeti Engelleyici Maddeler Konulması .....	155
4.7.6. Süreklilik Arz Eden İhtiyaçların İhale Yapılmadan Doğrudan Temin Yöntemi Kullanılarak Karşlanması .....	156
4.7.7. Doğrudan Temin Yöntemi İle Yapılan Alımlarda Yasaklılık Kontrolünün Yapılmaması .....	156
4.7.8. Yıllara Sari Bazı Yapım İşleri ve Hizmet Alımlarında Ödenek Programı Hazırlanmaması .....	156
4.7.9. Yapım İş İhalelerinde İş Sağlığı ve Güvenliğine Dair Görevlendirmelerin Geç Yapılması veya Hiç Yapılmaması .....	157
4.7.10. Belediyenin Bazı Taşınmaz Kiralamalarının 2886 Sayılı Devlet İhale Kanununun 51/g Maddesine Göre Pazarlık Usulü İle Yapılması .....	157
4.7.11. Toplu Taşıma Hizmetinin İhalesiz Gördürülmesi .....	157



4.7.12. Kamu İhale Kanunu'nda Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü Alımlar İçin Öngörülen %10 Sınırının Aşılması.....	158
4.7.13. Belediyeye Ait Bazı Taşınmazların İhale Yapılmaksızın Protokolle Kiraya Verilmesi.....	158
4.7.14. Hizmet Alımı İhalesi Kapsamında, Alınan Hizmetle Bağlantısı Olmayan Mal Alımı da Yapılması .....	158
4.7.15. Elektrik Alımlarının İhale Yapılmadan Doğrudan Alım Yoluyla Temin Edilmesi .....	158
4.8. Taşınır ve Taşınmaz Mal Tespit ve Bulguları .....	159
4.8.1. Taşınır Kesin Hesap Cetveli Tutarları ile Muhasebe Kayıtlarının Uyuşmaması.....	160
4.8.2. Taşınır Mal Yönetim Hesabının Oluşturulmaması.....	160
4.8.3. Dayanıklı Taşınırlara Sicil Numarası Verilmemesi ve Taşınır Kod Sisteminin Kurulmaması.....	160
4.8.4. Belediyenin Mülkiyetinde Olduğu Halde Muhasebe Kayıtlarına Alınmayan Taşınmazların Bulunması .....	161
4.8.5. Taşınmaz İcmal Cetvellerinin Oluşturulmaması .....	161
4.8.6. Hurdaya Ayrılması Gereken Taşınırların Hurdaya Ayrılmaması.....	161
4.9. Belediye Gelirleri ve Ruhsat İşlemleri İle İlgili Tespit ve Bulgular .....	161
4.9.1. 5393 Sayılı Belediye Kanunu ile Tespit Edilen Borç Stok Miktarı Üst Sınırının Aşılması Suretiyle Mevzuata Aykırı Kredi Kullanımı .....	162
4.9.2. İdareye Bağışlanan Taşıtların Muhasebe Kaydının Yapılmaması.....	163
4.9.3. Otopark Bedellerinin Ayrı Bir Hesapta İzlenmemesi ve Amacı Dışında Kullanılması.....	163
4.9.4. Alacakların Tahsilinde Gecikme Zammı Alınmaması .....	163
4.9.5. Vergi Ve Harçların Tahakkukunda Gecikme Faizi Alınmaması.....	163
4.9.6. Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapı ve Şebekelerinden Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsilatının Yapılmaması .....	163
4.9.7. Belediye Ruhsat İşlemleri .....	164
4.10. Kamulaştırma İle İlgili Tespit ve Bulgular.....	164

4.10.1. Kamu Kurumlarınca Belediye Sınırları İçerisinde Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinin Belediye Tarafından Takibinin Yapılmaması .....	164
4.10.2. Kamulaştırma Bedeli Ödemesinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi .....	165
4.11. Vergilerle İlgili Tespit ve Bulgular .....	165
4.11.1. Nakit Olarak Ödenen Yemek Yardımının Gelir Vergisine Tabi Tutulmaması .....	166
4.11.2. Kira Sözleşmelerinde Kira Bedelinden Gelir Vergisi Kesintisi Yapılacağına İlişkin Düzenleme Yapılmaması.....	166
4.11.3. Belediyeye Ait İktisadi İşletmeler İçin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Ettirilmemesi .....	166
4.11.4. Belediyece Belirlenen Ücret Tarifesinde Katma Değer Vergisi'ne İlişkin Açıklama Yapılmaması.....	166
4.11.5. Konut veya İşyeri Gibi Bağımsız Bölümlere Bina Vergisi Yerine Arsa Vergisi Tahakkuk Ettirilmesi.....	166
4.11.6. İş Yerlerinden Alınan Çevre Temizlik Vergilerinin Hatalı Olarak Hesaplanması .....	167
4.12. Belediye Şirketleri İle İlgili Tespit ve Bulgular .....	167
4.12.1. Şirketin, Maliyetin Altında Satışlar Yapması Nedeniyle Zarar Etmesi	168
4.12.2. Derneklere Nakdi ve Ayni Bağış Yapılması.....	168
4.13. Muhasebe Sistemi İle İlgili Tespit ve Bulgular.....	168
4.13.1. Yevmiye Defteri ve Muhasebeleştirme Belgelerine Alt Yevmiye Numarası Verilerek Kayıt Yapılması .....	168
4.13.2. Amortisman Defterinin Tutulmaması.....	169
4.14. Diğer Tespit ve Bulgular .....	169
4.14.1. Coğrafi ve Kent Bilgi Sisteminin Kurulmaması.....	169
4.14.2. Belediyenin Elektronik (Dijital) Arşive Geçmemesi ve Arşiv Odalarının Standartlara Uygun Olmaması.....	169
<b>5. ALAN ARAŞTIRMASININ BULGULARI VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>170</b>
<b>GENEL DEĞERLENDİRME: SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>174</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>178</b>

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	13
<b>Tablo 2:</b> Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerin Sayıştay Yapıları.....	28
<b>Tablo 3:</b> ABD'de Sayıştay Denetim Süreci.....	40
<b>Tablo 4:</b> Japon Sayıştayı Denetim Prosedürü.....	43
<b>Tablo 5:</b> Ofis Tipi Sayıştayların Genel Özellikleri.....	45
<b>Tablo 6:</b> Yeni Kamu Mali Yönetiminde Kurumlar.....	50
<b>Tablo 7:</b> Daireler İtibariyle Verilen Yargısal Kararlar.....	67
<b>Tablo 8:</b> Kamu İdarelerinin Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibariyle Denetlenme Oranı.....	85
<b>Tablo 9:</b> Önemlilik Tabanına Göre Uygulanacak Oranlar.....	95
<b>Tablo 10:</b> Sayıştay Denetim Raporu Formatı.....	103
<b>Tablo 11:</b> Sayıştay Performans Denetim Kriterleri.....	105
<b>Tablo 12:</b> Mahalli İdareler Sayıları.....	108
<b>Tablo 13:</b> Belediye Sayıları.....	109
<b>Tablo 14:</b> Belediyelerin Türlerine Göre Dağılımı.....	109
<b>Tablo 15:</b> Bulgular ve Kamu Zararı İlişkisi.....	168

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> İngiltere’de Sayıştay Denetimi Döngüsü.....	30
<b>Şekil 2:</b> Kamu Sektörünün Kapsamı.....	83
<b>Şekil 3:</b> Düzenlilik Denetimi Planlama Aşaması.....	91
<b>Şekil 4:</b> Düzenlilik Denetimi Uygulama Aşaması.....	101



## KISALTMALAR

<b>INTOSAI</b>	: İnternational Organization Of Supreme Audit Institutions (Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
<b>COSO</b>	: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Sponsorluk Kuruluşları Komitesi)
<b>KMYKK</b>	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>BDY</b>	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>VET</b>	: Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk
<b>ISSAI</b>	: International Standards of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları)
<b>YKY</b>	: Yeni Kamu Yönetimi
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>vs.</b>	: ve saire
<b>vb.</b>	: ve benzeri

## GİRİŞ

Toplumsal yaşamda insanların kendi imkânlarıyla karşıladığı ihtiyaçları olabileceği gibi kendisi dışında ve kendisinin karşılayamacağı bazı ihtiyaçları da bulunmaktadır. Bu ikinci kategorideki ihtiyaçlar bir arada yaşamının gereği olarak devletler tarafından karşılanmaktadır. Kamusal hizmetler ya da kamusal mallar olarak adlandırılan bu faaliyetlerin temel hedefi bireylerinin refahının artırılmasıdır. Kamu yönetim biçimlerine göre ister Keynesyen görüşte müdahaleci devlet yaklaşımı olsun, ister klasik görüşte minimal devlet yaklaşımı olsun, her bir kamusal hizmetin bir maliyeti vardır. Bu maliyetler toplumu oluşturan bireylerden mali ödeme gücüne göre alınan vergilerle finanse edilmektedir.

21. yüzyılda kamusal hizmetlerin halka en yakın birimlerce sunulması anlayışı oldukça önem kazanmıştır. Bu anlayış beraberinde kamu yönetimlerinde adem-i merkeziyetçi bir yönetim biçimini zorunlu kılmıştır. Türkiye’de de bu anlamda yerel yönetimlere yönelik önemli reformlar geliştirilmiştir. Yerel yönetim birimlerine birçok görev verilmiş ve bu görevlerin icra maliyeti için hem merkezi yönetim bütçesinden hem de kendilerine ait bazı vergilerin tahsil yetkisiyle finansman imkânı sağlanmıştır. Yerel yönetimler bu kaynakları kullanarak halkın yerel bazda ihtiyaçlarını karşılayacak ve kamusal hizmetleri en az maliyetle en fazla faydayı sağlayacak şekilde sunacaklardır.

Kamusal hizmetlerin sunumu önceden belirlenmiş bazı kurallar çerçevesinde yerine getirilmektedir. Bu kurallar kanuni düzenlemeler olabileceği gibi normlar hiyerarşisi içerisinde yönetmelik, genelge, içtihat, görüş ve rehberler şeklinde de olabilmektedir. Kamu kaynağının kullanılmasında görevli ve yetkili olanların önceden belirlenmiş bu kurallara uygun hareket edip etmediğinin ortaya konulması gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğu denilen bu mekanizma ile halktan toplanan vergilerin usulüne uygun harcanıp harcanmadığı ve daha da ötesinde bir planlama çerçevesinde ve ileriye dönük amaçların gerçekleştirilebilmesine yönelik kullanılıp kullanılmadığının da belirlenmesi gerekmektedir. Bu ortaya koyma ve belirleme çalışmalarına genel olarak denetim adı verilmektedir. Denetim çeşitli türlerde olmakla birlikte yöntemleri de farklılık gösterebilmektedir. Denetim türleri içerisinde tarihi oldukça eskilere dayanan denetim şekli yüksek denetimdir. Yüksek

denetim özünde halktan toplanan vergilerin halk adına kullanılmasında parlamento adına denetim yapma ve parlamento'ya hesap verme sürecidir. Türkiye'de bu görev Sayıştay'a verilmiştir. Sayıştay tüm kamu kurumları gibi bir yerel yönetim organı olan belediyeleri de denetlemektedir.

Dünyada meydana gelen kamu yönetimlerindeki değişim ve yenilenme süreci şüphesiz Sayıştay benzeri yüksek denetim kurumlarının da denetim modellerinde bir değişiklik ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu değişim ile birlikte dünya genelinde yüksek denetimlerde standardizasyon sağlanmış, bu amaçla uluslararası yüksek denetim standartları geliştirilmiştir. Türk Sayıştay'ında yeni bir denetim modeli geliştirmek suretiyle bu değişime ayak uydurmaya çalışmış ve bu amaçla kurulan uluslararası örgütlere üye olmuştur. Türk Sayıştay'ının yeni geliştirmiş olduğu modelin 2012-2017 yılları arası raporlamaları yayımlanmıştır. İşte bu noktada Sayıştay'ın yeni denetim modelinin ayrıntıları ve raporlamalardan elde edilen sonuçların araştırılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu çalışma, bu yeni modelin ayrıntılarını ve belediyelere yönelik denetim sonuçları üzerinden, yeni modelin etki ve önemini ortaya koymayı amaçlamıştır. Araştırmada nitel araştırma kuramlarından veri toplama yöntemleri kullanılmıştır. Araştırma süreci içinde veriler toplanmış, kendi içerisinde gruplandırılmış ve her grup için analizler yapılarak genel sonuca ulaşılmıştır. Miles ve Huberman'a göre nitel veri analizi (Gürbüz ve Şahin, 2017:431), birbiriyle bağlantılı üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada doküman incelemesi, görüşme ve gözlem gibi çeşitli tekniklerden faydalanarak elde edilen işlenmemiş ham veriler ayıklama, not çıkarma ve özetleme gibi işlemlerden geçirilerek azaltılır. Bu işlemler yazıya kadar sürebilir. İkinci aşamada veriler daha da somutlaştırılarak görsel hale getirilir. Son aşamada ise sonuca ulaşılır ve gerçeklik ortaya çıkarılır. Bu çalışmada elde edilen veriler daha çok doküman inceleme yöntemiyle elde edilmiş, bu veriler araştırmamızın amaçları doğrultusunda ayıklanmış ve somut bulgulara dönüştürülmüştür. Bu kapsamda çalışmamızın temel denencesi "Türk Sayıştay'ının yeni denetim modeli dünya standartlarıyla uyumludur ve belediyelerde bu model uygulanmaktadır" olarak belirlenmiştir.

Çalışma toplam dört bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde denetimle ilgili kavramsal çerçeve üzerinde durulmuştur. Bu bölümde denetimin tanımı ve çeşitleri, denetimin tarihsel süreci, unsurları ve denetimlerde uygulanan yöntemler anlatılmıştır. İkinci bölümde ise bir yüksek denetim organı olarak

Sayıştay'ın daha iyi kavranabilmesi açısından yüksek denetimin dünyada ve Türkiye'deki kapsamı irdelenmiştir. Bu amaçla dünya üzerinde en gelişmiş yüksek denetim uygulamaları ülkeler bazında ele alınmıştır. Yüksek denetim kavramının ilk çıktığı ülke olarak kabul edilen İngiltere uygulaması üzerinde durulmuştur. Ülkemizin de yüksek denetimde model olarak aldığı Fransa uygulaması diğer ülke uygulamalarına göre daha detaylı anlatılmıştır. Yüksek denetim kavramının pekişmesi açısından Almanya, ABD ve Japonya uygulamaları seçilmiş ve süreçler incelenmiştir. Çalışmanın devamında Sayıştay'ların dünya uygulamalarındaki organizasyon yapıları ile Türkiye'deki yüksek denetim kavramının tarihsel süreci ve Türk Sayıştay'ının yeni model sonrası organizasyon yapısı anlatılmıştır.

nc bölümde Sayıştay'ın denetim yapısı ile yeni denetim modeli üzerinde durulmuştur. Türkiye'deki yerel yönetimlerin yapısı ve görevleri ile yerel yönetimlerin denetimi kavramlarına bu bölümde yer verilmiştir. Dördüncü bölümde ise belediyelere yönelik Sayıştay denetimleriyle ilgili 2012-2017 yılları arasındaki raporlamalardan elde edilen sonuçlar, yeni denetim modeli ile yapılan denetimlerin hangi noktalarda yoğunlaştığı ve ıktıları ile belediyelerin hangi alanlarda hata ve eksiklikler yaşadığı analiz edilmiştir.

Çalışmanın sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme yapılarak Türk Sayıştay'ının yeni denetim modelinin belediyeler üzerindeki etkisi üzerinde açıklamalarda bulunulmuştur.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 1. TEMEL KAVRAMLAR

Denetimle ilgili literatürde birçok kavram bulunmaktadır. Bu başlık altında çalışmamızla ilgili en temel kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır.

#### 1.1. Denetim

Denetim esas itibariyle önceden belirlenmiş, kurallarla teminat altına alınmış, bazı hallerde yazılı hale getirilmiş standart ve ölçütlerin, sonradan veya iş veya işlem bittikten sonra elde edilen çıktılarının bu standart ve ölçütlere uygunluğunun ortaya konulması sürecine verilen addır. Hayatımızın birçok alanında farkında olarak veya olmayarak denetim olgusuyla iç içeyizdir. Çağdaş bir tabir olmasının yanında özgürlüğü kısıtlayıcı çağrışımları da içermesi sebebiyle bir yönüyle iticidir. Denetim günlük hayatta insanlar tarafından kullanılan bir yaşam kalitesi belirleme, sınırlar koyma ve sonuçlarını sorgulama faaliyeti olduğu gibi toplum halinde yaşamının getirdiği bazı kurallara uyma zorunluluğu faaliyetinin de bir sonucudur. Ancak konumuz itibariyle denetim kavramının toplum yaşamında uygulanan şekliyle değil, devletler düzeyindeki önemi vurgulanmaya çalışılacaktır. Aslında bu çizgi o kadar belirgin de değildir. Çünkü toplum yaşamının sürekli bir değişim halinde olması gibi denetim olgusu da değişim halindedir ve aslında devletleri oluşturan toplumdur, halktır. Hatta bazı yazarlarca (Köse, 2007:2) denetim, kral ile halk arasındaki mücadelelerin halk iktidarı tarafının ağır basmasıyla parlamento gibi bir kurumun oluşması ve parlamentonun halk adına iktidarı denetleme fonksiyonu elde etmesiyle demokratik gelişmenin ayrılmaz bir parçası olmuştur. Aynı zamanda demokrasilerin gelişimi içerisinde vatandaş odaklı sosyal devlet uygulamaları, devletin kalkınmaya yönelik yatırımlarını artırması ve halkın beklentilerinin gün geçtikçe artması denetimin niteliğinde de bir değişimi zorunlu kılmıştır. Köse'ye göre (1999:62) denetim günümüzde demokrasinin temel unsurlarından biri haline gelmiştir. Bazı yazarlarca dördüncü bir erk olduğu bile tartışılmıştır.

Bir kavramın daha net anlaşılabilmesi için o kavramın ilgili dildeki karşılığının araştırılması konunun daha da netleşmesini sağlar. Denetim tüm dünyada

karşılık bulabilen bir kavramdır ve bu yönüyle evrenseldir. Denetim sözcüğünün karşılığı ülkemizde "rabk" ve "rükub" kökünden gelen murakabedir. Murakabe; bakma, gözetleme, sansür anlamlarına gelmektedir (Atay, 1999:18). Türk Hukuk Lügati'nde "murakabe" devletin kamu işleri üzerinde sahip olduğu nezaret hakkını kullanmasıdır; "teftiş" ise, hem devlet teşkilatının hem de bağlı kuruluşların kamu mevzuatı hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir (Tortop vd., 2017:115). Tanım olarak ise genellikle aşağıdaki kalıplar kullanılmaktadır;

- İki ana kütle arasındaki karşılaştırma ve bu karşılaştırma sonucunda yapılan bir genel değerlendirme ve hüküm vermektir (Frese, 1986'dan aktaran Atay, 1999:20).
- Planlanmış bir olguyla, ortaya çıkan olgu arasındaki bir karşılaştırma ve bunun sonucunda ortaya çıkan sonucun planlanana uygunluk seviyesinin ve uygulamadaki hataların belirlenmesi işlemidir (Frese, 1986'dan aktaran Atay, 1999:20).
- Denetim, olanı tespit edip; olması gerekeni, kusurları ve eksiklikleri belirlemek, doğru bir yargıya ulaşmak ve sonuç aşamalarından geçirilerek yapılır (Fındıklı, 2009:291)
- Denetim; yönetimin, örgüt çalışanlarının yaptıkları işlemlerin ölçüldüğü ve değerlendirildiği bir süreçtir ve yönetim sürecinin tamamlayıcısıdır (Hicks, 1972:468).
- The Macmillan Dictionary of Accounting sözlüğünde denetim; bir bağımsız denetçi tarafından görev icrası sırasında ve yasal zorunluluklara uygun olarak işletmeye ait mali belgelere dair kanaatin ifadesi için yapılan bağımsız bir solumlama faaliyetidir (Khan,1995:16).

Görüldüğü üzere denetim bir karşılaştırma işlemi olduğu gibi aynı zamanda yargılama, sapmalar varsa sorumluların belirlenmesi, kusurların ortaya konulması gibi fonksiyonları da bünyesinde barındırmaktadır. Buna göre denetimin şu özellikleri sıralanabilir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018:38);

- a) Denetim, iktisadi bir birime ilişkin bilgiler üzerinden yapılır.
- b) Denetim, olan ile olması gereken arasında bir karşılaştırmadır.

- c) Denetim, bir kanıt toplama ve değerlendirmeyi içerir.
- d) Denetim, bir hesap verme sorumluluğu ilişkisine hizmet eder.
- e) Denetim, uzman kişi ya da kurumlar tarafından yapılır.
- f) Denetim, bağımsız ve tarafsız bir faaliyettir.
- g) Denetim, sistematik bir suretir.

## 1.2. İç Denetim

İç denetim, bir kurumdaki organizasyon yapısı içerisindeki her birimdeki, yapılan faaliyet, iş akışı ve çalışan sistemlerinin her aşamasındaki tüm kontrollerin yerindeliliğini, gerekliliğini, etkinliğini ve performans düzeyini ölçmeyi ve bu kontrollerin nasıl daha iyi olabileceğine ve geliştirilmesi gereken yönlerine ilişkin değerlendirmeyi ve zihin jimnastiklerini hedef alan işlemlerdir (Stettler 1982'den aktaran Aksoy, 2006:69).

İç denetim bir örgütün kendi iç yapısı içerisinde denetlenmesidir (self-control). Ancak iç denetim göreceli bir kavramdır. Örgütün büyüklüğü ve hacmi olarak neyin kıstas alındığına bağlıdır. Örneğin devlet rgt içinde tüzel kişilk kıstas olarak alınırsa bu tüzel kişiliğin kendi içerisinde ve kendi organları tarafından denetlenmesi i denetimdir (Köse, 1999:38).

İç denetim kavramı ilk olarak özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerde görülmektedir. 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı sonrasında işletmelerin mali yapılarının nasıl düzeltilebileceği, nasıl düzlüğe çıkılabileceği ve krizden çıktıktan sonra düzelen mali yapıların nasıl korunabileceği konularında bir ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu amaçla krizin çıkmasında en etkili faktör olan hileli finansal raporlamaların önlenmesi, iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve suistimali nleme alanlarında kapsamlı rehberler ve notlar hazırlayarak fikir nderliği yapmak amacıyla Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Entitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İ Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) sponsorluğunda 1985 yılında COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) kurulmuştur ("Türkiye İ Denetim Enstitüsü, 2019). Bu organizasyonun geliştirdiği model ile işletmeler krizden çıkmışlar ve tekrar eski glerine kavuşmuşlardır. Model yapısı; planlama, uygulama, kontrol etme ve önlem alma döngü esasına dayanmaktadır. Bu döngü içerisinde bir kurumun etkili

bir iç kontrol sistemine sahip olması temel hedeftir. İç kontrol ise kontrol ortamı (çevresi), risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izleme (gözetim) fonksiyonlarından oluşur. İzleme fonksiyonu iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

İşletmelerde uygulanan bu model 21.yy'ın sonlarına doğru kamu kesiminin de dikkatini çekmiştir. Örneğin Avrupa Birliği'ne üye olma kriterlerine COSO modeli esasları eklenmiştir. Üyelik kriteri olan 32. fasıl, "Mali Kontrol" faslıdır. Buna göre iç kontrol, kamu sektöründe risk analizlerine ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması sorumluluğuna dayalı kontrolleri içermektedir.

Kamu iç mali kontrolü kavramı üç ilkeye dayanmaktadır (ab, 2018);

- Güvenilir bir mali yönetim ve iç kontrol sistemleri ile desteklenmiş yönetsel hesap verebilirlik,
- Fonksiyonel olarak bağımsız ve tarafsız bir iç denetim,
- Kamu mali yönetim ve iç kontrol ile iç denetim sistemlerinin merkezi uyum faaliyetleri.

Bu kapsamda aday ülkelerin, kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin gerçekçi bir eylem planına bağlanmış kısa, orta ve uzun vadeli hedefleri içeren bir politika belgesi hazırlamaları gerekmektedir.

### **1.3. Dış Denetim**

Dış denetim iç denetimin aksine, kurum ya da organizasyonun dış organlar tarafından denetlenmesidir. Başka bir anlatımla kurumun ya da örgütün kendisinden ücret almayan, kurumla doğrudan bir organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir örgütlenmesi olan denetim organı ya da denetim elemanlarınca denetlenmesidir (Mil, 2016:26).

Dış denetim hem özel kesim hemde kamu kesiminde uygulama alanı bulmaktadır. Bu yönüyle kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere iki türdür (Mil, 2016:27). Diğer taraftan Atay (1999:39), denetim fonksiyonunun dışsal bir nitelikte olduğunu ve yargısal denetim, hiyerarşik denetim, vesayet denetim ve

yasama denetiminin de dış denetim kapsamında değerlendirilebileceğini öngörmektedir.

Türk kamu yönetimi açısından dış denetim denilince akla Sayıştay gelmektedir. 5018 sayılı KMYKK'nun 68 inci maddesi ile dış denetim görevi Sayıştay'a verilmiştir. Dış denetimin amacı, kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu anlayışıyla, yönetimin mali işlemlerinin ve kararlarının, kanunlara, kamu idaresinin amaç, hedef ve planlarına uygunluk yönünden incelenmesi ve bu sonuçların Türkiye Büyük Millet Meclisine ilgisine göre raporlanmasıdır.

#### **1.4. Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim özel kesimin dış denetim biçimidir. İlgililerine uzmanlaşmış denetim hizmeti sunan, kendi adına ve tek başına çalışan ya da bir denetim organizasyonuna bağlı olarak faaliyet icra eden denetçi veya denetçiler tarafından, işletmenin isteği üzerine ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin finansal tablolarının denetimi bağımsız denetimdir (Şahiner, 2011:38).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine<sup>1</sup> (BDY) göre ise bağımsız denetim, *“finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”* olarak tanımlanmıştır.

Selimoğlu ve Uzun'a (2011:5) göre bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kurallara uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtları ile genel kabul görmüş denetim standartlarında belirlenen gerekli tüm tekniklerin uygulanarak hazırlanması gereken her türlü belge üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının raporlanmasıdır.

#### **1.5. Yüksek Denetim**

Yüksek denetim, dış denetimle ilişkilendirilebilecek bir denetim türüdür. Esas itibarıyla yeni kamu mali yönetim anlayışı çerçevesinde nitelikleri ve organizasyon

---

<sup>1</sup> 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

biçimlerine bakılmaksızın yüksek denetim görevi Sayıştaylar tarafından yerine getirilmektedir (Bayrak ve Avcı, 2012:102). Yüksek denetim, kendisine harcama yetkisi verilen kamu görevlilerinin kamu kaynaklarını önceden öngörölmüş kurallara uygun bir şekilde kullanıp kullanmadığının ortaya konması sürecidir. Vergi ve diğer yöntemler yoluyla toplanan kamu kaynakları toplumun tüm kesimlerini içerecek bir biçimde toplumsal fayda sağlanması için harcanmaktadır. Devletler bu amaçla gelir toplama ve gider gerçekleştirme mekanizmaları kurmaktadır. Gelir toplama ve gider gerçekleştirme işlemlerinin tamamı parlamentolarca çıkarılan yasal düzenlemelerle mümkündür. İşte bu işlemlerin tamamının kamu kurumlarınca yerine getirilmesinde parlamento adına denetim yapan kurumlar yüksek denetim organlarıdır.

Yüksek denetimin özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Yüksek denetim "sui generis<sup>2</sup>" bir devlet faaliyetidir,
- Yüksek denetim sui generis özelliği nedeniyle yasama, yürütme ve yargı içerisinde yer almaz,
- Yüksek denetim Parlamento adına yapılan bir faaliyet olmakla birlikte bağımsızdır,
- Yüksek denetim görev ve yetkilerini Anayasadan alır,
- Yüksek denetim meslek mensuplarının Anayasa ve kanunla düzenlenmiş teminatları vardır,
- Yüksek denetim kurumları mali açıdan bağımsızdır (Gest, 1981:3'den aktaran Köse, 2007:17).

## 1.6. Bütçe

Bütçe geleneksel anlamda gelir ve gider dengesi olarak tanımlanabilir. Bütçe kelimesinin kökeni Latince deri çanta anlamına gelen "bulga", Fransızca çanta, cüzdan ve kese anlamına gelen 'bougette' kelimeleridir (Pehlivan, 2017:20). Bütçe belirli bir dönem ya da mali yıldaki elde edilecek gelirler ve kamu harcama

---

<sup>2</sup> Kendine özgü özellikleri olan ve başka bir örneği olmayan nesne ya da olaylar.

tahminleri ile bunların nasıl uygulanacağına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir. Uluatam'a (2009:111) göre bütçe, devletin belli bir dönemde yapacağı harcamaları ve toplayacağı gelirleri gösteren ve yasama organından çıkan belgedir.

Devlet bütçesi özel sektörden farklı olarak giderlerin öncelikle yapıldığı ve gelirlerin toplandığı, gelirlerin giderleri karşılamadığı noktada borçlanma yoluyla giderlerin finanse edildiği modeldir.  $A=B+F$  denkliği şeklinde gösterilebilecek bütçe denkliğinde A giderleri, B gelirleri ve F ise Finansmanı yani borçlanmayı gösterir. Türk bütçe sisteminde A Gider Cetvelini, B Gelir Cetvelini, F ise Finansmanı ifade etmektedir. Tarihsel süreç içerisinde geçmişten günümüze çok farklı bütçe usullerinin kullanıldığı görülmektedir (Candan, 2007:103).

Bütçenin kontrolü (budgetary control) kavramı, bir kuruma bütçe tahsis edildiğinde, tahsis eden makamın, bu bütçenin tahminlere, verilen izinlere ve mevzuata uygun olarak yerine getirilmiş olduğunu sağlama bakımından yaptığı kontrol olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla bütçenin denetimi bu kapsam içerisinde değerlendirilebilir (Candan, 2007:23).

Türk kamu yönetiminde bütçeler genel yönetim kapsamındaki kurumlarca hazırlanmaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki genel bütçeli, özel bütçeli ve düzenleyici denetleyici kurumların bütçeleri TBMM tarafından, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler bütçeleri ise kendi meclisleri tarafından onaylanır.

### **1.7. Bütçe Hakkı**

Bütçe hakkı kavramı tarihsel ve siyasal izler barındıran bir tanımlamadır. Bu kavram halkın bilinçlenerek yapılan giderlerin ve karşılığında halktan toplanan vergilerin hesabını sorması, bütçe ile ilgili ilk temel belge olarak sayılabilecek Magna Carta Libertatum'una (1215) dayanmaktadır. Bu belge ile birlikte "bütçe hakkı" kavramı da ortaya çıkmış olmaktadır. Krallık monarşisine dayalı yönetimlerden, temsil esasına dayalı demokratik devlete geçişin en temel göstergelerinden biri olan "bütçe hakkı" kavramı, parlamentoların (yasama organı) yürütme organına halktan gelir toplama ve halk adına kamu harcaması yapma yetki ve görevini vermesi anlamına gelmektedir (Yalçın, 2017:47).

Buna göre halkın temsilcilerinin iktidar tarafından gerçekleştirilecek vergi ve benzeri kamu kaynakları ile kamu harcamalarının miktar ve bileşimini belirleme ve onaylama hakkı bütçe hakkıyla ortaya çıkmaktadır. Yüksek denetim olgusunun ortaya çıkması bütçe hakkının halk tarafından içselleştirilmesi sonucu tepkilerini koymasına sayesinde ortaya çıkmıştır. Kendisinden egemenlik yetkisine dayalı olarak cebri tarzda alınan vergilerin nereye ve ne şekilde harcılandığını yine kendisi tarafından seçilen kişilerin denetlemesi isteği halkın en temel haklarından birisidir. Dolayısıyla seçilmiş kişilerin bütçeyi kullanma yetki ve sorumluluğu bütçe hakkı ile mümkündür.

İşte bu noktada bütçe hakkının usulüne uygun kullanılıp kullanılmaması parlamentonun bütçe hakkı çerçevesinde yüksek denetim organlarınca yerine getirilmektedir.

Bütçe hakkı devlet adına vergileme yetkisi ve toplanan vergilerin hangi kamu hizmetlerine ne ölçüde ayrılacağı hususunun belirlenmesi hakkının millete ait olmasını ifade etmektedir. Esasına keyfi vergilendirmeden ziyade seçilmiş kişilerin vergi koymasına bütçe hakkının kullanımının seçilmişlere verilmesi tarihte krala karşı geliştirilen bir tepkidir (Pehlivan, 2017:28).

Bütçe hakkının tarihsel gelişimi üç aşamada tamamlanmıştır,

- Vergi koyma yetkisinin halk tarafından seçilen yasama organına ait olması,
- Alınan vergilerin halkın temsilcilerinin onayı ile harcanması,
- Vergi koyma yetkisi ile kamu harcaması yapma izninin her yıl yasama organının onayına tabi olması (Pehlivan, 2017:30).

## **2. DENETİMİN TARİHÇESİ**

İnsanlık tarihinde ilk medeniyet nüvelerinin oluşmaya başlaması aynı zamanda denetim olgusunun da başladığının bir göstergesi sayılabilir. Zira yukarıda da bahsedildiği gibi denetim toplumsal yaşamın bir parçası ve gerekliliğidir. Denetimin kökenlerinin M.Ö.3000 yıllarında Ninova kentine dayandığını gösteren arşiv bilgileri mevcuttur (Köse, 1999:62). Yine Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamu hesaplarının kontrolüne ve hesap sağlamalarına dair kanıtlar elde edilmiştir (Khan, 1995:15).



İslam tarihinde 7.yy'dan 13.yy'a kadar olan gelişme döneminde kamu denetimi kavramı daha da olgunlaştırılmıştır. İslam halifelerince denetimle ilgili birimlerin oluşturulduğuna dair kanıtlar bulunmuştur (Khan, 1995:15).

Şüphesiz eski çağlarda denetim olgusu sadece gözetleme, kontrol, belge üzerinde yapılan inceleme gibi faaliyetlere dayanmaktadır. Basit bir şekilde yapılan bu denetim faaliyetlerine bugünkü anlamda bir mana yüklemek olanaksızdır. Çünkü diğer birçok alanda yaşanan devinim süreçlerinin, denetimi de eş zamanlı etkilememesi düşünülemez. İşte bu sebeptir ki tarihte denetlenen ve denetleyen taraflarının hesap verme sorumluluğu gibi bir kavramla tanışması XVII.yy'ı bulmuştur. 1690 yılında İngiltere'de Kamu Hesapları Komitesi adıyla bir yapı oluşturulmuştur ve yüksek denetim işlevi görmeye başlamıştır. Parlatentonun üstün olma ilkesi ilk kez bu dönemde ortaya çıkmış ve yasama organının yürütme organını kontrolü esası uygulamaya geçirilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2019).

Denetimin alanındaki en hızlı devinimler II.Dünya Savaşından sonra gerçekleşmiştir (Köse, 2007:21). Savaş sonrası yapılanma çalışmaları her alanda karşılığını bulduğu gibi denetim alanında da değişimi ve dönüşümü zorunlu kılmıştır. Ülkeler denetimin öneminin farkına varmış ve bu alanda mali tabloların hileli finansal raporlamaya karşı korunması, hesap verebilirlik ve mali saydamlık gibi temel ilkeler daha çok gündeme gelmeye başlamıştır. Yine bu dönemde faaliyet sonuçlarını ölçme, maliyetleri azaltma gibi arayışlar denetim alanını oldukça genişletmiş ve vazgeçilmez kılmıştır.

1970'lerde ortaya çıkan küresel kriz, Keynesyen ekonomi yönetimi, refah devletinden toplumsal hizmetlere yönelik halk taleplerinin artması ve bunun sonucunda yapılan plansız kamu harcamaları ile mali krizlerin görülmesi, ekonomiyi geliştirmek için en uygun yöntemlerin araştırılması, kırtasiyecilik, bürokratik, zorlayıcı idari yapıların baskısı altında etkililik ve verimliliğin artırılması çabaları (Ömürgönülşen, 1997:517) bu dönemin başlıca tartışılan konularındandır. Yaşanan bu gelişmeler denetim ihtiyacının boyutunu da ortaya çıkarmıştır. 1980'li yıllarda ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışı da kamu sektörünü ön plana çıkarmıştır.

Kamu ve özel kesimin denetim yapılarında eşzamanlı başat durumunda ilerlediği söylenemez. Tarihsel süreç içerisinde kamu kesimi ve özel kesimin birbirlerinden etkilendiği, bir kesimin diğer kesimi sürüklediği zamanlar olmuştur.

Hatta bu iki kesim arasında bugünkü durumda ince çizginin o kadar da keskin olmadığı söylenebilir (Köse, 2007:7). Bu süreçte elde edilen kanıtlar daha çok devlet yönetimlerinin (kral, halife gibi) yaptıkları denetimler üzerinedir. İlgili tarihlerde özel kesimle ilgili denetim kanıtlarına ulaşmak güçtür. Çünkü yapılan her işlemin kayıt altına alınması devlet tarafında daha belirgindir. Bütçe hakkı kavramının ilk ortaya çıktığı tarihlerde yapılan kamu harcamalarının halk adına parlamento tarafından denetlenmesi mutlaka yazılı olarak ve kaydedilerek yapılmıştır. Her türlü kamusal faaliyetin yazılı bir ortama taşınması, muhafaza edilmesi devlet geleneğinde mevcuttur. Özel kesimde ise böyle bir kayıt sistemine geçilmesi, mali tablo düzenlenmesi ve bu belgeler üzerinde bağımsız denetime icra edilmesi ideal anlamda 20.yy'da gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Kamu kesiminde denetim ülkeler arasında daha çok yüksek denetim olarak adlandırılmakta ve niteliği itibarıyla bir dış denetim hüviyetinde olmaktadır. Özel kesim denetim yapısı ise bağımsız denetim olarak adlandırılmakta ve yine bir dış denetim niteliğine sahip olmaktadır. Özel kesimde yapılan bağımsız denetim gelişim süreci aşağıdaki tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1 : Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi**

<b>Dönem</b>	<b>Denetim Tekniği</b>	<b>Denetimin Amacı</b>	<b>Taraflar</b>
Sanayi Devrimi	% 100 inceleme	Hataların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi İle 1900'lü Yıllar Arası	% 100 inceleme	Hataların Bulunması	Ortak ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930'lu Yıllar	% 100 inceleme ve örneklem yöntemi	Bilanço ve gelir tablolarının tamlığını onaylama	Ortaklar, İşletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan Bugüne	Finansal verilerin örneklem metoduyla incelenmesi	Finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.d.

Kaynak: (Bezirci ve Karasioğlu, 2019:4)

### 3. DENETİMİN UNSURLARI

Denetimin unsurları deyiminden denetimin ögesi, denetimin ilkesi gibi anlamlar çıkarmak mümkündür. Ancak denetim geniş anlamda bir çok tanımı barındırdığından dolayı unsur kavramı literatürde farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Atay (1999:25)'a göre denetimin unsurları denetlenen, denetleyen ve yetki ilişkisidir. Denetleme kavramından bahsedilecekse mutlaka bir denetleyen ve denetlenen tarafın olması gereklidir. Ancak denetlenen ve denetleyen ilişkisi mutlaka kişiler bakımından söz konusu olmayabilir. Yasama, yürütme ve yargı erkleri açısından bu güçlerin birbirlerini denetlemeleri de bu ilişkiye vücut vermektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre ise denetimin unsurlarını, denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur. Bu çalışmada her iki teoriye de değinilmiştir.

#### 3.1. Denetim Yetkisi

Yetki, bir görevi bir işi yasaların verdiği imkanlara göre belirli şartlarla yürütmeyi sağlayan hak ve salahiyet<sup>3</sup> olarak tanımlanmaktadır. Denetim işleminin icra edilebilmesi için önceden bu konuda görevlendirilmiş ya da mevzuatın öngördüğü şartların bir arada gerçekleşmiş olması şarttır. Özel kesimde bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirli şartları taşıyan kuruluşlara verilen bir yetki belgesi ile yapılabilmektedir. Bu yetki ile şirketlerin finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim icra edilmektedir. Kamu kesiminde ise yargı organları, Sayıştay ve kamu idarelerinin teftiş kurulları denetimle yetkilendirilmişlerdir.

#### 3.2. Denetim Yetkilisi

Denetim yetkilisi kavramını özel kesim açısından *bağımsız denetim yetkilisi*, kamu kesimi ve özel kesim açılarından *dış denetim yetkilisi* ve yine özel kesim ve kamu kesimi açısından *iç denetim yetkilisi* olarak sınıflandırmak mümkündür. Şimdi sırasıyla bunların kimler olduğunu değerlendirelim.

##### 3.2.1. Bağımsız Denetimde Yetkili Kavramı

BDY'ye göre bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik alanında gerekli şartları

<sup>3</sup> Bknz. [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=YETK%C4%B0](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=YETK%C4%B0)

sağlayarak ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilmiş kişilerdir (md.4). Ayrıca KGK tarafından yetkilendirilmiş kuruluşlar da bağımsız denetime yetkilidir. BDY'nin 11. maddesine göre, denetim için sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler yetkilidir. Yetki kullanımı için KGK ilanı gereklidir. Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre KGK tarafından belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından yerine getirilir. Diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Bağımsız denetçiler tarafsız bir biçimde kanıt toplarlar ve bu şekilde kanıt toplanması fiilen daha çok dış denetçilerin yaptığı denetimlerde söz konusudur (Yılancı vd., 2013:6).

### **3.2.2. Dış Denetimde Yetkili Kavramı**

Yukarıda bahsedilen bağımsız denetim bir yönüyle dış denetim olarak ta değerlendirilebilir. Dış denetim, kurum dışından, kurumda hiyerarşik yapıya dahil olmayan kişiler tarafından kurumun yapmış olduğu iş ve işlemlerin uygunluk, faaliyet, mali tablolar açılarından değerlendirilmesidir ve denetim sonuçlarının ilgili taraflara iletilmesi sürecidir. Dış denetim denilince akla ilk gelen kurum Sayıştay'dır. Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun<sup>4</sup> (KMYKK) 68. maddesinde dış denetim, merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, idarenin faaliyetleri, verdikleri kararlar ve diğer işlemlerinin, ilgili kanunlarına, stratejik amaç, stratejik hedef ve planlarına uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor halinde sunulmasıdır. Geniş anlamda dış denetim yetkilileri olarak Anayasa Mahkemesi, Devlet Denetleme Kurulu, TBMM, Adliye Mahkemeleri, İdare

<sup>4</sup> 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Mahkemeleri, Danıştay, yerel yönetimler üzerinde vesayet makamları sayılabilir (Atay, 1999:27).

### **3.2.3. İç Denetimde Yetkili Kavramı**

İç denetim, dış denetimden farklı olarak kurum içi yapılan ve özlük hakları bakımından kuruma dahil olan denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir denetim faaliyetidir. İç denetim yetkilileri iç denetçilerdir. Kapsamı itibarıyla hem işletmelerde hem de kamu kesiminde denetim icra ederler. İşletme açısından, varlıkların her türlü zarara karşı korunması, muhasebe ile ilgili bilgi ve belgelerin incelenmesi, işletme faaliyetlerinde verimlilik ile ilgili faaliyetler, işletme içerisinde kurulmuş bir iç kontrol sisteminin gözetimi ve işletme yönetimi tarafından verilen görevlerin yerine getirilmesi başlıca görevleridir. 5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde ise iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarını geliştirmek ve idareye değer katmak için kaynakların tutumluluk, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini incelemek, değerlendirmek ve danışmanlık amacıyla yapılan bağımsız, nesnel ve makul güvence sağlama ve rehberlik faaliyetidir. Etkin bir iç denetim faaliyeti gerçekleştirildiğinde kamu kesimi açısından kaynakların verimli kullanılması, kamu zararı oluşma riskinin azalması veya yok olması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi sağlanabilir. Ancak kamu iç denetim seviyesi istenilen düzeyde değildir.

Kamu kurumlarında üst yöneticinin başarısı, sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesiyle mümkündür. Kurum üst yöneticileri iç denetime gereken önemi vermelidir. Ancak gelinen noktada üst yöneticiler iç kontrol sisteminin ve iç denetçilerin denetim ve raporlamalarının önemini henüz kavrayamamışlardır ("Kamuda İç Denetim ve Geleceği Paneli", 2019). Öyle ki Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde idarelerin iç kontrol sistemlerine ilişkin çokça bulgu bulunmaktadır.

### **3.3. Bağımsız Denetim Unsurları**

BDY'ye göre denetimin unsurlarını, denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.

### **3.3.1. Denetimin Konusu**

Denetim, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılır. Bu konular, denetim alanındaki finansal tablolar, faaliyet raporları, riskin önceden saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile denetlenmesi öngörülen diğer hususlardır.

Genel olarak denetimin konusu denildiğinde denetimin toplumsal, siyasal, iktisadi, mali ve yönetsel alanları göz ardı edilmemelidir. Denetim ilişkileri tek taraflı olmadığı gibi çoğu zaman yönetilenlerin ve denetlenenlerin de denetleyici konumda oldukları görülebilmektedir (Atay, 1999:28).

### **3.3.2. Denetimin Tarafları**

Denetimin tarafları, denetlenen, denetimi yapan ve ilgili mevzuatında hedef olarak belirlenmiş kullanıcılarıdır. Bu taraflar belirli bir hukuki zeminde ve önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde faaliyet icra ederler. Hedeflenen kullanıcılar deyiminden kastedilen mali tablo kullanıcılarıdır. Mali tablolar bir çok kesim tarafından takip edilmektedir. İşletme yönetimi, ortaklar, çalışanlar, kredi veren bankalar, rakip şirketler bunlardan bazılarıdır. Kamu kesimi mali tabloları özellikle yeni Sayıştay Kanunu<sup>5</sup> ile önem kazanmıştır. Sayıştay'ın yeni denetim sisteminde mali tablolarla ilgili görüş verilmektedir.

### **3.3.3. Denetimin Kıstası**

BDY'ye göre denetim, önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılmaktadır. Finansal tablolar açısından Türkiye Muhasebe Standartları, faaliyet raporları, riskin önceden saptanması ve yönetimine ilişkin hükümler dikkate alınmaktadır.

Doğrudan veya dolaylı olarak bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından denetim yapılmasının öngörüldüğü ancak denetim konularının hangi kıstasların uygulanacağını belirtmediği durumlarda, denetim kıstası KGK tarafından belirlenir. Farklı bir denetim türü olan isteğe bağlı denetimlerde ise bu belirleme denetimi talep edenlerce yapılır.

---

<sup>5</sup> 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

### **3.3.4. Denetim Kanıtı**

Kanıt kelimesi Türk Dil Kurumu'nca bir şeyin doğruluğu, gerçekliği konusunda kanaat verici belge, delil, iz argüman olarak tanımlanmıştır ("Türk Dil Kurumu", 2019). BDY'ye göre denetim kanıtı (md.9); denetim konusunda denetim kıstası çerçevesinde önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı hususunda güvence verilmesi ve görüş bildirmeye yönelik olarak denetçi tarafından elde edilen yeterli, uygun ve kaliteli bilgi, belge ve beyanlar olarak tanımlanmıştır. Denetim, mesleki şüphecilik içinde planlanmalı ve gerçekleştirilmelidir. Denetim için belirlenecek önemlilik düzeyi, denetim konusu ile denetim kıstası arasındaki uyumsuzluğun derecesine, niteliğine veya her ikisine bağlıdır.

Denetçi de taşıdığı hukuki ve ahlaki sorumluk gereği denetlenen kuruluşa ait finansal tablolar hakkındaki görüşünü yeterli miktarda, kaliteli ve uygun denetim kanıtlarıyla desteklemelidir (Şirin, 2006:23). Denetim kanıtları denetimin özünü oluşturur. Denetim kısaca kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir (Dunn, 1996: 143'ten aktaran, Şirin, 2006:24). Kanıtlar yeterli, kaliteli, uygun ve destekleyici olmalıdır. İşletme içi kanıtlar işletme dışı kanıtlara göre daha az güvenilirdir. Denetçi, yargısını oluştururken ikna edici kanıtlara ulaşmalıdır. Denetim süresince kanıtları muhafaza etmelidir.

Durmuş vd, (2018) yaptıkları çalışmada denetim kanıtlarının denetçi görüşünü etkilediğini ortaya koymuşlardır. Yine aynı çalışmalarda denetçinin sahip olduğu mesleki yeterlilik, ahlaki algı, etik değerler ve kişiliğinin denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde denetçi görüşünü etkilediği görülmüştür.

### **3.3.5. Denetim Raporu**

Denetim sonucunda ulaşılan kanaat veya görüş bir raporla tamamlanır. BDY'ye göre denetim raporu (md.10), denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sonucunda, denetim planında belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla hazırlanan ve sorumluluğu imzalayan denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye ait olan belgedir.

Bağımsız denetimin temel çıktısı olan bağımsız denetim raporu TTK madde 402 uyarınca üç ayrı rapordan oluşur. Bunlar: denetlenen işletmenin finansal

tablolarına ilişkin denetim raporu (TTK, m.402/1), denetlenen işletmenin yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin denetim raporu (TTK, m.402/2), denetlenen işletmenin riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ilişkin denetim raporudur (TTK, m.402/6 ; Aydın, vd., 2017:236).

#### **4. DENETİM YÖNTEMLERİ**

Denetim, uygulamada değişik yöntemler kullanılarak yapılabilir. Literatürde denetim yöntemleri, denetim stratejisi anlamında da kullanılmaktadır (Avcı, 2012:15). Yöntemin sağlıklı seçilmesi denetimin de sağlıklı olması sonucunu doğurur. Denetçinin mesleki tecrübesine ve yargısına göre yöntem belirlenmekte ise de her denetim için genel kabul görmüş belirli yöntemler kullanılmaktadır.

Yapılış tarzı esas alındığında denetim; haberli olup olmamasına, evrak üzerinden yapılıp yapılmamasına, sorgulu olup olmamasına, güdümlü ya da serbest olmasına, yapan organın niteliğine göre bireysel ya da kurumsal yöntemlerle yapılmaktadır (Atay, 1999:49).

##### **4.1. Haberli-Ani Denetim**

Yapılacak denetimin zamanı ve denetim ekibi bilgileri, hangi alanların denetleceği ve denetimin nerede yapılacağı bilgilerinin önceden denetlenecek kuruma bildirilmesi haberli denetimdir. Bu denetim türünde denetlenecek kuruma zımnî<sup>6</sup> bir hazırlık süresi de tanınmaktadır. Haberli denetimin yararı sık sık yapılırsa denetimden beklenen verimliliği sağlayabilir (Atay, 1999:50). Türk Sayıştay'ının hem eski modelinde hem yeni modelinde haberli denetim yöntemi kullanılmaktadır. Denetim kapsamına alınan kurum önceden denetimin yapılacağı zaman, denetim grup başkanı ve denetim ekibi, idarenin denetime hazır bulundurulması gibi hususları içeren bir yazıyla haberdar edilir. Ani denetim ise önceden haber verilmeden habersiz bir şekilde denetim yapılmasıdır. Kurum iç denetimlerinde daha çok görülen bu tarz bir yöntem idarenin her an denetime hazır halde bulunmasını gerektiren bir durumdur. Ani denetimler özellikle Hazine ve Maliye Bakanlığında tahsilat işlemlerinin yoğun olarak gerçekleştiği vergi dairelerinin vezne birimlerinde kasa sayımında kullanılan bir yöntemdir.

---

<sup>6</sup> Gizli, gizlenmiş



## **4.2. Yerinde-Evrak Üzerinde Denetim**

Yerinde denetim, denetim yapılacak kurumda ve fiilen gözlem tekniği de dahil kullanılarak yapılan denetimdir. Bu suretle denetlenen kişi, organizasyon ve konu hakkında ayrıntılı ve genel bir değerlendirme yapılabilir (Atay, 1999:51;). Yerinde denetimler etkili bir yöntem olmasına karşılık denetçinin kaldığı süre boyunca ortaya çıkacak giderleri bakımından maliyetlidir. Ancak gerçek denetim sonuçları ve birden fazla denetim tekniği kullanılabilmesi açısından yararlıdır. Evrak üzerinde denetim ise denetim yapılan kuruma gidilmeden, denetlenecek belgelerin istenmesi ve bu belgeler üzerinden bir görüş oluşturulmasıdır. Sayıştay'ın eski denetim modelinde sıkça uygulama alanı bulan evrak üzerinde denetim, yeni denetim modelinde ilk olarak kurumu tanımakla başladığından dolayı az başvurulan bir yöntem olmuştur. Yeni denetim modeli, yerinde denetimi neredeyse zorunlu hale getirmektedir.

## **4.3. Sorgulu-Sorgusuz Denetim**

Denetim yapılan alanla ilgili yetkililerin bilgisine başvurulmasına sorgulu denetim adı verilmektedir. Bunun için bir sorgu kağıdı oluşturulmaktadır. Denetim yapılan alan veya kişilerle ilgili bir veya daha fazla kişinin konu hakkında bilgisine başvurulur. Sonrasında bu bilgiler denetçi tarafından değerlendirilmek suretiyle bir görüşe ulaşılır. Sorgusuz denetim ise daha çok bir olayın aydınlığa kavuşmasına yönelik olarak bilgi ve belge toplamak suretiyle bir değerlendirme yapılmasıdır. Sorgusuz denetimde denetim riski, sorgulu denetime göre daha fazladır.

## **4.4. GÜdümlü-Serbest Denetim**

Güdümlü denetim, denetimin bir üst otorite tarafından başlatılması ve denetleyenin ve denetim konusunun kapsam ve tür açılarından yönlendirilmesidir (Atay, 1999:52). Üst yönetim bir konu hakkında denetim ihtiyacı ortaya çıktığında bir yazıyla (güdümlü) denetime başlanılmasını isteyebilir. Denetim yapılması bir başvuruya bağlıdır. Serbest denetim ise önceden belirlenmiş takvim çerçevesinde bağımsız ve tarafsız bir biçimde denetimin planlanması, uygulanması, tamamlanması ve raporlanması aşamalarından oluşur. Bir denetim tümüyle güdümlü ya da tümüyle serbest olamaz.

#### **4.5. Bireysel-Kurumsal Denetim**

Denetim başlangıcından sonuna kadar tek bir kişi ile gerçekleştiriliyorsa bireysel denetimden söz edilir. Üst yöneticilerin astlarını herhangi bir kurul, komite, komisyon ve iç denetim ekibini görevlendirme yapmadan hiyerarşik olarak denetlemeleri bireysel denetime örnek verilebilir. Kurumsal denetim ise bir kurul, komite veya komisyon tarafından denetim işleminin yerine getirilmesidir. Bağımsız denetim ve dış denetim kurumsal denetime bir örnektir. Sayıştay denetimi ise grup başkanlıklarınca yerine getirildiğinden dolayı kurumsal denetim alanına girmektedir. Ayrıca kurumsal denetim yönteminde, asıl denetçi yardımcılardan ve uzman elemanlardan yararlanma yöntemi de en sık başvurulan yöntemlerdendir (Atay, 1999:54).



## İKİNCİ BÖLÜM

### DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM

#### 1. YÜKSEK DENETİM

Yüksek denetim, denetim kavramı içerisinde tüm dünyada ve Türkiye'de karşılık bulan en geniş denetim biçimidir. Ülke Sayıştay'larının anayasalarından almış oldukları yetki çerçevesinde en üst düzeyde kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının denetlenmesi ihtiyacına tarihin her döneminde rastlamak mümkündür. Böylesi bir ihtiyaç beraberinde yüksek denetim olgusunu ortaya çıkarmıştır. Bu açılarından yüksek denetim, türü, niteliği, kapsamı ve fonksiyonları ile bir bütün olarak değerlendirilmelidir.

Sayıştay denetimi, yürütme erki içerisinde yer alan iç ve dış denetimden farklı niteliklere sahiptir. Bu kavram ülkemizde daha çok dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak Sayıştay denetimini karşılamak üzere "yüksek denetim" kavramının uluslararası literatürde yaygın bir kullanıma sahip olduğu söylenebilir (Köse: 2001:29).

Yüksek denetim, anayasa kaynaklı, mensuplarının anayasal güvenceye sahip olduğu, bazı ülke uygulamalarında yargı yetkisi verilmiş bulunan bağımsız ve tarafsız kurum ve kuruluşlarca parlamento adına yapılan ve sonuçları parlamentoya raporlanan denetimleri ifade eder (Köse, 2007:113). Yüksek denetim, kamu kaynağının kullanıldığı her alanda parlamentonun gücünün hissedilmesini sağlar. Parlamentonun halk adına egemenlik yetkisini kullanırken, az veya çok kamu kaynağını kullanan tüm kurumların ve üst yönetimin her türlü faaliyetlerini denetleyebilme yetkisine sahip olması şarttır. Çünkü yüksek denetime tabi olan her bir alan, aynı zamanda parlamento egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir (Bayrak ve Avcı., 2012:102).

#### 1.1. Yüksek Denetim, Niteliği, Kapsamı ve Fonksiyonları

Yüksek denetim kuruluşlarının ortak gayesi parlamento adına kamu kaynaklarının kullanılmasıdır. Ülkeler bazında farklı nitelik ve özelliklere sahip olsalarda tamamına yakını vergilerin kullanımını denetlemektedirler. Amaç aynı olunca yapı itibarıyla de büyük ölçüde benzer organizasyon yapılarına sahiptirler.

Yüksek denetim kurumları nitelik ve kapsam açısından mali denetim ve performans denetimi olmak üzere temelde iki ayrı denetim metodu uygulamaktadırlar (Köse, 2007:66). Yapılış şekli, uygulaması ve siyasal yönü ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekte ise de denetimler mali ve performans açılarından gerçekleştirilmektedir.

Mali denetim, düzenlilik denetimi olarak da bilinmektedir. Mali denetimde kamu idaresince yapılan tüm muhasebe kayıtlarının doğruluğu, mali tablolara yansımaları, düzenlenmesi gereken mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ve tüm işlemlerin yürürlükteki yasal düzenlemelere göre yapılıp yapılmadığının ortaya konulması ve raporlanması işlemidir. Başka bir deyişle mali denetim bir kurum veya kuruluşun gelirleri, giderleri ve mallarının yönetimine ve incelenmesine yöneliktir (Falay, 1997:18). Günümüzde mali denetim kapsamı içerisinde iç kontrol denetimi ya da risk denetimi de icra edilmektedir. İdarede etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı mali tabloların hata riskini azaltarak tabloların makul güvence vermesini sağlamaktadır. İdare amaç ve hedeflerini gerçekleştirirken karşısına çıkabilecek riskleri önceden öngörerek bu risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik tedbirler almalıdır.

Performans denetimi ise yüksek denetim kurumlarında mali denetime göre daha yeni bir uygulamadır. Bir kısım ülkelerde sadece verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) denetimi olarak gerçekleştirilmektedir. Ülkemizde ise idarelerce hazırlanan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları üzerinde yapılan denetim ile VET birlikte gerçekleştirilmektedir. Bu tarz bir denetim yaklaşımı kaynakların verimli kullanılması, program etkinliği, performans yönetim kapasitesi ve performans verilerinin denetiminden oluşmaktadır (Barzelay, 1996:22-25'den aktaran Köse, 2007:78).

Yüksek denetim işlevsel olarak demokrasi ile ilişkilidir. Demokrasinin gereği olarak mali şeffaflık ve hesap verebilirlik bir ülkede ne kadar etkin kullanılıyorsa o ülkede demokrasi o kadar yerleşik denebilir. Nitekim Yalçın (2017:102-118) yapmış olduğu çalışmada mali şeffaflık, Sayıştay'ın bağımsızlığı ve Sayıştay'ın örgütlenme yapısının kamu borcuna etkisini incelemiş ve mali şeffaflığın kamu borcu üzerinde negatif yönlü ve anlamlı bir etkisinin bulunduğu sonucuna varmıştır. Yani mali şeffaflık arttıkça kamu borcu azalmaktadır. Yine aynı şekilde Sayıştay'ların

bağımsızlığı arttıkça kamu borcunun azaldığı görülmüştür. Kamu borç yükü ile toplumsal refah yakın ilişkilidir. Ülkemizde yüksek denetim organı olan Sayıştay'ın yeni kanunla belirlenen kapsamı Sayıştay Kanununun 1. maddesinde belirtilmiştir. İlgili maddede amaç ve kapsam;

*“Kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştayın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemek”*

olarak belirlenmiştir. Sayıştay Anayasal bir organ olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Yapısı itibariyle ülkemizde tarihi oldukça eskilere dayanmaktadır. Sayıştay'ın yapısı ve işleyişi ile ilgili bilgilere bu çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinilecektir.

## **1.2.Yüksek Denetim Kurumları**

Bütçe hakkı çerçevesinde yetkiyi elinde bulunduran hükümetlerce yapılan ve vatandaştan alınan vergilerle finanse edilen kamu harcamalarının denetimi yüksek denetim kurumları olarak adlandırılan devlet organları tarafından yerine getirilmektedir. Yüksek denetim kurumları parlamentolar adına denetim icra ederler. Devlet kurumlarına tahsis edilen ödeneklerin mevzuatına uygun olarak harcanıp harcanmadığı, kamu zararı riskinin olup olmadığı ve modern denetimde esas olan kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı alanlarında denetim yapmak bu kurumların görev alanındadır. Yüksek denetim kurumları sadece bütçelerin harcanma süreci değil aynı zamanda gelirlerin tahsili noktasında da denetim icra ederler. Daha açık bir ifadeyle; yüksek denetim kurumları devletin hem giderleri hem de gelirlerinde parlamento adına denetim yetkisine haiz kuruluşlardır. Bu kurumlar aynı zamanda dış denetim kurumu olarak ta algılanırlar.

Yüksek denetim kurumlarının yapacakları kamu sektörü denetimleriyle; kamu kurum ve kuruluşlarının politika, program veya faaliyetlerinin yönetimi ve performansı hakkında yasama ve diğer gözetim organları, yönetimden sorumlu

olanlar ve halka yeterli ve uygun denetim kanıtına dayalı, bağımsız, tarafsız ve güvenilir bilgi, değerlendirme, sonuç veya görüşler sağlaması; hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığın artırması; sürekli gelişimi, kamu kaynakları ve varlıklarının uygun kullanımını ve kamu yönetiminin performansına olan sürekli güveni teşvik etmesi beklenir (Uzun, 2018:29).

### **1.3. Yüksek Denetim Kurumlarının Tarihçesi**

Tarihte çok geniş yetkileri bulunan kralların halktan vergi toplama alanında da zaman zaman aşırılıklara gittiği bilinmektedir. Kraliyetin vergi toplama kabiliyetinin daralması ve krala tanınan feodal hakların sınırlandırılması gerektiği 13.yy'da sesli olarak dile getirilmeye başlanmıştır (Ambler, 2018:41). Vergi koyma, değiştirme, oranlarını belirleme gibi yetkileri bulunan kralların bu yetkilerinin aşırı olduğu ve sınırlandırılması gerektiğini savunan mülk sahiplerinin başardığı ilk mali uzlaşma belgesi olan Magna Carta Libertatumu'nun (1215) imzalanmasıyla oluşturulan halk meclisleri daha sonra parlamentoya evrilmiştir (İnan, 1992:3). Magna Carta Libertatumu ile "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi de benimsenmiştir. Bu ilkenin temelinde parlamentoda söz sahibi olma anlayışı vardır (Bozdoğan vd, 2016:36).

Yüksek denetim kurumlarının ortaya çıkması tarihte parlamentoların kurulmasıyla aynı dönemlere rastlamaktadır. Başlangıçta halk adına toplanan vergilerin ve yapılan kamu harcamalarının denetimi parlamentolar tarafından yerine getirilirken bu alanın teknik bir alan olması ve uzmanlık gerektirmesi sebebiyle yüksek denetim kurumları da çok geçmeden kurulmuşlardır.

Dünyada yüksek denetim kurumları her ülkede tarihi süreç içerisinde değişik yöntemlerle denetimlerini icra ederken bir organizasyon ve örgütlenme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Dağınık olan denetim yöntemlerinin birleştirilmesi, standart geliştirilmesi ve denetim tecrübelerinin paylaşılması gibi amaçlarla 1953 yılında Küba Havana'da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) adıyla uluslararası bir organizasyon kurulmuş ve bugüne kadar süregelmiştir. INTOSAI'nın merkezi Avusturya Viyana'dadır. Bir kamu denetim işbirliği organizasyonu olan INTOSAI, tüm dünyada parlamentolar adına denetim yapan yüksek denetim kurumlarına denetim alanında standartlar geliştirir ve üye ülkelerin bu standartlara uyması beklenir. Türk Sayıştay'ının da 1965 yılında üye

olduğu INTOSAI, bugüne kadar 50'ye yakın standart geliştirmiştir. INTOSAI, ülkemizde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı olarak isimlendirilmiştir. Geliştirilen standartlara ise Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) adı verilmektedir.

INTOSAI ile ilgili en önemli kilometre taşı Lima Deklarasyonudur. 1977 yılı Ekim ayında Peru'nun başkenti Lima'da düzenlenen IX.INCOSAI kongresinde Devlet denetimi ile ilgili temel kurallar belirlenmiş ve yönerge hazırlanmıştır. Sonuç bildirgesi olarak Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi yayımlanmıştır. 25 bölümden oluşan Lima Deklarasyonunda ("Sayıştay Başkanlığı", 2018a), denetimin amacı, türleri, denetim kurumlarının bağımsızlığı, parlamento ile ilişkiler, yetkiler, denetim teknikleri gibi çeşitli başlıklarda standartlar belirlenmiştir. Üye ülke Sayıştay'ları da bu deklarasyonun önerdiği standartları kendi mevzuatlarına uyarlamaya çalışmışlardır. Kongreden sonra alınan kararlar aşağıdaki belirtilmiştir. Deklarasyon belgesinin giriş kısmında kongrenin;

- *Kamu kaynaklarının mevzuata uygun ve verimli kullanımının, yetkili mercilerce alınan kararların etkinliği ve başarılı bir kamu mali yönetimi için gerekli şartlardan biri olduğu,*
- *Her ülkenin, bağımsızlığı yasayla güvence altına alınmış bir Yüksek Denetim Kurumuna sahip olmasının gerekliliği,*
- *Denetimin, kamu kaynaklarının mevzuatına uygun ve etkin kullanımı, sağlıklı bir kamu mali yönetiminin oluşturulması, idari faaliyetlerin yerinde uygulanması ile tarafsız raporların yayımlanması suretiyle bilgilerin ilgililere aktarımının, devletlerin istikrarı ve gelişimleri için gerekli olduğu,*
- *Devlet faaliyetlerinin genişlemesi sonucu yüksek denetim kurumlarının daha da gerekli hale geldiği,*
- *Önceki INTOSAI kongrelerinde dağıtılması bütün üye ülkelerce onaylanan "Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi" başlıklı dokümanın yayımlanması ve dağıtılmasına"*  
karar verdiği deklare edilmiştir.

## **2. DÜNYADA YÜKSEK DENETİM**

Denetim olgusunun ortaya çıkışında halkın yönetimden talepleri ve bunun neticesinde halk için yapılan harcamaların ve toplanan gelirlerin nasıl kullanıldığı

yönündeki kontrol ihtiyacının büyük oranda etkili olduğundan bahsetmiştik. Görüldüğü üzere eğer halk varsa yönetim vardır ve eğer yönetim varsa denetim mutlaka olmalıdır. Devletin yönetim şekli ne olursa olsun mutlak iktidarların harcamaları minimal düzeyde ya da ileri düzeyde denetlenmektedir. Dünya geneli tüm ülkeler yüksek denetim kavramı ile tanışmıştır. Yüksek denetimin uygulanma biçimi, bağlı olduğu birim, yargı yetkisine haiz olup olmama, yerel yönetimlerin denetlenmesi gibi alanlarda farklı uygulamalar olmasına karşılık özünde yüksek denetim, parlamento adına bütçe hakkının kullanımının denetlenmesi ve sonuçlarının parlamento ve halka raporlanmasıdır. Zaten INTOSAI (Yüksek Denetim Kurumları Örgütü), ülke uygulamalarındaki bu farklılıkları gidermek ve denetimde standartlar geliştirmek için kurulmuştur.

Dünya ölçeğinde Westminster modeli, Napolyon tipi denetim modeli ve kurul tipi denetim modeli olmak üzere üç türlü denetim modeli bulunmaktadır. Westminster modeli Anglo Sakson veya parlamento modeli olarak da bilinmektedir. İngiltere, Danimarka ve İrlanda gibi bazı Avrupa ülkelerinde, ABD, Şili ve Peru gibi bazı Latin Amerika ülkelerinde bu model uygulanmaktadır. Bu denetim modelinde profesyonel denetçiler ve teknik uzmanlar, hükümetin kamusal faaliyetleri ve mali yapısıyla ilgili dönemsel raporlar hazırlamaktadır (Şanlı ve Çiçek, 2015:6). Anglo-Sakson geleneğinde iktisat ön planda olduğu için her kamu idaresi kendisine verilen kamu kaynaklarının etkin kullanımından sorumludur (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018:99).

Napolyon tipi hesap mahkemesi olarak adlandırılan denetim modelinde yüksek denetim kurumları, yasama, yürütme ve yargı erklerinden bağımsız yargısal yetkiye sahiptirler. Anayasada yargı yetkisi tanımlaması “hesap mahkemesi” şeklinde yer alır. Türkiye, Fransa, Kolombiya ve Brezilya gibi ülkelerde bu denetim tipi bulunmaktadır.

Kurul tipi denetim modelinde ise denetim organı yürütmeden bağımsız olarak ve parlamento denetimine yardımcı olacak şekilde teşkilatlanmıştır. Denetim organı esas olarak hükümetin gider ve gelirlerini analiz etmek ve sonuçları parlamento rapor olarak sunmaktadır. Almanya ve Hollanda, Arjantin, Endonezya, Japonya ve Kore dâhil bazı Asya ülkelerinde bu dış denetim modeli uygulanmaktadır (Şanlı ve Çiçek, 2015:7).



Çalışmamızda fikir vermesi açısından bazı ülke örnekleri verilecektir. Yüksek denetim alanında oldukça ilerlemeler kaydetmiş Kıta Avrupa'sı ülke örnekleri, ABD Sayıştay'ı ve teknolojik olarak gelişmiş ülke olan Japonya Sayıştay'ı incelenmiştir.

## 2.1. Avrupa' da Yüksek Denetim

Dünyada yüksek denetimin ilk uygulama Avrupa ve özellikle de İngiltere'de ortaya çıkan parlamentoya bütçe verilmesi uygulamaları sayılabilir (Köse, 2007:103). İngiltere bir anlamda parlamenter demokrasinin de kuruluşu için ilk örneklerden sayılabilir. Avrupa ülkelerinin çoğunluğunun Avrupa Birliği üyesi olması nedeniyle Avrupa Birliği'ndeki yüksek denetim uygulamalarının incelenmesinde fayda vardır. Dünyadaki yüksek denetim uygulamalarının incelenmesi, Avrupa Birliği Sayıştay'ının gerçekleştirdiği yüksek denetim işlevlerinin daha iyi analiz edilebilmesi için önem taşımaktadır (Özekicioğlu, 2018:75). Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki Sayıştay kurumsal yapıları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir ("National Audit Office", 2005:4).

**Tablo 2: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerin Sayıştay Yapıları**

<b>Yüksek Denetim Türü</b>	<b>Avrupa Birliği Üye Devletleri</b>
Yargısal işleve sahip bir mahkeme niteliğinde	Fransa, İtalya, Belçika, İspanya, Yunanistan, Portekiz
Yargı işlevi olmayan nitelikte bir model	Almanya, Hollanda, Çek Cumhuriyeti Slovakya, Lüksemburg
Genel Denetçi (General Auditor) veya bir başkan tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisi şeklinde bir model	Macaristan, İrlanda, Litvanya, İngiltere, Malta, Polonya, Kıbrıs Rum Kesimi, Letonya, Estonya, Danimarka, Finlandiya
Merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim yapan ve bir başkanca yönetilen model	Avusturya, Slovenya

Kaynak: National Audit Office (2005), "State Audit in The European Union"

Avrupa Birliği'nde yüksek denetim yine bu birliğe bağlı olan Avrupa Sayıştay'ı (ECA) tarafından yürütülmektedir. Avrupa Birliği'nde Sayıştay, birliğin daha çok gelirlerini ve mali işlerini denetleyen, ilgililere raporlayan dış denetçisi görevini yürütmektedir (Caldeira, 2008: 7-8'den aktaran Özekicioğlu:2018:80).

Avrupa Sayıştay'ı; Avrupa Birliği bütçesinin uygulama sonuçlarını, Avrupa Kalkınma Fonlarını ve diğer Avrupa Birliği kurum ve ajanslarının denetim görevlerini icra etmektedir. ECA, Maastricht Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle 1 Kasım 1993'te tam teşekküllü bir Avrupa Kurumu olarak yerini almıştır ("Avrupa Birliği Başkanlığı", 2018). Avrupa Sayıştayı 28 üyeden oluşur. Bu 28 kişi her bir devletten birer kişi şeklindedir. Bu üyeler, 6 yıllık bir süre için seçilir. Bu üyeler Konsey tarafından Parlamento'ya danışıldıktan sonra, kendi ülkelerinde denetim kurumlarında tecrübeli ve bu görev için yeterlilik kriterlerine sahip kişilerin arasından seçilmektedir. Sayıştay üyeleri bağımsızlık ve tarafsızlık konusunda mutlak güvenceye sahiptirler ("Avrupa Birliği Başkanlığı", 2018).

Avrupa'daki yüksek denetim uygulamalarının daha iyi anlaşılabilmesi için İngiltere, Fransa ve Almanya'daki yüksek denetim uygulamalarına aşağıda değinilecektir. Model olarak aldığımız Fransız Sayıştay'ı ülkemiz modeli ile kıyaslama açısından daha detaylı ele alınacaktır.

### **2.1.1. İngiltere'de Yüksek Denetim**

İngiltere parlamenter demokrasinin ilk ortaya çıktığı ülke olarak bilinir ve bu yönüyle İngiltere'de yüksek denetim de oldukça tarihi bir geçmişe sahiptir. Öyleki 1314 yılında Sayıştay (Comptroller General of the Exchequer) kurulduktan sonra parlamento oluşturulmuştur (Köse, 2007:148).

İngiltere'de Parlatentonun kuruluş yapısı, Kraliçe, Lordlar Kamarası ve Avam Kamarası şeklindedir. Parlatentoya, yasa yapma konusunda tek ve mutlak yetki verilmiştir. Birleşik Krallık Parlatentosu ise Avam ve Lordlar Kamarası olmak üzere ikili bir yapıdan oluşmaktadır. Avam kamarasının üyeleri en çok beş yıllık bir süre için seçilir. Lordlar Kamarasının üyeleri hayat boyu kaydıyla atanırlar ("Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü", 2019a).

Hazine Genel Denetçisi (Comptroller General of the Exchequer) olarak adlandırılan İngiltere Sayıştay'ı, süreç içerisinde bugünkü anlamda NAO (National Audit Office) olarak Ulusal Denetim Ofisi'ne dönüşmüştür. Bu kurumun temel görevi hükümetin kamu harcamalarını ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını denetlemektir. NAO'nun aynı zamanda kamu fonlarının kullanımına ilişkin olarak Parlatentoya bağımsız bir güvence sağlamak, bilgi

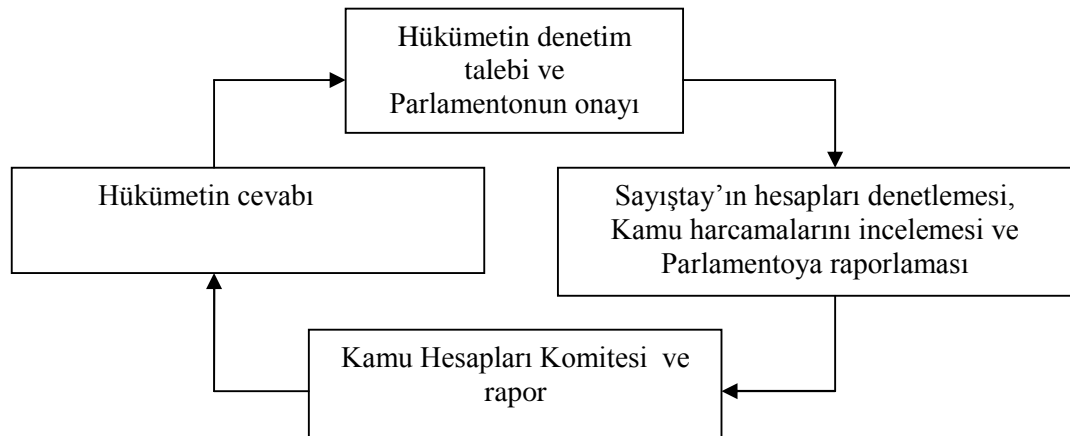
vermek ve tavsiyelerde bulunmak, ayrıca paranın karşılığının (Value for Money) ve daha etkin bir mali yönetimin sağlanması gibi görevleri de bulunmaktadır ("Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü", 2018).

Ulusal Denetim Ofisi mali denetim ve paranın değeri denetimi olmak üzere iki türlü denetim icra etmektedir. Mali denetim ülkemizde de uygulanan şekliyle kurumların finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun denetimidir. Paranın değeri denetimi ise, kalkınma politikaları, yatırım programları ve projeleri çerçevesinde kamu kaynağının karşılığının olması, diğer bir deyişle kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının ortaya konmasıdır.

Ulusal Denetim Ofisi, tam kamusal ve yarı kamusal mal niteliğindeki, eğitim, adalet, sağlık ve savunma alanlarında yapılan kamu harcamalarıyla ilgili hazırladıkları raporları parlamentoya sunarlar. Bu raporlar ilgili kamu idarelerinin en üst yöneticileri tarafından incelenip tartışılmakta ve raporlardaki hususların gerçekleştirilmesine yönelik eylem plânları saptanmaktadır (Kazan, 2010:198). Raporlar, parlamentonun bir üst ihtisas komisyonu olan Kamu Hesapları Komitesinde görüşülür (Köse, 2007:151). Komite Sayıştay raporlarının başlıca kullanıcıdır. Bu raporlar komitenin uygun görmesi halinde Parlamentonun diğer komisyonlarına da gönderilebilir (Köse, 2007:152).

İngiltere Sayıştayı aşağıdaki şekilde gösterildiği şekilde denetim fonksiyonunu icra etmektedir (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü", 2018).

#### Şekil 1: İngiltere’de Sayıştay Denetimi Döngüsü



### **2.1.2. Fransa'da Yüksek Denetim**

Yönetimin eylem ve işlemlerinin usul denetimi, insan hak ve özgürlüklerinin yürütme karşısında korunması ve yönetimin etkinliğinin sağlanması konusunda, genel ve ileri düzeyde bir denetim yapısı olması ve eski ve köklü bir yargı denetimi geleneğine sahip olması Fransa'yı bu alanda önemli bir ülke haline getirmektedir (Atay, 1999:279). Aynı zamanda tarihsel bir devlet geleneğine de sahip olan Fransa, uzun zaman üniter devlet ve merkezi yönetimi birbirinden ayrılmaz parçalar olarak görmüştür. Yıllar itibariyle "merkeziyetçi yönetim" modelinden uzaklaşarak "yerinden yönetim" modelini uygulamaya koymuş olsa da yerel yönetimler üzerinde belirli bir gözetim ve denetim işlevini etkin bir biçimde uygulamaktadır (Pişkin, 2011:53).

Sayılan bu özellikler Fransa'nın birçok ülke için model ülke olarak benimsenmesine sebep olmuştur. Osmanlının son yıllarından itibaren Türkiye'nin de Fransa'nın bu yönetim ve denetim yapısından etkilendiği söylenebilir. Öyle ki mali yönetim başta olmak üzere denetim yapımızın da Fransa ile büyük ölçüde benzerlikler göstermektedir (Köse, 2007:120). Bu sebeple çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla Fransa Sayıştayı üzerinde biraz daha detaylı durulacaktır.

Fransa, Kıta Avrupası modeli adı verilen ve Roma Hukuku geleneğine dayanan bir modelin içerisinde yer almaktadır. Bu gelenekte devletin, anayasa ile yetkileri katı bir biçimde belirlenmiş, organları ile yasalara katı bir biçimde bağlı, mali yönetim, kontrol ve denetiminde de hukuka uygunluğa aşırı önem verilmesi gibi kuralları bulunmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018:94).

#### **2.1.2.1. Fransa Sayıştayı**

Fransa'da Sayıştay'ın kökeni ortaçağda parlamento kurulmadan önce krala yasama ile ilgili tavsiyelerin verildiği ve bir çeşit yargılama görevi de bulunan "curia regis" konseyinin yüksek mahkeme (Cour des Comptes) şekline dönüşmesiyle ortaya çıkmıştır. 15.yy'da Cour des Comptes, konsey sonrası monarşinin en büyük ikinci kurumu durumunda bulunmaktaydı ve devletin denetiminden sorumluydu. 16.yy'dan itibaren etkisini yitirmesi ve hem mali kontrol "ita amiri" hem de muhasebeci "sayman" denetimlerinde zaaf lar ortaya çıkmasıyla kral 17.yy'da konseye yetkilerini tekrar iade etmiştir ("Cour des Comptes", 2018).

I. Napolyon tarafından tekrar kurulan ve düzenlenen 1807 tarihli Cour des Comptes (kurum) Fransa'nın en köklü ve en itibarlı kurumlarından (Köse, 2007:121). Kurum, Fransa kamu kaynaklarının kullanımını denetleyen en üst organdır. Hükümetten ve parlamentodan bağımsızdır. Mali yargı yetkisine sahip olmanın yanı sıra kamu politikalarının değerlendirilmesine katkıda bulunma, denetleme, karar verme ve kamu ve sosyal güvenlik hesaplarını onaylamadan sorumludur.

Kurum 3 adet temel değer benimsemiştir ("Cour des Comptes", 2018);

- **Bağımsızlık;** Kurum, Birleşmiş Milletler tarafından onaylanan iyi yönetim gerekliliklerine uygun olarak bağımsız olmalıdır. Bu bağımsızlık, 1807'de kurulduğundan bu yana olduğu gibi, mahkeme statüsüne dayanmaktadır. Kurumun bağımsızlığı aynı zamanda daimi hakimler olan üyelerinin bağımsızlığından da kaynaklanmaktadır. Üyelerin yasal hakimlik teminatları 2006'dan beri güçlendirilmiştir. Bunlar, sulh hakimi olmayan teftiş personeli, raportör, uzman ve asistanlar için de geçerli olan bir uygulama ile desteklenmiştir.
- **Adil Yargılama;** Bu değer, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi tarafından kurulan yasal işlemlerde genel bir ilkedir. Bu kural Mahkemenin tüm prosedürlerine uygular. Adil yargılama uygulama yöntemleri, art arda yapılan reformlarla yıllar içinde önemli ölçüde değişmiştir. Sorgulanan kişinin bakış açısını duyma yükümlülüğü ile makul bir süre zarfında denetim yapma ihtiyacı arasında her zaman denge aranır.
- **Kollektif Sorumluluk;** Fransa hukukunda genel bir usul ilkesi olmasa da, Mahkemenin işleyişinde önemli bir ilkedir. Bu ilkede Sulh yargı "kovuşturma ve savunma için" soruştursa da, gözlemlerinin neye yol açması gerektiğini ve yasal mı yoksa yasal olmayan sonuçların mı olabileceğini önerir. Kararlar toplu olarak yapılır ve kişisel tercihlerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olur; Dahası, her bireyin pozisyonu, işlemlerin gizliliği ile kaplıdır. Toplu sorumluluk genellikle vurgulanır ve bazen yanlış anlaşılabilir. Bununla birlikte, Mahkemenin meşruiyeti ve güvenilirliği için gereklidir.

Fransa anayasasının 47/2. maddesinde Sayıştay, " *Hükümetin faaliyetlerinin denetiminde Parlamentaoya yardımcı olur. Sayıştay, sosyal güvenlik finansmanı yasalarının uygulanmasının denetiminin yanı sıra kamu politikalarının değerlendirilmesinde Hükümete ve Parlamentaoya yardımcı olur. Sayıştay, kamuya açık raporlar marifetiyle halkın bilgilendirilmesine katkıda bulunur. Merkezi idarelerin hesapları yasalara uygun ve doğru olmalıdır. Hesaplar, söz konusu idarelerin yönetim, varlık ve mali durumlarının sonuçlarını doğru ve açık şekilde sergiler.*" şeklinde tanımlanmıştır ("Adalet Bakanlığı", 2019). Buna göre Sayıştay'ın değerlendirme, kontrol ve onaylama şeklinde 4 temel görevi bulunmaktadır.

Fransa Sayıştay'ının denetim fonksiyonları aşağıdaki şekildedir ("Cour des Comptes", 2018);

- **Kamu Muhasebe Memurlarının hesaplarının denetimi;** Sayıştay, kamu muhasebe memuru (kamu görevlileri veya kamu gelirlerini yönetmeye yetkili) hesaplarını değerlendirir; gelir ve giderlerin doğru olup olmadığını kontrol eder. Hesaplar doğruysa veya temerrüde düşerse, muhasebeciyi borçtan kurtarır. Kamu zararına neden olan usulsüzlük hallerinde ise tutar ilgiliden tahsil edilir.
- **Kamu kaynaklarının kullanımının denetimi;** Sayıştay, kamu kaynaklarının mevzuata uygun (düzenlilik), verimli ve etkili kullanımını denetler.
- **Kamu politikalarının değerlendirilmesine yardımcı olma;** Sayıştay, kendisine gönderilen kamu politikalarını kontrol eder, uygunluğunu denetler. Bu politikalar hem ulusal hem de yerel olarak yapıldığında, Bölge veya Bölgesel Hesap Mahkemeleri (Regional and Territorial Chambers of Accounts, RTCA) ile ortak soruşturmalar yapar.
- **Raporlama;** Sayıştay, kamuya kesin, tam ve anlaşılır finansal bilgi kaynağı ve Devlet ile Sosyal Güvenlik alanının finansal gerçekliğini mali saydamlık ölçüsünde açıklamakla görevlidir. Hazırlanan raporların tamlık, açıklık, tutarlılık, dönemsellik, şahsılık, süreklilik, maliyet esas, tarafsızlık, önemlilik gibi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanması gereklidir.

### **2.1.2.1.1. Fransa Sayıştay Teşkilat Yapısı**

Fransa Sayıştay Başkanı Cumhurbaşkanınca atanmaktadır (Köse, 2007:122). Teşkilatta bir genel sekreter ve iki genel sekreter yardımcısı bulunmaktadır. Mahkeme yedi daireden ve bir Genel Savcılıktan oluşur. 2014 yılı itibariyle Sayıştay'da 725 kişi istihdam edilmiştir. Birinci Başkan ve Başsavcı'ya ek olarak, 2013 yılı sonu itibariyle, 8 Daire Başkanı, 142 baş denetçi (conseillers-maîtres), 66 üst düzey denetçi (conseillers référendaires) ve 17 genç denetçi (auditeurs) bulunmaktadır. Memurlar ve özel sektör uzmanları, üye hakimler tarafından yürütülen denetimlere yardımcı olmaktadır. Kurum personel yapısı içerisinde özel sektör uzmanlarının yanı sıra denetim ve idari yönetime yardımcı olmak üzere görevli memurlar dahil olmak üzere hakimler ve diğer denetim personeli bulunmaktadır ("Cour des Comptes", 2018).

### **2.1.2.1.2. Fransa Sayıştay Denetim Prosedürü**

Sayıştay'ın kamunun tüm mali işlemlerinin tamamını yıllık olarak denetlemesi tüm dünyada olduğu gibi denetim mantığında mümkün değildir (Köse, 2007:123). Genel kabul görmüş denetim standartlarında tüm kurumların her işleminin her yıl denetimi değil de bir plan ve program çerçevesinde örneklem metodu kullanılarak seçilen kurumlarda denetim yapılması ve önceden belirlenen bir denetim riski<sup>7</sup> makul kabul edilerek sonucun genele uyarlanması şeklinde uygulanmaktadır. Tüm kurumların tüm işlemlerinin denetimi için gerekli zaman yeterli olmayabilir ya da bunun için yeterli personel olmayabilir. Bunun için yukarıda bahsedilen denetim prosedürü INTOSAI tarafından da kabul edilmiştir<sup>8</sup>.

Fransa'da Sayıştay raporları tamamen bu alan için yetkilendirilmiş özel bir komisyonda değil Millet Meclisinin ve Senato'nun maliye komisyonlarında görüşülmektedir ("Sayıştay Başkanlığı", 2018).

Fransa Sayıştay denetim prosedürü aşağıdaki şekildedir ("Cour des Comptes", 2018);

---

<sup>7</sup> Risk seviyesi, "Denetim Riski= Yapısal Risk X Kontrol Riski X Denetçi Riski" denkleminde yola çıkılarak belirlenir. Ayrıntılı bilgi için <http://dergipark.gov.tr/vizyoner/issue/23012/246093> Erişim Tarihi: 18.11.2018

<sup>8</sup> Konuyla ilgili ISSAI 1230, 1300, 1320, 1500, 1530 nolu standartları incelenebilir.

- **Denetlenen Tarafa Yapılan Bildirim;** Denetimden sorumlu olan Mahkemenin başkanı, denetlenecek bölüm veya organın doğrudan başkanına bir "denetim başlangıcına ilişkin bildirim" imzalar ve gönderir. Bu, denetimin kapsamını, denetim ekibinin üyelerinin isimlerini ve yapılması muhtemel takvimi içeren bir bilgidir.
- **Denetçi-Yönetici Toplantısı;** Denetim ekibi üyeleri, yöneticilerle tanışır ve denetimin konuları ve prosedürleri ile devam etmekte olan diğer denetimlere nasıl uyacağı konusunda bilgi verir.
- **Denetime Başlama;** Raportörlerin çok geniş araştırma hakları vardır. Örgütün muhasebe ve idari belgelerine dayanarak soruşturmaya, anketlerin cevaplarına ve varsa muhasebecinin verdiği cevaplara dayanarak soruşturmaya devam ederler. Daha sonra raportörler, denetimden kaynaklanan planlı eylemlere ilişkin gözlem ve önerilerini “soruşturma raporu” başlıklı bir belgeye kaydederler, bu mahkeme tarafından incelenir.
- **Denetim Sonu Toplantısı;** Denetim ekibi, denetlenen kurumun yöneticileri ile denetim sürecinde yapılan gözlem ve analizler üzerine bir toplantı yapar ve vardıkları sonuçları paylaşır.
- **Raporun Mahkemeye Sunulması;** Rapor mahkemeye sunulur. Mahkeme başkanı, Savcılığın bulgularını açıklar, raportör önerilerini paylaşır ve bunlar raportör tarafından onaylanır veya reddedilir.
- **Raporun Sorumlulara Gönderilmesi;** Denetlenen kurumlara ait gözlem ve analizler Birinci Başkan tarafından imzalanan özel bir yazı aracılığı ile sorumlu bakanlara gönderilir. Sorumlu bakanların bu yazıya 3 ay içinde cevap vermesi gerekir (Köse, 2007:125). Bu süre ilgili yazıda belirtilir.
- **Duruşma Yapılması;** Mahkeme, yöneticiler için bir duruşma yapmaya karar verebilir. Bu durumda Mahkeme başkanı sorumluları belirlediği bir tarihte bilgilendirir ve ayrıca Mahkemenin daha fazla açıklama istediği alanları belirtebilir.



### **2.1.2.2. Fransa Bölge Hesap Mahkemeleri (Bölge Sayıştayları)**

Fransa'da seksenli yılların başında yerel yönetimlerle ilgili önemli reformlar gerçekleştirilmiştir. Bu reformların en önemli başlıklarından birisi yerel yönetimlerin mali konuları da ilgilendiren yasal düzenlemeleridir (Belanger, 1994). 1982 tarihli Âdemimerkeziyet Yasası ile yerel yönetimlere çok geniş yetkiler verilmiş olup ilgili yasayla Bölge Hesap Mahkemeleri (Bölge Sayıştayları) kurulmuştur (Köse, 2007:127). Bölge Hesap Mahkemeleri, kamu muhasebecilerinin hesaplarını denetler. Aynı zamanda yönetimi inceleyen, bölgesel otorite ve kamu kurumlarının bütçe işlemlerini denetleyen bir yapıya da sahiptir. Böylece, yerel kamu yönetiminin doğruluğunu ve kalitesini sağlarlar, bölgesel otorite finansmanlarının dengeli ve yerel hesapların güvenilir olup olmadığını kontrol ederler. Kamuoyunu bilgilendirmenin yanı sıra usulsüzlüklerin düzeltilmesini ve yönetim hatalarının düzeltilmesini zorunlu kılma konusunda geniş yetkileri vardır. Bu şekilde, kamu yönetiminin şeffaflığına katkıda bulunurlar ("Cour des Comptes", 2018).

Yapılan faaliyetlerde bir açık veya eksik fon kaydedildiyse, gelir eksik elde edildiyse, kamu gideri hatalı bir şekilde yapılmışsa ve kamu muhasebecisi sebebiyle üçüncü kişilere tazmin ödenmek zorunda kalındıysa ilgililer mahkeme tarafından sorumlu tutulabilirler.

Bölge Hesap Mahkemeleri yerel yönetimler ile bu yönetimlere bağlı kamu teşebbüslerinin kamusal hesaplarının yargılanması ile görevlidirler. Bununla birlikte yerel yönetimlerin yönetimine katkı sağladıkları örgütlerin işleyişini denetleme görevleri de mevcuttur (Belanger, 1994). Daha açık bir ifadeyle kamudan aktarılan fon payının ortaklık yarı oranını aştığı yerlerde fonun tamamı, Kamu fon payının %50'nin altında olduğu kurumlarda ise Sayıştay, sadece kamuya ayrılan kısmı denetleyebilmektedir.

### **2.1.3. Almanya'da Yüksek Denetim ve Alman Sayıştay**

Almanya devleti anayasasına göre ülkede üç ayrı yönetim düzeyi bulunmaktadır. Bunlar Federal Devlet, Federe Devletler ve yerel yönetimlerdir (Köse, 2007:128). Bu yönetimler anayasal açıdan bağımsızdırlar. Ancak bu tarz yönetim sistemlerinde karmaşanın önüne geçilmesi için yetki paylaşımının anayasada açıkça belirlenmesi gereklidir. Almanya Federal Cumhuriyeti'nde de bu

konu Federal Anayasa ile belirlenmiştir (Muratoğlu, 2014:306). Diğer federal devletlerde de benzer bir durum vardır.

Almanya'da 11 adedi batı ve 5 adedi doğu Almanya topraklarında olmak üzere 16 eyalet bulunmaktadır. Federal Almanya Cumhuriyeti olarak anayasal temeli 1949 tarihlidir (Şanlı, İ.Dağlıoğlu vd., 2015:6). Almanya sınırları 1990 yılında Doğu Almanya'nın katılımıyla genişlemiştir.

Almanya'da bugünkü anlamda yüksek denetim ya da Sayıştay, Bundes Rechnungshof adıyla 1949 yılında kurulmuştur. Federal bir yapıya sahip olan Almanya'nın yüksek denetim sisteminin de buna göre yapılandırıldığı görülmektedir. Federal devletin en üst denetim organı Federal Sayıştay'dır. Her eyalette birer adet Federe Devlet Sayıştay'ı bulunmaktadır. Federal Sayıştay ve Federe Sayıştay birbirlerinden bağımsız bir şekilde denetim icra etmektedirler (Köse, 2007:128). Yerel yönetimlerin kendilerine ait denetim organları vardır.

1949 tarihli Almanya anayasasınının 114/2. maddesinde Sayıştay, *"Üyeleri yargıç bağımsızlığına sahip olan Federal Sayıştay, hesap ve bütçenin iktisadi yerindeliği ve usule uygunluğunu denetler. Federal Hükümet ile Federal Meclis ve Federal Konseye her yıl rapor verir. Federal Sayıştay'ın diğer yetkileri federal bir yasayla düzenlenir"* şeklinde tanımlanmıştır ("Adalet Bakanlığı", 2018).

Almanya Sayıştay'ı Federal Sayıştay olarak ta adlandırılır. Federal Sayıştay hükümetin dış mali kontrolü görevini yerine getirir. Faaliyetlerinde bağımsızdır. Federal bütçe ve ekonomi yönetimi denetimlerinde de bu bağımsızlık çerçevesinde haklarını kullanmaktadır.

Federal Sayıştay 51 denetim alanına sahip 9 denetim bölümünden oluşmaktadır. Bölüm ve kısım başkanları hakim teminatına haizdirler. Federal başkan ve başkan yardımcısı kurumu yönetir. Federal makamların hiyerarşisinde Federal Başkan, Federal Şansölye ve Federal Bakanlıklar ile aynı seviyededir ("Bundes Rechnungshof", 2019). Mahkeme olarak adlandırılmasına rağmen, Almanya Federal Sayıştay'ı, kurul tipi örgüt modeline örnek gösterilebilir ancak yargısal bir donanımı bulunmamaktadır (Cornelia, 2012: 696).

Federal Sayıştay, devlet geliri, giderleri, harcama yükümlülüklerini, federal hükümetin varlıklarını ve borçlarını inceler. Ayrıca, gelir veya giderlere yol açmamış

olsalar bile, finansal etkisi olabilecek tüm önlemleri kontrol edebilir. İdari eylem, özellikle büyük programlar için çok sayıda bireysel önlemden oluşur. Federal Sayıştay, bireysel adımları ayrı ayrı inceleyebilir. Bu şekilde, yanlış kararlar erken tespit edilebilir ve düzeltilir.

Federal Sayıştay, denetimlerinin sonucunu, Federal Hükümetin yerine getirilmesi açısından önem taşıyabileceği ölçüde yıllık olarak özetler. Onları Alman Federal Meclisine, Federe Meclis'e ve Federal Hükümete yönlendirir. Örneğin 2016 yılına ilişkin değerlendirmeler aşağıdaki şekilde yapılmıştır;

- Federasyonun bütçe ve mali hesaplarındaki bulgular,
- Federasyonun finansal gelişimine ilişkin bulgular,
- Bölüm ile ilgili gelişmeler,
- Denetim bulguları,
- Diğer inceleme ve danışmanlık sonuçları,
- Parlamentodaki istişarelerin sonuçları
- Federal Sayıştay'ın faaliyetleri ve bütçesi hakkında bir rapor

Denetim bulgularında Federal Sayıştay, kamu idaresinin Federal Sayıştay tavsiyelerine uymadığı durumları bildirir. İdari işlemlerin nerede optimize edilebileceğini, nerelerden ek gelir elde edildiğini veya idari harcamaların nasıl önlendiğini belirtir. Alman Federal Meclisi'nde temsil edilen tüm siyasi grupların üyeleri, Bütçe Komitesi'nin bir alt komitesi olan Denetim Komitesinde bunu tavsiye eder. Kural olarak, Denetim Komitesi, Federal Sayıştay'ın bulgularını ve tavsiyelerini kabul eder. Ayrıca, federal hükümetten Federal Sayıştayın tavsiyelerini yerine getirmesini istediği olaylar hakkında kararlar alınmaktadır ("Bundes Rechnungshof", 2019).

Almanya'da her bir eyalette bir Bölge Sayıştay'ı yer almaktadır (Köse, 2007:134). Bölge Sayıştayları denetim yapısı itibariyle Federal Sayıştaylarla aynıdır. Ancak bazı önemli kamu hizmetlerinde ortak olarak faaliyetlerini yürütebilirler.

## **2.2. ABD' de Yüksek Denetim ve ABD Sayıştayı**

ABD federal bir hükümet sistemi mevcuttur. Hükümet olarak ulusal düzey, eyalet düzeyi ve yerel yönetimler düzeyi olmak üzere 3 çeşit yönetim biçimi

bulunmaktadır. ABD Anayasasında Ulusal ve eyalet yönetimleriyle ilgili meselelere yer verilerek kuruluş, kapsam ve diğer usuller anayasada yer almıştır.

ABD'ye yeni eyaletler kabul etme yetkisi Kongreye verilmiştir. ABD'de Anayasa ilk onaylandığı sırada 13 eyalet bulunmakta iken şu anda nüfusu ve yüzölçümü birbirinden farklı 50 eyalet bulunmaktadır. Bu 50 eyaletten başka ülkede Columbia Bölgesi bulunur. Bu bölge federal bir bölgedir. Ülkenin ulusal başkenti olan bu bölge herhangi bir eyalete bağlı değildir. Yerel yönetim tarzında yönetilen Columbia Bölgesi'nin bütçesinin kontrol ve idari denetimi Kongre tarafından gerçekleştirilmektedir. Eyalet hükümetleri federal hükümetin alt birimleri değildir. Her eyalet ayrı bir egemenlik hakkına sahiptir. Anayasaya göre federal hükümete hesap verme sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak uyuşmazlık halinde ABD Anayasası ve federal yasalar, uyuşmazlık yaşanan bölgelerdeki eyalet anayasaları ve yasalarına göre üstündür ("International Information Programs", 2019).

ABD'de eyaletlerin her birinde Federe Devlet bünyesinde görevli bir yüksek denetim kurumu bulunmaktadır (Köse, 2007:163).

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay devlet yönetiminin yasama kısmında yer alır. Bu yönüyle bağımsızdır. ABD Devlet Muhasebe Ofisi olarak adlandırılan bu kurum (GAO), Kongre için çalışan bağımsız, siyasi olmayan bir kurumdur. Genellikle "kongre bekçisi" olarak adlandırılan GAO, vergi mükelleflerince sağlanan kaynakların nasıl harcandığını inceler ve hükümetin kaynaklardan tasarruf etmesine ve daha verimli çalışmasına yardımcı olmak için Kongre ve federal kurumlara objektif, güvenilir bilgiler sağlar ("The U.S. Government Accountability Office", 2019).

Birleşik Devletler Kongresi tarafından birinci dünya savaşından kalan borçlar için, 1921'de Bütçe ve Muhasebe Kanunu düzenlemesi yapılmıştır. Bu kanun ile bir bütçe bürosu ihdas edilmiştir. Başkana yıllık federal bütçe hazırlaması yükümlülüğü getirilmiştir. Başkan bu yetkisini bütçe bürosunun desteğiyle yerine getirmektedir. Bu sayede başkanın federal harcamalar üzerinde daha geniş denetim yetkisi de verilmiş olmaktadır. Bu kanun ile yasama faaliyetleri içerisinde federal gelirlerin nasıl harcandığını inceleyen Genel Muhasebe Ofisi (GAO) de kurulmuştur (Walker,

2005). 2004 yılında yapılan bir değişiklikle Genel Muhasebe Ofisinin adı Devlet Sorumluluk Ofisi olarak değiştirilmiştir.

Genel Komptrolör GAO başkanıdır. Kendisine denetim konusunda bir çok güvence verilmiştir. Bu yönüyle bağımsızlığı güçlendirilmiştir. Genel Komptrolör 15 yıllık süreyle atanmakta olup GAO'nun tek sorumlu merciidir. Suçluluk hali ispatlanmadıkça da görevinden alınamamaktadır (Köse, 2007:164).

GAO aslında bir denetim ve danışma organı olması nedeniyle talep yönlü çalışma yapmaktadır. Kongreden gelen istekler sonucunda denetimini gerçekleştirmekte ve rapor hazırlamaktadır. Buna göre denetim prosedürü aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 3: ABD'de Sayıştay Denetim Süreci**

<b>Kongreden Talep Gelmesi</b>	Kongre üyeleri değişik iletişim yollarını ( istek mektubu, e-posta, telefon) kullanarak taleplerini iletirler
<b>Denetim Çalışmasının Başlaması</b>	GAO, kongrenin isteğini kabul ettiğinde denetim ekibini bir araya getirir ve personelin uygunluğuna göre denetim çalışması başlatılır
<b>Denetim Yöntemi Tasarlanması</b>	Denetim ekibi, gerçeklere dayalı, bulguları ve potansiyel önerileri destekleyebilecek bir denetim metodolojisi tasarlamak için GAO uzmanları, paydaşları ve yönetimi ile bir araya gelir. Bu işlem yaklaşık 3 ay sürer.
<b>Denetimin Başlaması ve Kongre Üyelerine Bilgi Verilmesi</b>	Denetim çalışmaları başladıktan sonra kongre üyelerinin talebi olması halinde kendilerine herhangi bir noktada işin durumu ya da ön bulgular hakkında bilgi verilebilir. Ayrıca kongre üyeleri ve personeline, internetten, devam eden çalışmalarla ilgili bilgilere erişme hakkı da verilebilir
<b>Taslak Raporun Gönderilmesi</b>	Hazırlanan taslak rapor ilgili kurumun yorumunu almak üzere gönderilir. Bir örneği de Kongreye ulaştırılır.
<b>Nihai Raporun Hazırlanması</b>	Kurum yorumları alındıktan sonra rapor 14 gün içerisinde yayınlanır. Ancak bu noktada Kongre ile tarih teyitleşmesi yapılır. Kongrenin talebi olursa kamuoyuna açıklanmadan önceki 30 güne kadar raporları kısıtlama izni verilebilir. Yasama görevlerinden kaynaklanan GAO çalışmaları kongreye sunulduğu anda kamuoyuna açıklanır.

Kaynak: ("The U.S. Government Accountability Office", 2019). Tablo, yazar tarafından oluşturulmuştur.

İleri bakım planlaması, şarta bağlı işgücü, internet gizliliği, banka denetimleri, nükleer atıklar, açık denizde petrol dökülmeleri, Cumhurbaşkanlığı seyahatleri, güvenlik yardımı, ülkenin emeklilik sistemi, gaziler için sağlık idaresi 2019 yılında GAO tarafından kamuoyuna açıklanan rapordan bazılarıdır.

ABD Başkanının talebi halinde raporların birer nüshasının kendisine verilmesi zorunludur. Kural olarak GAO bu raporları kendi inisiyatifi ile Başkana, Bütçe ve Yönetim Bürosuna ve idarenin diğer ilgililerine gönderir (Köse, 2007:177).

### 2.3. Japonya'da Yüksek Denetim ve Japon Sayıştayı

Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Japonya'da da yüksek denetimle ilgili kurallar bulunmaktadır. Başta Yeni Japonya Anayasası olmak üzere, teşkilat yapısı, fonksiyonları, bağlı bulunduğu kurum ve raporlama açılarından ülkeye has kültürel ve yönetim biçimine göre farklılıklar gösterse de yüksek denetimin özünde devlet harcamalarının denetimi ve parlamentoya sunulmasının temel görev olduğu söylenebilir.

Japon Sayıştayı 1869 yılında Maliye Bakanlığının öncülüğünde, “Dajokan” olarak kurulmuştur. Kurul, ismindeki birkaç değişiklikte, 1880'de İmparatorluğa doğrudan bağlı olarak bağımsız bir organ olarak faaliyetlerine devam etmiştir.

1947'de, Japonya Anayasası'nın yürürlüğe girmesiyle, mevcut Denetim Kanunu, Kurul'u Bakanlar Kurulu'ndan bağımsız hale getirmiştir. Bu kapsamda parlamento<sup>9</sup> ile ilişki güçlendirilmiş, denetimin kapsamı genişletilmiş, Kurulun denetim sonuçlarının derhal kamu idaresine yansıtılabileceği önlemler alınmıştır ("Board of Audit of Japan", 2019a).

Japonya Anayasa'sının 90. maddesinde; *“Sayıştay her sene devlet gelir ve giderlerini umumî bir tetkike tâbi tutmakla görevlidir. Gelir ve gider kesin hesapları Sayıştayın uygunluk bildirimini ile Bakanlar Kurulu tarafından ait olduğu devreyi takip eden malî yıl içinde umumi Meclise arz edilir. Sayıştayın teşkilât ve yetkileri bir kanunla tesbit edilir.”* hükmü mevcuttur (Erginay, 2019).

Japon Sayıştayı Bakanlar Kurulu'ndan bağımsız olan ve ne parlamentoya ne de Mahkemelere ait olmayan anayasal bir örgüt olarak, devlet hesaplarını ve kamu kuruluşlarının ve yasaların öngördüğü diğer organların hesaplarını ve yeterliliğini sağlamak için finansal yönetimini denetlemektedir ("Board of Audit of Japan", 2019a).

<sup>9</sup> Japonya'da parlamento yerine “diet” tabiri de kullanılmaktadır.

Japonya Denetim Kanununa göre Sayıştay, denetimini sürekli olarak yürütür, finansal yönetimi denetler, yeterliliğini sağlar ve hataları giderir. Denetimini doğruluk, düzenlilik, ekonomiklik, verimlilik, etkinlik veya denetim için gerekli diğer amaçlarla gerçekleştirmektedir.

Japon Sayıştay, Denetim Komisyonu ile Genel İcra Bürosundan oluşmaktadır. Denetim Komisyonu karar, Genel İcra Bürosu icra organıdır. Denetim Komisyonu üç üyeli olup atamaları İmparator tarafından yapılmaktadır. Üyeler 7 yıl süreyle atanmaktadır. Görev süreleri boyunca statüleri, Sayıştay'ın Hükümetten bağımsızlığını koruyacak şekilde güvence altındadır. Komisyon kendi içinden bir üye seçer ve bu üye hükümet tarafından Sayıştay Başkanı olarak atanır. Başkan, Denetim Komisyonuna başkanlık eder ve Sayıştay temsil etme yetkisine sahiptir (Köse, 2007:190).

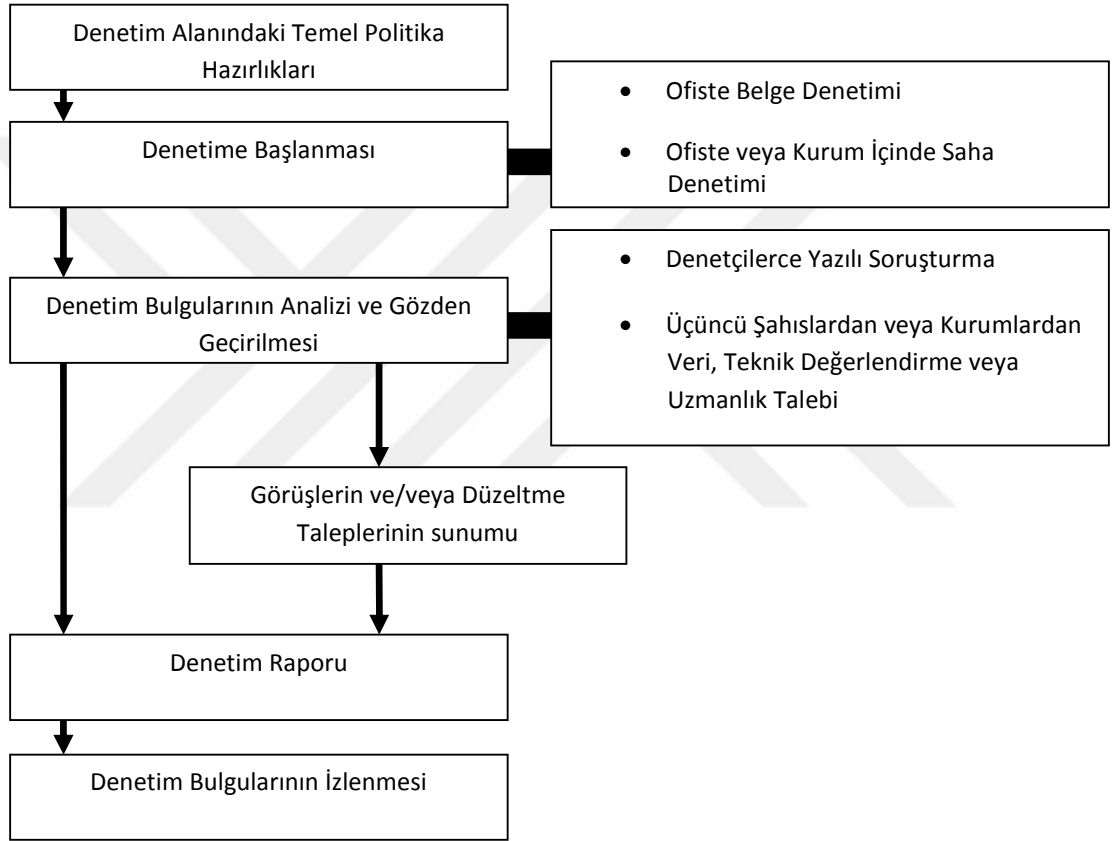
Japon Sayıştayında denetimin temelde 2 amacı vardır ("Board of Audit of Japan", 2019a);

- **Finansal Yönetimin Denetimi;** Sayıştay, yeterliliği sağlamak ve tüm hataları düzeltmek için finansal yönetimi sürekli olarak denetler. Bu denetim sürecinde uygunsuz veya makul olmayan mali yönetim durumlarının tespiti halinde Sayıştay, sadece bu uygunsuz durumlara işaret etmekle kalmaz, aynı zamanda bu tür uygunsuzlukların nedenini araştırarak düzeltme ve iyileştirmelerini kolaylaştırma işlevini de olumlu bir şekilde yerine getirir. Bu sebepten dolayı, Sayıştayın finansal yönetim alanındaki yasa ve yönetmeliklere aykırı bulduğu veya uygunsuz bulduğu hallerde denetçilere görüşlerini bildirmek veya konuyla ilgili bilgi talebinde bulunma yetkisi verilmiştir.
- **Devlet Harcamaları ve Gelirlerinin Kesin Hesaplarının Doğrulması;** Sayıştayın denetim sonuçlarına dayanarak bunları doğrulama yetkisi vardır. Devletin harcama ve gelirlerinin kesin hesaplarının doğrulanması, beyanların doğruluğunu ve finansal yönetimin yeterliliğini belirledikten sonra denetimin tamamlandığını beyan etmek anlamına gelir. Anayasa, Devletin harcama ve gelirlerinin kesin hesaplarının Bakanlar Kurulu tarafından sayıştayın Denetim Raporuyla birlikte parlamentoya sunulmasını şart koşar. Bu nedenle, Sayıştayın denetimin tamamlandığını resmi olarak bildirmesi, Devletin

harcama ve gelirlerinin kesin hesaplarının Bakanlar Kurulu tarafından parlamentoya sunulmasını sağlar.

Japon Sayıştayı denetim döngüsü, denetim planındaki temel politikaların hazırlanmasından denetim raporunun Bakanlar Kuruluna sunulmasına kadar bir süreç içerisinde gerçekleşir. Denetim raporunda belirtilen hususlara ilişkin olarak, Sayıştay, düzeltici önlemler tamamen uygulanıncaya kadar onları takip eder. Japon Sayıştayının denetim prosedürü aşağıdaki tabloya çıkarılmıştır.

**Tablo 4: Japon Sayıştayı Denetim Prosedürü**



Kaynak: ("Board of Audit of Japan", 2019b)

### 3. BİR YÜKSEK DENETİM ORGANI OLARAK SAYIŞTAY'LARIN ORGANİZASYON YAPISI

Ülkemiz Sayıştayı'nın organizasyon yapısını dünyadaki yüksek denetim kurumlarının organizasyon yapılarından bağımsız düşünmemek gerekir. Çünkü organizasyon yapıları; anayasalardan alınan yetki, tarihsel süreç içerisinde geçirilen değişimler, INTOSAI standartlarına uyum, yeni kamu mali yönetimi anlayışı gibi durumlardan etkilenmektedir. Yargılama yetkisinin olup olmaması, ülkenin yerinden yönetim yapıları da Sayıştay'ın teşkilat yapısının şekillenmesinde katkısı bulunan



faktörlerdendir. Hatta ülkedeki mali saydamlık ve hesap verebilirlik algısı bile Sayıştay'ın konumunu etkilemektedir. Sayıştay'ın organizasyon yapısına geçmeden önce dünyada var olan yapılanmalara kısaca değinmek gerekir.

Günümüzde temel işlevi yüksek denetim olan ülke Sayıştayları, hükümetin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) ilkelerine ve hukuka uygun hareket edip etmediği konularında parlamentoya güvence sağlamaktadır. Organizasyon yapıları ülkelerdeki hukuk sistemleriyle örtüşen Sayıştaylar (Köse, 2007: 42); Common-Law Hukuk Sisteminin uygulandığı ülkelerde Ofis Tipi Sayıştay modeli uygulanmaktadır. Buna karşılık Romano-Germanik Hukuk Sisteminin uygulandığı ülkelerde ise denetim ve yargılama fonksiyonuna sahip Kurul Tipi Sayıştay modeli uygulanmaktadır (Avcı, 2014:369).

### **3.1. Ofis Tipi Sayıştaylar**

Ofis tipi Sayıştay ya da Anglo-Sakson modeli olarak da bilinen bu sistemin başlıca özelliği, kurumsal bir yapıya sahip olması, sistemin yargısal işlevlere sahip olmaması, parlamento ile yakın ilişkiler içerisinde denetimin yürütülmesi, denetimden sonuç alınmasında parlamento ve kamuoyunun baskısının varlığıdır. İngiltere'nin yanı sıra ABD ve Kanada ile İngiltere'nin eski sömürgeleri olan Commonwealth ülkelerinde (Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda ve bunun yanında birçok Afrika, Karayipler, Pasifik ve Güney Asya ülkeleri (Özekicioğlu, 2018:76)) geçerli olan bu sistemin en önemli özelliği yürütmenin incelenmesini istediği konulara öncelik tanınmasıdır. Bu sistemde kamunun denetimi büyük ölçüde iç denetim organlarınca gerçekleştirilmektedir. Sayıştay'ın denetimi, ağırlıklı olarak büyük yatırım projelerinin performans denetimi ile iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin yapısı ve işleyişi konularına yönelmektedir (Köse, 2000: 41-42).

Ofis tipi Sayıştay tarzı denetim modelinde dış denetim daha çok hükümet programlarında yer alan büyük projelerin istenilen düzeyde verimli olup olmamasına ve ortaya çıkabilecek kanun dışı harcamalara yoğunlaşmaktadır. Bu yönüyle denetimde ihtisaslaşmaya yol açar. İhtisaslaşma ise daha etkili bir denetim demektir. Denetim alanının daralması personel ihtiyacını da minimize eder. En büyük bütçe harcama kalemi olarak kabul edilen personel giderlerinde tasarruf sağlanabilir. Ofis tipi modelinde Sayıştay bir yönüyle iç denetimi koordine etme görevini de yürütmektedir.

Ofis tipi Sayıştay modelinde denetim alanının belli konulara yoğunlaşması ve sadece parlamentonun taleplerine göre yürütülmesi denetim evreninin<sup>10</sup> azalmasına yol açmaktadır. Denetim riskinin kabul edilebilir düzeyinin yükselmesine yol açan bu durum için gerekli tedbirlerin alınması gereklidir. Ofis tipi Sayıştay modelinde yargısal işlevlerin bulunmamasından dolayı hesap yargılaması diğer yargı organlarına bırakılmaktadır. Bu da gereksiz bir iş yoğunluğuna sebebiyet verebilir. Çünkü oldukça düşük bir kamu zararında bile yargısal hiyerarşinin tüketilmesi gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda Ofis Tipi Sayıştayların genel özelliklerine yer verilmiştir.

**Tablo 5: Ofis Tipi Sayıştayların Genel Özellikleri**

	İngiltere	Kanada	ABD	Avustralya	İsveç	Danimarka	Finlandiya	Norveç
<b>Anayasal Statü</b>	Anayasal Kurum Değil	Anayasal Kurum Değil	Anayasal Kurum Değil	Anayasal Kurum Değil	Anayasal Kurum	Anayasal Kurum Değil	Anayasal Kurum	Anayasal Kurum
<b>Yönetim</b>	Kurumu tek dönemiğin e ve 10 yıllığına atanan Genel Denetçi yönetir	Kurumu tek dönemiğin e ve 10 yıllığına atanan Genel Denetçi yönetir	Kurumu tek dönemiğin e ve 15 yıllığına atanan Genel Komptrolör yönetir	Kurumu tek dönemiğine ve 10 yıllığına atanan Genel Denetçi yönetir	Kurumu tek dönemiğin e ve 7 yıllığına atanan 3 Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek dönemiğin e ve 6 yıllığına atanan Genel Denetçi yönetir	Kurumu tek dönemiğin e ve 6 yıllığına atanan Genel Denetçi yönetir.	Kurumu 4 yıllığına atanan 5 Genel Denetçi yönetir.
<b>Yasama İlişkisi</b>	Kamu Hesapları Komitesi	Kamu Hesapları Komitesi	Senato ve Temsilciler Meclisi komiteleri, muhalefet ve iktidar üyeleri	Parlamento Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi	Parlamento Finans Komitesi	Parlamento Kamu Denetimi Komitesi	Parlamento Denetimi Komitesi	Parlamento İnceleme ve Anayasal İşler Komitesi

<sup>10</sup> Denetim evreni: İdarenin denetlenebilir tüm alanlarının toplu listesidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7564.denetimevrenininbelirlenmesi.pdf?0>

Görevleri	1.Denetim	1.Denetim	1.Denetim		1. Denetim	1. Denetim	1. Denetim	1. Denetim	1.Deneti
	2.Öngörü	2.Soruştur	2.Polt.	1. Denetim	2. Danışmanl	2. Danışmanl	2. Danışmanl	2. Danışmanl	m
	3.Soruştur	3.Danışman	Analizi	2. Danışmanl	Danışmanl	Danışmanl	Danışmanl	Danışmanl	2.Soruştur
	4.Danışma	lık	lık	ık	ık	ık	ık	ık	rma
	nlık								3.Danışm
									anlık

Kaynak: (Avcı, 2014:385)

### 3.2. Kurul Tipi Sayıştaylar

Kurul tipi model aynı zamanda yargı tipi model olarak da anılmaktadır. Kıta Avrupa'sında yapılan, kamu kurum ve kuruluşlarında işlemlerin yasalara ve mevzuata uygun olup olmadığının denetlendiği ve hesap yargılamasının yapıldığı bir özellik taşımaktadır (Özekicioğlu, 2018:76). Ancak Kurul tipi yapılanmaların hepsinin hesap yargılaması bulunmamaktadır. Bu açıdan Kurul tipi Sayıştayları kendi içerisinde “yargılama yetkisi olan” ve “yargılama yetkisi olmayan” biçiminde ikiye ayırmak mümkündür. Yargılama yetkisi olan yapılanmalarda denetim organı yargısal işlevlerle donatılmıştır. Bu model Fransa, Portekiz, Belçika, İtalya, Yunanistan ve İspanya tarafından kullanılmaktadır. İtalya, Portekiz ve Yunanistan'da Yüksek Denetim Kurumu yargının bir parçasıdır ve anayasal olarak diğer mahkemelerle eşit seviyededir (Selen ve Taytak, 2017:193). Bu tür sayıştaylarda yargı ve karar organları kurullar halinde oluşturulmuştur. İtalya, Portekiz ve İspanya Sayıştaylarında üyeler yargıç unvanına haizdirler. Yunanistan Sayıştay'ında 116 üyesinden 24'ü yüksek yargıç statüsündedir. Yine Sayıştay'da 40 adet ikinci sınıf ve 40 kadar alt derece yargıç bulunmaktadır.

Kurul tipi Sayıştay'larda yargı yetkisi farklı şekillerde uygulama alanı bulmaktadır. İspanya Sayıştay'ı ilk derece mahkemesi yetkilerine sahip olarak hüküm vermektedir. İspanya Sayıştay'ı kararları aleyhine Yüksek Mahkeme nezdinde temyiz yoluna gidilebilir. Buna karşılık Fransız bölge hesap mahkemelerinin kararları Sayıştayda; Sayıştay kararları Danıştayda temyiz edilebilmektedir. Portekiz ve Yunanistan Sayıştayları yargı sistemi içerisinde ve diğer mahkemelerle eşitlik yönüyle herhangi bir farkı yoktur (Bayar, 2005:65) .

Hollanda, Almanya ve Lüksemburg'da ise kurulun yargılama yetkisi bulunmamaktadır. Denetim ofisi şeklinde yapılanmanın Danimarka, İngiltere, İrlanda ve İsveç'te kullanıldığı görülmektedir. İsveç modelinde denetim ofisi yürütme organına bağlı faaliyet gösterirken, diğerlerinde yürütmeden bağımsız çalışmaktadır

(Selen ve Taytak, 2017:193). Avrupa Birliği Sayıştayı da bu tipte yapılandırılmıştır. Yargı yetkisinin bulunmamasına karşın Almanya'da Sayıştay üyeleri yargıç unvan ve statüsündedirler. AB Sayıştayı üyeleri de Avrupa Adalet Divanı üyeleri ile aynı statüye sahiptirler (Bayar, 2005:65). Türk Sayıştay'ı kurul tipi yapılanmayla benzerlikler göstermektedir.

#### **4. TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM**

Yüksek denetimin esasında bir bütçe denetimi olduğu ve bütçe kullanım hakkını elde eden iktidarların parlamentolar adına kullandıkları bu yetkinin doğru, etkili, verimli, hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığının ortaya çıkarılması görevinin ise yüksek denetim kurumları denilen anayasal organlara verildiğini belirtmiştik. Parlamentolar bu işlemi yerine getiremezler miydi? Evet, pek tabiki bunu gerçekleştirebilirlerdi. Ancak devlet harcamalarının yapılması, gelirlerinin toplanması siyasa yapmakla görevli parlamentoların görev alanında değil, bu alanda ihtisaslaşmış, gerekli mesleki eğitimi almış, dikkat ve özene sahip, sertifikalı ya da mesleğe belirli sınavları başararak atanmış denetçiler tarafından yerine getirilmelidir. Nitekim dünya ölçeğinde incelediğimizde hemen hemen tüm ülkelerde bir yüksek denetim olgusunun bulunduğunu, eski veya yeni bir tarihsel süreç geçirdiğini, günümüzde de standartlar konulmak suretiyle uygulama farklılıklarının giderildiğini söylemek mümkündür.

Türkiye'de de yüksek denetim kavramına geçmeden önce mali yönetimin gelişim sürecini incelemekte fayda vardır. Çünkü mali yönetim yapısı ile denetim iç içe kavramlardır.

#### **4.1. Türkiye'de Mali Yönetimin Gelişimi ve Yapısı**

Türk devlet geleneğinde maliye her zaman üzerinden önemle durulan bir alan olmuştur. Bu sebeple mali yönetim sistemimizin oldukça sağlam temellere dayandığını söylemek mümkündür. Aşağıda Türkiye'de mali yönetim sisteminin ilk temellerin atıldığı Osmanlıdan günümüze kadar olan dönem incelenmiştir.

##### **4.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Mali Yönetimin Gelişimi**

Osmanlı Devleti maliye teşkilatı esas itibariyle İlhanlılar ile Anadolu Selçuklularının teşkilatından alınmıştır. İlk mali idare I.Murad zamanında kurulmuş ve 15.yy ortalarında mali örgütlenme büyük ölçüde tamamlanmıştır (Mutluer, vd.,

2014). Mali yönetim dendiğinde ilk akla gelen kavram devlet bütçesidir. Osmanlı Devletinde de mali yönetim anlamında devlet bütçe düzenlemelerinin olduğu görülmekte olup söz konusu bütçelerin, günümüzdeki esas ve ilkelerin hakim olduğu bir bütçe olduğu pek söylenemez. Ancak yine de titizlikle ve düzenli bir şekilde hazırlandığı görülmektedir. Padişah IV. Mehmed döneminde oluşturulan "Muvazene Lahiyası" nda devletin tüm gider ve gelirleri sayılmış ve açığın nasıl kapatılacağı hüküm altına alınmıştır (Ayanoglu, 2012:20).

Osmanlı Devleti'nde Padişah, Sadrazam (Başbakan) ve Kazasker'den (Yargının başı) sonra başdefterdar (Maliye Bakanı) gelir. Üst yönetimde oluşturulmuş bu yapı mali yönetime verilen öneme de işaret etmektedir. Bu mali yönetim de zamanının en güçlü muhasebe sistemlerinden birisi sayılabilecek Merdiven Yöntemi ile takviye edilmiştir. Merdiven Yöntemi Abbasiler'de (750-1258) ilk bulguları tespit edilen, onlardan bir Moğol devleti olan İlhanlılar'a (1250-1360) geçen, İlhanlılar'dan da Osmanlılar'ın aldıkları ve ihtiyaçlarına göre geliştirerek beş yüz yıl boyunca yararlandıkları bir yöntemdir (Şensoy, 2018:54).

Osmanlı Devletinde Tanzimat dönemine (1839) kadar, kamu mali yapısı ve işleyişi bazı dönemlerde önem kazanmıştır. Mali yapıya önem verilen bu dönemlerde mali yapıyı güçlendirici yasal düzenlemeler yürürlüğe girmiştir. Düzenlemelere bakıldığında denetim alanının diğerlerine göre daha az yer bulduğu söylenebilir. Devletin gelir ve harcamalarının denetimi konusundaki gerekli özenin ve bu özen neticesinde beklenen girişimlerin Tanzimat döneminde güçlendiği ve bu dönemde denetim altyapı ve çerçevesinin oluşturulmaya başlandığı görülmektedir. Sayıştay da bu dönemde kamu mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla yapılan bazı düzenlemelerin sonucu olarak kurulmuştur (Köse, 2007:209)

#### **4.1.2. Türkiye' de Kamu Mali Yönetimin Yapısı**

Türkiye'de kamu mali yönetim sistemi ilk dönemde 09.06.1927 tarihli ve 606 sayılı 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla düzenlenmiştir. Hazırlandığı döneme göre oldukça iyi sayılabilecek bir kanun olma özelliği sayesinde 80 yıla yakın yürürlükte kalmıştır.

1050 sayılı Kanunda genel ve katma<sup>11</sup> bütçeli kuruluşlar ile bunlara bağlı olarak kurulan döner sermayeli işletmeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Genel ve katma bütçe kapsamındaki idarelerin bütçeleri, TBMM tarafından kabul edilerek bütçe kanunuyla yürürlüğe konulmaktadır. Diğer idarelerin bütçeleri ise yetkili organları tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir ("Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü", 2019c).

1050 sayılı Kanun günün şartlarına cevap veren nitelikte hazırlanmış olmasına karşın dünyada ortaya çıkan kamu yönetimindeki değişim hareketleri ülkemizde de karşılık bulmuş ve 1050 sayılı Kanun ufak değişikliklere uğramaya başlamıştır. Bu değişikliklerin bir kısmı 1981 ve 1988 yıllarında gerçekleşmiştir. Özellikle stratejik planlama, finansal raporlama, risk yönetimi, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu alanlarında eksiklikleri bulunan 1050 sayılı Kanun 2000'li yıllara kadar dayanabilmiştir.

XX. yüzyılın sonlarına doğru dünya kamu yönetimlerinde bir anlayış değişikliği ile ortaya çıkan yeni kamu yönetimi (YKY) anlayışı ülkemizde de karşılık bulmuştur. Bu yıllarda kamu yönetiminin, normatif iş süreçlerinden, politika yapım prosedürlerinden ve özel yönetim stratejilerden etkilendiği yıllar olmuştur (Özer, 2005:6). Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik sürecinin getirdiği "kriter karşılama" çabasının da etkili olduğu bu süreç içerisinde, ülkemizde başta kamu mali yapısı olmak üzere ihale süreçleri, iç kontrol, elektronik muhasebe ve genel kabul görmüş mali tablo standartlarına kadar gerek birincil düzeyde gerekse ikincil düzeyde değişik tarihlerde çok sayıda düzenleme yapılmıştır (Kılıçaslan ve Adıgüzel, 2018:94).

Gelinen noktada mali yönetim yapımızın 2003 yılında yayınlanan ve 2006 yılında tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu<sup>12</sup> ile Avrupa Birliği'ne ve dünya standartlarına entegre edildiği söylenebilir. Aşağıda yeni kamu mali yönetiminin yapısına ilişkin tablo yer almaktadır.

---

<sup>11</sup> Genel bütçeli idare kavramı 5018 sayılı KMYKK'da yine aynı adla yer alırken Katma bütçe kavramı ilgili kanunda "özel bütçeli idare" olarak değişmiştir. Özel bütçeli kurumlara YÖK başta olmak üzere üniversiteler örnek verilebilir.

<sup>12</sup> 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**Tablo 6: Yeni Kamu Mali Yönetiminde Kurumlar**

Kamu Mali Yönetim Sisteminin Önemli Kurumsal Aktörleri <sup>13</sup>
Parlamento ve Diğer Siyasi Aktörler (TBMM, Bakanlar Kurulu, Yüksek Planlama Kurulu)
Düzenleyici Merkezi Aktörler (Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı)
Genel Yönetim Kapsamındaki Harcamacı Kamu İdareleri (Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumları, Mahalli İdareler)
Sayıştay (Harcama Sonrası Dış Denetim)

Kaynak: Demirbaş ve Çetinkaya, 2018:17.

Tablodan da anlaşılacağı üzere bir yüksek denetim organı olan Sayıştay, Türk mali yapısı içerisinde yer almakta, hatta mali yönetim yasasında dış denetim olarak sayılmaktadır. Yüksek denetim, dış denetim ve Sayıştay ifadeleri yukarıda da değinildiği gibi aynı anlamlara haizdirler. Ülke yasalarında farklı adlandırmalar yapılmakla birlikte temel görevleri kamu harcamalarının parlamento adına denetimidir. Özer'e göre (2007) yüksek denetim; mali denetim ve performans denetimini kapsarken, Atay (1999) yüksek denetim ifadesini kullanmamakla birlikte, denetimi, yasama, yönetsel, kurumsal ve kurumsal denetim başlıklarına ayırarak incelemiştir.

#### **4.2. Türk Mali Yönetim Yapısı İçerisinde Yüksek Denetim Ve Türk Sayıştay**

Anayasanın 160. maddesinde Sayıştay, merkezî 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 yapmakla görevlendirilmiştir.

Diğer taraftan 5018 sayılı Kanunun 68. maddesinde, “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır”

<sup>13</sup> 10 Temmuz 2018 ve sonrasında yayımlanan Resmi Gazetelerdeki Cumhurbaşkanlığı Kararnameleriyle Bakanlıklarda ve bağlı kuruluşlarda isim ve görev değişiklikleri meydana gelmiştir.

hükmü mevcuttur. Dolayısıyla Sayıştay Türkiye 'de yüksek denetim organı ve TBMM adına denetim yapmakla görevlidir.

#### **4.2.1. Türkiye'de Yüksek Denetim ve Gelişim Süreci**

Türkiye'de yüksek denetim kavramı tarihsel süreç içerisinde her zaman güncelliğini korumuş ve gereken önem verilmiştir. Devlet malı anlayışı ve devlet malının korunması, muhafazası, kullanılmasındaki yetkilendirmeler konularında yeterli hassasiyet her zaman gösterilmiştir. Ancak denetleme geleneği konusunda farklı görüşler olmakla birlikte en temel görüşe göre (Köse, 2007:209) devletin gelir ve giderlerinin denetlenmesi konusundaki düşüncenin uygulamaya geçilmesi tanzimat sonrasına rastlamaktadır. Türk tarihi boyunca zaman zaman devlet mallarının, harcamalarının ve gelirlerinin denetimi farklı metod ve kurumlarla yapılsa da gerçek anlamda yüksek denetimin başlangıcı Divan-ı Muhasebat'ın kurulmasına bağlanmaktadır.

Yüksek denetim, özünde, Sayıştay ve benzeri kurumlarla ilişkilendirilmekte iken ülkemizde iki farklı anayasal kurumun Sayıştay'ın görev tanımları içerisinde yer alan bazı denetim görevlerini de ifa ettiği ve benzer işlemleri yürüttüğü gözlemlenmektedir. Bu kurumlardan birisi Anayasanın 108. maddesinde yer verilen Devlet Denetleme Kurulu'dur. Bu kurul kamu idarelerinin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulmuştur. Cumhurbaşkanınca gerek görüldüğü takdirde tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü idari soruşturma, inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapma yetkisine sahiptir. Sayıştay gibi su-i generis<sup>14</sup> bir devlet faaliyeti olmaması ve doğrudan yürütmeye bağlı olması Devlet Denetleme Kurulunu Sayıştay'dan ayırmaktadır.

Yine Anayasanın 165. maddesinde yer almakta iken kaldırılan Yüksek Denetleme Kurulu'da Türk yüksek denetiminde önemli bir yer edinmiştir. 468 sayılı Kanun'la, Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu

---

<sup>14</sup> Kendine özgü.



oluşturulmuş ve bu Kurul, Kamu İktisadî Teşebbüslerini, Özel kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tâbi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlar ile Sosyal Güvenlik kuruluşlarını denetlemektedir (Kuluçlu, 2006:11). Yeni halinde anayasada madde numarası değişmemekle birlikte başlığı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi olarak yer almıştır.

Türkiye’de yüksek denetim 1967 tarihli Sayıştay Kanunu ile standartlara kavuşmuş ve 2010 yılı sonunda çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile dünya yüksek denetim kurumlarıyla başat duruma gelmiştir.

#### **4.2.2. Türk Sayıştay'ının Cumhuriyet Öncesi Dönemde Tarihsel Gelişimi**

Türk Sayıştay'ının kuruluş tarihi ile ilgili farklı yaklaşımlar ve tartışmalar bulunmaktadır. Gözübüyük (2014:303)' e göre Sayıştay, ilk defa 19.yüzyılın ikinci yarısında “Divan-ı Muhasebat Nizamnamesi” ile kurulmuştur. Kurulduğunda Maliye Nezarethanesine<sup>15</sup> bağlı olan Sayıştay daha sonra 1876 anayasasıyla yeniden düzenlenerek herhangi bir bakanlığa bağlı olmadan teşkilatlanmıştır. Akgündüz (1997:9)' e göre ise Sayıştay geleneği Divan-ı Muhasebat ile başlamaz. Çünkü Divan-ı Muhasebat, daha önce kurulan ve Sayıştay tarzı kurumların devamı niteliğindedir.

Osmanlı Devletine kadar olan dönemde Abbasilerde ve ondan sonra gelen Büyük Selçuklu Devletinde devlet işlerinin yolunda gidip gitmediğinin denetlendiğine ilişkin kanıtlar bulunmaktadır. Bu görev Divan-ı Müşrif veya Divan-ı İşraf (Divan-ül İşraf) tarafından yerine getirilmekteydi. Bugünkü anlamda Sayıştay Başkanına da İşraf-ı Memalik veya Sahib-i Diban-ı İşraf-ı Memalik denilirdi (Akgündüz, 1997:11).

##### **4.2.2.1. Tanzimat Öncesi Dönemde Sayıştay**

Tanzimat dönemi birçok açıdan olduğu gibi denetimle ilgili de tarihsel ayrımlar için milat kabul edilmektedir. Buna göre denetimle ilgili tanzimata kadar ki dönemle tanzimat sonrasını ayırmakta yarar vardır. Tanzimat dönemine (1876 Tarihli Kanun-i Esasi Öncesi Dönem) kadar Osmanlı Devlet yapısı içerisinde Divan-ı İşraf'a rastlanılmamakla beraber Sayıştay'la ilgili görevlerin Defterdarlık bünyesinde

---

<sup>15</sup> Bakanlık

bulunan Baş Muhasebe Kalemî, Ruzname Kalemî, Baş Baki Kulluğu gibi birimlerce yerine getirildiğine ilişkin bilgilere rastlanılmaktadır (Gürhan, 1997:37).

Osmanlı Devleti devlet teşkilatını kurarken kurum isimlerinde bir değişiklik olmakla birlikte kendinden önceki Türk Devletlerinde yer alan kurumları devam ettirmiştir. Maliye teşkilatı, önceden Müstevfi iken sonradan Defterdarlık olduğu gibi, Divan-ül İşraf olan Sayıştay ise Başbaki Kulluğu olarak devam etmiştir (Akgündüz, 1997:19). Başbaki Kulluğu kaldırıldıktan sonra ise bazı komisyonlar ve meclisler kurularak bu görev devam ettirilmiştir. Bu komisyon ve meclisler, Meclis-i Maliye Muhasebe, Zimemat Komisyonu, Meclis-i Muhasebe ve Meclis-i Ali-i Hazain'dir. Meclis-i Ali-i Hazain hazine işlemlerini denetleme görevini yaparak dış denetim işlevini yerine getirmeye çalışsa da asıl görevi mali alandaki diğer işlemlerdir (Aksoy, vd., 2018:6).

#### **4.2.2.2. Tanzimat Sonrası Dönemde Sayıştay**

Tanzimatın ilanı döneminde Defterdarlık yerine Maliye Nezareti kurulmuş ve tüm mali işlemler ve denetim görevi bu birime devredilmiştir. 1840 yılında ise Meclis-i Muhasebe-i Maliye kurulmuştur (Akgündüz, 1997:36). Bu dönemde reformların uygulanmasından doğan sorunları çözümlenmek ve mali yönetim yapısına yardımcı olmak amacıyla kurulan Meclis-i Muhasebe-i Aliye'nin Sayıştay'ın ilk çekirdeği olduğu söylenebilir. Padişaha yargı, yürütme ve yasama konularında danışmanlık etmekle görevli Meclis-i Valay-ı Ahkam-ı Adliye (Mart 1838)'nin ihtisas komisyonu sıfatıyla kurulan bu meclisin asli görevi tanzimata dahil bölgelerdeki vergilerin yeniden tespiti, tahsili ve bu konuda çıkan anlaşmazlıkların çözülmesidir (Gürhan, 1997:38).

Ancak zamanla Meclis-i Muhasebe-i Maliye kendisinden beklenen görevleri tam olarak ifa edemeyince denetim eksikliğinden kaynaklanan sebeplerle sarraf ve mültezimler<sup>16</sup> hazineye olan borçlarını ödememeye başlamışlardır. Nakit sıkıntısı yaşayan Hazinesinin bu sıkıntısını çözmek amacıyla 1851'de Zimemat Komisyonu kurulmuştur (Akgündüz, 1997:40).

---

<sup>16</sup> Mültezim; Osmanlı toprak sisteminde açık artırma usulüyle, belirli eyaletleri kiraya vermeye iltizam, iltizam sahibi olan kişiye de mültezim denirdi.

Tanzimatla birlikte Osmanlı Devleti teşkilat yapısında ve kurumlarda gözle görülür değişiklikler olduğunu söylemek mümkündür. Devlet yapısı içerisinde mali denetim alanında Tanzimat sonrası oluşturulan meclis ve komisyonların ihtiyaca cevap verememesi ve 1839 yılında başlayan ıslahat çabalarını ortaya çıkarmıştır. Islahat çabaları çerçevesinde, kurumsallaşma , mali konuların bir düzene koyulması, devlet gelir gider dengesinin gözetilmesi, hesap verebilirlik ve hesap yargılaması gibi ihtiyaçlar neticesinde Divan-ı Muhasebat 29 Mayıs 1862 tarihinde kurulmuştur (Aksoy, vd., 2018:7).

Divan-ı Muhasebat, 1863 tarihinde çıkarılan Nizamname ile bir Başkan, yedi üye ve dört mümeyyizden (denetçi) oluşan bir sisteme kavuşturulmuştur. Görevlilerin Padişah tarafından atanacağı ve istifa etmedikçe ve kanuni zorunluluk olmadığı müddetçe görevden alınamayacaklarına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Başkan ve üyelerine Meclis-i Valayı Ahkam-ı Adliye üyelerinin sahip olduğu ayrıcalıklar tanınmıştır. Divan-ı Muhasebat'a temyiz mercii niteliği de kazandırılmıştır. Ancak buna, Hazine ile mültezimler ve müteahhitler arasındaki uyuşmazlıklara ilişkin temyiz taleplerinin Meclis-i Valâ'da değerlendirilmesi yönünde bir istisna getirilmiştir. 1865 tarihinde çıkarılan Nizamnameyle de Divan-ı Muhasebat Maliye Dairesi ve Muhakemat Dairesi olmak üzere iki daireye ayrılmıştır (Köse, 2007:211).

#### **4.2.2.3. 1876 Tarihli Kanun-i Esasi Döneminde Sayıştay**

1876 yılında ilan edilen Kanun-i Esas-i ilk anayasamız olarak kabul edilmektedir. Bu aynı zamanda anayasa ile kurulan ilk parlamentonun da başlangıcıdır (Aksoy, vd., 2018:7). 1876 Kanun-i Esas-i'sinde yargı yetkisi Padişah'tan alınmıştır. Yetki bağımsız mahkemelere verilmiştir ve bu yetki bağımsız mahkemelerce kullanılmaktadır (Gözler, 2000:35). İlk anayasanın 105 ve 107. maddeleri Sayıştay'la ilgilidir.

1876 anayasası ile getirilen I. Meşrutiyet uzun ömürlü olmamış, kurulan ilk meclis 1878'de kapatılmış, anayasa yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak anayasanın kaldırılması Sayıştay'ın kapatılmasını gerektirmemiş, Sayıştay varlığını sürdürmüştür (Feyzioğlu,1954'den aktaran Gürhan, 1997:40). Anayasa kaldırılmadan önce 107. maddeye istinaden bir kanun layihası hazırlanmıştır. Bu layiha 1879 yılında "Divan-ı Muhasebatın Sureti Teşkil ve Vezائفine Dair Kararname" olarak yürürlüğe girmiştir.

Kararname ile mal memurlarının hesaplarının denetlenmesi ve yargılanması ile devlet giderlerinin harcama öncesi vizesi görevleri Sayıştay'a verilmiştir (Köse, 2007:211). Layihada Sayıştay'ın kuruluşu, görevleri, işleyişi gibi unsurlar bulunmaktadır.

1934 tarihinde de yukarıda bahsedilen 1879 tarihli Kararname ile 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun, 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile mülga edilmiştir (Aksoy, vd., 2018:8).

#### **4.2.3. Cumhuriyet Dönemi'nde Sayıştay**

Ankara'da Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin açılması ile kurulan yeni Türk Devleti ve onun Hükümeti oldukça büyük mali sıkıntılar ve problemlerle karşı karşıyaydı. Bir savaştan çıkmış ve büyük kayıplar verilmiş durumdaydı. Hal böyleyken devletin gelir kaynakları bulması ve eldekileri de optimum kullanması gerekiyordu. Bu nedenle savaş esnasında ve savaş sonrası düzenli bütçe çalışmaları, mali konuların planlanması ve denetleme işlemleri her zaman gündemde olmuştur (Akgündüz, 1997:141).

Kurtuluş Savaşı yıllarında devlet hesaplarının denetimi amacıyla Meclis bünyesinde bir denetim komisyon kurulmuştur. Geçici bir yapısı olan bu komisyon Sayıştay'ın kurulmasına kadar bütçe denetimi görevini yürütmüştür. 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun ile Sayıştay yeniden kurulmuştur. Bu kuruluş Cumhuriyetin ilanından sonraya rastlamaktadır. Sayıştay, 1924 Anayasasınının 100. maddesinde de, Türkiye Büyük Millet Meclisine bağlı olarak devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli bir kuruluş olarak yerini almıştır (Köse, 2007:13).

##### **4.2.3.1. 1924 Anayasası'nda Sayıştay**

1924 Anayasasınının 100 ve 101. maddelerinde Sayıştay, Büyük Millet Meclisi'ne bağlı ve devletin gelirlerini ve giderlerini özel kanuna göre denetlemekle görevlendirilmiş, ayrıca genel uygunluk bildirimini ilişkin olduğu kesin hesap kanununun maliyece Büyük Millet Meclisine verilmesi tarihinden başlayarak en geç altı ay içerisinde Meclise sunması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

1924 Anayasasında dikkat çeken bir husus bugünkü anlamda Sayıştay'ın yargılama yetkisine yer verilmeyiştir. Gerçi Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme olup olmadığı bugün bile bir tartışma konusudur. Uz (2005:362)' a göre Sayıştay'ın yüksek bir mahkeme olarak yargılama fonksiyonuna sahip olup olmadığı tartışması 1924 Anayasasının hazırlık çalışmalarına kadar uzanmaktadır. Türk Anayasalarında Sayıştay her defasında farklı başlıklar altında yer almıştır. Örneğin 1924 Anayasa'sı Sayıştay'a "Mali İşler" başlığı altında yer vermişken, 1961 Anayasası Sayıştay'a "İktisadi ve Mali Hükümler" başlığı altında yer vermiştir. Ancak 1924 Anayasası'nda denetim yetkisinin oldukça geniş tutulması Sayıştay'a zimni yargılama durumu da vermektedir.

15 Mayıs 1928 tarihinde çıkarılan 1249 sayılı "Divan-ı Muhasebat İlamlarının İcrasına Dair Kanun" ile Sayıştay ilâmlarının İcra ve İflâs Kanunu hükümlerine göre yerine getirilmesi hüküm altına alınmıştır. Bu kanun kapsamına önceki yıllara ait Sayıştay ilâmları da dahil edilmiştir. Böylece Sayıştay'a yargı yetkisi Anayasal kaynağı olmaksızın 1934 tarihine kadar 1878 tarihli kararname ile, 1934 yılından sonra da 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile verilmiş olmaktadır (Akgündüz, 1997:145).

Divan-ı Muhasebat ismi, 1945 yılında 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ile Sayıştay olarak değiştirilmiştir. Bu isim değişikliğinden yaklaşık 7 yıl sonra 1952'de, değişiklik getiren yasanın yürürlükten kaldırılmasıyla tekrar Divan-ı Muhasebat ismi kullanılmaya başlanmıştır. 1961 Anayasasında ise Sayıştay ismi benimsenerek, günümüze kadar kullanılagelmiştir (Köse, 2007:213).

#### **4.2.3.2. 1961 Anayasası'nda Sayıştay**

1961 anayasasında Sayıştay'a Yürütme bölümünün "İktisadi ve Mali Hükümler" alt bölümünde yer verilmiştir. 1961 Anayasasının 127. maddesinde, "Sayıştay, genel ve katma bütçeli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile malların TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri Başkan

ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir. Silâhlı Kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi usulleri, millî savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi kanunla düzenlenir.” denilmiştir.

1961 Anayasası döneminde Sayıştayın kuruluş ve işleyişi 1967 yılına kadar 2514 sayılı Kanun’a göre yürütülmüştür. Ancak, şartların değişmesi, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de ekonomik ve mali konuların önem kazanması ve bütçede meydana gelen değişiklikler karşısında 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmiştir. Bunun üzerine 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılarak 2514 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır (Aksoy, vd., 2018:10).

832 sayılı Sayıştay Kanunu bir müddet uygulanmış ve 1970 tarihinde kapsamlı değişikliklere uğramıştır. Yenilik olarak ta tabir edilebilecek bu değişikliklerle daire sayısı dörtten sekize çıkarılmış, Sayıştay dairelerinin kararları temyizen Genel Kurulda incelenirken, bu görev için Sayıştay bünyesinde ayrı bir Temyiz Kurulu oluşturulmuştur. Birinci Başkan, daire başkanları, üyeler ve denetçilerin atanma ve seçim usulleri yeni esaslara bağlanmıştır. Ayrıca denetim alanında, tescil ve vize işlemlerinde, ödeneklerin önceden öngörülen alanlarda harcanıp harcanmadığı konularında da yeni değişiklikler yapılmıştır (Akgündüz, 1997:151).

#### **4.2.3.3. 1982 Anayasası'nda Sayıştay**

1982 Anayasası öncesinde, Sayıştay’ın hukuk düzenindeki yeri ile ilgili görüşler tartışmalı olmakla birlikte öğretide üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- a) Sayıştay’ın bir yüksek mahkeme olduğu,
- b) Sayıştay’ın bir yüksek mahkeme değil ancak bir idare mahkemesi olduğu,
- c) Sayıştay’ın yargı yetkisi olmayan bir denetim organı olduğu görüşleridir (İnan, 1985:35’den aktaran Uz, 2005:367).

Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme olup olmadığı literatürde bir tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Ancak 1982 Anayasasının 160. maddesinde yer verilen Sayıştay, anayasanın “Yargı” başlığı altında sayılmıştır. Yine Sayıştay kararlarına karşı idari yargıya başvurulamayacağı da Sayıştay'ın bir mahkeme olduğu görüşünü desteklemektedir. Diğer taraftan “kesin hükme bağlama” ifadesi yargı çağırışını yapan bir ifadedir. Tüm bunlar değerlendirildiğinde Sayıştay'ın yargılama yetkisine haiz bir mahkeme olduğu ortaya çıkmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 28.02.2013 günlü, E.2011/21, K.2013/36 sayılı kararında, “...sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştirdiği, bu çerçevede verdiği kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararları niteliğinde olduğu, bu kararlara karşı yargı organları dahil hiçbir makam ve merciye başvurma olanağının bulunmadığı ve yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi olduğu” ifade edilmiştir.

1982 Anayasasının 160. maddesi şöyledir;

*“Sayıştay, merkezî 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 yapmakla görevlidir.*

*Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.*

*Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.*

*Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.*

*Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.”*

1982 Anayasası'nda Sayıştay'a denetim ve yargılama olmak üzere iki görev verilmiştir. Bu bağlamda Sayıştay 1876 tarihli Kanuni Esasi ile anayasal kuruluş niteliğini almış ve 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları'nda da bu niteliğini devam ettirmiştir. Bu bağlamda Sayıştay, yasama ve yürütmeden bağımsız olarak yüksek

denetim ve yargılama görevi icra eden Anayasal bir yargı organıdır (Aksoy, vd., 2018:10).

Sayıştay uluslararası alanda da aktif bir kurum olarak dikkat çekmektedir. Sayıştay Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), Asya Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (Asian Organization of Supreme Audit Institutions-ASOSAI) ve Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (European Organization of Supreme Audit Institutions-EUROSAI) üyesidir. Ayrıca Ekonomik İşbirliği Örgütü Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (Economic co-operation Organization of Supreme Audit Institutions-ECOSAI)'nin de kurucu üyesidir. Sayıştay 2018 yılının Ekim ayından beri ASOSAI'nın denetim kurulu üyeliği ile 2016 yılından beri ECOSAI'nın yönetim kurulu üyeliği ve Başkanlığını yürütmektedir. EUROSAI'nın ise 2017 yılından beri yönetim kurulu üyeliği ve Başkanlığı görevleri Sayıştay'ca yerine getirilmektedir.

#### **4.2.4. Türk Sayıştayı'nın Hukuki Statüsü ve TBMM ile İlişkileri**

Türk Sayıştayı'nın geçmişinin oldukça eski tarihlere dayandığından bahsetmiştik. Yıllar içerisinde değişerek yenilerek bugünkü durumuna gelmiştir. İslamiyette de var olan “yetim hakkı” düsturu ve Türk geleneğinde “devletin parası” her zaman kutsal addedilmiş ve denetlenmesi için o günün gereklerine uygun teşkilatlanmalar geliştirilmiştir. Öyle ki yukarıda da değindiğimiz gibi Kurtuluş Savaşı yıllarında bile Sayıştay ihmal edilmemiş ve Sayıştay kurulana kadar denetimler bir komisyon marifetiyle icra edilmiştir.

1982 Anayasasında Sayıştay, “*..merkezî 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 yapmakla görevlidir.*

*..... Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır (md.160)”. şeklinde Anayasal hüküm ile görevlendirilmiştir. Diğer Cumhuriyet Anayasalarından farklı olarak Sayıştay, Anayasanın “Yargı” başlığı altında ve V. bölümünde sayılmıştır (“Sayıştay*



Başkanlığı", 2018b). Yasakoyucu bu şekilde bir değerlendirmeye Sayıştay'a yargı görevi tevdi etmiştir.

Yine anayasanın 161. maddesinde, "Merkezî yönetim kesin hesap kanunu teklifi, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Meclise sunar." hükmünde Sayıştay'a bütçe sürecinde genel uygunluk bildiriminde bulunması görevi verilmiştir.

2010 yılında ise reform çalışmaları neticesinde günün ihtiyaçlarına cevap veremeyen 832 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile denetim esasları belirlenmiştir. Yönetmelik ve diğer ikincil mevzuat ile denetim altyapısı tamamlanmıştır.

Diğer taraftan Türkiye'nin kamu maliyesi alanında da 2000'li yıllarda önemli reformlar gerçekleştirilmiştir. Mali yönetim ve kontrol alanında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılan bu düzenlemeler hızlıca yürürlüğe girmiş ve uygulanmaya başlanmıştır. Yeni düzenlemeler kamuda kaynakların kullanımında etkililik, ekonomiklik ve tutumluluk prensipleri yanında mali şeffaflık ve hesap verme gibi kavramları da mevzuata eklemiştir. Yeni mali yönetim sistemi her ne kadar kamu idarelerine kaynak kullanımında bu kurallara uyma zorunluluğu getirirse de kurallara uyulup uyulmadığının da önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde denetlenmesi gerekmektedir. Kanunla kendisine kamu kaynağı harcama yetkisi verilenler ile idarenin üst yöneticisi olarak hükümet politikaları, yatırım programları ve idarenin varoluş politika uygulayıcıları olarak görevlendirilenlerin aynı anlayışla hesap vermelerini sağlayacak mekanizmalar geliştirilmiş ve denetimleri sağlanmıştır (Telek, vd.,:2018:1474).

Hukuki altyapısı itibariyle Türk Sayıştay'ının dünyadaki Sayıştay tiplerinden yargısal işlevlere sahip kurul tipi yapılanma içerisinde olduğu söylenebilir.

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de Sayıştay'ın doğuş amacı kamu harcamalarının finansmanı amacıyla halktan toplanan vergilerin doğru bir şekilde harcanıp harcanmadığının ve kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının halkın seçtiği üyelerden oluşan parlamentoya raporlanmasıdır.

Şüphesiz TBMM parlamento sıfatıyla sadece Sayıştay ile bu yetkisini kullanmamaktadır. Ancak denetlemede en büyük payın Sayıştay'da olduğu söylenebilir.

Tarihsel süreç içerisinde 1876 tarihli Kanun-u Esasi'nin 105, 106 ve 107. maddeleri ile Sayıştay anayasal bir kurum niteliğini kazanmıştır. Sayıştay'a bu tarihten itibaren yaptığı incelemelerin sonuçlarını meclis'e raporlama görevi verilmiştir. Kanun-i Esasi'nin Sayıştay'ın kuruluşunu düzenleyen 105. maddesi ile Sayıştay'ın parlamento ile olan ilişkisi net bir biçimde ortaya konulmuştur (Köse, 2007:229). Cumhuriyet dönemi Anayasalarında ise Sayıştay parlamento ilişkileri aynı şekilde korunmuştur.

Bütçenin kontrolü konusunda Sayıştay ile parlamento takvimsel tasnife uygun olarak başlıca iki safhada işbirliği yaparlar. Bunlar sırasıyla bütçenin yürütülüp uygulanması sırasında ve Bütçenin uygulanması bittikten sonraki denetlemelerdir (Feyzioğlu, 1993:26).

#### **4.2.5. Sayıştayın Temel Özellikleri**

Hukuki altyapısına yukarıda değinilmiş olan Sayıştay'ın bazı temel özellikleri bulunmaktadır. Yapısı itibariyle "sui generis" olması en temel özellik sayılabilir. Çünkü Anayasal bir kurum olmasına rağmen erkler içerisinde bir tarafa ait olmaması Sayıştayı sui generis kapsamına dahil eder. Sayıştayın diğer bazı özellikleri aşağıda sıralanmıştır ("Sayıştay Başkanlığı", 2019a);

- Kıta Avrupası ve özellikle Fransa modeli esas alınarak kurulan Sayıştay kurul tipi şeklinde organize edilmiştir. Sayıştay'a aynı zamanda yargı yetkisi de verilmiştir. Bu yapı, bilinen anlamda bir yargılama özelliğinden çok hesap yargısı şeklinde icra edilen ve itiraz, temyiz mercilerinin bulunduğu bir yapıdır. Sayıştayın "hesap mahkemesi" ve "kesin hükme bağlama" ile tanımlanması, kurul tipi yapılanmaya ve yargı yetkisi olduğunu göstermektedir. Yargı yetkisine haiz olması ve Sayıştay tarafından verilen kesin hükümlere ilişkin olarak sorumlular tarafından başka bir idari yargı yoluna başvurulamaması mahkeme olma özelliğinin kanıtlarından birisidir.
- Sayıştay'ın görevleri Anayasa'da düzenlenmiştir. 1876 Anayasası'ndan beri Sayıştay anayasal bir kuruluş olarak varolmuştur.

- Bağımsızlık sayıştayların esaslı özelliklerinden biridir. Yargı yetkisinin bulunması ve devletin hiyerarşik yapısı içerisinde herhangi bir üst kuruluşa bağlı olmaksızın sui generis yapısı tanınmış olması dolayısıyla Sayıştay, en üst düzeyde bağımsızlığa sahip bir kurumdur. Parlamento adına denetim yapması onu parlamentonun bir parçası yapmaz.
- Denetim faaliyetleri, kanun, yönetmelik ve diğer mevzuat çerçevesinde, doğrudan Sayıştay tarafından yürütülmektedir. Faaliyetler icra edilirken herhangi bir kurumun müdahalesi söz konusu değildir.
- Sayıştay yıllık bütçesi doğrudan TBMM'ye sunulmaktadır. Sayıştay bütçesine ilişkin işlemler Sayıştay Başkanı tarafından yürütülmektedir.
- Sayıştay Başkanı beş yıllık bir süre için seçilmektedir. Sayıştay üyeleri ise TBMM tarafından seçilmekte ve bir süre kaydı öngörülmemektedir. Sayıştay denetçileri de kurum tarafından açılan yeterlilik sınavıyla işe alınmaktadır.
- Sayıştay Başkanı ve üyeleri azlolunamaz ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemezler. Meslek mensuplarına yargıçlar için öngörülen teminatlar verilmiştir.

#### **4.2.6. Sayıştay'ın Organizasyon Yapısı**

Sayıştay'ın organizasyon yapısı 6085 sayılı Kanunun 10. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre Sayıştay mensupları; Meslek mensupları, Başsavcı ve savcılar ile Yönetim mensuplarından oluşmaktadır. Meslek mensupları ise; Sayıştay Başkanı, Daire Başkanı, Üyeler ve Sayıştay Denetçileridir.

Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ve Başsavcılık, Sayıştayın başkanlık yargı ve karar organlarıdır.

##### **4.2.6.1. Başkanlık ve Sayıştay Başkanı**

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 20. maddesinde, Başkanlık; Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluştuğu hüküm altına alınmıştır. Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları ile yönetim birimleri doğrudan Başkanlığa bağlı olarak görev yapmaktadır. Kanun ilk yayımlandığında bir başkan ve yeterli sayıda meslek mensubundan oluşan Denetim ve Geliştirme

Merkezinin doğrudan Başkanlığa bağlı olarak görev yapması ile ilgili hüküm Anayasa Mahkemesi'nin 3/4/2013 tarihli ve E.: 2011/142, K.: 2013/52 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

#### **4.2.6.1.1. Sayıştay Başkanı**

Sayıştay Başkanı, Sayıştayı yöneten ve en üst düzeyde temsil eden kişidir. Başkanın atanma şartları ve seçimi 6085 sayılı Kanunda açıkça belirlenmiştir. Kanununun 12. maddesinde, Sayıştay Başkan ve üyelerinin hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya öğrenim itibarıyla bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onanmış yurt içinde veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokulların birinden mezun olduktan sonra kamu idarelerinde en az onaltı yıl çalışmış olmaları gerekir.

Sayıştay Başkanlığı için yukarıda sayılan akademik nitelikler ile birlikte; Sayıştay üyeliği, Bakanlık, Müsteşarlık veya valilik, Rektörlük, Başbakanlık ve bakanlıklar ile bağlı kuruluşların genel müdürlük veya başkanlık, Maliye Teftiş Kurulu ile Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Başbakanlık ve bakanlıklar Teftiş Kurulu başkanlıkları, Düzenleyici ve Denetleyici Kurul başkanlıkları görevlerinde toplam bir yıl bulunmuş olma şartı da aranmaktadır. Bütçe hakkı çerçevesinde yetki kullananların parlamento adına denetimini icra eden bir kurumun yöneticisi olma görevinde tecrübe ve liyakatin ön planda olduğu ve atanma şartlarının oldukça seçici olduğundan bahsetmek mümkündür.

Sayıştay Başkanı seçimleri TBMM'ce yerine getirilmektedir. Sayıştay Kanununun 16. maddesine göre TBMM Genel Kurulunda yapılacak Sayıştay Başkanlığı ve Sayıştay üyeliği seçimleri için gerekli değerlendirmeleri yapmak ve aday belirlemek üzere Sayıştay Başkanı ve Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonu kurulur. Ön Seçim Geçici Komisyonu, Meclis Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından, siyasi partiler ile bağımsızların TBMM'deki temsil güçleri oranında ve ad çekme usulü ile belirlenen onbeş kişiden oluşur. Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanı, kendi siyasi parti grubunun kontenjanından Ön Seçim Geçici Komisyonuna katılır ve başkanlık eder.

Ön Seçim Geçici Komisyonu salt çoğunluk ile toplanır. Sayıştay Başkan adaylarının seçiminde aday listesi, Sayıştay üye adaylarının seçiminde ise kontenjan

gruplarına göre düzenlenen birleşik oy pusulası kullanılır. Aday seçimleri gizli oyla yapılır. Aday seçilebilmek için ilk turda üye tam sayısının salt çoğunluğu, ikinci turda oylamaya katılanların salt çoğunluğu aranır. İlk iki oylamada sonuç alınamadığı takdirde, üçüncü oylamada geçerli oyların en yüksekini alanlar seçilmiş sayılır. Adayların belirlenmesi sırasında oylarda eşitlik olması halinde, eşit oy alanlar arasında yeniden oylama yapılır.

Ön Seçim Geçici Komisyonu gerekli gördüğü hallerde adaylarla mülakat yapabilir. Kontenjan grupları oranlarına göre, Ön Seçim Geçici Komisyonu tarafından boş üyelik sayısının iki katı olarak belirlenen adayların isimleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur. Bu şekilde gösterilen adaylar için ayrı ayrı listeler halinde birleşik oy pusulası düzenlenir. Adayların adlarının karşısındaki özel yer işaretlenmek suretiyle gizli oylama yapılır. Seçilecek üyelerin sayısından fazla verilen oylar geçersiz sayılır.

Bu süreçlerin sonunda belirlenecek iki aday arasından TBMM Genel Kurulunca gizli oyla Sayıştay Başkanı seçilir. Başkanın görev süresi beş yıldır. Kanuna göre bir kimse en fazla iki defa başkan seçilebilmektedir.

Sayıştay Başkanının görevleri Kanununun 21. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre Başkanın görevleri şunlardır (Aksoy, vd., 2018:51);

- Sayıştay Başkanı, Sayıştayı yönetir ve temsil eder. Sayıştay Başkanı, Kurumun en üst yöneticisi olup genel işleyişten sorumludur. Kanunlarla verilen görevlerin iyi yapılması ve yönetimin düzenli bir surette yürütülmesi için gerekli tedbirleri alır.
- Sayıştay Başkanı, Genel Kurulun başkanı olup gerekli gördükçe Temyiz Kurulu ve Daireler Kuruluna da başkanlık eder.
- Sayıştay Başkanı, Sayıştayın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları bilgilendirme görevi bulunmaktadır.
- Sayıştay raporlarının Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı hazır bulunur.

- Sayıştay Başkanı; daire başkanları ve üyelerin dairelerini belirler, ihtisas dairelerini tespit eder, işleri dairelere dağıtır, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarını oluşturur, meslek mensuplarının görev yerlerini, yönetim mensuplarının görevlerini ve görev yerlerini tayin ve tespit eder.

#### **4.2.6.1.2. Başkan Yardımcıları**

Eski Sayıştay Kanununa (832 sayılı Kanun) göre Sayıştay Başkanına işlerinde yardımcı olmak üzere bir genel sekreter görev alırken yeni Sayıştay Kanununda (6085 sayılı Kanun) genel sekreter yerine başkan yardımcılığı müessesesi getirilmiştir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018:172). Kanunun 22. maddesine göre Sayıştay Başkanı, biri "denetim" diğeri "yönetim" ile ilgili işlerde kendisine yardımcı olmak üzere Sayıştay üyeleri arasından iki başkan yardımcısı görevlendirir. Başkan yardımcıları daire başkanı statüsündedir. Mevcut Sayıştay Başkanlığında 2 başkan yardımcısı görev yapmaktadır.

#### **4.2.6.1.3. Bölüm Başkanları**

Denetimle ilgili görevlendirilecek başkan yardımcısı, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, raporlanması ve gözden geçirilmesinden sorumludur. Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını Sayıştay Başkanı adına yönetir. Denetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine destek sağlamak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile, birinci sınıfa ayrıldıktan sonra en az üç yıl çalışmış meslek mensupları arasından en çok beş bölüm başkanı görevlendirilebilir.

Yönetimle ilgili başkan yardımcısı ise, yönetim birimlerini Sayıştay Başkanı adına yönetmekle görevlidir. Bu görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile meslek mensuplarından en çok üç bölüm başkanı görevlendirilebilir. Meslek mensuplarının 1 ila 4. derecelerde olması gerekmektedir. Sayıştay'da şu anda sekiz bölüm başkanı görev yapmaktadır.

#### **4.2.6.2. Sayıştay Yargı ve Karar Organları**

Sayıştay'ın yargı ve karar organları, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu ile Denetim Planlama ve Koordinasyon Kuruludur.

#### 4.2.6.2.1. Daireler

Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esaslarına göre Sayıştay teşkilat yapısında önemli bir yer tutan ve aynı zamanda birer hesap mahkemesi niteliğini taşıyan Daireler bir başkan ve altı üyeden kuruludur (md.34). Daireler, bir başkan ve dört üye ile toplanır, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir. Denetim raporlarının dairelerde görüşülmesi sırasında ilgili grup başkanı veya raporu düzenleyen denetçi katılarak konuyla ilgili görüşünü açıklar. Yargılama ile ilgili gerek görülürse ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi (Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı veya görevlendireceği yardımcısı) açıklamalarda bulunmak üzere çağrılabilir. Yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunmak üzere ilgili grup başkanı, raporu düzenleyen denetçi, sorumlular ve ahizler<sup>17</sup> çağrılabilir.

Dairelerin başında Daire başkanları bulunur. Daire başkanları en az üç yılını doldurmuş üyeler arasından, Sayıştay Genel Kurulunca, gizli oy ve üye tamsayısının salt çoğunluğu ile seçilir. İlk üç oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, üçüncü oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır. Dördüncü oylamada en fazla oy alan üye daire başkanı seçilmiş olur. Daire başkanlarının görev süresi dört yıldır. Süresi dolan veya kendi isteği ile üyeliğe dönmüş olanlar yeniden seçilebilir.

Daire başkanları, çalışmaya ara verilme süresi hariç en geç altı ay içinde, dairelerine havale edilen yargılamaya esas raporların karara bağlanmasını, bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesini sağlamakla görevlidir. Ayrıca, Daire başkanları, denetim raporlarına ilişkin görüşlerin bildirilmesiyle ilgili işlemleri yürütür ve görüş bildirdikleri raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında hazır bulunmaktadır.

Üyeler ise, beşte üçü Sayıştay meslek mensuplarından, geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından olmak üzere seçilir. Sayıştay Genel Kurulunca, Sayıştaya başvuranların sicilleri üzerinde yapılacak inceleme sonucunda, Sayıştay Kanunu'nda yazılı niteliklere sahip oldukları anlaşılanlar arasından mevcut

<sup>17</sup> Ahiz: Sayıştay uygulamasında kendilerine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek veya tüzel kişilerin durumu

üye sayısının salt çoğunluğunun gizli oyu ile her boş yer için dörder aday seçilir ve TBMM'ye sunulur.

Üyeler, buldukları dairelerde daire başkanı ya da dahil buldukları kurulda kurul başkanı tarafından kendilerine verilen dosyaları ve raporları geciktirmeden inceleyerek görevli daire veya kurullara gerekli açıklamaları yapar, görüş ve düşüncelerini gerekçeleri ile yazılı olarak bildirir, dairelerin ve üyesi buldukları kurulların toplantılarına katılır, oylarını verir, karar ve görüşlerde azınlıkta kalanlar karşı oy gerekçelerini yazılı olarak bildirir, daire ve kurullarla ilgili olmak üzere verilen diğer işleri yapmaktadırlar ("Sayıştay Başkanlığı", 2019a).

Dairelerin 2018 yılında verdikleri yargı kararlarına ilişkin tablo aşağıya çıkarılmıştır ("Sayıştay Başkanlığı", 2019b:74)

**Tablo 7: Daireler İtibariyle Verilen Yargısal Kararlar**

DAİRELER	1. DAİRE	2. DAİRE	3. DAİRE	4. DAİRE	5. DAİRE	6. DAİRE	7. DAİRE	8. DAİRE	TOPLAM
<b>2018 Yılı Rapor Madde Sayısı</b>	86	180	22	51	398	720	492	170	<b>2.119</b>
<b>Önceki Yıllardan 2018 Yılına Devreden Rapor Sayısı</b>	29	21	2	4	32	46	41	14	<b>189</b>
<b>2018 yılında Gelen Rapor Sayısı</b>	53	60	21	19	74	124	104	36	<b>491</b>
<b>Sonuçlanan Rapor Sayısı</b>	52	68	13	17	58	92	99	36	<b>435</b>
<b>İlamı Düzenlenen Rapor Sayısı</b>	53	44	13	14	49	87	74	32	<b>366</b>

Kaynak: Sayıştay 2018 İdare Faaliyet Raporu



#### 4.2.6.2.2. Genel Kurul

Sayıştay'ın yargı ve karar sisteminin en üst organı Genel Kuruldur (Aksoy, vd., 2018:52). Dünyada Genel Kurul yapısının etkin olarak kullanıldığı ülke olarak İspanya Sayıştayı örnek verilebilir. İspanya Sayıştayı teşkilat yapısında Genel Kurulun aktif olarak denetim programı belirleme ve onaylama gibi yönetsel görevlerinin olduğu görülmektedir (Köse, 2007:158).

Ülkemiz Sayıştayı'nın Genel Kurul yapısında daha çok görüş bildirme ve karar alma faaliyetlerinin ön planda olduğu söylenebilir. Genel Kurul, Sayıştay Başkanının başkanlığında başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşmaktadır. Genel Kurulun, genel uygunluk bildirimlerinin görüşülerek son şeklinin verilmesi, içtihadın birleştirilmesi kararı ve idari nitelikteki kararların birleştirilmesi kararı alınması, hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirilmesi, Sayıştaya ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirilmesi, Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirilmesi veya karar verilmesi gibi görevleri bulunmaktadır.

Genel Kurulda kararlar müzakere ve oylamalara uygun ve gerekçeli olarak raportörlük tarafından hazırlanır. Azınlık görüşleri de gerekçeli olarak kararda belirtilir. Kararlarda azınlıkta kalan Kurul üyeleri karşı oy gerekçelerini en fazla bir hafta içinde yazılı olarak raportörlüğe bildirirler. Yazılan kararlar Genel Kurulda okunur. Okuma sırasında, müzakerenin yansıtılmayan bölümleri ilave edilmek, müzakerelere uygun bulunmayan kısımlar çıkarılmak, gerekiyorsa dil ve ifade bakımından düzeltmeler de yapılmak suretiyle karara son şekli verilir. Gerekli görülen hallerde, Genel Kurulca, karara son şeklin verilme yetkisi Kurul Başkanına bırakılabilir. Ancak Kurul üyelerinden en az bir üyenin yetki vermemesi halinde karar Genel Kurulda okunur. Kararın okunması sırasında esasa ilişkin değişiklik yapılamamaktadır (Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları, md.4).

Genel Kurulun 2018 yılında 21 adet karar ve görüş faaliyeti bulunmakta olup, 16 adedi kurum içi işlemlere, 3 adedi seçimlere, 1 adedi genel uygunluk bildirimine ve 1 adedi ise içtihadı birleştirmeye ilişkindir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019b).

#### **4.2.6.2.3. Temyiz Kurulu**

Temyiz Kurulu; Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanları ile üyeler arasından dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulur. Bu şekilde seçilen daire başkanları ve üyeler dört yıl için seçilirler. Her yıl Kurul üyelerinin dörtte biri yenilenir. Üyeliği sona erenler dört yıl geçmeden tekrar seçilemez. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık etmektedir.

Toplantı yapılacağı zaman Kurul başkanınca gündem hazırlatılır ve dağıtılır. Bu dağıtım işlemi aynı zamanda toplantıya çağrı anlamındadır. Belirtilen tarihte gündem konuları görüşülür. Toplantı yeter sayısı üye tamsayısının en az üçte ikisidir. Kararlar mevcudun salt çoğunluğu ile alınır. Toplantı yeter sayısı sağlandıktan sonra müzakerelere geçilir. Müzakereye konu husus üzerinde tasdik etme veya düzelterek tasdik etme, bozma ya da kaldırma hususlarında ikiden fazla görüş ortaya çıkarsa; Kurul Başkanı tarafından aykırılık sırası tespit edilir ve en aykırı görüşten başlayarak oylama yapılır. Görüşlerden her biri (evet) ve (hayır) şeklinde oylanır. Bu oylamalar sonucunda hiç birisi yeterli oyu sağlayamamışsa tekrar müzakereye geçilerek görüşmelere devam edilir.

Verilen kararlar, müzakere ve oylamalara uygun ve gerekçeli olarak raportörlük tarafından yazılır. Varsa azınlık görüşleri de gerekçeli olarak belirtilir.

2018 yılında yargılama dairelerince verilen hükümler aleyhine Temyiz Kuruluna 2917 adet dosya intikal etmiştir. Bu dosyalardan 1528 adedinin yargılaması yapılarak ilamları düzenlenmiştir. Temyiz Kurulunca 828 karar verilmiş olup, bu kararların 441'i tasdik ve düzelterek tasdik, 160'ı bozma ve kaldırma kararı, 81'i karar düzeltmesine mahal olmadığı yönünde karar ve 146'sı diğer kararlardır ("Sayıştay Başkanlığı", 2019b).

#### **4.2.6.2.4. Daireler Kurulu**

Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu ile Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden oluşur. En kıdemli daire başkanı Kurula başkanlık etmektedir.

Kurul, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince (merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler) mali konularda düzenlenecek

yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında görüş bildirmektedir. Bu temel görevinin yanında Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında da görüş bildirmek Daireler Kurulunun görevleri arasındadır.

Toplantı karar ve yeter sayısı Temyiz Kurulu ile aynıdır. Daireler Kurulu 2018 yılında 114 adet yeni yönetmelik taslağı, 63 adet yönetmelik değişikliği ve 13 adet Döner Sermayeli İşletmelere ait yönetmelik üzerinde görüş bildirmiştir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019b).

#### **4.2.6.2.5. Rapor Değerlendirme Kurulu**

Kurul, Sayıştay Genel Kurulu tarafından iki yıl için seçilen iki daire başkanı ve her daireden birer üye ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşmaktadır. Sayıştay Başkanı aynı zamanda Rapor Değerlendirme Kurulunun da başkanlığını yapar. Kurulun temel görevi Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirmektir.

Toplantı karar ve yeter sayısı ile müzakere düzeni Temyiz Kurulu ile aynı formattadır. Sayıştay Kanununa göre yıl içerisinde Sayıştay'a birçok rapor düzenleme görevi verilmiştir. Bunlar dış denetim, faaliyet, mali istatistikler, Kalkınma Ajansları, Kamu İşletmeleri raporları gibi raporlardır. Rapor Değerlendirme Kurulu 2018 yılında 502 görüş ve karar düzenlemiştir. Bunlardan 491'i denetim raporu, 6'sı genel rapor ve 5'i diğer raporlardır.

#### **4.2.6.2.6. Yüksek Disiplin Kurulu**

Bütün kamu kurumlarında olduğu gibi Sayıştay'da da disiplin işlemleri ile ilgili bir kurul bulunmaktadır. Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyelerle ilgili disiplin soruşturmalarına Yüksek Disiplin Kurulu bakmaktadır.

6085 sayılı Kanunun 29. maddesine göre Yüksek Disiplin Kurulu, her yıl için Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek beş daire başkanı ve her daireden seçilecek birer üye ile kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul, üye tamsayısı ile toplanır. Disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası verilmesine ilişkin kararlar üçte iki çoğunlukla verilir. Daire başkanı veya üyelerden herhangi birinin Kurula katılmadığı veya boşalma olduğu hallerde daire başkanı veya üyenin bağlı

bulunduğu dairenin en kıdemli üyesi Kurula katılır. Haklarında isnatta bulunulan Disiplin Kurulu üyeleri Kurula katılamamaktadır.

#### **4.2.6.2.7. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu**

Yüksek Disiplin Kurulunun görev alanına giren disiplin soruşturmaları dışındaki disiplin işlemleri Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunca yerine getirilmektedir.

Bu kurul her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir başdenetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından kurulur. Aynı şekilde birer yedek üye seçilir. Kurula daire başkanı başkanlık eder. Kurul, üye tamsayısı ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verir.

#### **4.2.6.2.8. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu**

6085 sayılı Kanununun 31. maddesinde sayılan Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından teşekkül etmektedir. Bu kurula tevdi edilmiş görevlerde yeni kamu mali yönetimi reformunun izlerini görmek mümkündür. Çünkü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çağın gereklerine uygun bir biçimde kamu idarelerinin planlama, uygulama ve risk analizleri yapması gerektiğini vurgulamaktadır. Buna paralel bir biçimde Sayıştay Teşkilat yapısı içerisinde Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu'na aşağıdaki görevler verilmiştir;

- Sayıştay'ın stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlamak
- Türkiye Büyük Millet Meclisinin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri de dikkate alınarak denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırlamak
- Plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerekli koordinasyonu sağlamak, performans ölçüm sistemlerini oluşturmak ve Sayıştay faaliyet raporunu hazırlamak
- Denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek
- Sayıştay Başkanının görüşülmesini istediği konularda görüş bildirmek.

Kurul toplantılarına Sayıştay'ın stratejik planlarının hazırlanması ve izlenmesi ile yıllık programların hazırlanmasına ilişkin hususların görüşülmesi sırasında, Sayıştay Başkanı tarafından her daireden görevlendirilecek birer üye ile denetim ve denetim destek grup başkanları da katılırlar.

#### **4.2.6.3. Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları**

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları denetim yapılan kurumlara en yakın olan birimlerdir. Büyük ölçüde denetim yapılacak idarenin türü ve genel yönetim kapsamındaki yerine göre ihtisası olan denetçilerden oluşturulmaya çalışılır.

Grup başkanlıkları bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluşur. Denetim grup başkanlıkları, Sayıştayın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkan verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulur. Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve diğer kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlıkça verilen görevleri yapmaktadırlar.

Denetçiler, Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanlarınca kendilerine verilen denetim ve inceleme görevlerini, mevzuat çerçevesinde ve denetim ile ilgili hazırlanan rehberlerdeki esas ve usuller dairesinde yerine getirerek sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmek ve Sayıştay Kanunu ile verilen diğer işleri yapmakla görevlidir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019a).

Sayıştay bünyesinde görev yapan Sayıştay Denetçileri denetimle ilgili idareye ilk muhatap olan kişilerdir. Mesleklerini uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarından "Genel Standartlar" ölçüsü çerçevesinde yerine getirirler. Bu standartların bir kısmı Sayıştay ile ortaktır (Alptürk, 1990). Buna göre;

- Denetçiler ve Sayıştay bağımsız olmalıdır,
- Denetçi ve Sayıştay yeterliliğe sahip olmalıdır,
- Denetçi ve Sayıştay INTOSAI denetim standartlarına uymak için gerekli ilgi ve mesleki özeni göstermelidir. Bunun içinde verileri belirlemeli, kanıtları toplamalı ve değerlendirmeli, raporunda da bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini belirtmelidir.

Bu standartlar ölçüsünde oluşturulan ülkemiz Sayıştay Kanununun 17. maddesinde Sayıştay denetçilerinin denetçi yardımcılığından yetiştirileceklerini belirtmektedir. İlgili Kanun maddesine göre Denetçi yardımcılığına hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olanlar arasından açılacak giriş sınavını kazananlar Sayıştay Başkanı tarafından aday olarak atanma işlemi gerçekleştirilmektedir. Denetçi yardımcılarının mesleki eğitim ve staj süresi en az iki en çok üç yıldır. Denetçi yardımcısı adayları ile denetçi yardımcılarının mesleki eğitim ve stajında ana hedefler şunlardır ("Sayıştay Başkanlığı", 2019a);

- Denetimin temel kavramlarını, Türk denetim sistemini, Sayıştay denetiminin ve yargılamasının örgütsel yapılanması ile işleyiş özelliklerini öğretmek ve denetim kültürünü kazandırmak,
- Denetim görevinin yerine getirilmesi için gerekli bilgi ve beceriyi kazandırmak,
- Kamu mali yönetiminin işleyişi ve denetimine ilişkin mevzuatın özümsemesini sağlamak,
- Yazışma kuralları ile rapor yazımına ilişkin beceri kazandırmak,
- Mesleğin gerektirdiği etik değerlere sahip, vakarlı ve şerefli kişiler yetiştirmek,
- Çalışma disiplini ve ekip çalışması alışkanlığını kazandırmak.

Denetçi yardımcılarını denetçiliğe, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kararı ve Sayıştay Başkanının onayı ile atanırlar.

#### **4.2.6.4. Sayıştay Başsavcılığı**

Sayıştay teşkilat yapısı içerisinde bulunan Başsavcılık, Başsavcı ve savcılardan oluşmaktadır. Adli ve idari yargı sistemi içerisinde bulunan savcılık müessesesine benzer bir yapılanma Sayıştay'da da bulunmaktadır. Bu yönüyle hesap yargılaması yapan Sayıştay'ın mahkeme olma niteliği açıkça görülmektedir. Sayıştay

Başsavcı Çalışma Yönetmeliğine<sup>18</sup> göre Başsavcı ve savcılar ("Sayıştay Başkanlığı", 2019a);

- Başsavcılığa intikal eden yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri savcılara havale eder,
- İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunar. İlamların infazını izler ve bu hususla ilgili gerekli işlemleri yapar,
- Hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer ilgililerin durumlarını izler,
- Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında bu Kanunda belirtilen gerekli işlemleri yapar,
- Kanunlarla ve Sayıştay Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirirler.

Savcılar ise;

- Kendisine havale edilen yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri inceleyerek düşüncesini gerekçeli olarak bildirir,
- Oy hakkı bulunmamak üzere hesap yargılamasına katılır ve görüşünü açıklar,
- Başsavcı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirirler.

#### **4.2.6.5. Sayıştay Yönetim Mensupları**

Sayıştayın yönetim işleri Sayıştay Başkanının teklifi ve Sayıştay Genel Kurulunun kararı ile kurulacak birimler tarafından yürütülmektedir.

Yönetim mensupları Sayıştay'ın teşkilat yapısı içerisinde yönetim ve bürokratik işlemleri yürütmekle görevlidirler. Türk kamu yönetimi içerisinde idarelerin tüm bürokratik işlemleri 657 sayılı Kanun'da yazılı nitelikleri taşıyan ve

<sup>18</sup> 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

eleme usulü ile atanan kişilerce yerine getirilmektedir. Sayıştay bünyesindeki yönetim mensupları 657 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde Sayıştay Başkanının onayı ile atanır. Yönetim mensupları, 657 sayılı Kanun'a tabi olarak yönetim birimlerinde çalışan ve yukarıda değinilen görevlileri ifade etmektedir.





## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY'IN DENETİM YAPISI, YEREL YÖNETİMLER VE DENETİM

#### 1. SAYIŞTAY'IN DENETİM YAPISI

Sayıştay'ın yeni denetim modelinin tam olarak anlaşılabilmesi için 2010 yılı öncesi ve sonrasının ortaya konulması gerekmektedir. Çünkü reform niteliğindeki 2010 yılı yeni Sayıştay Kanunu ile 2010 yılı öncesi 832 sayılı Sayıştay Kanunu birçok açıdan farklı düzenlemeler içermektedir.

##### 1.1. 1967-2010 Yılları Sayıştay Denetim Yapısı

Yaklaşık yarım asır boyunca yürürlükte kaldıktan sonra kaldırılan 832 sayılı (mülga<sup>19</sup>) Sayıştay Kanunu yürürlükte kaldığı dönem boyunca Sayıştay denetimlerine dayanak teşkil etmekteydi. Divan-ı Muhasebat'ın ismi 1945 yılındaki Teşkilat-ı Esasiye ile Sayıştay olarak değiştirilmiş ancak 1952'de tekrar Divan-ı Muhasebat olarak eski haline dönmüştür. 1961 anayasası ile Divan-ı Muhasebat ismi "Sayıştay" olarak değiştirilmiş ve günümüze kadar bu isimle adlandırılmıştır. Dünyada genel anlamda ortaya çıkan yüksek denetimin öneminin kavranması ve uluslararası standartlar oluşturma ihtiyacının yansması olarak ülkemizde de 21.2.1967 tarihinde 832 sayılı "Sayıştay Kanunu" çıkarılmıştır. Bu kanun ile Sayıştay'ın kuruluşu ve görev yapısı yenilenmiştir. Dört olan denetim dairesi sayısı sekize çıkarılmıştır. Yargısal bir süreç olan temyiz mercii olarak Sayıştay'ın kendi bünyesi içerisinde bir Temyiz Kurulu oluşturulmuştur. Bu tarihe kadar temyiz işlerine bakan Genel Kurulun da böylece kendi asli görevini yapma olanağı sağlanmıştır.

832 sayılı Kanunla daha etkin ve kapsamlı denetim için de yeni düzenlemeler getirilmiştir. Böylece Sayıştay'ın parlamentoya yönelik raporlama fonksiyonu biraz daha artırılmıştır. 21.5.1970 tarih ve 1260 sayılı yasayla da harcama öncesi vize işlemi kaldırılmıştır. Kurumların kadro ve ödeneklerinin vizesi ile sözleşmelerin tescili işlemleri görevi Sayıştay'a verilmiştir (Köse, 2007:213).

<sup>19</sup> Mülga: Yürürlükten kaldırılmış anlamındadır.

832 sayılı Kanunda Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlendirilmiştir (md.1). Bu kanundaki Sayıştay denetim modelinde sorumluluk daha çok "sayman" olarak adlandırılan ve gelirleri toplayan ve giderleri hak sahibine ödeyen kamu muhasebecileri üzerindedir. 832 sayılı Kanunun 41. maddesinde Sayıştay' a hesap vermekle yükümlü olan saymanlar;

- Gelir saymanları
- Gider saymanları
- Mal saymanları

olarak sayılmaktadır.

832 sayılı mülga Sayıştay Kanunu'na göre hesaplar, saymanlar tarafından bu kanunda ve diğer kanunlarda yazılı süreler içinde tamamlanarak incelenmeye hazır vaziyette bekletilir veya Sayıştayın bildireceği yere gönderilir. Hesaplar görev başında bulunan sonuncu sayman tarafından hazırlanır ve verilir. Hesabın verilmemesinden doğan sorumluluk buna aittir. Hesabını tamam olarak hazırladıktan sonra başka yere naklolunan, emekliye ayrılan veya Maliye Bakanlığı emrine alınan saymanlar, haleflerine verdikleri devir sırasında hazırladıkları hesaplarını da devrederler ve bu husus devir tutanağında belirtilir (md.44). Sorumlularca, gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştayca kesin hükme bağlananları, sorumlular bu durumun idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde hazineye ödemekle zorunludurlar.

832 sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştay'a gönderilen hesapların incelenmesi sırasında;

- Gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği,

- 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 taşınmaz malların giriş, saklanması, kullanım ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı, yapılan bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı araştırılmaktadır (md.46).

Denetçiler kendilerine verilen hesapları bu kanunla diğer kanunlarda yazılı esaslar ve yönetmeliğindeki usuller gereğince inceler ve sonucu gösterir bir rapor düzenler. Bu inceleme sırasında mevzuata uygun bulmadığı veya noksan gördüğü işler hakkında sorumluların yazılı savunmalarını alması ve düşüncesiyle birlikte raporda göstermesi şarttır. Usulü dairesinde yapılan bildirim bilgi edinilmesinden itibaren en çok otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları beklenmeyerek mevcut bilgi ve belgelere göre rapor düzenlemekle beraber, bunlar hakkında ayrıca bu kanun esaslarına göre disiplin veya ceza kovuşturulması isteminde bulunulur (md.48).

Hesap yargılama usulü 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda da bulunmaktadır. Ancak bu yargılama daha çok sayman hesaplarının yargılanması şeklindedir.

04.7.1996 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4149 sayılı Kanun ile 832 sayılı Kanunda bir çok değişiklik yapılmıştır. Sayıştay Birinci başkanı ile üyelerin seçimi esas ve usulleri Anayasa Mahkemesinin E. 1990/39, K. 1991/21, T. 11.07.1991 sayılı kararı ile iptal edilince söz konusu kanun ile yeniden anayasaya uygun şekilde düzenlenmiştir. 4149 ile eklenen bir diğer değişiklik ise kısmi denetimdir. Buna göre Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların hesap, işlem ve faaliyetlerini, idare hesabı dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle, Sayıştay Başkanının işin aciliyetini ve gecikmede sakınca bulunması halleriyle sınırlı olarak vereceği onayla kısmî inceleme ve denetime tabi tutabilir. Bunlardan hangilerinin merkezde veya yerinde inceleneceğine Birinci Başkan karar verir. Bu inceleme ve denetim sonuçları dairelerce öncelikle hükme bağlanır İlgili

hesabın bilahare yargılanması halinde önceden yargılanmış olan söz konusu işlemler tespit edilerek geriye kalanlar için hüküm tesis edilmektedir.

832 sayılı Sayıştay Kanununa eklenen değişikliklerden birisi de, Sayıştay'ın, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kamu kaynaklarını, ne ölçüde verimli, etken ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilendirilmesidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulmaktadır. Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmekte ve komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi genel Kuruluna sunulmaktadır. Bu haliyle performans denetiminin de ilk örnekleri ortaya çıkmaya başlamıştır.

2003 yılında Türkiye'de kamu yönetiminde başlayan reform çalışmalarının başlangıcı sayılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 832 sayılı Kanunda da bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin en önemlisi Sayıştay'ın vize ve tescil işlemleri ile ilgili görevlerinin kaldırılarak bu görevin içerik ve mahiyet değişikliği ile kamu kurumlarına devredilmesidir. Vize ve tescil işlemleri özü itibariyle kamu kurumlarının belirli eşik değerlerin üstünde olan sözleşme tasarılarının henüz bir taahhüt altına girilmeden önce Sayıştay tarafından mevzuata uygunluk denetimine tabi tutulmasıdır. Bu şekilde yapılan bir vize ve tescil işlemi zorunluluğu zaten uzun süren ihalelerden sonra ayrıca Sayıştay vizesinin beklenmesi ile daha da uzaması ve kamunun ihtiyacının gecikmesi ile neticelenebilmekteydi. İhtiyacın temininin gecikmesi kamu kurumlarının ilanlı ihale yerine davet usulünü kullanmalarına yol açmakta ve sadece mücbir<sup>20</sup> hallerde başvurulabilecek bir alım usulünün genel bir alım yöntemine dönüşmesine sebep olmaktadır. Diğer taraftan ise ilansız olduğu için rekabetin daralması ve yüksek fiyatlarla alım yapma gibi kamu zararı riski bulunmaktaydı.

Kamu yönetimi reformuna mali yönetim yasası ile başlanması mali kaynakları parlamento adına denetleyen Sayıştay'ı da reforme etme ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Çünkü dünyada ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışı etkili bir dış denetimi sürecin ayrılmaz bir parçası olarak görmektedir. Ancak her ne kadar

---

<sup>20</sup> Mücbir: Zorunlu, mecburi

KMYKK 2003 yılında yürürlüğe girse de Sayıştay'ın eski alışkanlıklarını bırakması ve yeni mali yönetim sistemine dâhil olması 2010 yılını bulmuştur.

## 1.2. 2010 Yılı Sonrası Sayıştay'ın Yeni Denetim Yapısı

2010 yılı sonunda TBMM Genel Kurulunda kabul edilen ve yasalaşan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu INTOSAI denetim standartları ve 5018 sayılı KMYKK ile uyumlu bir şekilde hazırlanmaya çalışılmıştır. Kanunun genel gerekçesinde ("Sayıştay Başkanlığı", 2019a), vatandaş odaklı yönetim anlayışına özellikle vurgu yapılmıştır. Genel gerekçenin özü şu şekildedir:

*“Vatandaş odaklı yönetim anlayışı, devlet fonksiyonlarının ve devletin kurumsal yapısının yeni bir anlayışla ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu anlayış, kamu mali yönetiminin de değişen devlet yapılanmasına ve fonksiyonlarına uyumlu olarak değişimi konusunda itici bir güç oluşturmaktadır. Vatandaşların ödedikleri vergilerin karşılığı olarak devletten bekledikleri hizmetlerin etkin ve verimli bir biçimde kendilerine sunulması isteği, parlamentoların kamu kaynakları üzerindeki denetim ve gözetim yükümlülüğünün de farklı bir anlayışla ele alınmasını beraberinde getirmektedir.*

*Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılan öğeler;*

- *Makro mali disiplini sağlamak,*
- *Kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmak,*
- *Dağıtılan kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanımını sağlamak,*
- *Etkin bir hesap verme sorumluluğu sistemini kurmak,*

*olarak sıralanabilir.*

*Sıralanan bu hususlar tüm dünyada kamu mali yönetimi anlayışı ve bu bağlamda anayasal yüksek denetim kurumlarının işlevleri ve organizasyon yapısındaki değişimlere paralel olarak Türk Sayıştay'ında da bazı değişikliklerin yasal bazda gerçekleştirilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır”.*

Genel gerekçede 832 sayılı Sayıştay Kanununun birçok defa değişikliğe uğradığı, Anayasa Mahkemesince iptal edilen bazı maddelerinden sonra ortaya çıkan boşlukların doldurulamadığı ve günün ihtiyaçlarını dünya standartları ölçüsünde karşılayamadığından da bahsedilmiştir. Diğer taraftan tüm denetim faaliyetlerinin Sayıştay'ın görev ve yetki alanı içerisinde olması gerektiği hususu özellikle belirtilmiştir. Raporlama ile ilgili olarak ta Meclis raporlarına konu olabilecek

çalışmaların kapsamının belirgin ve sistematik bir şekilde düzenlenmemiş olması, bu tür denetimin yürütülmesinde, sonuçlandırılmasında ve raporlanmasında uygulanacak esas ve usullerin bulunmaması ve izlenecek prosedürler konusunda net bir düzenlemenin olmaması da yeni bir Kanunun elzem haline gelmesine yol açmıştır.

### **1.2.1. Yeni Sayıştay Kanununun Avrupa Birliği Kriterleri ile Uyum Çalışmaları**

Yeni Sayıştay Kanununun yasalaşma sürecinde diğer tüm kanuni düzenlemelerde olduğu gibi Meclis alt komisyonuna havale edilerek incelenmesi istenilmiştir. Bu sebeple 01.02.2010 tarihinde 2/594 numarası ile TBMM başkanlığına sunulan teklif bir gün sonra esas komisyon olarak Plan ve Bütçe Komisyonuna, tali komisyon olarak Anayasa Komisyonu, Adalet Komisyonu ve Avrupa Birliği Uyum komisyonuna sevk edilmiştir. Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Avrupa Birliği Genel Sekreterliği temsilcilerinden oluşan komisyon teklifi incelemiştir.

İncelemeler neticesinde 23.02.2010 tarih ve 28 nolu karar ile Avrupa Birliği Uyum Komisyon Raporu düzenlenmiştir. İlgili raporda ("Sayıştay Başkanlığı", 2018d), Sayıştay temsilcisi, teklif ile Sayıştay'ın denetim alanının genişletildiğini, ancak Anayasa'da Sayıştay denetiminin (Anayasa, md.160) ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) denetiminin (Anayasa, md.165) farklı maddelerde düzenlenmesi nedeniyle halen KİT'lerin denetiminden sorumlu olan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ile Sayıştay'ın birleştirilmesi hususuna teklifte yer verilmediğini ve kanunun onaylanması halinde KİT'lerin denetiminin bu kanun kapsamı dışında kalacağını belirtmiştir. Sayıştay temsilcisi aynı zamanda teklifin Avrupa Birliği kriterleri ve uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu hazırlandığını da vurgulamakla birlikte Sayıştay'ın denetim raporlarının TBMM bünyesinde kurulacak bir komisyon marifetiyle değerlendirilmesinin uluslararası denetim standartlarına uyum sağlanması açısından olumlu olacağı ve bu amaçla kanuna ekleme yapılması gerektiğini söylemiştir.

Komisyon üyesi Avrupa Birliği Genel Sekreterliği ise Sayıştay temsilcisi ile aynı görüşleri paylaşmıştır. Teklifin tümü üzerinde yapılan değerlendirmelerde ise teklifin, Sayıştay'ın fonksiyonel ve kurumsal bağımsızlığı ile mali bağımsızlığının AB müktesabatına uygun olduğu, Sayıştay'ın denetim alanının kamu kaynaklarının

tamamına yakınına kapsayacak şekilde belirlenmesi gerektiği, denetim raporları için Meclis bünyesinde komisyon oluşturulması ve Avrupa Birliği'nin de taraf olduğu uluslararası standartlar çerçevesinde dış denetimin tek çatı altında toplanması için Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun Sayıştay'la birleştirilmesi yönünde karara varılmıştır.

### **1.2.2. Yeni Sayıştay Kanununun Amacı**

Sayıştay'ların temel amacı parlamento adına kamu gelirlerinin ve harcamalarının denetlenmesi olduğundan bahsetmiştik. Bu denetim işlevinin yerine getirilmesinde iki temel ilke bulunmaktadır. Bunlardan birincisi mali saydamlık (şeffaflık) ve hesap verme sorumluluğudur. Mali saydamlık ve hesap vermek sorumluluğu yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır.

Kamudaki mali saydamlık, hesap verme sorumluluğunda performans açısından önemli bir araçtır (Tüğen ve Demirhan, 2017:50). Buna göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında görevli olanlar gerekli denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunu zamanında bilgilendirmek zorundadırlar. Ayrıca ilgili kanunlarında belirtilen sınırlar çerçevesinde yapılan işlemlerin herkese açık olması, denetlenebilir ve ulaşılabilir olması mali saydamlık ilkesinin gereğidir. Örneğin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu<sup>21</sup> çerçevesinde yapılan bir kamu alımının tüm kamuoyuna çeşitli araçlarla ilan edilmesi, belirlenen yer ve saatte açık oturumla ya da elektronik ortamda teklif zarflarının açılması, tekliflerin ve diğer belgelerin herkesin görebileceği şekilde gösterilmesi, sonucunun ilan edilmesi gibi işlemler mali saydamlığa örnek verilebilir. Ama ihale öncesi alımı yapılacak mal, hizmet ya da yapım işinin idarece hesaplanan yaklaşık maliyetinin ihaleden önce yayınlanmasının yasak olması mali saydamlık ilkesinin sınırı olarak kabul edilir.

Uluslararası Para Fonu (IMF) Yönetim Kurulu Ara Komitesi, 1996 yılının Eylül ayında sürdürülebilir küresel büyüme ortaklığını benimseyerek iyi yönetişimin önemini vurgulamıştır. Eylül 1997'de ise Hong Kong SAR toplantısında bu ilgisinin üzerinde durarak, mali şeffaflığın iyi yönetişime katkısının büyük olacağını deklare etmiştir. IMF bu amaçla bir mali saydamlık tüzüğü yayımlamıştır. Buna göre kamuda mali saydamlığın esasları dört adet standart şeklinde 2007 yılında güncellenmiştir.

<sup>21</sup> 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu standartlar; roller ve sorumlulukların açık olması, bütçe sürecinin açık olması, bilginin kamuya açık olması ve dürüstlüğün güvencesidir (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü", 2019a)

Kamudaki hesap verebilirlik ise, kendilerine değişik kanunlarla kamu kaynağı kullanma yetkisi verilenlerin bu yetkiyi ilgili mevzuatı çerçevesinde kullanıp kullanmadıklarının ölçüsüdür. Diğer bir anlatımla bir kişinin yaptıklarından dolayı bazı otoritelere açıklama yapma zorunluluğudur (Mulgan, 2000:555).

INTOSAI tarafından yayınlanan ve ISSAI adı verilen denetim standartlarında hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkelerine özel başlık açılmıştır. ISSAI 20 standardına<sup>22</sup> göre ("Sayıştay Başkanlığı", 2019a);

*"Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık iyi yönetimin iki önemli unsurudur. Saydamlık; devamlı olarak uygulandığında yolsuzlukla mücadeleye yardımcı olabilen, yönetimi geliştirebilen ve hesap verme sorumluluğunu teşvik edebilen güçlü bir kuvvettir. Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık, birbirinden kolaylıkla ayırt edilemez: Her ikisi de kamuoyuna raporlama yapılması gibi birçok benzer eylemi kapsar. Hesap verme sorumluluğu kavramı; aşağıdakilerin sağlanmasına yardımcı olan yasal çerçeve, raporlama çerçevesi, örgütsel yapı, strateji, prosedürler ve eylemleri ifade eder:*

- *YDK'lar, denetim görev ve yetkilerine ve gerekli raporlamaya ilişkin yasal yükümlülüklerini bütçeleri kapsamında yerine getirir.*
- *YDK'lar, hem kendi performanslarını hem de yaptıkları denetimin etkisini değerlendirir ve takip eder.*
- *YDK'lar; kendi eylem ve faaliyetleri ile YDK kaynaklarının kullanımı dahil olmak üzere kamu kaynaklarının kullanımının düzenliliğini ve verimliliğini raporlar.*
- *YDK başkanı, (kurullardan oluşan YDK'ların) üyeleri ve YDK personeli; kendi eylemlerinden sorumlu tutulabilir.*

*Saydamlık kavramı; YDK'nın statüsü, görev ve yetkisi, stratejisi, faaliyetleri, mali yönetimi, çalışmaları ve performansı hakkında YDK tarafından zamanında, güvenilir, açık ve güncel kamusal raporlar hazırlanmasını ifade eder. Ayrıca denetim bulguları ve sonuçları hakkındaki kamusal raporlama yükümlülüğünü ve YDK hakkındaki bilgilere halkın erişimini de kapsar."*

<sup>22</sup> Daha fazla bilgi için [www.issai.org](http://www.issai.org)



Bu bağlamda mali şeffaflık, hükümetlerin ve kamu kuruluşlarının mali durumlarına ilişkin nitelikli, anlaşılır ve güvenilir bilgilere kişiler tarafından zamanında ulaşılabilmesidir. Hesap verebilirlik ise bu bilgilerin herkesin ulaşabileceği bir şekilde yayınlanmasıdır (Cankaya, 2014:143).

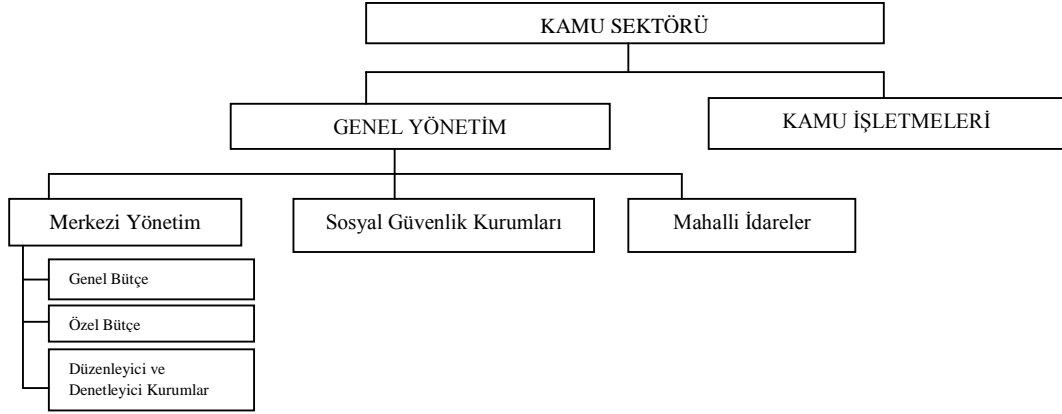
Sayıştay Kanununun 1. maddesine göre Sayıştay'ın amacı kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştayın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemektir.

### **1.2.3. Sayıştay'ın Denetim Alanı**

Sayıştay denetiminin kapsamı yani denetim alanı kamu kaynaklarını kullanan kamu idareleridir. Hangi kamu idaresince elde edildiği ve nereye harcandığına bakılmaksızın nerede bir vergi, resim, harç, şerefiye, parafiskal gelir, harcamalara katılma payı gibi bir kamu kaynağı elde edilmişse orada hem gelir itibarıyla hem de gider itibarıyla bir Sayıştay denetimi olması gerekmektedir. 6085 sayılı Kanununun 2. maddesinde kamu idaresi tanımı yapılmıştır. Buna göre kamu idaresi; kamu veya özel hukuk hükümlerine tabi olup olmadığına bakılmaksızın tüm idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme, bağlı ortaklık ve şirketlerdir.

Kamu idarelerinin genel yapısı 5018 sayılı KMYKK'da belirlenmiştir. Buna göre tüm kamu idareleri genel yönetim kapsamı olarak tanımlanmıştır. Kamu sektörünün genel görünümüne ilişkin tablo aşağıya çıkarılmıştır.

## Şekil 2 : Kamu Sektörünün Kapsamı



Kaynak : ( Demirbaş ve Çetinkaya, 2018:17).

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri içerisinde en büyük pay merkezi yönetime aittir. Bütçeleme süreci TBMM Genel Kurulunda gerçekleştirilen bu kurumlar genel ve özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici denetleyici kurumlardır. Genel bütçeli kurumlar TBMM başta olmak üzere yüksek mahkemeler, bakanlıklar ve bazı genel müdürlüklerdir. Özel bütçe kapsamındaki kamu idareleri YÖK başta olmak üzere üniversitelerdir. Savunma Sanayi Başkanlığı, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve son olarak 2018 yılının Aralık ayında eklenen Türkiye Uzay Ajansı gibi kurumlar diğer özel bütçeli kamu idareleri oluşturur.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar kurul şeklinde organize edilmişlerdir. Radyo ve Televizyon Üst Kurulu gibi idareler bu ayırma örnek olarak verilebilir. Sosyal Güvenlik Kurumları ise Türkiye İş Kurumu ve Sosyal Güvenlik Kurumudur. Mahalli idareler; belediyeler ve il özel idareleridir.

Böylesi bir ayırım yapılmasındaki temel faktörlerden birisi bütçeleme süreçleri ve elde edilen gelirlerin kullanılmasıyla ilgili düzenlemelerdir. Örneğin özel bütçeli bir kurum olan üniversitelerin bütçe finansmanının büyük bir kısmı merkezi idareden sağlanıyor olsa da kendilerine ait harç tahsil etme ve tahsil edilen bu harçları tahsisli alanlarda harcama yetkisi verilmiştir. Her ne kadar bütçenin genellik ilkesine aykırı bir durum olsa da belirli gelirler belirli giderlere tahsis edilmiştir. Bir kamu kaynağı olan öğrenci harçları öğrencilerin sağlık, kültür, spor, beslenme gibi giderlerinde kullanılmaktadır. Öte yandan kamu lojmanlarında kalan personelden

elde edilen kira gelirleri belirli sınırlar çerçevesinde sadece lojmanların giderleri için kullanılabilir (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü", 2019b).

Yeni Sayıştay Kanununun 4. maddesinde denetim alanı;

- a. Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),
  - b. (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,
  - c. Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,
  - d. Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini,
- olarak belirlenmiştir.

Sayıştay yukarıda (a) ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimini, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapar ve hazırlayacağı raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır. Aşağıdaki tabloda Sayıştay'ın 2018 yılında yapmış olduğu denetimlerin idare ve bilanço büyüklükleri yer almaktadır ("Sayıştay Başkanlığı", 2019a).

**Tablo 8: Kamu İdarelerinin Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibariyle Denetlenme Oranı**

SEKTÖR ADI	BÜTÇE TÜRÜ	KAMU İDARESİ SAYISI	BÜTÇE GİD./BİLANÇO BÜYÜKLÜĞÜ	DENETLENEN KAMU İDARESİ SAYISI	DENETLENEN KAMU İDARESİ BÜTÇE GİD./BİLANÇO BÜYÜKLÜĞÜ	BÜTÇE GİDERİNE GÖRE DENETLEME ORANI
MERKEZİ YÖNETİM	Genel Bütçe	45	658.422.413.282	45	658.422.413.282	100
	Özel Bütçe	113	27.427.267.395	87	24.951.918.188	90,9
	Diğer Özel Bütçe	42	72.227.772.443	41	72.203.206.634	99,9
	DDK	10	3.941.504.800	10	3.941.504.800	100
<b>TOPLAM</b>		<b>210</b>	<b>762.018.957.920</b>	<b>183</b>	<b>759.519.042.904</b>	<b>99,7</b>
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI	SGK	1	312.288.161.869	1	312.288.161.869	100
	İŞKUR	1	134.511.390.428	1	134.511.390.428	100
<b>TOPLAM</b>		<b>2</b>	<b>446.799.552.297</b>	<b>2</b>	<b>446.799.552.297</b>	<b>100</b>
MAHALLİ İDARELER	İl Özel İdaresi	51	20.293.334.823	27	11.782.401.384	58,1
	Büyükşehir Belediyesi	30	232.682.865.604	30	232.682.865.604	100
	BB Bağlı İdare	33	94.369.875.072	22	82.840.143.713	87,8
	İl Belediyesi	51	21.881.702.071	24	8.466.275.268	38,7
<b>TOPLAM</b>		<b>165</b>	<b>369.227.777.570</b>	<b>103</b>	<b>335.771.685.969</b>	<b>91,5</b>
KAMU İŞLETMELERİ	KİT	30	202.551.725.000	30	202.551.725.000	100
	Özelleştirme Kapsamındaki Kuruluşlar	7	6.861.638.000	7	6.861.638.000	100
	Mali Kuruluşlar	24	1.170.305.092.000	24	1.170.305.092.000	100
	Diğer Kuruluşlar	14	88.449.697.000	14	88.449.697.000	100
	Yıl İçinde Tüzel Kişiliği Sona Eren		2.117.660.109		2.117.660.109	
<b>TOPLAM</b>		<b>75</b>	<b>1.470.285.812.109</b>	<b>75</b>	<b>1.470.285.812.109</b>	<b>100</b>
5018 SAYILI KANUNA TABİ OLMAYAN DİĞER KAMU İDARE		10	676.146.706.469	10	676.146.706.469	100
<b>GENEL TOPLAM</b>		<b>462</b>	<b>3.724.478.806.365</b>	<b>373</b>	<b>3.688.522.799.748</b>	<b>99</b>

Kaynak: Sayıştay 2018 İdare Faaliyet Raporu

Tabloya göre 2018 yılında kamu idarelerinin tamamına yakını denetim altına alınmış gözükmektedir. Ancak mahalli idarelerde 165 idareden 103 tanesi denetlenmiştir. Toplam denetlenen bütçe tutarına bakıldığında mahalli idareler genel bütçe toplamının %10 unu oluşturmaktadır.

#### **1.2.4. Sayıştay'ın Yetkileri**

Denetim alanı oldukça geniş tutulmuş olan Sayıştay'ın buna paralel olarak yetkileri de genişletilmiştir. Yetki genişlemesi olması etkin bir denetim için şarttır. Etkin bir denetimin icra edilebilmesi için hareket alanının da genişletilmesi gerekir. Bir denetim görüşüne ulaşabilmek için kanıtlara, baskı unsuru veya herhangi bir kısıtlama olmaksızın ulaşabilmeli ve değerlendirebilmelidir. Denetim görüşüne ulaşabilmesini engelleyen önemli kısıtlamalarla karşı karşıya kaldığında denetim görüşü vermeyebilir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştay, kendisine verilmiş görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir. Denetim kapsamına giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dahil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir. Sayıştay, kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkili olup kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibarıyla denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleme yetkisine sahiptir (md.6).

#### **1.2.5. Sayıştay Denetiminin Genel Esasları ve Yerindelik Denetim Kısıtı**

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35. maddesine göre Sayıştay, kamu idarelerinin hesaplarını, mali işlemlerini ve idarece oluşturulması gereken iç kontrol faaliyetlerini inceler. Aynı zamanda 5018 sayılı KMYKK' da da üzerinde önemle durulan kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığını da denetlemektedir. Yapılacak denetimlerde uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları esas alınır. Bağımsızlık, tarafsızlık ve mesleki özen kriterlerine göre denetim icra edilir ve denetimlerde belirli bir metodoloji uygulanır.

Kamu idareleri günlük hayatta mevzuatın öngördüğü kurallar çerçevesinde birtakım kararlar almaktadırlar. Alınan bu kararlar pek tabi hukuka uygun olmalıdır.

Ancak bir kararda aranan sadece onun hukuka uygun olması değildir. En az onun kadar kararın isabetli ve yerinde olması şarttır. Kararın isabetliliği veya yerindeliliği; kararın zamanında alınmış olması ve araçlar, uygulama çevresi, amacı, maliyeti, etkinliği ve sürati yönünden en uygun çözümün belirlenmesidir. Kararın yerindeliliği yetkili organın takdir yetkisi ile ilişkilidir. Bağlı yetki durumunda takdir yetkisinin kapsamı sınırlandırılmaktadır. Ancak her ne olursa olsun takdir yetkisinin de bir sınırı vardır ve bu sınır kamu yararadır. İşte bu açılardan yapılan denetimlere yerindelik denetimi adı verilmektedir (Atay, 1999:43).

Sayıştay Kanununda yerindelik denetimi ile bir kısıt bulunmaktadır. Bu kısıta göre Sayıştay'ın, yapacağı denetimlerde, idarenin yetkili mercileri ve organları tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği ve ölçülülüğü uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu ve bu raporlarda, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez. Sayıştay Kanununun ilk halinde yer alan ve idarenin takdir yetkisini kullandığı kararların etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ibareleri, Anayasa Mahkemesinin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

## **2. SAYIŞTAY'IN YENİ DENETİM MODELİ**

INTOSAI denetim standartları çerçevesinde Sayıştay'ın yeni denetim modeli düzenlilik ve performans denetiminden oluşmaktadır. Ayrıca etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi de aynı mevzuat çerçevesinde yürütülür.

### **2.1. Düzenlilik Denetimi**

6085 sayılı Sayıştay Kanununda düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve taşınır taşınmaz mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir (md.36)

Diğer mali tablo denetim türlerinde olduğu gibi düzenlilik denetiminde de makul güvence aranmaktadır. Makul güvence objektif kurallara göre kabul edilebilir güvence seviyesidir. Bir kamu idaresinin tüm mali işlemlerinin tamamının doğru olduğu sonucuna ulaşılabilmesi için yıl boyunca yapılan tüm işlemlerin tek tek gözden geçirilmesi, bütün kanıtlara ulaşılması gereklidir. Ayrıca denetçinin hata riski de gözardı edilmelidir. Böyle birşeyin olabilmesi için çok sayıda denetçi ve yeterli zamanın olması şarttır. Bu şekilde ulaşılan seviye kesin güvencedir. Ancak uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına göre kesin güvence yerine makul güvence seviyesi yeterlidir. Bunun için de tüm işlemler yerine örneklem metoduyla inceleme yapma ve kanıtları değerlendirme sonucunda elde edilen güvence makul güvencedir. Ayrıca denetçinin tespit edememe riski de hesaba katılmalıdır. Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bir denetimde makul güvence seviyesinin %95 oranında bir güvenceye tekabül ettiği kabul edilmektedir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:4).

Buna göre makul güvence, denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolar ve raporların ile bunların dayanağı olan işlemlerin "önemli" hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir güvence türüdür.

Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberine (SDDR) göre (sayıştay, 2019c:4), denetçi açısından makul güvenceyi sınırlayabilecek bir çok etken bulunmaktadır. Bunlar denetimin doğası gereği teste dayalı olması, idarede yapısal risklerin bulunması, denetim kanıtlarının bazılarının yoruma açık olması, kanıtların kaliteli ya da asıl kanıt olmaması, denetçinin mesleki kanaat kullanma zorunluluğu gibi etkenlerdir. Buna göre düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere iki türdür.

### **2.1.1. Mali Denetim**

Sayıştay Denetim Yönetmeliğine (SDY) göre kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim mali denetim olarak adlandırılır (SDY, md.4).

Burada esas olan kamu idarelerince yıllık olarak düzenlenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin ortaya konulmasıdır. Özel kesim muhasebe mevzuatı ile kamu kesimi muhasebe mevzuatı büyük ölçüde aynı olmakla birlikte birbirinden farklı hesap grupları da ihtiva etmektedir. Örneğin Banka, kasa gibi hesaplar her ikisinde de aynı iken kamu kesimi mali tablolarında emanet karakterli hesaplar çalışabilmektedir. Denetim sonucunda görüş bildirme her ikisinde de aynı temellere sahiptir.

Mali yönetim ve iç kontrol sistemleri ile ilgili olarak, mali tabloların makul güvence verecek seviyede olması kamu idaresinde etkili bir iç kontrol sisteminin varlığına bağlıdır. 5018 sayılı KMYKK'da iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür (md.55).

### **2.1.2. Uygunluk Denetimi**

Bazı kaynaklarda usul denetimi ya da hukuka uygunluk denetimi olarak ta adlandırılan bu denetim türünde esas alınan kriter idarece alınan karar ve işlemlerin önceden belirlenmiş hukuk normlarına aykırı olmaması gerekliliğidir. Bu denetimin alt sınırıdır. Yine bu kararlar hukuka uygun olmalıdır. Bu uygunluk ise hukuksal denetimin üst sınırıdır (Atay, 1999:43).

Sayıştay Denetim Yönetmeliğine göre ise uygunluk denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim olarak tanımlanmıştır (md.4). Uygunluk denetimi sadece Sayıştay'ın kullandığı bir denetim türü olmamakla birlikte idarelerde oluşturulan ve bir iç denetim hüviyetinde olan teftiş kurullarının esas aldığı ve aynı zamanda eski Sayıştay Kanununun özünü oluşturan bir denetim türüdür. Yeni Sayıştay Kanunu ile denetim çerçevesi uygunluk denetimini de içinde barındıran daha geniş standartlarda uygulanmaktadır.



## 2.2. Düzenlilik Denetiminin Aşamaları

Sayıştay'ın yeni denetim modelinde denetimlerin en çok yoğunlaştığı alan olan düzenlilik denetimleri dört aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; planlama, uygulama, raporlama ve izlemedir.

### 2.2.1. Denetimin Planlanması

Öncelikle etkili bir denetimin ilk şartı iyi bir planlamadır. Planlama yapılırken denetimin kapsamı, zamanlaması ve yönü belirlenir. Denetim ekibinde görevli denetçiler düzenlilik denetiminin ilk kez yapılacağı kurumlarda kurum tanımaya yönelik detaylı çalışmalar yürütürler. İzleyen yıl denetimlerinde bu çalışmalar verilerin güncellenmesi suretiyle gerçekleştirilir. Planlama aşamaları şunlardır (Sayıştay Denetim Yönetmeliği, md.15);

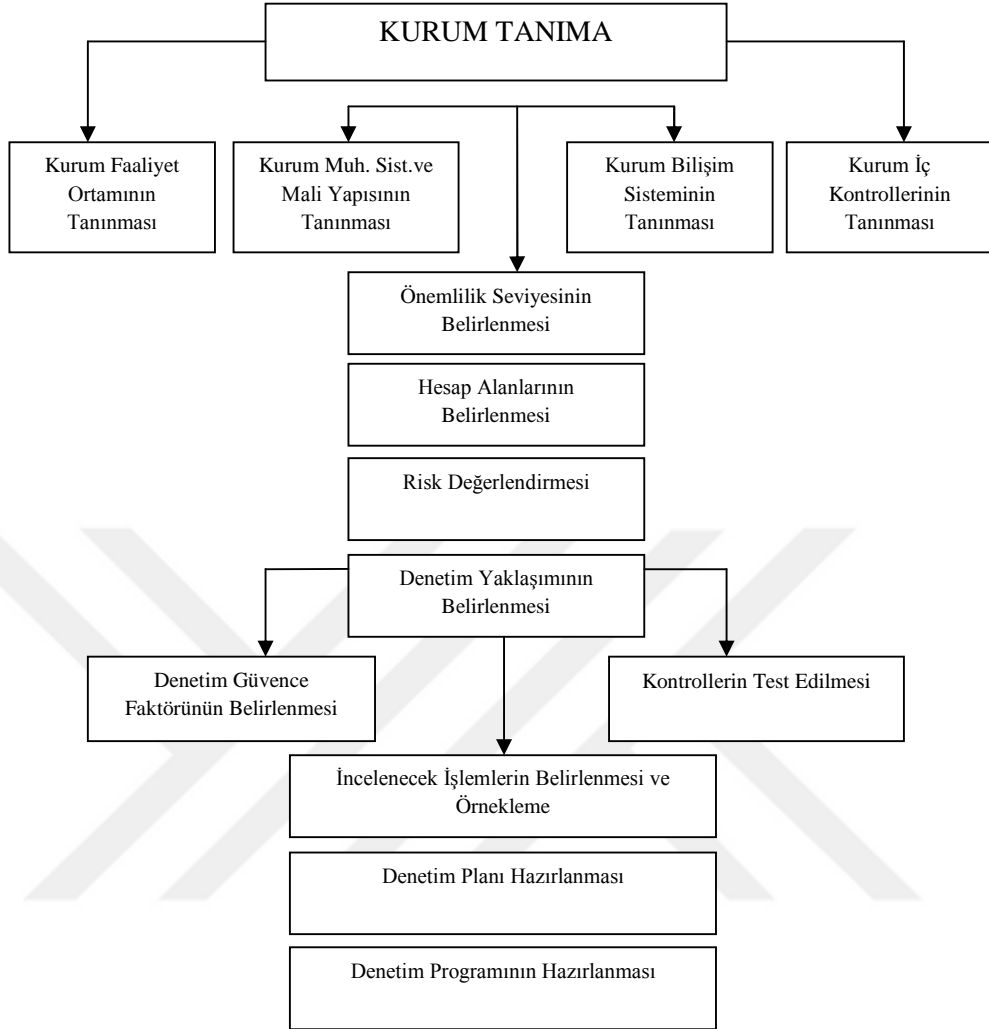
- Denetlenecek kurumun muhasebe ve iç kontrol sisteminin anlaşılıp değerlendirilmesi sonucunda, denetimin hangi alanlarda daha fazla zaman ve işgücü gerektirdiği tespit edilir.
- Ekipte görevli denetçiler tarafından sorumluluklarında bulunan hesap alanlarıyla ilgili denetim programları hazırlanır.
- Denetimin planlanması çalışmaları sonunda denetim rehberine göre hazırlanan denetim planı, görüş ve önerileri alınmak üzere grup başkanına sunulur.
- Başkanlık onayına sunulacak denetim planında, ilgili kamu idaresinde yapılacak denetimler de dahil olmak üzere denetimlere ilişkin çalışma takvimi, görevli denetçiler ve sorumluluk alanları gösterilir.

Denetimin planlanmasında öncelikle kurumun tanınması, bilişim sisteminin incelenmesi ve iç kontrol seviyesinin ortaya konması gerekmektedir.

Denetimin iyi bir şekilde planlanması başarılı bir denetim için şarttır.

Aşağıdaki tabloda düzenlilik denetimi ile ilgili planlama aşaması gösterilmektedir (sayıştay, 2019c:17).

**Şekil 3: Düzenlilik Denetimi Planlama Aşaması**



Kaynak: ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:17).

### 2.2.1.1. Denetlenecek Kurumun Tanınması

ISSAI 1315 denetim standardına göre kurumun ve faaliyet gösterdiği ortamın tanınması denetim sürecinin en önemli aşamasıdır. Olması gereken görüşe ulaşmada öncelikle kurumun iyi bir şekilde tanınması gerekir. INTOSAI tarafından yayımlanan bu standardın kamu kurumlarına uygulanabildiği gibi üretim yapan işletmeleri de kapsamaktadır. Kamu sektörü denetçileri kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı tanıırken şunları dikkate alır:

(a) Politik süreçlerin bir sonucu olarak kararlar, kuruluşun dışında alınmaya başlayabilir. Bu tür kararlar idarenin faaliyetlerini etkiler. Örneğin:

- Yeni coğrafi bölgeler veya mevcut iş yerlerinin kapatılması,
- Faaliyetlerin diğer kuruluşlara devredilmesi gibi yeniden teşkilatlanmalar,
- Yeni program alanları,
- Bütçe kısıtlamaları veya kesintileri.

(b) İlgili düzenleyici faktörler arasında kuruluşun tabi olduğu belirli yasal ve idari düzenlemeler ve bunlara uygunsuzluğun muhtemel etkisi bulunur.

(c) Geçerli mali raporlama çerçevesi dâhil diğer dış faktörler, belirli raporlama amaçlarını etkileyebilir.

(d) Kurum faaliyetlerinin tanınması, yürütülen ilgili hükümet faaliyetleri ve programlar hakkında bilgi edinmeyi içerebilir.

(e) Program amaçları ve stratejileri, kamu politikası unsurlarını içerebilir ve bu yüzden risk değerlendirmesine yönelik sonuçları olabilir.

(f) Kamu kurumlarının mülkiyeti, özel sektördekiyle aynı karşılığa sahip olmayabilir. Kamu sektöründe odak noktası, vatandaşların temsilcisi görevindeki yönetimden sorumlu olanlardır.

(g) Yönetim yapıları; kuruluşun yasal yapısından örneğin kuruluşun bir bakanlık, daire, kurum veya başka tür bir kuruluş olmasından etkilenir.

(h) İdarenin işletmenin sürekliliği konusundaki varsayımlarıyla ilgili hususlar, ilgili olmayabilir ("Sayıştay Başkanlığı", 2018a).

Buna göre kurum faaliyet ortamının tanınması için denetlenecek kurumla ilgili ikincil mevzuat dahil tüm yasal düzenlemeler, kuruma ait mali tablolar, stratejik planı, performans programı, idare faaliyet raporu, mali istatistikleri, bütçesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkisi, bağlı olduğu merkez teşkilatı ile ilişkileri, diğer kurumlarla ilişkisi, politik ortamı, bulunduğu sektör, kurumla ilgili düzenlenecek raporlar, ihbar ve şikayetler, kurumun görev ve hedefleri, kurumun organizasyon yapısı, hukuki ihtilafları, muhasebe sistemi ve mali yapısı, bilişim sistemi, insan kaynakları yönetimi, risk değerlendirmesi ve iç denetim faaliyetinin durumu incelenir ve değişik yöntemler kullanılarak (belge inceleme, karşılaştırma, analitik

prosedürler, önceki denetçi ile görüşme vs.) kurum tanınmaya çalışılır ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:24).

### **2.2.1.2. Denetlenecek Kurumun Bilişim Sisteminin Tanınması**

Teknolojinin hızlı gelişmesi ve insanların buna çok çabuk adapte olmaları, vatandaş odaklı yönetim anlayışını benimseyen kamu yönetimlerinin bundan yararlanma ve uygulama zorunluluğu ortaya çıkarmıştır. Bürokrasinin hantallığından şikayetçi olan vatandaşa en hızlı hizmetin sunulması hızlı bilişim sistemleri sayesinde mümkün olabilmektedir. Türk kamu yönetiminde 2000'li yılların başında Maliye Bakanlığınca tüm muhasebe hizmetlerinde kullanılan say2000i programı elektronik web tabanlı kamu muhasebe sistemi alanında Türkiye'de ve dünyada ödüller almıştır. Bir diğer örnek olarak kamu ihaleleri 2019 yılı başından itibaren elektronik ortamda yapılmaya başlanmıştır. e-devlet uygulaması vatandaşların ihtiyaçları olan bir çok belgeyi kuruma gitmeden almalarını sağlamıştır.

Her ne kadar geniş bir kolaylık alanı sağlasa da bilişim sistemlerinin güvenilirliği her zaman sorgulanmaktadır. Özellikle mali iş ve işlemlerin sonucu olarak üretilen belgeler mali tablolara yansırken belirli hesap alanları bunlardan etkilenebilir. Bu çerçevede denetçi ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:27);

- Mali rapor ve tablolar ile bunları destekleyen ve bilişim ortamında yürütülen işlemler arasındaki ilişki hakkında bilgi sahibi olmalıdır.
- Denetimde bilişim sistemleri denetimi konusunda ihtisası olan denetçilerden yararlanılıp yararlanılmayacağına karar vermelidir.
- Her kurum düzeyindeki hem de her hesap alanına ilişkin risk değerlendirmesinde bilişim sisteminin etkisini göz önünde bulundurmalıdır.
- Sistem kontrollerini yapmalı ve sonucunu eksi ve artılarıyla birlikte raporlamalıdır.

### **2.2.1.3. Denetlenecek Kurumun İç Kontrol Sisteminin Tanınması**

İç kontrol sistemi bir kurumun mali tablolarının makul güvence vermesinde dayanak noktasıdır. Eğer bir kurumda iç kontrol sistemi etkili bir şekilde çalışmıyorsa o kurumda önemli ölçüde riskler bulunmaktadır. Uluslararası Denetim

Standardı (ISA) 315' e göre denetçi, denetimle ilgili kurumda var olan iç kontrole ilişkin bilgi edinir. Denetimle ilgili çoğu kontrol mali raporlamayla ilişkili olabilmesine karşın mali raporlamayla ilgili her kontrol denetimle ilgili olmayabilir. Bir kontrolün, tek başına veya diğer kontrollerle birlikte, denetimle ilgili olup olmadığı denetçinin mesleki yargısına kalmıştır. Denetçi, denetimle ilgili kontrollere ilişkin bilgi edinirken kuruluş personelinden bilgi alır ve ek prosedürler uygulayarak bu kontrollerin tasarımını değerlendirir ve uygulanıp uygulanmadıklarını belirler ("Sayıştay Başkanlığı", 2018a).

İç kontrolün beş adet bileşeni bulunmaktadır. Birinci bileşen kontrol ortamıdır. Kontrol ortamı ya da kontrol çevresi; kurumun organizasyon yapısı, geçmişi, kurumsal kültürü, yönetim felsefesi, etik değerleri, sistem altyapısı ve insan kaynakları gibi unsurlarıdır. İkinci bileşen risk değerlendirmesidir. Risk değerlendirmesi kurumun stratejik planında belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasını, yani vizyonunu gerçekleştirmesini engelleyecek her türlü iç ve dış nedenlerin analiz edilerek kurumsal risk değerlendirmesi yapıp risk iştahlarını ortaya koyarak buna yönelik tedbirler alınmasını sağlamaktır. Üçüncü bileşen kontrol faaliyetleridir. Buna göre kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan risklerin yönetilmesi ve kabul edilebilir düzeye indirilmesi amacıyla kurum yönetimi tarafından tesis edilen politika, iş akışları, teknik ve önleyici düzeltici kontrollerdir. Dördüncü bileşen olan bilgi ve iletişim ise kurumda bilginin üretildiği ve ilgililere uygun şekilde iletildiği ortamın değerlendirilmesidir. Bilgi iletişim aynı zamanda kurumda yatay ve dikey iletişim yollarının açık olmasını da ifade etmektedir. Beşinci bileşen ise izleme ya da gözetimdir. İç kontrolün belirli aralıklarla değerlendirilmesi, varsa eksikliklerin giderilmesi ve üst yönetime raporlanmasıdır. İzleme bileşeni iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:32).

### **2.2.2. Denetimde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi**

Denetimde önemlilik düzeyi genel olarak, yanlışlık ve eksikliklerin tek başına veya topluca mali tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları ekonomik kararları etkilemesi bekleniyorsa bu yanlışlık ve eksiklikler önemli olarak değerlendirilir. Diğer bir anlatımla bir mali tablo kaleminde ortaya çıkma olasılığı bulunan hata ve eksiklik o mali tablonun kullanıcılarının kararlarını etkileyebiliyorsa o hata ve eksiklik önemlidir. Buna göre denetçi mesleki yargısını kullanarak denetim

için bir önemlilik düzeyi belirlemelidir. Bu düzeyin üzerinde olanlar önemli altında bulunanlar önemsizdir. Ancak denetçi isterse bu düzeyin altında kalmakla birlikte toplu olarak veya tek tek önemsiz olarak belirlenen yanlışlıkların önemli olmasına da karar verebilir.

Denetçi önemlilik kavramını, denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, yanlışlıklar ve eksikliklerin denetim üzerindeki ve denetim raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkisinin değerlendirilmesinde kullanır.

Denetimin planlama aşamasında önemlilik yalnızca parasal değer bakımından belirlenir. Planlama aşamasında belirlenen önemlilik raporlama aşamasında gözden geçirilerek güncellenmelidir. Önemlilikte Önemlilik Tabanı ve Önemlilik Oranı baz alınır.

**Tablo 9: Önemlilik Tabanına Göre Uygulanacak Oranlar**

Önemlilik Tabanı	Uygulanacak Oran
Brüt Gelirler/Giderler	% 0,5-2 arası
Kar	% 5-10 arası
Varlıklar	% 5-10 arası
Öz Sermaye	% 5-10 arası

Kaynak: (Sayıştay Başkanlığı", 2019c:38)

### 2.2.3. Denetimde Hesap Alanlarının Belirlenmesi

Denetim alanı ya da denetim hesap alanı belirlenmesi denetimin bölümlere ayrılmasıdır. Bu aşamada denetimsiz hiçbir hesap alanının kalmaması için çalışmalar yapılır. Sayıştay'ın eski denetim modelinde her hesap kalemi tek tek denetlenmekteydi. Ancak mali tablo kalemlerinde her hesap grubu kendi içerisinde bazı özelliklere sahip olmakla birlikte başka hesap gruplarını da etkileyebilmekte ve bir hesap değil hesaplar grubu şeklinde denetlendiğinde bir sonuca ulaşılabilir. Örneğin 10 Hazır Değerler grubu ve 11 Menkul Kıymetler grubu hesapları birlikte ele alınarak ana hesap grupları içerisinde denetlendiğinde bir sonuç verebilir. Döngü yaklaşımı olarak ta adlandırılan bu sistemde her döngü ayrı ayrı incelenir. Her döngü incelendikten sonra el edilen sonuçlar birleştirilir. Ortaya çıkan sonuçlara göre mali tablolar hakkında genel bir görüş ortaya çıkar. Buradaki temel

mantık, aralarında fonksiyonel ilişki bulunan hesapların bir araya getirilmesidir. Bu şekilde hesap alanı belirlenmesi denetçiler arasında da işbölümü sağlanmasını kolaylaştırarak etkinliği artırabilmektedir.

Hesap alanları;

- Ana hesap grupları (Hazır Değerler, Menkul Kıymetler vb.)
- Kasa, Banka Kredileri gibi hesaplar,
- Gelirler, maaşlar, taşınır mal, taşınmaz mal, harcamalar, proje yatırımları, harcırahlar vb. konu ve işlem grupları,
- Cari ve yatırım harcamaları gibi analitik bütçe sistemine uygun hesap alanları şeklinde belirlenebilir.

Denetçi hesap alanlarını belirlerken mesleki yargısını kullanır. Hesap alanı belirlemede etkinliğin sağlanmasında ne gereğinden az hesap alanı ne de gereğinden çok hesap alanı belirlemelidir. Az olursa işlem akışlarının farklı özelliklerini görme açısından başarısızlık ortaya çıkabilir. Çok olursa gereksiz kaynak ve zaman israfına yol açabilir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:40).

Hesap alanlarının belirlenmesinde diğer bir kriter ise önemlilik düzeyinin belirlenmesidir. Denetçi tarafından belirlenecek önemli hesap alanları mali tabloları doğrudan etkileyen ve ilgili alanlarda kaliteli ve yeterli kanıt toplanmasını gerektiren alanlardır.

#### **2.2.4. Kurum Risklerinin Değerlendirilmesi**

5018 sayılı KMYKK uyarınca bazı istisnalar dışında her kamu idaresi ileriye dönük amaç ve hedeflerini belirlemeleri gerekmektedir. Kanununun 9. maddesinde; "Kamu idareleri; kalkınma planları, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar." hükmü bulunmaktadır. İşte belirlenen bu amaç ve hedeflerin mutlak surette gerçekleşmesi, ancak ortaya çıkması muhtemel risklerin

bertaraf edilmesiyle mümkündür. Diğer taraftan denetlenecek kamu idaresinde iç kontrolden bağımsız, kurumun teşkilat yapısının büyüklüğü, organizasyon yapısı, faaliyetlerinin karmaşıklığı, muhasebe ve bilişim sistemlerinin olmayışı gibi yapısal sorunlar bulunabilir. Bununla birlikte idarede iç kontrol sisteminin kurulamamış olması ya da kurulmuş olsa bile istenilen düzeyde çalışmaması gibi sıkıntılar da bulunabilir. Bu sorun ve sıkıntılar idarenin amaç ve hedeflerine ulaşmasını doğrudan engeller.

İşte bu yapısal sorunlar yapısal riskler, iç kontrole ilişkin olanlar ise kontrol riski olarak adlandırılır. Yapısal risklerin tamamının etkisi yüksek olmayabilir. Bu nedenle yapısal riskler;

- Yüksek etki/Düşük olasılık,
- Düşük etki/Yüksek olasılık,
- Düşük etki/Düşük olasılık,

şeklinde sınıflandırılarak yapısal risk düzeyi belirlenir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:43).

Kontrol riski; yapısal risklerden iç kontrol sisteminin etkin çalışması sonucu önlenmiş olan riskler çıkarıldıktan sonra kalan risklerdir. Diğer bir anlatımla iç kontrol sistemi sayesinde de önlenemeyen hatalardan kaynaklanan risklerdir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin azaldığı ölçüde kontrol riski artar. Kontrol riski ile yapısal riskin bileşimi toplam hatalı işlem riskini verir.

#### **2.2.5. Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi**

Denetim yaklaşımı , denetime yönelik genel bir stratejinin belirlenerek ortaya konulmasıdır. Bu stratejinin ortaya konulmasında denetçinin mesleki yargısını kullanması esas olmakla birlikte görüşünü oluşturmada kullanacağı denetim kanıtlarını yine genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde değerlendirmelidir. Denetim yaklaşımının ortaya konulması ile denetimde önemli hesap alanlarına yoğunlaşılması, ortaya çıkması olası problemlerin zamanında belirlenmesi, denetimde görev alacak denetçilerin mesleki tecrübeleri de göz önünde bulundurularak önemli risk alanlarına daha tecrübeli denetçilerin görevlendirilmesi,



denetimin etkin bir biçimde yerine getirilmesinde koordinasyon görevleri yerine getirilmiş olur.

Denetim yaklaşımında esas alınması gereken kriter ilgili kamu idaresinin yapısal riskleri ve kontrol riskleridir. Örneğin etkili bir iç kontrole sahip olan kamu idarelerinde hatalar minimal düzeyde olduğundan dolayı denetim yaklaşımı daha çok iç kontrolün önleyemediği alanlarda yoğunlaşması gerekirken iç kontrolü etkin olarak kurulmamış bir idarede bütün hesap alanları denetim yaklaşımında dikkate alınmalıdır. İdarenin iç kontrol sisteminin hata ve hileleri önleme derecesinin ortaya konulması için kontrol testleri yapılmaktadır. İşlem ya da uygunluk testleri olarak ta adlandırılan bu testler, sistem testi ve fonksiyon testleri şeklinde uygulanmaktadır. Herhangi bir denetim alanında iç kontrol sisteminin yapısal olarak yeterli olup olmadığının ortaya konulmasına sistem testi, var olan bir iç kontrol sisteminin istenilen düzeyde çalışıp çalışmadığının ortaya konulmasına ise fonksiyon testi adı verilmektedir.

#### **2.2.6. Denetimde İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi ve Örneklem Metodu**

Sayıştay, yeni denetim modelinde uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde denetim icra etmektedir. Bu yeni denetim modelinde sadece belge inceleme tekniği değil, bütüncül bir yaklaşımla ele alınan daha geniş kapsamlı bir denetim anlayışına yönelik hakimdir. Yeni modelin en önemli öğelerinden birisi örneklem metodunun uygulanmasıdır. Denetçinin temel görevi isabetli bir denetim görüşüne ulaşabilmek için kanıt toplamaktır. Ancak bu kanıtların toplanması idarenin tüm yıl boyunca yaptığı tüm işlemlerin yeniden tek tek yapıyor gibi gözden geçirilmesi demek değildir. O şekilde olsaydı denetimin sadece belgelerin ortaya konulması bir yıl sürerdi. Bu sebeple öncelikle denetim başlangıcında ortaya konulan hesap alanları ve döngüleri denetim planında ortaya konulan zaman ve personel ihtiyacına göre birlikte değerlendirmeye alınır. Bu aşamada denetim ekibince;

- Tüm hesap alanlarının seçilmesi
- Belirli hesap alanlarının seçilmesi
- Örneklem metodunun uygulanması

işlemlerinden birisi seçilir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:69). Tüm hesap alanlarının seçimi metodunun uygulanması için grup başkanlığınca yeterli personel ve zaman ihtiyacının ortaya konulması şarttır. Diğer türlü bu şekilde yapılacak bir tercihin denetimin zamanında bitirilememesi gibi bir problem ortaya çıkarabileceği bilinmelidir. Tüm hesap alanlarının seçimi yöntemi tercih edilecekse tüm hesap alanı analitik inceleme yöntemiyle denetlenir.

Belirli hesap alanlarının seçiminde ise yüksek değerli işlemler, önemlilik düzeyinin üzerindeki işlemler ve bilgi edinmek amacıyla ayrılan işlemler şeklinde bir kategorize edilebilir. Belirli hesap alanlarının seçimi denetimde etkinliği sağlamaz. Dağınık bir görüntü sergileyebilir. Sadece seçilen alanın tamamının denetimiyle denetimin tümü üzerinde yargı vermek bir denetim riski meydana getirebilir. Belirli hesap alanlarının seçimi örneklem metoduyla aynı değildir. Teknik ve uygulanan usuller açısından farklılık arz etmektedir.

Denetimde örneklem ise, herhangi bir olayda, denetim ana kütlelerini temsil etmek üzere belirli bir örnek çap üzerinde çalışmak ve buradan elde edilen bilgileri ilgili denetim alanına genelleştirmektir. Belirli işlemlerin seçiminden farkı her hesap alanında ayrı ayrı uygulanarak denetim alanında yargıya ulaşmak şeklinde uygulanmasıdır. Belirli işlemlerin seçiminde örneğin 10 hesap alanından 3 hesap alanının %100 incelenip diğerlerinin incelenmemesidir. Örneklem ise her hesap alanında başvuru ve zaman ve personel tasarrufu sağlayan bir yöntemdir.

Diğer tüm tekniklerde olduğu gibi örneklem metodunda da bazı riskler ortaya çıkabilmektedir. Örneklem riski denilen bu durum, denetçinin, seçilen örneklere dayanarak vardığı kanaatin, denetim ana kütlelerinin tümüne aynı denetim tekniklerini uygulaması halinde varacağı kanaatten farklı olabilmesi riskidir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:73).

### **2.2.7. Denetim Planı ve Denetim Programı**

Denetim planı, denetimde ulaşılmak istenen hedeflerin ortaya konulduğu ve kamu idaresinin mali tabloları hakkında bir görüşe ulaşılması için izlenecek yöntemlerin belirlendiği bir genel hazırlık metnidir. Denetim planında aşağıdaki başlıklara yer verilir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:88).;

- Denetimin yasal dayanağı

- Denetimin amacı
- Denetlenen kurumla ilgili kısa bilgiler
- Kurumun Bilişim Sistemi
- Kurumun Muhasebe Sistemi
- Kurumun İç Kontrol Ortamı ve Seviyesi
- Denetimin Kapsamı
- Mali Tablolarda İçin Önemlilik Seviyesi
- Hesap Alanları
- Kurum Risk Değerlendirmesi
- Denetim Yaklaşımı
- Denetim Takvimi
- Denetim Ekibinde Görevli Denetçiler
- Denetlenen Kurumda İrtibat Kurulacak Kişiler

Bu şekilde hazırlanan denetim planı denetim grup başkanınca onaylanır. Onaylanan denetim planı için detay bazda denetim programı hazırlanarak her bir hesap alanı için tüm eksiklikler tamamlanır. Denetimin uygulanma aşamasına geçmeden önce hangi denetim alanının, hangi teknikler uygulanarak, kimler tarafından, ne kadar sürede tamamlanacağı ve günlük yapılan denetimlerin gün sonunda ekip tarafından nasıl değerlendirileceği, kullanılacak çalışma kağıtları ve tüm hazırlıklar tamamlanmış bir şekilde denetimin uygulama aşamasına geçilir.

#### **2.2.8. Denetimin Uygulanması**

Denetimin uygulama aşamasında denetçiler daha önceden belirlemiş oldukları hesap alanlarında denetim işlemine fiilen başlarlar. Denetim süresince yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederler. Bazı alanlarla ilgili analitik inceleme yaparlar ve gerekirse ilave denetim prosedürleri uygularlar. Yapılan işlemler çalışma kağıtlarına

işlenir ve gün sonunda denetim ekibiyle birlikte değerlendirilir. Aşağıda denetimin uygulanma aşamaları gösterilmektedir.

#### Şekil 4: Düzenlilik Denetimi Uygulama Aşamaları



Kaynak: ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:17). Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberi

Denetim kanıtları, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşmak için ilişkilendirdiği bilgi ve belgelerdir. Bu kanıtlar denetçinin görüşü ve sonrasında oluşturulacak rapor için şarttır. Denetim kanıtları kurum içinden olabileceği gibi kurum dışından da olabilir. Kurumun muhasebe kayıtları, kullandığı bilişim sisteminden üretilen belgeler olabilir. Denetçi bazen sorgulamanın yanısıra tetkik, fiziki inceleme, teyit, yeniden hesaplama, amortisman vs. yeniden uygulama gibi prosedürleri uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye çalışır.

Denetim kanıtları ihtiyaca uygun ve güvenilir olmalıdır. Farklı kaynaklardan elde edilen kaynakların idare içi kaynaklardan üstün olduğu varsayılır. Yazılı şekilde alınan kanıtlar sözlü kanıtlara göre daha üstündür. Değişik kaynaklardan elde edilen bilgiler birbirlerini teyit ediyorsa güvenilir kabul edilir. Ancak değişik kaynaklardan elde edilen bilgiler arasında uyumsuzluk söz konusu ise denetçi ek denetim prosedürleri kullanarak doğru bilgiye ulaşmak zorundadır.

Denetim kanıtlarına ulaşılabilmesi için denetim teknikleri kullanılmaktadır. Bunlar, fiziki inceleme, gözlem, doğrulama (teyit), bilgi toplama (sorgulama), kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, belge incelemesi, analitik incelemeler gibi yöntemlerdir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliğine göre denetim ekibi kamu zararını ilgilendiren hususlar ile ilgili olarak sorguları hazırlar. Denetim sonucunda tespit edilen hatalar; mali rapor ve tablolara, mali yönetim ve iç kontrol sistemine ve uygunluğa ilişkin hatalar olmak üzere üç kategoride tasnif edilir. Denetim ekibi, yürütülen çalışmaların sonucunda denetlenen kurumun görüşünün alınacağı taslak denetim raporunu hazırlar (md.16).

### **2.2.9. Denetimin Tamamlanması**

Denetçi, denetim görüşünün doğruluğunu güvence altına almak bu aşamada ilave prosedürler gerçekleştirir. Bu prosedürler şunlardır:

- Tamamlayıcı analitik incelemelerin belirlenmesi,
- Denetim prosedürlerinin ve denetim kapsamının yeterli olup olmadığının incelenmesi,
- Hileli finansal raporlama ve yolsuzluk riskinin tekrar gözden geçirilmesi,
- Mali tablo tarihinden sonra gerçekleşen olayların oluşturulacak görüşe etkisinin incelenmesi.

Denetçi, yürütülen denetim faaliyetinin kanuna, yönetmeliklere, tebliğlere ve rehberlere uygun olup olmadığını son kez gözden geçirir. Plan, program ilişkisini ve denetimden sonra idarede meydana gelen bilanço tarihinden sonra meydana gelen olayları değerlendirerek denetim raporuna hazırlık yapar.

### **2.2.10. Denetim Raporunun Oluşturulması**

Denetim sonucunda bir rapor oluşturulur. Bu rapor tüm denetim sürecinde elde edilen kanıtlara dayalı olarak varılan görüşün ortaya konulduğu, denetlenen kamu idaresinin gelirleri, giderleri ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara uygunluğunun tespiti ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin kurulup kurulmadığı ve istenilen düzeyde çalışıp çalışmadığı konularında yapılan değerlendirmeler, mali tabloların denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir şekilde gösterip göstermediği yönünde oluşturulan rapordur. Bu rapor cevaplandırılmak üzere kamu idaresine gönderilir ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:133). Aşağıda çalışmamızda incelediğimiz bir kamu idaresinin Sayıştay tarafından düzenlenen bir raporunun başlık yapısı bulunmaktadır.

**Tablo 10: Sayıştay Denetim Raporu Formatı**

1.	Kamu İdaresinin Mali Yapısı Ve Mali Tabloları Hakkında Bilgi
2.	Denetlenen Kamu İdaresi Yönetiminin Sorumluluğu
3.	Sayıştayın Sorumluluğu
4.	Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi Ve Kapsamı
5.	Denetim Görüşünün Dayanakları
6.	Denetim Görüşü
7.	Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler
8.	Ekler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Denetim sonucunda ilgili kamu idaresinin mali tabloları hakkında görüş bildirilir. İdarenin mali tablolarının tüm yönleriyle güvenilir ve doğru olduğu sonucuna varılmışsa olumlu görüş bildirilir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi denetim aşamasında ortaya çıkan bazı yanlışlıkların ve hataların tek başına veya toplu olarak önemli olmakla beraber idarenin mali tablolarına etki etmediğini düşünüyorsa şartlı görüş bildirir. Yine denetçi idarenin mali tablolarının tüm yönleriyle güvenilir olmadığı sonucuna ulaşıyorsa olumsuz görüş bildirir.

Bunların dışında denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli denetim kanıtına ulaşamazsa, kamu idaresi yönetimince kısıtlamalara maruz kalırsa, idarenin sürekliliği ilkesi tehlikedeyse görüş bildirmekten kaçınabilir. Diğer bir anlatımla denetçi kapsam sınırlaması altındaysa görüş bildirmeyebilir.

### **2.2.11. İzleme**

Denetim sonrası raporlama işlemi gerçekleştirildikten sonra bir sonraki denetim tarihinde önceki yıl işlemlerinin gözden geçirilmesidir. Önceki yıl denetim

raporunda belirlenen hata ve yanlışlıkların çözümlenip çözümlenmediği, gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığı izleme fonksiyonu çerçevesinde yerine getirilir.

### **2.3. Performans Denetimi**

Sayıştay'ın yeni denetim modelinde performans denetimleri önemli bir yer teşkil etmektedir. Düzenlilik denetiminde var olan kamu zararı bulgusuna performans denetiminde yer verilmez. Ancak 6085 sayılı Kanununun 36. maddesinde performans denetiminin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirildiği hüküm altına alınmıştır.

Sayıştay, performans denetimi görevini kamu idarelerinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarında yer alan bilgileri değerlendirerek yerine getirir. Performans bilgisini denetlerken Sayıştayın üç temel hedefi vardır ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c:6) :

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali şeffaflığın sağlanması ve kamu idarelerinin, 5018 sayılı KMYKK'na uygun olarak performans bilgilerini idare faaliyet raporlarında göstermelerinin sağlanması,
- Raporlardaki bilgilerin faydasına ve kalitesine Sayıştay'ca katkıda bulunulması,
- Kamu idarelerinin kendilerinin belirlemiş olduğu performans hedefleri ve performans göstergeleri açısından ilerleme sürecinin izlenmesi ve hazırladıkları idare faaliyet raporlarında yer alan bilginin tamlığı ve doğruluğu konusunda parlamentoya ve kamuoyuna bilgi verilmesidir.

Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri bilinen anlamda kamu idare performansından farklı şekilde yürütülmektedir. Performans denetimi ilgili kamu idaresinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu özelinde yoğunlaşmaktadır. 5018 sayılı KMYKK'na göre hazırlanması gereken bu belgelerin bazı kriterler çerçevesinde denetlenmesi performans denetimi olarak adlandırılır. Bu kriterler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 11: Sayıştay Performans Denetim Kriterleri**

Denetim Kriteri	Tanım
Mevcudiyet	Denetlenen idarenin, yasal düzenlemelere göre ilgili dokümanları hazırlaması
Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal süre içinde raporlanması
Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanması
İlgililik	Amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantı olması
Ölçülebilirlik	Hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması
İyi tanımlanma	Hedeflerin ve göstergelerin açık ve net bir tanımının olması
Tutarlılık	Hedeflerin (göstergeler dâhil), denetlenen idarenin planlama ve raporlama dokümanlarında tutarlı olarak kullanılması
Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olması
Geçerlilik/ İkna edicilik	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınmıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması
Güvenilirlik	Veri kayıt sistemlerinin gerçekleşmeleri tam ve doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir veri sunuyor olması

Kaynak: ("Sayıştay Başkanlığı", 2019c)

Düzenlilik denetiminde olduğu gibi performans denetiminde de planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamaları bulunmaktadır. Prosedürler ve teknikler aynıdır. Çalışmamız düzenlilik denetimi üzerinde yoğunlaştığından dolayı performans denetimi için bu bilgiyle yetinilmektedir.

### 3. TÜRKİYE'DE YEREL YÖNETİMLER

Yerel yönetim, yönetim biliminde adem-i merkeziyet olarak bilinen bir kavramdır. Yönetimde adem-i merkeziyet ise yetki genişliği ve yerinden yönetim olmak üzere iki türlü bir biçimde uygulanır (Keleş ve Yavuz, 1983:17).

Yetki genişliğinde (deconcentration, delegation) merkezi kuruluşlar merkezden uzaktaki örgüte belli fonksiyonları yerine getirebilecek yetkiyi kendi adlarına kullanmak üzere devrederler (Keleş, 2016:27). Bu yetki devri sınırlı mali



özerklik ya da geniş mali özerklik şeklinde bir yetki devri değildir. Daha çok merkezi devlete bağlılık şeklinde gerçekleşen bir örgütlenmedir. Ancak merkezi devlete bağlılık gibi kesin katı kurallar yerine bir takım düzenlemelerle merkezi yönetimin yumuşatılmış bir biçimidir (Eryılmaz, 2015:112; Gözübüyük, 2016:45). Yetki genişliği iki şekilde uygulanmaktadır. Birincisi fonksiyonel yetki genişliğidir. Bu uygulamada bir kamu kurumunun bir kısım yetkilerinin kendi hiyerarşisi içindeki alt kademedeki yöneticilere verilmesidir. Bu yetkiler karar alma ve yürütmeye ilişkin yetkililerdir. İkinci uygulama ise coğrafi yetki genişliğidir. Bu yetki genişliği türünde merkezi idarenin karar alma ve yürütmeye ilişkin bazı yetkilerinin taşradaki birimlerinin yöneticilerine verilmesidir. Valilere ya da bölge müdürlerine verilen yetkiler coğrafi yetki genişliğine örnek verilebilir (Eryılmaz, 2015:113). Yetki genişliğinde merkezden devredilen yetkilerin kullanımında merkezin ağırlığı hissedilir. Öyleki yetkiyi kullananlar her an merkezin denetimine açık olduklarını bilmektedirler.

Yerinden yönetim kavramı ise tarihsel köken itibarıyla çok eskilere dayanmakla beraber özellikle 21.yüzyılda önemli hale gelmiştir. Genel itibarıyla yerinden yönetim Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nda da kabul edilen yerindenlik (subsidiarite) ilkesi çerçevesinde hizmetlerin yerele en yakın birimler tarafından sunulması olarak tanımlanabilir (Sakal, vd., 2014:1). Yerinden yönetim, yerel halkın kendi eliyle seçtiği organlarca yönetilmesidir (Keleş, 2016:28). Burada siyasi ve idari yetkilerin bir kısmı merkezi idarenin dışındaki yerel yönetim organlarına devredilmektedir. Yetki genişliğinden farkı, yerel yönetim organlarının kendilerine ait meclislerinde karar alma, gelir toplama gibi yetkilerinin bulunmasıdır. 1982 Anayasası "idarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır" (md.123) hükmü ile kamu hizmetlerinin etkinliği ve vatandaşın tercihleri açısından yerinden yönetimi, merkezi yönetimden ayırmıştır (Toprak, 2014:33).

Keleş'e göre (2016:29) yerinden yönetim siyasal ve yönetsel olmak üzere iki türüdür. Siyasal yerinden yönetim daha çok federal devletlerde, anayasalarca ulusal kimliğe sahip olmayan yerel birimlere tanınan yarı özerk ya da özerk statüye dayanan bir yönetim biçimidir. Yönetsel yerinden yönetim ise hizmet yönünden belli kamu hizmetlerinin merkez dışında bağımsız bir örgüt tarafından yerine

getirilmesidir. Yer yönünden ise, bir yörede yaşayanlara ortak ve yerel ihtiyaçlarını karşılamak üzere özerklik tanınması söz konusudur.

1982 Anayasasının 127. maddesinde, "Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir. Mahalli idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri, yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenlenir." hükmü mevcuttur. 1982 Anayasası ile ülkemizde hem yetki genişliği ilkesi hem de yerinden yönetim ilkesi belirlenmiştir. Mahalli idareler aynı zamanda yerel yönetim örgütleridir.

5018 sayılı KMYKK, mahalli idareleri genel yönetim kapsamında kamu idareleri tasnifine tabi tutmuştur. Buna göre mahalli idareler, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler olarak tanımlanmıştır (md.3). Anayasamız ve 5018 sayılı KMYKK birlikte değerlendirildiğinde yerel yönetim kuruluşlarının belediyeler, il özel idareleri ve köylerden oluştuğu görülmektedir.

Türlerine göre yerel yönetimler aşağıda gösterilmektedir.

**Tablo 12. Mahalli İdareler Sayıları**

Türü	İl Özel İdaresi	Belediye	Köy
2016	51	1.397	18.329
2017	51	1.398	18.380

Kaynak : Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2017 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu

### **3.1. Belediyeler**

Belediyeler, 1982 Anayasasına göre mahalli ortak ihtiyaçları karşılamak üzere kurulmuş yerel yönetim birimleridir. Türkiye'de belediye sistemi görev yetki ve sorumluluk tanımları açısından farklı süreçlerin etkisi ile oluşmuş bir tecrübeye sahiptir. Değişim ihtiyaçlarının yönetim kültüründeki etkisi ile belediyeler yapısal ve fonksiyonel birtakım önemli dönüşümler gerçekleştirmiştir (Çöpoğlu, 2017:10). Geleneksel yerel yönetim anlayışında, yerel yönetimlerin bazı kamusal hizmetleri yapmaları ve yerel halkın bunu kabul etmeleri sözkonudur. Yerel halklar böyle bir anlayış çerçevesinde sunulan kamu hizmetinin edilgen alıcısı olmaktan öteye

geçememektedirler. Ancak zamanla bu topluluklar kendilerine sunulmakta olan kamu hizmetlerinin günlük yaşamlarını ve refahlarını çok yakından etkilediğini farketmeye başlamışlardır (Tortop vd., 2017:396). Bu durum belediye hizmetlerinde değişim ve dönüşümü zorunlu kılan başlıca faktörlerden birisidir.

Yerel yönetimler arasında en önemlisi belediyelerdir. Büyükşehir belediyelerinin 2012 yılında sayısının artması ve sınırlarının il mülki idare sınırları ölçüsünde genişlemesi belediyelerin önemini artıran diğer bir husustur. Belediyenin yönetim sistemimiz içinde yaklaşık bir buçuk asırlık bir geçmişi vardır. Belediyeler, il özel yönetimleri gibi Osmanlı'dan Cumhuriyete intikal etmiş yerel yönetim birimleridir (Eryılmaz, 2015:191). Tarihçiler, Osmanlı'da resmileşmiş bir yerel yönetim statüsünün ancak merkeziyetçilik sisteminin yerleşme ihtiyacı ve azınlık unsurlarının siyasal katılması yönünde dış devletlerin baskılarıyla ortaya çıktığını belirtirler (Ortaylı, 1979:6'dan aktaran Keleş, 2016:155).

Ülkemizde belediyelerle ilgili yapılan son düzenleme 5393 sayılı Belediye Kanunu'dur<sup>23</sup>. Öncesinde 03.04.1930 tarihli ve 1580 sayılı Belediye Kanunu 24.12.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5272 sayılı Belediye Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış olup yaklaşık 8 ay sonra 5393 sayılı Belediye Kanunu kabul edilmiş ve 5272 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 5393 sayılı Kanuna göre 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. Belediyenin organları, belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanıdır. Yine il veya ilçe olmayıp Kanuna göre belediye teşkilatı kurulan yerler belde, belediye sınırları içinde, ihtiyaç ve öncelikleri benzer özellikler gösteren ve sakinleri arasında komşuluk ilişkisi bulunan idarî birimler ise mahalle olarak adlandırılmıştır (5393 s.K., md.3).

Cumhuriyetin kurulmasından bugüne belediye sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

---

<sup>23</sup> 13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**Tablo 13. Belediye Sayıları**

Yıllar	Belediye Sayıları
1923	421
1950	628
1970	1.303
1980	1.727
1990	2.061
2000	3.215
2010	2.950
2013	2.950
2014	1.396
2018	1.398

Kaynak : Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2017 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu

Belediyelerin türlerine göre dağılımı ise aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 14. Belediyelerin Türlerine Göre Dağılımı**

Türü	Büyükşehir Belediyesi	Büyükşehir İlçe Belediyesi	İl Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	Toplam
2016	30	519	51	400	397	1.397
2017	30	519	51	402	396	1.398

Kaynak : Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2017 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu

### 3.1.1. Belediyelerin Görevleri

Bir kamu hizmeti sunan kamu kurumu olarak belediyelerin de diğer tüm kurumlarda olduğu gibi Kanunla belirlenmiş görevleri ve sorumlulukları bulunmaktadır. Kamu hizmeti sunumunda yerine göre nispi emredici kurallar çerçevesinde takdir yetkisi, yerine göre mutlak emredici kurallar çerçevesinde bağlı yetki kullanılması gerekmektedir. Yasa koyucu, yönetimin görev ve yetkilerini belirtirken, yönetimi bazı yetkileri kullanıp kullanmamada belirli aralıkta serbest bırakabilir. Bu gibi durumlara takdir yetkisi adı verilir. Bağlı yetkide ise yönetimin belirlenmiş kamu hizmetlerini yürütme şekli ve alacağı kararlar önceden belirtilmiştir

(Gözübüyük, 2016:332). Örneğin kamu hizmeti sunumunda gerek Anayasa gerek Kanunda kamusal ihtiyacın mahalli ve müşterek olması bağlı yetkidir. Mahalli ve müşterek olmayan bir hizmetin icra edilmesi yersiz bir kamu kaynağı kullanımı sonucunu ortaya çıkarabilir. Sayıştay denetimlerinde bu durum tespit edildiğinde kamu zararı ile karşılaşılabilir. Nispi emredici kuralda ise örneğin belediyede çalışan işçilere asgari ücretin altında bir ödeme yapılmaması mutlak emredici bir kural iken toplu sözleşme ve bütçe imkânları çerçevesinde asgari ücretin üzerinde ödeme yapılması nispi emredici kurala bir örnektir.

5393 sayılı Kanunda belediyelerin görevleri;

- İmar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı hizmetlerinin yerine getirilmesi,
- Coğrafi ve kent bilgi sistemleri kurulması ve bu sistemlerin sağlıklı bir şekilde işleyişlerinin sağlanması,
- Çevre ve çevre sağlığı, temizlik ve katı atık gibi toplum sağlığını doğrudan ilgilendiren hizmetler,
- Zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans hizmetleri,
- Şehir içi trafikle ilgili görevler,
- Cenaze defin ve mezarlıklar ile ilgili hizmetler,
- Ağaçlandırma, park ve yeşil alan konularında çalışmalar yapılması,
- Kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor orta ve yükseköğrenim öğrenci yurtları sosyal hizmet ve yardım, nikâh, meslek ve beceri kazandırma görevleri,
- Ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi görevleri ile konut hizmetlerini,

yapmak veya yaptırmak olarak sıralanmıştır (Eryılmaz, 2015:195).

Bununla birlikte belediyelerin devlete ait her derecedeki okul binalarının inşaatı ile bakım ve onarımları, her türlü araç, gereç ve malzeme ihtiyaçlarının karşılanması, sağlıkla ilgili her türlü tesisin açılması ve işletilmesi, mabetlerin

yapımı, bakımı, onarımı, kültür ve tabiat varlıkları ile tarihî dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin korunması gibi görevleri de bulunmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanununa göre belediyelere sporun teşviki amacıyla nakdi yardım yapma yetkisi tanınmış olmakla birlikte yapılacak nakdi yardımın, bir önceki yıl genel bütçe vergi gelirlerinden belediyeleri için tahakkuk eden miktarın; büyükşehir belediyeleri için binde yedisini, diğer belediyeler için binde on ikisini geçemeyeceği şeklinde bir sınırlama getirilmiştir (md14).

### **3.1.2. Belediyelerin Yetkileri ve İmtiyazları**

Belediyelerin oldukça geniş sayılabilecek görevlerinin yanında yetkileri ve imtiyazları bulunmaktadır. Bu yetkiler ve imtiyazlar 5393 sayılı Belediye Kanununda şu şekilde belirlenmiştir (md.15);

- Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunmak,
- Kanunların belediyeye verdiği yetki çerçevesinde yönetmelik çıkarmak, belediye yasakları koymak ve uygulamak, kanunlarda belirtilen cezaları vermek,
- Gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri ile ilgili olarak kanunlarda belirtilen izin veya ruhsatı vermek,
- Özel kanunları gereğince belediyeye ait vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarının tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak; vergi, resim ve harç dışındaki özel hukuk hükümlerine göre tahsili gereken doğal gaz, su, atık su ve hizmet karşılığı alacakların tahsilini yapmak veya yaptırmak,
- İçme, kullanma ve endüstri suyu sağlamak; atık su ve yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak; bunlar için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işletletmek; kaynak sularını işletmek veya işletletmek,
- Toplu taşıma yapmak; bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dâhil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işletletmek,

- Katı atıkların toplanması, taşınması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak ve yaptırmak,
- Mahallî müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde taşınmaz almak, kamulaştırmak, satmak, kiralamak veya kiraya vermek, trampa etmek, tahsis etmek, bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis etmek,
- Borç almak, bağış kabul etmek,
- Toptancı ve perakendeci hâlleri, 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,
- Vergi, resim ve harçlar dışında kalan dava konusu uyuşmazlıkların anlaşmayla tasfiyesine karar vermek,
- Gayrisihhî müesseseler ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerini ruhsatlandırmak ve denetlemek,
- Beldede ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi ve kayıt altına alınması amacıyla izinsiz satış yapan seyyar satıcıları faaliyetten men etmek,
- Reklam panoları ve tanıtıcı tabelalar konusunda standartlar getirmek,
- Gayrisihhî işyerlerini, eğlence yerlerini, halk sağlığına ve çevreye etkisi olan diğer işyerlerini kentin belirli yerlerinde toplamak; hafriyat toprağı ve moloz döküm alanlarını; sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) depolama sahalarını; inşaat malzemeleri, odun, kömür ve hurda depolama alanları ve satış yerlerini belirlemek; bu alan ve yerler ile taşımalarda çevre kirliliğı oluşmaması için gereken tedbirleri almak,
- Kara, deniz, su ve demiryolu üzerinde işletilen her türlü servis ve toplu taşıma araçları ile taksi sayılarını, bilet ücret ve tarifelerini, zaman ve güzergâhlarını belirlemek; durak yerleri ile karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek; kanunların belediyelere verdiği trafik düzenlemesinin gerektirdiğı bütün işleri yürütmek (Toprak, 2014:204),

- Belediye mücavir alan sınırları içerisinde 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 26/9/2011 tarihli ve 655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili diğer mevzuata göre kurulu izni verilen alanda tesis edilecek elektronik haberleşme istasyonlarına kent ve yapı estetiği ile elektronik haberleşme hizmetinin gerekleri dikkate alınarak ücret karşılığında yer seçim belgesi vermek,
- Belediye sınırları içerisinde, yapı ruhsatı veya yapı kullanma izni hangi idare tarafından verilmiş olursa olsun, hizmete sunulacak olan asansörlerin tescilini yapmak, ilgili teknik mevzuat çerçevesinde yıllık periyodik kontrollerini yapmak ya da yetkilendirilmiş muayene kuruluşları aracılığıyla yaptırmak, gerekli hllerde asansörleri hizmet dışı bırakmaktır.

### **3.1.3. Belediyelerin Organları**

Belediyenin organları belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye bakanıdır.

#### **3.1.3.1. Belediye Meclisi**

Yerel yönetimlerin en bariz özelliği kendilerine ait bir meclislerinin olmasıdır. Demokratik toplumlarda halkın yönetime katılımının Şekillendiği ve halk tarafından seçilen kişilerin oluşturduğu bir karar organıdır. Belediye meclisleri 5 yılda bir seçilir.

5393 sayılı Belediye Kanununa göre belediye meclisinin görev ve yetkileri ŗunlardır (md.18);

- Belediyenin 5 yıllık amaç ve hedeflerini gösteren ve ilgili mevzuatına göre güncellenmesi gereken stratejik planı ile yatırım programlarını, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans kriterlerini grmek ve kabul etmek,
- Belediye bütçesi ve yıllık kesinhesabını kabul etmek, bütçede aktarma yapmak,
- Belediyenin imar plânlarını grmek ve onaylamak, bykŗehir ve il belediyelerinde il evre düzeni plânını kabul etmek. Belediye sınırları il sınırı olan Bykŗehir Belediyelerinde il evre düzeni planı ilgili Bykŗehir



Belediyeleri tarafından yapılır veya yaptırılır ve doğrudan Belediye Meclisi tarafından onaylanır.

- İlgili mevzuatı ölçüsünde ve sınırlı olarak borçlanmaya karar vermek,
- Taşınmaz mal alımına, satımına, takasına, tahsisine, tahsis şeklinin değiştirilmesine veya tahsisli bir taşınmazın kamu hizmetinde ihtiyaç duyulmaması hâlinde tahsisin kaldırılmasına; üç yıldan fazla kiralanmasına ve süresi otuz yılı geçmemek kaydıyla bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesisine karar vermek,
- Kanunlarda vergi, resim, harç ve katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı hizmetler için uygulanacak ücret tarifelerini belirlemek,
- Şartlı bağışları kabul etmek, vergi, resim ve harçlar dışında kalan ve miktarı beşbin YTL'den fazla dava konusu olan belediye uyuşmazlıklarını sulh ile tasfiyeye, kabul ve feragate karar vermek,
- Bütçe içi işletme ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa tâbi ortaklıklar kurulmasına veya bu ortaklıklardan ayrılmaya, sermaye artışına ve gayrimenkul yatırım ortaklığı kurulmasına karar vermek,
- Belediye adına imtiyaz verilmesine ve belediye yatırımlarının yap-işlet veya yap-işlet-devret modeli ile yapılmasına; belediyeye ait şirket, işletme ve iştiraklerin özelleştirilmesine karar vermek,
- Meclis başkanlık divanını ve encümen üyeleri ile ihtisas komisyonları üyelerini seçmek,
- Norm kadro çerçevesinde belediyenin ve bağlı kuruluşlarının kadrolarının ihdas, iptal ve değiştirilmesine karar vermek,
- Belediye tarafından çıkarılacak yönetmelikleri kabul etmek,
- Meydan, cadde, sokak, park, tesis ve benzerlerine ad vermek; mahalle kurulması, kaldırılması, birleştirilmesi, adlarıyla sınırlarının tespiti ve değiştirilmesine karar vermek; beldeyi tanıtıcı amblem, flama ve benzerlerini kabul etmek, diğer mahallî idarelerle birlik kurulmasına, kurulmuş birliklere katılmaya veya ayrılmaya karar vermek,
- Yurt içindeki ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının izniyle yurt dışındaki belediyeler ve mahallî idare birlikleriyle karşılıklı iş birliği yapılmasına; kardeş kent ilişkileri kurulmasına; ekonomik ve sosyal ilişkileri geliştirmek amacıyla kültür, sanat ve spor gibi alanlarda faaliyet ve projeler gerçekleştirilmesine; bu

çerçeve de arsa, bina ve benzeri tesisleri yapma, yaptırma, kiralama veya tahsis etmeye karar vermek,

- Fahrî hemşehrilik payesi ve beratı vermek,
  - Belediye başkanıyla encümen arasındaki ortaya çıkan anlaşmazlıkları karara bağlamak,
  - Mücavir alanlara belediye hizmetlerinin götürülmesine karar vermek,
- İmar plânlarına uygun şekilde hazırlanmış belediye imar programlarını görüşerek kabul etmek.

Belediye meclisi, seçim sonuçlarının ilânını takip eden beşinci gün belediye başkanının başkanlığında kendiliğinden toplanır. Meclis bu toplantıda, üyeleri arasından, gizli oyla meclis birinci ve ikinci başkan vekili ile en az iki kâtip üyeyi ilk iki yıl için görev yapmak üzere seçer. İlk iki yıldan sonra seçilecek başkanlık divanı yapılacak ilk mahallî idareler seçimlerine kadar görev yapar (5393 sayılı Belediye Kanunu, md.19). Belediye meclisi her ayın ilk haftası, kararlaştırılan bir günde toplanır. Gündem önceden belirlenir ve halka da duyurulur. Belediye meclisi, üye tam sayısının salt çoğunluğuyla toplanır ve katılanların salt çoğunluğuyla karar verir. Ancak, karar yeter sayısı, üye tam sayısının dörtte birinden az olamaz (Keleş, 2016:271).

### **3.1.3.2. Belediye Encümeni**

Belediye encümeni belediyenin karar organlarından birisi olup bazı konularda danışman özelliğini de göstermektedir. Görev ve yetkilerine bakıldığında görüş bildirmek gibi danışma özelliğini haiz yükümlülüğü olduğu görülmektedir.

Belediye encümeni, belediye başkanının başkanlığında; İl belediyelerinde ve nüfusu 100.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından bir yıl için gizli oyla seçeceği üç üye, malî hizmetler birim amiri ve belediye başkanının birim amirleri arasından bir yıl için seçeceği iki üye olmak üzere yedi kişiden, diğer belediyelerde, belediye meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından bir yıl için gizli oyla seçeceği iki üye, malî hizmetler birim amiri ve belediye başkanının birim amirleri arasından bir yıl için seçeceği bir üye olmak üzere beş kişiden oluşmaktadır. Belediye başkanının katılmadığı toplantılarda, belediye başkanının görevlendireceği başkan yardımcısı veya encümen üyesi, encümene

başkanlık eder. Encümen toplantılarına gündemdeki konularla ilgili olarak ilgili birim amirleri, belediye başkanı tarafından oy hakkı olmaksızın görüşleri alınmak üzere çağrılabilir (5393 sayılı Belediye Kanunu, md.33).

Belediye encümeninin görev ve yetkileri şunlardır;

- Stratejik plân ve yıllık çalışma programı ile bütçe ve kesinhesabı inceleyip belediye meclisine görüş bildirmek,
- Yıllık çalışma programına alınan işlerle ilgili kamulaştırma kararlarını almak ve uygulamak,
- Öngörülmeyen giderler ödeneğinin harcama yerlerini belirlemek,
- Bütçede fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyleri arasında aktarma yapmak.

Bunların dışında kanunlarda öngörülen cezaları vermek, vergi, resim ve harçlar dışında kalan dava konusu olan belediye uyuşmazlıklarının anlaşma ile tasfiyesine karar vermek, taşınmaz mal satımına, trampasına ve tahsisine ilişkin meclis kararlarını uygulamak, süresi üç yılı geçmemek üzere kiralanmasına karar vermek, umuma açık yerlerin açılış ve kapanış saatlerini belirlemek, diğer kanunlarda belediye encümenine verilen görevleri yerine getirmek gibi görevleri de bulunmaktadır.

Belediye encümeni, haftada birden az olmamak üzere önceden belirlenen gün ve saatte toplanır. Belediye başkanı acil durumlarda encümeni toplantıya çağırabilir. Encümen üye tam sayısının salt çoğunluğuyla toplanır ve katılanların salt çoğunluğuyla karar vermektedir.

### **3.1.3.3. Belediye Başkanı**

Belediye başkanı, belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir. Belediye başkanı, ilgili kanunda gösterilen esas ve usûllere göre seçilir. Belediye başkanı seçilmek için 2972 sayılı Mahalli İdareler ile Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimine İlişkin Kanuna göre belediye meclisi üyeliğine seçilme koşullarına sahip olmak gerekir. 1988 yılında yapılan bir değişiklikle 6 aydan beri o kentte ikamet etme şartı belediye başkanlığı için kaldırılmıştır (Keleş, 2016:278).

5393 sayılı Belediye Kanununa göre belediye başkanının görev ve yetkileri şunlardır (md.38):

- Belediye teşkilâtının en üst amiri olarak belediye teşkilâtını sevk ve idare etmek, belediyenin hak ve menfaatlerini korumak,
- Belediyeyi stratejik plâna 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, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak,
- Belediyeyi Devlet dairelerinde ve törenlerde, davacı veya davalı olarak da yargı yerlerinde temsil etmek veya vekil tayin etmek,
- Meclise ve encümene başkanlık etmek,
- Belediyenin taşınır ve taşınmaz mallarını idare etmek,
- Belediyenin gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmek,
- Yetkili organların kararını almak şartıyla sözleşme yapmak,
- Meclis ve encümen kararlarını uygulamak,
- Bütçeyi uygulamak, bütçede meclis ve encümenin yetkisi dışındaki aktarmalara onay vermek,
- Belediye personelini atamak, belediye ve bağlı kuruluşları ile işletmelerini denetlemek, şartsız bağışları kabul etmek,
- Belde halkının huzur, esenlik, sağlık ve mutluluğu için gereken önlemleri almak,
- Bütçede yoksul ve muhtaçlar için ayrılan ödeneği kullanmak, engellilere yönelik hizmetleri yürütmek ve engelliler merkezini oluşturmak,
- Temsil ve ağırlama giderleri için ayrılan ödeneği kullanmak,

- Kanunlarla belediyeye verilen ve belediye meclisi veya belediye encümeni kararını gerektirmeyen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak.

Belediye başkanına verilen gelir ve alacakların tahsilatı, taşınır ve taşınmaz malların takibi ve diğer mali görevler 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde kurulan mali hizmetler birimince yerine getirilmektedir. Bunların dışında ödenek kullanma, harcama yapma ile ilgili görevleri ödenek gönderilen birime atamış olduğu en üst yönetici vasıtasıyla yerine getirilir. Tüm bu işlemlerin ve iç kontrol sisteminin denetimi ise iç denetçiler tarafından sağlanmaktadır.

### **3.1.4. Türkiye'de Büyükşehir Belediyeciliği**

Belediye sınırları içinde birden fazla ilçe bulunan şehirlerde, büyükşehir belediyesi adını taşıyan yeni bir yerel yönetim örgütünün kurulması ilk olarak 1984 yılına rastlamaktadır. Bu ilçelerin bazı görev yetkileri ile büyükşehir belediyelerin görev yetkileri paylaşım esasına göre yerine getirilmektedir (Gözübüyük, 2016:142).

Kentsel alanda meydana gelen nüfus yoğunluğu, hizmet talebindeki artışlar, hizmet maliyetlerinin artışı, konut talebi, kentsel estetikte bozulmaların ortaya çıkması, kentsel alanlardaki sorunların mevcut kent ölçeğinde çözülmesinin olanaksızlaşması yeni düzenleme ihtiyacını doğurmuştur. Bu düzenleme 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunudur<sup>24</sup> (Topcu, 2015:73).

5216 sayılı Kanun önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Kanun hem ölçek hem de nüfus kriteri getirerek büyükşehir belediyesi yapısını düzenlemiştir. 5216 sayılı Kanun “Pergel düzenlemesi” olarak ta adlandırılmaktadır. Bu düzenlemeyle il mülki sınırları içerisinde valilik binası esas alınarak farklı nüfusa sahip belediyelerde farklı büyüklükte yarıçaplar çizilerek büyükşehir belediyelerinin sınırları oluşturulmuştur. Örneğin nüfusu 2.000.000’den büyük olan illerde 50 kilometre yarıçaplı, nüfusu 1.000.000’den daha küçük olan yerlerde ise 20 kilometre yarıçaplı daireler çizilerek büyükşehir belediyelerinin sınırları düzenlenmiştir ve duruma göre genişletilmiştir (Sadioğlu, vd., 2015:81).

5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanununun 3. maddesine göre büyükşehir belediyesi, sınırları il mülki sınırı olan ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri

---

<sup>24</sup> 23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

arasında koordinasyonu sağlayan, idarî ve malî özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan, karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisi olarak tanımlanmaktadır. Büyükşehir belediyesinin organları, büyükşehir belediye meclisi, büyükşehir belediye encümeni ve büyükşehir belediye başkanıdır. Bu organların görevleri büyük ölçüde belediye kanunu hükümleriyle benzeşmektedir. İlçe belediyesi ise büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçelere ait belediyelerdir.

Büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır:

- Büyükşehir belediyesinin ileriye dönük stratejik plânını, hedeflerini, yatırım programlarını ve bunlara uygun olarak bütçesini hazırlamak,
- Büyükşehir belediye sınırları içinde 1/5.000 ile 1/25.000 arasındaki her ölçekte nazım imar plânı işlemleri,
- Proje, yapım, bakım ve onarım işleriyle ilgili her ölçekteki imar plânlarını, parselasyon plânlarını ve her türlü imar uygulamasını yapmak ve ruhsatlandırmak,
- Gecekondu Kanununda belediyelere verilen yetkileri kullanmak,
- Büyükşehir belediyesi tarafından yapılan veya işletilen alanlardaki işyerlerine ruhsat vermek ve denetlemek,
- Büyükşehir ulaşım ana plânı işlemleri ile ulaşım ve toplu taşıma hizmetlerini plânlamak ve koordinasyonu ile kanunlarca belediyelere verilen trafik düzenlemesinin gerektirdiği bütün işleri yürütmek,
- Büyükşehir belediyesinin yetkisindeki yol, meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapmak, yaptırmak, bakım ve onarımı ile bu yolların temizliği ve karla mücadele çalışmalarını yürütmek,
- Coğrafi ve kent bilgi sistemlerini kurmak,
- Çevrenin, tarım alanlarının ve su havzalarının korunmasını sağlamak; ağaçlandırma yapmak,

- İnşaat malzemeleri, hurda depolama alanları ve satış yerlerini, hafriyat toprağı, moloz, kum ve çakıl depolama alanlarını, odun ve kömür satış ve depolama sahaları ile ilgili işlemler
- Gıda ile ilgili ruhsatlandırma faaliyetleri ve denetimi,
- Büyükşehir belediyesinin yetkili olduğu veya işlettiğı alanlarda zabıta hizmetlerinin yerine getirilmesi,
- Yolcu ve yük terminalleri, kapalı ve açık otoparklar yapmak, yaptırmak, işletmek, işletmek veya ruhsat vermek,
- Sosyal donatılar, parklar, hayvanat bahçeleri, hayvan barınakları, kütüphane, müze, spor, dinlenme, eğlence ve benzeri yerleri yapmak, yaptırmak, işletmek veya işletmek;
- Gerektiğinde amatör spor kulüplerine nakdî yardım yapmak, malzeme vermek ve gerekli desteğı sağlamak,
- Su ve kanalizasyon hizmetlerini yürütmek, bunun için gerekli baraj ve diğer tesisleri kurmak, kurdurmak ve işletmek,
- Mezarlık alanlarını tespit etmek, mezarlıklar tesis etmek, işletmek, işletmek, defin ile ilgili hizmetleri yürütmek,
- Her çeşit toptancı hallerini ve mezbahaları yapmak, yaptırmak, işletmek veya işletmek,
- Doğal afetlerle ilgili plânlamaları ve diğer hazırlıkları büyükşehir ölçeğinde yapmak, gerektiğinde diğer afet bölgelerine araç, gereç ve malzeme desteğı vermek, itfaiye ve acil yardım hizmetlerini yürütmek;
- Sağlık merkezleri, hastaneler, gezici sağlık üniteleri ile yetişkinler, yaşlılar, engelliler, kadınlar, gençler ve çocuklara yönelik her türlü sosyal ve kültürel hizmetleri yürütmek, geliştirmek ve bu amaçla sosyal tesisler kurmak,
- Merkezî ısıtma sistemleri kurmak, kurdurmak, işletmek veya işletmek,

- Afet riski taşıyan veya can ve mal güvenliği açısından tehlike oluşturan binaları tahliye etme ve yıkım konusunda ilçe belediyelerinin talepleri hâlinde her türlü desteği sağlamak (5216 sayılı Kanun, md.7).

### 3.2. İl Özel İdareleri

İl özel idaresi, "il" denilen idari coğrafyada faaliyet gösteren bir yerel yönetim birimidir. Belediyelerin ve köylerin faaliyetleri ilgili kanunlarında gösterilen belirli bir yerleşim alanı ile sınırlı olduğu halde il özel idaresinin hizmetleri sadece yerleşim alanı değil, yerleşim alanı dışındaki yerleri de kapsamaktadır. Bu bakımdan il özel idareleri merkezi yönetim ile diğer yerel yönetim birimleri arasında yerel ortak hizmetler yürüten "ara düzey" bir yerel yönetim birimi olarak tanımlanabilir (Eryılmaz, 2015:180). Bu durum gösteriyor ki, İl özel idarelerinin sundukları hizmetlerin hem kırsal, hem de kentsel nitelikli olmasına bir engel yoktur. Çünkü "il" sınırları içinde, hem belediyeler hem de köyler bulunur (Keleş, 2016:169).

Ülkemizde 1987 yılında çıkarılan 3360 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu yerel yönetimlerde ortaya çıkan reform hareketlerinden etkilenmiş ve görev ve yetki paylaşımı açılarından yetersiz kaldığı düşüncesiyle 2005 yılında 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu<sup>25</sup> ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 30 Mart 2014 tarihli Mahalli İdareler Genel Seçimlerinin ardından uygulamaya konulan 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında 5302 sayılı Kanunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikle il özel idarelerinin tüzel kişiliği büyükşehir belediyesi kurulan 30 ilde kaldırılmıştır (Çöpoğlu, 2017:16).

5302 sayılı Kanunda il özel idaresi, il halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir.

#### 3.2.1. İl Özel İdarelerinin Görev ve Yetkileri

İl özel idarelerinin görevleri belediye ve büyükşehir belediyesi görev alanına girmemek şartıyla, gençlik ve spor, sağlık, tarım, sanayi ve ticaret ile ilgili hizmetler ve ilin çevre düzeni plânı, bayındırlık ve iskân, toprağın korunması, erozyonun

<sup>25</sup> 04.03.2005 tarih ve 25745 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



önlenmesi, kültür, sanat, turizm, sosyal hizmet ve yardımlar, yoksullara mikro kredi verilmesi, çocuk yuvaları ve yetiştirme yurtları, ilk ve orta öğretim kurumlarının arsa temini, binalarının yapım, bakım ve onarımı ile diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına ilişkin hizmetleri il sınırları içinde yapar. İl özel idareleri ayrıca İmar, yol, su, kanalizasyon, katı atık, çevre, acil yardım ve kurtarma, orman köylerinin desteklenmesi, ağaçlandırma, park ve bahçe tesisine ilişkin hizmetleri belediye sınırları dışında yapmakla görevli ve yetkilidir (5302 sayılı Kanun, md.6)

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlar, yapım, bakım ve onarım işleri, devlet ve il yolları, içme suyu, sulama suyu, kanalizasyon, enerji nakil hattı, sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, iskan, gençlik ve spor gibi hizmetlere ilişkin yatırımlar ile bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren diğer yatırımları, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilir (md.9, 25, 30).

### **3.2.2. İl Özel İdarelerinin Organları**

İl özel idaresinin organları, İl genel meclisi, il encümeni ve validir. 5302 sayılı Kanuna göre il genel meclisi, il özel idaresinin karar organıdır ve ildeki seçmenler tarafından seçilmiş üyelerden oluşur. İl encümeni ise valinin başkanlığında, genel sekreter ile il genel meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından seçeceği üç üye ve valinin her yıl birim amirleri arasından seçeceği iki üyeden oluşur. Valinin katılmadığı encümen toplantısına genel sekreter başkanlık eder. Encümen toplantılarına gündemdeki konularla ilgili olarak, ilgili birim amirleri vali tarafından oy hakkı olmaksızın görüşleri alınmak üzere çağrılabilir. Vali, il özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisidir (md.9, 25, 30).

### **3.3. Köyler**

Türkiye'de köy denilince az nüfusa sahip, önemli yerleşim merkezlerine uzak, geçim kaynağı büyük ölçüde tarım ve hayvancılığa dayalı, kendisine özgü toplumsal ilişkileri bulunan yerleşim birimleri akla gelmektedir (Eryılmaz, 2015:217, Toprak, 2014:137). Köyler geleneksel bir yerel yönetim kuruluşudur. Köylerle ilgili düzenlemeye Tanzimattan sonra 1864 yılında çıkarılan vilayet nizamnamesi ile gidilmiştir. Köylerin açıkça tüzel kişiliğe kavuşması ise 1924 yılında çıkarılan 442 sayılı Köy Kanunu ile olmuştur (Gözübüyük, 2016:153).

### **3.3.1. Köylerin Kuruluşu ve Görevleri**

Köy Kanununa göre nüfusu 2000'den aşağı olan yerler köy olarak adlandırılmaktadır. Cumhuriyetin kuruluşu ile birlikte ülke nüfusunun yüzde 75'ini oluşturan köylere sosyal ve fiziki altyapı yatırımları ile tarım sektörüne yönelik destekler sağlanmıştır (Toprak, 2014:139). Köyün kendine ait gelirleri ve harcamaları bulunmaktadır. Yine köy yaşantısı içerisinde bitkisel, hayvansal, temizlik, imece usulü, ortak alanlar, meralarla ilgili 442 sayılı Kanunda köy tüzel kişiliğine bazı görevler verilmiştir.

### **3.3.2. Köylerin Yönetim Organları**

Her köyde bir köy derneği, bir köy muhtarı, bir de ihtiyar meclisi bulunur. Köyde köy muhtarını ve ihtiyar meclisi azalarını seçmeğe hakkı olan kadın ve erkek köylülerin toplanmasına köy derneği adı verilmektedir. Köy muhtarı ve ihtiyar meclisi azaları doğrudan doğruya köy derneği tarafından ve köylü kadın ve erkekler arasından seçilir. Köy muhtarı ihtiyar meclisinin başıdır. Köyün imamı ile öğretmeni veya başöğretmeni ihtiyar meclisinin her zaman azasıdır (442 sayılı Kanun, md.20). Muhtarlar hem devlet işlerini hem de köy işlerini yapmak zorundadır..

6360 sayılı yasa ile Büyükşehir belediyesi kurulan yerlerdeki köy tüzel kişilikleri kaldırılmış ve ilçelerin mahallesi statüsü verilmiştir.

## **4. YEREL YÖNETİMLERİN DENETİMİ**

Yerel yönetimler 5018 sayılı Kanuna göre genel yönetim kapsamında mahalli idare olarak birer kamu idaresidirler. Ancak sözkonusu kanunda mahalli idare olarak sadece belediyeler ve il özel idareleri ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri sayılmıştır. Yerel yönetimlerde denetim temelde iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki türdür.

### **4.1. Yerel Yönetimlerde İç Denetim**

Denetim dizgesinde iç denetim, "kapsam" yönünden sınıflandırma tanımı içerisinde yer almaktadır. Atay' a göre (1999:38) iç denetim, bir örgütün kendi içinde denetlenmesidir. Örneğin devlet faaliyetlerinin denetimi sözkonusu ise bu bir iç denetimdir.

İç denetim çeşitli şekillerde tanımlanabilmekle birlikte iç denetimle ilgili standartlar geliştiren İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)'ne göre iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katma amacına sahip bağımsız ve objektif bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Yereli ve Ünal, 2014/a:451). İç denetim ayrıca, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek konularında da sistematik bir çalışma ile bulunduğu örgüte yardımcı olmaktadır. İç denetim;

- Objektif bir denetim faaliyetidir,
- Güvence ve danışmanlık hizmetlerini kapsar,
- Bulunduğu organizasyona değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmıştır,
- Örgütü bir bütün olarak dikkate alır,
- Görev alanı risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerini kapsayacak şekilde tasarlanmaktadır,
- Standart temelli bir mesleki yapıya sahiptir (Selimoğlu ve Uzay, 2011:106-107)

Yerel yönetimlerde iç denetim yasal dayanağını esas itibarıyla 5018 sayılı KMYKK'dan almaktadır. Ancak yerel yönetimlerin kendi mevzuatları doğrultusunda yerel meclislerince denetlenmesi ile teftiş kurulları vasıtasıyla denetlenmesi gibi iç denetim yöntemleri de bulunmaktadır.

#### **4.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan İç Denetim**

5018 sayılı KMYKK'nun 63. maddesinde iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul

görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmektedir. İç denetim iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik<sup>26</sup> hükümlerine göre iç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin tüm faaliyetlerinin stratejik amaç ve politikalara, ulusal kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin taşınır ve taşınmaz varlıklarının güvence altına alınması, kurulacak iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarî seviyeye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin önceden tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında idare yönetimine önerilerde bulunmaktadır (md.5).

İç denetim genel itibariyle tüm kamu idarelerinde olduğu gibi yerel yönetimlerde de belirli hesap alanlarını denetlemektedir. Bunlar yerel yönetim idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi, risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metodlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi, yerel yönetim kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması önerilerde bulunulması, idarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi, muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi, üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması, elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md.7). Bunların herbirisi birer hesap alanıdır.

İç denetçiler denetim kapsamında uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi icra etmektedirler.

---

<sup>26</sup> 12.07.2016 tarih ve 26226 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Denetim süresince her türlü bilgi ve belgeye ulaşmaları engellenemez. Denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli ortam sağlanmak zorundadır.

Yerel yönetimlerde görev alacak iç denetçiler mesleğe yarışma sınavı ve yardımcılıkta geçen sürelerden sonra yeterlilik sınavı sonucunda atanırlar. Atamaları ise sertifikalı denetçiler arasından üst yönetici tarafından gerçekleştirilmektedir.

#### **4.1.2. Yerel Yönetimlerin Kendi İç Denetim Mekanizmaları Kapsamında**

##### **Yapılan İç Denetim**

Yerel yönetimler buldukları coğrafi ve mülki sınırlar içerisinde yaşayanlarca seçilen yöneticiler vasıtasıyla yönetilmektedir. Dolayısıyla seçilmiş olanların denetimi ilk etapta yöre halkı tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu denetim şekli, seçilmiş meclis marifetiyle icra edilmektedir. Belediyelerde ve il özel idarelerinde denetim şekilleri büyük ölçüde benzer nitelikler taşımaktadır.

Yerel yönetimlerin denetimi;

- Denetim komisyonları tarafından yapılan denetim,
- Meclisleri tarafından yapılan denetim,
- İç ve dış denetim,
- İçişleri Bakanlığınca yapılan denetim,
- İl özel idarelerinde Vali veya görevlendireceği personel vasıtasıyla denetim şekillerinde gerçekleştirilmektedir (Şahin İpek, 2017:331,357).

Yerel yönetimler yukarıda sayılan denetim şekillerinden farklı olarak yerel sivil toplum kuruluşları, yerel ve ulusal basın, Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) ve vatandaşlar tarafından da denetlenmektedir. Günümüzde sosyal medyanın da yerel yönetimler üzerindeki denetiminin etkisi oldukça fazla hissedilmektedir. Öyle ki yerel yönetimler sosyal medya üzerinden gelebilecek eleştiri ve istekler için sosyal medyada hesap açmakta ve anlık takip etmektedirler.

## 4.2. Yerel Yönetimlerde Dış Denetim

5018 sayılı KMYKK'da dış denetim yapma yetkisi Sayıştay'a verilmiştir. Sayıştay bu yetkisini tüm genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için kullanmaktadır. Yerel yönetimler ise bu grupta mahalli idareler olarak yer almaktadır. İçişleri bakanlığınca yapılan denetim bir dış denetim olmaktan öte merkezin taşıyıcı denetimi olarak adlandırılabilir ve bu yönüyle bir iç denetim niteliği taşımaktadır.

Dış denetim yapma yetkisi Sayıştay'ın görev alanına girdiği için İçişleri Bakanlığı'nın idari işlemler üzerinde denetim yapma yetkisi belediyelerde hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından yapılacaktır (5393 sayılı Kanun, m. 55, 5216 sayılı Kanun, m. 28). İl Özel İdarelerinde ise, denetim, mali işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, idarenin bütünlüğüne ve kalkınma plânı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı, vali veya görevlendireceği elemanlar tarafından denetlenecektir (5302 sayılı Kanun, m. 38). Kalkınma planı ve stratejilerine uygunluğun aranmasında İl Özel İdarelerinin hizmet konuları ve alanının genişliğinin etkili olduğu söylenebilir (Aktalay ve Abdulhakimoğulları, 2010:183).

Yerel yönetimlerde yapılacak dış denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimi şeklinde ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu esasları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte dış denetim, yönetsel denetim ve yargısal denetim şeklinde de icra edilmektedir.

### 4.2.1. Yerel Yönetimlerde Yönetsel Denetim

Anayasamızın 123. maddesindeki idare tanımında, kuruluş ve görevleriyle idarenin bir bütün olduğu belirtilmiştir. İdareyi oluşturan her bir örgüt ya doğrudan doğruya kanunla veya kanunun yetki vermesiyle kurulmaktadır (Günday, 1999:53). Anayasadan kaynağını alan bu kanunlar her bir idare için kuruluş amacı, kuruluş dayanağı, organizasyon yapısı, görevleri ve yetkisel sınırları ile sorumluluklarını belirleyen metinlerdir. İdare bu yetkilerin dışında hareket etme imkânına sahip değildir. Zaten 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu<sup>27</sup> idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından

<sup>27</sup> 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel<sup>28</sup> olanlar tarafından açılan tam yargı davaları ve tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları konu edinmektedir (2577 sayılı Kanun, md.29).

Yönetsel denetim, yönetimin önceden belirlemiş olduğu etkinlik ile gerçekleşen etkinlik arasındaki ilişkiyi ve olumsuzlukları saptamak, çözüm önerileri hazırlamak, hukuka aykırı eylemleri ve işlemleri ortaya çıkarmak, sorumlular hakkında gerekli hukuki yollara başvurmak amacına yönelik bir süreçtir. Bu süreç bazen bir kamu kurumunun başka bir kamu tüzel kişiliğini denetlemesi biçiminde dış denetim olarak, bazen de her kamu tüzel kişisinin kendi denetim kurulları aracılığı ile kendi kendini denetlemesi yani iç denetim şeklinde işleyebilmektedir (Aktan, 1987:133-134-135'ten aktaran Tezel, 2001:122).

Yönetsel denetim, yerel yönetimler için yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde değerlendirilmesi gereken konulardan birisidir. Çünkü 5018 sayılı KMYKK yerel yönetimlere ve diğer kamu idarelerine, ileriye dönük hükümet politikalarıyla uyumlu stratejik plan hazırlamaları, bu stratejileri her yıl performans programlarıyla finanse etmeleri, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyecek riskleri belirlemeleri ve buna göre tedbir almaları, yıllık olarak ta gerçekleşen hedefleri analiz etmeleri, gerçekleşmeyen hedefler için önlem almalarını zorunlu kılmaktadır (5018 s.K., md.9). Bu sürecin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için etkili bir iç kontrol sistemi kurmaları da yönetsel denetim kavramı içine dahil edilebilir.

Yönetsel denetim usule uygunluk, elverişlilik ve verimlilik ve etkililik olmak üzere üç amacın gerçekleşmesini sağlar (Tortop, 1990:159'dan aktaran Tezel, 2001:123). Usule uygunluk diğer bir anlatımla hukuka uygunluktur. İdareler kamu kaynaklarını kullanmada ve diğer yönetsel süreçlerde verimlilik ve etkililik ilkelerine uygun hareket etmek durumundadır.

---

<sup>28</sup> Muhtel: Düzeni bozulmuş, bozuk anlamlarında kullanılır. Ayrıntılı bilgi için bkz.

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=MUHTEL](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=MUHTEL)

Yerel yönetimler birer kamu idaresi sıfatıyla kamu kaynağı kullanmaktadırlar. Kamu kaynaklarının büyük bir bölümü vatandaştan toplanan vergilerden oluşur ve denetim dizgesi içerisinde yönetsel denetimin başarılı olması vatandaş nezdinde vergilerin doğru yere harcandığı, kaynakların etkili kullanıldığı hissi uyandırır. Yönetsel denetim, önceden, anında ve sonradan olmak üzere 3 türlü yapılabilir. Yerel yönetimler yönetsel denetim hükümlerini uygulamada daha gözönünde bulunan kamu kurumlarıdır.

#### **4.2.2. Yerel Yönetimlerde Yargısal Denetim**

1982 Anayasasının 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyetinin sosyal bir hukuk devleti olduğu hüküm altına alınmıştır. Hukuk devleti olmak tüm işlemlerde hukuk ilkelerinin geçerli olması ve vatandaşların yargı karşısında eşit olması demektir. Yönetim üzerinde uygulanan ve yönetimin dışında yer alan en etkili denetim yolu yargısal denetimdir (Gözübüyük, 2016:373, Atay, 1999:221). Zira yargı kararları tartışmaları keser. Herkes tarafından kabul edilmesi ve yerine getirilmesinin zorunlu olması yargı denetiminin ayırıcı bir diğer özelliğidir. Avantajlı özellikleri yanında, davaların uzun sürmesi, idari davaların yargılama usulünün genellikle yazılı şekilde yapılmasının yol açtığı bürokratik sorunlar gibi dezavantajları da bulunmaktadır. Yargısal denetim denetim türleri içerisinde en profesyonel yapılan denetim türüdür. Çünkü yargılama sistemi belirli aşamaları olan ve kesin kurallarla ve sürelerle belirlenen bir süreçler silsilesidir. Demokrasi ile yönetilen toplumlarda daha fazla öne çıkan ve vatandaşların kendilerini güvence altında hissetmelerine yol açan yargısal denetim, herkesin kurallara bağlı olduğu, kural ihlal edildiğinde yaptırımlarla karşı karşıya kaldığı bir sistemdir.

Yargı denetiminde uygulanan sistemler, ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Bazı ülkeler idari yargı sistemini benimserken diğer bazı ülkeler yargı birliği ilkesini benimsemektedirler. İdari yargı sisteminde kamu idarelerinin yönetimlerinin eylem veya işlemlerinden dolayı hak kaybına uğradığını düşünen kimseler idari yargı organlarına başvururlar. Bu sistemi uygulayan ülkelerin en başında, ülkemizin de 1868 yılında idari yargı sistemini model aldığı Fransa gelmektedir. Almanya, Belçika, İtalya ve Avusturya diğer örnek ülkelerdir. ABD, İngiltere, Norveç gibi ülkelerde idarinin eylem veya işlemlerinden dolayı hak kaybına uğradığını düşünenler adalet mahkemelerine başvurumaktadırlar. Adalet



mahkemeleri hem vatandaşların kendi aralarında hem de idare ile vatandaş arasındaki davalar bakar. Bu açıdan yargı birliği olarak adlandırılmaktadır (Eryılmaz, 2015:394). Bazen idari yargının ve yargı birliğinin ihtiyaç ölçüsünde karma nitelikte uygulamasına da ülkeler bazında rastlanmıştır.

1982 Anayasasının Üçüncü Bölümünde yargı başlığı altında yüksek mahkemeler sayılmıştır. Bunlar, Anayasa Mahkemesi (md.146), Yargıtay (md.154), Danıştay (md.155) ve Uyuşmazlık Mahkemesidir (md.158). Yine yargı başlığı altında Hakimler ve Savcılar Kurulu ve Sayıştay da sayılmaktadır. Bu mahkemelerin tamamı yargısal denetim yapmaktadır.

Yerel yönetimlerin yapmış olduğu her türlü eylem ve işlem yargısal denetime tabidir. Ülkemizde benimsenen idari yargı sisteminde idare mahkemeleri bu eylem ve işlemlerde ilk derece mahkemesi olarak yetkilidir. Vergisel konularda ise ihtisas gerektirmesinden dolayı vergi mahkemeleri kurulmuştur. Vergi mahkemeleri idare mahkemeleri ile aynı statüye sahiptir. İdare mahkemesinden sonra itiraz mercii olarak istinaf özelliği taşıyan bölge idare mahkemeleri bulunmaktadır. İdari yargıda temyiz mercii Danıştay'dır.

2577 sayılı Kanuna göre idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler, yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler (md.2).

#### **4.2.3. Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi**

Ülkemizde yerel yönetimlerin yetki paylaşımı literatürde geniş veya sınırlı mali özerklik dışında kalan merkezi devlete bağlılık ilkesi doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Başka bir deyişle yerel yönetimlere geniş bir hareket alanı ve yetki paylaşımı verilmekle birlikte özellikle kamusal hizmetlerin finansmanı noktasında yasama organınca çıkarılan kanunlarla gelir elde etme yetkisi verilmiştir. Dolayısıyla yerel yönetimlerde yapılacak kamusal hizmetlerin tamamı merkezi hükümet tarafından gönderilen gelirler ve yine yasama organının yetki verdiği bazı vergilerin tarhi, tahakkuku ve tahsilinden sağlanan gelirler ile finanse edilmektedir.

Bu açıdan yerel yönetimlerin gelirlerinin tümü kamu kaynağı niteliği taşıması sebebiyle, parlamento adına denetim yapma yetkisi bulunan Sayıştay'ın denetim alanına girmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile dış denetimde reform niteliğinde değişiklikler olmuştur. Sayıştay'ın denetim kapsamı farklı özelliklere sahip kurum, kuruluş ve benzeri organizasyonları kapsayacak şekilde genişlemiştir. Reform ile Sayıştay'ın denetim alanı, kamu kaynağı kullanan tüm kamu idarelerini, fonlarını ve faaliyetlerini kapsamı içine alacak şekilde yeniden düzenlenmiştir (Küçük, 2015:45).

Sayıştay yerel yönetimleri ve bunlara bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri, yerel yönetimler tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, hazine garantileri, hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları, tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını, yerel yönetim bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler (6085 sayılı Kanun, md.4).

Sayıştay'ın bir hesap mahkemesi olma özelliği vardır. Bu açıdan harcama yapma yetkisine sahip yerel yönetimler harcama yetkilileri ve bu harcama yetkilileri tarafından ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerini, hak sahibine ödeme yapmakla görevli muhasebe yetkililerini ve harcama süreci içerisinde yer alan kurul, komite, teşekkül ve komisyonda görevli kişileri hesap yargılamasına tabi tutar. Hesap yargılamasında denetçi tarafından ortaya çıkarılan bulgular için ön inceleme, yargılama ve temyiz olmak üzere 3 aşamalı bir süreç izlenmektedir (Gözübüyük, 2016:391).

## **5. BİR YEREL YÖNETİM BİRİMİ OLARAK BELEDİYELERİN MALİ DENETİMİ**

Mali denetim denildiğinde ilk akla gelen parasal iş ve işlemlerdir. Parasal işlemler ise daha çok bütçe fonksiyonu çerçevesinde yürütülen işlemlerdir.

Belediyelerde mali denetim; iç mali denetim ve dış mali denetim olmak üzere iki türdür. Belediye meclisi, belediye başkanı ve iç denetçiler tarafından yerine getirilen denetime iç mali denetim adı verilmekteyken, dış mali denetim ise İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan denetim, TBMM tarafından yapılan denetim ve Sayıştay denetimidir (Şahin İpek, 2017:331,357).

## **5.1. Belediyelerde İç Mali Denetim**

Belediyelerde iç mali denetim 5393 sayılı Belediye Kanunu uyarınca belediye organları tarafından ve 5018 sayılı KMYKK uyarınca iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Farklı kanunlara tabi olması denetimlerde farklı usuller ve teknikler kullanılmasını gerektirse de özü itibariyle yönetsel denetimin birer parçasıdır. Bütüncül bir yaklaşımla değerlendirmek gerekirse belediye iç kontrol sistemi ne kadar etkinse mali denetime o kadar az ihtiyaç duyulacaktır.

### **5.1.1. Belediye Meclisleri Tarafından Yapılan İç Mali Denetim**

Yerel yönetimlerde meclisler, bütçe tasarısının görüşülmesi, onaylanması, bütçenin uygulanması ve sonuçlarının denetlenmesi noktasında karar organı olarak en yetkili organdır (Yereli ve Ünal, 2014/a:365).

İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur. Komisyon, belediye başkanı tarafından belediye binası içinde belirlenen yerde çalışır ve çalışmalarında kamu personelinden ve gerektiğinde diğer uzman kişilerden yararlanabilir (5393 sayılı Kanun, md.25).

Belediye meclisi diğer bir bilgi edinme ve denetim yetkisini mali işlemlerle ilgili idare faaliyet raporunu değerlendirme, soru, genel görüşme ve gensoru yoluyla kullanır. Meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır. Meclis üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte bulunarak, belediyenin işleriyle

ilgili bir konuda genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır (5393 sayılı Kanun, md.26).

Meclis üye tam sayısının en az üçte biri oranındaki üyenin imzasıyla belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verilebilir. Gensoru önergesi, meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun oyu ile gündeme alınır ve üç tam gün geçmedikçe görüşülemez.

### **5.1.2. Belediye Başkanı Tarafından Yapılan İç Mali Denetim**

Bir mali süreç olarak bütçe süreci, belediye başkanının her yıl Haziran ayının sonuna kadar stratejik plân ve performans programına uygun olarak gider bütçelerini hazırlamak üzere birimlere çağrı yapmasıyla başlar. Belediye mali hizmetler biriminin konsolide ettiği bütçe tasarısı belgeleri belediye başkanınca incelendikten sonra Ağustos ayı sonuna kadar encümene havale edilir. Encümene havale edilen bütçe tasarısı incelenip encümen görüşü ile birlikte en geç Eylül ayının son haftası içinde üst yöneticiye verilir. Encümen tarafından görüşülerek üst yöneticiye sunulan bütçe tasarısı, büyükşehir ilçe belediyelerinde Ekim ayı toplantısında görüşülmek üzere Ekim ayının birinci gününden önce, büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerde ise Kasım ayı toplantısında görüşülmek üzere Kasım ayının birinci gününden önce meclise sunulması gerekmektedir (Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, md.25,26,27). Bu süreçlerin her aşaması görevlilerce iç mali denetim kapsamında denetlenir.

Onaylanarak yürürlüğe giren bütçe cari yılda uygulamaya başlanır. Yıl içerisinde ödenek gönderme belgesi ile gönderilen ödenekler harcamacı birimlerce kullanılır. İhtiyaç duyulduğunda belirli sınırlamalar çerçevesinde aktarma, ekleme ve revize işlemleri gerçekleştirilebilir. Bütçe kesin hesabı mali hizmetler birimi tarafından mali yılın bitiminden itibaren hazırlanarak, belediye başkanı tarafından Nisan ayı içinde encümene sunulur. Encümen kesin hesabı en geç Nisan ayının sonuna kadar inceleyip, görüşü ile birlikte meclisin Mayıs ayı toplantısında görüşülmek üzere belediye başkanına sunar. Kesin hesap meclisce görüşülerek kabul edilir. Ancak kabul edilmeyen hususlar gerekçeleri belirtilmek suretiyle karara bağlanır. Konusu suç teşkil eden hususlar var ise meclis başkanlığınca yetkili mercilere iletilir (Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, md.40).

### 5.1.3. İç Denetçiler Tarafından Yapılan İç Mali Denetim

İç denetim; bir örgütte mali ve mali olmayan kayıtlar ve düzenlenen raporların mali, muhasebe ve diğer konular açısından tamlığı ve doğruluğu, her hiyerarşik birimin sorumluluklarındaki plan, program ve politikaları uygulayıp uygulamadığı ve idarece yapılması gereken kontrollerin etkili ve doğru biçimde yapılıp yapılmadığı konularındaki analiz ve gözlemlere dayanarak, yönetim adına yaptığı araştırma, yöntem ve tekniklerden oluşur (Holmes ve Göktürk, 1975: 197'den aktaran Tufan ve Görün, 2013:117).

5018 sayılı KMYKK 63. maddesine göre iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.

Belediyelerde iç denetim iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. İç denetçiler belediyede kurulmuş bir iç kontrol sistemi üzerinden denetim yaparlar. Ancak belediyede bir iç kontrol sistemi kurulmadıysa iç denetimin istenilen seviyede olmaması sonucunu doğurabilecektir. Maalesef günümüzde belediyelerde etkili bir iç kontrol sistemi kurulamadığından dolayı iç denetçiler belediye başkanlarınca asıl görevleri dışında birer teftiş mekanizması gibi görevlendirilmektedir.

2014 Avrupa Birliği İlerleme Raporunda iç mali kontrol ve iç denetimle ilgili aşağıdaki tespitlere yer verilmiştir ("Kamu İç Denetçileri Derneği", 2019);

*"Kamu iç mali kontrolü (KİMK) konusunda, Maliye Bakanlığı iç kontrol standartlarıyla uyum konusunda bir tebliği yayınlamıştır. Bakanlık bir de kamu iç kontrol rehberi yayınlamıştır. Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi Merkezi bir uyum rehberi hazırlamıştır. İç denetimle ilgili olarak, Maliye Bakanlığı iç denetçilerin atanmaları ve iç denetim uygulamalarına yönelik bir tebliğ yayınlamıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2014-2016 iç denetim strateji belgesini ilan etmiştir. Merkezi ve yerel düzeyde iç denetçilerin atanması henüz tamamlanmamıştır.*

*İç denetçilerin görevlerine açıklık kazandırması gereken ve yönetim sorumluluğuyla merkezi mali teftişin uyumluluğunu sağlayacak yeniden düzenlenmiş KİMK politika belgesinin, sonlandırılmasına ve uyarlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.*

*Mali kontrol alanında, özellikle KİMK konusunda biraz ilerleme vardır. Özellikle KİMK politika belgesinin gözden geçirilmesinde, kamu idarelerinde iç denetim*

*fonksiyonunun güçlendirilmesinde ve KİMK ile merkezi teftiş görevinin uyumluluğu konusunda daha fazla adımların atılmasına ihtiyaç bulunmaktadır."*

İç denetimin temel fonksiyonlarından birisi de idareyi dış denetime hazır halde bulundurmadır. Herhangi bir dış denetim icra edilirken idarede yapılmış iç denetim raporlarından faydalanılmaktadır.

## **5.2. Belediyelerin Dış Mali Denetimi Kapsamında Sayıştay Denetimi**

Belediyelerde dış mali denetimle ilgili yetkili kurumlar bağlı bulunulan İçişleri Bakanlığı, TBMM ve Sayıştay denetimidir.

### **5.2.1. Belediyelerin İçişleri Bakanlığınca Denetimi**

Anayasamızın 127 nci maddesinin 5. fıkrasında, "Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir" hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla bu anlamda bir vesayet yetkisi merkezi idare olan İçişleri Bakanlığınca kullanılmaktadır. Belediyelerde bakanlık denetimi, idari eylem ve işlemlerin özellikle idarenin bütünlüğü ve yönetsel işlemlerin hukuka uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığınca denetlenmesi şeklinde yapılmaktadır (Güney, 1994: 129). Özü itibarıyla, yapılan işlemlerin önceden belirlenmiş kurallara uygunluğu olmasına karşılık, denetimi icra eden kurum açısından bu terime bazı eklemeler de yapılabilmektedir.

İçişleri Bakanlığı bünyesinde denetimle ilgili iki organ bulunmaktadır. Bunlardan birisi Mahalli İdareler Kontrolörleri diğeri ise Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığıdır. Mahalli İdareler Kontrolörlerinin çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmelik hala yürürlükte<sup>29</sup> olmasına karşın 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin<sup>30</sup> 100. maddesi ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bünyesinde Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü kurularak Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü

<sup>29</sup> 11.04.1984 tarih ve 18369 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>30</sup> 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

lağvedilmiştir<sup>31</sup>. Daha sonra 15.7.2018 tarihli ve 30479 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 799. maddesiyle Mahalli İdareler Kontrolörleri tekrar metne işlenmiş ve İçişleri Bakanlığı bünyesinde İller İdaresi Genel Müdürlüğü kadrolarına alınmıştır. Kontrolörlerin görevleri şunlardır;

- Yıllık normal teftişler ile iş, işlem ve personel hakkında araştırma, inceleme ve soruşturma yapmak,
- Mülki idare amirlerinin başkanı bulunduğu mahalli idarelerin gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini teftiş ve denetlemeye tabi tutmak,
- Teftişini yaptıkları birimlerin genel yönetim durumları, mevzuatın uygulanması, memur ve halkla münasebetler konularında inceleme araştırma yapmak, düşünce ve tavsiyelerini raporla bildirmek,
- Eylem ve işlemlerini teftiş ettikleri memurlar hakkında edindikleri bilgi ve kanaatlerine göre kısa ve açık birer gizli rapor düzenlemek ve ilgili mahalli idarenin yürütme organına vermek,
- Teftişe tabi bütün birimlerin çalışma alanlarına giren konuları yurt içinde ve dışında müstakilen veya mülkiye müfettişleri ile birlikte incelemek ve araştırmak,
- Kurulmalarına karar verilen yeni belediyelerin hizmete geçiş için zorunlu muhasebe kayıtlarını başlatmak ve diğer hazırlık işlerinde yardımcı olmak,
- İl mahalli idareler kontrolörlerini hizmet gereklerine göre en iyi şekilde yetiştirmek gibi görevleri bulunmaktadır (Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği md.20).

Mülkiye Teftiş Kurulu, taşra denetimi tarihinde oldukça eski ve kökleşmiş bir denetim organıdır. Osmanlı döneminde 1850 yılında taşra denetimi ciddi olarak ele alınmış ve o tarihten sonra zaman zaman kaldırılıp tekrar kurularak günümüze kadar gelmiştir ("İçişleri Bakanlığı", 2019b). Kurulun denetimle ilgili esasları Mülkiye

---

<sup>31</sup> Lağvetmek: Bir kuruluşu kaldırmak, işleyişine son vermek. Geniş bilgi için bkz.

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cd332519947f3.88627796](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cd332519947f3.88627796)

Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliğinde<sup>32</sup> belirlenmiştir. Mülkiye Teftiş Kurulu yıllık çalışma programı kapsamında denetim fonksiyonunu yerine getirmektedir. Bu çalışma programında, teftişlerde, genel teftiş, özel teftiş ve özel denetim usullerinden hangilerinin uygulanacağı belirtilir. Teftiş Kurulu bünyesindeki müfettişler, teftiş ve denetimlerinde çalışmalarının etkili, verimli ve eğitici olmasını gözetirler. Gerekli gördükleri takdirde, teftiş ettikleri kuruluş ve birimlere günlük faaliyet içinde uygulama yaptırarak hizmetlerin niteliğini belirleyip, görevlileri değerlendirebilirler. Genel teftiş rutin olarak belediyelerde ve diğer yerel idarelerde yapılan teftişlerdir. Özel teftiş;

- Mevzuatla belirlenen görevlerin usulüne uygun olarak ve zamanında yerine getirilip getirilmediğini,
- Hizmet ve görevlerin yerine getirilmesinde kullanılan metodların , çalışma yerleriyle yerleşim düzenlerinin, hizmet ve görevin niteliğine ve iş akımına uygun, ekonomik hizmetlerin etkinliğini sağlamaya, verimliliği gerçekleştirmeye yeterli olup olmadığını,
- Bakanlıkça verilen emir ve genelgelerinin uygulanıp uygulanmadığını,
- Yıllık genel teftişlerde tespit edilen aksaklıklarla , eleştirilen ve tavsiyeye değer görülen konularda işlem yapılıp yapılmadığı,
- Kuruluşların amaçlarına uygun olarak çalışıp çalışmadıklarını belirlemek amacıyla yapılır.

Özel denetim ise İçişleri Bakanlığının teftiş ve denetimine tabi kuruluş ve birimlerinin günlük faaliyetleri içindeki hizmetlerinin kalitesini, verimini ve etkinliğini tesbit etmek, yönetimlerindeki hizmet standartlarının iyileştirilmesini sağlamak, yöneticilerini işbaşında değerlendirmek ve bunların astlarını hizmete yönlendirmedeki bilgi ve becerilerini, astları üzerindeki otoritelerini ölçmek üzere yapılan kısa süreli, ani ve habersiz denetlemelerdir (Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği, md.10,18,22).

---

<sup>32</sup> 15.06.1989 tarih ve 20196 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



### **5.2.2. Belediyelerin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce Denetimi**

5018 sayılı KMYKK'nun 18. maddesine göre merkezi yönetim bütçesi (genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar) TBMM'ye sunulurken genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri de tasarıya eklenmektedir. Belediyeler merkezi yönetim bütçesi kapsamında olmamasına karşın genel yönetim kapsamında bir kamu idaresi olmaları sebebiyle bu açıdan TBMM denetimi kapsamına girmektedir. Ancak belediyelerin bütçeleri kendi meclislerinde onaylandığından dolayı TBMM bu aşamada herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır (Yereli ve Ünal, 2014b:368).

Belediyelerin TBMM tarafından denetlenmesinin diğer bir yöntemi Sayıştay'ca yapılan denetimdir. Sayıştay, belediyelerin 5018 sayılı KMYKK'na göre hazırlaması gereken idare faaliyet raporları dışındaki İçişleri Bakanlığınca hazırlanmış Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu'nu TBMM'ye sunmakla görevlidir. TBMM, kamu idarelerine ilişkin denetim raporları, dış denetim genel değerlendirme raporu ile faaliyet genel değerlendirme raporu ve kanun gereği hazırlanması gereken diğer raporları kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak hesap verme sorumluluğu çerçevesinde görüşür (Şahin İpek, 2017:359).

TBMM'ce doğrudan yapılan bu denetimler dışında dolaylı olarak İçişleri komisyonunca, meclis içi denetim yöntemleriyle ve TBMM'ce görevlendirilen araştırma komisyonlarınca da denetim fonksiyonu yerine getirilebilmektedir.

### **5.2.3. Belediyelerin Sayıştay Tarafından Denetimi**

Belediyelerin Sayıştay tarafından denetimi 6085 sayılı Kanun çerçevesinde yürütülmektedir. Sayıştay'ın denetim programı çerçevesinde seçilen belediyeler yeni denetim modeli çerçevesinde denetlenmektedir. Türkiye'de 2017 yılı itibarıyla 1398 adet belediye bulunmaktadır. Dolayısıyla bütün belediyelerin tüm hesap ve işlemleriyle birlikte denetlenmesi ne zaman açısından ne de personel açısından mümkündür. Uluslararası genel kabul denetim standartları çerçevesinde örneklem metodu kullanılarak belediye sayısı belirlenmekte ve bu belediyeler üzerinden ortaya çıkan bulgular tüm belediyelere genelleştirmek suretiyle bir görüşe ulaşılmaktadır.

Sayıştay'ın belediyeler üzerindeki denetimi düzenlilik denetimi ve performans denetimi şeklinde gerçekleşmektedir. Düzenlilik denetimi kapsamında mali denetim ve iç kontrol denetimi yapılmaktadır. Performans denetimi ise belediye tarafından hazırlanması gereken stratejik planların usulüne uygun hazırlanıp hazırlanmadığı, performans programlarının gerçekçi olup olmadığı ve mali yıl başında hazırlanması gereken faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanıp açıklanmadığı konularının denetimidir. Belediyeler, 5018 sayılı KMYKK ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Stratejik Plan, Performans Programı ve İdare Faaliyet Raporlarının hazırlanmasına ilişkin yönetmelik ve kılavuzlara uygun olarak hazırlanmış olan performans bilgisi raporlarının;

- Doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştay'a sunulmasından,
- Bir bütün olarak sunulan bu raporların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tam ve doğru olarak yansıtmasından,
- Amaç, hedef, gösterge ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan,
- Performans yönetimi ve faaliyet sonuçlarının llmesine ilişkin sistemlerin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden,
- Performans bilgisinin dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

Sayıştay bir yargı organı sıfatıyla yargı fonksiyonu işlemi de gerçekleştirmektedir. Buna göre denetim esnasında karşılaşılan bir kamu zararı bulgusunda sorumlular tespit edilerek savunmaları alınır. Savunma ile birlikte kamu zararı açısından "yargılamaya esas rapor" düzenlenmektedir. Düzenlenen bu rapor Sayıştay Başkanlığı'na sunulur. Sayıştay Başkanlığı ise bu raporları en geç 15 gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderir (şahin İpek, 2017:361).

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **BELEDİYELERE YÖNELİK SAYIŞTAY DENETİMLERİYLE İLGİLİ ALAN ARAŞTIRMASI**

#### **1. ALAN ARAŞTIRMASI HAKKINDA**

Çalışmamız kapsamında yeni Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 2010 yılı Aralık ayı sonundan itibaren Sayıştay'ın belediyelerde yapmış olduğu denetimler sonucunda düzenlenen ve yayımlanan Denetim Raporları incelenmiş ve yeni denetim modeli çerçevesinde yapılan denetim sonuçları bulgu düzeyinde analiz edilmiştir. Araştırma için Sayıştay'ın yeni model ile ilk denetim raporlarını yayınladığı 2012 yılından başlayarak son denetim raporlarını yayınladığı 2017 yılları arasında 1003 belediyeye ait 1003 denetim raporu kaynak olarak seçilmiştir. Esas kaynak olarak seçilen belediye denetim raporları ile birlikte Sayıştay tarafından yılda bir defa yayımlanan ve denetim raporlarının birleştirildiği 6 adet "Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu" da incelenmiştir. Bu raporlarda belediyelere ait olan kısımlar ayırılmış ve çalışmamızın amacı kapsamında kullanılmıştır.

Araştırma kapsamında destekleyici olarak 6'şar adet olmak üzere Genel Uygunluk Bildirimi, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu ve Diğer Raporlar'dan belediyelere ait olan kısımlar araştırma kapsamına dahil edilmiştir. Bu raporlar çalışmanın genelinde ortaya çıkan bulgular ile Sayıştay değerlendirme sonuçlarının kıyaslanması amacıyla kullanılmıştır. Bu sayede çalışmanın bütünlüğü sağlanmaya çalışılmıştır.

#### **2. ALAN ARAŞTIRMASININ AMACI VE KAPSAMI**

Bu araştırmanın amacı; Sayıştay'ın uluslararası genel denetim standartları çerçevesinde oluşturmuş olduğu yeni denetim modelinin uygulama sonuçları ile bu yeni denetim modelinin belediyeler üzerindeki etkilerinin ortaya konulmasıdır. INTOSAI standartlarıyla entegre edilen Sayıştay'ın yeni denetim modelinin ürettiği belgeler üzerinden gidilerek bir taraftan sistemin metodolojik olarak işlerliğinin sağlanıp sağlanmadığı, diğer taraftan üretilen belgelerin içeriğindeki denetçi tespit ve eleştirileri ile belediyelerin kamu gelir ve gider noktasındaki zaafiyetleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırmada düzenlilik denetim raporları esas alınmıştır. Performans denetim sonuçları kapsama dahil edilmemiştir. Bunun sebebi, muhtemel konu ve yararlanıcı dikkat dağınıklılığının önlenmesi, düzenlilik denetim raporlarının performans denetim raporlarına kıyasla sayıca daha fazla olması ve modelin test edilmesinde düzenlilik denetim raporlarının daha etkili olabileceği varsayımdır.

Düzenlilik denetim raporlarında Sayıştay'ın üzerinde önemle durduğu bulgular daha anlaşılabilir olması açısından gruplanmıştır. Her bir bulgu grubu farklı bir konuyu işaret etmektedir. Bu sayede Sayıştay'ın denetimlerdeki belirlemiş olduğu önemlilik düzeylerinin seviyesi ve bu denetim tespitlerinin kamu zararı riskine yol açabilme kapasitesi de değerlendirilmiş olacaktır. Düzenlilik denetiminin unsurları olan mali denetim ve iç kontrol denetimi bir bütün olarak değerlendirilmiştir.

Kapsam dahilinde 1003 belediyeye yönelik olarak;

- 2012 yılında 129,
- 2013 yılında 154,
- 2014 yılında 188,
- 2015 yılında 220,
- 2016 yılında 135,
- 2017 yılında 177

adet, toplamda ise 1003 adet denetim raporu doküman incelemesine tabi tutulmuştur.

### **3. ALAN ARAşTIRMASININ YÖNTEMİ**

Araştırmada nitel araştırmalarda kullanılan veri toplama yöntemleri kullanılmıştır. Araştırma süreci içerinde veriler toplanmış, kendi içerisinde gruplandırılmış ve her grup için analizler yapılarak genel sonuca ulaşılmıştır. Miles ve Huberman'a göre nitel veri analizi (Gürbüz ve şahin, 2017:431), birbiriyle bağlantılı üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada doküman incelemesi, görüşme ve gözlem gibi çeşitli tekniklerden faydalanarak elde edilen işlenmemiş ham veriler ayıklama, not çıkarma ve özetleme gibi işlemlerden geçirilerek azaltılır. Bu işlemler

yazıma kadar sürebilir. İkinci aşamada veriler daha da somutlaştırılarak görsel hale getirilir. Son aşamada ise sonuca ulaşılır ve gerçeklik ortaya çıkarılır.

Araştırmada birinci aşamada temel bilgi kaynağı olarak Sayıştay Kanunu ve ikincil mevzuat ile Sayıştay Raporları seçilmiştir.

Araştırmanın ikinci aşamasında bir önceki aşamada elde edilen veriler gruplandırma yapmak suretiyle araştırma ile doğrudan ilgili olanlar ile olmayanlar ilk etapta ayrılmıştır. Daha sonra yerel yönetimler içerisinde belediyeler hedef grup olarak seçilmiş ve Sayıştay'ın belediyeler özelindeki raporları tasnif edilmiştir. Verilerde azaltma, etiketlendirme, isimlendirme, kategori oluşturma işlemleri bu aşamada yerine getirilmiştir.

Araştırmanın son aşamasında ise yazım işlemine geçilmiş ve Türk Sayıştay'ının yeni denetim modeli belediyeler örneği üzerinden incelenerek sonuçlar ortaya konulmuştur.

#### **4. ALAN ARAŞTIRMASI SONUÇLARININ ANALİZİ**

Bu başlık altında alan araştırması sonucunda elde edilen veriler analiz edilmiştir. Sayıştay tarafından belediyelere yönelik tespitler, bilgi karışıklığını önlemek amacıyla ilgisine göre sınıflandırılmıştır. Sınıflandırma işleminde Sayıştay'ın en fazla sorun belirlediği alanlar “ölçüt” olarak ele alınmıştır. Sınıflandırma işlemlerinde öncelikle sorun belirlenen alanlar ile ilgili kısaca bilgi verilmiş ve ardından Sayıştay raporlarında bu alanla ilgili ortaya konulmuş olan tespitler özetlenmiştir.

##### **4.1. İdari Personel Bulguları**

Anayasamıza göre kamusal hizmetler kamu görevlileri tarafından yerine getirilir. Devletin vatandaşa yönelik olarak yerine getirmesi gerekli olan bu hizmetleri ilgili alanlarda uzmanlaşmış ve eğitimini ilgili alanda almış memur, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçilerce görülmektedir. Bürokrasi olarak da adlandırılan bu kesim devlet tarafından yerine getirilmesi zorunlu hizmetlerde, bilgilerini, deneyimlerini ve ihtisaslarını kullanarak vatandaşa en kaliteli hizmeti sunmakla vazifelidirler. Özel kesimde de kamu kesiminde de yapılması gereken işlerde görev alacak kişilerin seçiminde belirli ölçütler aranmaktadır. Bu ölçütlere sahip olan kişiler özellikle de kamu kesiminde, önceden belirlenmiş bazı yazılı sözlü

sınavları geçmek suretiyle başvurdukları alanda istihdam edilirler. İşe başladıkları andan itibaren sadece yaptıkları işin kalitesi ve verimi değil, davranışı, sadakati, iş arkadaşları ve yöneticilerine karşı sorumlulukları gibi bazı kurallara da dikkat etmeleri zorunludur.

Kamu kesiminde görevler sadece bir kişinin yapabileceği görevler olabileceği gibi bir kurul, komite, teşkilat veya komisyon marifetiyle de yerine getirilebilmektedir. Örneğin yatırım kapsamında inşa edilecek bir kamu hizmet binasını her aşamada kontrol etmekle görevli bir yapı denetim komisyonu kurulmak zorundadır. Yine kamu ihaleleri için en az beş kişiden oluşan bir komisyon oluşturulmak zorundadır. Bir mal alımında, istenilen malın teslim aşamasında muayenesi (evsafa uygunluğu) bir komisyon marifetiyle yerine getirilir. İster bireysel olsun ister yukarıda bahsedilen şekilde olsun her görevle ilgili denetim yolu açıktır ve ortaya çıkan sorunlarda takibi yapılmaktadır. Bireysel sorumluluk hali dışında kamuda genellikle ve çoğunlukla teselsül halinde sorumluluk esastır.

Sayıştay tarafından 2012-2017 yılları arasında yapılan denetimlerde 16<sup>33</sup> belediyede görev yapan personel ile ilgili tespitler söz konusudur. Yapılan denetimlerde ortaya çıkan tespitler aşağıda gösterilmektedir.

#### **4.1.1. Görevde Yükselme Sınavlarına Yönelik Tespit ve Bulgular**

Sayıştay denetimlerinde belediyelerde 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa bağlı olarak çalışan personelden, gerekli kıdem ve öğrenim seviyesi gibi yeterlilikleri karşılaması halinde görevde yükselme sınavına tabi tutularak atanması gerektiği halde bu işlemin yapılmadığı ve “**sınavsız atanma işleminin gerçekleştirildiği**” tespit edilmiştir.

#### **4.1.2. Belediye Personeli İçin Performans Ölçütleri Oluşturulmaması**

5393 sayılı Kanuna göre belediye başkanlarının belediye personeli için performans ölçütleri hazırlama yükümlülüğü bulunmaktadır. Personelin verimi ve performansının artması şüphesiz görevlerin zamanında yerine getirilmesi ve vatandaşa daha kaliteli hizmet sunulmasını sağlar. Bununla ilgili örneğin, ödül

---

<sup>33</sup> Yayımlanmış 2014 Yılı Antalya Muratpaşa, Kastamonu, Düzce, Fatsa, 2016 Yılı Erzurum BB, 2017 Yılı Beşiktaş, Çorlu, Fatih, Arnavutköy, BUSKİ, Bahçelievler, Kartal, İSKİ, Kuşadası, Gönen, Erzurum BB Sayıştay Denetim Raporları

sistemi getirilmesi, hedefler konulması ve gerçekleşme sonuçlarının izlenmesi gibi tedbirler alınabilir. Ancak Sayıştay denetimlerinde bazı belediye başkanlıklarınca performans ölçütlerinin oluşturulmadığı tespiti yer almıştır.

#### **4.1.3. Yetkisiz Olarak Müdür Kadrosu İhdas Edilmesi**

Belediyelerde kamu görevlisi unvan ve kadroları ile ilgili işlemler Belediye Ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke Ve Standartlarına Dair Yönetmelik<sup>34</sup> hükümleri uyarınca yerine getirilmektedir. Bu yönetmelikte bulunan müdürlük kadroları dışında müdürlük kadrosu ihdas edilememesine rağmen bulgu konusu belediyelerde **“Belediye Meclislerince yönetmelikte yer verilmeyen kadro ihdası yapıldığı”** tespit edilmiştir.

#### **4.1.4. Zabıta Personeline Mevzuata Aykırı olarak Müdürlük Görevi Verilmesi**

Belediyelerdeki zabıta personelinin diğer görevlilerden farklı olarak başka görev yasağı bulunmaktadır. Yani zabıta personeli sadece zabıta ile ilgili görevleri yerine getirebilmektedir. Sadece olağanüstü hallerde mülki amirin veya belediye başkanının emri ile görev verilebilir. Sayıştay denetimlerinde bu hükme aykırı olarak **“ikinci görev yasağının verilmesi konusunda bulgular”** tespit edilmiştir.

#### **4.1.5. Kanunda Öngörülen Sayıda Engelli Personel Çalıştırılmaması**

657 sayılı Devlet Memurları Kanununda *“Kurum ve kuruluşlar bu Kanuna göre çalıştırdıkları personele ait kadrolarda % 3 oranında engelli çalıştırmak zorundadır. % 3’ün hesaplanmasında ilgili kurum veya kuruluşun (yurtdışı teşkilat hariç) toplam dolu kadro sayısı dikkate alınır.”* hükmü mevcuttur. Ancak belediye denetimlerinde **“bu oranlamaya uygun sayıda engelli personel çalıştırılmadığı”** tespit edilmiştir.

#### **4.1.6. Belediyelerde Huzur Hakları Ödemelerinde Hatalı Uygulamalar**

Meclis başkan ve üyelerine, meclis ve komisyon toplantılarına katıldıkları her gün için meclis tarafından belirlenecek miktarda huzur hakkı ödenmektedir. Ancak yapılan denetimlerde **“huzur hakkı ödemelerinde meclis kararı alınmadığı”** görülmüştür.

<sup>34</sup> 22.02.2007 tarih ve 26442 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

## 4.2. İşçilerle İlgili Tespit ve Bulgular

Her ne kadar kamu görevlileri tanımları 657 sayılı Kanunda yapılmakta ise de işçilerin hakları, görevleri ve diğer işlemleri ile ilgili hükümler yürürlükteki 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine göre yürütülmektedir. İşçilerle ilgili Sayıştay denetimlerinde 11<sup>35</sup> belediye'deki tespitler aşağıda gösterilmektedir.

### 4.2.1. İşçilerin Yıllık Ücretli İzinlerinin Biriktirilmesi

İşçiler emekli olduklarında veya iş sözleşmeleri son bulduğunda, kullanılmayan izin sürelerine ait ücretinin son ücret üzerinden ödenmesi nedeniyle işçiler izin kullanmaktan feragat edebilmektedir. **“Kamu işverenlerinin işçilerin dinlenmesi ve daha verimli bir şekilde çalışmalarını için yasal olarak kendilerine verilen yıllık ücretli izinlerini yasada öngörüldüğü şekilde vermedikleri ve izinlerin biriktiği”** denetimlerde tespit edilmiştir.

### 4.2.2. İşçilere Ödenecek Fazla Çalışma Ücretlerinde Hatalı Uygulamalar

4857 sayılı İş Kanununa göre fazla çalışmanın toplamı bir yılda 270 saatten fazla olamaz. Sayıştay denetimlerinde belediyelerde **“bu hükmün aşıldığı ve idari cezaya muhatap kalındığı”** tespit edilmiştir.

## 4.3. Avukatlık Vekalet Ücretleri İle İlgili Tespit ve Bulgular

Adli ve idari davalar ile icra dairelerinde idarenin vekili sıfatıyla yapılan takip ve duruşmalar sonucu tahsil edilen avukatlık vekalet ücretleri belediye hukuk müşavirliği personeli arasında paylaştırılmaktadır. Bu konuyla ilgili Sayıştay denetimlerindeki 29<sup>36</sup> adet belediye'de bulgular ortaya çıkmıştır.

<sup>35</sup> Yayımlanmış 2016 Yılı Eskişehir Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü, Isparta, 2017 Yılı Darıca, Muğla BB, Adana BB, Alanya, Muratpaşa, Arnavutköy, Tekirdağ Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü, Tekirdağ BB, Tunceli Sayıştay Denetim Raporları

<sup>36</sup> Yayımlanmış 2014 Yılı Elazığ, Fatsa, Osmaniye, 2015 Yılı İzmir Karabağlar, Konak, 2016 Yılı İstanbul Beylikdüzü, Gaziosmanpaşa, İSKİ, Adana BB, Erzurum BB, İzmir Çiğli, Konak, Ünye, Sivas, Şırnak, 2017 Yılı, Adana Ceyhan, Antalya Muratpaşa, Balıkesir Gönen, Denizli Pamukkale, İstanbul Fatih, Güngören, Küçükçekmece, Sultanbeyli, İzmir Balçova, Buca, Tavşanlı, Mersin Akdeniz, Osmaniye Sakarya BB Sayıştay Denetim Raporları



#### **4.3.1. Avukatlık Vekâlet Ücretlerinde Mevzuatta Belirtilen Ödeme Zamanına Uyulmayarak Usul Hatası Yapılması**

Avukatlık vekalet ücretinin, dava ve icra dosyasını takip eden hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü veya avukata %55'i, dağıtımın yapıldığı yıl içerisinde altı aydan fazla süreyle hukuk biriminde fiilen görev yapmış olmak şartıyla, hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlara %40'ı eşit olarak ödenmektedir. “**Ancak bu oranlara ve sürelerle uyulmadan**” ödemeler yapıldığı tespit edilmiştir.

#### **4.3.2. Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımında Gelir Kaydedilmesi Gereken Tutarlar**

Davalardan tahsil edilen vekâlet ücretlerinin yasa çerçevesinde dağıtılması ve tahsil olunan her bir tutarın %5'lik kısmının bütçe geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. İncelenen belediyelerde “bu gelir kaydının yapılmadığı” tespit edilmiştir.

#### **4.4. Mali Yönetim ve Kontrol Tespit ve Bulguları**

Sayıştay'ın yeni denetim modelinin de şekillendiği alan olan mali yönetim ve kontrol hususunda 43<sup>37</sup> belediyede iç kontrol, stratejik planlama ve iç denetim gibi görevlerde yoğunlukla tespit edilen bulgulara aşağıda değinilmiştir.

##### **4.4.1. Belediyede Mevzuatın Öngördüğü Şekilde Bir İç Kontrol Sistemi Kurulamaması**

Belediyelerde iç kontrol sisteminin üst yöneticinin sorumluluğunda kurulması gerekmektedir. Sistemin, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi için bir eylem planı oluşturulmalıdır. Oluşturulan eylem planı uygulanmalı ve sonuçları üst yöneticiye raporlanmalıdır. Sayıştay'ın belediye denetimlerinde bu hususla ilgili önemli sayıda bulgusu bulunmaktadır.

---

<sup>37</sup> Yayınlanmış 2014 Yılı Afyonkarahisar, Ankara Pursaklar, Ankara Sincan, Mersin Erdemli, 2015 Yılı Ankara BB, Aydın BB Su ve Kanalizasyon Gn.Md, Bursa Mudanya, Bursa Nilüfer, Erzurum BB.Su ve Kanalizasyon Gn.Md, Eskişehir BB.Su ve Kanalizasyon Gn.Md., Hatay BB., Isparta, İstanbul Esenler, İzmir Balçova, Kastamonu, Kırıkkale, Malatya BB.Su ve Kanalizasyon Gn.Md., Bodrum, Ordu BB., Of, Van BB., 2016 Yılı Adana BB., Ankara BB., Ankara Yenimahalle, Isparta, İstanbul Tuzla, Mardin BB., Ordu Ünye, Şanlıurfa Eyyubiye, 2017 Yılı Ankara BB., EGO, Etimesgut, Yenimahalle, Ardahan, Kuşadası, Diyarbakır BB., Isparta., Konya Karatay, Mardin Artuklu, Sinop, Tunceli, Adana BB. Sayıştay Denetim Raporları

#### 4.4.2. Belediyede Kurum Risk Kütüğünün Oluşturulmaması

Belediyelerde stratejik plan ve amaçların gerçekleştirilebilmesi için oluşabilecek muhtemel risklerin önceden belirlenip bu risklere karşı önlem almak suretiyle işlem yapılması gerekmektedir. Bunun için belediyede bir kurum risk kütüğü hazırlanmalı ve alınacak tedbirler belirtilmelidir. Ancak yapılan denetimlerde **“belediyelerde risklerin belirlenmediği”** ve bu risklerle birlikte alınacak önlemleri içeren bir risk kütüğü oluşturulmadığı tespit edilmiştir.

#### 4.4.3. Ön Mali Kontrolün Yapılmaması

Belediyelerde yapılan bir ihale henüz sözleşmeye bağlanmadan, diğer bir anlatımla yükümlülük altına girilmeden önce, belirli tutarları aşan taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının malî hizmetler birimine gönderilmesi ve mali hizmetler biriminde ön mali kontrole tabi tutulması, kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi ve görüş yazısının ayrıntılı, açık ve gerekçeli olması zorunludur. Burada yükümlülük altına girilmeden önce belediyenin ön mali kontrol yetkililerine son bir kez ihale süreçlerini ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu inceleme görevi verilmektedir. Yapılan denetimlerde **“ön mali kontrol işleminin yapılmadığı ya da eksik yapıldığı”** tespit edilmiştir.

#### 4.4.4. Belediyenin Bilişim Sistemi ve Yönetim Politikasının, İç Kontrol Standartlarına Uygun Olmaması

Belediyelerin gerekli politika ve iş akış süreçlerini yazılı olarak belirlemesi, bilgi sistemlerine ilişkin altyapıyı güçlendirmesi, risk değerlendirmesi yapması ve mevcut durumun izlenmesi amacıyla denetim çalışmaları yürütmesi gerekmektedir. Bilişim sisteminin etkinliği hata riskini en aza indirmekte önemli rol oynamaktadır. Yapılan denetimlerde Sayıştay tarafından belediyelerin **“bilişim sistemlerinin istenilen düzeyde olmadığı”** yönünde bulgular ortaya çıkmıştır.

#### 4.4.5. Belediyede İç Denetim Biriminin Kurulmaması ve İç Denetçi Atanmaması

İç denetim faaliyetleri mali saydamlığın, hesap verebilirliğin ve uluslararası iç kontrol standartlarının sağlanabilmesi için yerine getirilmesi gereken temel koşullardan birisidir. İç denetimin etkinliği kamu zararı riskini en aza indirmesi yönüyle de önemlidir. Ancak yapılan denetimlerde belediyelerde **“iç denetim birimi kurulamamış ve bazılarında iç denetçi ataması yapılmamıştır”**.

#### 4.4.6. Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporu

##### Düzenlenmemesi

Mali yönetim reformunun temel kanunu olan 5018 sayılı KMYKK, diğer kamu idarelerinde olduğu gibi belediyelerde de stratejik planlama, performans programı ve faaliyet raporu düzenleme zorunluluğu getirmiştir. Ancak bazı belediyelerde bu belgelerin biri veya birkaçının düzenlenmediği ve “**faaliyetlerin kamuoyuna duyurulmadığı**” tespit edilmiştir.

#### 4.4.7. Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporunun Hazırlanmaması

5018 sayılı KMYKK’na göre belediyelerin mali durumlarını yılın ilk 6 ayın bitiminde kamuoyuna duyurmaları ve bu duyuruda ikinci 6 aya ilişkin beklentilerine de yer vermeleri gerekmektedir. Mali şeffaflığın önemli göstergelerinden birisi olan bu rapor belediyelerin mali durumlarını göstermede önemli rol oynamaktadır. Sayıştay denetimlerinde belediyelerde “**bu raporların yayınlanmadığı**” ortaya çıkarılmıştır.

#### 4.5. Bütçe İşlemleriyle İlgili Tespit ve Bulgular

Belediyelerin kanunlarla kendilerine verilen hizmetleri yerine getirebilmeleri ancak yeterli bir kaynak tahsisi ile mümkündür. Kaynak ifadesinden anlaşılan bütçedir. Diğer tüm kurumlar gibi belediyelerde belirli ve sınırlı kaynaklarla kamu görevlerini yerine getirmektedirler. Ancak kaynakların yeterliliği kadar etkili, ekonomik ve verimli kullanılmaları da gerekir. Kamu kaynağı olarak nitelendirilen bu gelirlerin harcanma sürecinde kimlerin yer alacağı ve sorumlu olacakları da 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirlenmiştir. Sayıştay ise 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı “5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Genel Kurul Kararı”nda oluşan tereddütleri gidermiştir. Sayıştay denetimlerinde 54<sup>38</sup> belediyenin bütçe ile ilgili harcamalarında tespit edilen bulgular aşağıya gösterilmektedir.

---

<sup>38</sup> Yayınlanmış 2012 Yılı Adıyaman, Ağrı, Aksaray, Ankara ASKİ, Çankaya, Mamak, Ardahan, Burdur, Bursa Osmangazi, 2013 Yılı Amasya, Eskişehir BB., Isparta, 2014 Yılı Ankara BB., Etimesgut, Mamak, Sincan, Alanya, Bolu, Diyarbakır Kayapınar, İstanbul Bakırköy, Beyoğlu, Şişli, Ümraniye, Manisa Turgutlu, Mersin BB., Muğla Bodrum, 2015 Yılı, Afyonkarahisar, Ankara Keçiören, Antalya BB., Muratpaşa, Aydın Kuşadası, Erzurum BB., Palandöken, Eskişehir BB. Su ve Kanalizasyon Gn.Md, Eskişehir BB., Gümüşhane, Kastamonu, Cide, 2016 Yılı Osmaniye, Sakarya BB., Sakarya Su ve Kanalizasyon Gn.Md., Şırnak, Van BB., 2017 Yılı Antalya Su ve Atıksu Gn.Md.,

#### 4.5.1. Belediye Bütçesinin Gerçekçi Hazırlanmaması

Belediyeler bütçelerini, kalkınma planı ve hükümet programlarında yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun olarak, stratejik plan ile performans ölçütlerine göre ve fayda-maliyet analizine dayanarak, bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık ilkelerine uygun olarak hazırlamalıdır. Ancak denetimlerde belediyelerin bu kuralla aykırı biçimde hazırladıkları bütçelerde gelir, tahahakkuk, tahsilat ve harcama oranlarında “**önemli oranda isabetsizlikler**” ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

#### 4.5.2. Belediye Bütçesinden Başka Bir İdare Bütçesine Kaynak Aktarılması

Belediyelerin asli görevi mahalli ve müşterek ihtiyaçların karşılanmasıdır. Bu ihtiyaçların karşılanması belediye sınırları içerisinde kalmak kaydıyla mümkündür. Ancak denetimlerde bazı belediyelerin “**belediye sınırları dışında yapılan yapım, bakım, onarım işleri veya bu amaçlarla kaynak aktarımında bulunduğu**” tespit edilmiştir. Belediye sınırları dışındaki bu işler belediye açısından mahalli müşterek nitelikte ihtiyaçlar olmayıp, belediyenin görev, sorumluluk ve yetki alanına girmemektedir.

#### 4.5.3. Belediye Bütçesinden Ödeneği Olmadan Harcama Yapılması

5018 sayılı KMYKK’na göre “Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır (md.20)” denilmektedir. Denetimlerde belediyelerde bazı harcamalarda tahsis edilen ödeneklerin aşıldığı ve “**ödeneküstü harcama yapıldığı**” tespit edilmiştir.

#### 4.5.4. Ödeme Emri Belgelerinin Harcama Yetkilileri ve Gerçekleştirme Görevlileri Tarafından İmzalanmaması

Belediyelerin bir kısım ödemelerinde imza eksikliği tespit edilmiştir. Mevzuatında ödeme emri belgesinin düzenlenerek muhasebeleştirme ve ödeme işlemlerinin yapılabilmesi için gerekli ihtiyacın belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya

komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin hazırlanmış olması, harcama yetkilisince görevlendirilen yetkili tarafından düzenlenmiş ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması gerekmektedir. Ancak ödeme yapılmış olmasına rağmen “**yetkililerin imzasının ödeme belgelerinde olmadığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.5.5. Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği Hükümlerine Uyulmaması**

Belediyelerde herhangi bir ödeme yapılmadan önce harcamanın çeşidine göre ekine kanıtlayıcı belgelerin eklenmesi gerekmektedir. Bu belgeler ödemeye esas ve hak sahibinin kimliğini kanıtlayıcı belgeler, vergi kanunlarına göre eklenmesi gereken fatura vb. belgeler, piyasa fiyat araştırmasının yapıldığına ilişkin belgeler ve bordro gibi belgelerdir. Sayılan belgeler ödemenin kanıtlanması açısından önemlidir. Yapılan denetimlerde ödemelerde “**eksik belgeler ihtiva eden ödeme emirlerine rastlanmıştır**”.

#### **4.6. Sayıştay’ın Yargı Fonksiyonu İle İlgili Tespit ve Bulgular**

Sayıştay denetimleri ve hesap yargısında belediyelerin yerine getirmesi gereken bazı yükümlülükler bulunmaktadır. Ancak yapılan denetimlerde 48<sup>39</sup> belediyede bu konuda tespit ve bulgular mevcut olup aşağıya çıkarılmıştır.

##### **4.6.1. Kesinleşen Sayıştay İlamlarının İnfaz Edilmemesi**

Sayıştay ilamı ile tespit edilen ve kesinleşen kamu zararlarında asıl sorumluluk ilamda sorumlu olarak belirtilen kişilere aittir. Ancak bu tutarların ilgili kişilerden alınmaması, alındıktan sonra dava yolu ile ilgili kişilere iade edilmesi veya bu kişilere karşı adli veya idari mahkemelerde dava kaybedilmesi durumlarında Sayıştay ilamında belirtilen kamu zararı tutarının kaldırmamaktadır. Sayıştay

---

<sup>39</sup> Yayımlanmış 2012 Yılı Balıkesir, Bingöl, Bolu, Bursa Yıldırım, 2013 Yılı Batman, İstanbul Şişli 2014 Yılı Ankara Çankaya, Antalya Muratpaşa, Bitlis, Çanakkale, Biga, Diyarbakır Yenişehir, Giresun, İstanbul Şişli, Sakarya Adapazarı, 2015 Yılı Batman, Diyarbakır DİSKİ, İstanbul İETT, Kadıköy, Şişli, Samsun Atakum, 2016 Yılı Ağrı, Antalya Muratpaşa, Erzincan, Giresun, İstanbul Gaziomanpaşa, Kadıköy, İSKİ, Kocaeli İSU, 2017 Yılı Ankara Çankaya, Mamak, Antalya Manavgat, Muratpaşa, Atıksu Gn.Md., Batman, Bursa BUSKİ, Erzincan, İstanbul Beşiktaş, İstanbul BB, Güngören, Silivri, İSKİ, İzmir Karşıyaka, Kocaeli Su ve Kanalizasyon Gn.Md, Darıca, Malatya BB., Muğla Su ve Kanalizasyon Gn.Md., Sakarya BB Sayıştay Denetim Raporları.

denetimlerinde “**belediyelerin ilamların infazı konusunda**” bulgular tespit edilmiştir.

#### **4.6.2. Sayıştay Denetim Raporunun Belediye Meclisinde Görüşülmemesi**

Belediye Sayıştay denetim raporları SDY gereğince ilgili belediyenin meclisinde görüşülmek üzere bir nüshası gönderilir (md.35). Buradaki amaç meclisin bilgilendirilmesi ve raporun tartışılmasıdır. Ancak belediyelerde “**bu raporların meclise sunulmadığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.6.3. Mali Hüküm İçeren Bazı Yönetmeliklerin Sayıştay’ın İstişari Görüşü Alınmadan Uygulamaya Konulması**

6085 sayılı Sayıştay Kanunu gereği (md.27) belediyelerce mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerin Sayıştay’ın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulması gerekmektedir. Ancak bu şekilde çıkarılan bazı yönetmeliklerin “**Sayıştay’ın görüşü alınmadan**” yürürlüğe konulduğu görülmüştür.

#### **4.6.4. Sayıştay’a Verilmesi Gereken Belgelerin Zamanında Verilmemesi**

Sayıştay’ca daha etkili denetim yapılabilmesi için çıkarılan Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay’a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>40</sup> belediyelerce üretilen mali tablo, mizan, bilanço ve defterlerin belirlenmiş aylık, yıllık dönemler halinde Sayıştay’a gönderilmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak belediyelerin bu “**defter ve belgelerini hiç göndermediği veya süresi geçtikten sonra gönderdiği**” tespit edilmiştir.

#### **4.7. Kamu İhale Mevzuatı İle İlgili Tespit ve Bulgular**

İhale, mal ve hizmet alımları ile yapım işleri ve kamu yatırım harcamalarında kullanılan ve sonucunda ekonomik açıdan en avantajlı istekli ile sözleşme imzalanarak kamu harcamasının gerçekleştirildiği sürecin adıdır. Kamunun ihtiyaçları bu yöntemle temin edilir. İhale sistemi içerisinde olup belirli bir limitin altında kalan bazı kamusal ihtiyaçlar ise ihale ile ilgili birçok prosedüre (ilan verme, teminat alma, sözleşme imzalama vb.) tabi olmaksızın hızlı bir şekilde piyasadan fiyat araştırması yapmak suretiyle temin edilebilmektedir. Bu yöntem “doğrudan

<sup>40</sup> 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

temin yöntemi” adı verilmektedir. Gerek büyük miktarda ihaleler gerekse küçük miktarda doğrudan teminle ilgili 118<sup>41</sup> belediyede bulgular tespit edilmiştir. Bu tespit ve bulgular aşağıya çıkarılmıştır.

#### **4.7.1. Teknik Şartname Ve Yaklaşık Maliyetin Hizmet Alımı İle Hazırlanması**

İhale sürecinin en başından yani ihtiyacın ortaya çıkmasından, sonuna kadar yani sözleşme imzalanıncaya kadar geçen süre içerisinde yapılacak tüm işlemlerin idarelerce yerine getirilmesi esastır. Hatta sözleşme imzalandıktan sonra mal, hizmet veya yapım işinin firmaca bitirilerek teslim edilmesi de bu sürece dahil edilebilir. İhale süreci içerisinde yer alan, işin teknik kriterlerinin gösterildiği teknik şartname ile alımı yapılacak işin piyasa rayiç bedelinin belirlendiği yaklaşık maliyetin de idarelerce hazırlanması esastır. Ancak belediyelerde teknik şartname ve yaklaşık maliyeti hazırlayacak gerekli niteliklere haiz personel bulunmadığı takdirde bu belgeler dışarıdan herhangi bir seçilecek firmaya hazırlanabilir. Burada esas olan yeterli uzman personelin bulunmasıdır. Ancak bazı belediyelerde “**yeterli personel bulunmasına rağmen teknik şartname ve yaklaşık maliyetin dışarıya yaptırıldığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.7.2. Bazı Hizmet Alımı İhalelerindeki Yaklaşık Maliyetlerin Gerçek Piyasa Fiyatlarına Göre Oluşturulmaması**

Kamu ihtiyaçlarının karşılanmasında görevlendirilmiş ve kendilerine harcama yetkisi verilmiş olan harcama yetkilileri, ihtiyacın en uygun şartlar ve ekonomik olarak temin edilmesi noktasında sorumludurlar. İhtiyacın en uygun şartlarla

---

<sup>41</sup> Yayınlanmış 2012 Yılı Amasya, Ankara Altındağ, Bingöl, Bursa BB., 2013 yılı Amasya, Ankara Yenimahalle, Bursa BB., İstanbul BB., 2014 Yılı Adana Seyhan, Amasya, Ankara BB., Etimesgut, ASKİ, Antalya Manavgat, Aydın Nazilli, Bursa Gemlik, Çanakkale Biga, Diyarbakır Yenişehir, Elazığ, Gaziantep GASKİ, Şahinbey, İstanbul BB., Şişli, İzmir Çiğli, Kırşehir, Kocaeli BB., Manisa Turgutlu, Muğla Bodrum, 2015 Yılı Adana Yüreğir, Ankara ASKİ, Bursa Nilüfer, Yıldıırım, Erzurum BB. Su ve Kanalizasyon Gn.Md, Erzurum BB., İstanbul İETT, Kocaeli BB., Ordu BB. Su ve Kanalizasyon Gn.Md., Şanlıurfa BB., Zonguldak, 2016 Yılı Van BB., Zonguldak, Adana BB., Ankara Çankaya, Mamak, Alanya, Kahramanmaraş, Kırşehir, Kocaeli BB., Mersin Akdeniz, Mersin BB., Nevşehir, Rize, Sakarya Su ve Kanalizasyon Gn.Md, Samsun BB., Sinop, Sivas, Van BB., Zonguldak, 2017 Yılı Samsun Atakum, Canikli, Siirt, Tekirdağ Çorlu, Van, Yalova Çınarcık, Zonguldak Kdz.Ereğli, Adana BB., Ceyhan, Sarıçam, Ankara Mamak, Alanya, Antalya Kemer, Konyaaltı, Manavgat, Muratpaşa, Ardahan, Aydın Didim, Balıkesir BB., Burhaniye, Bursa BB., Çanakkale, Gelibolu, Denizli Pamukkale, Erzurum BB., GASKİ, Hatay Dörtüol, İstanbul Bahçelievler, Beşiktaş, İstanbul BB., Güngören, İzmir Menemen, Karabük, Kocaeli BB., Malatya BB., Manisa BB., Mardin Artuklu, Mardin BB., Mersin Erdemli, Muğla Bodrum, Ordu BB., Sayıştay Denetim Raporları.

temininde esas alınacak kriter, alınacak mal, hizmet veya yapım işinin piyasa fiyatlarıyla aynı veya aşağısında olmasıdır. Diğer bir anlatımla ekonomik açıdan en avantajlı olmasıdır. Ancak ihale öncesi belediyeler tarafından bu “**fiyatların sağlıklı oluşturulmadığı**” bu yüzden de kamu zararı riskinin meydana geldiği tespitleri yapılmıştır.

#### **4.7.3. Belediyede Yapım İşlerinde İhale Komisyonunun Süresi İçinde**

##### **Kurulmaması**

İhale sürecinin en önemli aktörü ihale komisyonlarıdır. İhale komisyonu biri başkan, ikisi yapılacak olan işin uzmanı, bir mali üye ve diğer personel olmak üzere en az 5 ve tek sayıda üyeden oluşmaktadır. Görevi, ihale sürecinin başından itibaren ihale kararı verilinceye kadarki süre içerisinde ihale sürecini yönetmek ve sağlıklı bir şekilde sonuçlandırmaktır. İhale ile ilgili tüm tetkikler bu komisyon marifetiyle gerçekleştirilir. Sayıştay denetimlerinde ihale sürecini yönetmekle görevli bu “**komisyonların kurulma ve çalışma şartlarıyla ilgili belediyelerde eksikliklere rastlanmış**” ve bu eksiklikler bulgu olarak kaydedilmiştir.

#### **4.7.4. Mal ve Hizmet Alımlarında Pazarlık Usulünün Genel Bir Uygulama**

##### **Haline Getirilmesi**

İhale mevzuatında alımla ilgili temel usul açık ihale usulüdür. Açık ihale usulüne herkes ilan sonrası teklif verebilir, ihaleye katılabilir yarışabilir. Bazı hallerde ise özel durumlar ortaya çıkabilir. Açık ihalede teklif çıkmaması, mücbir sebep meydana gelmesi, güvenlikle ilgili durumların ortaya çıkması gibi idare tarafından önceden öngörülemeyen olaylar meydana gelirse açık ihale yerine pazarlık usulüyle davet edilen isteklilerden teklif alarak hızlı bir şekilde ihalenin yapılması da mümkündür. Bazı belediyelerde bu özel durumların kullanım kolaylığı sebebiyle “**genelleştirme yapılarak neredeyse tüm alımlarda bir yöntem olarak kullanıldığı**”, ilan serbestisi nedeniyle ilansız ihaleye çıkılarak rekabetin daraltılması gibi suistimallere sebebiyet verildiği tespi edilmiştir.

#### **4.7.5. İhale Şartname ve Sözleşmesinde Rekabeti Engelleyici Maddeler**

##### **Konulması**

İhale süreci içerinden yer alan belgelerden birisi de şartnamelerdir. Şartname, belediyenin yapacağı ihalede yeterlilik kriterlerini koyduğu, büyük ölçüde standart



ifadelerden oluşan bir belgedir. İdari şartname ve teknik şartname olarak iki ayrı belgede düzenlenen bu kriterler ihale konusu işte faaliyet gösteren firmalara yönelik ihaleye katılabilme şartlarını gösterir. İş deneyimi, kalite belgesi, banka referansı, sertifika gibi ölçütler konularak ilgili alanda tecrübeli ve yeterli olanların kamunun işini yapması amaçlanır. Ancak bazı belediyelerde bu kriterlerin oldukça daraltılarak ihaleye daha az kişinin girmesi sağlanmış olup “**rekabetin önlendiği**” denetimlerde tespit edilmiştir.

#### **4.7.6. Süreklilik Arz Eden İhtiyaçların İhale Yapılmadan Doğrudan Temin**

##### **Yöntemi Kullanılarak Karşılanması**

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi doğrudan temin yöntemi ihale yöntemi olmayıp, belirli bir limitin altında olan ihtiyaçların hızlı bir şekilde piyasa fiyatının araştırılarak temin edilmesidir. Süreklilik arz eden ihtiyaçlar doğrudan temin yöntemi ile değil açık ihale yöntemiyle tedarik edilmelidir. Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde ihtiyaç süreklilik arz etse bile “**ihale yerine doğrudan temin yönteminin kullanıldığı**” bulgularına rastlanmıştır.

#### **4.7.7. Doğrudan Temin Yöntemi İle Yapılan Alımlarda Yasaklılık Kontrolünün Yapılmaması**

Kamu ihalelerinde firmalar bazı durumlarda yasak fiil veya davranışlarda bulunabilirler. İhaleye fesat karıştırma, komisyonu aldatma, sözleşme hükümlerinin yerine getirilmemesi gibi bu davranışların yaptırımı, ilgili firmanın kamu ihalelerinden belirli bir süre yasaklanmasıdır. Belediyenin takdirine bırakılan bu süre 6 ay ila 2 yıl arasındadır. Açık ihalede bazı aşamalarda firmaların yasaklılık sorgusu yapılması zorunludur. Doğrudan temin yönteminde de yasaklı olan bir firmadan alım yapılamaz. Ancak bazı belediyelerde bu sorgulamanın yapılmaması nedeniyle “**kamu ihalelerinden yasaklı durumda olan bir firmadan alım yapma riski**” ortaya çıkmaktadır. Sayıştay denetimlerinde bu durum bulgu olarak tespit edilmiştir.

#### **4.7.8. Yıllara Sari Bazı Yapım İşleri ve Hizmet Alımlarında Ödenek Programı**

##### **Hazırlanmaması**

Belediye bütçesinin yatırım kalemlerinden büyük ölçekli ve maliyetli harcamalar gerçekleştirilebilmektedir. Örneğin, kanalizasyon, yol, sulama gibi harcamalar yatırım bütçe tertiplerinden ödenmektedir. Bu tarz yatırım harcamaları

doğası gereği birden fazla yıla sirayet etmektedir. Bütçeler ise her ne kadar 3 yıllık hazırlansa da takip eden yıl kesin, diğer 2 yıl tahminidir. Bu sebeple yapılan ihalelerde yüklenici firmaya yapılacak ödemeler bütçeye konulmalı ve yıllık olarak planlanmalıdır. Bu işleme ödenek programı adı verilir. Bu sayede yüklenici firmalara ne kadar ödeme yapılacak, bütçenin ne kadarı bloke edilecek gibi konular açıklığa kavuşturulmuş olur. Ancak Sayıştay denetimlerinde belediyelerde “**böyle bir program hazırlanmadığı için ödemelerde sıkıntı yaşandığı**” ve belediyelere dava yükü bindiği tespit edilmiştir.

#### **4.7.9. Yapım İşi İhalelerinde İş Sağlığı ve Güvenliğine Dair Görevlendirmelerin Geç Yapılması veya Hiç Yapılmaması**

Belediyelerin muhtelif yapım işlerinde, işyerindeki sağlık ve güvenlik risklerini önlemek ve koruyucu hizmetleri yürütmek üzere istihdam edilen işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı ve diğer sağlık personelinin işin başlama tarihinden daha ileri tarihlerde görevlendirmelerinin yapıldığı, “**bazı işlere ilişkin ise personel görevlendirmesinin hiç yapılmadığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.7.10. Belediyenin Bazı Taşınmaz Kiralamalarının 2886 Sayılı Devlet İhale Kanununun 51/g Maddesine Göre Pazarlık Usulü İle Yapılması**

Sayıştay denetimlerinde belediyelere ait bazı taşınmazların 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun<sup>42</sup> esas ihale yöntemi olan kapalı teklif usulü yerine 51/g maddesine göre pazarlık usulü ile kiraya verildiği tespit edilmiştir. “**51/g maddesi sadece hazineye ait yerler için kullanılan bir yöntemdir**”.

#### **4.7.11. Toplu Taşıma Hizmetinin İhalesiz Gördürülmesi**

Belediyenin görevleri arasında olan ulaşım hizmetleri, imtiyaz hakkı verme, ruhsat verme, toplu taşıma hatlarının kiraya verilmesi veya hizmet satın alma yolu ile yerine getirilebilir. Toplu taşıma hizmetlerinin imtiyaz hakkı verilmek suretiyle yerine getirilmesi Danıştay’ın görüşü ve İçişleri Bakanlığının kararıyla, kiraya verme yolu ise 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu’na göre mümkündür. Ancak yapılan denetimlerde “**toplu taşıma hizmetlerinin ihalesiz yaptırıldığı**” tespit edilmiştir.

<sup>42</sup> 10.09.1983 tarih ve 18161 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

#### **4.7.12. Kamu İhale Kanunu'nda Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü Alımlar İçin Öngörülen %10 Sınırının Aşılması**

İhale mevzuatında temel ihale usulü açık ihale usulüdür. Bunun dışında özel şartlar oluşunca diğer yöntemler de kullanılabilir. Bu yöntemler belli istekliler arasında ihale usulü, pazarlık usulü ve doğrudan temin yöntemidir. Pazarlık ve doğrudan temin yönteminde ilan zorunluluğu bulunmaksızın belirli limitin altındaki ihtiyaçlar davet veya piyasa araştırması yoluyla gördürülebilmektedir. Belediyelerin bu yöntemlerine bir sınır getirilmiştir. Bu sınır, mal, hizmet veya yapım işleri için verilen toplam ödeneğin her birisi için %10'unun geçilmemesidir. Ancak belediyelerde “**bu sınırlamalara uyulmadığı**” görülmektedir.

#### **4.7.13. Belediyeye Ait Bazı Taşınmazların İhale Yapılmaksızın Protokolle Kiraya Verilmesi**

Belediye, mülkiyetindeki taşınmazlarının kiraya verilmesi işlemini ancak 2886 sayılı Devlet İhale Kanun hükümlerine uygun olarak ihale usulü ile yapabilecektir. İhale yapılması rekabetin artması ve dolayısıyla devletin gelirlerinin artması sonucunu doğuracaktır. Yapılan denetimlerde taşınmazlarla ilgili işlemlerin “**ihale mevzuatı dışında protokolle verildiği**” tespit edilmiş olup kamu zararı riski ortaya çıkarmıştır.

#### **4.7.14. Hizmet Alımı İhalesi Kapsamında, Alınan Hizmetle Bağlantısı Olmayan Mal Alımı da Yapılması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre belediyelerin ihtiyaçları mal, hizmet veya yapım işleri olarak kategorize edilir. Her bir alım şekli aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece kendi türüne göre yapılmalıdır. Ancak belediyelerde yapılan denetimlerde böyle bir “**doğal bağlantı olmaksızın**” hizmet alımı ihalesinin içinde ayrıca mal alımı yapıldığı tespit edilmiştir.

#### **4.7.15. Elektrik Alımlarının İhale Yapılmadan Doğrudan Alım Yoluyla Temin Edilmesi**

Kamu harcamaları kamu kaynakları kullanılmak suretiyle gerçekleştirilir. Bu harcamalar ise miktarına ve türüne göre sınıflandırılmakta ve özellikle mal, hizmet ve yapım işlerinin ihale yoluyla kullanılması gerekmektedir. İhtiyaçlar büyük oranda serbest piyasa koşullarında temin edilmektedir. Bir mal, hizmet veya yapım işinin

serbest piyasada tacir sıfatıyla faaliyet gösteren tedarikçi, hizmet sunucusu veya yapım müteahhitlerinden temin edilmesi gerekir. Elektrik ile ilgili de böyle bir piyasa oluşmuştur. Bu nedenle Kamu İhale Kurumunca bir “mal alımı” olarak değerlendirilen<sup>43</sup> elektrik alımlarının ihale yoluyla gördürülmesi gerekmektedir. Belediyelerde “**elektrik ihtiyaçlarının ihale edilmeksizin doğrudan alım şeklinde ifa edildiği**” tespit edilmiştir.

#### **4.8. Taşınır ve Taşınmaz Mal Tespit ve Bulguları**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile idare hukuku literatürüne giren en önemli değişikliklerden birisi de devletin taşınır ve taşınmazlarının kayıt altına alınmasıdır. 1973 tarihli Ayniyat ve Ambar Yönetmeliği her ne kadar taşınır alanında başvuru alan bir yönetmelik olsa da, kamu karcamalarının sürekli artış göstermesiyle malzeme alımlarının yoğunlaşması, harcama birimi tanımının getirilmesi ve çok sayıda harcama birimi oluşturulması, uluslararası standardizasyonun sağlanması için genel kabul görmüş mali tablo ilkelerinin uygulanma zorunluluğu gibi faktörler yeni bir düzenlemeye ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla 2006 yılı Ekim ayında Kamu İdarelerinin Taşınmazlarının Kaydına İlişkin Yönetmelik<sup>44</sup> ve 2007 yılı Ocak ayında Taşınır Mal Yönetmeliği<sup>45</sup> yürürlüğe girmiştir. İlgili yönetmeliklerde zaman içerisinde ihtiyaç duyulan alanlarla ilgili birtakım değişikliklere gidilmiş olsa da günümüzde uygulanması zorunlu bir mevzuat alanıdır. Bu alan Sayıştay denetimlerinde ayrı bir denetim alanı olarak değerlendirilmekte ve birden fazla teknik kullanılarak denetimler icra edilmektedir. Taşınır mallarla ilgili denetimlerde en sık başvuru alan denetim tekniği fiziki inceleme yöntemidir. Bu yöntemle kayıtlarda yer alan taşınırlar fiziki olarak sayılır ve gerçek durum ortaya konulur. Taşınmazlarla ilgili olarak ise teyid yöntemi kullanılır. İlgili Tapu Müdürlüğü veya Milli Emlak birimleriyle yazışma yöntemiyle dış teyid yapılır.

---

<sup>43</sup> Bu konuda Kamu İhale Kurumunca yayımlanan 17.06.2011 tarih ve 2011/DK.D-105 nolu Düzenleyici Karar incelenebilir. Kararda elektrik alımının bir mal alımı olduğu, ihale komisyonlarının kurulma şekli, ihalenin nasıl yapılacağı gibi hususlar detaylı olarak anlatılmıştır.

<sup>44</sup> 02.10.2006 tarih ve 26307 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>45</sup> 18.01.2007 tarih ve 26407 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Aşağıda bu alanlarda Sayıştay tarafından 67<sup>46</sup> belediyede tespit edilen bulgular yer almaktadır.

#### **4.8.1. Taşınır Kesin Hesap Cetveli Tutarları ile Muhasebe Kayıtlarının Uyuşmaması**

Belediyelerde taşınır mallar için yılsonlarında Taşınır Kesin Hesap Cetveli düzenlenmektedir. Bu cetvelde belediyede bulunan taşınır malların adet ve tutar bazında tasnifi yer almaktadır. Sayıştay denetimlerinde “**bu cetvellerde yer alan tutarlar ve devir tutarları ile taşınır işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının birbirini tutmadığı**” görülmüştür. Bu tutarsızlıklar bulgu konusu edilmiştir.

#### **4.8.2. Taşınır Mal Yönetim Hesabının Oluşturulmaması**

Taşınır Mal Yönetim Hesabı, harcama yetkilisince, taşınır kayıt ve işlemlerinin usulüne uygun yapıldığı anlaşıldıktan, Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı Cetvelinin Taşınır Sayım ve Döküm Cetveline uygunluğu görüldükten sonra onaylandığı hesaptır. Bazı belediyelerde “**bu hesabın oluşturulmadığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.8.3. Dayanıklı Taşınırlara Sicil Numarası Verilmemesi ve Taşınır Kod Sisteminin Kurulmaması**

Dayanıklı taşınırlar belediyede demirbaş niteliğinde olan ve sicil numarası verilmek suretiyle kayıtlara alınan, ekonomik ömrü dolduğunda kayıtlardan çıkarılan taşınır mallara verilen addır. Belediye kaynakları kullanılarak alınan bu taşınırlar usulüne uygun muhafaza ve depo edilmeli, kullanımdaysa gerekli arıza, bakım onarımları yapılarak hizmete hazır bulundurulmalıdır. Aynı zamanda bu taşınırlarla ilgili bir kodlama sistemi mevzuat gereği kurulmalıdır. Sayıştay denetimlerinde

---

<sup>46</sup> Yayımlanmış 2012 Yılı Antakya, Bayburt, 2013 Yılı Batman, 2014 Yılı Ağrı, Ankara Gölbaşı, Pursaklar Alanya, Antakya, Bartın, Batman, Diyarbakır Yenişehir, Erzincan, Gaziantep BB., Giresun Bulancak, Hatay Dört Yol, İstanbul Sarıyer, Karabük, Kars, Kocaeli Gölcük, Konya Ereğli, Manisa Turgutlu, Mersin BB., Osmaniye, 2015 Yılı Adana Yüreğir, Adıyaman, Antalya Manavgat, Bartın, Bursa BB., Çankırı, Gümüşhane, Iğdır, İstanbul Büyükçekmece, Eyüp, Maltepe, Şırnak, Tekirdağ Ergene, 2016 Yılı Adana BB., Ankara BB., Keçiören, Balıkesir BB., Gaziantep GASKİ, İstanbul BB., Şişli, Tuzla, Mersin BB., Ordu Ünye, Osmaniye, Zonguldak, 2017 Yılı Adana BB., Ağrı, Ankara Ayaş, Etimesgut, Balıkesir Gönen, Bitlis, Bursa BB., Çorum Sungurlu, Erzincan, Hatay BB., İstanbul Bahçelievler, Beşiktaş, İzmir Buca, İzmir BB., Konya Ilgın, Mardin Artuklu, Mersin Toroslar, Sakarya BB., Tunceli, Van BB., Sayıştay Denetim Raporları.

belediyelerde böyle bir “**sicil numarası verme işlemi**” ile kod sisteminin kurulmadığı görülmüştür.

#### **4.8.4. Belediyenin Mülkiyetinde Olduğu Halde Muhasebe Kayıtlarına**

##### **Alınmayan Taşınmazların Bulunması**

Belediyelerin mülkiyetindeki tapuda kayıtlı olan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden veya bu bedel belirlenemiyorsa rayiç bedeli üzerinden kayda alınması gerekmektedir. Yapılan denetimlerde belediye adına tapuda kayıtlı olan taşınmazlara ilişkin değer tespitlerinin Yönetmeliğe uygun olarak yapıldığı görülmüş ancak ilgili muhasebe hesaplarına “**taşınmazların tamamının kaydının yapılmadığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.8.5. Taşınmaz İcmal Cetvellerinin Oluşturulmaması**

Belediyelerin sahip oldukları taşınmazlar taşıdıkları değer açısından ve takip açısından mutlaka kayıt altına alınmalı ve icmal cetvelleri oluşturulmalıdır. Belediyelerde yapılan denetimlerde İdarenin taşınmazlarına ilişkin taşınmaz kayıt formların konsolide edilmesi sonucu hazırlanması gereken “**Taşınmaz İcmal Cetvelinin hazırlanmadığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.8.6. Hurdaya Ayrılması Gereken Taşınırların Hurdaya Ayrılmaması**

Kamu hizmetlerinde kullanılan taşınır mallar belirli bir ekonomik ömrü doldurduğunda hurdaya ayrılması gerekmektedir. Ancak hurdaya ayrılması sadece muhasebe kayıtlarından çıkarılacağı anlamına gelmemektedir. Hurdaya ayrılan taşınırlar daha sonra ilgili yerlere gönderilerek satış işlemi gerçekleşmeli ve geliri belediye bütçesine aktarılmalıdır. Ekonomik ömrünü tamamladığı halde böyle bir işleme tabi tutulmayıp bekletilen hurda taşınır mallar hem gereksizce yer işgali hem de gelir kaybı oluşturmaktadır. Sayıştay’ca yapılan denetimlerde belediyelerde bu şekilde “**hurda işlemleri yapılmadan bekletilen taşınır mallar**” tespit edilmiştir.

#### **4.9. Belediye Gelirleri ve Ruhsat İşlemleri İle İlgili Tespit ve Bulgular**

Yerel yönetimler yerinden yönetim kuruluşlarıdır. Halka yakın olarak hakla iç içe hizmetleri yerine getirirler. Son yıllarda yerel yönetimlerin etkinliğinin artması ve yetki genişliği ilkesinin uygulanması bu idarelerin önemini daha da artırmıştır. Merkezi idarenin yetkilerinin bir kısmını yerel yönetimlere devretmesi beraberinde mali tevzin uygulamasını zorunlu hale getirmiştir. Mali tevzin, literatürde merkezi

yönetim ile yerinden yönetim arasında gelir/gider bölüşümü yapılması olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda bazı gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi yerel yönetimlere devredilmektedir. Bu yetki devri yeni bir vergi kanunu çıkarma yetkisi değildir. Anayasamızın 73. maddesine göre Türkiye'de vergi koyma yetkisi yasama organına aittir. Vergiler ancak kanunla konulur, kanunla değiştirilebilir ya da kanunla kaldırılabilir. Olağanüstü hal dışında Kanun Hükmünde Kararname ile bile vergi konulamamaktadır. Bu duruma verginin kanuniliği ya da kanuni güvence ilkesi adı verilmektedir. Verginin salınması ve konusu hariç vergilerin oranları, muafiyet, istisna ve indirim yetkisi ise bazı sınırlamalar çerçevesinde yeni Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanı'na verilebilir.

Yerel hizmetlerin görülmesinde ihtiyaç duyulan gelirler; Belediye Gelirleri Kanunu'na göre elde edilen gelirler, emlak vergisi, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatından ayrılan pay, genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler, taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler, Belediye meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler, faiz ve ceza gelirleri, bağışlar, her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler ve diğer gelirlerden sağlanmaktadır. Aşağıda genel olarak belediye gelirlerine ilişkin 53<sup>47</sup> adet bulguya yer verilecektir.

#### **4.9.1. 5393 Sayılı Belediye Kanunu ile Tespit Edilen Borç Stok Miktarı Üst**

##### **Sınırının Aşılması Suretiyle Mevzuata Aykırı Kredi Kullanımı**

Mevzuat gereği belediye borç stok miktarı yeniden değerlendirme artış oranıyla artırılan bütçe gelirlerini aşmamış olsa bile, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının %10'u olan toplam borçlanma miktarı için meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı gereklidir. Bazı belediyelerde **“bu kurala uyulmaksızın borçlanıldığı”** tespit edilmiştir.

<sup>47</sup> Yayınlanmış 2014 Yılı Antalya Muratpaşa, Düzce, İstanbul Avcılar, Beykoz, Kars, 2015 Yılı Adana Ceyhan, Adıyaman, Denizli Merkezefendi, Diyarbakır Bağlar, Gaziantep Şehitkamil, Giresun, İstanbul Beyoğlu, İstanbul BB., Pendik, İzmir Balçova, Kilis, Muğla Menteşe, Niğde, Rize, Sivas, Tokat, Yozgat, 2016 Yılı Ankara Yenimahalle, Alanya, Çankırı, Çorum, Diyarbakır BB., İstanbul Beylikdüzü, Sultangazi, İzmir Balçova, İzmir BB., Karabük, Karaman, Nevşehir, Sivas, 2017 Yılı Adana BB, Afyonkarahisar, Ankara BB., Antalya Manavgat, Bursa BB., Bursa Mudanya, Diyarbakır BB., Eskişehir BB., İstanbul Bayrampaşa, Beşiktaş, İstanbul BB., İzmir Çeşme, Kilis, Mardin Artuklu, Mersin BB., Şanlıurfa BB., Karadeniz Ereğli Sayıştay Denetim Raporları.

#### **4.9.2. İdareye Bağışlanan Taşıtların Muhasebe Kaydının Yapılmaması**

Kamu idarelerine çeşitli yollarla taşıt hibesi şeklinde bağış ve yardım yapılabilmektedir. Burada önemli olan bu şekilde yapılan bağış ve yardımların ilgili mevzuatı uyarınca belirlenecek değeri üzerinden kayıtlara alınmasıdır. Ancak yapılan denetimlerde bazı belediyelere Türkiye Belediyeler Birliği tarafından yapılan **“taşıt hibesinin muhasebe kayıtlarına alınmadığı”** tespit edilmiştir.

#### **4.9.3. Otopark Bedellerinin Ayrı Bir Hesapta İzlenmemesi ve Amacı Dışında Kullanılması**

Belediyeler tarafından otopark bedeli olarak tahsil edilen tutarlar için kamu bankalarının herhangi birinde ayrı bir otopark hesabının açılması ve oradan takip edilmesi gerekmektedir. Otopark geliri olarak toplanan bu tutarlar yine otopark için yapılacak giderlerde kullanılabilir. Belediyelerde bu şekilde **“ayrı bir hesap açılmadığı”** ve gelirlerin belediye genel hesabına aktararak takibinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

#### **4.9.4. Alacakların Tahsilinde Gecikme Zammı Alınmaması**

Belediyeler tarafından alacakların tahsili aşamasında vadesinde ödenmeyen alacaklara ilişkin olarak gecikme zammı uygulanması gerekmektedir. Gecikme zammı uygulaması, gecikilen günlere tekabül eden ve ödenmesi gereken vergiye uygulanan bir orandır. **“Gecikme zammının uygulanmaması”** beraberinde kamu zararı riskini ortaya çıkarmaktadır. Sayıştay’ca bu konuya ilişkin bulgular tespit edilmiştir.

#### **4.9.5. Vergi Ve Harçların Tahakkukunda Gecikme Faizi Alınmaması**

Sayıştay’ca belediyeler tarafından kullanılan muhasebe programı ve gelir tahakkuk tahsilat işlemlerinin incelenmesi neticesinde çeşitli hizmet gelirleri ve vergi, harç gelirlerinin tahakkukunda **“gecikme faizi alınmadığı”**, muhasebe programında buna ilişkin modülün kapalı olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle gelir kaybı oluşmaktadır.

#### **4.9.6. Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapı ve Şebekelerinden Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsilatının Yapılmaması**

Sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerecin belediyelerin sorumluluğunda olan yerlerden



geçirilmesinden doğan geçiş hakkı bedellerine belediye gelir tarifesinde yer verilmesi ve aynı zamanda “**takip ve tahsilatının yapılması**” gerekmektedir. Ancak bazı belediyelerde bu işlemin yapılmadığı tespit edilmiştir.

#### **4.9.7. Belediye Ruhsat İşlemleri**

Belediyelerin en önemli görevlerinden birisi vatandaşlara ait ruhsat işlemleridir. Yapılan denetimlerde belediye sınırlarında işyeri açma ve çalışma ruhsatı olmaksızın faaliyet yürüten işletmelerin bulunduğu ve ilgili “**ruhsatı almadan faaliyette bulunan işyerleri**” tespit edildiğinde kapatma kararının verilmediği görülmüştür.

#### **4.10. Kamulaştırma İle İlgili Tespit ve Bulgular**

Kamulaştırma ya da istimlak; kamuoyunda herhangi bir özel mülkiyetteki bir taşınmaza, kamu kurum ve kuruluşlarca kamu yararı ilkesi çerçevesinde el konulması işlemi olarak bilinmektedir. Kamulaştırma ile ilgili işlemler dayanağını 1982 Anayasasından almaktadır. Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler başlığında Kamu Yararı kısmında yer alır. Anayasamızın 46. maddesinde Kamulaştırma işlemine, "Devlet ve kamu tüzel kişileri; kamu yararının gerektirdiği hallerde, gerçek karşılıklarını peşin ödemek şartıyla, özel mülkiyette bulunan taşınmaz malların tamamını veya bir kısmını, kanunla gösterilen esas ve usullere göre, kamulaştırmaya ve bunlar üzerinde idarî irtifaklar kurmaya yetkilidir." denilmek suretiyle cevaz verilmiştir. Belediyelerdeki kamulaştırma işlemlerinde Sayıştay tarafından tespit edilen 36<sup>48</sup> adet bulguya aşağıda yer verilmektedir.

##### **4.10.1. Kamu Kurumlarınca Belediye Sınırları İçerisinde Yapılan**

###### **Kamulaştırma İşlemlerinin Belediye Tarafından Takibinin Yapılmaması**

Belediye sınırları içerisinde diğer kamu idareleri tarafından yapılmış olan kamulaştırma işlemlerinin Tapu İdaresi tarafından belediyeye bildirilmesi ve belediye tarafından da takip edilmesi gerekmektedir. Emlak vergisinin tahsilinde bu

---

<sup>48</sup> Yayınlanmış 2014 Yılı Afyonkarahisar, Ağrı, Bitlis, Çanakkale, Gaziantep Şahinbey, Gümüşhane, İzmir Gaziemir, Rize, Sakarya Adapazarı, 2015 Yılı Denizli BB., İzmir Karşıyaka, Gümüşhane, Ankara Çankaya, Batman, Bartın, Düzce Akçakoca, Eskişehir Odunpazarı, Giresun, Iğdır, İstanbul Sultangazi, Konya Meram, Kütahya, Mersin Silifke, Sinop, Uşak, Zonguldak, 2017 Yılı Adana Ceyhan, Ankara Keçiören, Alanya, Denizli Pamukkale, Hatay Defne, İstanbul Beşiktaş, Kilis, Nevşehir Ürgüp, Siirt, Tunceli Sayıştay Denetim Raporları.

işlemin gerçekleşmesi önem arz etmektedir. Bu işlemin yapılmamasından dolayı emla vergisinde kayıplar ortaya çıkabilir. Sayıştay tarafından yapılan tespitlerde bu **“bildirimin sağlıklı bir şekilde yapılmadığı”** belirlenmiştir. Dolayısıyla emlak vergisi tahsilatlarında risk meydana gelmiştir.

#### **4.10.2. Kamulaştırma Bedeli Ödemesinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Sayıştay tarafından belediyelerde yapılan denetimlerde ödenen kamulaştırma bedellerinin muhasebe kaydına alınmasında hatalar ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Belediye adına henüz tescili gerçekleşmeyen taşınmazların kurum mali tablolarında muhasebeleştirilmesi ve **“yapılan işlem mahiyeti gereği bir ödeme niteliğinde olmamasına rağmen bütçeye gider yazılması”** mevzuat hükümlerine aykırılık oluşturmaktadır.

#### **4.11. Vergilerle İlgili Tespit ve Bulgular**

Belediyelerin vergi geliri toplama ile ilgili merkezi idare tarafından verilmiş birtakım yetkileri bulunmaktadır. Bu yetkilerin en önemlilerinden birisi bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisidir. Bu şekilde bir yetki verilmiş olması, yetkinin, belediyelerin kendi meclislerinde yeni bir vergi koyma yetkisi olarak değerlendirilemez. Bu yetki, TBMM tarafından konulmuş ve konusu belirlenmiş bazı vergilerin hesaplanması, ödenecek aşamaya getirilmesi ve tahsil edilmesi ile sınırlıdır.

Diğer tüm genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri gibi belediyeler de bazı vergi sorumluluklarına haizdir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bu sorumluluk Hazine ve Maliye Bakanlığınca yerine getirilirken kapsamdaki diğer idarelerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olma gibi bazı yükümlülükleri vardır ve beyanname vermek ve vadesinde ödemek suretiyle bu yükümlülüklerini yerine getirirler. Bu kısımda Sayıştay denetimlerinde vergiler açısından tespit edilen seçilmiş 11<sup>49</sup> adet bulguya yer verilecektir.

---

<sup>49</sup> Yayımlanmış 2014 Yılı Ankara Mamak, Diyarbakır DİSKİ, Hatay Dörtüol, Manisa Turgutlu, 2015 Yılı Manisa BB., MESKİ, 2016 Yılı Ankara Mamak, İstanbul Çekmeköy, 2017 Yılı Adana BB. Su ve Kanalizasyon Gn.Md., İSKİ, İzmir Foça Sayıştay Denetim Raporları.

#### **4.11.1. Nakit Olarak Ödenen Yemek Yardımının Gelir Vergisine Tabi Tutulmaması**

Belediyeler tarafından personele nakdi olarak ödenen “yemek yardımı” tutarları gelir vergisine tabidir. Yemek yardımı brüt tutar üzerinden kesileceğinden dolayı yemek yardımı ödemelerinin önce brüt hale getirilerek bordrolara yansıtılması ve sonrasında ise “stopaj usulü ile gelir vergisine tabi tutulması” gerekmektedir. Yapılan denetimlerde bazı belediyelerde bu işlemin yapılmadığı tespit edilmiştir.

#### **4.11.2. Kira Sözleşmelerinde Kira Bedelinden Gelir Vergisi Kesintisi Yapılacağına İlişkin Düzenleme Yapılmaması**

Kira sözleşmelerinden bazı hallerde gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Ancak belediyelerin yapmış oldukları sözleşmelerde bu hükümlere yer vermedikleri ve bu nedenle “gelir vergisi uygulamasında bir gelir kaybı olduğu” tespit edilmiştir.

#### **4.11.3. Belediyeye Ait İktisadi İşletmeler İçin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Ettirilmemesi**

Sayıştay denetimlerinde belediyelere ait olup yine belediye tarafından işletilen düğün salonu ve zeytinyağı fabrikası gibi iktisadi işletmeler devamlılık arz edecek şekilde ticari faaliyet göstermesine karşın söz konusu faaliyetler için “kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmediği” tespit edilmiştir.

#### **4.11.4. Belediyece Belirlenen Ücret Tarifesinde Katma Değer Vergisi’ne İlişkin Açıklama Yapılmaması**

Vergilemede belirlilik esası geçerlidir. Vergi verenlerin vergiyle ilgili tüm bilgilere hakim olmaları gerekir. Etkin vergileme için belirlilik ilkesi genel kuraldır. Yapılan denetimlerde bazı belediyelerin yetkileri dahilinde belirledikleri ücret tarifelerinde “Katma Değer Vergisi uygulamasının dahil/hariç olup olmadığı konusunu açıklamadıkları için vatandaş nezdinde tereddütler olduğu” tespit edilmiştir.

#### **4.11.5. Konut veya İşyeri Gibi Bağımsız Bölümlere Bina Vergisi Yerine Arsa Vergisi Tahakkuk Ettirilmesi**

Belediye görev alanındaki alanlarda bağımsız bölüm niteliğine haiz konut, işyeri gibi yerler üzerinden konut ve işyeri kullanımına göre bina vergisi tahakkuk

ettirilmesi hem Emlak Vergisi uygulamalarının sağlıklı yürütülmesini hem de Emlak Vergisi gelirlerinin artmasını sağlamaktadır. Ancak belediyelerin bu yerler hakkında **“bina vergisi yerine arsa vergisi tahakkuk ettirdiği”** tespit edilmiştir.

#### **4.11.6. İş Yerlerinden Alınan Çevre Temizlik Vergilerinin Hatalı Olarak Hesaplanması**

Belediyelerin önemli gelir kaynaklarından olan Çevre Temizlik Vergilerinde belediyelerin, iş yerlerinden alınacak Çevre Temizlik Vergilerinin grup ve derecelerini mevzuata aykırı olarak belirlediği ve bu sebeple **“mükelleflerden eksik veya fazla vergi aldığı”** tespit edilmiştir.

#### **4.12. Belediye Şirketleri İle İlgili Tespit ve Bulgular**

Belediye şirketleri, bazı yerel hizmetlerin yürütülmesi amacıyla, belediyeler tarafından kurulan ya da ortak olunan, bağımsız bütçeli özel hukuk tüzel kişileri şeklinde tanımlanabilir. Gerek 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 70. maddesi, gerek 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 26. maddesi, belediyelere, “kendi görev ve yetkileri alanında” şirket kurma imkânı tanımaktadır. Dolayısıyla kurulan şirketlerin faaliyet alanlarının, belediyelerin görev ve yetki alanıyla sınırlı olması zorunludur.

Günümüzde belediye şirketleri, temizlik hizmetlerinden müşavirlik hizmetlerine hatta toplu konut, ihracat, ithalat gibi alanlarda bile faaliyet icra etmektedirler (Meşe, 2011:205).

Belediye şirketleri kamu kaynağı ile kurulurlar. Ancak yapacakları faaliyetler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabidir. Bu yönüyle karmaşık bir mevzuat çerçevesine bağlı olarak işlemlerini yürütmektedirler. Diğer kamu kurumlarının tabi olduğu birçok mevzuata tabi olup olmamaları tartışma konusu olabilmektedir. Mevzuata tabi olup olmama hususu, ilgili kanunun kapsam maddesine bakılarak değerlendirilmektedir. Harcırah Kanunu, 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu, Taşıt Kanunu bunlardan birkaçıdır. Kamu kaynağı kullanmaları sebebiyle Sayıştay denetimine tabidirler. Aşağıda 2012-2017 yıllarında belediye şirketlerinde yapılan Sayıştay Denetimlerinde ortaya çıkan bulgulara yer verilmiştir.

#### **4.12.1. Şirketin, Maliyetin Altında Satışlar Yapması Nedeniyle Zarar Etmesi**

Belediye şirketleri belediye tarafından konulan sermaye ile kuruldukları için bu yönüyle kamu kaynağı kullanmaktadırlar. Şirketlerin bu kaynağı kullanırken etkililik, verimlilik, ekonomiklik gibi kriterlere göre hareket etmesi gerekmektedir. Sayıştay’ca yapılan denetimlerde şirket satışlarının maliyetinin net satışlarından daha fazla olduğu belirlenmiştir. Bu durum “**şirketlerde etkin bir maliyetlendirme sisteminin olmadığını**” ortaya koymaktadır. Etkin bir maliyetlendirme sisteminin olması şirketlerin kendi imkânları ile kaynak oluşturmalarına imkan verebilecektir.

#### **4.12.2. Derneklere Nakdi ve Ayni Bağış Yapılması**

Şirketler tarafından derneklere nakdi ve ayni bağış yapılması 5393 sayılı Belediye Kanununun 75. maddesine aykırıdır. Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde bazı şirketlerce bu “**kanuna aykırı bir biçimde derneklere bağış yapıldığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.13. Muhasebe Sistemi İle İlgili Tespit ve Bulgular**

Belediyelerin muhasebe hizmetleri 5018 sayılı KMYKK’na göre kendileri tarafından yerine getirilmektedir (md.60). Belediye teşkilat yapısında yer alan mali hizmetler birimi bu görevi ifa eder. Mali hizmetler biriminde çalıştırılan muhasebe yetkilisi giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, gelirlerin toplanması, defter ve belgelerin tutulması ve mali tabloların hazırlanması konularında görevlidirler. Sayıştay denetimlerinde bu konuyla ilgili 32<sup>50</sup> adet bulguya aşağıda yer verilmiştir.

##### **4.13.1. Yevmiye Defteri ve Muhasebeleştirme Belgelerine Alt Yevmiye**

###### **Numarası Verilerek Kayıt Yapılması**

Denetimlerde, belediyelerce bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar ile diğer işlemlerin muhasebeleştirilmesinde düzenlenen ödeme emri belgeleri ve muhasebe işlem fişlerine asıl yevmiye numarasının (1, 2, ...) altında 1/1, 1/2, 1/3, 1/4 gibi alt yevmiye numaraları verilerek yevmiye defterine kayıt yapıldığı tespit edilmiştir.

---

<sup>50</sup> Yayınlanmış 2014 Yılı Ankara Sincan, Alanya, Antalya BB., Çorum, Elazığ, Ordu BB., 2015 Yılı Afyonkarahisar, Antalya BB., Balıkesir Burhaniye, Bartın, Hatay BB., İzmir Balçova, Kars, Kırıkkale, Şanlıurfa BB., Yozgat, 2016 Yılı Ağrı, Antalya Kaş, Konyaaltı, Balıkesir BB., Elazığ, Erzurum BB., Sakarya BB., 2017 Yılı Ağrı, Bursa BB., Düzce, Giresun, İstanbul Beşiktaş, Karabük, Samsun BB., Sinop, Zonguldak Çaycuma Sayıştay Denetim Raporları.

Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında (1)'den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilmesi gerekmektedir ((Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, md.43).

#### **4.13.2. Amortisman Defterinin Tutulmaması**

Mali tablolarda yer verilen maddi duran varlıkların yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmelerine karşılık amortisman ayrılmaktadır. Bu işlem sonucu “Duran Varlıklar Amortisman Defteri” ne kaydedilir. Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde bazı belediyelerde bu “**kayıtların sağlıklı olmadığı gibi defterin de tutulmadığı**” tespit edilmiştir.

#### **4.14. Diğer Tespit ve Bulgular**

Tez çalışmamız sırasında yaptığımız doküman incelemelerinde tezimize destek sağlayıcı ve güçlendirici etkisi olduğunu düşündüğümüz bulgulara yukarıda yer verilmiştir. Bu başlıkta ise incelemelerde karşılaştığımız çeşitli bulgulara yer verilecektir.

##### **4.14.1. Coğrafi ve Kent Bilgi Sisteminin Kurulmaması**

Coğrafi ve kent bilgi sistemleri, kentsel hizmetlerin verimli yapılmasını sağlayan bir araç olmasının yanında, yasal mevzuat gereği yerine getirilmesi gereken bir görevdir. Bu sistem ile belediye mücavir alanı içerisinde mahalli ve müşterek ihtiyaçların giderilmesi oldukça hızlı bir seviyeye yükselir. Olaylara anında müdahaleler, sistem üzerinden işlem yapılması nedeniyle ulaşım maliyeti tasarrufu, imar, parsel vs. konularında vatandaşa hızlı hizmet bu sistemin getirdiği avantajlardandır. Denetimlerde bazı belediyelerin aynı zamanda “**yasal zorunluluğu da bulunan bu sistemi kurmadıkları**” tespit edilmiştir.

##### **4.14.2. Belediyenin Elektronik (Dijital) Arşive Geçmemesi ve Arşiv Odalarının Standartlara Uygun Olmaması**

Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin<sup>51</sup> 4. maddesi gereği, basılı ortamdaki bilgi ve belgelerin elektronik ortama aktarılması ve takip edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, personele ilişkin

<sup>51</sup> 31.07.2009 tarih ve 27305 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

bilgilerin yer aldığı dosyaların elektronik ortama taşınmaması, muhtemel yangın, deprem vb. durumlardaki belge kaybolmalarında, personel özlük işlemlerinde sıkıntıya sebep olacaktır. Bazı belediyelerde bu işlemin yapılmadığı tespit edilmiştir.

## 5. ALAN ARAŞTIRMASININ BULGULARI VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Alan araştırması sonucunda Sayıştay'ın yeni denetim modeli ile ortaya çıkarılan tespit ve bulgular incelendiğinde belediyelerin yapmış oldukları işlemler ve verilmiş olan kararlarda önemli oranda kamu zararı riski ihtimalinin belirdiği ortaya çıkmıştır. 5018 sayılı Kanun'da kamu zararı; mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel ya da azalışa sebep olmaktadır. Ancak kamu zararı oluşturmamakla birlikte bazı mevzuata aykırı işlemler de denetimlerde tespit edilen diğer unsurlardır. Sayıştay'ın yeni denetim modelinin belediyelere yönelik uygulamaları sonucunda ortaya çıkan tespit ve bulgular ışığında yeni bulgulara ulaşılmış ve bu yeni bulgular, “kamu zararı riskine sebep olabilecek bulgular” ile “kamu zararı riski taşımayan bulgular” biçiminde sınıflandırılmış ve sonrasında da bu sınıflandırma tablolaştırılarak verilmeye çalışılmıştır.

**Tablo 15: Bulgular ve Kamu Zararı İlişkisi**

Kamu Zararı Riski Barındıran Bulgular	Kamu Zararı Riski Barındırmayan Bulgular
İdari Personel	
İdari personele yetkisiz kadro ihdası ile müdürlük görevi verilmesi, belediye huzur haklarında hatalı uygulamalar	Belediye personeli için performans ölçütleri oluşturulmaması ve öngörülen sayıda engelli personel çalıştırılmaması
İşçiler	
İşçilere ödenecek fazla çalışma ücretlerindeki hatalı uygulamalar	İşçilerin yıllık ücretli izinlerinin biriktirilmesi
Avukatlık Vekalet Ücretleri	
Avukatlık vekalet ücretlerinde mevzuatta belirtilen ödeme zamanına uyulmaması ve ücretlerde gelir	

kaydedilmesi gereken tutarların gelir kaydedilmemesi	
Mali Yönetim ve Kontrol	
Belediyede etkin bir iç kontrol sistemi kurulmaması, Ön mali kontrol yapılmaması, belediyede iç denetim birimi kurulmaması	Belediyede kurum risk kütüğünün oluşturulmaması, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu düzenlenmemesi, mali durum ve beklentiler raporu hazırlanmaması
Bütçe İşlemleri	
Belediye bütçesinden başka bir idare bütçesine kaynak aktarılması, ödeme emri belgelerinin görevlilerce imzalanmadan ödeme yapılması	Belediye bütçesinin gerçekçi hazırlanmaması, ödeneksiz harcama yapılması, ödeme emri ekine eklenecek belgelerde eksiklikler
Sayıştay'ın Yargı Fonksiyonu	
Kesinleşen ilamların infaz edilmemesi, mali hüküm içeren bazı yönetmeliklerde Sayıştay görüşü alınmaması	Sayıştay denetim raporunun belediye meclisinde görüşülmemesi, Sayıştay'a verilmesi gereken belgelerin zamanında verilmemesi
Kamu İhale Mevzuatı	
Teknik şartname ve yaklaşık maliyetin hizmet alımı ile hazırlanması, yaklaşık maliyetin gerçek piyasa fiyatlarına göre oluşturulmaması, mal ve hizmet alımlarında pazarlık usulünün genel uygulamaya dönüşmesi, yasaklılık kontrolleri, toplu taşıma hizmetlerinin ihalesiz gördürülmesi, belediye taşınmazlarının ihale yapılmadan kiralanması, şartnamelerde rekabeti	İhale komisyonlarının süresinde kurulmaması, yıllara sari işlerde iş programının hazırlanmaması, hizmet alım ihalesi ile bağlantılı olmayan mal alımı ihalesi yapılması



önleyici maddeler konulması	
Taşınır ve Taşınmaz Mallar	
Taşınır kesin hesap cetveli tutarları ile muhasebe kayıtlarının uyuşmaması	Taşınır mal yönetim hesabının oluşturulmaması, taşınırlara sicil numarası verilmemesi, taşınmaz icmal cetvellerinin oluşturulmaması, hurdaya ayrılması gereken taşınırların hurdaya ayrılmaması
Belediye Gelirleri ve Ruhsat İşlemleri	
Belediyeye bağışlanan taşıtların kaydının yapılmaması, otopark bedellerinin farklı bir hesapta izlenmesi, vergi ve harçlarda gecikme faizi alınmaması, haberleşme altyapılarından geçiş hakkı bedellerinin alınmaması	Belediye Kanununda belirlenen limitin üstünde borçlanma
Kamulaştırma	
Belediye sınırları içerisindeki kamulaştırma işlemlerinin takip edilmemesi	Kamulaştırma bedellerinin hatalı muhasebeleştirilmesi
Vergiler	
Nakit olarak ödenen yemek yardımının gelir vergisine tabi tutulmaması, belediye iktisadi işletmeleri için Kurumlar Vergisi tahakkuku yapılmaması, kira bedellerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaması	Belediye ücret tarifelerinde Katma Değer Vergisine ilişkin açıklama yapılmaması, Bina Vergisi yerine Arsa Vergisi tahakkuk ettirilmesi
Belediye Şirketleri	
Şirketin maliyetin altında satışlar	

yapması nedeniyle zarar etmesi, derneklere nakdi ve aynı bağış yapılması	
<b>Muhasebe Sistemi</b>	
	Yevmiye defteri ve muhasebeleştirme belgelerine ait yevmiye numarası verilerek kayıt yapılması, amortisman defterinin tutulmaması
<b>Diğer Bulgular</b>	
	Coğrafi ve kent bilgi sisteminin kurulmaması, belediyenin elektronik arşive geçmemesi ve arşiv odalarının standartlara uygun olmaması

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloya göre Sayıştay'ın yeni denetim modeli ile yapılan 2012-2017 yılı denetimlerinde belediyelerde önemli oranda kamu zararı riski barındıran işlem bulunduğu tespit edilmiştir. Sayıştay, denetimlerde en çok belediyelerde kurulması gereken iç kontrol sistemi üzerinde yoğunlaşmış ve önleyici tedbirlerin alınması gerekliliğini vurgulamıştır. Belediyelerin yapacakları harcama ve kamu hizmetlerinde bir planlama ve bu planlamaya uygun somut finansman sağlanması hususu üzerinde durulmuştur. Sayıştay tarafından yukarıda değinilen bulgularda Sayıştay'ın eski modeldeki yalnızca belge denetiminden ziyade, planlama, programlama, iç kontrol sistemi, yöneticilerin seçimi, gelirlerin toplanması ve kamu harcamalarında rekabetin artırılarak ihalelerin daha geniş bir katılımı sağlanması gibi konulara da yer verdiği tespit edilmiştir. Bu denetim yapısıyla Sayıştay'ın uluslararası denetim standartlarıyla uyum içerisinde olduğu söylenebilir. Suçluyu aramak yerine suça sebep olan koşulların ortaya çıkarılması ve iyileştirmeler için önerilerde bulunulması, bununla birlikte bir kamu zararı varsa ilgililerinden tahsil edilmesi yeni denetim modelinin yapısını ortaya koymaktadır.

## GENEL DEĞERLENDİRME: SONUÇ VE ÖNERİLER

Yüksek denetim kurumları bütçe hakkını kullanan parlamentolar adına denetim yapan kurumlardır. Bütçe hakkı, parlamentoların yürütme organına gelir toplama ve harcama yetkisi vermesidir. Gelirler, aynı zamanda parlamento üyelerini seçen halktan toplandığı için gelirlerin mevzuatına uygun harcanıp harcanmadığının belirlenmesi suretiyle mükellefe (vergi veren) hesap verilmelidir. İşte yüksek denetim bu fonksiyonu yerine getirmektedir. Yüksek denetimin organizasyon yapısı, bağlı bulunduğu idari makam, görevleri ve personeli açısından ülkeden ülkeye farklılıklar göstermesine rağmen ortak görevleri kamu gelirlerinin toplanmasında ve kamu kaynaklarının harcanmasında parlamento adına ama parlamentoyla hiyerarşik bir konumlandırma olmaksızın denetim yaparak hesap verebilirliğin sağlanmasıdır. Bazı ülkelerde yargı yetkisiyle donatılmış olması yüksek denetim kurumlarına mahkeme özelliği de tanımaktadır. Ancak her ne şekilde ve konumda olursa olsun yüksek denetim kurumlarına her zaman ihtiyaç duyulmuştur.

Ülkemizdeki yüksek denetim organının adı Sayıştay'dır. Tarih boyunca Divan-ı Muhasebat olarak faaliyet göstermiş ve Cumhuriyet yıllarında Sayıştay ismini almıştır. Sayıştay, kendisine verilmiş görevler nedeniyle anayasal kurumlar içerisinde önemli bir yer edinmiştir. Mensupları gerekli tarafsızlığa ve bağımsızlığa her zaman sadık kalmışlardır. Sayıştay sadece ülkemizde değil, uluslararası alanda da faaliyetlerde bulunmuş ve yüksek denetimde standart belirleme yetkisine haiz kurum olan INTOSAI'ya 1965 yılında üye olmuştur. INTOSAI tarafından geliştirilen ve ISSAI adı verilen standartlar Sayıştay'ca da uygulanmıştır.

Dünyada kamu yönetimlerinde ortaya çıkan değişim ve dönüşüm süreci yüksek denetim kurumlarını da değişime yönlendirmiştir. Bu amaçla Türk Sayıştay 2003 yılında başlayan kamu yönetimi reformunda kendisine düşen değişim ihtiyacını 2010 yılı sonunda yerine getirerek denetim yapısını değiştirmiştir. Sadece belge denetimi yapan Sayıştay, düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere iki şekilde yapılan ve ayrıca verimlilik, etkililik ve tutumluluk denetimlerini de barındıran bir modele geçmiştir. Düzenlilik denetimi, mali denetim ve iç kontrol denetimini kapsamaktadır. Performans denetimi ise kamu idarelerinin stratejik planları ve performans programları ile faaliyet raporlarının denetiminden oluşur. Performans denetimi kapsamında ayrıca faaliyet sonuçları denetimi de yapılmaktadır. Kapsamı

oldukça genişlemiş bu yeni denetim modeli ile yapılan denetimlerin ilk raporları 2012 yılında ve son raporları 2017 yılında yayımlanmıştır.

Bu çalışmada temel sorunsal alan Sayıştay'ın yeni denetim modelinin dünya standartlarıyla uyumluluğu ve uygulama sonuçlarından yola çıkmak suretiyle denetimin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve beklenen sonuçların alınıp alınmadığıdır. Öyle ki kamu kaynaklarının kullanımının denetimi ve sonuçlarının halka duyurulması işleminin gerçekleştirileceği halka hesap verme sürecinin yeni denetim modelinde etkinliği incelenmesi gereken bir alandır. Ayrıca Sayıştay'ın yeni denetim modelinin dünya denetim standartlarıyla uyumlu olması ve denetimle ilgili dünyada ortaya çıkan her standardın eş zamanlı ülkemizde de uygulanabilir olması denetimde güncelliği ve etkinliği sağlayacaktır. Bu çalışmada temel sorunsalı ile ilgili geliştirilmiş olan "Türk Sayıştay'ının yeni denetim modeli dünya standartlarıyla uyumludur ve belediyelerde bu model uygulanmaktadır" denencesi doğrulanmıştır. Yasal düzenlemeler, hazırlanan denetim rehberleri, kamuoyuna açıklanan raporlar ve belediyelerde uygulanan denetimler dünya standartlarıyla uyumludur.

Çalışma kapsamında Sayıştay'ın belediyelerde yayınlamış olduğu raporlar incelenmiş ve yeni denetim modeli süreci ortaya konulmuştur. Sayıştay'ın yeni denetim modelinde 2012 yılında yayınlamış olduğu ilk raporlardan sonra her yıl denetim raporlarında temel başlıkları aynı şekilde yayınladığı halde bulgularda içerik ve yöntem bazında bazı değişiklikler yaptığı tespit edilmiştir. Olumlu yönde yapılan bu değişikliklerle birlikte 2017 yılında yayınlanan raporların daha anlaşılır ve detaylı olduğu görülmüştür. Raporlardaki evrilmenin, belediyelerde, daha çok bulguların ortaya çıkış nedenleri de sorgulanarak belediyeleri suçlamak yerine tavsiyelerde bulunmak şeklinde dönüştüğü gözlemlenmiştir.

Aşağıda Sayıştay'ın belediyelere yönelik denetimleri sonucunda tespit edilmiş olan sorun alanları doğrultusunda geliştirilmiş olan öneriler şu şekilde maddelenmiştir:

- Bulgulardan yola çıkılarak belediyelerde kamu zararı riskinin oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Sayıştay'ın tespitlerine göre belediyelerde öncelikle etkin bir iç kontrol sistemi kurulmalı ve faaliyetler kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izlemeyi barındıran bir sistem

çerçevesinde yürütülmelidir. Bu sayede kamu kaynağı korunacak ve ihtiyaç dışı harcamalar önlenerek tasarruf sağlanacaktır.

- Yasal düzenlemelere göre mahalli idareler seçimlerinden sonraki altı ay içinde Belediyeler, kalkınma planı ve programlarına uygun bir şekilde stratejik plan hazırlamakla yükümlüdürler. Plan hazırlanırken tüm iç ve dış paydaşlar ile üniversitelerin görüşü alınmaktadır. Nüfusu 50.000'in altındaki belediyelerde stratejik plan hazırlama zorunluluğu yoktur. Ancak Sayıştay denetim bulgularında stratejik planların istenilen düzeyde hazırlanmadığı, bazen kağıt üzerinde kaldığı tespitleri vardır. Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılabilmesi için stratejik planlar ve bu çerçevede belirlenen amaç, hedef ve göstergeler ile faaliyetler 5 yıllık bir stratejik planlama dahilinde ulaşılabilir hedefler konulmak suretiyle yapılmalı, her yıla ait performans programı hazırlanarak amaç ve hedefler finanse edilmeli ve yıl bitiminde ulaşılan, ulaşılamayan hedefler faaliyet raporları ile kamuoyuna duyurulmalıdır.

- Kamu hizmetlerinin görülebilmesi için kaynak sağlanması gerekir. Belediye kaynak olarak vergi ve harç gelirleri ile merkezi otoriteden sağlanan gelirleri kullanır. Bu gelirlerin toplanmasında gerekli özen gösterilerek adil ve eşit bir yaklaşım sergilenmelidir. Ayrıca gelirlerin kullanımında israf önleyici tedbirler alınmalı ve kamu gelirleri en etkili şekilde kullanılmalıdır.

- Sayıştay'ın yeni denetim modeli uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur. Ancak bu denetim modelinin etkin bir şekilde yürütülebilmesinin temel şartı gerek Sayıştay mensuplarının gerekse denetim alanındaki belediyelerin modeli tam olarak anlayıp benimsemeleridir. Sayıştay'ın yeni denetim modelinin belediyelere benimsetilmesi sayesinde belediyeler denetime daha hazırlıklı olacak ve önceden tedbirlerini alarak etkin bir denetime ortam sağlayacaklardır.

- Sayıştay mensuplarının alanlarıyla ilgili yeterli eğitimi aldıkları düşünülmekle birlikte belediyelerde bu konuda eksiklikler olduğu düşünülmektedir. Çünkü Sayıştay tarafından yöneltilen bulguların tamamına yakını belediyelerce kabul edilmiş ve tekrarlanmayacağı taahhüt edilmiştir. Oysaki bazı konularda yapılan işlem mevzuata uygun ve belediyenin kendi özelinde yasal altyapısı bulunduğu halde

belediye bulguyu kabul ederek onaylamıştır. Telek vd. (2018)'nin yapmış oldukları çalışmada bu durum analiz edilmiştir.

Çalışma ile Türk Sayıştay'ının yeni denetim modeli analiz edilmiş ve belediyeler özelinde bugüne kadar üretilen raporlar incelenmiştir. Yeni denetim modelinin uygulandığı belediyelerde oldukça fazla sayıda bulgu elde edilmiş olmakla birlikte Sayıştay'ın yeni modelinin etkin olarak uygulandığı değerlendirilmektedir.



## KAYNAKÇA

- Akgündüz, A. (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Aksoy, M., Geçgel, B., Öz, Y. (2018). *Sayıştay Hesap Yargısı*. 1.Baskı. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Aktalay, A., Abdulkakimoğulları, E. (2010). Yerel Yönetimlerde Dış Denetimin Amaç Bakımından Değerlendirilmesi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, 12, 179–201.
- Alptürk, G. (1990). INTOSAI Denetim Standartları INTOSAI Denetim Standartları Komitesi Yayını. Haziran 1987. *Sayıştay Dergisi*, 2, 52-59. Çev.Gül Alptürk
- Ambler, S.T.(2018) The Church and Magna Carta in the thirteenth century, in Magna Carta: history, context and influence, ed. L. Goldman (2018), pp. 41–50.
- Atay, C. (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi*. 2.Baskı. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Avcı, M.A. (2012). *Sayıştay'ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi. Erzurum.
- Avcı, M.A. (2014). *Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştay'ının Değerlendirilmesi*. 29.Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014, Antalya
- Ayanoğlu, A. (2012). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Bütçenin Denetimi*. Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Aydın, A., Çürük, T. (2017). Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri. Çukurova Üniversitesi. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 26, 2, 226-238.
- Barzelay, M. (1996). *Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions, Performance Auditing and the Modernization of Government*. OECD-PUMA Publications, Paris'den aktaran Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. Ankara: Sayıştay 145.Yıl Yayınları.
- Bayar, D. (2005). Sayıştayın Anatomisi. *Maliye Dergisi*, 148, (Mart-Nisan 2005). 63-81.
- Bayrak, M., Avcı, M.A. (2012). Yüksek Denetim Kurumlarının Denetim Kapsamı. *Sayıştay Dergisi*. 86, 101-113.
- Belanger, M. (1994). *Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri*. (TODAİ tarafından 13 Ekim 1994 tarihinde Ankara'da düzenlenen konferanstan hareketle kaleme alan: Durmuş Tezcan), *Sayıştay Dergisi*. 17, (Nisan-Haziran 1995), 5
- Bozdoğan, D., İlk, E. (2016). *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives* 4 (2), 28–38
- Caldeira, V. (2008). *The European Court of Auditor's Perspective on The Management and Control of EU Funds*. Polytechnical Studies Review, Vol: 6, No: 10, 7-27.

- Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*. Yayın No:2007/374, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları. 1-312
- Cankaya, Ş. (2014). Mali Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik. *Sayıştay Dergisi*, 94, 143-146.
- Cornelia, D. (2012). *Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions*. Annals of Faculty of Economics, Vol 1, Issue 1.
- Çöpoğlu, M. (2017). *6360 Sayılı Kanun Ekseninde Yerel Yönetim Reformları Değerlendirme Projesi Çalıştayları*. 1, İstanbul: Der Yayınevi
- Demirbaş, T., Çetinkaya, Ö. (2018). *Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim*. 1.baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Dunn, J. (1996). *Auditing Theory & Practice*. Prentice Hall
- Durmuş, A.F., Otlu, F., Özkan, Ö. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*. 9, 1, 66-88
- Eryılmaz, B.(2015). *Kamu Yönetimi*. 8.baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınevi.
- Falay, N. (1997). Denetim, Verimlilik Etkinlik Tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*. 25, 18-30.
- Frese, E.(1968). *Kontrol und Unternehmungsführung. Entscheidungs und Organisationstheoretische*. Bergeron, 43
- Feyzioğlu, N.B. (1993). Sayıştay ve Parlamento. *Sayıştay Dergisi*. 13, 23-35.
- Fındıklı, R. (2009). *İdare Hukuku*. Ankara: Selim Kitabevi
- Geist, B. (1981), "State Audit: An Introduction", State Audit - Development in Public Accountability, (Ed. B. Geist), State Comptroller's Office (Israel), p.3'den aktaran Köse, H.Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. Ankara: Sayıştay 145.Yıl Yayınları.
- Gözler, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Gözübüyük, A.Ş. (2014). Sayıştay. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*. 17, 303-318.
- Gözübüyük, A.Ş. (2016). *Yönetim Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (1999). *İdare Hukuku*. 4.Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Güney, H. (1994). *İdarenin İç Denetimi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi. SBE. İstanbul.
- Gürbüz, S., Şahin, F. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. 4 baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Gürhan, H. H. (1997). Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*. 25, 37-42.
- Güven, A., Acungil, Y. (2015). *Türkiye ve Fransa Merkezi İdaresinin Mali Denetiminde Sayıştayın Rolü*. 10/1, 100-120



- Hicks, H. G. (1972). *Örgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından* (Çev. Tekn.Editör Osman Tekok. Bintuğ Aytek ve Birol Bumin). I.cilt 2.baskı. USA:McGraw-Hill, Inc.
- Holmes, A., S. O. W. (1975). *Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri*. (çev. Oğuz Göktürk), Bilgi Yay. Der. Cilt 1, Yayın No 5, Ankara.
- İnan, A. (1985). Sayıştay Yargılaması ve Sayıştay'ın Yargı Düzenindeki Yeri. *Danıştay Dergisi*. 15, 56-57
- İnan, Atilla (1992), Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, Ankara, ss.1-216
- Kazan, A. (2010). 5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın TBMM'ye Sunacağı Raporlar. *Dış Denetim Dergisi*. 1, 192-201.
- Keleş, R. (2016). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*. İstanbul: Cem Yayınevi.
- Keleş, R., Yavuz, F. (1983). *Yerel Yönetimler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetçi*. 4.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi'nden aktaran Şahiner, M.E. (2011). *Kamu Sermayeli Şirketlerin Denetimi ve Şirket Yöneticilerinin Hukuki Sorumluluğu*. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir
- Khan, M.A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. *Sayıştay Dergisi*. 19, 15-30, Çev. Faruk Eroğlu
- Kılıçaslan, A., Adıgüzel, Ş. (2018). *Yerel Yönetimlere Yönelik Sayıştay Performans Denetimlerinin Sonuçları ve Etkileri Üzerine Bir Alan Araştırması: Belediyeler Örneği*. II.Uluslararası Ekonomi, Siyaset ve Yönetim Sempozyumu. Bildiri Kitabı, 93-112
- Köse, H. Ö. (1999). Denetim ve Demokrasi. *Sayıştay Dergisi*, 33, 62-85.
- Köse, H. Ö. (2007). Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu. *Sayıştay Dergisi*.65(Özel). 111-150.
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*.Ankara: Sayıştay 145.Yıl Yayınları
- Köse, H.Ö. (2001). *Parlamento Adına Denetim İşlevi Ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento İle İlişkileri*. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40.Seri, 24-58
- Kuluçlu, E. (2006). Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine. *Sayıştay Dergisi*. 63, 3-37.
- Küçük, H. (2015). *Türkiye'de Belediye Şirketlerinin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme*. Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives 3(1), 39-52
- Meşe, M. (2011). Belediye Şirketleri Üzerine Bir Değerlendirme. *SAYDER Dış Denetim Dergisi*. Nisan, Mayıs Haziran 2011. 203-2015

- Mil, H.İ. (2016). *Türk Kamu Denetim Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Mulgan, R. (2000). "Accountability: An Ever-Expanding Concept?" *Public Administration*, Vol.78, No.3, p.555-574
- Muratoğlu, T. (2014). Almanya Federal Cumhuriyeti'nde Devlet Yapılanması. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVIII, Y. 2014. 2*, 291-366
- Mutluer, M.K., Öner, E. ve Coşkun, A. (2014). *Sayıştay Hukuku*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları
- Ortaylı, İ. (1979). *Türkiye İdare Tarihi*. Ankara: TODAİ Yayınları
- Ömürgönülşen, U. (1997). The New Public Management. *AÜSBF Dergisi*. 52: 517-566.
- Özekicioğlu, S. (2018). *İktisat Politikası Araştırmaları Dergisi Journal of Economic Policy Researches*. 5, 1. 73-86
- Özer, M.A. (2005). Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi. *Sayıştay Dergisi*. 59, 3-46.
- Pehlivan, O. (2017). *Devlet Bütçesi*. Yayın No: DB 4, 4.baskı, Trabzon
- Pişkin, D. (2011). Fransa'da Merkezi İdarenin Yerel Yönetimler Üzerinde Denetimi. *Denetim Dergisi*. 116 (Ekim Aralık). 53-58
- Sadioğlu, U., Özacit, İ., Ömürgönülşen, U. (2015). Yeni Büyükşehir Belediyesi Modeli: Türkiye'de Değişen/Değişmeyen Merkezileşme ve Adem-i Merkezileşme Politikaları. *Yasama Dergisi*. 30, 70-92.
- Sakal, M., Kesik, A., Akdemir, T. (2014). *Mali Yerinden Yönetim: Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler*. 1.baskı. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Selen, U., Taytak, M. (2017). Türkiye'de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay'ın Konumu. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 19, 1, Haziran 2017, 193-223
- Selimoğlu, S.K., Uzay, Ş. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Stettler, H. F. (1982). "Auditing Principles", A System Based Approach, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1982, s.81-96'dan aktaran Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Şahin İpek, E.A. (2017). *Yerel Yönetimlerde Mali Denetim*. Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi (Ed. Kamil Tüğen, Serpil Ağcakaya, Emine Uzunali. Bursa: Ekin Yayınevi. 331-364.
- Şanlı, İ. D., Çiçek, Ş.E. (2015). *Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim*. 96 (Ocak-Mart), 5-23
- Şensoy, F.(2018). Osmanlı İmparatorluğu'nda Mali Yönetim Denetim Ve Soruşturma, Bir Müsadere Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Nisan/2018. 53-86
- Şirin, M. (2006). Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*. 61, 23-36

- Telek, C., Kılıçaslan, A., Telek, A. (2018). *Kent Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Etkin Belediyecilik Uygulamaları*. Ed., Mehmet Mecek, Bekir Parlak, Emin Atasoy, Nobel Yayıncılık, Aralık 2018, 1473-1483
- Tezel, C. (2001). *Denetim Yönetimi Türkiye’de Yönetimsel Denetimin Yapısı ve İşleyişi*. Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mersin
- Topcu, D. (2015). *Türkiye’de Yeni Büyükşehir Belediye Sistemi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Toprak, Z. (2014). *Yerel Yönetimler*. Ankara: Siyasal Yayınevi.
- Tortop, N., İsbir, E. G., Aykaç, B., Yayman, H., Özer, M.A., (2017). *Yönetim Bilimi*. 11.baskı Ankara: Nobel Yayınevi.
- Tufan, M., Görün, M. (2013). Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135.
- Tüğen, K., Demirhan, H. (2017). *Kamu Mali Yönetimi ve Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı*. Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi (Ed. Kamil Tüğen, Serpil Ağcakaya, Emine Uzunali). ss.33-61. Bursa: Ekin Yayınevi,
- Uluatam, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi*. 10.baskı. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Uz, A. (2005). Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 54, 4, Yıl 2005, 361-374.
- Uzun, Y. (2018). Yüksek Denetim Kurumlarında Etik Yönetim ve Altyapı Uygulamaları. *Sayıştay Dergisi*. 109, 27-55.
- Walker, M.D. (2005). Audit Profile: Government Accountability Office of the United States. *International Journal of Government Auditing*, Temmuz, Çev., Parlak, M. (2005). *Sayıştay Dergisi*.58, 137-143
- Yalçın, S. (2017). *Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı Ve Mali Performans*. No:43, Ankara: T.C.Sayıştay Başkanlığı Yayınları
- Yereli, A.B., Ünal, M. (2014a), *Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları*. Editör: Mustafa Sakal, Ahmet Kesik, Tekin Akdemir, "Mali Yerinden Yönetim: Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye’ye İlişkin Değerlendirmeler. 1.baskı. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Yereli, A.B., Ünal, M. (2014b). *Yerel Yönetimlerde Bütçe Hakkına Dayalı Hesap Verilebilirlik Sürecinde Denetim Mekanizmaları: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Editör: Mustafa Sakal, Ahmet Kesik, Tekin Akdemir, "Mali Yerinden Yönetim: Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye’ye İlişkin Değerlendirmeler. 1.baskı, Ankara: Nobel Yayınevi.
- Yılancı, F.M., Yıldız, B., Kiracı, M. (2013). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık

## İnternet Kaynakları

- Adalet Bakanlığı. (2018, 12 Aralık). Erişim adresi: <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf>
- Adalet Bakanlığı. (2019, 1 Ocak ). Erişim adresi: <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf>
- Avrupa Birliği Başkanlığı. (2018, 22 Kasım). Erişim adresi: [https://www.ab.gov.tr/\\_45633.html](https://www.ab.gov.tr/_45633.html)
- Bezirci ve Karasioğlu (2019, 1 Şubat). Erişim adresi: <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423912234.pdf>
- Board of Audit of Japan. (2019a, 11 Ocak). Erişim adresi: <http://www.jbaudit.go.jp/english/index.html>
- Board of Audit of Japan. (2019b, 3 Şubat). Erişim adresi: [http://www.jbaudit.go.jp/english/img/effort/procedure\\_1.jpg](http://www.jbaudit.go.jp/english/img/effort/procedure_1.jpg)
- Bundes Rechnungshof. (2019, 2 Şubat) Erişim adresi: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/organisation/stellung>
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2018, 15 Aralık). Erişim adresi: <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7693.ingiltere-konsolide-staj-raporu.pdf?0>
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2019a, 10 Şubat). Erişim adresi: <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712.imfmsydmlik2007pdf.pdf?0>
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2019b, 10 Nisan). Erişim adresi: <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11265.01-2018-10-8taslak-rehber-aciklamalar2019-2021pdf.pdf?0>
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2019c, 7 Ocak). Erişim adresi: <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html>
- Cour des Comptes. (2018, 20 Aralık ). Erişim adresi: <https://www.ccomptes.fr/en>  
<https://www.eca.europa.eu/en/Pages/History.aspx>
- Erginay,A.(t.y).Yeni Japon Anayasası. Erişim adresi <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/245/2202.pdf>
- International Information Programs. (2019, 20 Şubat) Erişim adresi: [http://www.usemb-ankara.org.tr/About\\_America\\_Government/state.htm](http://www.usemb-ankara.org.tr/About_America_Government/state.htm)
- İçişleri Bakanlığı. (2019a, 15 Mart), Erişim adresi: <https://www.icisleri.gov.tr/strateji/faaliyet-raporlari>
- İçişleri Bakanlığı. (2019b, 12 Nisan), Erişim adresi: <https://www.icisleri.gov.tr/mulkiyeteftis/mulkiye-teftis-kurulu-tarihcesi>

- Kamu İç Denetçileri Derneği. (2019, 11 Ocak). Erişim adresi:  
<http://www.kidder.org.tr/?p=852>
- Kamuda İç Denetim ve Geleceği Paneli (2019, 1 Şubat). Erişim adresi:  
<https://dergipark.org.tr/download/article-file/208789>
- National Audit Office. (2018, 20 Ekim). Erişim adresi: [https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State Audit Book.pdf](https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State-Audit-Book.pdf)
- Sayıştay Başkanlığı. (2018a, 20 Ekim). Erişim adresi:  
[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI\\_1.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI_1.pdf)
- Sayıştay Başkanlığı. (2018b, 20 Ekim). Erişim adresi:  
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61>
- Sayıştay Başkanlığı. (2018c, 21 Ekim). Erişim adresi:  
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=92>
- Sayıştay Başkanlığı. (2018d, 11 Kasım). Erişim adresi:  
[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi\\_notlari/SayistayraporlariTBMM.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/SayistayraporlariTBMM.pdf)
- Sayıştay Başkanlığı. (2019a, 11 Ocak). Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/>
- Sayıştay Başkanlığı. (2019b, 15 Mart). Erişim adresi:  
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=61>
- Sayıştay Başkanlığı. (2019c, 15 Mart). Erişim adresi:  
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=95> "Sayıştay Denetim Rehberleri",
- The U.S. Government Accountability Office. (2019, 10 Ocak). Erişim adresi:  
<https://www.gao.gov/about/>
- Türk Dil Kurumu. (2019, 8 Ocak). Erişim adresi:  
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=KANIT](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=KANIT)
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2019, 12 Şubat). Erişim adresi:  
<http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>

## **EKLER**

**Ek 1: Olumlu Görüş Barındıran Örnek Bir Denetim Raporu**



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**BİLECİK BELEDİYESİ**

**2016 YILI**

**SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

**Eylül 2017**

## İÇİNDEKİLER

1- KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ.....	3
2- DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU.....	4
3- SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	5
4- DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	5
5-DENETİM GÖRÜŞÜ.....	6
6- EKLER.....	7



## TABLÖLAR

**Tablo 1:** 2016 Yılı Gelirleri.....1

**Tablo 2:** 2016 Yılı Giderleri.....1





## 1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA

### BİLGİ

Kurumda mali işlemlerin muhasebe kayıtları Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde yapılmakta, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi uygulanmaktadır.

Kurumun 2016 yılı bütçesi 65.000.000,00 TL gelir ve 65.000.000,00 TL gider olarak hazırlanmıştır. 2016 yılı geliri 53.364.068,87 TL olarak gerçekleşmiş olup gelir bütçesi gerçekleşme oranı % 89'dur. 2016 yılı gideri 49.004.018,99 TL olarak gerçekleşmiş olup gider bütçesi gerçekleşme oranı % 75'tir.

Kurumun 2016 yılı gelir ve giderleri aşağıda gösterildiği gibidir.

<b>Tablo 1: 2016 Yılı Gelirleri</b>	
<b>Açıklama</b>	<b>Gelir Toplamı (TL)</b>
Vergi Gelirleri	7.991.478,41
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	10.317.678,53
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	3.465.693,43
Diğer Gelirler	31.571.165,68
Sermaye Gelirleri	62.336,97
Red ve İadeler (-)	-44.314,15
<b>Net Bütçe Geliri</b>	<b>53.364.068,87</b>

<b>Tablo 2: 2016 Yılı Giderleri</b>	
<b>Açıklama</b>	<b>Gider Toplamı (TL)</b>
Personel Giderleri	9.979.207,45
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi	1.729.414,72
Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	24.052.747,86
Faiz Giderleri	4.106.946,40
Cari Transferler	1.084.510,48
Sermaye Giderleri	8.051.192,08
<b>Toplam</b>	<b>49.004.018,99</b>

## **2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU**

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerinden denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

## **4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI**

Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürünün belirlenmesine esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.

Bu hususlarla ilgili denetim sonucunda denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir.

## **5. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Bilecik Belediyesinin 2016 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.



**Ek 2: Şartlı Görüş Barındıran Örnek Bir Denetim Raporu**



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**MUĞLA FETHİYE BELEDİYESİ**

**2017 YILI**

**SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

**Ekim 2018**

## İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ...	1
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU.....	2
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	3
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI .....	3
5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI.....	4
6. DENETİM GÖRÜŞÜ .....	7
7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER.....	7

## 1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA

### BİLGİ

Kurum, mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir. Kurumun kullanmış olduğu muhasebe sistemi tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemidir. Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar nakit akışlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir.

Fethiye Belediyesi 2016 ve 2017 mali yılları gelir ve gider bütçe büyüklükleri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

<b>Tablo 1. Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu</b>			
<b>HESAP</b>	<b>GİDERİN TÜRÜ</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>KODU</b>			
<b>830</b>	Personel Giderleri	23.189.019,43	25.082.359,35
<b>830</b>	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi	4.139.045,89	4.445.283,61
<b>830</b>	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	35.658.843,83	48.557.027,12
<b>830</b>	Faiz Giderleri	76.942,88	-
<b>830</b>	Cari Transferler	654.653,61	382.593,42
<b>830</b>	Sermaye Giderleri	25.097.524,29	14.418.257,43
<b>830</b>	Sermaye Transferleri	2.804.205,18	2.336.737,34
<b>BÜTÇE GİDERLERİ TOPLAMI</b>		<b>91.620.235,11</b>	<b>95.222.258,27</b>

<b>Tablo 2. Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu</b>			
<b>HESAP</b>	<b>GELİRİN TÜRÜ</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>KODU</b>			
<b>800</b>	Vergi Gelirleri	32.258.729,44	36.070.447,08
<b>800</b>	Teşebbüs Ve Mülkiyet Gelirleri	18.348.665,38	16.966.984,78
<b>800</b>	Alınan Bağış Ve Yardımlar İle Özel Gelirler	267.924,92	300.000,00
<b>800</b>	Diğer Gelirler	33.972.037,34	40.949.373,73
<b>800</b>	Sermaye Gelirleri	1.113.717,81	1.914.816,07
<b>BÜTÇE GELİRLERİ TOPLAMI (A)</b>		<b>85.961.074,89</b>	<b>96.201.621,66</b>
<b>BÜTÇE GELİRLERİNDEN RED VE İADELER</b>			
<b>810</b>	Vergi Gelirleri	283.694,95	311.793,19
<b>810</b>	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	100,00	4.762,28
<b>810</b>	Alınan Bağış ve Yardımlar		
<b>810</b>	Diğer Gelirler	69.995,52	44.065,69
<b>810</b>	Sermaye Gelirleri		
<b>BÜTÇE GELİRLERİNDEN RED VE İADELER TOPLAMI (B)</b>		<b>353.790,47</b>	<b>360.621,16</b>
<b>NET BÜTÇE GELİRİ (A-B)</b>		<b>85.607.284,42</b>	<b>95.841.000,50</b>

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe etkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup denetim bunlar ile usul ve esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Kasa sayım tutanağı,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Alınan çekler sayım tutanağı,
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,
- Teminat mektupları sayım tutanağı,
- Değerli kağıtlar sayım tutanağı,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetimi hesabı icmal cetveli
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu.

Denetim görüşü, kamu idaresinin temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

## **2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU**

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

### 3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

### 4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürünün belirlenmesine esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.

Bu hususlarla ilgili denetim sonucunda denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir.

### 5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

#### **BULGU 1: Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması**

Belediyenin çeşitli kamu kuruluşlarına tahsis ettiği taşınmazların, Net Değer Hesabı'na kaydedilmek suretiyle muhasebe kayıtlarına alınmadığı anlaşılmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde maddi duran varlıklar hesap grubuna ilişkin işlemler 187 nci maddede açıklanmıştır. Yönetmeliğin "*Hesap grubuna ilişkin işlemler*" başlıklı 187 inci maddesinde:

"...

*Kamu idaresinin mülkiyetinde olan taşınmazlardan diğer kamu idarelerine tahsis edilenler ve kamu idarelerince tahsisli olarak kullanılanlar yardımcı hesaplar itibarıyla izlenir. Taşınmazların*



*tahsisinin kaldırılmasına karar verilmesi halinde taşınmazı tahsis eden idare ile taşınmazın tahsis edildiği idarenin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimleri tarafından tahsise ilişkin muhasebe kayıtları kapatılır.*

...

*4) Tahsis edilen taşınmazlardan, Hazineye ait olanlar milli emlak birimlerinde, diğer kamu idarelerine ait olanlar ise yetkili birimlerce muhasebe birimlerine bildirilerek gerekli kayıtların yapılması sağlanır.*

*5) Kamu idaresinin mülkiyetinde olan taşınmazlar, bunlardan diğer kamu idarelerine tahsis edilenler ve kamu idarelerince tahsisli olarak kullanılanlar yardımcı hesaplar itibarıyla izlenir.”*

Denilmektedir.

Yine mezkûr Yönetmeliğin 250 Arazi ve Arsalar Hesabı, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252 Binalar Hesaplarının niteliğinin anlatıldığı ilgili hükümlerinde bu hesapların, eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazlar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Buna göre, tahsise konu edilen taşınmazlar tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden ilgili hesaba alacak, 500 Net Değer Hesabına borç kaydedilmelidir. Ayrıca, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarı 500 Net Değer Hesabına alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilmelidir.

Belediye 2017 hesap ve işlemleri incelendiğinde yukarıda belirtilen mevzuat hükmü gereği belediyenin tahsis ettiği taşınmazları muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden Binalar Hesabına alacak ve Net Değer hesabına borç, ayrılmış amortisman tutarının Net Değer Hesabına Alacak, Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydetmesi gerekirken mezkur kaydın yapılmaması nedeniyle söz konusu tutarlar kadar ilgili hesapların doğruyu ve gerçeği yansıtmadığı düşünülmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Belediyemizce çeşitli kamu kurumlarına tahsis yapılan taşınmazların muhasebeleştirme işlemi yardımcı hesaplar itibarıyla izlenecektir." denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi tarafından gönderilen cevaptan, kamu kurumlarına tahsis edilen taşınmazların ilgili hesaplarda muhasebeleştirilmesine yönelik çalışmaların başlatılacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bulgu konusu hususa yönelik öneri doğrultusunda 2018 yılında kayıtların yapılmaya başlanacağı beyan edilmişse de, yapılacak bu kayıtların 2017 yılı dönem sonu mali tablolarındaki hatayı düzeltici bir etkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

## **BULGU 2: Belediyeye Ait Taşınmazların Değer Tespitinin Yapılmaması ve Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması**

Belediye adına tapuda kayıtlı olan taşınmazların değer tespitinin yapılmadığı ve ilgili muhasebe hesaplarına kaydedilmediği görülmüştür.

02.10.2006 tarih ve 26307 sayı ile yayımlanan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin “*Kayıt ve kontrol işlemleri*” başlıklı 5 inci maddesinde;

*“Taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri, kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıt altına alınmasıdır. Kayıtların belgeye dayanması esastır.”*

Hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki maddenin devamında hangi değer üzerinden taşınmazların kayda alınacağı belirlenmiştir. Anılan madde de tapuda kayıtlı olan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden veya bu bedel belirlenemiyorsa rayiç değer üzerinden kayda alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Belediye adına tapuda kayıtlı olan taşınmazlara ilişkin değer tespitleri Yönetmeliğe uygun olarak yapılmamış ve ilgili muhasebe hesaplarına da taşınmazların kaydı yapılmamıştır. Belediye adına tapuda kayıtlı olan ancak değeri hakkında Belediye tarafından herhangi bir çalışma yapılmamış taşınmazların Yönetmelik hükümlerine uygun olarak değerlerinin belirlenmesi, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği gereği de taşınmazların mali tablolarında gösterilmesi gerekmektedir.

Belediye adına tapuda kayıtlı olan taşınmazların değer tespitinin Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğe uygun olarak yapılması ve taşınmazların ilgili muhasebe hesaplarına kaydedilmesi sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;*** "Belediyemize ait taşınmazların değer tespitlerinin yapılması ve muhasebe kayıtlarına alınması için Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hususları çerçevesinde kayıt kontrolleri yapılacak olup değer tespitlerinin yapılması ve muhasebe kayıtlarına alınması sağlanacaktır. " denilmektedir.

***Sonuç olarak*** Kamu İdaresi cevabında bulgu doğrultusunda gerekli işlemlerin yapılacağı belirtilmektedir. Ancak 25 Maddi Duran Varlıklar Hesap alanı 2017 yılı mali tablolarında hatalı olarak yer almıştır. Konu sonraki denetim dönemlerinde izlenecektir.

## **BULGU 3: Duran Varlıklar için Amortisman Ayrılmaması**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 202 inci maddesinde;

*“257-Birikmiş Amortismanlar Hesabının maddi duran varlık bedellerinin ekonomik ömrü içerisinde giderleştirilmesi ve hesabın yok edilmesini izlemek için kullanılır.”*

Denilmektedir.

Aynı Yönetmeliğin, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabının İşleyişinin konu edildiği 203 üncü maddesinde birikmiş amortismanlar hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtlarının nasıl yapılacağı düzenlenmiştir.

Amortisman; duran varlıkların, aşınma, yıpranma veya eskime payını ifade etmektedir. Maddi duran varlıklar, normal şartlarda bir yıldan daha uzun sürelerde kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıkların ekonomik ömrü boyunca bunların yıpranma paylarının gider yazılması gerekmektedir. Ayrıca, amortisman tabi her bir varlık kalemine, yıl sonunda dönem sonu işlemleri yapılması esnasında amortisman işlemi neticesinde varlığın ne kadar ekonomik ömrü kaldığı gösterilmektedir.

Yapılan incelemelerde; duran varlıklar için amortisman ayrılmadığı tespit edilmiştir. Bu durum duran varlıklar hesap grubunun mali tablolarda hatalı görünmesine neden olmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** "Amortisman tabi varlıklar bulunduğumuz dönem itibari ile 257 nolu hesaba kayıtlar yapılacaktır." denilmektedir

**Sonuç olarak** Kamu İdaresi tarafından verilen cevapta, bulguda belirtilen hususlar kabul edilmiş ve gerekli düzeltme işlemlerinin yapılacağı ifade edilmiştir. Ancak bahsedilen düzeltmeler, 2018 yılı muhasebe işlemlerini ilgilendirdiğinden, 2017 yılı mali tablolarını etkilememektedir. Dolayısıyla, maddi duran varlıklar için yıl sonunda amortisman ayrılmaması, 2017 yılı mali tablolarında hataya sebebiyet vermiştir. Bu nedenle, bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Muğla Fethiye Belediyesinin 2017 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının, Denetim Görüşünün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilatların İlgili Hesabında İzlenmemesi**

4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un "Taksitle ödeme, satış bedelinden pay verilmesi, belediyelere devir" başlıklı 5 inci maddesinde; "... Belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinin tahsil edilen kısımdan öncelikle yerinde muhafaza edilemeyen yapıların tasfiyesinde kullanılmak şartıyla % 10'u, ilgili belediyelerin 20.7.1966 tarihli ve 775 sayılı Kanun hükümlerine göre oluşturulan fon hesabına aktarılır. Kalan kısımdan ise ilgili belediyeye % 30, varsa büyükşehir belediyesine % 10 oranında pay verilir. ...Bu paylar tahsilini takip eden ayın yirmisine kadar ilgili idarelerin hesaplarına aktarılır. ..."

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin Fonun teşkili ve muhasebeleştirilmesine ilişkin "Belirli Bir Amaca Tahsisli Gelirler ve Alınan Paylar" başlıklı 18 inci maddesinin ikinci fıkrasında;

*"20/7/1966 tarihli ve 775 sayılı Gecekondu Kanununun 12 nci maddesi gereği kurulan fonda toplanacak paralar gelir bütçesinin ilgili bölümüne gelir kaydedilir. Diğer taraftan giderbütçesinin ilgili tertibine tahsis amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ödenek konulur. Bu fondan yapılan harcamalarda 775 sayılı Kanunda belirtilen usul ve esaslar uygulanır."* Hükümleri yer almaktadır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğın 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat hesabına ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 274 üncü maddesinde, bu hesabın bütçe ile ilişkilendirilmeksizin mevzuatları gereği, diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilatların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiş 275 inci maddesinde ise hesabın işleyişi açıklanmıştır.

Yapılan incelemelerde;

- Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinden %10 ve %30'luk belediye payı olarak gelen 1.344.974,36 TL'lik tutarın tamamının 800.06.01.05.02 nolu Arsa Satışından Alınan Paylar Hesabına kaydedildiği, fon hesabına aktarılması gereken %10'luk orana isabet 363.506,58 TL'nin tutarın tespit edilmeyerek doğrudan gelir hesaplarına kaydedildiği,
- Mevzuatı gereğince diğer kamu kurumları adına yapılan tahsilatlardan, taşınmaz kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla tahsil edilen katkı payı, Belediyece Büyükşehir'e gönderilmesi gereken otopark bedeli ve kefalet sandığına gönderilmek üzere kesilen paylardan 223.871,86 TL'nin 333 Emanetler Hesabında takip edildiği görülmüştür.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri gereği bütçe ile ilişkilendirilmeden diğer kamu idareleri adına tahsil edilen paylar ile 775 sayılı Kanun hükümlerine göre oluşturulan fon hesabına aktarılması gereken tutarların 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Bu durum mali tablolarda yer alan 333. Emanetler Hesabının 223.871,86 TL fazla, 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat hesabının ise (223.871,86+363.506,58 ) 587.378,44 TL eksik görünmesine neden olmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** "Belediye ve mücavir alan sınırları içerisindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinin tahsil edilen kısmından belediyemize aktarılan paylardan % 10'luk kısmı için 08.05.2018 tarih ve E.5167 sayılı yazımız ile T.C.Ziraat Bankası Fethiye Şubesinde fon hesabı açılmış ve 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat hesabında izlenecektir.

Ayrıca Büyükşehir Belediyesi Otopark Bedeli, Kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla tahsil edilen katkı payı ve kefalet sandığına gönderilmek üzere kesilen payların da 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat hesabında izlenmesi sağlanacaktır." denilmektedir.

**Sonuç olarak** Bulguda belirtilen hususlarla ilgili olarak kurum tarafından gerekli düzenlemelerin yapılacağı belirtilmiştir. Ancak 2017 yılı için bir düzenleme yapılamayacağından hatanın etkisi 2017 yılı için devam etmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

## **BULGU 2: Kamu İdareleri Payları Hesabının Kullanılmaması**

Fethiye Belediyesi'nin, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilip, özel kanunları gereğince diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan tutarların 363 Kamu İdareleri Payları Hesabında izlenmediği tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 276 ncı maddesinde:

*"(1) Bu hesap, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilip, özel kanunları gereğince diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan tutarların izlenmesi için kullanılır."*  
Denilmektedir.

Yönetmeliğin 277 nci maddesinde; bütçe geliri olarak tahsil edilip, özel kanunları gereğince diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan tutarlar bir taraftan 363 Kamu İdareleri Payları Hesabına alacak, 630 Giderler Hesabına borç; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedileceği, bu hesapta kayıtlı tutarlardan nakden veya mahsuben ödenen tutarların ise 363 Kamu İdareleri Payları Hesabına borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Büyükşehir çevre temizlik payının tahakkuk ve ödenmesine ilişkin muhasebe kayıtlarında, söz konusu pay tutarı kadar 103 Verilen Çekler ve Gönderme Hesabına alacak, karşılığında 600 Gelirler Hesabı, 120 Alacaklar Hesabı ve 121 Takipli Alacaklar Hesabına borç kaydedildiği, yine bütçe hesaplarında bu pay tutarı kadar 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabına borç, 805 Gelir Yansıtma Hesabına alacak kaydedildiği görülmüştür.

Büyükşehir çevre temizlik payı gibi diğer kurumlara aktarılmak üzere bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların 363 Kamu İdareleri Payları Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Fethiye Belediyesi'nce bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen ve özel kanunları gereği diğer kurumlara aktarılmak üzere Büyükşehir Çevre Temizlik Payı vb. paylara tutarların 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı ve ilgili diğer hesaplarda işlem yapılması ve izlenmesi sağlanacaktır." denilmektedir.

*Sonuç olarak* İdare, bulguda belirtilen hususlar çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapacağını ifade etmiş dolayısıyla bulguya iştirak etmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

### **BULGU 3: Muhasebe Kayıtlarında Yer Almayan Arsaların Satışına İlişkin İşlemlerin Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 187 nci maddesinde henüz kayıtlara alınmamış olan maddi duran varlıklardan herhangi bir nedenle elden çıkarılanlar, öncelikle elden çıkarma değerleriyle, ilgili maddi duran varlık hesabı ve 500 Net Değer hesabına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirileceği hükmü yer almaktadır.

Kurum 2017 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesinde, belediye tarafından 13 adet arsanın 297.803,70 TL 'ye satıldığı, satış tutarı kadar 120 gelirlere Alacaklar Hesabı veya 127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabına borçlu, 600 Gelirler Hesabına alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirildiği görülmüştür.

Anılan Yönetmelik hükmüne göre, muhasebe kayıtlarında yer almayan söz konusu arsaların satış işlemleri, öncelikle taşınmazların elden çıkarma değeri olan 297.803,70 TL'nin 250 Arazi ve Arsalar Hesabına borç, 500 Net Değer Hesabına ise alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bu durum, Kurum mali tablolarında yer alan 500 Net Değer Hesabının 297.803,70 TL eksik, 600 Gelirler Hesabının ise bu tutar kadar fazla görünmesine neden olmaktadır.

*Kamu idaresi cevabında;* "Muhasebe kayıtlarında yer almayan arsaların satışlarına yönelik olarak yapılacak muhasebeleştirme işlemleri 250 Arazi ve Arsa Hesabı ve 500 Net Değer Hesaplarında izlenmesi sağlanacaktır." denilmektedir.

*Sonuç olarak* Kamu idaresi cevabında arsa satışlarının muhasebeleştirilmesinin hatalı yapıldığı ve bundan sonra mevzuata uygun şekilde yapılacağı belirtilmekle birlikte bu durum 2017 yılı mali tablolarında oluşan hatalı kayıtları değiştirmemektedir. Yapılan hatalı kayıt, Kurum mali tablolarında yer alan 500 Net Değer Hesabının 297.803,70 TL eksik, 600 Gelirler Hesabının ise bu tutar kadar fazla görünmesine neden olmaktadır.

### **BULGU 4: Eğlence Vergisi Mükellefi Olan Bazı İşletmelerden Eğlence Vergisi Alınmaması**

Belediye sınırları içerisinde yer alıp eğlence hizmeti sunan bazı işletmeler için eğlence vergisi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile belediye ve mücavir alan sınırları içindeki eğlence faaliyetleri eğlence vergisinin konusuna alınmıştır. Kanunun 17 ve 21 inci maddelerinde belirtilen ve belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetlerinin eğlence vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Kanunun 21 nci maddesinde ise eğlence vergisinin konusuna giren faaliyetler sayılmış, maddenin 1/5 nolu ayrımında, sirkler, lunaparklar, çalgılı bahçeler ve

benzerlerinden %20 oranında eğlence vergisi alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca Kanun'un 20/3'üncü maddesinde, biletle girilmesi zorunlu olmayan bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu salonları gibi eğlence yerlerinde işin mahiyetine göre çalışılan her gün için, Belediye Meclislerince takdir edilecek miktarda eğlence vergisi ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Danıştay 9'uncu Dairesinin 07.11.2007 tarih ve E: 2005/5313, K:2007/3726 sayılı kararında özetle, *“play station salonları biletle girilmesi zorunlu eğlence yerlerinden olmadığından, söz konusu salonlardan belediye meclisince belirlenen tarifeye istinaden eğlence vergisi alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı...”* denilmektedir.

Görüldüğü üzere, Danıştay atari, oyun makinesi ve bilgisayar oyunlarının oynatıldığı play-station oyun salonlarının faaliyetlerinin eğlence vergisinin konusuna girdiği görüşündedir.

Zabıta Müdürlüğünde bulunan ruhsat bilgilerine göre kurum kayıtlarında eğlence vergisi mükellefiyet kaydı olmayan ve faaliyet konusu bar, oyun ve bilorda salonları gibi olan bazı işletmeler için eğlence vergisinin tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı görülmüştür.

**Kamu idaresi cevabında;** "ÇTV mükellefiyeti ve işyeri açma ruhsatları ile eşleştirmeli olarak eğlence vergileri mükellefiyet tespiti yapılacak. Kurulacak olan ekip tarafından yerinde yapılacak olan yoklama işlemleri sonrası eğlence vergisinin alınması sağlanacaktır." denilmektedir.

**Sonuç olarak** İdare, bulguda belirtilen eğlence vergisi mükellefi olan bazı işletmelerden eğlence vergisi alınmaması hususunu tespit yaparak alınmasının sağlanacağını ifade etmiş dolayısıyla söz konusu bulguya iştirak etmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 5: Kiraya Verilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi**

Kurumun mali tablolarında 990 Kiraya Verilen Duran Varlıklar hesabının yer almadığı, dolayısıyla Belediye tarafından kiraya verilen duran varlıkların ilgili hesapta izlenmediği tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “990 - Kiraya verilen duran varlıklar hesabı” ile ilgili 475 inci maddesinde;

*“Bu hesap kurumun, bilançolarında kayıtlı duran varlıklardan kiraya verilenlerin izlenmesi için kullanılır”*

Aynı Yönetmeliğin 476 ncı maddesinde;

*“(1)Kiraya verilen duran varlıklar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

*a) Borç*

*(1) Kiraya verilen duran varlıklar, kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.*

*b) Alacak*

*1 – Kiraya verilen duran varlıklardan kira süresi sona erenler kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı hesabına borç kaydedilir.”*

Hükümleri yer almaktadır.

Belediye tarafından kiraya verilen taşınmazların ilgili hesaplarda izlenerek, yukarıda açıklanan yönetmelik hükümlerine göre işlem yapılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Kiraya verilen taşınmazlarımızla ilgili olarak Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 476 ıncı maddesinde belirtildiği şekilde hesabın çalıştırılması ve izlenmesi sağlanacaktır." denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında bulgu konusu hususa iştirak edilmiş olup bulgu konusu hususun devam edip etmediği sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

**BULGU 6: Kurum Tarafından Eysel Katı Atık Ücreti Takip ve Tahsil İşlemlerinin Yapılmaması**

Kurum tarafından 13.05.2006 tarihinden itibaren alınması gereken evsel katı atık toplama, taşıma ve bertaraf ücretinin alınmadığı görülmüştür.

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 26.04.2006 tarih ve 5491 sayılı Kanun'la değişik "İlkeler" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde; kirlenme ve bozulmanın önlenmesi, sınırlandırılması, giderilmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için yapılan harcamaların kirlenme veya bozulmaya neden olan tarafından karşılanacağı ifade edilmiştir.

Aynı Kanun'un 26.04.2006 tarih ve 5491 sayılı Kanun'la değişik "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde ise "Kirlenme" tanımının "faaliyetleri sırasında veya sonrasında doğrudan veya dolaylı olarak çevre kirliliğine, ekolojik dengenin ve çevrenin bozulmasına neden olan gerçek ve tüzel kişileri", "Eysel katı atık" tanımının ise "tehlikeli ve zararlı atık kapsamına girmeyen konut, sanayi, işyeri, piknik alanları gibi yerlerden gelen katı atıkları" ifade ettiği belirtilmiştir.

Kanun'un 26.04.2006 tarih ve 5491 sayılı Kanun'la değişik 11 inci maddesinin on birinci fıkrasında aynen:

*"Büyükşehir belediyeleri ve belediyeler evsel katı atık bertaraf tesislerini kurmak, kurdurmak, işletmek veya işletmekle yükümlüdürler. Bu hizmetten yararlanan ve/veya yararlanacaklar, sorumlu yönetimlerin yapacağı yatırım, işletme, bakım, onarım ve ıslah harcamalarına katılmakla yükümlüdür. Bu hizmetten yararlananlardan, belediye meclisince*



*belirlenecek tarifeye göre katı atık toplama, taşıma ve bertaraf ücreti alınır. Bu fıkra uyarınca tahsil edilen ücretler, katı atıkla ilgili hizmetler dışında kullanılamaz.”*

Denilmektedir.

Buna göre belediyelerin evsel katı atık dolayısıyla yapacakları harcamaların, bu hizmetten yararlanan kişilerden, yani kirlenmeye, evsel katı atıkların oluşmasına sebep olanlardan alınmasının bir zorunluluk olduğu ifade edilmiştir.

4736 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ürettikleri Mal ve Hizmet Tarifeleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1 inci maddesinde belediyelerin de dâhil olduğu birçok kamu kurum ve kuruluşunca üretilen mal ve hizmet bedellerinde işletmecilik gereği yapılması gereken ticarî indirimler hariç, herhangi bir kişi veya kuruma ücretsiz veya indirimli tarife uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Belediyeler tarafından gerçekleştirilen evsel katı atık toplama işi, kirleten kişilere yapılan bir nev'i hizmettir. Zira, 2872 sayılı Kanun'da da belirtildiği üzere kirleten kişinin bu kirliliğin giderilmesi için yapılacak harcamaları karşılaması Kanun'un temel prensiplerindedir. Dolayısıyla bu hizmet için ücret tarifesi belirlenip, masrafların kirlenmiş kişilerden alınması gerekirken bu hususun yerine getirilmemesi veya eksik uygulanması, hem 2872 hem de 4736 sayılı Kanun'a açıkça aykırıdır.

Yapılan incelemelerde, Fethiye Belediyesi tarafından 2017 yılı için atık bertaraf ücret tarifesinin belirlendiği, fakat evsel atıklar için herhangi bir ücret tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı görülmüştür.

***Kamu idaresi cevabında;*** Evsel Katı Atık Tarife çalışmaları tamamlanmış olup söz konusu ücretlerin su faturaları ile tahsil edilmesi gerekmektedir. Ancak Muğla Su ve Kanalizasyon İdaresi (MUSKİ) ile tahsilat konusunda işbirliği gerçekleştirilememiştir. Ayrıca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından ilgili yönetmeliğe uyum sağlayamamış idareler için Evsel Katı Atık Ücreti tahsilatı sürekli ertelenmiştir.

Yapılacak olan hizmet sözleşmelerine yönelik Çevre ve Şehircilik Bakanlığına 10.09.2014 tarih ve 7952 sayılı yazımız ile görüş sorulmuş ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının 30.10.2014 tarih ve 13863 sayılı cevabı ile hizmet sözleşmelerinin yapılması gerektiği görüşü bildirilmiştir. Belediye olarak hizmetten yararlanan mükellefler ile yapılan görüşmelerde imza atmaktan imtina ettikleri görülmüş olup sözleşme yapılmamasının bir müeyyidesinin bulunmaması karşısında da çıkar yol bulunamamıştır.

İlgili bakanlığın yayımlanmış olduğu yönetmelikte kurumlar olarak karşılaşılan sorun ve sıkıntıların giderilebilmesi amacıyla Teftiş Kurulu Müdürlüğümüzce Çevre ve Şehircilik Bakanlığına 10.02.2016 tarihinde Yönetmelik Değişiklik Taslağı hazırlanarak gönderilmiş ancak bugüne kadar yönetmelik ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Söz konusu Yönetmelik Değişiklik Taslağı aşağıya çıkarılmıştır.” Denilmektedir.

Ayrıca Kurum cevabında söz konusu Yönetmelik Değişiklik Taslağının tam metni sunulmuştur.

**Sonuç olarak** Kurum cevabında Evsel Katı Atık Tarife çalışmalarının tamamlandığını, söz konusu ücretlerin su faturaları ile tahsil edilmesi gerektiğini, fakat ilgili su idaresi ile ücretlerin tahsilatı konusunda işbirliğinin gerçekleştirilemediği, ayrıca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından ilgili yönetmeliğe uyum sağlayamamış idareler için Evsel Katı Atık Ücreti tahsilatı sürekli ertelendiği, belediye olarak hizmetten yararlanan mükellefler ile yapılan görüşmelerde imza atmaktan imtina ettikleri görüldüğü, sözleşme yapılmamasının bir müeyyidesinin bulunmaması karşısında da çıkar yol bulunamadığı belirtilmiştir.

2872 sayılı Kanun, evsel katı atık toplama, taşıma ve bertaraf ücretini belirleme ve tahsil konusunda belediyeleri görevli ve yetkili kılmıştır. Kurum tarafından gerekli tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir

#### **BULGU 7: Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracıların Sözleşmelerinin Feshedilmemesi ve İhale Yasaklısı Yapılmaması**

Taşınmazı kiralayıp sözleşme imzalayan kişilerin sözleşmede belirlenen kira tutarlarını ödememesi neticesinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre sözleşmelerin feshedilmeyip bu kişilerin ihale yasaklısı yapılmadığı görülmüştür.

2886 sayılı Kanun'un "*Müteahhit veya müşterinin sözleşmenin bozulmasına nedenolması*" başlıklı 62 nci maddesinde:

*"Sözleşme yapıldıktan sonra 63'üncü maddede yazılı hükümler dışında müteahhit veya müşterinin taahhüdünden vazgeçmesi veya taahhüdünü, şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi üzerine, idarenin en az 10 gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatı gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir.*

*Gelir kaydedilen kesin teminat, müteahhit veya müşterinin borcuna mahsup edilemez."*  
Denilmektedir.

*"İdarelerce İhalelere Katılmaktan Geçici Yasaklama"* başlıklı 84 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında da ise;

*"Üzerine ihale yapıldığı halde usulüne göre sözleşme yapmayan istekliler ile sözleşme yapıldıktan sonra taahhüdünden vazgeçen ve mücbir sebepler dışında taahhüdünü sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirmeyen müteahhit veya müşteriler hakkında da, ihaleyi yapan bakanlık veya ilgili bakanlık tarafından, bir yıla kadar ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verilir ve bu kararlar Resmi Gazete'de ilan ettirildiği gibi ilgililerin müteahhitlik sicillerine işlenir."*

Hükmü yer almaktadır.

Kira sözleşmesinde belirtilen yükümlülüğünü yerine getirmeyen müşteriler (kiracı) hakkında Kanunun 62 nci maddesine göre kesin teminatın gelir kaydedilmesine karar verilip sözleşmesi fesih edilerek alacaklar için icra yoluna başvurulmaktadır. Aynı zamanda yapılan eylem taahhüdün sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirmeme olduğuna göre 2886 sayılı Kanun'un 84 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre de işlem yapılması gerekir.

Belediyenin mezkûr Kanuna göre gerçekleştirmiş olduğu kiralama işlemleri incelendiğinde, belediyeye ait 253 adet taşınmazın 2886 sayılı Kanun'a göre kiraya verildiği görülmüş olup bunlardan 55 adet kiracının sözleşme ve şartname hükümlerini uygun olarak yerine getirmediği ve söz konusu alacaklar için icra yoluna gidilmediği görülmüştür.

Bu itibarla söz konusu kiracıların hem sözleşmelerinin feshedilmesi hem de 84 üncü maddesinin üçüncü fıkra hükmüne istinaden bu kişilerin ihale yasaklısı yapılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "Günün şartları ve Belediyemiz menfaatleri de gözetilerek ihale şartnamesindeki sınırlar çerçevesinde inisiyatif kullanılmaktadır. Bundan sonraki süreçte daha dikkatli olunacaktır." denilmektedir.

***Sonuç olarak*** Kamu idaresi cevabında günün şartları ve belediyenin menfaatleri de gözetilerek ihale şartnamesindeki sınırlar çerçevesinde inisiyatif kullanıldığı yönündeki cevabını katılmak mümkün değildir. Bulguda yer verilen 2886 sayılı Yasa hükümleri karşısında İdarenin inisiyatif kullanması gibi bir durum söz konusu değildir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 8: Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması**

Belediyenin tapuda kayıtlı taşınmazlarından cins tashihi yapılmayan taşınmazları olduğu görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde cins tashihi,

*"Binalar, arazi ve arsalar ile yer altı ve yer üstü düzenlerinin mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının farklılık göstermesi durumunda tapu kayıtlarının mevcut kullanım şekli dikkate alınarak düzeltilmesi işlemi"* şeklinde tanımlanmaktadır.

Aynı Yönetmeliğin 10 uncu maddesinde taşınmazların cins tashihlerinin yapılması gerektiğinden bahsedilmektedir.

*"(1)Kamu idareleri; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde ve kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, tapu kayıtlarında cins tashihinin yapılması için gerekli işlemleri yaparlar."*

(2)Tahsis edilen ve üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar açısından bu yükümlülük kullanan idarenin veya gerçek veya tüzel kişilerin durumu tespit eden yazısı üzerine taşınmaz maliki idareye aittir. Ancak cins tashihine ilişkin gerekli belgeler ile buna ilişkin malî yükümlülükler kullanıcılar tarafından karşılanır.”

Yapılan taşınmaz denetimi sonucunda, idarenin tapuda kayıtlı taşınmazlarından, mevcut kullanım şekli ile tapuda yer alan bilgileri farklı olan taşınmazlar olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri uyarınca, tapuda kayıtlı olan taşınmazların kullanım şekilleri ile tapu bilgilerinin uyumlu hale getirilerek cins tashihlerinin yapılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Belediyemize ait taşınmazlar ile ilgili taşınmazlara ait bulgularda belirtilen hususlarla birlikte cins tashihlerinin de yapılması sağlanacaktır." denilmektedir.

**Sonuç olarak** bulgu konusu hususa iştirak edildiğinden söz konusu taşınmazların tashih işlemlerinin yapılıp yapılmadığı hususu, sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

#### **BULGU 9: Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Tahsiline Yönelik İşlemlerin Yapılmaması**

Fethiye Belediyesi mücavir alan içinde kalan sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin geçiş hakkı ücretlerine herhangi bir tarifinin belirlenmediği ve geçiş hakkı kullanan işletmecilerin tespitinin yapılmadığı görülmüştür.

Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde; “...

b) *Elektronik Haberleşme Altyapı Bilgi Sistemi (EHABS): Elektronik haberleşme sektöründe faaliyet gösteren işletmecilerin altyapılarına ilişkin bilgilerin kaydedildiği sistemi, ...*

d) *Geçiş hakkı: İşletmecilere; elektronik haberleşme hizmeti sunmak için gerekli şebeke ve altyapıyı kurmak, kaldırmak, bakım ve onarım yapmak gibi amaçlarla kamu ve özel mülkiyet alanlarının altından, üstünden ve üzerinden geçmeleri için tanınan hakları,*

e) *Geçiş hakkı ücreti: İşletmecinin, geçiş hakkı karşılığında geçiş hakkı sağlayıcısına ödeyeceği ücreti,*

f) *Geçiş hakkı ücret tarifesi: Ek-1’de yer alan Geçiş Hakkı Ücret Tarifesi Üst Sınırları Tablosunda belirtilen yerlerde, geçiş hakkını kullanacak işletmecilerden talep edilen ücretlerin üst sınırlarını gösteren fiyat tarifesini,*

g) *Geçiş hakkı sağlayıcısı (GHS): Geçiş hakkına konu olan kamuya ait ya da kamunun ortak kullanımında olan taşınmazlar da dâhil olmak üzere taşınmazın sahipleri ve/veya taşınmaz üzerindeki hak sahiplerini,*

...

*ifade eder” denilmektedir. Yönetmeliğin “Geçiş hakkı ücretleri” başlıklı 9 uncu maddesinde;*

*“(1) Geçiş hakkı kullanımında gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine ait mülkiyet alanları dışında kalan yerler için GHS tarafından, geçiş hakkını kullanan işletmeciden talep edilen geçiş hakkı ücreti, Geçiş Hakkı Ücret Tarifesinde belirtilen fiyatları aşamaz.*

*(2) Tapuda kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı taşınmazlar için belirtilen ücret üst sınırı hariç olmak üzere, Geçiş Hakkı Ücret Tarifesinde yer alan üst sınırları belirten fiyatlar, her mali yılın başında Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) oranında artırılarak tespit edilir.*

*(3) İlk yıldan sonraki geçiş hakkı ücretleri; bir önceki yıl geçiş hakkı ücretine en fazla Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) oranında artırım yapılması suretiyle tespit edilir.*

*...”*

*Denilmektedir.*

Söz konusu Yönetmelik ekinde yer alan geçiş hakkı ücret tarifesi üst sınırları tablosunda, büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde kalan ve ilçe belediyelerinin tasarrufunda ve/veya sorumluluğunda olan yerler için geçiş hakkı üst sınırı metresi 0,70 TL olarak belirlenmiştir. Ayrıca söz konusu tablonun açıklamalar bölümünde genişliğin 40 cm’den fazla olduğu geçiş haklarında geçiş hakkı ücretlerinin genişliğin arttığı oranda arttırılabileceği, beş yıllık kısmının peşin ödenmesi halinde yüzde on, on yıllık kısmının peşin ödenmesi halinde yüzde yirmi oranında indirim uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde Kurum, belediye sınırları içerisinde yer alan elektronik haberleşme altyapısı üzerinden elektronik haberleşme hizmeti sunan işletmelerden, geçiş hakkı sağlayıcısı sıfatıyla anlaşma yapmak ve yönetmelikte belirlenen ücret sınırını dikkate almak suretiyle geçiş hakkı ücreti almak durumundadır.

***Kamu idaresi cevabında;*** “İlgili kurumlara Altyapı ve Şebekelerden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin tespiti için yazı yazılmış olup yazışma sonuçlarına müteakip gerekli işlemler yapılacaktır.” denilmektedir.

***Sonuç olarak*** İdare, konu ile ilgili olarak ilgili kurumlara altyapı ve şebekelerden alınması gereken geçiş hakkı bedellerinin tespiti için yazı yazmış, yazışma sonuçlarına müteakip gerekli işlemlerin yapılacağını ifade etmiş olup bulguda belirtilen hususlara iştirak etmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.