

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

BELEDİYELERİN İÇ VE DIŞ DENETİMİ

Yüksek Lisans Tezi

Orhan Veli ALICI

İstanbul, 2007

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

BELEDİYELERİN İÇ VE DIŞ DENETİMİ

Yüksek Lisans Tezi

Orhan Veli ALICI

Danışman: PROF. DR. TURAN YILDIRIM

İstanbul, 2007

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

HUKUK Anabilim Dalı KAMU HUKUKU Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi ORHAN VELİ ALICI' nın BELEDİYELERİN İÇ VE DIŞ DENETİMİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 01.03.2007 tarih ve 2007-2/30 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 05/04/2007

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. TURAN YILDIRIM

2) Jüri Üyesi DOÇ. DR. ADALET ALADA

3) Jüri Üyesi YRD. DOÇ.DR. MELİHŞAH YASİN



Handwritten signatures of the thesis supervisors and jury members. The signatures are written in blue ink and are placed over dotted lines. The first signature is for Prof. Dr. Turan Yıldırım, the second is for Doç. Dr. Adalet Alada, and the third is for Yrd. Doç. Dr. Melihşah YasİN.

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Orhan Veli ALICI
Anabilim Dalı	: Hukuk
Programı	: Kamu Hukuku
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Turan YILDIRIM
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans, Mart 2007
Anahtar Kelimeler	: İç Denetim, Dış Denetim, Belediyeler

ÖZET

BELEDİYELERİN İÇ VE DIŞ DENETİMİ

Yeni Kamu Yönetimi anlayışının bir gereği olarak artık kamu ekonomisinin yerini piyasa ekonomisi, merkeziyetçi yapının yerini de daha adem-i merkeziyetçi bir yönetim anlayışı almış ve kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, stratejik planlama, performans yönetimi ve denetimi gibi ilkeler önem kazanmıştır. Denetim; küreselleşme ve yerelleşme ile yetki, görev ve sorumlulukları arttırılan belediyeler için vazgeçilmez bir yönetim ilkesi olma konumunu güçlendirmiştir. Bu çerçevede belediyelerde; belediye müfettişleri iç yönetsel denetimi, belediye iç denetçileri iç mali denetimi, İçişleri Bakanlığı görevlileri dış yönetsel denetimi, Sayıştay denetçileri ise dış mali denetimi yapacaktır. Bu denetimlerde ise Belediye Kanununa göre çeşitli tasnif edici ayrımlara gidilmiş ve belediyelerde hukuka uygunluk, mali ve performans denetiminin yapılacağı belirtilmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Orhan Veli ALICI
Field	: Law
Programme	: Public Law
Supervisor	: Professor Turan YILDIRIM
Degree Awarded and Date	: Master - March 2007
Keywords	: Internal Auditing, External Auditing, Municipalities

ABSTRACT

INTERNAL AND EXTERNAL AUDITING OF MUNICIPALITIES

As required by New Public Management understanding, market economy has replaced public economy, a decentralized management has replaced centralized structure, and principles like transparency, rendering accounts ability, efficiency, productivity, economic ability, strategic planning, performance management and auditing in public management have gained importance. Auditing has strengthened its position as being an indispensable management principle for municipalities, of which authority, duty and responsibility have increased due to globalization and localization. In this context, municipal inspectors will make interior managerial auditing, municipal interior inspectors will make interior financial auditing, whereas inspectors of Ministry of Interior will make external financial auditing in municipalities. In these auditing, various classified differentiations have been implemented according to Municipal Law and it has been emphasized that auditing of legal conformity in municipalities, and financial and performance auditing will be made.

ÖNSÖZ

“Belediyelerin İç ve Dış Denetimi” adlı bu çalışma Marmara Üniversitesi Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalında Prof. Dr. Turan YILDIRIM, Doç. Dr. Adalet Bayramoğlu ALADA ve Yrd. Doç. Dr. Melikşah YASİN’den oluşan jüri karşısında 05.04.2007 tarihinde savunulmuş ve oy birliği ile kabul edilmiştir.

Yeni Kamu Yönetimi anlayışının bir gereği olarak artık kamu ekonomisinin yerini piyasa ekonomisi, merkeziyetçi yapının yerini de daha adem-i merkeziyetçi bir yönetim anlayışı almış ve kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, stratejik planlama, performans yönetimi ve denetimi gibi ilkeler önem kazanmıştır. Küreselleşme ve onun ikizi olarak anlaşılan yerelleşme ile ülkemizde de mahalli idareler, özellikle belediyeler büyük önem kazanmış ve bu değişimlere paralel olarak yetki, görev ve sorumlulukları arttırılmıştır. Bu sürece bağlı olarak da belediyelerin mahalli müşterek nitelikli hizmetleri sunarken mevcut kaynaklarını daha etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları gereği doğmuştur. Dolayısıyla önemi ve işlevi artan belediyeler için denetim, vazgeçilmez bir yönetim ilkesi olma konumunu güçlendirmiştir.

Denetim bakımından da çeşitli tasnif edici ayrımlara gidilmiş ve belediyelerde hukuka uygunluk, mali ve performans denetiminin yapılacağı belirtilmiştir. Mali denetimin iç ve dış denetim olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde yapılacağı, mali işlemler dışında kalan idari işlemlerin ise belediye başkanının görevlendireceği yetkililer ile İçişleri Bakanlığı tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla mevzuatta yaşanan değişiklikler sonrasında bu çalışmada geçen iç ve dış denetimden anlaşılması gereken 5018 sayılı Kanuna göre yapılacak olan mali denetimdir. İdari denetim ise iç yönetsel ve dış yönetsel denetim kavramlarıyla anlaşılabilecektir. Bu çerçevede belediyelerde; belediye müfettişleri iç yönetsel denetimi, belediye iç denetçileri iç mali denetimi, İçişleri Bakanlığı görevlileri dış yönetsel denetimi, Sayıştay denetçileri ise dış mali denetimi yapacaktır.

Belediyeler, iç ve dış denetim bakımından merkezi idarenin diğer kurumları ile aynı usul ve esaslara tabi tutulmuştur. Diğer kamu idarelerinden farklı olarak belediyelerin mahalli seçimler sonrasında seçilen kişilerce yönetilmesi, iç denetçilerin belediye başkanına bağlı olması, bu çerçevede bağımsızlık sorunsalının ortaya çıkması ve ilgili mevzuatlarda belediyelerle ilgili sorun teşkil eden konularda açıklamalara yer verilmemesi, belediyelerde yapılacak harcama sonrası iç denetimin ve harcama öncesi ön mali kontrolün şekli düzeyde kalması, bağlayıcı olmayıp danışma niteliğinde olması, belediyelerin tüm harcamacı birimlerinin, merkezi idareden farklı olarak tek bir Muhasebe Yetkilisine bağlı olması göze çarpan önemli sakıncalardır. Öngörülen bu sakıncalar ise uygulama ile birlikte kesinleşecektir. Ortaya çıkacak sorunların giderilmesinde de belediyelerin istemleri doğrultusunda düzenlemeler yapılması ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun bu geçiş sürecinde önemli bir işlev üstlenmesi gerekmektedir.

Bu çalışma, uygulamaya geçiş aşamasında belediyelerde yapılacak olan iç ve dış denetim sürecinde ortaya çıkacak muhtemel sakıncalara dikkat çekmekte ve bazı önerilerde bulunmaktadır. Tezin hazırlanma sürecinde önerileri ile bu çalışmaya değer katan değerli hocalarım Prof. Dr. Turan YILDIRIM, Doç. Dr. Adalet ALADA ve Yrd. Doç. Dr. Melikşah YASİN'e teşekkür ederim. Ayrıca araştırmalarım sırasında her türlü desteğini benden esirgemeyen Giderler Şube Müdürü ve Müdür Yardımcısı Sabri ÇAKIROĞLU ve Asude SEDEFOĞLU ile değerli arkadaşım Yusuf DEĞİRMENCİ'ye de teşekkür ederim.

İstanbul, 2007

Orhan Veli ALICI

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	X
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN TANIMI VE KONUMUNA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

1.1. DENETİMİN TANIMI	3
1.2 HİYERARŞİK DENETİM VE VESAYET DENETİMİ	6
1.2.1 Hiyerarşik Denetim	6
1.2.2 İdari Vesayet Denetimi	8
1.3 DENETİM BİRİMİNİN KONUMUNA GÖRE DENETİM TÜRLERİ	11
1.3.1 İç Denetim.....	11
1.3.2 Dış Denetim	13
1.3.2.1 Bağımsız Dış Denetim	14
1.3.2.2 Kamusal Dış Denetim	14
1.3.3 Yüksek Denetim	15
1.3.4 Yönetmelik Bakımından Denetim	15
1.3.4.1 İç Yönetmelik Denetim	15
1.3.4.2 Dış Yönetmelik Denetim	16
1.4 DENETİM SİSTEMİMİZİN AKSAKLIKLARI	18

İKİNCİ BÖLÜM

BELEDİYELERİN DIŞ DENETİMİ

2.1. DIŞ DENETİM.....	21
2.2. 832 SAYILI SAYIŞTAY KANUNUNA GÖRE SAYIŞTAY'IN GÖREV VE YETKİLERİ ...	23
2.3. 832 SAYILI KANUNDA DENETLEME	24
2.4. SAYIŞTAY DENETİMİNDE YAŞANAN DEĞİŞİMLER	25
2.5. SAYIŞTAY KANUNU TASARISI	27
2.5.1. Sayıştay'ın Denetim Alanı, Görev ve Yetkileri.....	27
2.5.2. Sayıştay Denetiminin Amacı ve Genel Esasları.....	29
2.5.3. Sayıştay Denetimi.....	30
2.5.4. Sayıştay'ın Denetim Süreci.....	32
2.5.5. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	33
2.5.6. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu.....	34

2.5.7. Bağımsız Dış Denetçilerden Yararlanma	35
2.5.8. Diğer Denetim Raporlarından Yararlanma	38
2.5.9. Yargı Raporları ve Bu Raporların Hükme Bağlanması	39
2.6. SAYIŞTAY'IN DENETLENMESİ.....	41
2.7. BELEDİYELERDE DIŞ DENETİMİN AMACI.....	41
2.8. MALİYE VE İÇİŞLERİ BAKANLIKLARINCA YAPILACAK DENETİMLER.....	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BELEDİYELERİN İÇ DENETİMİ

3.1. BELEDİYELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ.....	47
3.2. İÇ KONTROLÜN TANIMI VE AMACI.....	48
3.2.1. İç Kontrolün Amacı Standartları ve Temel İlkeleri.....	48
3.2.2. İç Kontrolün Unsurları ve Genel Koşulları.....	50
3.2.3. İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar	51
3.3. ÖN MALİ KONTROL	53
3.3.1. Ön Mali Kontrolün Kapsamı Niteliği ve Süreci.....	53
3.3.2. Ön Mali Kontrol Yetkisi ve Usulü.....	56
3.4. KONTROLÜN YAPISI VE İŞLEYİŞİ	59
3.5. İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİM AYRIMI.....	60
3.6. İÇ DENETİMİN DIŞ DENETİMLE İLİŞKİSİ	62
3.7. İÇ DENETİM.....	63
3.7.1. İç Denetim Faaliyetinin Amacı.....	64
3.7.2. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı	64
3.7.3. İç Denetim Alanı	65
3.8. İÇ DENETİMİN UYGULANMASI.....	66
3.8.1. Uygunluk Denetimi.....	66
3.8.2. Performans Denetimi	67
3.8.3. Mali Denetim	67
3.8.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi.....	67
3.8.5. Sistem Süreç Denetimi.....	67
3.9. İÇ DENETİM ETİK KURALLARI.....	68
3.10. BELEDİYE BAŞKANININ İÇ DENETİM ALANINDA SORUMLULUĞU.....	69

3.11. İÇ DENETİM BİRİMİ.....	70
3.11.1. İç Denetim Biriminin Kuruluşu ve Görevleri	70
3.12.İÇ DENETİM REHBERLERİ.....	71
3.13.İÇ DENETÇİLERİN GÖREV YETKİ SORUMLULUKLARI VE SAYILARI.....	72
3.13.1. İç Denetçinin Görev Yetki ve Sorumlulukları	72
3.13.2. Belediye Müfettişlerinin Görev Yetki Ve Sorumlulukları	75
3.13.3. İç Denetçilerin Kamu İdareleri İtibarıyla Sayıları.....	77
3.14. İÇ DENETÇİLERİN DİĞER GÖREV VE FAALİYETLERİ	78
3.15.İÇ DENETÇİLERİN BAĞIMSIZLIĞI TARAFSIZLIĞI VE GÜVENCESİ	79
3.15.1. İç Denetçilerin Bağımsızlığı	79
3.15.2. İç Denetçilerin Tarafsızlığı.....	81
3.15.3. İç Denetçilerin Güvencesi	82
3.16. İÇ DENETÇİLERİN NİTELİKLERİ ATANMASI YÜKSELMESİ VE GÖREVDEN ALINMASI	83
3.16.1. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması	83
3.16.2. İç Denetçi Sertifikası Mesleki Yeterlilik ve Eğitim.....	87
3.16.3. İç Denetçilikte Yükselme ve Kıdeme Uygun Görevlendirme	89
3.16.4. İç Denetçiliğin Sona Ermesi	90
3.17. İÇ DENETİM SÜRECİ.....	90
3.17.1. İç Denetimin Planlanması	90
3.17.2. İç Denetimin Yürütülmesi	92
3.17.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması	92
3.17.4. İç Denetimin Takibi.....	94
3.18. İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU	96
3.18.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri	97
3.18.2. Kurulun Toplanması, Karar Nisabı ve Gündem.....	100
3.19. İÇ VE DIŞ DENETİMLER SONRASINDAKİ YAPTIRIMLAR VE YETKİLİ MERCİLER	101
3.19.1. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri.....	101
3.19.2. Ödenek Üstü Harcama	103
3.19.3. Kamu Zararı	103
3.19.4. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme.....	105
3.19.5. Para Cezaları ve Yetkili Merciler.....	105

<i>3.19.6. Zamanaşımı.....</i>	<i>106</i>
SONUÇ	108
KAYNAKÇA.....	112

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
AMKD	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
ASKİ	Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresi
Bkz.	Bakınız
Çev.	Çeviren
E.	Esas
Ed.	Editör
EGO	Ankara Elektrik ve Havagazı İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü
İİA	Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
INTOSAI	Uluslar arası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions)
İETT	İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri Genel Müdürlüğü
İ.İ.T.İ.A.	İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İSKİ	İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
İ.Ü.	İstanbul Üniversitesi
K.	Karar
Md.	Madde
M.Ü.	Marmara Üniversitesi
R.G.	Resmi Gazete
s.	Sayfa
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TODAİE	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
vb.	Ve benzeri
vd.	Ve devamı

GİRİŞ

Ülkemizde belediyeler ile ilgili olarak süreç içerisinde birçok reform talebi, tasarı, rapor ve proje çalışmaları gündeme gelmiştir. Nihai olarak 2004 ve 2005 yıllarında çıkarılan 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve 5393 sayılı Belediye Kanunu ile yerleşme adına önemli bir mesafe kat edilmiştir. 5393 sayılı Belediye Kanununun genel gerekçesinde, yeni kamu yönetimi anlayışının yönetimde etkinlik ve verimliliği temel aldığı belirtilmekte ve kamu hizmetlerinin sunumunda mahalli idarelere daha çok görev ve sorumluluk verilmesinin merkezi idare ile mahalli idareler arasındaki yetki ve kaynak dağılımının dayandığı geleneksel yapının değişmesini zorunlu kıldığı belirtilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 81/a maddesi ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile ek ve değişiklikleri 01.01.2005 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişikliklerle denetim sistemimizde iç ve dış denetim olarak isimlendirilen denetim yapılanması yeni bir içerik kazanmıştır. Fakat bu düzenlemelerde belediyelerle ilgili olarak yeterince bilgi verilmemesi önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanununun 55. maddesinde “belediyelerde iç ve dış denetim yapılır” hükmü bulunmakta ve bu konuya ilişkin açıklayıcı bilgilere yer verilmemektedir. Keza dış denetim ve iç denetim öngörüldüğü çerçevede işlerlik kazandığında, mahalli idarelerde, özellikle belediyelerde kendisinden beklenen etkinliği önemli bir düzeyde sağlayacağı düşünülmektedir. Mevcut yapıda belediyelerin sahip oldukları kurumsal kapasite yetersizlikleri dikkate alındığında, nitelikli kamu görevlilerinin ilk etapta iç denetçi olarak atanması daha doğru olacaktır. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun da uluslararası örnekler kapsamında belirlenen ilke ve standartlar çerçevesinde faaliyette bulunmasıyla belediyelerde iç denetim kalitesinin dolayısıyla iç kontrolün etkinliğinin artacağı söylenebilir.¹

Günümüzde önemi gittikçe artan ekonomik sorunlar, belediyelerin mahalli müşterek nitelikli hizmetleri sunmada kaynakların daha etkin ve verimli bir şekilde

¹ H. Hakan Yılmaz, “Yerel Yönetimlerde Planlama, Bütçe, Borçlanma ve Denetim Süreçlerinin Yeni Yasalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 55, Ekim-Aralık 2004, s. 37.

kullanılmasını gerektirmektedir. Bunu gerçekleştirmek için de dış denetim özellikle iç denetim uygulaması elzem bir hal almaktadır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda iç kontrol ve iç denetim ile ilgili açık bir ibare bulunmamaktadır. Fakat Kanunun 25. ve 28. maddelerinde bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun ve bu kanuna aykırı olmayan kanunların uygulanabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla Kanunun 28. maddesine istinaden 5393 ve 5018 sayılı Kanunlar çerçevesinde iç kontrol ve iç denetim uygulamaları Büyükşehir belediyelerinde de geçerli olacaktır.

Başlangıçta siyasi iradenin inisiyatifi çerçevesinde kurulan belediyelerimiz² son yıllarda yaşanan reform hareketi ile idari ve mali özerkliğe sahip olmuş, belediye organlarının işleyişi demokratik ilkelere uygun hale getirilmiştir. Dünyada yaşanan küreselleşme süreci ile merkezi idarenin yetki ve görevlerini yerel yönetimlere ve uluslar arası kuruluşlara devrettikleri görülmektedir.³ Böylece merkezi devlet alttan ve üstten aşınmakta ve bu süreçte uluslar arası kuruluşlarla yerel yönetimler, özellikle belediyeler giderek önem kazanmaktadır. Belediyelerin artan görev, yetki ve sorumlulukları nedeniyle kaynaklarını daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları da gerekmiştir. Bu amaçla 5018 sayılı Kanunla ilk kez belediyelerde ve diğer kamu idarelerinde iç denetim ve iç denetçilik yapılanması öngörülmüştür. Yeni denetim sistemi ile belediyelerde geçmiş odaklı, hata bulma üzerine yoğunlaşan bir denetim sistemi yerine gelecek odaklı, risk analizlerine dayanan, stratejik bir denetim yapılanmasına geçilmiştir.

² Cengiz Akın, "Türkiye'de Mahalli İdareler ve Vesayet Denetimi", (Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 1994), s. 110.

³ Balamir Gündoğdu, "Küreselleşme Yerelleşme: Denetim", **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt 9, Sayı 1, Ocak 2004, Ankara, s. 10.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN TANIMI VE KONUMUNA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

1.1. Denetimin Tanımı

Denetim, kamu kurum, kuruluş ve idarelerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla, hizmetlerin süreç ve sonuçlarının mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek, kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır. Başka bir anlatımla denetim, iktisadi, mali, idari faaliyet ve işlemlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bunları değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir.⁴

İdarenin önceden belirlemiş olduğu amaçlara ulaşabilmesi için yönetim süreci dışında bir denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim sürecinin ise başarıyla gerçekleşmesi ve idarenin bu süreçten edindiği izlenimler çerçevesinde faaliyette bulunması için denetimin önceden planlanması ve belli bir zaman dilimi içerisinde yapılması gerekmektedir. Ancak bu durumda başarılı bir denetimden ve dolayısıyla yönetimden bahsedebiliriz.⁵

Bir kamu idaresinin amaçlarına ulaşabilmesi için elindeki kaynakları etkin bir şekilde kullanması gerekmektedir. Bu nedenle kamu idaresinin çalışmaları devamlı denetim ve gözetim altında tutulmalı, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve yasal düzenlemelere uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı saptanmalı ve kamu idaresinin devamlı olarak etkin ve verimli bir şekilde çalışması için gerekli tedbirler

⁴ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Türk Denetim Organlarının Yapısı ve Çalışma Sistemi**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/DenslsOrgan.doc> (12 Haziran 2006).

⁵ M. Akif Özer, “Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 444, Yıl 76, Eylül 2004, s. 145.

alınmalıdır.⁶ Bu durumda denetimden beklenen yararlar elde edilebilir. Dolayısıyla denetimin öncelikle belli bir amacı olmalı ve belirli bir zaman dilimi esas alınarak verimlilik çerçevesinde bu amaca ulaşıp ulaşılmadığı tespit edilmeli ve gerekli önlemlerin alınması sağlanmalıdır.⁷ Denetimi gerektiren hususlar ise şu şekilde sayılabilir:

- a) Daha iyiyi ve yararlıyı arayış eğilimi,
- b) Uygulama değişiklikleri,
- c) Uygulama yanlışlıkları ve kusurları,
- d) Kuralların uygulama ile bağdaşmaması,
- e) Savsaklamalar,
- f) Hile, yolsuzluk gibi tutumlar,⁸
- g) Kamu idaresinin, yaptığı işle orantısız bir şekilde genişleme eğilimlerine engel olmak,
- h) Bürokratların, devlet yönetiminde tek başlarına söz sahibi olarak otoriter hale gelmelerini engellemek,
- i) Bürokratların, buldukları makamları kendi çıkarları için kullanmalarını engellemek,
- j) Devlet memurlarının hukuki metinleri keyfi bir şekilde yorumlamalarını önlemektir.⁹

Denetim çoğunlukla teftiş kavramı ile karıştırılmaktadır. Türk denetim ve teftiş sisteminin en temel sorunu ise teftiş ve denetimin AB standartlarından farklı olarak, birlikte yapılması ve çoğu kez teftiş ve denetimin karşılıklı olarak yanlış algılanması

⁶ Erhan Köksal, "Türkiye'de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, Mart 1974, s. 51.

⁷ Köksal, s. 51.

⁸ Arslan Yüzgün, **Genel Denetim Yaklaşımı**, İstanbul: Dünya Yayınları, 1984, s. 22.

⁹ Nuri Tortop, Eyüp G. İsbir ve Burhan Aykaç, **Yönetim Bilimi**, Ankara: Yargı Yayınevi, 1999, s. 157.

olduğunu söyleyebiliriz. Teftiş, belli bir dönemde gerçekleştirilen iş, işlem ve hesapların mevzuatla belirlenen amaç ve kurallar doğrultusunda yürütülüp yürütülmediğinin belge ve kayıtlar üzerinde incelenmesi, para ve para hükmündeki evrak ve senetler ile taşınır ve taşınmaz malların miktar ve tutarlarının kayıtlara uygunluğunun tespiti¹⁰. Dolayısıyla, denetim devamlılık arz eden ve hala yapılmakta olan eylem ve faaliyetler üzerinde yapılırken; teftiş ise yapılmış, bitirilmiş işlem ve faaliyetlerde geçerli olmaktadır. Teftiş, idari nitelikte ve her yönetim kademesinde, üstlerin astlar üzerindeki kontrol faaliyeti olmasına karşın; denetim, idareye bağlı olup denetim sürecinde bağımsızlık ilkesi çerçevesinde gerçekleşen objektif bir değerlendirme fonksiyonudur. Ayrıca teftiş, esas itibarıyla hata bulma üzerine yoğunlaşmış bir süreç olduğundan cezalandırıcı özelliği de öne çıkmıştır.¹¹

Denetim, günümüzde yaşanan değişimlere paralel olarak gittikçe önem kazanmaktadır. Denetim işlevinin geliştirilmesinde, yüksek denetim kuruluşlarının oluşturuldukları uluslar arası ve bölgesel örgütler ile ekonomik ve mali amaçları öne çıkan uzmanlık kuruluşları da belirleyici olmuşlardır.¹² Bu aşamada INTOSAI ve IIA¹³ karşılıklı bilgi ve denetim alışverişini kurumsallaştırmıştır. Merkezîyetçilik ilkesi çerçevesinde örgütlenen merkezi devletler ise küreselleşme nedeniyle kimi görevlerini yerine getirmede çok küçük, kimi görevlerini yerine getirmede ise çok büyük bir yapı haline dönüşmüş ve manevra alanı daralmıştır. Böylece merkezi devletler, adem-i merkezileşme sürecine girmişlerdir. Bu durumun Avrupa Birliği ve Dünya Bankası gibi ulus üstü oluşumlarca desteklenmesi ise yaşanan dönüşümü hızlandırmış ve

¹⁰ Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri, “**Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**”, Ekim 2003, http://www.geocities.com/ceteris_tr2/kamudenetimi.doc (21 Haziran 2006)

¹¹ Tortop, İsbir ve Aykaç, s. 158.

¹² H. Ömer Köse, “Küreselleşme Sürecinde Uluslar arası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 3, Eylül 2004, s. 53.

¹³ Uluslar arası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü(INTOSAI) Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin oluşturdukları bir yüksek denetim teşkilatıdır. 1953 yılında Küba Havana’da 34 ülkenin katılımı ile kurulmuş olup günümüzde 170’e yakın üyesi mevcuttur. Yedi adet bölgesel birliği bulunan ve sadece yüksek denetim olarak adlandırılan kuruluşların üye olduğu bu teşkilata T.C. Sayıştay’ı da 1965 yılından beri üyedir. İç Denetçiler Enstitüsü(IIA) ise kurumsal ve kamusal örgütlerin boyutlarının ve karmaşıklığının artması sonucu ortaya çıkan iç denetimdeki büyümeye ve yeni yapılanmaya cevap olarak New York’ta 1941 yılında kurulmuştur. Günümüzde 90.000’in üzerindeki üyesine iç denetim konusunda hizmet vermektedir. Bu her iki kurum da iç denetime ilişkin evrensel nitelikli standartlar ile etik ilkelerin belirlenmesi ve geliştirilmesi konusunda önemli katkılarda bulunmuşlardır. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**İç Denetim**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm> (21 Haziran 2006)

küreselleşme süreci ile özerkleşen yerel yönetimler etkin bir denetim sistemini beraberinde getirmiştir. Bu çerçevede denetimin özerkliğin bir sonucu olduğu söylenebilir.¹⁴

Denetçiler ise söz konusu örgütlerde yöneticilere yardımcı olmak amacıyla gerekli bilgileri toplayan ve bu bilgileri yansıtmak amacıyla raporlar hazırlayan, buldukları yanlışlar için doğrudan düzeltici eylemlere girişmeyen ancak ne tür bir düzeltici eylemde bulunulması gerektiği konusunda üst yöneticilere yol gösterip önerilerde bulunan kişilere denetçi denilmektedir.¹⁵

Mahalli idareler kanun değişiklikleri ile belediyelere idari ve mali özerklik tanınmıştır. Böylece belediyeler, kaynakları üzerinde söz sahibi olmuşlar ve iç denetim bakımından kendi kendilerini denetleyerek var olan sorunları etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde çözmeye girmeye başlamışlardır. Özellikle mali yetersizlikler nedeniyle mahalli müşterek nitelikli hizmetleri ifa etmekte zorlanan belediyeler¹⁶ mali özerklik ve borçlanmadaki sınırlandırıcı ve vesayet niteliğindeki prosedürlerin kaldırılmasıyla rahat bir nefes almışlardır.¹⁷

1.2 Hiyerarşik Denetim ve Vesayet Denetimi

1.2.1 Hiyerarşik Denetim

Hiyerarşi kelimesi, Fransızca kökenli bir kelime olarak dilimize geçmiştir. Daha önce bu kavram yerine “silsile-i meratip (mertebeler silsilesi)” terimi

¹⁴ Turan Konak, “Yerel Yönetimlerde Denetim”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, 2003), s. 19.

¹⁵ Turgay Ergun, **Kamu Yönetimi**, Ankara: TODAİE Yayını, Yayın No 322, 2004, s. 119.

¹⁶ Rukiye Olgun, “Büyükşehir Belediye Sınırları İçindeki İlçe Belediyeleri Üzerindeki İdari Vesayet Denetimi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, 1997), s. 73-84.

¹⁷ 5393 sayılı Belediye Kanunu ile belediyelere; kentsel alt yapı, şehir içi trafik, ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi, nüfusu 50.000’in üzerinde olan belediyelerde kadınlar ve çocuklar için koruma evlerinin açılması gibi bir takım yeni görevler verilmiştir. 5393 sayılı Kanununun 14. maddesinde “Belediye hizmetleri, vatandaşlara en yakın yerlerde ve en uygun yöntemlerle sunulur” hükmü yer almış ve böylece subsidiarite ilkesi yasal bir dayanak bulmuştur. Görev ve sorumlulukları artan belediyeler, mahalli müşterek nitelikli hizmetleri yerine getirmek için 5393 sayılı Kanununun 68. maddesinde belirtilen sınırlar içerisinde borçlanma yapabilecek, tahvil ihraç edebilecek, belediyenin görev ve hizmet alanları ile ilgili olarak şirket kurabilecek (5393/70. md.), özel gelir ve gideri bulunan hizmetler için de bütçe içinde işletme kurabilecektir (5393/71. md).

kullanılmaktaydı.¹⁸ İdarenin hiyerarşik denetimine ilişkin olarak tarif edilen geleneksel kuram, Hoover Komisyonu'nca şu şekilde tarif edilmiştir: Yönetme gücü anlamına gelen otorite olmadan sorumluluk olanaksızdır. Otoritenin uygulanması, yukarıdan aşağıya doğru bir komuta çizgisi ve ona karşılık aşağıdan yukarıya doğru bir sorumluluk çizgisi olmadan mümkün değildir.¹⁹ Her bir kamu kurumu, yetki ve görevler bakımından bir sıradüzen yani ast-üst ilişkisi biçiminde örgütlenmiştir. Ast-üst biçiminde gerçekleşen bu örgütlenme hiyerarşik bir yapıyı doğurur ve bu denetime de "hiyerarşik denetim" denir. Başka bir deyişle hiyerarşi, idari makam ve görevlilerin ast üst ilişkisiyle aşağıdan yukarıya doğru birbirlerine bağlanmasıdır.²⁰

Hiyerarşik yapı, her bir kamu kurumu bakımından bütünlük arz etmektedir. Herhangi bir kuruluştaki üstün astı denetlemesi için yasal bir dayanağa da gerek yoktur.²¹ 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre, üstlerin astları üzerinde, atama, sicil verme, yükseltme, disiplin cezası uygulama ve hizmet yerini değiştirme gibi hiyerarşik bir takım yetkileri bulunmaktadır.²² Astın, görevlerini yerine getirirken yalnızca yasaları uygulama dışında, üstünün yönetim anlayışı ve politikaları doğrultusunda da hareket etmesi gerekmektedir.²³ Yani ast, yasaları kendi anlayışına göre değil, hiyerarşik amirinin yönlendirmesi ve anlayışı çerçevesinde uygulayacaktır.²⁴ Hiyerarşik üstler, astları üzerinde hukuka uygunluk, yerindelik ve ilgili kurumun politikaları ve kalkınma planlarındaki ilke, standartlar ve hedefler bakımından da denetim yetkisini haizdirler. Üstler, herhangi bir yasal dayanağa gerek olmaksızın astlarının işlemlerini saptamakla kalmaz, bu işlemleri ya onaylar, ya uygulamasını geciktirir ya da iptal edebilir.²⁵ Astın

¹⁸ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, Bursa: Ekin Kitapevi, 2002, s. 41. Metin Günay, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2002, s. 71.

¹⁹ H. A. Simon, D. W. Smithburg ve V. A. Thopson, **Kamu Yönetimi**, Çev. Cemal Mıhçıoğlu, Ankara: TODAİE, 1968, s. 500.

²⁰ Turan Yıldırım, **Türkiye'nin İdari Teşkilatı**, İstanbul: Alkım Yayınları, 2005, s. 26.

²¹ Recep Sanal, **Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, Ankara: TODAİE, 2002, s. 6.

²² Günay, s. 73.

²³ Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, İstanbul: Erkam Matbaası, 2002, s.309.

²⁴ Bu durumun istisnası Anayasamızın 137. maddesidir. Bu maddeye göre "Kamu hizmetlerinde herhangi bir sıfat ve suretle çalışmakta olan kimse, üstünden aldığı emri, yönetmelik, tüzük, kanun veya Anayasa hükümlerine aykırı görürse, yerine getirmez ve bu aykırılığı o emri verene bildirir. Ancak, üstü emrinde ısrar eder ve bu emrini yazı ile yenilirse, emir yerine getirilir; bu halde, emri yerine getiren sorumlu olmaz. Konusu suç teşkil eden emir, hiçbir suretle yerine getirilemez; yerine getiren kimse sorumluluktan kurtulamaz."

²⁵ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Ankara: Turhan Kitapevi, 1996, s. 318. Acar Örnek, **Kamu Yönetimi**, İstanbul: Meram Yayıncılık, 1994, s. 248.

görev alanına giren bir konuda üst, ast yerine işlem tesis edemez, karar alamaz. Fakat üst, asta emir vererek ne yönde karar alması gerektiğini bildirebilir. Bu durumda da söz konusu emrin hukuka uygun olması ve konusunun suç teşkil etmemesi gerekir.²⁶

Kamu görevlilerinin kendilerine uygulanan işlem ve eylemlere karşı itiraz ve dava hakkı bulunmaktadır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 21. maddesine göre memurlara kurumlarıyla ilgili resmi veya kişisel işlerinden dolayı müracaat hakkı verilmektedir. Müracaat üste karşı yapılabilir. Fakat üstün daha üstüne başvurma ile ilgili olarak bir düzenleme bulunmamaktadır. Dava açma bakımından, üstün emir ve direktiflerine karşı ast tarafından dava açılmayacağı yönünde içtihatlar bulunmaktadır. Danıştay 10. Dairesi'nin bir kararına göre, İçişleri Bakanlığının bir astı olan Kaymakamın üst tarafından çıkarılan Yönetmeliğe karşı dava açma hakkı bulunmadığına karar verilmiştir.²⁷ Yine 10. Dairenin bir kararına göre, hiyerarşi ilişkisi içerisinde bir faaliyeti yürüten astlar, üstü tarafından yapılan hizmetin işleyiş ve örgütlenmesiyle ilgili düzenlemelere karşı iptal istemiyle dava açamazlar.²⁸

Bu çerçevede hiyerarşi yetkisinin temel özellikleri şunlardır; Hiyerarşi yetkisi aynı kurum içerisinde geçerli olan bir yetkidir. Bu yetki genel nitelikte bir yetki olup kendiliğinden veya ilgililerin başvurusu üzerine kullanılabilir. Ast ve üstler arasında sıkı bir disiplin yaratan kuvvetli bir bağıdır.²⁹ Hiyerarşi yetkisinin kullanılması sebebe bağlı değildir. Bu yetki vazgeçilmez nitelikte bir yetki olup gerektiği durumlarda uygulanması zorunludur.³⁰

1.2.2 İdari Vesayet Denetimi

Anayasamızın 127. maddesinin beşinci fıkrasına göre, “Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve

²⁶ Sanal, s. 8.

²⁷ Yıldırım, s. 28.

²⁸ Danıştay 10. Dairesi, 04.02.1997, E. 1994/5335, K. 1997/227. Zehreddin Aslan ve Kahraman Berk, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2003, s. 152.

²⁹ Vakur Versan, **Kamu Yönetimi**, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, Yayın No 220, 1971, s. 72.

³⁰ Gözler, s. 43.

mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir” hükmü yer almaktadır. İdari vesayet denetimi, amacı ve önemliliği kapsamında 1961 Anayasasında yer almamasına rağmen 1982 Anayasasında idarenin bütünlüğünü sağlayan bir ilke olarak düzenlenmiştir.³¹

İdari vesayet, esas olarak kamu düzenini ve idarede bütünlüğü sağlamak için kamu yararı amacıyla yerinden yönetim idarelerinin işlemlerini denetleme yetkisidir.³² Danıştay’a göre vesayet denetimi; merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerinde kamu yararını ve kamu düzenini korumak, kamu hizmetlerinin en etkin ve verimli şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla yapılan bir denetimdir.³³ İdari vesayet denetimi esasen Anayasamızın 123. maddesinde yer alan “idarenin bütünlüğü” ilkesinin doğal sonucudur. Bu ilke gereği yönetimin bir bütün olarak uyumlu bir şekilde çalışması amaçlanmaktadır.³⁴ Yani Devlet tüzelkişiliği dışında farklı kamu tüzelkişiliklerine sahip olan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bir bütün halinde, yasalara uygun olarak çalışmasını sağlama amacı söz konusudur. Bu çerçevede vesayet denetimi, kanuna dayanan ve kanunla sınırlı olan³⁵, merkezi idare ile yerinden yönetim kuruluşları arasındaki bütünlüğü sağlayan bir hukuki araçtır.³⁶

İdari vesayet idari bir denetimdir. İdari denetim esasen devletin genel menfaatlerini korumak, devletin bütünlüğünü ve kamu hizmetlerinin dengeli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla düşünölmüştür.³⁷ Mahalli idareler üzerindeki idari vesayet yetkisi esas itibariyle 3152 sayılı “İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile İçişleri Bakanlığı’na tanınmıştır.³⁸

³¹ Ali Yasin Karanfiloğlu, “Yerel Yönetimlerin Denetimine İlişkin Genel Esaslar ve Denetleme Şekilleri”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, Nisan 2000, s. 70.

³² Yıldırım, s. 30.

³³ Danıştay, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 28-29, s. 201, 25.02.1977, E. 976/360, K. 977/99.

³⁴ Ahmet Özer, “Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt 2, Sayı 4, Temmuz 1993, s. 29.

³⁵ İsmet Giritli, **Kamu Yönetimi Teşkilatı ve Personeli**, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1983, s. 42.

³⁶ Günay, s. 74. Yıldırım, s. 30.

³⁷ Zehreddin Aslan, “İdari Denetim Biçimleri”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi, SBE, 1989), s. 80.

³⁸ Şadi Üstün, **Yerel Yönetim Terimleri Sözlüğü**, Ankara: Mahalli İdareler Derneği Yayını, 1999, s. 97

Vesayet makamları, hiyerarşik denetimdeki üstler gibi yerel yönetimlerin organlarına ve yöneticilerine emir ve talimat veremezler.³⁹ Vesayet makamları yerel yönetimlerin yapmış oldukları işlemleri yasaların öngördüğü bir şekilde denetler. İdari vesayet denetim yetkisi genel olarak mahalli idarelerin işlemleri, eylemleri, organları ve personeli üzerinde kullanılmaktadır.⁴⁰ Bu denetim, işlemleri onaylama, bozma, uygulamasını geciktirme şeklinde gerçekleşir ve hiçbir surette vesayet makamı, yerel yönetim organlarının yerine geçerek karar alamaz. Vesayet denetimi, hukuka uygunluk ve yerindelik denetimi olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. 1982 Anayasasınının 127. maddesinde idari vesayet denetimi, yalnızca hukukilik denetimi ile sınırlı tutulmamış, yerindelik denetimi de bu kapsama dâhil edilmiştir. Fakat mahalli idareler reformu çerçevesinde yer yönünden yerel yönettim birimlerinin idari ve mali özerklik kazanması ile vesayet denetimi kapsamında yerindelik denetiminin büyük ölçüde kalktığını, bu denetimin ağırlıklı olarak hukukilik denetimi ile gerçekleştirildiğini ve yargısal tespitlerin de idari vesayet sürecine dâhil edildiğini söyleyebiliriz.⁴¹

İdari vesayet denetimi sonuç olarak genel bir yetki olmayıp özel bir yetkidir. Yasalarla belirlenen durumlarda ve yasaların çizmiş olduğu sınırlar içerisinde kullanılması gereken bir denetim sistemidir.⁴²

³⁹ Eryılmaz, s. 310.

⁴⁰ M. Ulvi Saran, "Özerklik ve Mahalli İdareler Düzeyinde Denetim", **Türk İdare Dergisi**, Sayı 408, 1995, s. 30.

⁴¹ 5393 sayılı Belediye Kanununa göre merkezi idare, belediye işlemleri üzerindeki idari vesayet denetimini, idari yargı yoluyla veya adli yargıda yapılacak bir tespit doğrultusunda kullanabilmektedir. Fakat Kanunun bazı maddelerinde idari vesayet denetimini düzenleyen maddelere de rastlanmaktadır. Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin en son kesinleşen bütçe gelirlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen yeniden değerlendirme oranının yılı içinde yüzde onu geçen iç borçlanmalarda meclis üye tamsayısının salt çoğunluğun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayının gerektiğini belirten 68. madde; belediyelerin özel geliri ve gideri olan hizmetlerini bütçe içinde işletme kurarak yapabilmesi için İçişleri Bakanlığının izninin gerektiğini belirten 71. madde bu duruma örnek olarak verilebilir. Belediyelerin görev alanlarıyla ilgili konularda faaliyet gösteren uluslar arası teşekkül ve organizasyonlara, kurucu üye veya üye olması; bu oluşumlar ve yabancı mahalli idarelerle ortak faaliyet ve hizmet projeleri gerçekleştirilmesi, kardeş kent ilişkisi kurması için İçişleri Bakanlığından izin alınması da kanun kapsamında zorunludur. Belediye kanununun 15. maddesinin e, f, g, fıkralarında belirtilen su ihtiyacı ile ilgili hizmetler, toplu taşıma ve katı atıkların toplanması, ayrıştırılması, taşınması ve geri kazanımı gibi hizmetlerin imtiyaz usulü ile gördürülmesinde de İçişleri Bakanlığının izni gerekmektedir. Ayrıca, cadde, sokak, meydan, park, tesis... gibi yerlere ad verilmesi veya değiştirilmesinde, beldeyi tanıtıcı amblem ve flama tespitine ilişkin kararlarda belediye meclisinin kararına müteakip olarak mülki idare amirinin onayı gerekmektedir. Bkz. Yıldırım, s. 216-217.

⁴² Yıldırım, s. 36.

İdari vesayet ve hiyerarşi denetimini de şu şekilde karşılaştırabiliriz: İdari vesayet farklı iki kurum arasında cereyan ederken hiyerarşi denetimi tek tüzel kişilik içinde yani aynı kurum içerisinde uygulanmaktadır. İdari vesayette merkezi yönetimin, yasalara dayanan sınırlı yetkileri vardır. Hiyerarşik denetim ise sınırlı ve belirgin olmayan bir denetimdir. Hiyerarşik denetimde astı denetleyen üst, astın kararları üzerinde belirleyici ve düzenleyici olabilmekte iken idari vesayet denetiminde yetkili makam ilke olarak yerel yönetim organlarının yerine geçerek karar alamaz. Hiyerarşik denetimde astın, üstün işlem ve eylemlerine karşı başvurabileceği idari ve yargısal bir makam olmamakla birlikte idari vesayette yerel yönetim yetkilileri, idari vesayet işlemlerine karşı idari ve yargısal yollara başvurabilmektedir.⁴³

1.3 Denetim Biriminin Konumuna Göre Denetim Türleri

1.3.1 İç Denetim

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim esas itibarıyla gelecek odaklı rehberlik ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, bir kurum bünyesinde bulunan ve o kurumun yönetimi tarafından olası yolsuzlukları, verimsizlikleri ve hataları en aza indirmek amacıyla kurumun çalışmasını, sistemini kontrol etmek ve değerlendirmek üzere görevlendirilen, bağımsızlık ilkesi çerçevesinde faaliyet gösteren birimin faaliyetidir.⁴⁴ Bu denetim, aynı zamanda üstün astı üzerindeki otoritesinin belirlediği bir hiyerarşik denetim biçimidir.⁴⁵

Belirtmek gerekir ki Türkiye’de iç denetim denilince idari denetim aklı gelmekte ve iç denetim, idari denetim başta olmak üzere mali denetim ve personel işlemlerinin denetimini de kapsamaktaydı.⁴⁶ Yaşanan mevzuat değişiklikleri ile başlangıçta iç denetimin mali denetim anlamında kullanıldığı ve idari denetimin bu

⁴³ Aslan, s. 84.

⁴⁴ Sanal, s. 15.

⁴⁵ Günel, s. 24.; Aslan, s. 32.; Erdal Karabaş, “Belediyelerin Gelirleri Harcamaları ve Mali Denetimi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, 1986), s. 82.

⁴⁶ Ergun, s. 352.

kapsamda düşünülmediği anlaşılmaktaydı. 5393 sayılı Kanunda belediyelerde iç ve dış denetim yapılacağı belirtilmekte ve ayrıca mali işlemlerin dışında kalan diğer idari işlemlerin belediye başkanının görevlendireceği görevliler ile İçişleri Bakanlığı tarafından denetleneceği belirtilmektedir. Fakat uluslar arası ilke ve standartlar çerçevesinde iç denetimin bir bütün olduğu ve kendi içerisinde iç mali ve iç yönetsel denetim olarak değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir. 5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı hükmü bulunmaktadır. Burada iç denetimden kastedilen iç mali denetimdir. Bu çalışmada kullanılan iç denetim kavramından anlaşılması gereken de iç mali denetimdir.

İç denetimde, yönetsel kontrolün etkinliği, verimliliği, ekonomikliliği üzerinde durularak, söz konusu idare tarafından belirlenen strateji, plan ve programların ne derecede uygulandığı değerlendirilmekte ve mevcut durum üst yöneticiye rapor edilmektedir.⁴⁷ Buradaki amaç, süreç içinde yetersizlikleri görerek var olan sorunları çözmek ve idarenin çalışma kalitesini arttırmaktır. Yeni bir denetim türü olarak denetim sistemimize giren iç denetim esas olarak hukukilik, mali ve performans⁴⁸ denetimini içermektedir.

Bu günkü anlamda iç denetim ise süreç içinde farklı biçimlerde yapıla gelmiştir. Önce kurum içindeki işlemlerin kontrol edilmesi ile başlamış, sonra işlem bazlı sürekli bir denetim anlayışı esas alınmıştır. Daha sonra iç denetimde istatistiksel yöntemler kullanılmış, olasılık esasına dayalı bir denetim yaklaşımı uygulanmıştır. Sonraki süreçte anlık belirli noktaların kontrol edilmesi, risk analizine dayalı denetim yapılması, sistem yaklaşımı ile denetim yapılması, idari işlemlerin de denetim kapsamına dâhil edilmesi ile yönetimin denetlenmesi söz konusu olmuş ve en son aşamada risk odaklı denetim anlayışı esas alınmıştır.⁴⁹

⁴⁷ Ersin Güredin, **Denetim İlkeleri ve Teknikleri**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No 2985, 1982, s. 20.

⁴⁸ Günümüzde gittikçe önem kazanan performans denetimi; hükümet faaliyetlerinin kapsamındaki artışa, kaynakların rasyonel dağılımı ihtiyacına, demokratik ilkelere bağlı olarak hesap verme sorumluluğu bilincinin yerleşmesine ve bilgi teknolojisindeki hızlı gelişime bağlı olarak ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Bkz. Derya Kubalı, "Performans Denetimi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 32, Sayı 1, Mart 1999, s. 35.

⁴⁹ H. Abdullah Kaya, "**İç Denetim**", 2006, <http://malivesempozumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf> (05 Haziran 2006)

Türkiye’de de iç denetim ile ilgili yönetmeliklerin hazırlanması aşamasında bir takım ilkeler esas alınmıştır. Bu ilkeler; uluslar arası standartlara uygunluk, Avrupa Birliği’nin uygulamalarına ve normlarına uygunluk, ülkemizdeki denetim alanındaki birikimlerin muhafazası, kamu yönetiminin günümüz ve gelecek ihtiyaçlarına uygunluğu, hesap verebilir, saydam ve kaynakları yerinde kullanan bir kamu yönetimi anlayışına katkı sağlamaktır.⁵⁰

Denetim açısından esas ilke, denetimin kurum içinde yer alan ve kurumu yakından tanıyan denetçiler tarafından yapılmasıdır. Bu şekilde gerçekleştirilen iç denetim sistemi yöneticiler açısından daha etkin ve verimli bir yönetim sürecinin ortaya çıkmasına yardımcı olacaktır.⁵¹ İşte tüm bu bilgiler ışığında iç denetimin, kurum çalışmalarının değerini arttıran danışma ve rehberlik faaliyetini içeren bir denetim olduğunu söyleyebiliriz.

1.3.2 Dış Denetim

Dış denetim, kurumun kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir.⁵² Başka bir deyişle dış denetim, denetlenen kurum dışında farklı ve bağımsız bir birim tarafından kurumun idari işlemleri, hesapları, mali tabloları, mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek amacıyla yürütülen bir faaliyettir.⁵³ Yani dış denetimde bir kamu kurumunun, kuruluşunun veya idaresinin eylem ve işlemleri başka bir kurum tarafından önceden belirlenmiş bir takım ilkeler çerçevesinde denetlenmektedir. Dolayısıyla dış denetimin nitelik itibariyle idari vesayet denetimi olduğunu söyleyebiliriz.⁵⁴ Bu denetim görevi, bir kamu kurumu tarafından gerçekleştirilebileceği gibi özel kuruluşlar tarafından da gerçekleştirilebilir. Dış denetim genel olarak bağımsız dış denetim ve kamusal dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

⁵⁰ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**İç Denetim**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/hazirlik/lcdHBilgi.htm> (12 Haziran 2006)

⁵¹ Konak, s. 14.

⁵² Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Denetim Standartları**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/Denislev.htm> (12 Haziran 2006)

⁵³ Sacit Yörüker, **Denetim Terimleri**, Ankara: Sayıştay Yayınları, Eylül 1999, s. 6.

⁵⁴ Aslan, s. 32.

1.3.2.1 Bağımsız Dış Denetim

Genellikle müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna-firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından söz konusu kurum veya kuruluşun talebi ile bir denetim sözleşmesi çerçevesinde mali tabloların denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır.⁵⁵ Ağırlıklı olarak özel sektörde uygulanan bir denetim türü olup, asıl amaç finansal denetimdir. Kamunun bağımsız dış denetçiler tarafından denetlenmesinde ise bir takım sakıncalar bulunmaktadır. En önemli sakınca ise yabancı sermayeli bu oluşumların kamunun tüm gelir ve giderlerine müdahil hale gelmesidir.⁵⁶

1.3.2.2 Kamusal Dış Denetim

Kamusal denetim ise görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar ile mevzuata uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal nitelikli bir fonksiyondur. Kamusal denetimde bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin işleyişi, yapısı gibi hususlarda önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun araştırılması, sorgulanması ve elde edilen bilgi ve belgelerin sistematik bir şekilde değerlendirilmesi ve ilgili taraflara iletilmesi söz konusudur.⁵⁷ Söz konusu denetim organları, devletin tüzel kişiliğini temsil eden çeşitli kurumlar ile devletin tüzel kişiliği dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan kurum, kuruluş ve idareler içerisinde örgütlenmiş olup; kamu kurum, kuruluş ve idarelerinin faaliyetlerini yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırmakta ve denetlemektedirler. Dış denetim görevini ifa eden bu oluşumların görev alanı ve yetkileri ise bağlı oldukları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu kurum, kuruluş ve idarelerine, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir.

⁵⁵ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Denetim Standartları**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/Denislev.htm> (12 Haziran 2006)

⁵⁶ Bkz. s. 35-38.

⁵⁷ M. Akif Özer, s. 144.

1.3.3 Yüksek Denetim

Uluslar arası literatürde yüksek denetim; anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, çoğu ülkede yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk bir kuruluşu açıklamaktadır. Bu bağımsız ve özerk denetim kuruluşları, kamu kurum ve kuruluşlarının tamamını parlamentolar adına denetlemektedirler. Bu denetim türünü ülkemizde Sayıştay yapmakla birlikte mevzuatımızda bu denetim türü dış denetim olarak adlandırılmaktadır. Fakat Sayıştay'ın yaptığı denetim yüksek denetimdir. Bu denetim türüne Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu gibi denetim birimleri de örnek olarak verilebilir.⁵⁸ Sayıştay'ın yargısal yetkisi olmakla beraber diğer iki yüksek denetim kurumunun yargısal yetkileri bulunmamaktadır. Yüksek denetim, düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere iki türlü yapılmaktadır. Düzenlilik denetimi, mali ve uygunluk denetimini kapsarken performans denetimi ise kuruma tahsis edilen kaynakların etkin, verimli ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığının denetimini kapsamaktadır.

1.3.4 Yönetmelik Bakımdan Denetim

Kamu idareleri üzerinde yönetim kuruluşlarınca yapılan denetime yönetmelik denetim denilmektedir. Bu denetimin amacı, yerel yönetimlerin hukukun üstünlüğü ilkesine, kamu yararına, eşitlik ve dürüstlük esasları⁵⁹ ile yerel yönetimlerin performans programları ve stratejik planlara uygun olarak hareket etmelerini sağlamaktır. Yönetmelik bakımdan bu denetim türlerini iç yönetmelik denetim ve dış yönetmelik denetim olarak ikiye ayırabiliriz. Dolayısıyla iç denetim idari ve mali; dış denetim ise idari, mali ve yargısal denetimi kapsayan bir denetimdir. Yönetmelik bakımdan denetim de iç ve dış yönetmelik denetim başlıkları altında idari anlamda yapılan denetim olarak ele alınacaktır.

1.3.4.1 İç Yönetmelik Denetim

Kurum veya kuruluşların mali işlemleri dışında kalan idari işlemlerinin hukuka uygunluk, performans programı ile idarenin bütünlüğü açısından kendisine bağlı

⁵⁸ Sanal, s. 17.

⁵⁹ Saran, s. 32.

denetim elemanlarınca denetlenmesidir.⁶⁰ İç yönetsel denetim genelde belediyelerde teftiş kurulu olarak faaliyet gösteren ve belediye başkanının emri veya onayı ile belediye mücavir alanları içerisinde belediyenin her türlü faaliyet ve işlemleri ile ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilen belediye müfettişleri tarafından yapılmaktadır.

1.3.4.2 Dış Yönetsel Denetim

Kamu idaresinin kendi tüzel kişiliği dışında yer alan makamlarca idari işlemlerinin hukuka uygunluk, performans programı ile idarenin bütünlüğü açısından denetlenmesine dış yönetsel denetim denir. Belediyelerde dış yönetsel denetim, idari eylem ve işlemlerin özellikle idarenin bütünlüğü ve hukuka uygunluk açısından İçişleri Bakanlığınca denetlenmesi şeklinde cereyan etmektedir.⁶¹

İçişleri Bakanlığı belediyeler üzerindeki denetim yetkisini mülkiye müfettişleri ve mahalli idareler kontrolörleri aracılığıyla kullanmaktadır.⁶² Mülkiye müfettişleri, Bakan adına kurum içinde hiyerarşik denetim ile mahalli idareler üzerinde idari vesayet denetimi yapma yetkisine sahipken, kontrolörler ise Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün İçişleri Bakanlığından aldığı onay üzerine mahalli idareler üzerinde mülkiye müfettişleri gibi teftiş, inceleme, araştırma ve soruşturma yapma yetkisini haizdirler.

Belediye Kanununun 56. ve 57. maddelerinde iki denetim biçimi öngörülmüştür. 5393 sayılı Belediye Kanununun 56. maddesine göre, belediye başkanının 5018 sayılı Kanunun 41. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen biçimde; stratejik plan ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini ve belediye borçlarının durumunu açıklayan faaliyet raporunun hazırlanması gerekmektedir. Faaliyet raporunda, belediyenin büyüklüğüne göre var olan bağlı kuruluşlar, işletmeler ve belediye ortaklıklarına ilişkin söz konusu bilgi ve

⁶⁰ Birol Ekinci ve M. Cem Toker, “Avrupa’da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt 14, Sayı 1, Ocak 2005, s. 7.

⁶¹ Haşim Güney, “İdarenin İç Denetimi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, 1994), s. 129.

⁶² Karabaş, s. 85.

değerlendirmelere de yer verilir. Hazırlanan faaliyet raporu, meclisin nisan ayı toplantısında belediye başkanınca belediye meclisine sunulur ve raporun bir örneği İçişleri Bakanlığına gönderilerek kamuoyuna açıklanır. İçişleri Bakanlığı da “Mahalli İdareler Genel Değerlendirme Faaliyet Raporu”nu hazırlayarak bir örneğini Sayıştay’a gönderir. Belediyelerde faaliyet raporunun meclis tarafından yetersiz bulunması ve yetersizlik kararının tutanaklara geçirilmesi sonrasında valinin durumu Danıştay’a bildirilmesi ile denetim yargısal bir boyut kazanır.

Önemli bir denetim şekli ise istisnai olarak hizmetlerde ciddi bir aksama durumunda ortaya çıkmaktadır. 5393 sayılı Belediye Kanununun 57. maddesine göre, belediye hizmetlerinin ciddi bir şekilde aksatıldığı ve bu aksama sonucu halkın sağlık, huzur ve esenliği hayati derecede olumsuz bir şekilde etkilendiğinin İçişleri Bakanlığının talebi üzerine yetkili sulh hukuk hâkimi tarafından belirlenmesi durumunda İçişleri Bakanı, söz konusu aksamanın giderilmesi için hizmetin niteliğine göre belediye başkanına makul bir süre verir. Sulh hukuk hâkiminin kararına karşı ilgili belediye asliye hukuk mahkemesine itirazda bulunabilir. Aksayan hizmet bu süre içerisinde giderilmezse bu hizmetin yerine getirilmesi için valisinden istenir. Bu durumda söz konusu hizmet belediyenin araç, gereç, personel ve diğer kaynakları ile giderilir. Hizmetin bu şekilde yürütülmesinin mümkün olmaması durumunda diğer kurum ve kuruluşların imkânları da kullanılabilir. Bu şekilde ortaya çıkacak maliyet ise valinin iller bankasına yazacağı bir yazı ile belediyenin müteakip ay genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden belediyeye ayrılan paydan kesilerek valilik emrine gönderilmesi ile giderilir.⁶³ Maddenin gerekçesinde de belirtildiği gibi, hizmette aksamanın yetkili mahkemece tespit edilmesindeki amaç, merkezi hükümetin siyasi sebeplerle belediyelere müdahalesinin önlenmesidir. Bu çerçevede hizmette aksama, yargısal tespit koşuluna dayanan, İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan idari bir denetimdir. Ayrıca idari bir kuruluşun yürüttüğü idari faaliyet ve hizmetlerde aksamanın olup olmadığı, adli yargı yerine idari yargı mercileri tarafından daha iyi bir şekilde tespit edileceği ileri sürülebilir.

⁶³ Ekici ve Toker, s. 10.

1.4 Denetim Sistemimizin Aksaklıkları

Denetim sistemimiz, emirle iş yapma ve idareye bağlı olma gibi bir takım esaslara dayanmaktadır. Özellikle denetim sistemimiz, geçmişe yönelik olarak hata bulmayı ön planda tutan, koşullara cevap veremeyen, birçok kanuna dayanarak denetim yapılmasını öngören, rutin bir şekilde faaliyet gösteren ve yeniliklere kapalı bir görünüm arz etmektedir.⁶⁴ Denetimler, amirden onay alınması veya amir tarafından görev verilmesi durumunda yapılabilmektedir. Dikkat çekici diğer bir husus ise denetimin, idarenin tüm karar ve işlemleri üzerinde değil de belirli işlemler çerçevesinde yürütülmesi ve faaliyetlerin kurum bazında değerlendirilmemesidir. Bu şekilde gerçekleşen denetim süreci sistematik ve sürekli olmayıp kısmi ve belirsizdir. Özellikle idari denetimin soruşturma bazında ağırlık göstermesi yerine idarenin performansını arttırıcı nitelikte denetim sürecini başlatması daha isabetli olacaktır. Mevcut denetim sistemimizde denetim, çıktılar üzerinde değil de girdiler üzerinde odaklanmakta ve bu görevler risk analizleri esas alınarak değil tesadüfi veya verilen emirler çerçevesinde gerçekleşmektedir.⁶⁵

Denetim birimleri arasında yetki ve görev çatışması olmakta ve mükerrer denetimler de doğabilmektedir. Her denetim biriminin kendi mesleki eğitim ve teamüllerine göre hareket etmesi, Müfettiş, Uzman, Kontrolör, Murakıp, Denetmen ve Denetçi gibi kadroların karışıklığı ve uluslar arası standartlarla bağdaşmaması, siyasi ve idari amirlere bağlılık nedeniyle denetimin baskı ve yönlendirmelere açık oluşu, fazla sayıda ama etkin olmayan bir denetimin varlığı, kurallara uygunluk kapsamında geçmişe dönük bir denetimin oluşu, hedef ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim süreci⁶⁶ mevcut denetim sistemimizin aksaklıkları olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, gerçek ve tüzel kişilerin idarenin işleyişi ile ilgili şikâyetlerini, Türkiye Cumhuriyetinin Anayasada belirtilen nitelikleri çerçevesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye

⁶⁴ Günel, s. 25.

⁶⁵ Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri, “**Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**”, Ekim 2003, http://www.geocities.com/ceteris_tr2/kamudenetimi.doc (21 Haziran 2006)

⁶⁶ Sacit Yörüker, “**Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı'nın Denetime İlişkin Düzenlemeleri ve Düşündükleri**”, 2006, www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_hyoruker.php (11 Temmuz 2006)

önerilerde bulunmak amacıyla Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturulmaya çalışılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile denetim sistemi bakımından yeni açılımlar belirlenmiş ve yukarıda belirtilen birçok soruna çözümler bulunmuş ve uluslar arası denetim standartlarının esas alınacağı belirtilmiştir. Keza, bu kanunun en büyük zaafı ise iç denetçinin yanında mevcut kadrolar olan Müfettiş, Kontrolör, Murakıp, Denetçi, Uzman, Denetmen gibi kadroları muhafaza etmesidir. Bu nedenle koordinasyonun güçleşeceği açıktır. Yukarıda belirtilen kadrolar mevcut görevlerini yerine getirmeye devam edeceklerdir. Fakat bazı kadrolara atama yapılmayacaktır. Örneğin İstanbul Büyükşehir Belediyesinde Hesap İşleri Murakıplığı kadrosu devam edecek, fakat bu kadroya atama yapılmayacaktır. Murakıplık kadrosunda görev yapanların emekliye ayrılması veya diğer görevlere atanması gibi durumlarla bu kadronun tamamen boşalması beklenecektir.

Belediyeler bazında yapılan denetimin sıklığına ve niteliğine göre bir takım yararlı ve sakıncalı sonuçların da ortaya çıkması günümüz şartlarında muhtemeldir. Denetim belirli sürelerde ve önceden belirlenmiş bir plan doğrultusunda yapıldığında genellikle yararlı sonuçlar doğurmaktadır. Keza bu denetim süreci, yoğunluk bakımından aşırılık arz ediyorsa yani denetlenenlerin çalışmalarını aksatıyorsa,⁶⁷ hata bulma üzerine yoğunlaşmışsa, belediyeler aynı konularda çeşitli birimler tarafından denetleniyorsa,⁶⁸ yapılan denetim süreci mahalli girişimi önleyerek belediyelerin çalışmalarını aksatacak ve denetimden beklenen sonuçlar elde edilemeyecektir.

Belediyelerde iç ve dış denetiminin gayesi, belediyelerin faaliyetlerinde ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, belediye çalışanlarının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine yardımcı olmak, eylem ve işlemleri mevzuata, önceden belirlenen performans ölçütlerine bağlı olarak tarafsız ve bağımsız bir şekilde analiz etmek, karşılaştırmak, ölçmek ve

⁶⁷ Saran, s. 25.

⁶⁸ M. Emin Doğan, **Belediye ve Belediye Bütçesinin Denetimi**, Ankara: Mahalli İdareler Derneği Yayını, 1997, s. 122.

değerlendirmek suretiyle rapor hazırlamak ve bunları ilgililere sunmaktır.⁶⁹ Bunun için de belediyelerin denetlenmesinde denetimin tarafsız ve bağımsız bir şekilde yapılması, denetim sonuçlarının eğitici ve öğretici olması, yasal düzenlemelere aykırı işlem yapılması ve bu yönde eylemlerde bulunulmasına yönelik istek ve girişimleri mutlak anlamda caydırıcı kılması gerekmektedir.⁷⁰

Kamu yönetiminde başlatılan yeniden yapılanma süreci ile denetim sistemimizin düzenlenmesinde genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde etkin ve verimli bir denetim sistemi esas alındığı ileri sürülmektedir.⁷¹ Denetim sistemimizde yaşanan bu değişiklikler, belediyelerin yeni yapılanmasına cevap vermesine karşın bazı eksiklikler ve çelişkileri de içermektedir. Öncelikle iç denetimin iç kontrolün bir unsuru olmaktan çıkarılması, iç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile güvencelerinin pekiştirilmesini sağlayacak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

⁶⁹ Ahmet Özdemir, “Belediye Teşkilatı ve Denetlenmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 444, 15 Temmuz 2005, s. 131.

⁷⁰ Ahmet Hamdi Kılıçkaya, “Belediyelerin Denetlenmesi”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Sayı 240, Mart 2006, s. 11.

⁷¹ Erkan Karaaslan, “**Kamu Yönetiminde Yaşanan Son Gelişmelere Toplu Bir Bakış**”, 2005, <http://www.mukder.org.tr/25sayiek.htm> (4 Aralık 2006)

İKİNCİ BÖLÜM

BELEDİYELERİN DIŞ DENETİMİ

2.1. Dış Denetim

Dış denetim; kurumun kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Yukarıda da belirtildiği gibi dış denetim genel olarak bağımsız dış denetim ve kamusal dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı'nda⁷² da dış denetimin genel çerçevesi çizilmektedir. Bu tasarıya göre dış denetimin kaynağı tamamen “kurumsal hesap verilebilirlik” ilkesine dayandırılmaktadır. Gerek iç denetim gerekse dış denetimin çerçevesi hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimidir.⁷³

Belediyelerin mali nitelikteki işlemlerinin yargısal denetimi ülkemizde 1876 yılında çıkarılan Kanun-i Esasi'ye kadar uzanmaktadır. Bu Anayasanın 107. maddesine dayanılarak çıkarılan 1878 tarihli “Divan-ı Muhasebat Teşkilatı ve Vazifelerine Dair Kararname” de Sayıştay'a belediyelerin mali denetimi görevini vermekteydi. 1921 Anayasasında bu hususla ilgili bir hüküm bulunmazken, 1924 Anayasasının 100. maddesi ile Sayıştay'ın görev ve yetkileri arttırılmış, 16.06.1934 gün ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile belediyelerin Sayıştay tarafından denetlenmesi özel olarak düzenlenmiş ve hükme bağlanmıştır.⁷⁴ Keza belediyelerin dış denetimi bakımından ilk ve açık hükümler 1050 sayılı Kanuna paralel olarak çıkarılan 2514 sayılı yasada yer almıştır. Bu kanunun 14/3. maddesinde ise belediye hesaplarının belediye meclisince birinci derecede incelenmesi yapıldıktan sonra en çok iki ay içerisinde Sayıştay'a

⁷² Bu tasarıda yeni kamu yönetimi anlayışına ait bir dil kullanılmaktadır. Bu dil hukuk ve siyasetin belirleyici olduğu geleneksel kamu yönetimi ve kamu ekonomisi anlayışı yerine piyasa ekonomisini esas alan neoliberal bir dili hakim kılmaktadır. Temel eleştiri ise merkezîyetçilik ve vesayet arayışıdır. Bkz. Adalet B. Alada, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma” Üzerine Notlar, **İktisat Dergisi**, Sayı 455, Kasım 2004, s. 17.

⁷³ Feyzi Uluğ, “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 2, Haziran 2004, Ankara, s. 114.

⁷⁴ Behiç Erdem, “Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 2, Ekim-Aralık 1990, s. 19-21.

yollanacağı belirtilmekteydi. 1961 Anayasasının 127. maddesi ile de Sayıştay'ın yeniden düzenlenmesi gereği doğmuş ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmıştır.

21.02.1962 tarih ve 832 sayılı Kanunun 1. maddesi ile 1982 Anayasasının 160. maddesine göre Sayıştay,⁷⁵ genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Dolayısıyla Sayıştay, Anayasada düzenlenmiş mali bir denetim organıdır.⁷⁶ Sayıştay'ın görevleri idari ve yargısal görevler olmak üzere iki boyutta ele alınabilir. İdari görevleri esasen görüş bildirme ve denetim görevleridir.⁷⁷ Sayıştay'ın yargı ve karar organları ise Daireler, Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu, Genel Kurul, Yüksek Disiplin Kurulu, Memurlar Seçim ve Disiplin Kuruludur.⁷⁸

Sayıştay'ın mali denetimde kullandığı hukuka uygunluk denetiminde uzun bir süre değişiklik olmamıştır. Fakat 04.07.1996 tarihinde yürürlüğe giren 4149 sayılı Kanunla Sayıştay'a verimlilik ve etkinlik denetimi görevi de verilmiştir. Bu hükme göre Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıklarını incelemeye yetkilidir.⁷⁹ Böylece günümüzde önemli bir yere sahip olan performans denetimi görevi Sayıştay'a verilmiş, fakat iş yoğunluğu nedeniyle uygulanamamıştır.

Ülkemizde Anayasal bir dayanakla genel ve katma bütçeli idareleri Sayıştay denetlemekte iken, sermayesinin yarısından fazlası Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları ise Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenmektedir. Bu çerçevede belediyelerin dış denetimi Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Parlamento

⁷⁵ Anayasa Mahkemesi Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme olmadığı görüşündedir. Anayasa Mahkemesine göre "...Sayıştay, Anayasa'nın 160. maddesine göre, temelde TBMM adına mali denetim yapan ve özel olarak da bu denetim çerçevesinde aleyhine hiçbir yargı organına başvurma olanağı bulunmayan kimi kesin kararlar alan kendine özgü bir anayasal kurumdur..." 11.07.1991 gün ve E.1990/39, K.1991/21 sayılı kararı, AMKD. Sayı 27, I. Cilt, s. 423 vd., R.G. 23.05.992-21236, Günday, s. 374; 1982 Anayasasında Sayıştay'ın yargı bölümünde yer alması onun sadece kesin hüküm oluşturan bir mali yargı mercii olduğunu göstermektedir. Bkz. Erdem, s. 21.

⁷⁶Gözübüyük, s. 94.; Günday, s. 373.; Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2001, s.433.

⁷⁷ Gözler, s. 62.

⁷⁸ Sanal, s. 104.; A. Şeref Gözübüyük, **Türkiye'nin İdari Yapısı**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1972, s. 98-100.

⁷⁹ Gözübüyük, s. 96.

adına dış denetimi yapılmayan kurumlar ise TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay ve Belediye Şirketleridir. Ayrıca siyasi partiler, vakıflar ve dernekler de Sayıştay denetimine tabi değildir.⁸⁰ Fakat Anayasa Mahkemesi, siyasi partilerin mali denetiminde Sayıştay'dan yardım alabilmektedir. 5393 sayılı Belediye Kanununun 55. maddesinin dördüncü fıkrasına göre belediye bağlı kuruluş ve işletmelerinin de belediyelerle aynı esaslara göre denetleneceği belirtilmekte ve Sayıştay'ın belediyeler üzerindeki denetiminin kapsamı arttırılmaktadır.

Kamu Yönetimi Kanunu Tasarısında öngörülen denetim yapılanması ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda öngörülen denetim yapılanması bir takım farklılıklara rağmen örtüşmektedir. Her ikisinde de kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi; hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini kapsayacak şekilde yürütecekleri belirtilmektedir. Kamu Yönetimi Kanunu Tasarısında ayrıca, Sayıştay'ın teşkilat yapısı içinde özel ihtisas dairelerinin oluşturulacağı ve bölge düzeyinde birimler kurulabileceği belirtilmektedir. Fakat tüm bu girişimlerin ağırlıklı olarak iç denetimi temellendirdiğini söyleyebiliriz. Çünkü iç denetim esas itibarıyla gelecek odaklı rehberlik ve danışmanlık yönü de olan bir denetimdir.

2.2. 832 Sayılı Sayıştay Kanununa Göre Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri

Kanunun 28. maddesine göre Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin ve bu daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, kanunlarla Sayıştay'ın denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar. Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi ve ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetler. Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini, Anayasada belirtilen süre içerisinde TBMM'ye sunar. Gerekliğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair Türkiye Millet Meclisine rapor verir.

⁸⁰ Fikret Gülen, "Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı", 2-3 Nisan 2003, Ankara, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/38ikmyra-fg.pdf> (17 Ağustos 2006)

Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Türkiye Millet Meclisine rapor verir. Sayıştay, kanunlarla kendisine verilen diğer görevleri de yerine getirir.

Sayıştay, bu kanunla veya diğer kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında Bakanlık, kurul ve kurumlarla, idare amirlikleriyle sayman ve diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları vasıtasıyla görmeye veya dilediği yere getirmeye ve sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci istemeye yetkilidir.

Sayıştay denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, Devlet, özel idare, belediye ve sair bütün resmi kurum ve kurullarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir. Sayıştay denetimine giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir. Bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğu genel hükümlere tabidir.

2.3. 832 Sayılı Kanunda Denetleme

832 sayılı Sayıştay Kanununun 38. maddesine göre, Sayıştay denetimine giren idare ve kurumların; gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yoluyla denetler. Bütçe hesabının ve bu nitelikteki diğer hesapların kesilmesini, sayman hesaplarının sonuçlarını, ilgisine göre kesin hesap kanunu tasarıları veya kesin mizan ve bilançolarla karşılaştırmak suretiyle de denetler. Kanunlarda belirtilen diğer konuları ilgili daire ve kurumlardan alınacak bilgi ve belgeleri incelemek ve Sayıştay'da gerekli kayıtları kurmak suretiyle denetler. Kanunun 41. maddesine göre, Sayıştay'a hesap verme yükümlülüğü olan saymanlar ise gelir, gider ve mal saymanlarıdır. Bu kanunda ise saymanlar genel sorumlu olarak nitelendirilmektedir.

Denetçiler, kendilerine verilen hesapları bu kanunla diğer kanunlarda yazılı esaslar ve yönetmeliğindeki usuller gereğince inceleyerek sonucu gösterir bir rapor düzenler. Sorumluların bu rapor çerçevesinde en çok otuz gün içinde cevap vermesi

gerekmektedir. Aksi durumda disiplin ve ceza kovuşturması isteminde bulunulabilir. Hesapların dairelerce incelenmesi ve savcının yazılı düşüncesi sonrasında üyelerin yazılı görüşleri de dikkate alınır. Bu süreç sonrasında dairece hesapların yargılanması sürecine başlanır.

Kanunun 106. maddesine göre ise sivil ve askeri amirlerle daire üstleri, Sayıştay denetçilerine gereken yardım ve kolaylığı sağlamak ve işin selameti ile ilgili tedbirleri almakla zorunludur.

Çağdaş denetim asıl işlevi, kamusal nitelikli kaynakların kullanımı konusunda parlamentoyu, hükümeti ve kamuoyunu objektif bir şekilde bilgilendirmek ve kamu kaynakları ile ilgili olarak hesap verme sorumluluğunu güçlendirmektir. Belirlenen hukuk dışı işlemlerin ise yargısal bir yolla kesin hükme bağlanması da denetimin ikincil bir işlevidir. Bu çerçevede Sayıştay'ın 832 sayılı Kanun çerçevesinde günümüze kadar performans denetimine yeterince yer vermemesi, denetimin söz konusu farklı iki niteliğine netlik kazandıramamıştır.⁸¹

1981 yılına kadar Sayıştay'ın belediye hesaplarını inceleme oranı yüzde 10 dolayındaydı. 1981 yılından sonra yaşanan değişikliklere bağlı olarak belediye görev ve faaliyetleri ile sayıları artmıştır. Bu değişimlere paralel olarak Sayıştay denetimi de genişlemiştir. 1990 yılında Sayıştay'ın belediyeler üzerindeki denetim oranı yüzde 22'ye ulaşmıştır.⁸² 5018 sayılı Kanun ile de Sayıştay dış denetim bakımından yetkili tek denetim organı haline getirilmiştir.

2.4. Sayıştay Denetiminde Yaşanan Değişimler

Sayıştay; işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan, ilgili Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yapmakla görevli ve yetkili Anayasal bir kurumdur. Günümüzde yaşanan gelişmelere paralel olarak kamunun mali yapısı da değişime uğramıştır. Bu süreçte çıkarılan bir yasa dahi diğer yasaların değişmesini zaruri hale getirmiştir. 5018 sayılı Kanunla 832 sayılı Sayıştay Kanunu mevcut yapıyı karşılayamaz hale gelmiştir. Bu nedenle Sayıştay

⁸¹ H. Ömer Köse, "Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim", (Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, Mart 2000), s. 184.

⁸² Erdem, s. 22.

Kanunu Tasarısı Taslağı hazırlanmıştır. Teklif; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve ilgili Anayasa Mahkemesi kararları, 5018 sayılı Kanun, Sayıştay'ın da üyesi bulunduğu INTOSAI tarafından yayımlanan denetim standartları, Avrupa Birliğiyle entegrasyon anlamında “Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler”, INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberi, Avrupa Birliği Sayıştay'ı Standartları, Uluslararası Bağımsız Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Standartları ve diğer ülkelerin Sayıştay uygulamaları da dikkate alınarak hazırlanmıştır.⁸³ Bu değişimlerin ön hazırlığı olarak Sayıştay'ın ve hükümetin girişimi ile Anayasa'nın 160. maddesinde 29.10.2005 tarihinde 5428 sayılı Kanunla bir değişiklik yapılmış ve mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması görevi Sayıştay'a verilmiştir.⁸⁴ Bu değişiklikle ve 5018 sayılı Kanunun 77. maddesinde belirtilen “mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıkması” istisnası dışında İçişleri Bakanlığının belediyeler üzerindeki mali denetim yetkisi kaldırılmıştır.

Türkiye'nin Avrupa Birliğine üyelik sürecinde çıkarılan ulusal programlarda Sayıştay ile ilgili olarak bir takım değişiklikler belirtilmiştir. Bu tedbirler; Sayıştay'ın parlamento adına denetim yapan bir dış denetim kurumu olarak vize ve tescil gibi dönem başı denetim faaliyetlerini de terk etmek suretiyle münhasıran harcama sonrası faaliyetlerini performans ve sistem denetimi yörüngesine oturtması gerekmektedir. TBMM İçtüzüğünde, Sayıştay'ın raporlarının görüşülüp değerlendirileceği bir komisyonun kurulması gibi değişiklikler de öngörülmektedir.⁸⁵

⁸³ Bu tasarının gerekçesine göre Sayıştay;

- Düzenlilik denetimi ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecek,
- Tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacak,
- İşleyiş ve fonksiyonel açıdan bağımsız olacak,
- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilecek,
- Hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna sunabilecek,
- Kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve geliştirilmesine, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecek,
- Görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olacaktır.

⁸⁴ Fethi Aytaç, “Belediyelerin İç ve Dış Denetimi Üzerine Düşünceler”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt 11, Sayı 2, Şubat 2006, s. 5.

⁸⁵ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Denetim Standartları**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/Denislev.htm> (12 Haziran 2006)

Dolayısıyla Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulan yeni mali sistemin temeli olan saydamlık, hesap verme sorumluluğu, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanımı gibi kavramların hayata geçirilmesi dış denetim yolu ile TBMM adına denetim yapan Sayıştay'ın temel işlevi haline geldiği söylenebilir.⁸⁶

2.5. Sayıştay Kanunu Tasarısı

2.5.1. Sayıştay'ın Denetim Alanı, Görev ve Yetkileri

Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı'nın 4. maddesine göre Sayıştay;

a) Genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahalli idareleri, özel kanunlarla anonim ortaklık şeklinde kurulmuş olanlar da dahil olmak üzere 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, vakıf, işletme ve şirketleri (kamu payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönüyle),

c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, yurt dışından hibe alınması, borç ve hibe verilmesi ve bunlara ilişkin geri ödemeler, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlar; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile yurtiçi ve yurtdışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

d) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesaplarını, fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetler. Bunun dışında Sayıştay; ilgili andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetleyebilir. Kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi ile ilgili görevler Anayasa ve bu Kanun ile diğer kanunlarda öngörülen esas ve usuller çerçevesinde yerine getirilir, denilmektedir.

⁸⁶ Mehmet Damar, "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Projesi Açılış Töreni Konuşması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 57, Nisan-Haziran 2005, s. 14.

5018 sayılı Kanun ile uygulanmakta olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 01.01.2005 tarihinde yürürlükten kaldırılmış ve kamu idarelerinin büyük kısmı ile bunların iş ve işlemleri Sayıştay denetimi kapsamına alınmıştır. Türkiye'nin özellikle son dönemlerde yaşadığı değişime bağlı olarak Sayıştay'ın yeniden yapılandırılmasında uluslar arası standartlar ve örgütler de belirleyici olmaktadır. Örneğin INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberlerinde yer alan "Sayıştaylar ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına ve yönetildiğine bakılmaksızın tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini(AB fonları da dahil olmak üzere) denetlemek üzere Anayasada ve kanunlarda açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdırlar" hükmü de bu tasarıda dikkate alınmıştır.⁸⁷ 5018 sayılı Kanunla yaşanan değişimlerin dış denetim açısından tam anlamı ile uygulanabilmesi için 832 sayılı Sayıştay Kanununun değişmesi zorunluluk arz etmektedir. Dolayısıyla bu tasarının yasalaşması ile Sayıştay'ın denetim alanı tüm kamu idarelerini, kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini içerecek biçimde genişleyecektir.

Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağının 5. maddesine göre Sayıştay'ın görevleri ise şunlardır;

- a) Kamu idarelerinin faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlemek ve sonuçlar hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmak,
- b) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mal hesaplarıyla bu hesaplarla ilgili işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını kesin hükme bağlamak,
- c) Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmak,
- d) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmaktır.

Bu çerçevede Anayasa ile Sayıştay'a iki temel görev verilmiştir. Birincisi TBMM adına denetim yapmak, ikincisi ise sorumluların yasal düzenlemelere uygun

⁸⁷ Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı Gerekçesi, madde 4.

olmayan ve kamu zararına yol açan hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamaktır. 5018 sayılı Kanununun 68. maddesinde yer alan “hesapların kesin hükme bağlanması” ifadesine göre, Sayıştay’ın yasal düzenlemelere uygun olmayan ve kamu zararına yol açan hesap ve işlemler hakkında kesin hükümler verebileceği anlaşılmaktadır. Böylece 5018 sayılı Kanun ile Sayıştay’ın faaliyetlerinde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Bu değişikliklerin ise Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı ile karşılanabileceği düşünülmektedir.

Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağının 6. maddesine göre Sayıştay, bu Kanun veya diğer kanunlarla kendisine verilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileri ile diğer gerçek ve tüzel kişilerle (bankalar dâhil) doğrudan yazışmaya, bilgi ve belge istemeye, gerekli gördüğü her türlü belge, defter ve kayıtlar ile işlem, faaliyet ve malların fiili ve fiziki durumunu işlem ve olayın her aşamasında görevlendirdiği mensupları aracılığıyla görmeye veya dilediği yere getirtmeye ve sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan kamu görevlileri ile ilgilileri çağırma, denetimi ile ilgili idare ve diğer tüzel kişilerden temsilci istemeye yetkilidir. Bu hükümle dış denetçilerin görevlerini yerine getirirken karşılaşacakları sorunlar önemli ölçüde azaltılmaktadır.

Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir. Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, meslek mensuplarıyla birlikte Sayıştay dışından uzman çalıştırılabilir veya bilirkişi görevlendirilebilir. Bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğu ise genel hükümlere tabi olacaktır.

2.5.2. Sayıştay Denetiminin Amacı ve Genel Esasları

Taslağın 34. maddesine göre, Sayıştay denetiminin amacı;

a) Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkını kullanmasının gereği olarak kamu yönetiminin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir bilgi sunulması,

b) Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,

c) Kamu yönetiminin geliştirilmesi,

d) Kamu yönetiminin kendi performansını değerlendirmeye teşvik edilmesi,

e) Hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, esasına dayanmaktadır.

Bu maddede, Sayıştay denetiminin amacı, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına ve Avrupa Birliği uygulamalarına uyum göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir.

Denetimin genel esasları ile ilgili olarak Taslağın 35. maddesinde: Denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak Sayıştay denetçileri tarafından bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütüleceğinden ve bu denetim sürecinde sistem tabanlı teknikler, analitik inceleme teknikleri, istatistiki örnekleme ve bilişim sistemlerinin kullanılacağından, denetimin her aşamada, denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki ahlak kurallarına uygunluk açısından sürekli olarak gözden geçirileceğinden bahsedilmektedir.

Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak yapılabilmesi için maddede, denetimin temel ilkelerine yer verilmiş ve bu ilkelerin tespit edilmesinde, Sayıştaylar için en temel belge niteliğinde olan başta Lima Deklarasyonu olmak üzere, INTOSAI Denetim Standartları ve INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberlerinden yararlanılmıştır.

2.5.3. Sayıştay Denetimi

Sayıştay'ın yetkileri 832 sayılı Kanunun 29. maddesinde belirtilmişti. Bu çerçevede Sayıştay'ın belediyelerdeki mali denetimi, belediyelerin gelir, gider ve malları ile sorumlularının hesap ve işlemlerini toplayarak genel anlamda sorumlu olan

sayman ve saymanlık hesapları üzerinde yapılan biçimsel bir denetimdir.⁸⁸ Bu denetimde harcamaların ve hesapların hukuka uygunluğu esas alınmaktadır.

Sayıştay denetimi, Tasarının 36. maddesine göre düzenlilik denetimi ve performans denetimini de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

Düzenlilik denetimi; Kamu idarelerinin gelir, gider, mal ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitidir. Bu denetimde, mali rapor ve tablolar değerlendirilir, güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilir. Bu doğrultuda Sayıştay denetiminin kamu idarelerince alınan mali karar ve yapılan işlemler ile program ve faaliyetlerin hukuka uygunluğunun, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği söylenebilir.

Performans denetimi; kamu idarelerinin faaliyetlerini ve kamu kaynaklarını etkililik, ekonomiklik ve verimlilik açısından değerlendirmek suretiyle gerçekleştirilir. 5393 sayılı Belediye Kanununun 55. maddesine göre “Denetim iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsar” denilmektedir. Keza dış denetim açısından Sayıştay düzenlemeleri hukuki ve mali denetimi “düzenlilik denetimi” kapsamında ele almaktadır. Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir.

5018 sayılı Kanuna göre düzenlilik denetimi, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti şeklinde açıklanmıştır. 5018 sayılı Kanundaki bu düzenleme INTOSAI Denetim Standartlarıyla da paralellik arz etmekte olup, madde söz konusu düzenlemelerle uyumlu bir şekilde hazırlanmıştır.

⁸⁸ Konak, s. 77.

Performans denetimi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı ile belediyelerin hizmetlerini etkin bir biçimde sunmasına yardımcı olacak önemli araçlardan biridir. Sayıştay'ın 1996 yılından bu tarafa 832 sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesine göre örnek çalışmalar şeklinde yürüttüğü bu denetimler bundan böyle daha sistemli, programlı ve kurumsal bir yapıya dönüşerek sürdürülecektir. Performans denetimi sonucunda tespit edilen durum, gerek yıllık gerekse tamamlandıkları dönemler itibariyle Türkiye Büyük Millet Meclisine Sayıştay Birinci Başkanı tarafından sunulur.

5018 sayılı Kanunun 68. maddesi ile Sayıştay'ın sadece harcama sonrası dış denetim yapacağı belirtilmekte ve bu durum Sayıştay Kanunu Tasarısı ile desteklenmektedir. Keza Sayıştay, 832 sayılı Kanun ile ön denetim(tescil ve kayıt) de yapmaktaydı.⁸⁹ Bu denetim, harcamadan önce sorunları başlangıçta önlemek ve harcamaların hukuka uygunluğunu sağlamak için öngörülen bir denetim biçimiydi. Sayıştay'ın bu yetkisi 5018 sayılı Kanun ile ön mali kontrol adı altında idarelere verilmiştir.

2.5.4. Sayıştay'ın Denetim Süreci

Tasarının 37. maddesine göre Sayıştay'ın dış denetimi;

- a) Planlama,
- b) Programın hazırlanması ve uygulanması,
- c) Sonuçların raporlanması,
- d) Hazırlanan raporların Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi,
- e) Raporların izlenmesi, aşamalarından oluşmaktadır.

Denetim sürecine ilişkin diğer hususlar, kanunlar ile genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları çerçevesinde hazırlanacak yönetmelik, standart, rehber ve el kitaplarında belirtilecektir.

⁸⁹ Konak, s. 78.

Denetim, her aşamada bir denetim planı ve programına dayalı olarak yürütülen bir faaliyettir. Denetimde planlama, uluslararası denetim standartları açısından en temel çalışma standardıdır. Denetime bir denetim planı hazırlanarak başlanması, o planın uygulanmasını gösteren bir denetim programı yapılması, bu programın uygulanması ve elde edilen denetim sonuçlarının raporlanması ve sonuçta raporlarda belirtilen hususların izlenmesi denetim sürecinin vazgeçilmez aşamalarıdır.

2.5.5. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Tasarının 38. maddesine göre Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen raporlar, idareler itibariyle konsolide edilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılacaktır. Yani belediyelerde üst yönetici olan belediye başkanı, denetim raporlarına, raporu aldığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevap verecektir. Üst yönetici cevapları ile Sayıştay dairelerinin görüşleri doğrultusunda hazırlanan denetim raporları, ilgili olduğu yılın bitimini takip eden Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulacak, bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenecektir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini Temmuz ayının on beş'ine kadar Sayıştay Başkanlığına sunacaktır.

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları birleştirilerek dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında müstakil raporlar halinde de Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere kamu idarelerinin sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip buldukları kuruluş ve ortaklıklarının denetimi, bu idarelerin denetimi ile birlikte gerçekleştirilir ve denetim sonucunda hazırlanan raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur, bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilir.

Tasarının bu maddesi ile amaçlanan, 832 sayılı Kanuna göre saymanlık bazında yapılan Sayıştay denetimlerini, kamu idareleri bazında yapılacak bir denetime dönüştürmektir.

5018 sayılı Kanun ile uygulaması yasal bir dayanağa kavuşan zorunlu raporlardan birisi dış denetim genel değerlendirme raporudur. Bu raporun, her yıl hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine veya ilgisine göre diğer kamu idarelerine gönderilmesi gerekmektedir. Diğer yandan, performans denetimi sonuçlarına ilişkin raporlar da yıllık veya tamamlandıkları dönem itibariyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacaktır.

Denetim grup başkanlıklarınca Sayıştay denetimine tabi tüm kamu idareleri için hazırlanan raporlar, ilgili Sayıştay dairesi ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak Sayıştay raporu haline dönüştürülecektir. Bu raporlar, genel uygunluk bildirimini ve faaliyet genel değerlendirme raporu ile eş zamanlı olarak Türkiye Büyük Millet Meclisinin ilgili komisyonlarında genel uygunluk bildirimini ile birlikte görüşülmek üzere sunulacaktır.

2.5.6. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Tasarının 39. maddesine göre, kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan “mahalli idareler değerlendirme raporu” ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan “genel faaliyet raporu” denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Denetim grup başkanlıklarınca hazırlanan değerlendirme raporları birleştirilerek “faaliyet genel değerlendirme raporu” hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahalli idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, mahalli idareler değerlendirme raporu ve genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilir. Mahalli idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir.

Bu maddede, 5018 sayılı Kanuna paralel olarak, kamu idarelerince hazırlanan faaliyet raporlarının Sayıştay’ca gerçekleştirilecek denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Sayıştay, idarelerin bütçe uygulama sonuçları veya mali rapor ve tablolarının denetimi ile birlikte idarelerin stratejik planları ve performans programlarının uygulanma sonuçlarını dikkate alarak faaliyet genel değerlendirme raporunu oluşturacak, böylece denetimler sırasında hesap ve işlemler ile birlikte, belirlenmiş performans göstergelerine göre faaliyetlerin hedef ve gerçekleşme durumunu da dikkate alacak, değerlendirmelerde bulunacaktır.

Bu raporlar grup başkanlıklarınca hazırlandıktan sonra doğrudan Rapor Değerlendirme Kuruluna görüş almak için gönderilecektir. Mahalli idareler hakkında düzenlenecek raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakla birlikte, raporda belirtilen durumlarla ilgili olarak düzeltici önlemler alınması için raporun birer örneği İçişleri Bakanlığına ve ilgili mahalli idare meclisine gönderilecektir.

2.5.7. Bağımsız Dış Denetçilerden Yararlanma

Tasarının 46. maddesine göre, belediyeler ile 4 üncü maddenin (b) bendinde sayılan kamu idareleri; Sayıştay’ın talebi üzerine hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetletir. Sayıştay, denetçileri⁹⁰ aracılığıyla yapacağı denetimlerde, bağımsız dış denetçilerin hazırladığı raporlardan yararlanılacağı belirtilmektedir. Fakat buradaki en önemli sakınca, ülkemizde şu anda bankaların denetimini yapan ve bu işler için Türkiye’de denetim şirketleri açmış olan yabancı mali denetleme şirketlerinin tüm kamu gelir ve giderlerine müdahil hale getirilmesidir.⁹¹

Bağımsız dış denetçiler; 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre denetime yetkili olan yeminli mali müşavirler ile 28.07.1981 tarihli ve

⁹⁰ Belediyelerin dış mali denetimi ve dış yönetsel denetimi bakımından önemli bir yere sahip olan İçişleri Bakanlığı Müfettişleri ve Kontrolörleri ile Sayıştay denetçileri arasında yetki açısından önemli farklar bulunmaktadır. Müfettişlere diğerlerinden farklı olarak, görevde kalmalarında sakınca bulunan kişileri görevden uzaklaştırma yetkisi verilmiş iken Sayıştay Denetçilerine bu yetki verilmemiştir. Sayıştay denetçileri anayasal güvenceden yararlanırken müfettişler müfettişlik güvencesinden yararlanmaktadırlar. M. Akif Özer, s. 167.

⁹¹ Birgül Ayman Güler, **Devlette Reform Yazıları**, Ankara: Paragraf Yayınevi, 2005, s. 190.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarıdır.

Bu denetimlerde görev yapacak yeminli mali müşavirler ile bağımsız denetleme kuruluşları adına denetimi yürütecek denetçilerin, Sayıştay tarafından iki aydan az olmamak üzere verilecek mesleki eğitimi alması ve yapılacak sınavda başarılı olması şartı aranacaktır. Sayıştay meslek mensupluğunda en az on yıl bulunmuş olanlar için ise eğitim ve sınav şartı aranmayacağı belirtilmektedir.

Bağımsız dış denetçiler, denetledikleri hesap ve işlemlere ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerden sorumlu olacaklardır. Bu denetimlerin yürütülmesine, denetim sonuçlarının Sayıştay tarafından hazırlanacak raporlarda değerlendirilmesine, bağımsız dış denetçilerin belirlenmesine, uyacakları kurallara, sorumluluklarına ve diğer hususlara ilişkin esas ve usuller hazırlanacak bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir.

Bu madde ile belediyeler ve bu Kanunun 4 üncü maddesinin (b) bendinde sayılan kamu idarelerinin Sayıştay'ın talebi üzerine hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetletmesi ve bu denetim sonuçlarından Sayıştay tarafından yararlanılması imkânı sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu şekilde denetime tabi tutulacak idareler ve/veya denetim konuları Sayıştay tarafından belirlenecek ve Sayıştay'ın talebi üzerine bu denetimin yaptırılması ile ilgili işlemler idarelerce yerine getirileceği belirtilmektedir.

Bu kamu idarelerinin dış denetim yetkisi Sayıştay'a aittir. Bağımsız dış denetçiler tarafından yapılacak denetimler, Sayıştay'ın yapacağı denetimlerin yerine geçecek bir denetim olmayıp, Sayıştay tarafından yapılacak denetimlere katkı sağlayacaktır. INTOSAI Denetim Standartlarında böyle bir denetimi Sayıştaylar adına yaptırmaya imkân veren düzenlemeler de mevcuttur. Sayıştay'ın denetim alanının tüm kamuyu kapsayacak biçimde genişlemesi ve her bir alanın gereğine göre uzmanlık bilgisi gerektirmesi bu düzenlemenin yapılmasını zorunlu kılmıştır. Sayıştay'ın belirleyeceği esas ve usullere göre yapılacak bu faaliyetler, Sayıştay'ın ve kamu idarelerinin hizmet sunumunda daha etkin hale gelmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu denetimleri yapacak kişi ve kuruluşlarda aranacak özellikler ve denetimler sırasında uyacakları kurallar Sayıştay tarafından hazırlanacak yönetmelikte ayrıntılı olarak düzenlenecektir. Bağımsız dış denetçiler, hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatlerden dolayı genel hükümlere göre sorumlu olacaktır. Fakat öngörülen bu denetim için ulusal nitelikli denetim kuruluşları tercih edilmeli, diğer yabancı unsurlar taşıyan oluşumların ise kamu mali yapısına müdahil hale gelmesinin önüne geçilmelidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı Kanunun 6. maddesi ile eklenen mükerrer 227. maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı, 23 şubat 1995 gün, 22211 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra numaralı “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği” çıkartmıştır. Bu tebliğ ile yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerce imzalanması ve bu iş için yükümlülerin bunlarla sözleşme yapması zorunluluğu öngörülmüştür. Danıştay Dördüncü Dairesi ise Anayasaya aykırılıktan söz ederek bu tebliğin iptali için tebliğin yasal dayanağı olan 227. maddenin iptalini istemiştir. Vergi Usul Kanunundaki hüküm ise şu şekildedir; “ Maliye Bakanlığı: vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya yetkilidir”.

Anayasa Mahkemesi, 3194 sayılı İmar Kanunu’nun “Yeminli Serbest Mimarlık ve Mühendislik büroları”na “kamu görevi” niteliğinde yetkiler veren hükümleri, bunların “Serbest Meslek faaliyeti icra etmekte olan özel kişiler” olduğu, memur ve kamu görevlisi sayılamayacağı gerekçesi ile E. 1985/11, K. 1986/29 sayılı kararı ile iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi 213 sayılı Kanunun 227. maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin görev ve yetkilerine bakmıştır. Ayrıca Anayasanın “Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları” başlıklı 135. maddesinden hareketle belirli hizmetlerin görülmeleri yetkisinin o meslek mensuplarına

ait olduğunu belirtmiştir. Kamu kesiminde görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar bile bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yanı mevcut olup bunların mesleki etkinlikler gereği zaman zaman kamu gücünü kullanacağını belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin görev, yetki ve sorumluluk bakımından bu kapsamda olduğu belirtilmiş ve 213 sayılı Kanuna 4008 sayılı Kanunun 6. maddesi ile eklenen mükerrer 227. maddenin birinci fıkrasının birinci bendinin E. 1996/5, K. 1996/26 sayılı kararı ile Anayasaya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.

Bu kararlar ışığında Sayıştay'ın talebi üzerine kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin bağımsız dış denetçilerce denetlenmesi sürecinde bağımsız dış denetim organının Anayasa'da "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları" başlıklı 135. madde kapsamında bir kuruluş olup olmadığı önem taşımaktadır. Ayrıca bağımsız dış denetçilerin "serbest meslek faaliyeti icra etmekte olan özel kişiler" olup olmadığı da denetimin niteliği bakımından önem arz etmektedir. Dolayısıyla Sayıştay'ın istemi üzerinde kamu idarelerinde yapılacak bağımsız dış denetimin "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları" tarafından yapılması ve bu denetimi yapanların "serbest meslek faaliyeti icra etmekte olan özel kişiler" olmaması durumunda Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde bir sorun bulunmamaktadır. Fakat bağımsız dış denetim organının "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşu" olmaması, bağımsız dış denetçilerin serbest meslek faaliyetinde bulunan özel kişiler olması durumunda denetim bir takım sakıncaların ortaya çıkmasına neden olacaktır. En önemli sakınca ise yabancı sermayeli denetim şirketlerinin kamu gelir ve giderlerine müdahil hale gelmesidir. Bu şekilde gerçekleşecek denetim, yukarıda belirtilen içtihatlar çerçevesinde Anayasaya aykırı olacaktır. Çünkü böyle bir denetim, son gelişmelere paralel olarak taşeron bir denetim anlayışının benimsendiğini göstermektedir.⁹²

2.5.8. Diğer Denetim Raporlarından Yararlanma

Tasarının 47. maddesine göre, Sayıştay; denetimler sırasında, kamu idareleri hakkında hazırlanan diğer denetim raporlarından da yararlanabilecektir.

⁹² Karaaslan, <http://www.mukder.org.tr/25sayiek.htm> (4 Aralık 2006)

Sayıştay, kendi kuruluş kanunları veya ilgili diğer hukuki düzenlemeler uyarınca hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetlettiren kamu idarelerinin denetimini, dış denetim raporlarından yararlanarak gerçekleştirir.

Kamu idarelerinin kuruluş kanunlarında veya diğer hukuki düzenlemelerinde, hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetlettirmeye ilişkin bir hüküm mevcutsa, denetimler sırasında bu denetçilerce hazırlanan raporlardan da yararlanılarak Sayıştay denetimleri gerçekleştirilir.

2.5.9. Yargı Raporları ve Bu Raporların Hükme Bağlanması

Tasarının 49. maddesine göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargı raporu⁹³ düzenlenir. Ancak, 6. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen hususlara ilişkin düzenlenen yargı raporları için mali yılsonu beklenmez. Yargı raporunun düzenlenmesinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmayacaktır.

Yargı raporları eki belgelerle birlikte Sayıştay Başkanlığına sunulacaktır. Başkanlık bu raporları en geç on beş gün içinde ilgili daireye gönderileceği belirtilmektedir. Bu maddede, 5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler ile kamu mali yönetiminde meydana gelen değişikliklere paralel olarak, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin Sayıştay tarafından yargılanmasının da bu düzenlemelere uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır.

Denetçiler tarafından 5018 sayılı Kanun kapsamında olan tüm idarelerin denetimi sırasında; bu idarelerin yasal düzenlemelere uygun olmayan hesap ve işlemlerinde kamu zararı tespit edilmesi halinde yargı raporu düzenlenecektir.

Tasarının 50. maddesine göre, Daire başkanları dairelerine verilen yargı raporları hakkında savcılığın yazılı düşüncesini alır. Daire başkanı savcılığın yazılı

⁹³ Sayıştay dairelerince yapılacak yargılamaya esas olmak üzere, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen rapordur.

düşüncesini içeren yargı raporunu düşüncesini bildirmesi için üyelere birine verir. Üye kendisine verilen yargı raporu üzerinde gerekli incelemeyi yapar ve yazılı düşüncesi ile birlikte Daire Başkanlığına geri verir ve raporda konu edilen hesap ve işlemlerin yargılanmasına başlanır. Taraflar yazı ile isterler veya daire lüzum görürse tarafları veya bir tarafı davet ederek savunmalarını dinler ve açıklama isteyebilir. Yargılama sırasında savcı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar. Bu maddede yer alan hüküm, 832 sayılı Kanunun 56. maddesinden alınmış ve savunma hakkının kutsallığı ilkesinden hareketle yazılı bir şekilde başvurulması durumunda taraflara yargılama sırasında sözlü savunmada bulunma imkânı tanımıştır.

Tasarının 51. maddesine göre Daireler tarafından yapılan yargılama sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya yasal düzenlemelere uygun olmayan hesap ve işlemlerden doğan kamu zararının sorumlulardan tazminine hüküm verilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir. Verilen hüküm ve kararların gerekçeli olarak tutanağa bağlanıp daire başkanı ve üyeler tarafından imzalanması gerekmektedir.

Yargılama sırasında, mahkemelere veya yürütülen bir soruşturma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle belgeleri bulunmayan yargılama konusu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesi ve kovuşturma veya soruşturma sonucunun beklenmesine gerek görülen hallerde, bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak, hüküm dışı bırakılabilir. Hüküm dışı bırakılan hususlara ilişkin noksanlıklar giderildikten sonra bu hesap ve işlemlerin yargılanmasına devam edilir.

5018 sayılı Kanun ile 1050 sayılı Kanunun genel sorumlu olarak kabul ettiği sayman (muhasabe yetkilisi)'nin bu sorumluluğuna son verilmiştir. Bu düzenlemeye uygun olarak maddede beraat kararı yerine, yargı raporuna konu edilen hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olduğuna karar verileceği belirtilmiştir. Yasal düzenlemelere uygun olmayan ve kamu zararına yol açan hesap ve işlemler hakkında ise zararın sorumlulardan tazminine Sayıştay tarafından karar verilecektir.

Tasarının 54. maddesine göre, Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra üç ay içerisinde yerine getirileceğinden ve ilam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idaresinin üst yöneticisinin sorumlu olacağı belirtilmektedir.

İlamlarda gösterilen tazmin miktarı kanuni faize tabi tutularak, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur. Tazmin miktarlarına uygulanacak faizin başlangıç tarihi, olay ve işlemlerin niteliklerine göre genel hükümler doğrultusunda ilgili Sayıştay dairesince kararlaştırılır. Bu madde, 832 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinden alınmış ve 5018 sayılı Kanunun kamu zararına uygulanacak faize ilişkin hükmü dikkate alınarak düzenlenmiştir.

2.6. Sayıştay'ın Denetlenmesi

5018 sayılı Kanunun 69. maddesi çerçevesinde Sayıştay'ın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılacaktır. Bu denetimler sonucunda düzenlenen raporların iç tüzük gereği yetkili organlar tarafından karara bağlanması gerekmektedir. Bu husus Sayıştay Kanunu Tasarısında da 80. maddede yer almaktadır.

2.7. Belediyelerde Dış Denetimin Amacı

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68. maddesine göre Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir,

gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idaresinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporların talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerine sunulacağı da bu maddede belirtilmektedir.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilerek bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılması gerekmektedir. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacaktır.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Belediyelerde Sayıştay tarafından yapılması öngörülen dış denetimin etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ve amaçlanan sonuçların elde edilmesi için iç denetimin dolayısıyla iç kontrolün iyi bir şekilde işlemesi gerekmektedir. Aksi takdirde Sayıştay'ın daha fazla iş yükü ile karşılaşması genel anlamda denetimden beklenen faydaların gerçekleşmesini önleyecektir. Maddi ve hukuki denetime ağırlık veren Sayıştay, 832 sayılı Sayıştay Kanununa “Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi” başlığı altında eklenen ve uygulanması öngörülen performans denetimini hala yaygın olarak uygulamamaktadır.⁹⁴ Denetimin evrensel ilkeler çerçevesinde uygulanması ve iç denetimden beklenen performansın gerçekleşmesi ile dış denetim açısından Sayıştay da performans denetimi alanındaki eksikliklerini giderebilecektir.

⁹⁴ Ekici ve Toker, s. 17.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belediyelerde Sayıştay denetimi alanında şu değişimler yaşanmaktadır:

- a) Sayıştay'ın belediyeler üzerindeki denetim ve yargılama alanı genişliyor.
- b) Belediyelerde denetimin amacı değişiyor.
- c) Denetim, saymanlık hesabı denetimi olmaktan çıkıp belediyelerin mali faaliyet, karar, işlem ve kaynaklarının denetlenmesine dönüşüyor.
- d) Belediyelerde sorumluluk genişliyor.
- e) Belediyeleri de kapsayacak şekilde Sayıştay'ın her yıl denetim raporu hazırlanması zorunlu hale geliyor.
- f) Hükme bağlama (yargı) kararı, hazine zararına sebep olan hukuka aykırılık bulunuyor ise verilmesi öngörülüyor.
- g) Sayıştay denetimi genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun hale geliyor.
- h) Sayıştay dış mali denetim anlamında tek dış denetim kurumu haline geliyor.

Tüm bu değişiklikler belediyelerde hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine ve şeffaflığa katkıda bulunuyor. Başka bir bakış açısı ile Sayıştay'ın denetimi, bağımsızlığı, tarafsızlığı, yol gösterici ve içtihat oluşturuıcı özelliği belediyeler için bir güvence sağlamaktadır.

2.8. Maliye ve İçişleri Bakanlıklarınca Yapılacak Denetimler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 75. maddesine göre, mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonrasında hazırlanacak

raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir. Fakat Maliye Bakanlığının kullanacağı bu yetkinin hangi idarelere karşı kullanılabileceği konusunda bir açıklık yoktur.

Bu yetkinin benzeri bir yetki ise 5018 sayılı Kanunun 77. maddesinde İçişleri Bakanlığına tanınmıştır.⁹⁵ Bu maddeye göre, mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonrasında hazırlanacak raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderileceği belirtilmektedir. Fakat güvence niteliğinde olan bu maddede, ilgililerin bu denetim sonrasında tespit edeceği kamu zararına ilişkin kimin görevli olacağı hususunda bir açıklama bulunmamaktadır. Bu madde ile kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine müdahale açısından idareye açık bir kapı bırakılmaktadır.

Belediyeler bakımından İçişleri Bakanlığının sistemin geneline ilişkin istisnai denetim yetkisi açıkça belirtilmiş olmasına karşın Maliye Bakanlığı açısından bu yetki açıkça belirtilmemiştir. Fakat ilgili bakan olan İçişleri Bakanının 75. madde çerçevesinde talepte bulunması veya Başbakanın onayı ile Maliye Bakanının kamu idareleri kapsamına giren belediyeler üzerinde istisnai dış denetim yetkisinin olduğu söylenebilir. Çünkü 77. madde özel nitelikte olup sadece belediyelerle il özel idarelerini kapsamakta iken 75. madde genel nitelikte olup tüm kamu idarelerini kapsamaktadır.

5018 sayılı Kanuna göre İçişleri Bakanlığı denetim elemanlarının (mülkiye müfettişleri ve mahalli idareler kontrolörleri) belediyelerde yaptıkları genel teftişlerde mali denetime ilişkin yetkileri kaldırılmıştır. Sadece koşullar gerçekleştiği takdirde istisnai olarak yukarıda belirtilen özel teftişi yapabileceklerdir. Bunun dışında belediyelerde İçişleri Bakanlığı, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun çerçevesinde soruşturma ile ilgili yetkilerini kullanmaya

⁹⁵ Ekici ve Toker, s. 16.

devam edeceklerdir. Dolayısıyla belediyeler ve bunlara bağlı idarelerde, bunların kurdukları birliklerde İçişleri Bakanlığı'nın mali denetim dışındaki yetkileri devam etmekte olup, ihale işlemlerinde idari denetim yetkisinin sadece ihale ile ilgili sözleşmenin yapıldığı safhaya kadarki idari işlemleri kapsayacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BELEDİYELERİN İÇ DENETİMİ

5018 sayılı Kanun ile belediyelerde yer alan görev tanımları değişmiştir. Bu çerçevede üst yönetici belediyelerde belediye başkanıdır. Harcama yetkilisi ise 5393 sayılı Belediye Kanununun 63. maddesinde, belediye bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin⁹⁶ en üst yöneticisi olarak tanımlanmıştır. Böylece ita amiri kavramı sona ermiştir. Sayman ise yeni düzenlemelerle “Muhasebe Yetkilisi” adını almıştır ve genel nitelikli sorumluluğu da sona erdirilmiştir. Yukarıda sayılan görevliler yetkilerini, yetki devri ile yardımcılara, yardımcısı olamayanlar da hiyerarşik olarak bir alt kademede yöneticilere bırakabilmektedir.⁹⁷ Bu çerçevede ita amiri, tahakkuk memuru, sayman ve tahakkuk müzekkeresi gibi kavramlar yerlerini üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri ve muhasebe yetkilisi gibi yeni kavramlara bırakmıştır.

Bu bölümde önce iç kontrol, daha sonra da iç denetim açıklanacaktır. İç kontrol ve iç denetimden kasıt mali denetimdir. İç kontrol harcama öncesi, iç denetim ise harcama sonrası yapılan denetimdir. İç kontrol süreci idarenin sorumluluğu altında gerçekleşmektedir. Bu nedenle iç kontrol sürecinin etkinliği ve verimliliği için yönetimin bu yapıyı düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekmektedir. Bu konuda iç denetim, iç kontrolle ilgili olarak idareye bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Yani iç denetim iç kontrolün yerindeliliğinin denetimidir. Temel sorun ise iç denetime ilişkin uluslar arası ilkelere aykırı olarak iç denetimin iç kontrolün bir unsuru olarak ele alınmış olmasıdır. Dolayısıyla iç denetim süreci iç kontrol süreci dışında tasarlanmalı ve gerçekleştirilmelidir.

⁹⁶ Harcamacı birim: Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi açıklamaktadır (5018/ m. 3). Bu harcamacı birimler genellikle idari işler, mali işler, imar işleri, fen işleri ve ulaşım olarak gruplandırılmaktadır.

⁹⁷ Mehmet Aksoy, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre Mahalli İdarelerde Üst Yönetici ve Harcama Yetkilisi”, **Belediye Dünyası**, Cilt 7, Sayı 2, Şubat 2006, s. 16-25.

3.1. Belediyelerde İç Denetim Sistemi

Belediye Kanununun 54. maddesine göre, belediyelerin denetimindeki amaç; belediyelerin faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesi, çalışanların ve belediye teşkilatının gelişmesi, yönetimin ve kontrol sisteminin daha tutarlı, güvenilir ve geçerli hale gelmesine rehberlik yapma ve hizmetlerin süreç ve sonuçlarının mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız bir analiz yapmak, karşılaştırmak, ölçmek, değerlendirmek ve elde edilen bilgileri rapor haline getirerek ilgililere sunmaktır. Bu maddenin gerekçesinde ise yeni kamu yönetimi anlayışının etkinliği kalmayan mevcut denetim sistemi ile karşılanamayacağı ve denetimin yeniden düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Madde gerekçesinde öngörülen denetim sistemi ile hata bulma noktasında yoğunlaşan denetim anlayışına son verildiği ve daha çok hizmetlerin yürütülmesindeki süreçlerin kontrolüne ilişkin gelecek odaklı bir denetimin⁹⁸ amaçlandığı görülmektedir. Ayrıca, denetim sonuçlarının kamuoyuna duyurulması ile meclis ve kamuoyu denetimi daha etkin hale getirilmektedir.

Belediye Kanununun 55. maddesinin gerekçesinde ise iç denetimin belediye başkanı veya görevlendireceği iç denetçiler; dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılacağı, mali iş ve işlemler üzerinde İçişleri Bakanlığı'nın mevcut denetiminin kaldırıldığı belirtilmektedir. Tüm bu açıklamalara rağmen mahalli seçimlere dayalı olarak yönetilen belediyelerde ayrıntılı bir denetim sisteminin ilgili yasal düzenlemeler çerçevesinde oluşturulmadığı açıktır. Belediye Kanununun genel gerekçesinde de bu konuda doyurucu bir bilgi bulunmamaktadır. İç denetimin iç kontrolün bir unsuru olarak düşünülmesi ve hüküm altına alınması ise önemli bir sakıncadır. Böyle bir yapılanma, uygulama sırasında iç denetim ve kontrolün örtüşmesine neden olacaktır. Bu çerçevede belediyelerin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olması nedeniyle ilgili yasal düzenlemelere aykırı olmayacak biçimde iç denetim sistemini daha da açıklığa kavuşturacak düzenlemelerde bulunması gerekmektedir. İç denetim biriminin hazırlayacağı ve zamanla ortaya çıkabilecek sorunlar çerçevesinde revize edeceği

⁹⁸ Mevcut veriler doğrultusunda gelecekte ortaya çıkabilecek risk alanlarının belirlenmesi ve bu risklere karşı kamu idaresinin zarar görmemesi veya en az zarar görmesini sağlayacak stratejilerin belirlenmesidir.

yönergelerle belediyelerde iç denetimin etkin ve verimli bir şekilde yürütüleceği söylenebilir.

Belediyelerin gerek iç gerekse dış denetimleri, 5018 sayılı Kanuna göre “mali denetim” noktasında temellenmektedir. Fakat mali denetimi, hukuki denetim ile performans denetiminden tamamen ayrı düşünmemek gerekir. Çünkü hukukiliğin ve verimliliğin sağlanması⁹⁹ ile performans ölçütlerinin gerçekleşmesi sağlıklı bir mali denetimi gerektirmektedir.

3.2. İç Kontrolün Tanımı ve Amacı

5018 sayılı Kanununun 55. maddesine göre; İç 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontrollerin bütünüdür. Bu çerçevede iç kontrolün, kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmaya yönelik bir faaliyet olduğunu söyleyebiliriz.

3.2.1. İç Kontrolün Amacı Standartları ve Temel İlkeleri

Maliye Bakanlığınca 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliğin 4. maddesine göre İç kontrolün amaçları;

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- c) Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

⁹⁹ Doğan, s. 121

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.

Bu çerçevede belediyelerde iç kontrolün amacı, belediyelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesidir. Harcama sonrasında ise bu amaç için denetçiler tarafından yapılacaktır. Keza bu yapılanma öncesinde belediye bütçesi, gelir, gider ve malvarlığı yıl boyunca hiyerarşik kontrolden geçmekte ve bu denetim belediye teftiş kurulları tarafından¹⁰⁰ ve bazı belediyelerde belediye müfettişlerine ek olarak murakıplar tarafından da yapılmaktaydı.

Söz konusu yönetmeliğin 5. maddesine göre, iç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte ve yayımlanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen bu standartlar çerçevesinde belediyeler, mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü olmaktadır. Gerek Kanuna gerekse iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, belediyelerin görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirleyebileceği de bu maddede belirtilmektedir. Böylece güçlü, etkin ve hesap verebilir bir iç kontrol sistemi, belediye yönetiminin olduğu kadar iç denetimin de işini azaltacak ve iç denetçinin daha önemli konularla ilgilenmesine fırsat verecektir.

İç kontrolün temel ilkelerine ise bu yönetmeliğin 6. maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre iç kontrolün temel ilkeleri şunlardır:

a) İç kontrol faaliyetleri sürekli ve sistematik bir şekilde idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

b) İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.

¹⁰⁰ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa: Ezgi Kitapevi, 2000, s. 83.

c) İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.

d) İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.

e) İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.

f) İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

Bu çerçevede iç kontrolün standartları şu şekilde sayılabilir: Kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir.¹⁰¹ Dikkat çekici nokta ise iç kontrolün mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsamasıdır.

3.2.2. İç Kontrolün Unsurları ve Genel Koşulları

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 7. maddesine göre iç kontrolün unsurları ve genel koşulları şunlardır:

a) Kontrol ortamı: İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilecek şekilde bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ile personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir. Dolayısıyla kontrol ortamında etik değerler ve dürüstlük, misyon, görev ve sorumluluklar, personelin yeterliliği ve performansının değerlendirilmesi, yetki genişliği ve hassas görevler gibi konular esas alınmaktadır. Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartlarına göre hassas görevler ilgili birim tarafından belirlenmeli ve hassas görev yapan personel en fazla beş yıl sonra başka bir göreve nakledilmelidir.¹⁰² Hassas görev kavramı göreceli bir niteliğe sahip

¹⁰¹ H. Abdullah Kaya, **İç Denetim**, 2006, <http://malibesempozumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf> (05 Temmuz 2006)

¹⁰² Ali Kayım, "Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları", **TİDE: İç Denetim Dergisi**, Sayı 15, Yaz 2006, s. 30.

olup, kamu idareleri arasında farklılık göstermektedir. Bu kavram iki açıdan değerlendirilebilir. Birincisi, personel ile görevin örtüşmesidir. Söz konusu kişinin o görevin gereklerini yerine getirebilecek bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. İkincisi ise personele karşı duyulan güvendir. Yani personelin bu hassas görevi ifa ederken bireysel çıkar dışında kamu yararını esas alması gerekmektedir. Bu kişilerin belirli bir süre kısıdı altında görevde bulunması ise iş yükü ve buna bağlı olarak yıpranma ile suistimali davranışların artması nedeniyle gerekli olduğu savunulmaktadır.

b) Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir. İç kontrolün en önemli özelliği muhtemel risk alanlarını belirlemesi ve buna göre önlem almasıdır.

c) Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.

d) Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir. Dolayısıyla burada esas alınan ilkeler; yeterli bilgi, evrak ve dosyalama sistemi ve usulsüzlüklerin raporlanmasıdır.¹⁰³

e) Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.

3.2.3. İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 8. maddesine göre, üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Dolayısıyla sorumluluklarda bir yayılma söz konusudur.

¹⁰³ Kayım, s. 31.

Bu yönetmelik çerçevesinde belediyelerin mali hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapma ve ön mali kontrol faaliyetini yürütme konusunda yetkili kılınmışlardır. Muhasebe yetkilileri ise muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir bir şekilde tutulmasından sorumlu tutulmaktadır.

Belediye başkanları ise harcama yetkililerinin ve diğer yöneticilerin, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumlu olacaklardır.

Belediye başkanları ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin her yıl iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenleyerek birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklemesi gerekmektedir.

İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tabi tutularak alınması gereken önlemlerin belirlenmesi gerekmektedir.¹⁰⁴

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesi ile iç kontrole ilişkin standart ve yöntemlerin Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu yönetmeliğin 10. maddesinde yer alan “idarelerce yapılacak düzenlemeler” hükmünden de anlaşılacağı üzere idareye ön mali kontrol yetkisi ile genel esaslar çerçevesinde düzenleme yetkisi verilmektedir. 27. maddeye göre ise iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin belediye başkanının onayını izleyen on işgünü içinde Maliye Bakanlığına bildirilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁴ Mustafa Şakir Başaran, “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”, **Belediye Dünyası**, Cilt 7, Sayı 6, Haziran 2006, Ankara, s. 32.

3.3. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol; idarenin gelir, gider ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması şeklinde yapılan kontroldür.¹⁰⁵

3.3.1. Ön Mali Kontrolün Kapsamı Niteliği ve Süreci

Ön mali kontrol görevi, belediyelerde yönetimin sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşmaktadır.¹⁰⁶ Ön mali kontrol, harcama birimleri tarafından işlemlerin gerçekleşmesi aşamasında yapılmaktadır. Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol, usul ve esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelmektedir.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin mali karar ve işlemler, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından belediyenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Mali karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir. Tüm bu süreç belediyelerde yönetimin sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliğe haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında da bağlayıcı değildir. Dolayısıyla belediyelerde ve diğer birimlerde yapılacak ön mali kontrol süreci ilgili yönetmeliğin 11. maddesinde de belirtildiği üzere

¹⁰⁵ Hikmet Tosun ve A. Uğur Cebeci, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No: 8, 2006, s. 139.

¹⁰⁶ Ramazan Sodan ve Zeki Ertaş, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu İle Getirilen Yenilikler”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Yıl 16, Sayı 139, Şubat 2006, s. 6.

danışma niteliğinde olacaktır. Ön mali kontrolün önleyici bir nitelik taşıması kontrolün harcama öncesinde gerçekleştirilmesine dayanmaktadır.

Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu da ortadan kaldırmayacaktır.

Ön mali kontrol süreci açısından mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere mali hizmetler birimine gönderilir. Mali hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenerek ilgili birime gönderilir. Ön mali kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Mali hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir. Dolayısıyla ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ile belgelendirilmesinden oluşmaktadır.

Harcama birimlerinde ise süreç kontrolü yapılmaktadır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanların, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol etmesi gerekmektedir. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla da üst yöneticinin onayı ile mali işlemlerin süreç akış şeması hazırlanacaktır.¹⁰⁷

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini¹⁰⁸ ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilebilir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanır. Dolayısıyla harcama birimlerinde ön mali

¹⁰⁷ Başaran, s. 34.

¹⁰⁸ Kamu idarelerinde herhangi bir işi, malı veya hizmeti belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alan, kamu idaresi adına doğan borcun miktarını tespit eden, borcun kabulü ve ödenmesi işlemleriyle ilgili gerçekleştirme belgelerini hazırlayan kişiye gerçekleştirme görevlisi denir.

kontrol; süreç kontrolü, gerçekleştirme görevlisi kontrolü, harcama yetkilisi kontrolü, muhasebe yetkilisi kontrolü ve mali hizmetler birimi kontrolü şeklinde cereyan etmektedir.

Ön mali kontrol sistemi ile yaşanan değişiklikler ise şunlardır:

- a) Sayıştay'ın vize ve tescil gibi ön mali kontrole ilişkin görevi kaldırılmıştır.
- b) Maliye Bakanlığı'nın vize yapma görevi kaldırılmıştır.
- c) Ön mali kontrol sistemi, riskli alanlar dikkate alınarak yapılan bir danışma ve önleyici kontrol süreci haline almıştır.
- d) Ön mali kontrol, iç kontrolün bir unsuru haline gelmiştir.
- e) Ödeme aşamasındaki uygunluk kontrolü kaldırılarak ön mali kontrol yetkisi idareye verilmektedir.
- f) Ön mali kontrol ile idarenin mali yönetim ve kontrole ilişkin görevleri artırılmıştır.

31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin "Kontrol Yetkilisi" başlıklı 14. maddesinde "Mali Hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemlerin kontrolü, birimin İç Kontrol Alt Birimi tarafından yerine getirilir" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm doğrultusunda Mali Hizmetler Biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemleri şunlardır:

- a) Kanun Tasarılarının Mali Yükünün Hesaplanması,
- b) Taahhüt Evrakı ve Sözleşme Tasarıları,
- c) Ödenek Gönderme Ve Aktarma İşlemleri,
- d) Kadro Dağılım Cetvelleri,
- e) Seyahat Kartı Listeleri,
- f) Seyyar Görev Tazminatı Cetvelleri,

- g) Geçici İşçi Pozisyonları,
- h) Yan Ödeme Cetvelleri,
- ı) Sözleşmeli Personel Sayı Ve Sözleşmeleri,
- i) Yurt dışı kira katkısı¹⁰⁹.

3.3.2. Ön Mali Kontrol Yetkisi ve Usulü

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 14. maddesine göre, mali hizmetler biriminde ön mali kontrol yetkisi mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri mali hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır. Mali hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Mali hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön mali kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür.

Mali kontrol yetkilisi uygulaması ile sorumluluğun dağıtılması riski ortaya çıkmaktadır. Belediyelerin diğer kamu kurumlarından farklı olarak üst yöneticisinin memur olmaması, seçilmiş bir kişi olması nedeniyle bir takım sakıncalar da ortaya çıkmaktadır. Bu sakıncaların temeli, belediyelerde üst yöneticinin kaynakları siyasi amaçlar doğrultusunda kullanmasına dayanmaktadır. Yani belediye başkanı veya yetki devrettiği kişi ile mali kontrol yetkilisi arasında diğer kurumlardan farklı bir sorumluluk ilişkisi kurulmaktadır. Böylece belediyelerde mali kontrol yetkilisi, çerçevesi önceden belirlenmemiş siyasi nitelikli kararlarla müdahale etme sorumluluğunu da almaktadır. Mali kontrol yetkilisinin bu bakımdan ne kadar bağımsız çalışacağı da ayrı bir sorun teşkil etmektedir. İşte bu hususlar çerçevesinde belediyelerin gereksinimlerine cevap vermeyen 5018 sayılı Kanunun yetersiz olduğunu söyleyebiliriz. Yani söz konusu kanun merkezi idarenin yanı sıra yerel yönetimlerin yapıları ve ihtiyaçlarına da cevap vermesi gerekmektedir.¹¹⁰

¹⁰⁹ Orhan Veli Alıcı, "Belediyelerde Ön Mali Kontrol Uygulamaları", **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Yıl 17, Sayı 151, Şubat 2007, s. 28-33.

¹¹⁰ Belediyelerde karşılaşılan sorunların çoğu merkezi idare için çıkarılan ve bunların ihtiyaçlarına cevap veren yasal düzenlemelerin belediyeleri kapsayacak şekilde uygulanmasına dayanmaktadır. Örneğin

Belediyelerde mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemlerin kontrolü, birimin iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilir. Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.

Harcama birimlerinde ve mali hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir. Mali karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi mali karar ve işlem ilgili belgelerin eklenmesi suretiyle harcamacı birime tekrar gönderilir. Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin mali hizmetler birimince kayıtları tutulur ve aylık dönemler itibariyle belediye başkanına sunulur. Söz konusu kayıtlar ise iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulur.

Mali hizmetler birimince, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 17. ve 26. maddeleri uyarınca yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Mali karar ve işlemlerin mevzuata uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunması durumunda; eksiklikler ve bu eksikliklerin nasıl düzeltilebileceği belirtilip, bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüleceğini belirten bir yazılı görüş de düzenlenebilir.

5018 sayılı Kanun ile diğer kanunların uyumlu olmaması nedeniyle ön mali kontrol anlamında bir takım sorunlar yaşanmaktadır. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17. maddesinde, “İdarelerin ihale kanunlarına tabi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için bir milyon Yeni Türk Lirasını, yapım

merkezi idarenin harcamacı birimlerini ilgilendiren “Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği”, yerel yönetimlere ilişkin bir yönetmelik olmaması nedeniyle belediyeler için de uygulanmakta ve mahalli müşterek nitelikli hizmetlerin çokluğu ve birçok farklı harcamayı gerektirmesi nedeniyle belediyelerin gereksinimlerine cevap verememektedir. Bu yüzden denetim ile ilgili olarak çıkarılan yasal düzenlemelerin belediyelerin yapısal durumuna cevap verecek şekilde hazırlanması gerekmektedir.

işleri için ise iki milyon Yeni Türk Lirasını aşanlar kontrole tabidir. Bu tutarlara katma değer vergisi tabi değildir” hükmü yer almaktadır. Ayrıca, Belediyeler açısından 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu kapsamında yapılan harcamalara ilişkin taahhüt evrakının tutarı ne olursa olsun bu harcamaların kontrole tabi tutulmayacağı da belirtilmektedir. Bu madde esasen kontrole bir sınır çizmektedir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun “Sözleşmeye Davet” başlıklı 42. maddesinde ise 41. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen sürelerin bitimi veya Maliye Bakanlığının vizesi gereken hallerde vizenin yapıldığının bildirilmesini izleyen günden itibaren üç gün içinde ihale üzerinde kalan istekliye tebliğ tarihini izleyen on gün içinde kesin teminatı vermek suretiyle sözleşmeyi imzalaması hususu imza karşılığı tebliğ edilir denilmektedir. Burada vize işleminin ön mali kontrol kavramını karşılayıp karşılamadığı tartışmalı bir konudur. Fakat birebir olmasa da harcama öncesi kontrol açısından önemli bir benzerlik bulunmaktadır. Bu tartışmayı bir kenara bırakırsak karşımıza çıkan diğer bir sorun ise belediyelerde uygulanacak bu denetimin şekli düzeyde kalması sorunudur. Çünkü Maliye Bakanlığı devletin merkezinde, köklü ve sağlam bir kurumsal örgütlenmeye sahip olmasına karşın belediyelerin siyasi nitelikteki yapısı bu denetimin etkin ve verimli bir şekilde uygulanmasını engeller niteliktedir. Özellikle belediyelerin kurumsal yapısında, ihale yetkilisince ihale onayı verilmesi sonrasında yapılacak ön mali kontrolün şekli düzeyde kalması muhtemel görülmektedir.¹¹¹

Diğer bir husus ise yapılması öngörülen süreç kontrolleridir. Belediyelerin kurumsal yapısında, harcama yapan yatırımcı nitelikteki teknik birimlerin, merkezi yönetimin yapısında yer alan harcamacı birimlerden oldukça farklı oldukları ve bünyelerinde belediye mali hizmetler birimi dışında müstakil nitelikli bir saymanlık yapıları bulunmaması nedeniyle yapılacak süreç kontrollerinden de beklenen sonuçlar

¹¹¹ Belediyelerde ihale sürecinde belediye başkanı tarafından belirlenen ihale komisyonu, ihale işlemleri süreci üzerinde mutlak yetkilidir. Kamu İhale Kurumu ise bu sürece ilişkin şikayet ve ihtilaflarda nihai karar merciidir. Bu çerçevede taahhüt dosyasında, ihale süreci ve ihale işlemleriyle ilgili belgeler üzerinde yapılacak ön mali kontrol şekli bir evrak kontrolü olabilir. Çünkü ihale komisyonu kararı sonrasında yapılan ön mali kontrolde ihalenin iptalini gerektirebilecek bir durum ortaya çıkabilir. Bu bakımdan ön mali kontrolden sonra ihale kararının açıklanması daha doğru olacaktır. Bu sorunların giderilmesi öncelikle yönetmeliklerin kanunlara uygun olarak çıkarılması ile giderilebilir. Belediyelerin devlet tüzel kişiliği dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olması nedeniyle Merkezi İdarenin tabi olduğu usul ve esaslar çerçevesinde kurum içi bir düzenleme yoluyla bu sorunları giderebileceği savunulmaktadır. Bu sürecin idari vesayet denetimi altında gerçekleşmesi ve temel yasalara aykırılık içermemesi gerekir. Bu surette yapılan ön mali kontrol asıl amaca hizmet edecektir.

elde edilemeyebilir. Mali hizmetler birimi dışında harcama birimlerinde gerçekleştirilecek olan ön mali kontrol sürecinde personelin sayı ve kalite olarak yetersiz olması ön mali kontrole ilişkin önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye geneli bakımından ön mali kontrol yetkisi belediyelere ağır ve ciddi bir yük getirmektedir.

3.4. Kontrolün Yapısı ve İşleyişi

5018 sayılı Kanununun 57. maddesine göre, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur.¹¹² Burada belirtilmesi gereken en önemli husus ise harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevinin aynı kişide birleşemeyeceğidir.

Bu maddede belirtilen kontrol yapısı ise daha önce de açıkladığımız gibi uluslar arası iç denetim ilkelerine aykırıdır. İç denetim hiçbir şekilde iç kontrolün bir unsuru olamaz, iç denetim harcama sonrasında yapılan ve iç kontrolün yerindeliğini denetleyen bir süreçtir.

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

Kamu idarelerinin mali hizmetler birimi yöneticisi ile mali kontrol yetkilisi ve muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki konularda eğitime tabi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. Sertifika alamayanlar kamu idarelerinde bu kadrolara atanamazlar. Dolayısıyla belediyelerde mali kontrol ve muhasebe yetkilisi olacak kişiler için sertifika şartı aranmaktadır.

¹¹² 5436 sayılı Kanununun 10. maddesinin a/15 fıkrası ile bu şekilde düzenlenmiştir. Değişim öncesi hali ise şu şekildedir. “Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; mali hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerinden oluşur.” Tosun ve Cebeci, s. 132.

3.5. İç Kontrol ile İç Denetim Ayrımı

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11. maddesine göre iç denetim, iç kontrolün bir unsuru olmakla birlikte, iç kontrol alanları ile sınırlı değildir. İç denetim, iç kontrol sisteminin işleyişi, etkinliği, yeterliliği ve aksaklıklarıyla ilgili olarak yönetime bilgiler sağlayan, değerlendirmeler yapan ve önerilerde bulunan bir denetim birimidir. Kamu idarelerinde iç denetim sonrasında belirlenen ve raporlara işlenen aksaklıklardan ise etkin bir iç kontrolün kurulmaması ve sürdürülmemesi nedeniyle üst yönetici sorumludur. İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; bilginin zamanında ve güvenilir kaynaklardan elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmasında kullanılması amacıyla oluşturulan faaliyetler bütünüdür.¹¹³ Yönetimin sorumluluğu altında olan iç kontrol sürecinin etkinliği ve verimliliği için yönetimin bu yapıyı düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekmektedir. Bu konuda iç denetim devreye girer ve yönetim için iç kontrolle ilgili olarak bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Yani iç denetim iç kontrolün yerindeliğinin denetimidir. İç denetçi hiçbir surette sahip olduğu görev ve yetkiler dışında kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve verimliliğinden sorumlu değildir. Sadece iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur.

5018 sayılı Kanun iç denetimden her ne kadar bağımsız bir faaliyet olarak bahsetse de, iç kontrolün tanımında iç denetimden bahsetmesi iç denetimin uluslar arası uygulamalarına aykırıdır. Bu nedenle etkin bir iç denetim faaliyeti için iç kontrolün tanımının uluslar arası standartlara göre yapılması gerekmektedir.¹¹⁴ Yani iç denetim, iç kontrolün bir unsuru olmamalıdır.

¹¹³ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “İç Denetim ve Türkiye Uygulaması”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm> (12 Haziran 2006)

¹¹⁴ Hayrullah Keleş, “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, Ed. Erkan Karaaslan, **Güncel Mali Sorunlar**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, s. 266

Tüm bu bilgiler ışığında iç kontrolün, mali yönetim ve hizmet sunum kalitesini güvence altına almak amacıyla kullanılan bir sistem, iç denetimin ise iç kontrolün yerindeliğinin denetiminde kullanılan bir sistem olduğunu söyleyebiliriz.¹¹⁵ Yani iç kontrol harcama öncesinde eş zamanlı kontroller yoluyla muhtemel riskler karşısında bir güvenlik sistemi oluştururken, iç denetim harcama sonrasında uygunluk, performans ve finansal denetimler yapmaktadır. Önemli bir ayrım ise iç denetimin kurum yönetimi ve iç kontrol sürecinden bağımsız olarak yapılmasıdır. Ancak iç denetim, yönetime ne kadar yararlı bilgiler ve değerlendirmeler sağlarsa sağlasın hiçbir surette iç kontrolün ikamesi olarak görülmemelidir.¹¹⁶

Etkin bir iç kontrol yapılanması, sistem içinde hataların bulunması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz bir güvence sağlamaz. Bu yüzden iç kontrolün sürekli olarak kendi etkinliğini gözden geçirmesi gerekir. Bu sürecin yaşanması için de iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Bu süreçte de iç denetçiler, iç kontrolle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yaparak önerilerde bulunur.¹¹⁷ İç kontrol sisteminin makul bir güvence sağlaması, uygulama ve tasarım eksikliklerini gidermesi amacıyla sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu da iç denetim faaliyetinin gerekliliğini ve önemini ortaya koymaktadır.¹¹⁸

İç denetçi, değerlendirmeye tabi tutacağı ve inceleyeceği iç yönetim ve kontrol faaliyetlerinin içerisinde yer almamalıdır. Yani iç denetim, devamlı surette iç kontrol faaliyetinin bir parçası haline gelmemelidir. Bu sistemde iç denetim ve iç kontrolün mesafeli olması esastır. Bu ayrım özellikle üst yöneticilerinin siyasi bir kimlik taşıdığı belediyelerde önem arz etmektedir. Böylece yönetim, taşıdığı iç kontrol sorumluluğunun farkında olacak ve iç kontrolün etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşmesi için girişimlerde bulunacaktır.

¹¹⁵ Mustafa Baltacı, Serdar Yılmaz, “Yerel Yönetimlerde Hesap Verme Mekanizmasının Önemli Aktörleri: İç Kontrol ve İç Denetim”, Ed. Ayşe Güner ve Serdar Yılmaz, **Mali Yerelleşme**, İstanbul: Güncel Yayıncılık, Yayın No 266, Mayıs 2006, s. 258.

¹¹⁶ Baran Özeren, **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Ankara: Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ağustos 2000, s. 5.

¹¹⁷ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**İç Denetim ve Türkiye Uygulaması**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm> (12 Haziran 2006)

¹¹⁸ Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü, “**Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**”, 2006, <http://www.bumko.com.tr/IcDenetim/Mevzuat/UcunculDuzey/ustyonreh2508.htm> (29 Ağustos 2006)

3.6. İç Denetimin Dış Denetimle İlişkisi

Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında iç denetim; hataların önlenmesi, risk ve zayıflıkların belirlenmesi, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, yönetim sistemlerinin ve süreçlerinin geliştirilmesi amacıyla yapılan denetim; dış denetim ise kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet, karar ve işlemlerinin kurumsal amaç, hedef ve planlar ile kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçların değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır.

İç denetçilerle dış denetçiler arasında denetim yöntemleri, sorumlulukları ve denetim hedefleri gibi konularda bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Dış denetçiler her şeyden önce mali işlemlerin ve hesapların yasal dayanaklarını aramaktadırlar. Yani dış denetim, gelecek değil geçmiş odaklıdır. Fakat iç denetim geçmiş odaklı bir denetim olmayıp, geleceğe ilişkin stratejileri içeren bir denetimdir. Başka bir deyişle iç denetim, mevcut durum bazında gelecekte ne olacağına bakmaktadır. Dış denetçiler esas olarak sonuçları değerlendirirken, iç denetçiler mevcut mali sistemi değerlendirerek geleceğe ilişkin öngörülerde bulunmaktalar ve bu çerçevede üst yöneticilere bilgi vermektedirler. İç denetçiler mevcut kurumun üst yöneticisi için çalışıp, onlara rapor sunarken dış denetçiler Sayıştay'a bağlı olarak TBMM adına denetim yapmaktadırlar.

Hem iç hem de dış denetçiler, denetim süreçlerinde birbirlerinin raporlarından yararlanabilirler.¹¹⁹ Sanal'a göre, dış denetim yapan denetim birimlerinin görevlerini hızlı, etkili ve güvenilir bir biçimde yapabilmeleri öncelikle denetlenen kuruluşların iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin gelişmiş ve güvenilir olmasına bağlıdır. Fakat iç kontrol yönetiminin uygulamaları kurum içinde bürokrasiyi arttırarak etkinlik ve verimliliği olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu nedenle iç kontrol yöntemlerinin maliyetinin kontrolden elde edilmesi beklenen faydayı aşmamasına özen gösterilmelidir.¹²⁰

¹¹⁹ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “İç Denetim ve Türkiye Uygulaması”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm> (12 Haziran 2006)

¹²⁰ Recep Sanal, “Türk Denetim Sisteminde Yapısal ve Kurumsal Düzenleme Gereksinimi”, **TİDE: İç Denetim Dergisi**, Sayı 3, Bahar 2002, s. 45.

3.7. İç Denetim

5018 sayılı Kanununun 63. maddesine göre İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim esas itibariyle gelecek odaklı rehberlik ve danışmanlık faaliyetidir. İlk kez 5018 sayılı Kanun ile Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında yer alan bu denetim biçimi, geçmiş değil, gelecek yönelimli bir yaklaşım sunmaktadır. İç denetim ile ilgili olarak Türkiye’de ilk kurulan kuruluş ise Türkiye İç Denetim Enstitüsüdür.¹²¹ İç denetim, hem genel hedef ve amaçlara ulaşma konusunda, hem de iç kontrol ve yönetişimi güçlendirme konusunda belediyelerde belediye başkanları ile diğer yöneticiler için önemli bir araçtır.

5018 sayılı Kanununda ise iç denetimin danışmanlık faaliyeti olarak tanımlandığını görmekteyiz. Bu çerçevede, denetim işlevinin bağımsız olarak çalışan müfettişler dışında amir-memur ilişkisi içerisinde bulunan, üst yöneticiye bağlı ve bağımlı iç denetçiler tarafından yapılacağı görülmektedir. Müfettişler, belediyelerde belediye başkanı tarafından, merkezi idarede ise üçlü kararnameyle atanmaktadır. İç denetçilerin ise üst yönetici tarafından atanması, üst yöneticiye bağlı olması onların sadece nesnel güvence sağlayan, icrai yetkileri olmayan bir danışman olduğunu göstermektedir.

Dolayısıyla belediyelerde gerçekleştirilecek olan iç denetim faaliyeti; belediyelerin ilgili mevzuat çerçevesinde yönetim ve kontrol yapılarını, risk yönetimini ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini, verimliliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş iç denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilecektir.¹²²

¹²¹ Bu enstitünün ilk kuruluş adımı 14 Aralık 1994 tarihinde bir grup denetçi ile The Institute Of Internal Auditors’un Batı Avrupa Direktörü Giovanni Grossi tarafından atılmıştır. Bu girişim, 19 Eylül 1995 tarihinde Ali Kamil Uzun’un başkanlığında 47 kurucu üye ile Türkiye İç Denetim Enstitüsü adını alarak faaliyete başlamıştır. 1996 yılında ECIIA(European Confederation of Institutes of Internal Auditing) ile IIA(The Institute of Internal Auditors) üyeliğine kabul edilmiştir. <http://tide.org.tr> adresinden alınmıştır. 05.07.2006

¹²² Keleş, s. 262.

3.7.1. İç Denetim Faaliyetinin Amacı

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesine göre, iç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, 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. Aynı zamanda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol mekanizmalarının etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında, yönetime önerilerde bulunmayı da kapsamaktadır.

İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanı sıra, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti de sağlar. Danışmanlık hizmeti; idarenin, hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamaya yönelik prosedür ve uygulamaların sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulması yoluyla gerçekleştirilir.

Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve yönetsel süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, aktiflerinin korunduğuna, işlemlerin etkili, ekonomik, verimli ve ilgili mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

3.7.2. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesine göre, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetleri iç denetim kapsamına dahildir. Kamu idarelerinin yurtdışı ve taşra dahil tüm birimleri denetim plan ve programları kapsamında sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla İç Denetim Koordinasyon Kurulu

tarafından belirlenen standartlara uygun olarak risk odaklı¹²³ iç denetime tabi tutulur. Dolayısıyla belediyelerde gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetinin kapsamı, 5393 ve 5216 sayılı Kanunlarda belirtilen sınırlar içerisinde söz konusu belediyeler tarafından yapılan tüm mali işlem ve faaliyetlere ilişkin iç kontrolün yerindeliği, performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

3.7.3. İç Denetim Alanı

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesine göre iç denetim;

a) Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi¹²⁴,

b) Risk yönetimi kavramının idareye tanıtımı, uygulanması için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim yöntemlerinin uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,

c) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,

d) Mali işlemlerin mevzuata, idari esas ve usuller ile hedef ve politikalara uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesi,

e) Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,

¹²³ İç denetçilerin denetim sürecinde kamu idaresinin kuruluş amacı ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerinin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek muhtemel risk alanlarının belirlenmesidir. Bu risklerin gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkabilecek zararların en aza indirgenmesi ise risk yönetimidir. Tosun ve Cebeci, s. 162.

¹²⁴ Yönetmeliğin ilk halinde “Kamu idaresinin yönetim yapısı ve işlem süreçlerinin değerlendirilmesi” de iç denetim alanı içerisinde olacağı belirtilmekteydi. Fakat daha sonra iç denetçi ve müfettişlerin görev alanlarında yaşanacak çelişkileri ve karışıklıkları önlemek için iç denetçilerin görev alanı iç mali denetim ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla iç denetçiler tarafından yapılacak iç denetim 5018 sayılı Kanuna göre mali anlamda gerçekleşecek ve denetimin idari nitelikli işlevi iç denetim sınırları içerisinde diğer belediye çalışanlarına bırakılacaktır.

f) Kamu idarelerinin ürettikleri bilgiler ile kamuoyuna açıkladığı her türlü rapor, mali istatistik ve tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının test edilmesi,

g) Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi, alanlarını içermektedir.

3.8. İç Denetimin Uygulanması

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesine göre kamu idarelerinde yapılacak iç denetim; Uygunluk denetimi, Performans denetimi, Mali denetim, Bilgi teknolojisi denetimi, Sistem süreç denetimi türlerini kapsamaktadır. İç denetim, aşağıda belirtilen denetim türlerinden bir veya birkaçını kapsayacak şekilde yapılabilir. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir. Keza 5393 sayılı Belediye Kanununun 55. maddesi, belediyelerin iç ve dış denetimlerinin kapsamını hukuki, mali ve performans denetimi olarak belirlemekte ve iç ve dış denetimin 5018 sayılı Kanuna göre yapılacağı belirtilmektedir. Belediye Kanununun “Denetimle ilgili diğer hükümler” başlıklı 58. maddesine göre, denetimin yapılması ve faaliyet raporunun hazırlanması hususunda bu kanunda hüküm bulunmayan durumlarda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunların ilgili hükümleri uygulanır, denilmektedir. Dolayısıyla bu maddeye dayanarak, bilgi teknolojisi denetimi ile sistem süreç denetiminin de belediyelerde yapılabileceğini söyleyebiliriz.

3.8.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kamu idarelerinin eylem ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. Uygunluk denetimi Türkiye’de, tüm denetim birimleri tarafından yoğun olarak düzenli bir şekilde yapılmaktadır.¹²⁵ Bu denetim uygulamada iç ve dış denetçiler ile müfettişler, kontrolörler vb. tarafından kullanılmaktadır.

¹²⁵ Erkan Karaarslan, “Soru ve Cevaplarıyla İç Denetim Olgusu”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, Yıl 1, Sayı 7, Temmuz 2006, s. 46.

3.8.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında ekonomikliğin, verimliliğin ve etkinliğin değerlendirilmesidir. Bu denetim sürecinde yapılan değerlendirme risk odaklı olup, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması amaçlanmaktadır.

3.8.3. Mali Denetim

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Yapılan bu denetimde işlemler üzerinde bir takım hatalar tespit edildiğinde kayıtların doğruluğu, mevzuata uygunluğu ve düzenliliği çerçevesinde hesap denetimi yapılması gerekli olacaktır.¹²⁶

3.8.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Bilgi teknolojisi denetimi, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Türkiye’de kurumların elektronik bilgi sistemlerine geçişiyle birlikte önem kazanacak bir denetim sürecidir. Bu denetimin performans denetimi ile yapılmasının daha faydalı olacağı savunulmaktadır.¹²⁷

3.8.5. Sistem Süreç Denetimi

Sistem süreç denetimi, denetlenen birimin yönetim ve kontrol sistemlerinin eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kamu idaresinin organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin değerlendirilmesidir. Sistem denetimi ile ayrıca mali işlemlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimlilikleri haricinde bağlayıcı hukuki düzenlemeler ve iç yönergelerle uyumu incelenebilir.

¹²⁶ Erkan Karaaslan, **Kamu Harcama Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006, s. 325.

¹²⁷ Karaaslan, s. 326.

3.9. İç Denetim Etik Kuralları

İç denetçiler, Kurul tarafından belirlenen denetim standartları ve etik kurallarına uymakla yükümlüdürler. İç denetçinin uyması gereken meslek ahlak kuralları; dürüstlük, bağımsızlık, nesnel davranış, tarafsızlık (siyasi tarafsızlık ve çıkar çatışmasından kaçınılması), meslek sırlarının saklanması ve yeterlilik olarak belirlenmiştir.¹²⁸ Daha sonra INTOSAI ve Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenen etik kurallar çerçevesinde meslek ahlak kurallarının iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan davranış kuralları belirlenmiştir. Bu ilke ve davranış kuralları: Dürüstlük, Tarafsızlık, Gizlilik ve Yetkinliktir.¹²⁹

Dürüstlük, iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken doğruluk ve sorumluluk duygusu ile hareket etmesini, hukuku gözetmesini, iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmemesini ve idarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyup katkıda bulunması gerektiğini açıklamaktadır. Tarafsızlık açısından da iç denetçi, değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilir herhangi bir ilişki içinde bulunmamalı, mesleki muhakemesini zayıflatacak herhangi bir menfaati de kabul etmemelidir.

İç denetçiler gizlilik ilkesine göre, görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı davranmalıdırlar. Sahip olunan bu bilgiler, iç denetçiler tarafından kişisel menfaatler için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanılmalıdır. Yetkinlik

¹²⁸ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Etik/Ahlak Meslek Kuralları**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Dokumanlar/etikmeskural.htm> (04 Ağustos 2006); Ali Rıza Eşkazan, “İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler”, **TİDE: İç Denetim Dergisi**, Sayı 6, Kış 2003, s. 33.

¹²⁹ 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanuna dayanarak çıkarılan ve 13.04.2005 tarihinde yayımlanan Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin beşinci maddesi ile yirmi ikinci maddeleri arasında bu ilkelere bahsedilmektedir. Bu ilkeleri başlıklar halinde şöyle sıralayabiliriz; Görevin yerine getirilmesinde kamu hizmeti bilinci, Halka hizmet bilinci, Hizmet standartlarına uyma ilkesi, Amaç ve misyona bağlılık ilkesi, Dürüstlük ve tarafsızlık ilkesi, Saygınlık ve güven ilkesi, Nezaket ve saygınlık ilkesi, Yetkili makamlara bildirim ilkesi, Çıkar çatışmasından kaçınılması, Görev ve yetkilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılmaması, Hediye alma ve menfaat sağlama yasağı, Kamu malları ve kaynaklarının hizmet için kullanılması, Savurganlıktan kaçınma, Bağlayıcı açıklamalar ve gerçek dışı beyan yasağı, Bilgi verme, saydamlık ve katılımcılık ilkesi, Yöneticilere hesap verme sorumluluğu, Eski kamu görevlilerine karşı imtiyaz yasağı ve Mal bildiriminde bulunma ilkeleridir. Bu ilkeler genel olarak iç denetçiler için de geçerlidir.

ilkesi ise iç denetçilerin, sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelerini, iç denetim hizmetlerinin iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmesini ve iç denetçinin sürekli olarak kendi yeterliliği ile hizmetlerin etkinlik ve kalitesini geliştirmesini açıklamaktadır.¹³⁰

3.10. Belediye Başkanının İç Denetim Alanında Sorumluluğu

Üst yönetici olarak belediye başkanının İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesine göre sorumlulukları şunlardır.

a) İç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için tüm önlemleri alır.

b) İç Denetçilere, idarenin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin belirlenmesi çalışmalarında gerekli imkânı sağlar.

c) İç denetim kapsamına giren konularda, iç denetçilere gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması amacıyla, birimler arasında etkili iletişim kurulmasını sağlar.

d) İç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları değerlendirir ve gerekli önlemleri alır.

e) İç kontrol sürecinden elde ettiği bilgilerle, iç denetimden elde edilen bilgileri karşılaştırır ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına ilişkin tedbirleri gerektiğinde iç denetçilerle görüşerek belirler.

f) İç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alır.

g) İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri alır.

¹³⁰ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Mevzuat/UcunculDuzey.htm> (30 Ekim 2006)

h) İç denetim faaliyetinin kalitesini gözetir ve bu amaçla kalite kontrol ve gelişim programı oluşturur, iç denetçilerin görevlerindeki performanslarını takip eder.

i) İç denetim kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar.

j) Birimin bütçesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi ve personelinin ihtiyacı olan mesleki araç gereç ve malzemelerin temin edilmesine ilişkin tedbirleri alır.

3.11. İç Denetim Birimi

3.11.1. İç Denetim Biriminin Kuruluşu ve Görevleri

5018 sayılı Kanununun 5436 sayılı Kanunla değişik 63. maddesinin son fıkrasında “Kamu İdarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” hükmü yer almıştır. Fakat İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğe göre, atanan iç denetçi sayısının beş ve üzerinde olması durumunda iç denetim birimi başkanlığının kurulması konusunda İç Denetim Koordinasyon Kurulundan izin alınmasına gerek yoktur.¹³¹ Ancak birim başkanı olarak görevlendirilen iç denetçinin İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bildirilmesi gerekmektedir.

İç denetim biriminin görevleri ise şunlardır;

a) Risk değerlendirmesinin yapılması, iç denetim plan ve programlarının hazırlanması ve üst yöneticinin onayına sunulması,

b) İç denetim biriminin yönergelerinin ve işlem süreçlerinin Kurulun düzenlemelerine uygun olarak hazırlanması,

c) Denetim raporlarının, raporlama standartları ile belirlenen usul ve esaslara uygunluğunun kontrol edilmesi ve bir örneğinin muhafaza edilmesi,

¹³¹ İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu, “İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Sorular/icdenatausultebtas.htm>

d) İç denetim ve dış denetimin koordinasyonunun sağlanması,

e) İç denetim faaliyeti ve iç denetçiler ile ilgili diğer işlemlerin yürütülmesidir.

İç denetim birimi belediyelerde doğrudan belediye başkanına bağlıdır. Bu yüzden iç denetçiler, raporlarını doğrudan belediye başkanına sunarlar. Birim başkanı iç denetçiler arasından usulüne uygun olarak atanır ve belediye başkanı tarafından görevlendirilir. İç denetim birimleri, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği dikkate alarak kendi çalışma yönergelerini hazırlayabilirler. Çalışma yönergelerinde ilgili kanun ve yönetmeliklere uygun olarak iç denetim biriminin amaç, yetki ve sorumlulukları ile plan ve program harici iç denetçilere yaptırılacak danışmanlık ve benzeri görevlerin nitelik ve süreleri açıkça belirtilir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesine göre, iç denetim birimi tarafından yönergenin, iç denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması, gerçekleştirilmesi ve yönetilmesi bakımından yılda en az bir defa gözden geçirilmesi gerekmektedir. Yönerge ve değişiklikleri üst yönetici tarafından onaylanarak bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir. İç denetim birimi, birim faaliyetleri hakkında üst yöneticiye düzenli olarak bilgi verir ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu kararlarının uygulanmasında ortaya çıkacak tereddütleri Kurulun bilgisine sunar. İç denetim biriminin düzenleyici ve belirleyici bir yetkiye sahip olması, karşılaşılan sorunların kısa sürede çözülmesine ve iç denetim sürecinin sorunsuz işlemesine yardımcı olacaktır.

3.12. İç Denetim Rehberleri

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerinde esas alacakları denetim rehberlerinin hazırlanmasına ilişkin esas ve usulleri belirleyerek denetim rehberlerini hazırlayacak, geliştirecek ve güncelleştirecektir. İç denetim birimleri, iç denetçilerin görev alanlarına giren birimler ve konular itibarıyla Kurulun belirlediği esas ve usullere uygun denetim rehberlerini hazırlar ve bir örneğini Kurula verirler. Kalite güvence ve geliştirme programı açısından iç denetimin birim başkanı, bu denetim rehberlerinin iç denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması,

gerçekleştirilmesi ve yönetilmesi açılarından etkin ve yeterli olup olmadığını yılda bir defa incelemesi ve Kurula görüş bildirilmesi gerekmektedir.

Hazırlanan denetim rehberleri iç denetçilere yol göstermekle birlikte, iç denetçilerin denetim yeteneklerini sınırlandırmamalıdır. Bu rehberler, iç denetim uygulamalarının geliştirilmesine ve yenilikler önerilmesine de engel teşkil etmeyecek şekilde olmalıdır.

3.13. İç Denetçilerin Görev Yetki Sorumlulukları ve Sayıları

Yıllık iç denetim programı kapsamındaki iç denetim görevlendirmeleri ve program dışındaki denetim görevlendirmeleri belediyelerde belediye başkanının onayı alınmak suretiyle iç denetim birimi başkanlığı tarafından yapılacaktır.

3.13.1. İç Denetçinin Görev Yetki ve Sorumlulukları

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 15. maddesine göre, iç denetçilerin görev alanları şunlardır:

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

h) Kamu idaresinde üretilen her türlü bilginin doğruluğunun denetlemek,

i) Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek,

j) Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek.

Dolayısıyla iç denetçi, yasal uygunluk denetimini ifa etme dışında ayrıca kurumun üst yöneticisine danışmalık ve rehberlik görevlerini de yapmaktadır. Bu şekilde gerçekleşen denetim süreci hata bulmaktan çok hataların ne şekilde düzeltileceğine ve geleceğe ilişkin stratejilerin belirlenmesine yardımcı olacaktır.

İç denetçi, 5018 sayılı Kanununun 64. maddesine göre, soruşturma açılacak bir durumu tespit ettiğinde ancak belediye başkanına bildirecektir. Yine bu maddeye göre iç denetçiye asli görevi dışında görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu hükümler çerçevesinde iç denetçilerin ön inceleme ve disiplin soruşturması yapmaya yetkili olmadıkları söylenebilir.¹³²

İç denetçiler bu yönetmeliğin 16. maddesine göre, görevleri ile ilgili olarak şu yetkilere sahiptir:

¹³² Mehmet Koçdemir, “İç Denetim”, Ed. Erkan Karaaslan, **Güncel Mali Sorunlar**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, s. 314. İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin ilk halinde iç denetçilere 15. maddede sayılan görevler haricinde şu iki görevin de verileceği belirtilmekteydi: Görevlendirilmeleri halinde ön inceleme veya disiplin soruşturması yapmak, iç denetim alanına giren ihbar ve şikayetleri üst yöneticinin isteği üzerine incelemek. İhbar ve şikâyetleri inceleme görevi ise bu yönetmeliğin 50. maddesinde tekrar düzenlenmiş, ön inceleme ve disiplin soruşturması yapma yetkisi de iç denetçilere verilmemiştir. Ön inceleme ve disiplin soruşturması günümüzde belediye müfettişlerince yapılmakta olan işler olup iç denetçilere verilmesi denetimin daha genel ve karmaşık bir hal almasına sebep olabilirdi. Yönetmeliğin son halinde bu madde iç denetçilerin görev alanından çıkarılmış ve müfettişler ile iç denetçilerin görev alanlarında yaşanılması muhtemel bir karışıklığa son verilmiştir.

a) Denetim konusu ile ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek,

b) Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek,

c) Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkânlardan yararlanmak,

d) Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek.

İç denetçi, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara da riayet etmelidir.

a) Mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve meslek ahlak kurallara uygun hareket etmek,

b) Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek,

c) İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimi başkanlığını haberdar etmek,

d) Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması veya görevin hukuka uygunluğundan şüphe duyması halinde, durumu iç denetim birimi başkanlığına bildirmek,

e) Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak suretiyle objektif değerlendirmelerde bulunmak,

f) Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak.

05.08.2006 tarihli ve 26250 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10808 sayılı Kamu İdarelerinin İç Denetçi Kadrolarında 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa Göre İstihdam Edilenlere Göre Yapılacak Ek Ödemeye İlişkin Usul Ve Esasların Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararının 4/c maddesinde ise iç

denetçilerin olumsuz sicil alanlarından bir yıl, 657 sayılı Kanunun 125. maddesine göre cezalandırılanlardan; uyarma cezası alanlara bir ay, kınama cezası alanlara üç ay, aylıktan kesme cezası alanlara altı ay ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası alanlara kademe ilerlemesinin durdurulduğu sürece ek ödeme yapılamayacağı belirtilmektedir.

3.13.2. Belediye Müfettişlerinin Görev Yetki Ve Sorumlulukları

Belediyelerin iç denetimi ile teftiş kurullarının yönetmeliklerinde de bir takım değişiklikler yaşanmaktadır. Belediye müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları çerçevesinde mali nitelikteki görev ve yetkileri kaldırılmış, sadece idari nitelikteki iş ve işlemlere ilişkin teftişe geçilmiştir. Bu çerçevede genel olarak belediyelerin teftiş kurullarında görevli müfettişlerin görev, yetki ve sorumlulukları şu şekilde olacaktır:

a) Belediye teşkilatı ile belediye bağlı kuruluşlarının her türlü iş ve işlemlerinin teftiş, inceleme ve soruşturmasını yapmak,

b) Teftiş ve denetimini yaptıkları işlerde, yanlış ve eksiklikleri, mevzuata uymayan işleri tespit ederek, bunların düzeltilme ve tamamlanması, işlerin daha iyi yürümesi ve görevlilerin çalışmalarında daha fazla verim alınması için gerekli gördükleri tedbirleri, teftişe tabi tutulanların mütalaa ve cevaplarıyla birlikte Kurul Başkanlığına bildirmek,

c) Müfettişler, görevlerini yaparken bizzat ya da ihbar yoluyla öğrenmiş oldukları ve görev emrinin dışında kalan yolsuzluk ve usulsüzlükler için gecikmeden hadiseye müdahale etmek üzere durumu derhal Kurul Başkanlığına yazılı olarak bildirirler, gecikmelerinde zarar görülen ve delillerin kaybına meydan verebilecek hallerde delilleri toplarlar, olayın derhal savcılığa duyurulması zorunlu görülen hallerde doğrudan savcılığa suç duyurusunda bulunup Tevdi Raporunun bir örneğini başkanlığa gönderirler,

d) 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu kapsamına giren suçların soruşturulmasında bu kanun hükümleri, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanuna

göre yapılacak ön incelemelerde veya buna esas teşkil edecek incelemelerde bu kanunun ve bu kanunda açıklık bulunmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Kanununun öngördüğü usul ve esaslara göre hareket etmek,

e) Belediyeyi ilgilendiren konularda yurt içinde ve yurt dışında araştırmalar yapmak, görevlendirildikleri komisyon, kurs, seminer, sempozyum ve toplantılara katılmak ve sonuçlarını Başkanlığa bildirmek,

f) Mevzuatın hazırlanması ve uygulanması ile ilgili çalışmalara katılmak,

g) Hizmet içi eğitim programlarının hazırlanmasına ve uygulanmasına katılmak,

h) Kurul Başkanının teklifi ve Başkanın onayı ile belediye iştiraklerinde inceleme ve denetim iş ve işlemlerini yürütmek,

i) Belediye Başkanının, gerekli görülmesi halinde Kurul Başkanının görevle ilgili olarak vereceği diğer işleri yapmak,

j) Kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri uyarınca verilen diğer görevleri yapmaktır.

Müfettişler, yaptıkları çalışmalar ve hazırladıkları raporlardan yürürlükteki mevzuat çerçevesinde sorumlu olacaktırlar. Müfettiş Yardımcılarının bu yetkileri kullanması ise belli bir yetiştirme süresinin sonunda kendilerine yetki verilmesi ile mümkün olacaktır.

Yukarıda h) bendinde belirtilen denetim idari denetim olup, müfettişlerin mali nitelikte denetim yapma yetkisi yoktur. İştiraklerde mali anlamda denetim yapma yetkisi belediye iç denetçilerine aittir.¹³³ Yukarıda c) ve d) bentlerinde belirtilen yetkiler çerçevesinde belediye müfettişlerinin iç denetçilere oranla daha icrai yetkilere sahip olduğu söylenebilir.

¹³³ İstanbul Büyükşehir Belediyesi Teftiş Kurulu Yönetmeliği ve Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Teftiş Kurulu Yönetmeliğinden yararlanılmıştır.

3.13.3. İç Denetçilerin Kamu İdareleri İtibarıyla Sayıları

Kamu idarelerinin ihtiyacı olan iç denetçi sayıları, teşkilat kanunları uyarınca yerine getirmek zorunda oldukları görevleri, kullandığı kaynaklar, merkez ve taşra teşkilatının özelliği, toplam personel sayıları ve bu birimlerde yaptırılacak denetim türleri dikkate alınmak suretiyle, denetimin maliyeti de göz önünde bulundurularak belirlenir. Bu belirlemede, ilgili kamu idaresinde denetim yapan diğer denetim elemanlarının mevcudiyetinin, sayısının ve faaliyet alanlarının da dikkate alınacağı belirtilmektedir.¹³⁴ 5436 sayılı Kanununun 16. maddesine göre, mahalli idarelerin iç denetçi kadroları İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararı ile ihdas edilir. İhdas edilen bu kadrolar ise ilgili mahalli idarelerin norm kadrosuna dahil edilmiş sayılır. Ayrıca kamu idarelerinin ilave iç denetçi ihtiyaçlarını ise İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bildirmesi gerekmektedir. Kamu idareleri itibarıyla iç denetçi sayıları ise genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, il özel idareleri ve belediye başkanlıkları şeklinde ayrı ayrı belirlenmiş ve toplam 1382 iç denetçi öngörülmüştür. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde 442 adet iç denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. Milli Savunma, Maliye, Milli Eğitim, Sağlık Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığına 25'er iç denetçi kadrosu verilmiştir. Üniversitelere 229, diğer özel bütçeli idarelere ise 75 adet iç denetçi kadrosu öngörülmüştür. 5 Ekim 2006 tarihli 26310 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına¹³⁵ göre, İl özel idarelerine 66, Büyükşehir belediyeleri ve bunların ilçelerinin ise 289, iç denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. Diğer il belediyelerinde bu sayı 199, Büyükşehir belediyelerine bağlı

¹³⁴ Genel bir sınırlandırma ise Yönetmeliğin ilk halinde bulunmaktaydı. Bu sınırlandırmaya göre idarelerin merkez teşkilatının mevcut personel sayısının binde beşini geçmemek üzere iç denetçi atanabileceği belirtilmekteydi. Taşra teşkilatı olan kamu idarelerinin yapısı, işlem türleri ve yoğunluğu, denetimin tür ve kapsamı ile bir iç denetçinin idareler itibarıyla ihtiyaç duyacağı denetim süresi dikkate alınmak suretiyle, iç denetçi sayısının artırılabilmesi belirtilmekteydi. Ancak bu artış hiçbir şekilde kamu idaresinin toplam taşra personel sayısının binde ikisini geçemez.

¹³⁵ Mahalli idarelere ihdas edilen iç denetçi kadroları, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kararı ve İçişleri Bakanlığı'nın 14.08.2006 tarihli ve 7603 sayılı yazısı üzerine, 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanununun 16. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 28.08.2006 tarihinde kararlaştırılmıştır.

idarelerde ise 34 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır.¹³⁶ Toplam olarak mahalli idarelere 588 adet iç denetçi kadrosu verilmiştir. 5436 sayılı Kanununun Geçici 1. maddesinin sekizinci fıkrasında, iç denetçi sayısı on ve üzerinde olan kamu idarelerinin 31.12.2006 tarihine kadar tahsis edilen iç denetçi kadro sayılarının en fazla yarısına kadar atama yapabileceği belirtilmektedir. Buna göre İstanbul, Adana, İzmir ve Ankara Büyükşehir Belediyelerinde 31.12.2006 tarihine kadar iç denetçi sayılarının yarısı kadar iç denetçi atanabilecektir. Bu belediyeler kalan iç denetçilerini, diğer belediyeler ve bağlı idareler de tüm iç denetçilerini 01.01.2007 tarihinden itibaren yılsonuna kadar atayabileceklerdir.

3.14. İç Denetçilerin Diğer Görev ve Faaliyetleri

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 50. maddesinde ise iç denetçilerin diğer görev ve faaliyetleri belirtilmektedir. İç denetçiler, iç denetim birimlerine intikal eden ihbar ve şikâyetlerde iddia edilen konuları risk analizlerinde dikkate alınarak denetimin planlanmasında ve denetimde göz önünde bulundurur. Bu süreçte şikâyetçisi belli olan ve konusu açık olan şikâyetlerle acil olarak incelenmesi gereken konular üst yöneticiye bildirilir.

Eğer söz konusu denetimin konusu birden fazla kurumu ilgilendirmekte ise bu durumda kurumların iç denetçileri birlikte çalışabileceklerdir. Fakat bu çalışmanın sınırı, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6/c maddesine göre İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenecektir.

Amaca uygun bir denetim için iç denetçinin yolsuzlukları tespit edici nitelikte bilgi, beceri ve donanıma sahip olması gerekmektedir. Zaten denetim öncesinde iç denetim birim amirinin, denetçileri bilgi, beceri ve donanımlarına uygun konularda görevlendirmesi esastır. Niteliğe uygun bir görevlendirme sonrasında iç denetçinin tespit ettiği yolsuzluk ve bu duruma ilişkin elde ettiği deliller ivedi olarak üst yöneticiye intikal ettirilir. Görüldüğü üzere iç denetçilerin doğrudan yargısal mercilere başvuru hakkı bulunmamaktadır.

¹³⁶ Karaarslan, s. 49.

3.15. İç Denetçilerin Bağımsızlığı Tarafsızlığı ve Güvencesi

3.15.1. İç Denetçilerin Bağımsızlığı

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 25. maddesine göre, “İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket ederler.” Bağımsızlık, iç denetçinin sahip olması gereken bir nitelik olup, denetimin her aşamasında iç denetçinin görevinin engellenmeden yapılabilmesini ifade etmektedir. Yani iç denetçinin denetlediği kişilerden yeterince bağımsız olması gerekmektedir.¹³⁷ Bu süreçte iç denetçinin de meslek etik kuralları ile denetime ilişkin standartlara uymaları gerekmektedir. Belediyelerde görev yapacak iç denetçiler bakımından bağımsızlık ilkesinin daha net ve açık bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

İç denetçiler, çalışmalarını özgür bir irade ile tarafsız bir şekilde yürütebildikleri takdirde bağımsız olabilirler. Böyle bir durumda iç denetçi, yansız ve önyargısız görüşler sunma olanağına sahip olur. Bu durum için iç denetçinin içerisinde bulunduğu organizasyonel yapının denetime uygun olması da gerekmektedir.¹³⁸ Böyle bir durumda iç denetçinin tam bağımsız olması, denetimde karşılaştığı hukuka aykırılıklar ve suç teşkil eden konularda ilgili makamlara direkt olarak başvurması, hiyerarşik olarak tüm harcamacı birimler üzerinde yer alması ve icrai yetkilere sahip olması gerekmektedir.

Belediyelerde yapılan ilk iç denetçi atamaları sonrasında, iç denetçilerin idari görevde bulunup bulunamayacağı tartışma yaratan bir konu haline gelmiştir. İç denetçilerin idari görevde bulunamayacağını savunanlar, iç denetime ilişkin uluslar arası ilkelere dikkat çekmekte ve iki görevin bir arada yürütülemeyeceğini savunmaktadırlar. İç denetçilerin idari görev alıp, idari görevde bulunduğu birimle ilgili iç denetim faaliyetinde bulunamayacağını savunanlar ise Türkiye’deki uygulamalardan hareket etmekte ve mevzuatın bunu açıkça yasaklamadığını belirtmektedirler. Belediyelerde belediye müfettişlerinin idari görev alıp, idari görevde bulunduğu birimle

¹³⁷ Celal Kepenkçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No 251/171, 1982, s. 45.

¹³⁸ Özeren, s. 12.

ilgili teftiş görevi bulunmamaktadır. Yani idari görev alan müfettiş, vekâleten bu göreve atanmaktadır. Merkezi idarede de çeşitli denetim organlarında görev yapan yetkililerin vekâleten idari göreve atanmaları örnek gösterilmekte ve iç denetçilerin idari görev alıp, idari görevde bulunduğu birimi denetleyemeyeceği savunulmaktadır. Mahalli idarelerde yapılan ilk iç denetçi atamalarından sonra İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından tüm kamu idarelerine gönderilen görüş yazısında, ilke itibariyle iç denetçilik ve idari görevin birbirinden ayrılması gereken görevler olduğu ve bu nedenle iç denetçilerin idari görev alamayacağı belirtilmiştir.

Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin icra edilmesi ile ilgilidir.¹³⁹ İç denetçi, değerlendirmeye tabi tutacağı ve inceleyeceği iç yönetim ve kontrol faaliyetleri içerisinde yer almamalı ve devamlı surette iç kontrol faaliyetinin bir parçası haline gelmemelidir. Yani iç denetçi idari görevlerde bulunmamalıdır. Fakat bu durum yönetimin iç denetçilerden görüş alamayacağı anlamına da gelmemektedir.¹⁴⁰

5018 sayılı Kanununun 11. maddesine göre, Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır. Dolayısıyla, belediyelerde üst yönetici diğer kamu idarelerinde görev yapan üst yöneticilerden farklı olarak mahalli seçimlerle göreve gelen ve beş yıl süreyle bu görevi ifa eden belediye başkanlarıdır. Belediyelerde iç denetçilerin;

- a) Belediye başkanına bağlı olması,
- b) Belediye başkanı tarafından atanıp, koşulların gečekleřmesi durumunda görevden alınması,
- c) Yıllık iç denetim rehberlerinin belediye başkanınca onaylanması,
- d) Hazırlanan her denetim raporunun belediye başkanına sunulması,¹⁴¹

¹³⁹ Tosun ve Cebeci, s. 159.

¹⁴⁰ Karaarslan, s. 46.

¹⁴¹ Baltacı ve Yılmaz, s. 265.

e) Hukuka aykırı ve suç teşkil eden işlemler ile eylemlere rastlanması durumunda bu durumun rapor halinde sadece belediye başkanına bildirilmesi ve iç denetçinin kendiliğinden yasal yollara başvurmasının önüne geçilmesi, iç denetçiler bakımından evrensel bir ilke olan bağımsızlıkla bağdaşmamaktadır.¹⁴²

Dolayısıyla iç denetimdeki temel risk, iç denetçinin bağımsızlığı sorunudur. Teoride sakıncalı görülen, uygulamada ne gibi sonuçlar yaratacağı kestirilemeyen bu sorunun giderilmesi için sadece iç denetçinin görev esnasındaki bağımsızlık dışında bir takım mesleki güvenceler de verilmelidir. Örneğin, bir iç denetçinin belediye başkanı tarafından atanması veya görevden alınmasının İç Denetim Koordinasyon Kurulunun onayına bağlanması, iç denetçinin bağımsızlığını güçlendirecektir.

İç denetçilerin belediye başkanına bağlı olması nedeniyle iç denetime ilişkin uluslar arası ilkeler bakımından tam anlamıyla bir bağımsızlığın olmadığı, yalnızca iç denetim süreci içerisinde iç denetimin amaca ulaşması için verilen yetkiler çerçevesinde bir bağımsızlığın olduğunu söylenebilir. Yani iç denetçiler kısmi bir bağımsızlığa sahip iken belediyeler üzerinde dış denetim yapan dış denetçiler tam anlamıyla bağımsızlığa sahiptirler.

3.15.2. İç Denetçilerin Tarafsızlığı

İç denetçilerin görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmaları gerekmektedir. İç denetçiler, denetim faaliyetlerinde nesnel bir biçimde gerçeği aramakla ve denetim konuları arasında ayırım yapmaksızın faaliyette bulunmakla yükümlüdürler. Yani tarafsızlık, bağımsız bir zihinsel tutumdur.¹⁴³ Çalışmalarda; denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden elde ettiği bilgi ve bulgulara uygun kanaat oluşturmalıdır. İç denetim birimi başkanı, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, muhtemel ya da mevcut çıkar çatışmalarını dikkate alarak iç denetçinin tarafsızlığını sağlayabileceği düşünülmektedir.

Belediyelerde iç denetçilerin faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde iç denetim birim

¹⁴² Orhan Alıcı, “Belediyelerin İç Denetimi”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Yıl 16, Sayı 147, Ekim 2006, s. 54.

¹⁴³ Özeren, s. 14.

başkanına, görevlendirme yapılmamışsa belediye başkanına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Belediye başkanı, bu durumun ortadan kaldırılması için gerekli önlemleri almakla yükümlüdür. Yani iç denetçi, tarafsız mesleki kararlar alamayacağını hissettiği bir duruma sokulmamalı¹⁴⁴ ve kişisel çıkarının olabileceği her türlü ortamdan uzak tutulmalıdır.¹⁴⁵ İç denetçiler, önceden görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden iç denetim yapamayacaklardır.¹⁴⁶

3.15.3. İç Denetçilerin Güvencesi

Kamu iç denetim standartlarına aykırı uygulamaların giderilmesinin iç denetim birimi başkanlığınca yazılı olarak istenilmesi hariç, hiç bir kişi, makam veya merci denetim yetkisinin kullanılmasında iç denetçilere telkin ve tavsiyede bulunamaz; belirli bir kanaatin açıklanması ya da değiştirilmesini isteyemez. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 27. maddesine göre bu yönetmelikte belirtilen görevler ile iç denetim birim yönergelerinde belirtilen görevler dışında iç denetçiye hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. Bu maddenin ikinci fıkrasında ise “iç denetçiliğin sona ermesi” başlıklı 24. maddenin ikinci fıkrasına göre, iç denetçilikle bağdaşmayan hareketlerde bulunulması sonrasında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından sertifikanın iptal edilmesi durumu hariç olmak üzere iç denetçinin, hiçbir şekilde istekleri dışında başka bir göreve atanamayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla belediyelerde görev yapan iç denetçi, mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu raporlara yansımaları ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun sertifikasını iptal etmesi durumunda ilgilinin talepleri dikkate alınmaksızın başka bir göreve atanacaktır. Bu durum dışında iç denetçilerin hiçbir şekilde istekleri dışında başka bir göreve atanamayacağı güvence altına alınmıştır. Fakat sertifikanın iptalini gerektirecek iç denetçinin mesleği ile bağdaşmayacak hareketlerin neler olduğu konusunda açıklayıcı bilgiler bulunmamaktadır. Bu da iç denetçilerin tam anlamıyla güvenceye sahip olmadığını göstermektedir.

¹⁴⁴ The Institute of Internal Auditors(İngiltere İç Denetim Enstitüsü), “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler”, Çev. Baran ÖZEREN, Ankara: Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 3, Ekim 1999, s. 8.

¹⁴⁵ Erdal Kenger, **Denetim**, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat 2001, s. 10.

¹⁴⁶ İç denetçi olarak atanacak kişilerin, atanması sırasında üst yönetici veya iç denetim birim başkanı ile üçüncü dereceye kadar akrabalık ilişkisi de bulunmamalıdır. Bu hüküm yönetmeliğin ilk halinde yer almasına karşın sonradan çıkarılmıştır

5018 sayılı Kanunun Geçici 5. maddesinde belirli kadrolarda bulunan ve bu maddeye göre atanan iç denetçilerin talep etmesi durumunda, önceki kurumlarında kariyerlerine veya mesleklerine uygun kadrolara tekrar atanacağı hükmü bulunmaktaydı. Daha sonra 5436 sayılı Kanunun 9. maddesi ile bu hüküm kaldırılmıştır. Değişiklik öncesi düzenleme, geçiş sürecinde iç denetçiliğe atananlara, eski görevlerine dönme şansı vermektedir ve bu durum idare açısından emredici bir hüküm niteliğindedir. Ancak bu değişiklik ile iç denetçi olarak atanan görevlinin eski görevine dönmesi konusunda idarenin takdir yetkisinin doğduğu söylenebilir.

3.16. İç Denetçilerin Nitelikleri Atanması Yükselmesi ve Görevden Alınması

3.16.1. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması

İç denetçi eleme sınavına katılacak adayların 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde¹⁴⁷ belirtilen şartlar dışında İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesinde belirtilen şartları da taşıması gerekmektedir:

a) En az dört yıl süreli eğitim veren fakülteler ile denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurtdışındaki fakülte veya yüksekokullardan birini

¹⁴⁷ 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 12.05.1982 tarihli 2670 sayılı Kanunla değişik 48. maddesine göre, devlet memurluğuna alınacaklarda aşağıdaki genel ve özel şartlar aranır.

A) Genel Şartlar:

1. Türk Vatandaşı olmak,
2. Bu Kanunun 40. maddesindeki yaş şartlarını taşımak,
3. Bu Kanunun 41. maddesindeki öğrenim şartlarını taşımak,
4. Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
5. (Değişik 10.01.1991-3697) Taksirli suçlar ve aşağıda sayılan suçlar dışında tecil edilmiş hükümler hariç olmak üzere, ağır hapis veyahut altı aydan fazla hapis veyahut affa uğramış olsalar bile Devletin şahsiyetine karşı işlenen suçlarla, zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı veya şeref ve haysiyeti kırıcı suçtan veya istimal ve istihlak kaçakçılığı hariç kaçakçılık, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma, Devlet sırlarını açığa vurma suçlarından dolayı hükümlü bulunmamak.
6. Askerlik durumu itibarıyla; a) Askerlikle ilgisi bulunmamak, b) Askerlik çağına gelmemiş bulunmak, c) Askerlik çağına gelmiş ise muvazzaf askerlik hizmetini yapmış yahut erteletmiş veya yedek sınıfa geçirilmiş olmak.
7. 53. madde hükümleri saklı kalmak kaydı ile görevini devamlı yapmasına engel olabilecek vücut veya akıl hastalığı veya vücut sakatlığı ile özürlü bulunmamak.

B) Özel Şartlar:

1. Hizmet göreceği sınıf için 36 ve 41. maddelerde belirtilen öğretim ve eğitim kurumlarının birinden diploma almış olmak,
2. Kurumların özel kanun veya diğer mevzuatında aranan şartları taşımak.

bitirmek (bu madde 5018 sayılı Kanununun 65. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık öğrenim görmüş olmak.),¹⁴⁸

b) Yardımcılıklarda ve araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere; kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya kamu idarelerine yarışma sınavı ile alınıp yeterlilik sınavını veren uzman, doktora unvanını almış öğretim elemanı ile yönetici olarak müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,

d) İç denetim etik kurallarına uygun bir özgeçmişe sahip olmak,

e) İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birisinden son beş yıl içerisinde yapılan Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Kurul Yabancı Dil Sınavından (ÜDS) en az yetmiş puan almak,

f) İlgili yönetmelik esaslarına göre yapılacak sınavlarda başarılı olmak.

¹⁴⁸ Mevzuat çalışmalarının ilk halinde, iç denetçilerin atanmasında, eğitim ile ilgili olarak Siyasal Bilgiler, Hukuk, İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri gibi bir ayrıma gidilirken, yapılan değişiklikler ile bu tasnif edici bilgilere yer verilmemiş ve bu düzenleme yerine “en az dört yıl eğitim veren fakülteler” tabiri kullanılmıştır. Ayrıca daha önceki yönetmelikte yukarıda belirtilen fakültelerde eğitim görmese bile bu alanlarda yüksek lisans veya doktora eğitimi almış olanların da iç denetçi olarak atanabileceği belirtilmekteydi. İç denetçilerin eğitimi konusunda geri adım atıldığı açıktır. Fakat 5018 sayılı Kanununun 65/a maddesine göre iç denetçilerde, ilgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık öğrenim görmüş olmak, şartı aranmaktadır. Bu madde Anayasamızın 128/2. maddesine aykırıdır. 1982 Anayasasının 128/2. maddesine göre, memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işleri kanunla düzenlenir, denilmektedir. Anayasa Mahkemesi, Esas 1992/40, Karar 1992/55 sayılı kararında 3474 sayılı Kanun ile değişik 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanununun 3/t, 3/u ve 39/a maddelerini Anayasamızın 128/2. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir. Bu maddelerde kanun konusu olması gereken terfinin belli oranlar kapsamında her yıl Yüksek Askeri Şura tarafından belirleneceği ve bu yüzde oranlara göre terfilerin gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştı. Dolayısıyla iç denetçilerin eğitim kriterlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulunun belirlemesi Anayasamızın 128/2. maddesine aykırıdır. Fakat 5018 sayılı Kanununun geçici 5. maddesine göre yapılacak ilk atamalarda bir sorun olmadığı açıktır. Çünkü iç denetçiliğe geçişte aranan kadrolar için de başlangıçta bir takım şartlar aranmıştır. Bu kadrolar (müfettiş, denetmen, murakıp vb.) için siyasal bilgiler, hukuk, iktisadi ve idari bilimler, iktisat ve işletme fakültelerinin birinde öğrenim görmek şartı aranmıştır. Tüm bu dayanaklar çerçevesinde 5018 sayılı Kanununun 65/a maddesinde yer alan hüküm, yönetmeliklerin ilk halinde belirtilen fakülteleri kapsayacak şekilde düzeltilmelidir.

08.10.2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinin 6. maddesinde ise sınava girme koşulları belirtilmektedir. Sınava girmek için yukarıda belirtilen nitelikler dışında şu özellikler de aranır:

- a) Son başvuru tarihi itibarıyla kırk yaşından büyük olmamak,
- b) Sicil raporu düzenlenen son üç yıl içinde olumsuz sicil almamış olmak,
- c) Uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmak,
- d) Yurdun her yerinde çalışabilecek sağlık durumuna sahip olmak.

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğine göre yapılan sınavda başarılı olan adaylar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca altı aydan fazla, dört aydan az olmamak üzere eğitime tabi tutulurlar. Bu eğitim sonrasında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından sertifika sınavını kazananlara sertifikaları verilir. Sertifikalı iç denetçiler, göreve üst yöneticiler tarafından atanacaktır. 5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunun 10. maddesi ile değişik 65. maddesinin son fıkrasına göre iç denetçiler, bakanlıklarda ve bağlı idarelerde üst yöneticinin(Müsteşarın) teklifi üzerine Bakan, diğerlerinde ise üst yöneticiler tarafından atanacağı ve aynı usulle de görevden alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu değişiklikten önce tüm iç denetçilerin üst yöneticiler tarafından atanacağı hükmü mevcuttu. Dolayısıyla bakanlıklarda bu yetki bakana değil müsteşara verilmekteydi. Yapılan değişiklikle bu yetki müsteşarın teklifine bağlı olarak bakana verilmiştir.¹⁴⁹

5018 sayılı Kanunun Geçici 5. maddesine göre;¹⁵⁰

c) Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü,

¹⁴⁹ Orhan Alıcı, "Mahalli İdarelerde İç Denetçi Atamaları", **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Yıl 16, Sayı 148, Kasım 2006, s. 48.

¹⁵⁰ Bu maddenin b) fıkrasına göre, özel bütçeli idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe birimlerinde, birinci derecede sorumlu olarak çalışanlar ile daha önce bu görevi en az beş yıl yapmış olanlarla bu idarelerde bütçe dairesi başkanı, gelir ve gider idaresi başkanı, muhasebe daire başkanı, gelir müdürü, bütçe müdürü ve muhasebe müdürü olanların anılan idarelerde Muhasebe Yetkilisi olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabileceği belirtilmektedir.

Gelirler Kontrolörü, Milli Emlak Kontrolörü, Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde İç Denetçi,

d) Bakanlık, Müsteşarlık, Başbakanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahalli idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi,

e) Muhasebe, Milli Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahalli idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahalli idarelerde iç denetçi olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler.

Böylece ilk atamalarda yukarıda belirtilen kadrolara, belediyelerde iç denetçi olarak atanma yolu açılmaktadır. 5018 sayılı kanunun Geçici 5. maddesinde (c) bendinde sayılan kadrolarda yer alanlar tüm kamu idarelerinde; (d) bendinde sayılanlar kendi idarelerinde, özel bütçeli idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarında; (e) bedbinde sayılan Muhasebe, Milli Emlak ve Vergi Denetmenleri özel bütçeli idareler ile mahalli idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbbı ise mahalli idarelerde iç denetçi kadrolarına atanabileceklerdir.

Belediyeler açısından yukarıda sayılan tüm kadrolarda yer alanların belediyelerde iç denetçi olmaları mümkündür. Fakat burada sınırlandırıcı bir süre belirlenmiştir. 31.12.2005 tarihi itibarıyla yukarıda sayılan kadrolarda çalışmak veya bu görevlerde daha önce en az beş yıl (yardımcılık ve stajyerlikte geçen süreler hariç) bulunmuş olmak gerekmektedir. Bu atamalarda ise İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göre fırsat eşitliğine, objektifliğe ve mesleki yetkinliğe önem verilmesi gerekmektedir.¹⁵¹

5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 1.

¹⁵¹ Tosun ve Cebeci, s. 198.

maddesinin sekizinci fıkrasında, iç denetçi sayısı on ve üzerinde olan kamu idarelerinin 31.12.2006 tarihine kadar tahsis edilen iç denetçi kadro sayılarının en fazla yarısına kadar atama yapabileceği belirtilmektedir. Buna karşın diğer kamu idarelerinde iç denetçi kadrolarına bu tarihe kadar atama yapılmayacaktır. Fakat Kanun bu duruma Devlet Planlama Teşkilatı ile Orta Doğu Teknik Üniversitesi'ni istisna olarak göstermiştir.

3.16.2. İç Denetçi Sertifikası Mesleki Yeterlilik ve Eğitim

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesine göre iç denetçilerin gerektiğinde Kurul koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığınca yapılacak hizmet içi eğitime tabi tutulacağı belirtilmektedir. Maliye Bakanlığınca verilecek iç denetçi adayları eğitim programı sonucunda yapılacak yazılı sınavda başarılı olanlara iç denetçi sertifikası verilecek ve sertifikalı iç denetçiler, göreve Kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından atanacaklardır. İç denetçiler, bakanlıklarda ve bağlı idarelerde üst yöneticinin teklifi üzerine Bakan, diğerlerinde üst yöneticiler tarafından atanır ve koşulların oluşması durumunda aynı usulle görevden alınır. 5018 sayılı Kanununun Geçici 5. maddesinin son fıkrası uyarınca atanan iç denetçiler ise eğitime tabi tutulacaklardır. İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinin Geçici 2. maddesi uyarınca, iç denetim sertifika programında yer alan eğitim konularını kapsayacak şekilde Maliye Bakanlığınca verilecek üç ay süreli bir eğitime tabi tutulacaklardır. Bu eğitime katılım zorunlu olup, eğitime iştirak edenlere iç denetçi sertifikası verilecektir.

Maliye Bakanlığınca verilen iç denetçi adayları eğitimi sonucunda yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara üç yılda bir A-1 düzeyinden A-4 düzeyine kadar derecelendiren A dereceli iç denetçi sertifikası verilir. İlk derecelendirme¹⁵² ise mesleğin başlangıcından itibaren beş yıl sonra yapılır.

¹⁵² İç Denetçilerin Çalışma Usul ve esasları Hakkında Yönetmeliğin 30. maddesine göre, iç denetçiler göreve başladıkları tarihten itibaren her üç yıllık faaliyetlerde en az altmış puanla bir derece yükselir. İç denetçiler katıldıkları meslek içi eğitimlerden yirmi beş puana kadar, yazdıkları rapor ve yaptıkları çalışmalardan otuz beş puana kadar, yayınlanmış makale ve kitaplardan on puana kadar, aldıkları sicil notu, başarı ve takdirnamelerden on puana kadar, eğitici olarak katıldıkları çalışmalardan on puana kadar ve yabancı dil bilgilerinden on puana kadar puan toplayabilirler. Ayrıca iç denetçiye yüksek lisans ve doktora eğitimlerinin her birinden bir defaya mahsus olmak üzere on puan verilir.

İç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikaları almaları halinde sertifikaları sınava ve topladığı puana bakılmaksızın bir defa yenilenir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 31. maddesine göre; İç denetçiler görevlerinin gerektirdiği mesleki yeterliliğe sahip olmak ve geliştirmek zorundadır. Bu bağlamda iç denetim faaliyetlerinin mesleki yeterlilik ve özenle yürütülmesi gerekmektedir. Mesleki yeterlilik; görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olma, denetim konuları ile ilgili sağlıklı veri ve kanıt toplayarak inceleyip değerlendirme ile sözlü ve yazılı aktarabilme yeteneğini ifade eder. İç denetçiler bilgi teknolojisi riskleri, kontrolleri ve mevcut bilgisayar destekli denetim teknikleri ile ilgili bilgilere de sahip olmalıdır. Bu süreçte belediye başkanları, iç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi, yeniliklerin izlenmesi ve çalışma motivasyonu için gerekli tedbirleri almaktan sorumludur. Belediye başkanlarının ise bu sorumluluğu iç denetim birim başkanı vasıtasıyla yerine getireceği belirtilmektedir. İç denetçi, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 32. maddesine göre şu konularda kendilerini yetiştirmek ve geliştirmekten sorumludur:

- a) İç denetim yöntemlerini ve tekniklerini bilmek ve uygulamak.
- b) Muhasebe ilkeleri ve standartları ile yönetim muhasebesi ve mali yönetim bilgisine sahip olmak.
- c) Görev alanıyla ilgili mevzuatı bilmek ve bu bilgisini uygulamaya geçirmek.
- d) Kamu idarelerinin hedeflerindeki önemli sapmaları ve sonuçlarını değerlendirecek düzeyde bilgi birikimine sahip olmak.
- e) Çevresiyle iletişim kurma yeteneğine sahip olmak.
- f) İç denetim faaliyetinin amacını, tespitlere ilişkin değerlendirmelerini, denetim sonuçlarını ve önerilerini anlaşılır biçimde yazılı ve sözlü olarak ifade edebilmek.

g) İç denetim faaliyeti sırasında edinilen bilgi, belge ve bulguların analizi sonucu ortaya çıkan emarelerden, detaylı inceleme veya soruşturmayı gerektirecek hususları ayırt edecek yeterliliğe sahip olmak.

h) Yönetim ve iç kontrol sistemini geliştirecek ve bunların işleyişine ilişkin çözüm üretecek bilgiye sahip olmak.

i) Performans denetimi ve performans göstergelerinin değerlendirilmesi konularında yeterli bilgiye sahip olmak.

j) Risk analizi, değerlendirmesi ve yönetimi konularında bilgi sahibi olmak.

k) İstatistiki yöntemleri kullanarak verileri ve elde edilen sonuçları analiz edebilecek bilgiye sahip olmak.

l) Kamu idarelerinin otomasyon sisteminin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak.

İç denetçilerin görevlerini ifa ederken, sağduyulu ve yetkin bir iç denetçiden beklenen dikkat ve özeni göstermeleri beklenir. Mesleki özenden kastedilen mutlak hatasız denetim değildir. Yapabileceğinin en iyisi yapma adına mümkün olan dikkat ve özeni göstermesidir.¹⁵³

İç denetim birimleri, gerektiğinde mesleki kuruluşlar, üniversiteler ve bilimsel alanda etkinlikte bulunan diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği de yapmak suretiyle, yılda en az bir kez kurs, seminer ve benzeri etkinliklerde bulunurlar. Meslek içi eğitim etkinliklerine iç denetim plan ve programında yer verilir. Ayrıca ilgili idareler, iç denetçi olarak göreve başlayanlara, bir haftadan az olmamak üzere intibak eğitimi vereceklerdir.

3.16.3. İç Denetçilikte Yükselme ve Kıdeme Uygun Görevlendirme

İç denetçi sertifikası, iç denetim birim başkanının teklifi ve üst yöneticinin onayıyla derecelendirilecektir. Bu değerlendirmede kıdem sırası ve kadro şartları

¹⁵³ Koçdemir, s. 300.

yanında iç denetçinin yeterliliği, mesleki bilgi birikimi ve temsil yeteneği dikkate alınacaktır.

İç denetim faaliyetleri, iç denetim birim başkanı tarafından, kamu idaresinin birim ve konuları itibariyle sınıflandırılır. İç denetçilerin üç yılda bir denetim alanının değişimi esastır. İç denetçinin çalışması süresince edindiği tecrübe ve kıdemine göre hangi denetim alanlarında görevlendirileceği, iç denetim biriminin çıkaracağı yönetmeliklerde belirlenecektir.

3.16.4. İç Denetçiliğin Sona Ermesi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları ile Diğer Hususlar Hakkında Yönetmeliğin 24. maddesine göre, İç denetçilik görevi;

- a) İç denetçinin kendi isteği ile ayrılması,
- b) Başka bir göreve atanması veya seçilmesi,
- c) İç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu rapora bağlanması ve bu raporun İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından onaylanması sonucu sertifikasının iptal edilmesi durumlarında sona erer.¹⁵⁴

Bu maddenin c) bendinde belirtilen bir durumda, ilgililerin taleplerine bakılmaksızın kurumlarında kariyerlerine veya mesleklerine uygun kadrolara tekrar atanacaklar ve bir daha iç denetçi olamayacakları hüküm altına alınmıştır. İç denetçiliğe geçiş sürecinde iç denetçilerin kariyerlerine ve mesleklerine uygun görevlere tekrar atanma durumunda ise daha önce de belirtildiği gibi idarenin takdir yetkisinin olduğu düşünülmektedir.

3.17. İç Denetim Süreci

3.17.1. İç Denetimin Planlanması

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39. maddesine göre iç denetim planı; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir

¹⁵⁴ Yönetmeliğin ilk halinde sertifikanın yenilenmemesi de iç denetçiliğe son veren bir sebepti.

şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar ile eğitim faaliyetlerini içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek üç yıllık bir dönem için hazırlanacaktır. Bu plan, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirileceği belirtilmektedir.

En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu iç denetim programı hazırlanır. Bir yıllık dönemi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında denetlenecek alan ve konular, iç denetçilerin isimleri ve denetimi izleme sorumluları da belirtilerek, zaman çizelgesine bağlanır. Hazırlanan iç denetim programı ise belediyelerde belediye başkanı tarafından onaylanmalıdır. Bu çerçevede planlama şu hususları içermelidir:

- a) Denetim amaçlarının ve çalışma kapsamının belirlenmesi,
- b) Denetlenecek faaliyet hakkında bilgilerin elde edilmesi,
- c) Denetimin yürütülmesi için gerekli kaynakların belirlenmesi,
- d) Denetçinin denetim hakkında bilgi sahibi olması ve gereken herkesle iletişim kurulması,
- e) Denetimin konusuna ilişkin riskleri ve kontrolleri yakından tanımak ve bu konuda bir alan taraması yapılması.¹⁵⁵

Kurul, iç denetim birimlerinin plan ve program hazırlama usul ve esasları ile bunlarda yer alacak hususları yayımlayacağı tebliğ ile düzenleyeceği belirtilmektedir. Görüldüğü üzere Kurul'a Yönetmelikte hüküm altına alınmamış hususlarda düzenleme yetkisi verilmektedir.

¹⁵⁵ Özeren, s. 23

3.17.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin “Çalışmanın planlanması” başlıklı 41. maddesine göre, iç denetçinin denetime başlamadan önce ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, süresi, denetim sırasında kullanılacak yöntemler, tahmini denetim süresi, denetime yardımcı olabilecek birimler ve personel, denetim sırasında çalışanlarından beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanma süreci konularında görüşmelerde bulunacağı belirtilmektedir. İç denetçi, bu görüşme sonuçlarına göre yazılı olarak çalışma planını hazırlayacak ve denetim sorumlusu; bu planı kıdemli iç denetçi, grup başkanı, başkan yardımcısından birisine, bunlar da yoksa birim başkanının bilgisine sunacaktır. Bu süreç sonrasında alınacak uygunluk görüşü sonrasında denetime başlanacak ve denetimler bu çalışma planına göre yürütülecektir. Çalışma planında değişiklik yapılması yönündeki istekler ise yazılı olarak denetim sorumlusu veya iç denetim birim başkanına sunulacak ve uygun görüşle geçerlilik kazanacaktır.

İç denetçi, denetim rehberlerinden yararlanarak mesleki ehliyet ve özenle iç denetim faaliyetini yürütür. İç denetçi, çalışma planlarında ve programda belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için, yeterli, güvenilir ve konuyla ilgili gerekli bilgilerin neler olduğunu belirlemek, toplamak, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıt altına almakla yükümlüdür. İç denetçi de bu bilgileri uygun yöntemlerle tarafsız bir şekilde değerlendirerek raporunda görüş oluşturacaktır. İç denetçi bu süreçte, denetim sonuçlarını destekleyecek bilgileri toplamakta, analiz etmekte, yorumlamakta ve belgelendirmektedir.¹⁵⁶

3.17.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetim faaliyetinin sonuçları, düzenlenecek raporla kayıt altına alınır. İç denetim sürecine ilişkin usullerin ise genel olarak Kurul’un çıkartacağı tebliğlerde düzenleneceği belirtilmektedir. İç denetçi ulaştığı görüşü, görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini raporunda açıkça belirtecektir. İç denetim raporları, kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılmalıdır. Raporlar, Kurulun belirlediği

¹⁵⁶ Özeren, s. 25

raporlama ilke ve esaslar ile standartlara uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak düzenlenmelidir.

İç denetçi, denetim raporlarını, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticisine verecek ve birim yöneticisi, ilgililerden görüş almak suretiyle raporu cevaplandırarak iç denetçiye gönderecektir. İç denetçi tarafından belirlenen riskler karşısında ise birim yöneticisi risk olmadığını iddia edemeyecektir. Bu konuda ortaya çıkan görüş ayrılığı iç denetçi tarafından hazırlanan rapora yansıtılacaktır. Eğer idare risklerin varlığında ve öneminde iç denetçi ile aynı görüşte uzlaşırsa, alınacak önlemler için makul bir süre üzerinde anlaşılabilir. İç denetçi, idarenin görüşlerini de ekleyerek raporu cevaplarıyla birlikte denetim izleme sorumlusunun uygun görüşü ve eklediği rapor özetini de alarak birim başkanlığı kanalıyla, üst yöneticiye sunar. Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir.

Dolayısıyla idare, taahhüdüne uymakla, iç denetçi de makul sürenin sonunda anlaşılan önlemlerin alınıp alınmadığını tekrar denetlemekle yükümlüdür. Raporların üst yöneticilere sunulmasında, iç denetimin kapsamı, denetimde saptanan riskler, risklerin olası etkileri, denetim sonuçlarına ilişkin genel bir değerlendirme ve risklerin ortadan kaldırılmasına veya en aza indirilmesine yönelik önerilerin bulunduğu rapor özetinin de hazırlanması gerekmektedir.

İç denetçiler tarafından düzenlenecek raporların, iç denetim birim başkanlıklarınca kalite güvencesi kapsamında değerlendirmesine, ilgili ve yetkili makamlara gönderilmesine ve çıkacak görüş ayrılıklarının giderilmesine ilişkin usul ve esaslar, Kurulun düzenlemelerine uygun olarak çıkarılacak iç denetim birim yönetmeliklerinde belirlenecektir. Dolayısıyla iç denetim birimi, Kurul'un düzenlemelerine aykırı olmamak üzere kendi yönetmeliklerini hazırlayacaklar ve yönetmeliklerinde gerekli düzenlemeleri yapabileceklerdir.

İdari makam veya mercilerce rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri, iç denetim birimine; iç denetim birimi de bu bilgileri iç denetçiye bildirmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu bildirim çerçevesinde idari

makamların iç denetim birimine kırk beş gün içerisinde bilgi vermesi, iç denetim biriminin ise on gün içerisinde iç denetçiye bilgi vermesini içeren süre sınırlaması da yönetmeliğin son halinde kaldırılmıştır. Ayrıca, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, belediye başkanı tarafından en geç iki ay içinde Kurula gönderilmesi gerekmektedir.

Yönetmeliğin ilk halinde yer alan 57. maddenin son fıkrasında “İç denetçinin tespitlerine göre, genel hükümler kapsamında soruşturulması gereken hususlar raporlanarak doğrudan yetkili ve görevli makam ve mercilere gönderilir.” hükmü de bulunmaktaydı. Yani iç denetçiler denetim sırasında tespit ettikleri bir suç veya hukuka aykırılık durumunda hazırlayacağı raporu üst yönetici dışında yetkili ve görevli makam ve mercilere de gönderebileceği sonucu çıkarılmaktaydı. Keza bu hükmün olmadığı bir düzenlemede tespit edilecek tüm hususların raporlanmasının ilk adresi belediyeler açısından belediye başkanı olup, iç denetçilerin doğrudan, bağımsız olarak diğer merci ve makamlara başvuru hakkı bulunmamaktadır.

Yukarıda belirtilen raporlar haricinde bir de yıllık olarak “İç Denetim Birim Faaliyet Raporu” hazırlanacaktır. Bu rapor en geç şubat ayında belediye başkanına harcama yetkilisi tarafından hazırlanarak sunulması gerekmektedir. Birim faaliyet raporunda; program kapsamında ve program harici ifa edilen ve edilemeyen iç denetim faaliyetleriyle ilgili bilgiler, iç denetim biriminin performansı, iç denetim tespit ve önerileri, sayıları, yönetimin önerileri onaylamama ve uygulamama nedenleri, iç denetim birimi çalışanlarının eğitimi, Sayıştay ile işbirliği, danışmanlık faaliyetlerine katılma ve diğer faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Ayrıca, ilgili kamu idaresinin yönetim ve kontrol sisteminin genel değerlendirmesi, önemli riskler ve yönetim ve kontrol sorunları ile bunlara ilişkin önerilere de faaliyet raporunda yer verilmesi ve hazırlanan bu faaliyet raporunun her yıl düzenli olarak Şubat ayı sonuna kadar Kurula gönderilmesi öngörülmektedir.

3.17.4. İç Denetimin Takibi

Denetlemenin ne gibi bir sonuç verdiği, denetleme sonrasında önerilen konuların yerine getirilip getirilmediği, ne gibi düzeltmeler yapıldığı, ancak denetleme

sonuçlarının değerlendirilmesi ve buna bağlı olarak izlenmesi ile mümkün olmaktadır.¹⁵⁷

İç denetim faaliyetinin izlenmesi sürecinde iç denetim birim başkanı, iç denetçilerin denetim sürecindeki performanslarını ve denetimin kalitesini her aşamada izleyerek değerlendirecektir. Bu değerlendirme sonrasında alınması gereken önlemler ise belirlenerek faaliyet raporuna yansıtılacaktır. Dolayısıyla iç denetimden sorumlu iç denetçinin etkin bir denetim sistemini kurmaktan sorumlu olduğunu söyleyebiliriz. Böylece iç denetçinin bireysel veya subjektif yargılarla çalışması önlenmekle birlikte denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığı sağlanmaya çalışılmaktadır.

İç denetim birimi başkanlığında iç denetim raporlarının sonuçlarına ilişkin yapılan işlemleri takip etmek amacıyla bir izleme sisteminin de kurulacağından bahsedilmektedir. Denetlenen birim yöneticileri, rapor içeriğinde yer alan öneriler konusunda gerekli önlemleri alacakları ve herhangi bir önlem alınmaması halinde bu durumu üst yöneticiye bildireceklerdir.

İç denetimin etkinliğinin artırılması amacıyla denetlenen personelin katılacağı ve görüşlerini belirteceği bir anketin yapılmasından da bahsedilmektedir. Bu durum, denetleyici mekanizmanın denetlenen mekanizma tarafından denetimi anlamına gelmekte ve denetim sistemimizle bağdaşmamakla birlikte iç denetçinin bağımsızlığı açısından da önemli bir engel teşkil etmektedir. Yapılan anket sonuçlarına göre iç denetim biriminin iç denetim faaliyetlerini geliştireceği belirtilmektedir. Keza yapılan anketin sadece etkin, verimli ve kaliteli bir denetimin sürecinin sağlanması amacıyla yapılması gerektiği kanısındayım.

Denetim raporlarının izlenmesi sürecinde Kurul, kamu idarelerinin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına yazılı olarak sunacak ve iç denetim raporlarını kamuoyuna internet aracılığıyla, basın yoluyla veya yazılı olarak açıklayacaktır.

¹⁵⁷ Tortop, s. 36

3.18. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesi ile 5018 sayılı Kanunun 66. maddesine göre, Maliye Bakanlığına bağlı olan İç Denetim Kurulu yedi üyeden oluşmaktadır. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı da dâhil olmak üzere üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır. Üyeliğe atanacak olanların, 5018 sayılı Kanunun 67. maddesinde belirtilen İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevlerini yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı da aranmaktadır.

Üyeler, beş yıllık bir süre için atanmaktadır. Kurul beş yıllık sürenin bitiminden iki ay önce ilgili bakanlıklardan aday bildirilmesini ister. Mevcut üyelerin yeniden atanması da mümkündür. Üyeliklerde herhangi bir sebeple boşalma olursa, Kurul bir ay içinde durumu ilgili bakanlığa bildirir. Boşalan üyelik için ilgili bakanın bir ay içinde önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca atama yapılır. Yeni atanan üye, kalan süreyi tamamlar.

Kurul üyeliği, üyenin 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinin A/5 bendinde sayılan suçlardan dolayı hüküm giymesi; Görevini devamlı yapmasına engel olabilecek bir hastalık veya sakatlığın, sağlık kurulu raporuyla tespit edilmesi ile Kurul üyeliğinden istifa etmesi hallerinde kendiliğinden sona erer.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu Başkan ve üyeleri 30.06.2006 tarihli ve 25508 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 01.03.2004 tarihli ve 2004/7449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile atanmışlardır.¹⁵⁸

¹⁵⁸ Kamu Mali Yönetiminde Değişim Çalışmaları, Genelge, 2005/10

3.18.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak 5018 sayılı Kanununun 67. maddesi ile İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesine göre aşağıdaki görevleri yürütmektedir:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
- b) Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek,
- c) Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak,
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre revize etmek,
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,

- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
- l) İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek,
- m) İç denetim sistemi ile dış denetim sistemi arasında işbirliğini sağlamak,
- n) Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az üç yılda bir değerlendirmek,
- o) Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek,
- p) İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak,
- q) İç denetçilerin iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğu dair Kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak,
- r) Kurulca hazırlanan yönetmelikleri değişen ve gelişen şartlar bakımından yılda en az bir defa gözden geçirmek.

Dolayısıyla Kurul; düzenleme yapmak, iç denetim sistemini izlemek, yönlendirme ve koordinasyon ile eğitim faaliyetlerinde bulunmak, iç denetim kaynaklarını yönetmek, iş birliğini ve bilgi teknolojilerini sağlamak gibi görevleri bulunmaktadır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesine göre Kurulun Yetkileri şunlardır;

- a) Görev alanı ile ilgili konularda tebliğ, rehber ve karar yayımlamak,
- b) Kurula yapılan başvuruları değerlendirmek ve sonuçlarını izlemek,
- c) Gerektiğinde çalışma ve ihtisas grupları oluşturulmasını kararlaştırmak,

d) Oy hakkı olmaksızın teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri toplantılara davet etmek,

e) İç denetimle ilgili etüt, inceleme, araştırma ve diğer çalışmalar ile istatistiki verileri değerlendirerek, gerekli görülenleri yayımlamak,

f) İç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,

g) Görevinin gerektirdiği tüm bilgi ve belgeleri kamu idarelerinden istemek.

Kurul ayrıca iç denetim sistemini izlemekle de yetkilidir. Buna göre Kurul izleme görevini; İç denetim sisteminin ve faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu takip etmek; İç denetim sisteminde sürekli iyileştirme gerektiren alanları, temel gelişme eğilimlerini ve eksiklikleri tespit etmek; İç denetim birimlerinin faaliyet sonuçlarını karşılaştırarak en iyi iç denetim uygulamalarını belirlemek ve kamu idarelerinde yaygınlaşmasını sağlamak; İç denetim sistemini ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek amacıyla, gerektiğinde üst yöneticiler, iç denetim birim başkanı ve iç denetçilerle toplantı yapmak suretiyle yerine getirecektir. Görüldüğü üzere Kurul'un iç denetime ilişkin olarak genel nitelikte bir düzenleme yetkisi vardır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu Başkanının, Kurulun toplantılarına başkanlık ederek, çalışmaların verimli ve düzenli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla Kurulu temsil etmek, toplantıya çağırma ve toplantıyı yönetmek, bulunmadığı hallerde toplantılara başkanlık yapacak üyeyi belirlemek, Kurulun almış olduğu kararları kamuoyuna bildirmek ve Kurul adına kamu idareleri ile doğrudan yazışma yapmak gibi görev ve yetkileri vardır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu Başkan ve üyeleri, 5018 sayılı Kanun ile ilgili yönetmeliklerin Kurula verdiği görevleri yerine getirmekle sorumludur. Başkan ve üyeler ayrıca, Kurul işlerinde gerekli dikkat ve özeni göstermek, çalışmalarında ve Kurul kararlarının alınmasında tarafsız olmak zorundadırlar. Ayrıca Kurul üyeleri, görev süreleri tamamlanmadıkça, görevlerinden alınamazlar. Kurul üyeleri görevlerini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi Kurulun kararlarını

etkilemek amacıyla emir veya talimat veremez. Dolayısıyla Kurul üyelerinin mesleki güvencelerinin iç denetçilere göre tam olduğunu söyleyebiliriz. Özellikle belediyelerde üst yöneticinin mahalli seçimlerle göreve gelmesi, iç denetçileri atama ve koşulların oluşması durumunda görevden alma yetkisini haiz olması nedeniyle iç denetçilerin mesleki güvencelerinin tam anlamıyla olmadığını söyleyebiliriz.¹⁵⁹

3.18.2. Kurulun Toplanması, Karar Nisabı ve Gündem

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 12. maddesine göre Kurul, Başkanın belirleyeceği tarihlerde toplanacak ve ayrıca Başkan, en az iki üyenin talebi üzerine ve talep edilen gündemle yedi gün içinde Kurulu toplantıya çağırma yükümlülüğü altında olacaktır. Kurul, başkan veya başkan vekilinin başkanlığında en az dört kişi ile toplanır ve kararlar üye tamsayısının salt çoğunluğu ile alınır. Oylamalarda ise çekimser oy kullanılamaz.

Başkan, toplantıların gündemini, yerini ve saatini belirlemekle de yetkilidir. Başkanın bu hususlara ilişkin değişiklikleri ve görüşülecek konulara dair belgeleri toplantıdan en az iki gün önce üyelere iletmesi gerekmektedir. Başkan tarafından belirlenen gündem konu itibarıyla değişmez nitelikte değildir. Gündem, toplantı sırasında üyelerin teklifi ve Kurul kararı ile değiştirilebilir.

Çağımızda yaşanan teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak üyelerinin toplantıda olmamasına rağmen teknolojik imkânlardan yararlanarak toplantıya katılabilecekleri de bu Yönetmeliğin 12. maddesinde belirtilmektedir. Üyenin uzaktan iletişim yoluyla toplantıya katılabilmesi için, Kurul'un oy birliği ile bu yönde bir karar alması gerekmektedir.

¹⁵⁹ İç denetçileri atama görevi üst yöneticilere verilmiştir. Üst yönetici, Bakanlıklarda müsteşarı, Milli Savunma Bakanlığında bakanı, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi, il özel idarelerinde valiyi, belediyelerde ise belediye başkanını ifade etmektedir. Milli Savunma Bakanlığı ve belediyelerde üst yönetici seçimler sonrasında göreve gelen kişilerdir. Dolayısıyla bu nitelikteki idarelerde iç denetçilerin tam anlamıyla mesleki güvenceye sahip olması büyük önem taşımaktadır. Bu bilgiler ışığında İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 27. maddesinde belirtilen güvence dışında ayrıca iç denetçilerin gerek atanmasında gerekse koşulların oluşması durumunda görevden alınmasında İç Denetim Koordinasyon Kurulunun onayının alınması iç denetçilere tam bir güvence sağlayacaktır. Kurul'un sertifikayı iptal etme yetkisi ise yönetmelikte belirtilmiş olmasına karşın, "iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketler" in neler olduğu konusunda açıklamalarda bulunulmamıştır. Dolayısıyla güvence olarak adlandırılan yönetmeliğin ilgili maddesinin "iç denetçiliği zedeleyecek hareketlerin" ne olduğunu da açıklaması gerekmektedir.

İnceleme ve araştırma yapılmasını gerektiren durumlarda Kurul, çalışma veya özel ihtisas grupları oluşturup bu gruptan rapor ve doküman isteyebilir. Ancak, bu rapor ve dokümanlarda belirtilen görüş ve kanaatler, Kurulu bağlayıcı nitelikte değildir. Kurul, oy hakkı olmaksızın teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir.¹⁶⁰

3.19. İç Ve Dış Denetimler Sonrasındaki Yaptırımlar ve Yetkili Merciler

3.19.1. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

832 sayılı Kanunda sorumlular ve sorumluluk halleri 1050 sayılı Kanun esas alınarak düzenlenmişti. 1050 sayılı Kanunun 5018 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılması nedeniyle sorumlular ve sorumluluk hallerinin yeniden düzenlenmesi gerekmiştir. 5018 sayılı Kanunda hüküm altına alınan bu konu, ayrıca Sayıştay Kanun Tasarısında da düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunun 8. maddesine göre, “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” Bu hüküm Sayıştay Kanunu Tasarısının 7. maddesinde de aynen yer almıştır. Sayıştay ayrıca bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında da belirterek; kamu zararına sebep olunan durumlarda bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemini de yapacaktır. Kesin hükümde, miktarı ve sorumluları belirtilen kamu zararını, sorumlular ortaklaşa ve zincirleme veya tek başlarına tazmin ile yükümlü olacakları tasarıda belirtilmektedir.

Usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği halde kendiliğinden veya verilen emir üzerine gelirleri tahakkuk ettiren, toplayan, harcayan ve bu işlemleri onaylayanlar, malları saklayan ve idare edenlerle her türlü mali iş ve işlemleri yürütenlerin işlemleri bir hesaba dahil edilmediği takdirde, sorumluluk bunlar hakkında da uygulanacaktır. Bu

¹⁶⁰ Karaaslan, s. 328.

durum yöneticilerin yazılı emirleri üzerine meydana gelmiş ise sorumluluğa onlar da ortak olacaktır.¹⁶¹

1050 sayılı Kanunda sorumluluk, bir kamu görevlisi olan saymanın üzerine kurulmuştu. Bu kanuna göre sayman zimmettar olarak görülmekte ve peşinen sorumlu olarak kabul edilmekteydi ve bu sorumluluk beraat edene dek sürmekteydi.¹⁶² Bu anlayış 5018 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve sorumluluk dağıtılmıştır. Kamu görevlilerini kusurları oranında sorumlu tutan bir anlayış kabul edilmiştir. Bu yeni anlayışa göre her türlü kaynağın elde edilmesinde, kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur.

Sayıştay Kanun Tasarısının 9. maddesinde ise kamu idareleri ve görevlilerinin sorumluluğu düzenlenmektedir. Bu maddeye göre kamu idareleri ve görevlileri, denetim ve inceleme ile görevlendirilmiş olanlara her türlü bilgi, belge ve kayıtları ibraz etmek, görevin düzenli olarak yapılmasını sağlayacak tedbirleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır. Bu madde ve 6. maddenin(Sayıştay'ın yetkileri) gereklerini haklı bir sebebe dayanmaksızın tam olarak yerine getirmeyen ilgililer, Sayıştay'ın istemi üzerine ilgili idarenin yetkilisi tarafından görevden uzaklaştırılır ve haklarında soruşturma yapılır. Görevden uzaklaştırma tedbiri, talep eksiksiz olarak yerine getirilinceye kadar devam eder. Sayıştay ilamlarının gereklerini yerine getirmeyenler hakkında da aynı hükümler uygulanır. İlgili idarelerin üst yöneticileri bu madde hükümlerini uygulamak ve sonucu hakkında Sayıştay'a bilgi vermek zorundadır.

Bu düzenleme ile harcama sürecinde yer alacak görevliler ile bu güne kadar sorumsuzluk çerçevesinde rahatlıkla emir verip imza atan kamu görevlileri de sorumluluk kapsamına girmiştir. Dolayısıyla önceki düzenlemede sayman tek sorumlu iken, yeni düzenleme ile sorumluluk dağıtılmıştır.

¹⁶¹ Bu maddenin düzenlenmesinde INTOSAI Denetim Standartlarının “temel denetim önermeleri” başlıklı kısmının 36. paragrafında yer alan “Sayıştayların temel işlevi kamusal hesap verme sorumluluğunu yerleştirmek ve geliştirmektir” seklideki ilkesi esas alınmıştır. Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı Gerekçesi, Madde 7.

¹⁶² Eyüp Kızılkaya, “5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararı”, **Mali Kılavuz**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yıl 7, Sayı 26, Ekim-Aralık 2004, Ankara, s. 25.

3.19.2. Ödenek Üstü Harcama

5018 sayılı Kanununun 70. maddesine göre, kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği belirtilmektedir.

Bu çerçevede harcama yetkililerinin bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödeme emri belgelerinde ödenek miktarını geçecek şekilde harcama talimatı veremezler. 5018 sayılı Kanun, mülga 1050 sayılı Kanunun aksine ödenek üstü harcamayı yasaklamıştır. 5018 sayılı Kanunun ödenek üstü harcama konusundaki istisnası ise 22. maddede açıklanan genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu Kararı ile zorunlu askeri hizmetlerin yapıldığı olağanüstü durumlarda yapılacak harcamalardır.¹⁶³

3.19.3. Kamu Zararı

5018 sayılı Kanununun 71. maddesine göre, Kamu zararı; mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

5018 sayılı Kanununun 71. maddesine göre Kamu zararının belirlenmesinde;

- a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,

¹⁶³ Tosun ve Cebeci, s. 182-183.

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

f) Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi,

g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, esas alınmaktadır.

Yukarıda belirtilen durumların dışında Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6/e maddesine göre, kamu malının rayiç bedelinin altında bir fiyatla; satılması, trampa edilmesi, mülkiyetin gayri ayni hak tesis edilmesi ve benzeri tasarruflarda bulunulması da kamu zararının belirlenmesinde esas alınacaktır.

Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren hesaplanacak kanuni faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.

Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır.¹⁶⁴ Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere kamu zararına sebep olanlar hakkında adli ve idari alanda bir sorumluluk çizilmiştir.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Kamu kaynağının resmi belgelere dayalı olarak artışına engel olanlar ve/veya azalışına neden olanlar hakkında 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun “Resmi belgede sahtecilik” başlıklı 204. maddesi, “Resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek” başlıklı 205. maddesi ve “Resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan” başlıklı 206. maddesi uygulanır.

¹⁶⁵ Kızılkaya, s. 25.

Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın olduğu tarihten itibaren kanuni faizi ile tahsil edilmesi gerekir. Dolayısıyla iç denetimde tespit edilen ve rapora yansıtılan kamu zararının belediye başkanı tarafından ilgililerden tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu durumda tespit edilen ve tahsili yönünde girişim başlatılan kamu zararı Sayıştay'ın yargılama sürecine tabi olmayacaktır. Sadece Sayıştay'ın yaptığı mali denetimin yargılamaya konu olabileceği düşünülmektedir.

Kamu zararları, maddede belirtilen kriterler çerçevesinde; kontrol, denetim veya inceleme; Sayıştay tarafından kesin hükme bağlama ve adli, idari veya askeri yargılama sonucunda düzenlenen yazı, tutanak, rapor ve ilamlarla tespit edilmektedir. Tespit edilen bu kamu zararları ise rızaen ve sulh yoluyla, 818 sayılı Borçlar Kanunu hükümleri çerçevesinde takas yapılarak ve İcra ve İflas Kanunu hükümleri uygulanmak suretiyle tahsil edilir.¹⁶⁶

3.19.4. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme

5018 sayılı Kanununun 72. maddesine göre, kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamaz.

Yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde; söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilir veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilir. Ayrıca, yetkisiz tahsil ve ödeme yapanlar hakkında ilgili kanunlar uyarınca adli ve idari yönden gerekli işlemler de yapılır.

3.19.5. Para Cezaları ve Yetkili Merciler

5018 sayılı Kanununun 73.maddesine göre, bu Kanunda belirtilen para cezaları, ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verilir. Para cezaları, karar verilmesini izleyen ay başından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil bir aylık net ödemelerin

¹⁶⁶ Tosun ve Cebeci, s. 185.

dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunur. Kesilen bu para cezalarının ise 5434 sayılı Kanununun 14. maddesinin g) bendine göre Emekli Sandığı gelirleri olarak tahsil edileceği ileri sürülmektedir.¹⁶⁷

3.19.6. Zamanaşımı

5018 sayılı Kanununun 74. maddesine göre, Kamu zararının meydana geldiği ve bu Kanunda belirtilen para cezalarının verilmesini gerektiren fiilin işlendiği yılı izleyen mali yılın başından başlamak üzere onuncu yılın sonuna kadar tespit ve tahsil edilemeyen kamu zararları ile para cezaları zamanaşımına uğrar. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesine göre, borç aslı zaman aşımına uğramış olan kamu zararından doğan alacakların faizleri de zaman aşımına uğramaktadır. Söz konusu alacaklar zamanaşımına uğramış olsalar da sorumlular tarafından rızaen ödenmesi mümkündür. 818 sayılı Borçlar Kanununda belirtilen durumlara göre zaman aşımı ya durur ya kesilir.¹⁶⁸ Zaman aşımının kesildiği durumlarda, kesilme tarihinden itibaren yeni zaman aşımı süresi işlemeye başlar. Zaman aşımının durmasında ise söz konusu durum ortadan kalktığı zaman aşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder.

818 sayılı Borçlar Kanununun 125. maddesine göre zaman aşımı süresi on yıldır. Fakat bu süre sözleşmelerden doğan alacaklar için geçerlidir. Haksız fiilden doğan alacaklar ile sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklarda kanun bir takım özel süreler

¹⁶⁷ Tosun ve Cebeci, s. 187.

¹⁶⁸ 818 sayılı Kanununun 132. maddesine göre, zaman aşımını durduran sebepler şunlardır:

- a) Velayet devam ettiği sürece çocukların ana-babalarına karşı olan alacakları için,
- b) Vesayet devam ettiği sürece kısıtlının vasiye veya vesayet makamlarına karşı olan alacakları için,
- c) Evlilik devam ettiği sürece eşlerin birbirlerine karşı olan alacakları için,
- d) Hizmet ilişkisi devam ettiği sürece hizmetçinin işverene karşı olan alacakları için,
- e) Borçlunun alacak hakkı üzerinde intifa hakkı bulunduğu sürece,
- f) Alacağı, bir Türk mahkemesi huzurunda ileri sürmek imkânı bulunmadığı sürece, zaman aşımı işlemeyiz.

818 sayılı Kanununun 133, 135 ve 136. maddelerine göre zaman aşımını kesen sebepler şunlardır:

- a) Borçlu borcu kabul ettiği takdirde, özellikle faiz veya borcuna mahsuben bir miktar para ödemişse veya rehin veya kefalet gibi bir teminat sağlanmışsa,
- b) Alacaklının, icra takibi yapmak veya dava açmak veya mahkeme veya hakem mahkemesi önünde defide bulunmak veya iflas masasına müracaat etmek suretiyle hakkını talep etmesi halinde,
- c) Zaman aşımı bir dava veya defa sonucu kesilmişse, o takdirde ihtilaf devam ettiği sürece tarafların yargılanmaya ilişkin her bir işlemiyle veya hakimin her bir tasarruf veya kararıyla birlikte,
- d) Zaman aşımı icra takibi sonucu kesilmişse, o takdirde her bir icra işlemi ile birlikte,
- e) Zaman aşımı iflas masasına müracaat sonucu kesilmişse, o takdirde iflas hukukuna göre alacağın yeniden talep edileceği ana kadar, zaman aşımı kesilir ve o andan itibaren yeniden başlar.

öngörmektedir. 5018 sayılı Kanun genel olarak on yıllık bir süreyi hüküm altına almıştır. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesinde de kamu zararlarından doğacak alacakların zaman aşımı süresinin on yıl olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla özel kanunun uygulama önceliğine bağlı olarak 5018 sayılı Kanunda ve Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte öngörülen zamanaşımı süresi esas alınacaktır.

SONUÇ

Merkeziyetçilik ilkesi çerçevesinde örgütlenen merkezi devletler küreselleşme ve yerelleşme nedeniyle kimi görevlerini yerine getirmede çok küçük, kimi görevlerini yerine getirmede ise çok büyük bir yapı haline dönüşmüş ve manevra alanı daralmıştır. Bu nedenle merkezi devletler, adem-i merkezileşme sürecine girmişlerdir. Böylece önce Batı'da sonra da ülkemizde yerelleşme büyük önem kazanmıştır. Bu çerçevede ülkemizde belediye mevzuatı yenilenmiş, belediyelere idari ve mali özerklik tanınmış, belediyelerin görev, yetki ve sorumlulukları arttırılmıştır. Gelişen ve önemi artan belediyelerin kaynaklarını daha etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanması için de iç ve dış denetim elzem bir hal almıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında kamuda etkinlik arayışlarının arttığı, stratejik planlama anlayışının geliştiği, harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin kurulduğu, mali yönetimde saydamlığın öngörüldüğü, hesap verme sorumluluğunun etkin hale getirildiği ve denetimden beklentilerin arttığı bir kamu mali yönetimi ve kontrol anlayışı doğmuştur. Fakat bu kanun, yerelleşme sürecine zıt olarak tüm mali yönetim ve kontrol sistemini merkezileştirmeyi hedeflemektedir.

İç denetim sisteminin belediyelerde başarıyla uygulanması ve tahmin edilen olumsuz sonuçların bertaraf edilmesi ile belediyenin kaynakları etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılacak, kamu kaynakları mali saydamlık ve hesap verilebilir bir yönetim anlayışıyla uluslar arası uygulamalara paralel olarak yönetilebilecektir. Bu çerçevede 5018 sayılı Kanunla getirilen yönetimin sorumluluğu ilkesi başarı ile uygulanacak, geçmişe yönelik mevzuat denetimi dışında uluslar arası uygulamalara paralel olarak saydam, hesap verebilir bir denetime geçileceği düşünülmektedir.

Belediyeler ve bunların kurdukları birlik ve idarelerde (EGO, ASKİ, İSKİ, İETT gibi) harcama sonrası iç denetim iç denetçiler tarafından, harcama sonrası dış denetim ise Sayıştay Denetçileri tarafından yapılacaktır. Mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemler ise idarenin bütünlüğüne, kalkınma planı ve stratejilerine uygunluk bakımından belediye müfettişlerince, dış yönetsel denetim olarak da İçişleri Bakanlığı

Mülkiye Mufettişleri ile Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Kontrolörleri tarafından denetime tabi tutulacaktır.

5393, 5216 ve 5018 sayılı Kanunlarla belediyelerin teşkilat yapıları merkezi idare ile benzeştirilmeye çalışılmış fakat tam anlamıyla amaca ulaşamamıştır. Fakat belediyelerin kurumsal yapısının bir sonucu olarak harcama yapan yatırımcı nitelikteki teknik birimlerin, merkezi yönetimin yapısında yer alan harcamacı birimlerden oldukça farklı oldukları görülmektedir. Bu harcamacı ve yatırımcı birimlerin bünyelerinde, belediye mali hizmetler birimi haricinde müstakil nitelikli bir mali hizmetler biriminin bulunmaması nedeniyle ön mali kontrol sürecinde bir takım sorunların ortaya çıkması ve yapılacak süreç kontrollerinden beklenen sonuçların elde edilememesi muhtemeldir.

Belediyelerin denetlenmesinde bağımsızlık ilkesi, dış denetim açısından sorun teşkil etmemekle birlikte iç denetimde bir takım pürüzler bulunmaktadır. İç denetimin tanımında da açıklandığı üzere iç denetçinin danışma niteliğinde bir görev ifa edeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla evrensel açıdan bağımsızlık ilkesinin iç denetimde tam anlamı ile söz konusu olamayacağını söyleyebiliriz. Türkiye’de iç denetimin bağımsızlığı iç denetim faaliyetinin icra edilmesi süreci ile ilgili olarak düşünülmektedir.

Teoride, belediye başkanlarının diğer kamu idarelerinden farklı olarak mahalli seçimlerle göreve gelmesi, belediyelerde iç denetçilerin belediye başkanına bağlı olması, belediye başkanı tarafından atanıp koşulların gerçekleşmesi durumunda görevden alınması, yıllık iç denetim rehberlerinin belediye başkanı tarafından onaylanması ve hazırlanan tüm denetim raporlarının belediye başkanına sunulması, hukuka aykırı, suç teşkil eden işlemler ile eylemlere rastlanması halinde bu durumun rapor halinde sadece belediye başkanına bildirilmesi iç denetçilerin tam bir bağımsızlığa sahip olmadığını göstermektedir. Bu bağımsızlığın kısmi bir bağımsızlık olduğu ve sadece denetim sürecinde denetimin amaca ulaşması için gerekli olan tüm yetkilerin verilmesi biçiminde cereyan eden bir süreç olduğu söylenebilir. Duruma ilişkin olarak iç denetimin uygulanması ile ortaya çıkacak sorunlarda İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun kararları belirleyici olacak ve esas alınacaktır. Bu veriler ışığında iç denetim, belediyelerde danışma niteliği ağır basan bir denetim süreci olarak karşımıza

çıkılmaktadır. Fakat dış denetim açısından, belediyeler üzerinde dış denetim yapan dış denetçilerin iç denetçilere göre tam anlamıyla bağımsızlığa sahip olduklarını söyleyebiliriz.

İç denetçi sertifikalarının İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iptal edilmesi dışında, iç denetçilerin istekleri olmaksızın görevden alınamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Sertifikanın iptaline sebep olan “iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketler”in ise neler olduğu konusunda açıklayıcı hükümler bulunmamaktadır. Bu nedenle “iç denetçiliği zedeleyecek hareketlerin” ne olduğunun açıklanması gerekmektedir. Dolayısıyla güvence olarak adlandırılan bu maddenin iç denetçilere tam anlamıyla bir güvence sağlamadığı açıktır.

Belediye müfettişleri iç denetçilere oranla daha icrai yetkilere sahiptir. Örneğin iç denetçilerin iç denetim esnasında tespit ettikleri suç ve hukuka aykırılıkları rapor halinde sadece belediye başkanına sunabileceklerdir. Belediye müfettişleri ise görevlerini yaparken bizzat ya da ihbar yoluyla öğrenmiş oldukları ve görev emrinin dışında kalan yolsuzluk ve usulsüzlükler için gecikmeden hadiseye müdahale etmek üzere durumu derhal Kurul Başkanlığına yazılı olarak bildireceklerdir. Gecikmelerinde zarar görülen ve delillerin kaybına meydan verebilecek hallerde ise delilleri toplayacak, olayın derhal savcılığa duyurulması zorunlu görülen hallerde doğrudan savcılığa suç duyurusunda bulunacak ve Tevdi Raporunun bir örneğini başkanlığa gönderecektir.

5018 sayılı Kanun ile İçişleri Bakanlığı'nın belediyeler üzerindeki mali denetim yetkisi kaldırılmıştır. Kanununun 77. maddesi çerçevesinde mali yönetim ve kontrol sisteminin zaafa uğraması durumunda belediye başkanının istemi doğrultusunda veya Başbakan'ın onayı ile İçişleri Bakanı yetkili denetim elemanlarına, belediyelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden istisnai olarak denetleme yetkisi verilmiştir. Söz konusu madde idari vesayet yetkisini koruyan bir “güvence maddesi”dir. Bunun dışında İçişleri Bakanlığının idari anlamda denetim yapma yetkisi devam etmektedir. Mali ve idari denetime konu olabilecek ihale işlemleri ile ilgili olarak da İçişleri Bakanlığının sözleşmenin imzalanması aşamasına kadar olan süreçte teftiş yetkisinin olduğunu savunulmaktadır.

Dış denetimin kaynağı ise tamamen “kurumsal hesap verilebilirlik” ilkesine dayandırılmaktadır. Hazırlanan Tasarı ile Sayıştay; düzenlilik denetimi ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecek, tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacak, işleyiş ve fonksiyonel açıdan bağımsız olacak, uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilecek, hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna sunabilecektir. Böylece Sayıştay, kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve geliştirilmesine, yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecek, görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olacaktır. Bu da belediyelerde yapılacak dış denetime yansıtılacak ve belediye kaynaklarının daha rasyonel kullanımına yardımcı olacaktır.

Sonuçta etkin bir yönetim, etkin bir iç denetimi gerektirmektedir. Etkin bir iç denetim ise iç denetçilerin bağımsız, tarafsız olması ve bir takım güvencelere sahip olması ile mümkündür. İç denetim sürecinde iç denetçilerin bağımsızlığını pekiştirecek düzenlemelerin yapılması ve iç denetçilerin güvencelerinin istisnası olan “iç denetçilikle bağdaşmayacak hareketlerin” neler olduğunun ayrıntılı bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Dış denetimin taşeronlaştırılması ise yabancı sermayeli dış denetim şirketlerinin kamunun tüm gelir ve giderlerine müdahil hale gelmesi bakımından sakınca teşkil etmektedir. Bu denetimin Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu kararlara paralel olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca yapılması ve denetimi gerçekleştirecek kişilerin serbest meslek icra etmekte olan özel kişiler olmaması gerekmektedir. Ayrıca iç denetim, iç kontrolün bir unsuru olmaktan çıkarılmalı ve iç denetim, yönetim süreci dışında tasarlanmalıdır. Bu sakıncaların giderilmesi ile iç ve dış denetim daha işler hale gelecek, gerek belediyeler gerekse diğer kamu idareleri açısından amaçların gerçekleştirilmesinde denetim, önemli bir belirleyici ilke olma konumunu güçlendirecektir.

KAYNAKÇA

- Akın, Cengiz. “Türkiye’de Mahalli İdareler ve Vesayet Denetimi”, (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi, SBE, 1994).
- Aksoy, Mehmet. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre Mahalli İdarelerde Üst Yönetici ve Harcama Yetkilisi”, **Belediye Dünyası**, Cilt 7, Sayı 2, Şubat 2006.
- Alada, Adalet Bayramoğlu. “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma” Üzerine Notlar, **İktisat Dergisi**, Sayı 455, Kasım 2004.
- Alicı, Orhan. “Belediyelerin İç Denetimi”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Yıl 16, Sayı 147, Ekim 2006.
- Alicı, Orhan. “Mahalli İdarelerde İç Denetçi Atamaları”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Yıl 16, Sayı 148, Kasım 2006.
- Alicı, Orhan Veli. “Belediyelerde Ön Mali Kontrol Uygulamaları”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Yıl 17, Sayı 151, Şubat 2007.
- Altuğ, Figen. **Mali Denetim**, Bursa: Ezgi Kitapevi, 2000.
- Aslan, Zehreddin. “İdari Denetim Biçimleri”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 1989).
- Aslan, Zehreddin ve Berk, Kahraman. **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2003.
- Aytaç, Fethi. “Belediyelerin İç ve Dış Denetimi Üzerine Düşünceler”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt 11, Sayı 2, Şubat 2006.
- Baltacı, Mustafa ve Yılmaz, Serdar. “Yerel Yönetimlerde Hesap Verme Mekanizmasının Önemli Aktörleri: İç Kontrol ve İç Denetim”, Ed. Ayşe Güner ve Serdar Yılmaz, **Mali Yerelleşme**, İstanbul: Güncel Yayıncılık, Yayın No 266, Mayıs 2006.

- Başaran, Mustafa Şakir. “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”, **Belediye Dünyası**, Cilt 7, Sayı 6, Haziran 2006.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Denetim Standartları**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/Denislev.htm> (12 Haziran 2006).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Etik/Meslek Ahlak Kuralları**”, 2006, http://www.bumko.gov.tr/upload/Ic_Denetim/Dokumanlar/etikmeskural.htm (04 Ağustos 2006).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**İç Denetim**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/hazirlik/IcDHBilgi.htm> (12 Haziran 2006).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**İç Denetim ve Türkiye Uygulaması**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim.htm> (12 Haziran 2006).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Mevzuat/UcunculDuzey.htm> (30 Ekim 2006).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “**Türk Kamu Denetim Organlarının Yapısı ve Çalışma Sistemi**”, 2006, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/DenslsOrgan.doc> (12 Haziran 2006).
- Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü, “**Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**”, 2006, <http://www.bumko.com.tr/IcDenetim/Mevzuat/UcunculDuzey/ustyonreh2508.htm> (29 Ağustos 2006).

- Damar, Mehmet. “Sayıştay’ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Projesi Açılış Töreni Konuşması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 57, Nisan-Haziran 2005.
- Danıştay, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 28-29, 25.02.1977, E. 976/360, K. 977/99.
- Doğan, M. Emin. **Belediye ve Belediye Bütçesinin Denetimi**, Ankara: Mahalli İdareler Derneği Yayını, 1997.
- Ekici, Birol ve Toker, M. Cem. “Avrupa’da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt 14, Sayı 1, Ocak 2005.
- Erdem, Behiç. “Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 2, Ekim-Aralık 1990.
- Ergun, Turgay. **Kamu Yönetimi**, Ankara: TODAİE Yayını, Yayın No: 322, 2004.
- Eryılmaz, Bilal. **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası: İstanbul, 2002.
- Eşkazan, Ali Rıza. “İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler”, **TİDE: İç Denetim Dergisi**, Sayı 6, Kış 2003.
- Giritli, İsmet. **Kamu Yönetimi Teşkilatı ve Personeli**, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1983.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukukuna Giriş**, Bursa: Ekin Kitapevi, 2002.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Türkiye’nin İdari Yapısı**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1972.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetim Hukuku**, Ankara: Turhan Kitapevi, 1996.
- Gülen, Fikret. “**Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı**”, 2-3 Nisan 2003, Ankara, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/38ikmyra-fg.pdf> (17 Ağustos 2006).
- Güler, Birgül Ayman. **Devlette Reform Yazıları**, Ankara: Paragraf Yayınevi, 2005.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2002.

- Gündoğdu, Balamir. “Küreselleşme Yerelleşme: Denetim”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt 9, Sayı 1, Ocak 2004.
- Günel, Namık. “2000’li Yılların Eşğinde Yönetmel Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış, **Türk İdare Dergisi**”, Sayı 409, Aralık 1995.
- Güney, Haşim. “İdarenin İç Denetimi”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi, SBE, 1994).
- Güredin, Ersin. **Denetim İlkeleri ve Teknikleri**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No 2985, 1982.
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi, “**Teftiş Kurulu Başkanlığı Yönetmeliğı**”.
- Karaarslan, Erkan. “Soru ve Cevaplarıyla İç Denetim Olgusu”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, Yıl 1, Sayı 7, Temmuz 2006.
- Karaaslan, Erkan. **Kamu Harcama Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006.
- Karaaslan, Erkan. “**Kamu Yönetiminde Yaşanan Son Gelişmelere Toplu Bir Bakış**”, 2005, <http://www.mukder.org.tr/25sayiek.htm> (4 Aralık 2006).
- Karabaş, Erdal. “Belediyelerin Gelirleri Harcamaları ve Mali Denetimi”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi, SBE, 1986).
- Karanfiloğlu, Ali Yasin. “Yerel Yönetimlerin Denetimine İlişkin Genel Esaslar Ve Denetleme Şekilleri”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, Nisan 2000.
- Kaya, H. Abdullah. “**İç Denetim**”, 2006, <http://maliiyeseempozyumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf> (05 Temmuz 2006).
- Kayım, Ali. “Avrupa Birliğı Komisyonu İç Kontrol Standartları”, **TİDE: İç Denetim Dergisi**, Sayı 15, Yaz 2006.

- Keleş, Hayrullah. “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, Ed. Erkan Karaaslan, **Güncel Mali Sorunlar**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.
- Kenger, Erdal. **Denetim**, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat 2001.
- Kepekçi, Celal. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No 251/171, Eskişehir, 1982.
- Kılıçkaya, Ahmet Hamdi. “Belediyelerin Denetlenmesi”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Sayı 240, Mart 2006.
- Kızılkaya, Eyüp. “5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararı”, **Mali Kılavuz**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yıl 7, Sayı 26, Ekim-Aralık 2004.
- Kocaeli Büyükşehir Belediyesi, **“Teftiş Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği”**.
- Koçdemir, Mehmet. “İç Denetim”, Ed. Erkan Karaaslan, **Güncel Mali Sorunlar**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.
- Konak, Turan. “Yerel Yönetimlerde Denetim”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi, SBE, 2003).
- Köksal, Erhan. “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, Mart 1974.
- Köse, H. Ömer. “Küreselleşme Sürecinde Uluslar arası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 3, Eylül 2004.
- Köse, H. Ömer. “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi, SBE, Mart 2000).

Kubalı, Derya. “Performans Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 32, Sayı 1, Mart 1999.

Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri, “**Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**”, Ekim 2003,
http://www.geocities.com/ceteris_tr2/kamudenetimi.doc (21 Haziran 2006).

Olgun, Rukiye. “Büyükşehir Belediye Sınırları İçindeki İlçe Belediyeleri Üzerindeki İdari Vesayet Denetimi”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi, SBE, 1997).

Örnek, Acar. **Kamu Yönetimi**, İstanbul: Meram Yayıncılık, 1994.

Özdemir, Ahmet. “Belediye Teşkilatı ve Denetlenmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ankara: İlksan Matbaası, Sayı 444, 15 Temmuz 2005.

Özer, Ahmet. “Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt 2, Sayı 4, Temmuz 1993.

Özer, M. Akif. “Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 444, Yıl 76, Eylül 2004.

Özeren, Baran. **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Ankara: Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ağustos 2000.

Öztürk, Ahmet. “Belediye Teşkilatı ve Denetlenmesi-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ankara: İlksan Matbaası, Sayı 444, 15 Temmuz 2005.

Sanal, Recep. **Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, Ankara: TODAİE, 2002.

Sanal, Recep. “Türk Denetim Sisteminde Yapısal ve Kurumsal Düzenleme Gereksinimi”, **TİDE: İç Denetim Dergisi**, Sayı 3, Bahar 2002.

Saran, M. Ulvi. “Özerklik ve Mahalli İdareler Düzeyinde Denetim”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 408, Ankara, 1995.

- Simon, H. A. Smithburg, D. W. ve Thopson, V. A. **Kamu Yönetimi**, Çev. Cemal Mihçioğlu, Ankara: TODAİE, 1968.
- Sodan, Ramazan ve Ertaş, Zeki. “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu İle Getirilen Yenilikler”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Yıl 16, Sayı 139, Şubat 2006.
- Tanör, Bülent ve Yüzbaşıoğlu, Necmi. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2001.
- The Institute of Internal Auditors (İngiltere İç Denetim Enstitüsü), **İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler**, Çev. Baran Özeren, Ankara: Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 3, Ekim 1999.
- Tortop, Nuri. İsbir, Eyüp G. ve Aykaç, Burhan. **Yönetim Bilimi**, Ankara: Yargı Yayınevi, 1999.
- Tosun, Hikmet ve Cebeci, A. Uğur. **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu(Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No: 8, Ankara, 2006.
- Uluğ, Feyzi. “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 2, Haziran 2004.
- Üstün, Şadi. **Yerel Yönetim Terimleri Sözlüğü**, Ankara: Mahalli İdareler Derneği Yayını, 1999.
- Versan, Vakur. **Kamu Yönetimi**, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, Yayın No: 220, 1971.
- Yıldırım, Turan. **Türkiye'nin İdari Teşkilatı**, İstanbul: Alkım Yayınları, 2005.
- Yılmaz, H. Hakan. “Yerel Yönetimlerde Planlama, Bütçe, Borçlanma ve Denetim Süreçlerinin Yeni Yasalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 55, Ekim-Aralık 2004.

Yörüker, Sacit. **Denetim Terimleri**, Ankara: Sayıştay Yayınları, Eylül 1999.

Yörüker, Sacit. “**Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı’nın Denetime İlişkin Düzenlemeleri ve Düşündürdükleri**”, 2006, www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_hyoruker.php (11 Temmuz 2006).

Yüzgün, Arslan. **Genel Denetim Yaklaşımı**, İstanbul: Dünya Yayınları, 1984.