

T.C.
BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN MALİ YAPISI

VE
SAYIŞTAY DENETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Sinan ÇİMEN




Danışman
Prof. Dr. Tarık VURAL

BOLU 2019

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sinan ÇİMEN'e ait "BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN MALİ YAPISI VE SAYIŞTAY DENETİMİ" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliğiyle / oy çokluğuyla kabul edilmiştir.

21. 08. 2019

	Unvan, Adı, Soyadı	İmza
Üye (Tez Danışmanı)	: Prof. Dr. Tark VURAL	
Üye	: Doç. Dr. Özcan SEZER	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Serdar ŞAHİN	
Üye	:
Üye	:

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

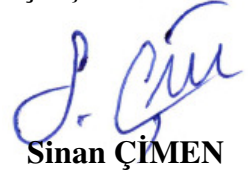


Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ETİK UYGUNLUK BEYANI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “**Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı ve Sayıştay Denetimi**” başlıklı çalışmanın yazılmasında, bilimsel ve etik kurallara uyulduğunu, başvuru kaynaklardan yapılan alıntılarının adlarının bilimsel kurallara uygun olarak metin içinde, dipnotlarda ve kaynaklarda gösterildiğini, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin tamamının ya da bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitede bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.



Sinan ÇİMEN

21.08.2019

ÖN SÖZ

Yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ile 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu birlikte değerlendirilerek büyükşehir belediyelerinin mali yapılarına ilişkin gelir ve gider kalemleri ele alınmış olup büyükşehir belediyelerinde Sayıştay tarafından yürütülen denetimler sonucunda ortaya çıkan bulgu ve sorgu konularına yer verilmiştir.

Öncelikle çalışmamın başından itibaren rehberliği, anlayışı ve katkılarıyla yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Tarık VURAL'a teşekkürlerimi sunarım.

Göstermiş olduğu anlayış ve paylaştığı tecrübesi ile hem mesleki anlamda gelişimime yardımcı olan hem de bu çalışmama katkı sağlayan üstadım Sayıştay Uzman Denetçisi Osman Uğur HASANÇEBİ'ye teşekkür ederim.

Tez yazım süresince göstermiş olduğu sevgi ve sabır ile her daim yanımda olan ve bu çalışmanın redaksiyonunu yapan sevgili eşim Neriman ÇİMEN'e çok teşekkür ederim.

Eğitim ve öğretim hayatım boyunca yanımda olan maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen annem Hacer ÇİMEN ve babam Yusuf ÇİMEN ile kardeşlerime sonsuz teşekkür ederim.

Sinan ÇİMEN

21.08.2019

ÖZET

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN MALİ YAPISI VE SAYIŞTAY DENETİMİ

Sinan ÇİMEN

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Tarık VURAL

Ağustos 2019, 200 + xiv Sayfa

Çağdaş ve demokratik yaşamın gereklerinden biri olan yerel yönetimlerde kent merkezlerindeki nüfusun giderek artması ile toplumsal ve ekonomik yapıda ortaya çıkan değişimler kentleşme sürecini hızlandırarak büyükşehir belediyelerinin oluşmasına neden olmuştur. Ülkemizde de bu gelişmelerin sonucunda 1984 yılından itibaren büyükşehir belediyeleri kurulmaya başlanmış olup büyükşehir belediyelerinin mali yapılarına ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, büyükşehir belediyelerinin yasal düzenlemeler çerçevesinde mali yapılarının hangi tür gelir ve gider kalemlerinden oluştuğunun ele alınması ve Sayıştay tarafından yürütülen denetimler sonucunda büyükşehir belediyelerinde ortaya çıkan sorunlara değinilerek Sayıştay denetimlerinin büyükşehir belediyelerinin mali yapılarına ilişkin katkılarının ortaya konulmasıdır.

Büyükşehir belediyelerinin mali yapısına ilişkin mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemleri bulunduğu ve kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden oldukları görüldüğünden Sayıştay tarafından yürütülen denetimlerde bu konular sıklıkla ele alınmış olup ortaya çıkan bu sorunların düzeltilmesi ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılması gerekmektedir.

Anahtar kelimeler: Yerel Yönetim, Büyükşehir Belediyesi, Mali Yapı, Sayıştay Denetimi.



ABSTRACT

THE FINANCIAL STRUCTURE OF THE METROPOLITAN MUNICIPALITIES AND COURT OF ACCOUNTS AUDIT

Sinan ÇİMEN

Master's Thesis

Department of Finance

Advisor: Professor Dr. Tarık VURAL

August 2019, 200 + xiv Pages

In local governments, which are one of the requirements of contemporary and democratic life, the increase of the population in urban centers and the changes in the social and economic structure accelerated the process of urbanization and led to the formation of metropolitan municipalities. As a result of these developments, metropolitan municipalities started to be established in 1984 and legislative regulations were made regarding the financial structures of metropolitan municipalities.

The aim of this study is to discuss the types of income and expenditures that constitute the financial structures of metropolitan municipalities within the framework of the legislative regulations and to reveal the contributions of the court of accounts audits regarding the structures of the metropolitan municipalities by addressing the problems that arise in the metropolitan municipalities as a result of the audits conducted by courts of accounts.

Since there are decisions, transactions and actions contrary to the legislation regarding the financial structure of the metropolitan municipalities and since it was observed that they causing an obstacle for rising in public resources and causing a decrement in them, these issues are frequently addressed in the audits carried out by the

Court of Accounts and these problems should be corrected and public resources should be used effectively, economically, efficiently and in accordance with the law.

Key words: Local Government, Metropolitan Municipality, Financial Structure, Court of Accounts Audit.



İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI	ii
ETİK UYGUNLUK BEYANI	iii
ÖN SÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM	
1. YEREL YÖNETİM KAVRAMI, VAROLUŞ NEDENLERİ VE TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ	4
1.1. Yerel Yönetim Kavramı	4
1.2. Yerel Yönetimlerin Varoluş Nedenleri	6
1.2.1. Siyasal Nedenler	6
1.2.2. Ekonomik Nedenler	8
1.2.3. İdari Nedenler	9
1.2.4. Toplumsal Nedenler.....	10
1.3. Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Tarihi Gelişimi	10
1.3.1. Osmanlı Döneminde Yerel Yönetimler	12
1.3.2. Cumhuriyet Döneminde Yerel Yönetimler.....	16
1.4. Türkiye’de Yerel Yönetim Türleri	21
1.4.1. İl Özel İdareleri	21
1.4.2. Belediyeler	24
1.4.3. Köyler	27

II. BÖLÜM

2. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ VE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN

MALİ YAPISI	30
2.1. Büyükşehir Belediyelerin Varoluş Nedenleri.....	30
2.2. Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Uygulaması.....	31
2.3. Büyükşehir Belediyesinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları.....	34
2.4. Büyükşehir Belediyesinin Organları, Teşkilatı ve Personeli.....	40
2.5. Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı.....	45
2.5.1. Büyükşehir Belediyesi Bütçesi	45
2.5.2. Büyükşehir Belediyelerinin Gelirleri.....	48
2.5.2.1. At Yarışları Dahil Müşterek Bahislerden Elde Edilen Eğlence Vergisinin Dağılımı	50
2.5.2.2. Büyükşehir Belediyesine Bırakılan Yerlerin İçinde Tahsil Edilen Gelirler	50
2.5.2.3. İlan ve Reklam Vergisi ile Asma, Tahsis ve Bakım Ücretleri	51
2.5.2.4. Park Yerlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Gelirler	53
2.5.2.5. Harcamalara Katılma Payları	54
2.5.2.6. Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri ile Kira, Faiz ve Ceza Gelirleri.....	57
2.5.2.7. Kamu İdare ve Müesseselerinin Yardımları.....	58
2.5.2.8. Bağlı Kuruluşlardan Aktarılabacak Gelirler	60
2.5.2.9. Büyükşehir Belediyesi İktisadi Teşebbüslerinin Safi Hasılatından Belli Oranda Alınan Hisseler	60
2.5.2.10. Yapılacak Hizmetler Karşılığı Alınacak Ücretler	62
2.5.2.11. Şartlı ve Şartsız Bağışlar	62
2.5.2.12. Diğer Gelirler	62
2.5.2.13. Borçlanma Yoluyla Elde Edilen Gelirler	64
2.5.2.14. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Paylar	68
2.5.3. Büyükşehir Belediyelerinin Giderleri.....	69

III. BÖLÜM

3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN DENETİMİNDE SAYIŞTAY	71
3.1. Denetim Kavramı	71
3.2. Sayıştay Denetimi ve Amacı	73
3.3. Sayıştayın Denetim Alanı.....	76
3.4. Sayıştay Denetiminin Kapsamı	81
3.4.1. Düzenlilik Denetimi.....	81
3.4.1.1. Mali Denetim	82
3.4.1.2. Uygunluk Denetimi	83
3.4.2. Performans Denetimi	84
3.5. Sayıştay Denetimi Süreci	86
3.5.1. Denetimin Planlaması	88
3.5.2. Denetimin Uygulanması	93
3.5.3. Denetimin Raporlanması	96
3.5.4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi.....	99
3.6. Kamu Zararı	99
3.7. Yargılamaya Esas Rapor	102
3.7.1. Yargılamaya Esas Raporların Dairelerce İncelenmesi ve Hükme Bağlanması.....	106
3.7.2. İlamların Düzenlenmesi, Tebliği ve İnfazı	109
3.7.3. Kanun Yolları ve Kanun Yollarına Başvurma.....	111
3.7.3.1. Temyiz.....	113
3.7.3.2. Karar Düzeltme	115
3.7.3.3. Yargılamanın İadesi	116
3.8. Büyükşehir Belediyelerinin Sayıştay Denetimi Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar	118
3.8.1. Düzenlilik Denetimi Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar	118
3.8.1.1. Mali Denetim Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar.....	119
3.8.1.2. Uygunluk Denetimi Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar	134
3.8.2. Performans Denetimi Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar	150
3.8.2.1. Stratejik Planın Değerlendirilmesinde Ortaya Çıkan Hususlar.....	151

3.8.2.2. Performans Programının Değerlendirilmesinde Ortaya ıkan Hususlar	153
3.8.2.3. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesinde Ortaya ıkan Hususlar	155
3.8.2.4. Faaliyet Sonuçlarının lülmesi ve Değerlendirilmesinde Ortaya ıkan Hususlar.....	157
3.8.3. Yargılamaya Esas Raporlara Konu Olan Hususlar.....	158

IV. BÖLÜM

4. DEğERLENDİRME VE SONUÇ	178
----------------------------------------	------------

KAYNAKLAR	184
------------------------	------------

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş.	: Anonim Şirketi
ASKİ	: Ankara Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi
AYKOME	: Alt Yapı Koordinasyon Merkezi
BİT	: Belediye İktisadi Teşebbüsleri
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Ed.	: Editör
EGO	: Ankara Elektrik, Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi
ESHOT	: İzmir Elektrik Su Havagazı Otobüs ve Trolleybüs Genel Müdürlüğü
Hk.	: Hakkında
HURDASAN	: Hurda Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
İETT	: İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeler Genel Müdürlüğü
İSKİ	: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
İZSU	: İzmir Su ve Kanalizasyon İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
Ltd. Şti.	: Limited Şirketi
m	: Metre
M.Ö.	: Milattan Önce
Md.	: Madde
OSB	: Organize Sanayi Bölgesi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	: Türk Lirası
TYÇP	: Toplum Yararına Çalışma Programları

UKOME	: Ulaşım Koordinasyon Merkezi
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
YBF	: Yeni Birim Fiyat
YTL	: Yeni Türk Lirası



GİRİŞ

Yerel yönetimler; yasalarla belirlenmiş görev, yetki ve sorumlukları çerçevesinde yerel halkın ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hizmet sunan idari birimler olup demokratik yaşamın vazgeçilmez bir unsuru durumundadır.

20'nci yüzyılda küreselleşmenin etkisiyle yaşanan toplumsal ve ekonomik gelişmeler yerel yönetim kavramının önemini artırmıştır. Yaşanan gelişmeler kentleşme hareketini hızlandırarak insanların iş olanağı olan ve sanayileşme potansiyeli bulunan kentlere göç etmelerine sebep olmuştur. Ancak kent merkezlerindeki hızlı nüfus artışı, dağınık ve plansız yerleşim düzenlerine, konut yetersizliğine, yerel hizmetlerin aksamasına, çevre kirliliğine, altyapı yetersizliğine ve trafik sıkışıklıklarına neden olmuştur. Bu durum ise yeni idare biçimlerinin ortaya çıkmasını sağlamış ve günümüz büyükşehir belediyelerinin oluşumuna öncülük etmiştir.

Türkiye'de büyükşehir belediyelerinin oluşumuna ilişkin tartışmalar İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra başlamış olmasına rağmen 1982 Anayasası sonrasında meyvesini vermiştir. 1982 Anayasası'nın 127'nci maddesinde geçen "*Büyük yerleşim merkezleri için özel yönetim biçimleri getirebilir*" hükmüne yer verilerek büyükşehir belediyelerinin kurulmasının yolu açılmıştır.

1984 yılında kurulmaya başlanan büyükşehir belediyeleri daha geniş kitlelerden gelen hizmet taleplerini karşılarken mali yapıları da önemli bir faktör haline gelerek daha güçlü bir duruma kavuşmaları için düzenlemeler yapılmıştır. Büyükşehir belediyelerine bu mali kaynaklar sağlanırken hem sundukları hizmetler hem de kullandıkları kamu kaynakları denetime tabi tutulmuştur. Bu bağlamda büyükşehir belediyeleri tarafından yapılan hizmetlerin denetiminin hem halk tarafından hem de yetkili denetim organları tarafından yerine getirilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Denetim, kamuoyunun doğru bilgilendirilmesine yardımcı olan ve sorumluların tespit edilerek yargı organlarında hesap vermelerini sağlayan bir süreçtir. Büyükşehir belediyelerinin denetiminde ülkemizde yetkili organlardan biri olan Sayıştay, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması ile hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere yasa koyucu tarafından yetkilendirilmiştir.

Ülkemizde 5018 sayılı Kanun ile oluşturulmaya çalışılan yeni yönetim anlayışının etkisiyle 2010 yılında, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanun'da Sayıştay denetiminin kapsamı, düzenlilik ve performans denetimi şeklinde ifade edilmiştir. Düzenlilik denetiminin, mali denetimi ve uygunluk denetimini kapsadığı, denetim sonunda gerekli raporların hazırlanması gerektiği ve kamu zararına yol açan bir husus tespit edilmesi halinde Sayıştayın yargılama fonksiyonunun devreye gireceği belirtilmiştir.

Bu çalışmanın amacı büyükşehir belediyelerinin yasal düzenlemeler çerçevesinde mali yapılarının hangi tür gelir ve gider kalemlerinden oluştuğunun ele alınması ve Sayıştay tarafından yürütülen denetimler sonucunda ortaya çıkan sorunlara değinilerek Sayıştay denetimlerinin büyükşehir belediyelerinin mali yapılarına ilişkin katkılarının ortaya konulmasıdır. Bu bağlamda çalışma dört bölümden oluşacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, yerel yönetim kavramına ve yerel yönetimlerin varoluş nedenleri olan siyasal, ekonomik, idari ve toplumsal nedenlerine değinilecek, ülkemizdeki yerel yönetim yapılarının tarihsel gelişimi incelenecek ve ülkemizdeki yerel yönetim türleri ele alınacaktır.

İkinci bölümde, yerel yönetim türlerinden biri olan büyükşehir belediyelerinin varoluş nedenleri, Türkiye'de büyükşehir belediyesi uygulaması, büyükşehir belediyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları, büyükşehir belediyelerinin organları, teşkilatı ve personeli ile büyükşehir belediyelerinin mali yapısına ilişkin bilgiler sunulacaktır.

Üçüncü bölümde, öncelikle denetim kavramı üzerinde durulacak, Sayıştay denetimi ve amacı, Sayıştayın denetim alanı, Sayıştay denetiminin kapsamı, Sayıştay denetim süreci ve kamu zararı kavramı ele alınacaktır. Bununla birlikte büyükşehir belediyelerinde Sayıştay denetimi sonucu ortaya çıkan bulgu ve sorgu konularına yer verilecektir.

Çalışmanın sonuç ve değerlendirme kısmında ise büyükşehir belediyelerinin mali yapılarına ve Sayıştay tarafından yürütülen denetimler sonucunda büyükşehir belediyelerinde ortaya çıkan sorunlara ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.



I. BÖLÜM

1. YEREL YÖNETİM KAVRAMI, VAROLUŞ NEDENLERİ VE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ

1.1. Yerel Yönetim Kavramı

Yerel yönetim kavramının geçmişten günümüze farklı bileşenlerine vurgu yapılarak çeşitli tanımlamaları yapılmaktadır. Bunun en önemli sebebi olarak da ülkelerin teşkilat yapılarının oluşumunda coğrafi, siyasal, ekonomik ve kültürel pek çok faktörün etkisi olduğu ifade edilebilir.

Türk Dil Kurumuna göre yerel yönetim; “İl, belediye veya köy halkının oradaki ortak yerel gereksinimlerini karşılayan ve genel karar organları oradaki halk tarafından seçilen kamu tüzel kişisi, mahallî idare” olarak tanımlanmıştır.

Uluslararası Sosyal Bilimler Ansiklopedisi’nde yerel yönetim; “Bir devletin ya da bölgesel yönetimin alt birimi olan ve göreceli olarak küçük bir alanda, sınırlı sayıdaki kamusal politikaların belirlenmesi ve uygulanması ile görevli bir kamu kuruluşudur” (Darity 1968, Aktaran: Keleş 1994: 17).

Kamu Yönetimi Sözlüğü’nde ise, yerel yönetimler; “merkezi yönetimin dışında, yerel bir topluluğun ortak bir gereksinmesini karşılamak amacı ile oluşturulan, karar organlarını doğrudan halkın seçtiği, demokratik ve özerk bir yönetim kademesi, bir kamusal örgütlenme modeli” şeklinde ifade edilmiştir (Bozkurt ve Ergun 2014: 258).

Yıldırım (2015: 59)'a göre yerel yönetim, “devlet ile halk - merkez ile yerel arasında konumlanmış ara bir kuruluş, alt bir yönetim birimi, yerel hizmet kurumu ve kendi kendini yöneten özerk topluluktur.”

Yerel yönetimi, “Bir ülkenin yönetim şekline bakılmaksızın, çıkar ve sorunları ortak olan yerel toplulukların ihtiyaçlarının giderilmesinde yönetime katılma, etkinlik, hız ve verimlilik açısından vazgeçilmez idari birimdir” (Çiçek ve Çiçek 2014: 311) ya da “belli yasal sınırlar içerisinde belli konularda kural koyma ve maddi yükümlülükler getirme yetkisine sahip, yerel bir meclisin denetimine tabi yönetim birimi” (Keleş 2016: 22) şeklinde tanımlamak da mümkündür.

Yerel yönetimin anayasal tarifi ise 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 127'nci maddesinde; “*il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir*” şeklinde yapılmıştır.

Yerel yönetimlerle ilgili tanımları genişletmek mümkündür. Her ne kadar yerel yönetimlerle ilgili tanımlar farklı zamanlarda yapılsa da yukarıdaki tanımlar incelendiğinde yerel yönetim tanımları genel olarak aynı noktalara değinmektedir. Bu tanımlarda yerel yönetimler, yerel nitelikteki hizmetlerin daha etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli olan bir teşkilat yapısı olarak tanımlanırken bu teşkilat yapısının oluşumunda yerel halkın doğrudan katkısının olması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca yerel yönetimlerin yasalarla belirlenmiş görev ve yetkilerinin olmasının yanında yerel halkın ihtiyaçlarını karşılayacak girişimciliğe ve özerk bir yapıya sahip olmaları gerektiği de değinilen diğer bir husustur.

Bu itibarla, yerel yönetimler; demokrasinin gelişmesine katkı sağlayan, daha katılımcı, bir devletin idari teşkilatlanmasında riskleri azaltan, yöre halkının gereksinimlerine doğrudan cevap vermeye odaklı, kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılması ve yurttaşlığın geliştirilmesi işlevlerine sahip kuruluşlardır.

1.2. Yerel Yönetimlerin Varoluş Nedenleri

Yerel yönetimlerin ortaya çıkışını tek bir nedene bağlamak mümkün değildir. Yerel yönetimler kuruluşlarından itibaren çeşitli aşamalardan geçmişlerdir. Bundan dolayı zaman içinde varoluş nedenleri farklılaşmıştır. Ancak yerel yönetimlere olan ihtiyacın en önemli nedeni olarak merkezi yönetimlerin sakıncalarının artması gösterilebilir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 49).

Yerel yönetimlerin varoluş nedenlerini siyasal, ekonomik, idari ve toplumsal olarak dört temel nedene dayandırabiliriz.

1.2.1. Siyasal Nedenler

Yerel yönetim kavramı literatürümüze girerken farklı uluslarla etkileşim halinde bulunması sebebiyle belli fonksiyonları da yüklenmiştir. Bunlar demokrasi, katılım, bağımsızlık, eşitlik, etkinlik ve verimlilik gibi fonksiyonlardır.

Hangi kamusal hizmetin yerel yönetimlere bırakılacağı konusunda ülkeden ülkeye farklılıklar gözlenmektedir. Bu farklılıklar, hizmetlerin teknik yapısına, merkezi yönetimin gücünün ne olması gerektiği konusundaki değer yargılarına, bölgelerin ekonomik güçlerine veya halkla ilişkilerine göre değişebilmektedir (Özyörük 1977, Aktaran: Ulusoy ve Akdemir 2014: 50).

Ulusal birliğin büyük ölçüde sağlandığı ülkelerde güçlü yerel yönetimler vardır. Siyasal açıdan bölgesel çatışmaların söz konusu olduğu ülkelerde ise yerel yönetimler siyasal anlamda zayıf tutulmuşlardır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 50).

Yerel yönetimlerde demokrasiyi gerçekleştiremeyen ülkelerin, ulusal çapta demokrasiyi gerçekleştirebilmeleri ve buna bağlı değerlere sahip olmalarının mümkün olmadığı tarihsel süreç içinde de ispatlanmıştır (Görmez 2015: 11).

Yerel yönetimlerin demokratik kuruluşlar olarak gelişmeleri oldukça uzun ve zor bir sürecin sonunda olmuştur. Yerel yönetim kuruluşlarına duyulan güvensizliğin

ortadan kalkması güçlü bir yerel yönetim geleneğine sahip olan İngiltere’de bile 150 yıllık bir sürenin geçmesini ve kanlı çatışmaların yaşanmasını gerektirmiştir. Ancak günümüz İngiltere’inde demokrasinin görkeminde temel pay, bu ülkenin sağlam ve kesintisiz gelişen yerel yönetimlerine aittir (Ortaylı 1985: 11).

Yerel yönetimler, halkın yönetime katılmasını sağlayan ve halka kendi kendilerini yönetme erdemi kazandıran en önemli kuruluşlar olmalarının yanında demokrasinin en etkin bir şekilde hayata geçirildiği kuruluşlardır. Yerel yönetimler düzeyinde temsilciler ile seçmenler arasındaki coğrafi ve toplumsal uzaklığın, ulusal düzeye oranla daha az olmasının, demokrasi kuramının öngördüğü hem gerçek bir seçme sürecinin hem de etkili bir halk denetiminin gerçekleşmesini sağladığı ileri sürülmektedir (Çitçi 1996: 6).

Görmez (2015: 7)’e göre yerel yönetimler; tarihsel süreçte kimilerince demokrasi okulu, demokratik toplumun oluşması için merkezi devlet iktidarını sınırlayan bir güç, katılım ve temsilin en iyi gerçekleştiği kurumlar olarak gösterilirken kimilerince de tarihin bir döneminde ortaya çıkmış devlet kurumları olarak görülmektedir.

Yerel yönetimler, merkezi yönetimde toplanan gücü yerele dağılımını sağlamasının yanında, bireysel özgürlükleri teşvik etmekte ve demokrasinin temel kavramları olan, özgürlük, eşitlik ve katılımı yaygın hale getirmektedirler. Bu açıdan bakıldığında yerel yönetimler, siyasal ve ekonomik gücün bir elde toplanarak tekelleşmesinin önünü almaktadırlar (Yıldırım 1993: 35).

Ancak ulusal birliğin sağlanamadığı ülkelerde ya da ulusal çapta demokrasiyi gerçekleştiremeyen topluluklarda güçlenmeye başlayan yerel yönetimler merkezi yönetimden tamamen ayrılmayı tercih edecek duruma gelebilmektedirler. Bu durumda yerel halka sunulan demokratik hakların zamanla azalması hatta tamamen diktatör bir yapının oluşmasına sebebiyet verebilmektedir.

Bu nedenle, yerel yönetimlere tanınan siyasal hakların yanında günümüzde çoğu ülkede yerel yönetimlerle merkezi yönetim arasında organik bağı koparmayacak yapıda düzenlemeler bulunmaktadır. Yerel yönetimlere, anayasal düzenlemelerle sınırsız yetki ve imtiyazlar yerine sınırlı yetki ve imtiyazlar verilmektedir. Böylece merkezi yönetim ile yerel yönetimin işbirliği içerisinde bulunması sağlanmaktadır.

1.2.2. Ekonomik Nedenler

Yerel yönetimlerin varoluş nedenlerinden biri olan ekonomi faktörü, yerel yönetimlerin merkezi yönetime göre hizmet arzı açısından daha isabetli kararlar alabilmeleriyle izah edilebilir (Tortop vd. 2008: 18).

Yerel yönetimler merkezi yönetimlere göre daha kısıtlı kaynaklara sahip olsalar da bu kısıtlı kaynakları daha optimum etkinliklerde kullanarak yerel halkın faydasına sunabilmektedirler. Yerel yönetimler, gerek yerel yöneticilerin gerekse coğrafi konumun etkisiyle bölgeye yönelik hizmet önceliklerinin türü ve miktarını belirlemede daha etkin olabilmekte ve merkezi yönetime göre hizmet sunumu açısından daha isabetli kararlar alabilmektedirler (Ulusoy ve Akdemir 2014: 53).

Yerel yönetimlerin bölgesel kamusal malların üretimi konusunda merkezi yönetime oranla daha etkin olmalarının sebebi Nadaroğlu (2001: 32-33)'na göre, yerleşim alanlarındaki kamusal mal üretiminin yerleşim alanlarında yaşayanların tercihlerine göre düzenlenmesi, fayda maksimizasyonu yönünden kaynakları optimum etkinlikte kullanmanın vazgeçilmez koşuludur. Belli bir bölgede yaşayanlar, bölgesel düzeydeki kamusal mallara olan tercihlerini kendi kuracakları örgütlere çok daha kolaylıkla ve daha etkin bir biçimde iletebilirler ve sonucu daha bilinçli bir tarzda izleyebilirler. Ancak tercihlerini iletme ve izlemedeki bu etkinliği merkezi yönetime karşı gösteremeyebilirler. Bu durum kaynak israfını da engellemenin bir yolu olarak görülebilir.

1.2.3. İdari Nedenler

Yerel yönetimlerin idari açıdan varlık nedenlerinin başında tüm kamusal hizmetlerin merkezden yürütülmesinin neredeyse olanaksız olmasıdır. Bu sebeple merkezi yönetimler görev ve yetkilerinin bir kısmını yerel yönetimlere bırakırken bir kısmını da kendilerine hiyerarşik bağla bağlı bulunan idari birimlere bırakmaktadır.

Dünyada yaşanan gelişmeler kamu hizmetlerinin tek bir merkezden yürütülmesini olanaksız hale getirmiştir. Devletin görev ve fonksiyonları arttıkça bunları yerine getirecek birimler arasındaki koordinasyonu sağlamak da güçleşmiştir. Ayrıca, merkezi yönetimler mal ve hizmet üretimi ile ilgili kararlarını alırlarken taşra kademelerinden kendilerine sunulan bilgi akışında sorunlarla karşılaşarak rasyonel karar alamaz duruma gelebilmektedirler (Nadaroğlu 2001: 33).

Merkezin kamusal mal ve hizmet üretiminde bürokrasiden kaynaklanan gecikmeler, bölgesel şartların farklılığını göz önünde bulundurulmaması, merkeze olan uzaklık, halkın yönetime katılamaması ve kırtasiyecilik gibi sorunlar eklenince devletin örgüt yapısının bu yeni duruma göre yapılandırılması gerekmiştir. Bu amaçla merkezdeki teşkilatlar, yetki ve sorumluluklarının bir bölümünü taşra temsilciliklerine ya da kendilerine hiyerarşik yönden bağlı kurum ve kuruluşlara devretmiştir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 55).

Bunların sonucunda kamusal mal üretiminde etkinliği ve verimi artırma adına hizmet alanları optimal büyüklüklere ayrılarak yerel halkın tercihlerinin daha iyi belirlenebilmesi ve halkın da yönetime katılımının sağlanabilmesi adına yerel yönetimler oluşturulmuştur. Kamusal mal üretecek birimlerin faaliyet alanları daraldıkça halkın tercihlerinin belirlenmesi kolaylaşmakta yönetimdeki kamu israfının azalmasının yanında yönetimin etkenliği sağlanmaktadır.

Keleş (2012: 26)'e göre temel tartışma konusu yerel yönetimlerin var olup olmaması üzerinden değil yerel yönetimlerin görev ve yetkilerinin sınırları üzerinden yürütülmektedir. Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki görev paylaşımı

konusu, yönetimde etkenlik kavramıyla bağlantılıdır. Hizmetin kimin elinden görüleceği ise hizmetin niteliğine bağlı olarak değişmektedir. Eğitim, sağlık, savunma, adalet gibi hizmetler bölünemez nitelikte olup merkezi yönetim eliyle yürütülmesi gerekmektedir. Bölgesel karakterde olan çöp toplama, çevre koruma, su ve kanalizasyon, park, bahçe ve yeşil alanlarla ilgili hizmetler ise yerel yönetimler tarafından yerine getirilmesi gereken hizmetlerdir.

1.2.4. Toplumsal Nedenler

Yerel yönetimlerin varoluş nedenlerinden bir diğeri de toplumsal nedenlerdir. Yöre halkının eğitim seviyesi, demokratik ve katılımcı eğilime sahip olup olmadıkları, toplumsal sorunlara ortak çözümler üretebilmeleri, kentin nüfus yoğunluğu gibi nedenler yerel yönetimlerin gelişimi açısından önemlidir.

Keleş (2012: 28)'e göre toplumsal gelişme, yerel yönetimlerin varlığı ve gelişme seviyesi ile yakından ilgilidir. Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi, kentleşme ve sanayileşme süreci yerel yönetimlerin varoluşunu etkileyen faktörlerdendir.

1.3. Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Tarihi Gelişimi

Her toplumun tarihi aynı zamanda kendi yerel yönetimlerinin de tarihidir. Ancak genel anlamda yerel yönetimlerin ortaya çıkışı, tarihin belli bir dönemine denk gelir ve bu dönem ülkelere göre farklılık gösterir. Ayrıca farklı ülkelerde farklı yapılanmalara rastlanır (Karakılçık 2015: 33).

Günümüzde “yerel yönetim”, “kent yönetimi”, “belediye”, “kent” ya da “komün” denildiğinde yerel topluluğa kamu hizmeti sağlayan idari ve siyasi birimler akla gelir. Oysa tarihsel gelişimi içinde ilk yerel yönetimler, askeri örgütlenme, ulusal savunma, suçluların yakalanıp cezalandırılması gibi merkezi yönetime bırakılmış görevleri yerine getiren birimler olarak görülmektedir (Keleş 2012: 33).

Güler (1992: 25)'e göre ise yerel yönetimlerin tarihsel açıdan ortaya çıkışlarının devlet sisteminin insanlar tarafından farkına varılması ile eşzamanlı olduğu düşünülmektedir. İnsanoğlunun soy örgütlenmesi yerine siyasi örgütlenme tercihleri ile başlayan süreç, yerel yönetimler eliyle devlet sisteminin de oluşmasına olanak sağlamıştır. Devlet sisteminin gelişmesiyle birlikte öncesinde ait oldukları soy ile kimlik kazanan bireyler, artık yaşadıkları yere göre kimlik sahibi olmaya başlamışlardır. Bu süreçle birlikte toprağa dayalı meydana gelen yeni yapı, devlet sisteminin ilerleyişinin miladı olmuştur.

16. yüzyıldan itibaren ulus devletlerin gelişmesiyle modern anlamda yerel yönetim birimleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Önceki yüzyıllarda yerel hizmetler yerleşim birimlerindeki dini birimlerce, esnaf dernekleriyle ve vakıflarca yerine getirilmektedir (Aydınlı 2002: 55).

Ulus devlet olgusunun kurumsallaşmasında büyük etkisi olan Sanayi Devrimi ve Fransız İhtilali, yerinden yönetim ve yerel girişimcilik kavramlarının gelişmesini de beraberinde getirmiştir. Ancak yerel yönetimlerin özerklik dereceleri ve uygulanma yöntemleri her ülkede aynı olmamıştır (Coşkun ve Koyuncu 2003: 282).

Avrupa'da meydana gelen bu ortaya çıkış durumundan sonra yerel yönetimlerin idari alandaki boşluklar açısından ne denli tamamlayıcı oldukları görüldüğü için kısa zamanda Avrupa'nın pek çok yerinde yerel yönetim birimlerinin oluşturulduğu görülmektedir. Bu oluşumdaki pozitiflik Avrupa ile etkileşime geçen devletler tarafından da fark edilmiş ve kısa zamanda dünya geneline doğru bir yerel yönetim yapılanması alanında yayılma göstermiştir. Yönetimsel anlamda etkileri hissedilen yerel yönetim birimleri kısa zamanda beklenilenden fazla bir yayılım göstermiştir. Bu yayılma sonucunda dünya genelindeki devletler ve ülkeler bünyesinde pek çok yerel yönetim birimi oluşturulmuştur (Nadaroğlu 2001: 16-17).

Özellikle 20. yüzyılın başları yerel yönetimler açısından bir yükselme ve kurumsallaşma dönemi olmuş, daha özerk ve daha etkin yerel yönetim örnekleri

yaşanmıştır. Bu etkinlik Türk yerel yönetim geleneği üzerinde de etkili olmuştur (Karakılçık 2015: 34).

Yerel yönetimlerin Türkiye tarihinde zengin bir geleneğe ve geçmişe sahip olduğunu ileri sürmek güçtür. Türkiye’de yerel yönetimlerin temellerinin Tanzimat sonrasındaki dönemde atıldığı bilinmektedir. Tanzimat dönemi yönetim anlayışı, günümüz yerel yönetim sisteminin temellerini oluşturmaktadır.

1.3.1. Osmanlı Döneminde Yerel Yönetimler

Cumhuriyetin ilanından önce Osmanlı Devleti’nin son dönemlerine kadar halkın yönetime katılımından söz edilememektedir. Bu nedenle Osmanlı Devleti’nde yerel yönetim kavramı, 19. yüzyıla kadar sözü edilmeyen bir kavramdır (Ortaylı 2007: 338). Osmanlı Devleti’nde yerel yönetim geleneği, Avrupa’daki gelişim sürecinden farklı olarak ıslahat çalışmalarının bir parçası olarak gündeme gelmiştir.

Tanzimat Dönemine kadar yerel yönetim geleneğine uzak olan Osmanlı Devleti’nde şehirlerde hizmetlerin yerine getirilmesinde kadılar, loncalar ve vakıflar önemli rol oynamıştır.

Osmanlı Devleti’nde taşra idaresi aşağıdan yukarıya köy, nahiye, kaza, sancak (liva) ve eyalet şeklinde teşkilatlanmıştır. Osmanlı idari teşkilatında eyaletler, beylerbeyi veya buna eşit değerde mir-i miranlar tarafından idare edilirken sancaklar ise sancakbeyi tarafından yönetilmiştir. İdari teşkilatta en fazla yere sahip birimler ise kazalardır. Kazalarda yönetici sınıf olarak kadı, alaybeyi ve subaşılar bulunmuştur (Halaçoğlu 1991: 74-75). Bunun sonucu olarak kadıların Osmanlı idari teşkilatındaki konumu yerel olarak adlandırılabilir bir yapı içinde önem kazanmıştır.

Osmanlı Devleti’nin kaza olarak adlandırılan alanlarında şer’i hükümleri uygulayan ve devlet emirlerini yerine getiren bir görevli olması sebebiyle kadılar hem hukuki hem idari hem de beledi bir memuriyet görevi icra etmişlerdir (Vural 2004: 180). Zira kendisine bağlı kasaba ve köylerden oluşan kazanın başında bulunan kadı, bu

bölgede hem şer'i ve idari yargının başı hem belediye başkanı hem de merkezi yönetimin temsilcisidir (Eryılmaz 2007: 183).

Ancak kadılar tüm bu görevleri tek başlarına yürütmemekteydiler. Kadının bu görevleri yürütmesinde subaşı, naib, imam, muhtesip ve mimarbaşı gibi yardımcıları ve bunlara ek olarak sayabileceğimiz çöplük subaşısı ve böcekbaşı gibi görevlileri de bulunmaktaydı. Bu yardımcıları bir tür yerel yönetim kadrosu olarak görev yürütmekteydiler (Çelik 1995: 590).

Örneğin; subaşı, emniyet ve asayişten; çöplük subaşısı, şehrin genel temizliğinden; mimarbaşı, imar ve düzenleme çalışmalarından kadıya karşı sorumluydular. Ayrıca kadının bugünkü manada belediye hizmetleri olarak nitelendirilebilecek görevlerinde ise yardımcısı muhtesipti. Öte yandan bazı semtlerde kadının vekili olarak naip denilen görevliler varken mahallelerin yönetiminden ise imamlar sorumluydu (Çelik 1995: 590).

Osmanlı Devleti'nde şehirleşme, imaret yani külliye kurumunu merkez alan bir sistem etrafında şekillenmişti. İmaretler; cami, medrese, bimarhane (hastane), aşevi, tabhane (misafirhane), kervansaray, sıbyan mektebi, kütüphane, tekke (zaviya), türbe, imalathane, arasta (çarşı), han, su tesisatı, hamam, umumi tuvalet, meşruta binalar, kahveler, bayram ve pazar yeri, muvakkithanelerden (küçük rasathane) oluşuyordu. Tüm bu özelliklere sahip olan imaretler padişahlar tarafından kurulmuş olanlardı. Diğerleri ise, bu birimlerin tamamını içermiyordu. İmaretlerin finansmanı vakıflar aracılığıyla oluyordu. Osmanlı sosyal hayatında vakıfların büyük rolü vardı. Sosyal yardımın, eğitim ve kültür hizmetlerinin büyük bölümü vakıflar aracılığı ile yapılıyordu. Vakıfların bu ölçüde yaygın olmasının nedenlerinden biri de özel mülkiyetin garanti altında bulunmamasıydı. Özel mülkiyetini garanti altına almak isteyen zenginler, mallarını vakfediyor ve yönetimini (ve gelirin bir bölümünü) aile bireylerine bırakıyorlardı. Böylece hem sosyal yardımda bulunuyor hem de mülklerini kuşaklar boyunca garanti altına almış oluyorlardı (Uyar 2004: 2-3).

Vakıf müesseseleri sunduğu hizmetler açısından sağlık ve sosyal yardım hizmetleri, eğitim ve öğretim hizmetleri, kültürel ve sportif hizmetler, bayındırlık ve altyapı gibi başlıca hizmetleri yürütmüşlerdir (Eş 1998: 237).

Şehrin aydınlatılması ve temiz su ihtiyacının karşılanması gibi hizmetler de bu dönemde vakıflarca yerine getirilmiştir. Söz konusu kamu hizmeti niteliğindeki hizmetlerin finansmanı ise vakfedilen malların gelirlerinden ve vakıf arazilerinin reayasından toplanan vergilerden sağlanmıştır. Ayrıca vakıflara tanınan bazı vergi muafiyetleri de vardır (Vural 2004: 182).

Loncalar ise idari ve zanaat hizmetlerinin yoğun olduğu kent merkezlerinde üretim, tüketim ve piyasa kavramlarının kontrolünü elinde tutan meslek kuruluşları olarak varlık göstermişlerdir (Çelik 1995: 589). Başlıca görevleri üyelerinin mesleki faaliyetlerini düzenlemek ve lonca şeyhleri vasıtasıyla merkezi idare ile halk arasında aracılık rolü yapmaktı (Vural 2004: 183).

Osmanlı Devleti'nde yerel yönetim kurumu, kadılıktan İhtisap Nezaretine oradan da Şehremanetine doğru bir gelişme çizgisi izlemiştir (Eryılmaz 2007: 185). 1826 yılında çıkarılan idari düzenlemeler ile Osmanlı'da şehir merkezindeki günlük hayatın tazminine ilişkin geniş görev ve yetkilere sahip İhtisap Nezareti kurulmuş ve kadının emrinde olan muhtesibin görev ve yetkileri İhtisap Nezaretine devredilmiştir. Aynı süreçte Evkaf Nezareti kurularak vakıf malları bu kurum tarafından idare edilmiştir.

1855 yılında İhtisap Nezareti kaldırılırken batılı anlamda ilk belediye örneğini oluşturan Şehremaneti kurulmuştur (Kazıcı 2014: 32). Şehremanetinin kurulmasındaki temel hedef, şehrin düzenine ilişkin işlerin, devletle ilgili işlerden ayrılması ve bu işlerin tek bir örgüt tarafından idare edilmesi ise de şehir meclisi ve organlarının etkin bir karar ve denetim ya da danışma organı olmaması yani şehir halkının yönetime aktif katılamaması sebebiyle başarısızlıkla sonuçlanmıştır (Ortaylı 2000: 138-139).

Şehremanetinin başarısızlığı nedeniyle bir takım tedbirler almak amacıyla İntizam-ı Şehir Komisyonu kurulmuştur. Komisyon, İstanbul'un on dört belediye idaresine ayrılmasını, Beyoğlu ve Galata semtlerinin de örnek şubeler olmalarını önermiştir. Bu amaçla 1857 yılında İstanbul on dört bölgeye ayrılmıştır. Galata-Beyoğlu, Altıncı Daire-i Belediye olarak kabul edilmiştir. Belediyenin isminin ilham kaynağı ise Paris'in en seçkin semti olan Altıncı Bölgedir (Ortaylı 2000: 143).

Altıncı Daire-i Belediye, hizmetlerin yerine getirilmesi için merkezden aktarılan kaynakların yanı sıra gelir tahsil edebilen ilk mahalli idare birimidir. Altıncı Daire'nin masrafları bölgedeki hane ve dükkanlardan toplanan aydınlatma ve temizlik resmi, bina tamir ve ruhsat harcı ile yüzde 2'ye ulaşan emlak vergisiyle karşılanmıştır (Ulusoy ve Akdemir 2004: 154).

Altıncı Daire-i Belediye örneğinin tüm İstanbul'a yaygınlaştırılması düşünülmüştür. İstanbul'da Altıncı Daire uygulaması örnek alınarak 1868 tarihinde Dersaadet İdare-i Belediye Nizamnamesi yayınlanmıştır. Ancak on dört belediyeden ancak dört belediyenin kuruluşu tamamlanabilmiştir (Eryılmaz 2007: 188).

1864 tarihinde yayınlanan Vilayet Nizamnamesi, Osmanlı mülki idaresi açısından bir dönüm noktasıdır. Merkezin yükünü azaltmak için kentin bayındırlığı, altyapı inşası, temizlik, aydınlatma, narh, çarşı ve pazar işleri, itfaiye gibi konularda yetkili olmak üzere belediye meclislerinin kurulmasına karar verildi. Vali ya da kaymakam tarafından atanacak olan kişi belediye meclisine başkanlık edecek kararları uygulayacak ve vilayet ile belediye ilişkilerini düzenleyecekti. Nizamnameye rağmen belediye meclisi uygulaması birkaç istisna dışında uygulanamamıştır (Uyar 2004: 5).

1877 tarihinde çıkarılan Dersaadet ve Vilayet Belediye Kanunu ile belediyelere tüzel kişilik kazandırılmış, yeni görevler yüklenmiş ve belediye seçimlerine ilişkin önemli düzenlemeler getirilmiştir. Bu Kanuna göre belediyeler, belediye reisi, belediye meclisi ve belediye cemiyeti olarak teşkilatlandırılmıştır. Bu dönemde yerel yönetim teşkilatlarını kurmaya yönelik adımlar atılmakla birlikte bu adımların amacı halkın yönetime katılımı şeklinde değerlendirilememektedir (Yıldırım 1999: 128).

İkinci Meşrutiyet döneminde ise Dersaadet Teşkilatı Belediyesi Hakkında Kanunu Muvakkatı ile İstanbul'da belediye teşkilatı yeniden düzenlenmiştir. Örneğin şehremini meclisinin yerine “encümen” organı getirilmiş ve belediye daireleri kaldırılarak yerine belediye şubeleri oluşturulmuştur (Dönmez 1995: 170).

İkinci Meşrutiyet döneminde genel merkezîyetçilik eğilimi hakim olmuş ve 1922 tarihinde çıkarılan Teşkilat-ı Belediye Kanun-i Muvakkatı da 1930 tarihli ve 1580 sayılı Belediye Kanunu çıkana kadar bu eğilimi sürdürmüştür (Ortaylı ve Tekeli 1978: 23).

1.3.2. Cumhuriyet Döneminde Yerel Yönetimler

Osmanlı Devleti'nin merkezîyetçi ve devletçi yapısı altında şekillenmeye başlayan yerel yönetimler, gerçek anlamda yerel yönetim görev ve işlevlerini yerine getirecek durumda değillerdir. İşlevleri çeşitli kuruluşlar arasında dağıtılmış ve parasal olarak güçleri de sınırlıdır. Personeli sayıca ve kalite açısından yetersizdir (Uyar 2004: 5).

Cumhuriyetin ilk yıllarında yerel yönetimlerin ana işlevi, Kurtuluş Savaşı ile yıkılıp yıkılan ülkeyi onararak temel hizmetleri yerine getirmek ve sınırlı olan nüfusu artırma politikası ile birlikte ülkenin sağlık sorunlarının çözümüne katkıda bulunmaktır (Uyar 2004: 5).

1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu çok kısa tutulmasına rağmen yerel yönetimlere geniş şekilde yer vermiştir. Lafzı olarak belediyeden bahsedilmeyen bu Anayasa, 1876 tarihli Kanun-i Esasi'deki ilkelerden farklı olarak illere ve bucaklara özerk bir statü ve tüzel kişilik tanımıştır (Keleş 2012: 163).

Üç yıl yürürlükte kalan 1921 Anayasası'ndan sonra 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu hazırlanmıştır. 1876 ve 1921 Anayasalarının aksine 1924 Anayasası yerel yönetimlerin görev ve yetkilerine açıkça yer vermemiş sadece bunların dayanacağı ilkelere değinmiştir (Tortop vd. 2008: 92). 1924 Anayasası'nda yerel yönetimler

konusunun fazla yer bulmayı, 1924 Anayasası'nın merkeziyetçi nitelikte olduğunun göstergesidir (Akın 2006: 9).

Ankara'nın Türkiye Cumhuriyeti'nin başkenti yapılmasının ardından başkent in Cumhuriyet'e yaraşır şekilde imar edilmesi amacıyla 1924 tarihli ve 417 sayılı Ankara Şehremaneti Kanunu çıkarılmıştır. Ankara bu Kanunla özel bir yönetim biçimine kavuşmuş ve şehrin adı "Ankara Şehremaneti" olarak değiştirilmiştir (Yaylı 2015: 44). Ankara belediyeçilik uygulamalarında öncü girişimlerin bir nevi uygulama sahası olmuş ancak başarılı sonuçlar alınamamıştır. Bir süre sonra da Ankara'nın sahip olduğu ayrıcalıklar tamamen ortadan kalkmıştır.

1930 yılında, 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile 1924 tarihli Ankara Şehremaneti Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Fransız belediye sisteminin etkilerinin görüldüğü 1580 sayılı Kanun ile Cumhuriyet belediyeçiliği yeniden yapılanma sürecine girmiştir. Kanun'un temel özelliklerinden birisi, Ankara ve İstanbul belediyeleri dışındaki bütün belediyelerin eşit olarak kabul edilmesidir. Ankara ve İstanbul'da belediye ve valilik bir idarede birleştirilmiştir. Ayrıca Kanun, belediyelerin dağılık olan işlevlerini tek elde toplamış ve 15'inci madde ile her türlü yerel hizmeti belediyelere görev olarak vermiştir.

1930'lu yıllarda 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun yanı sıra Cumhuriyet belediyeçiliğini düzenleyen üst üste kanunlar çıkarılmıştır. Bunlar arasında 1930 tarihli ve 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu, 1933 tarih ve 2290 sayılı Belediyeler Yapı ve Yollar Kanunu, 1933 tarih ve 2031 sayılı Belediye Bankası Kuruluş Kanunu, 1933 tarih ve 2256 sayılı Gümrük Tarife Kanunu, 1934 tarih ve 2497 sayılı Belediyeler İstimlak Kanunu ile 1935 tarih ve 2763 sayılı Belediyeler İmar Heyeti Kuruluş Kanunu sayılabilir (Ortaylı ve Tekeli 1978: 45).

Ancak belediyelerin güçlenmesi için yapılan bu düzenlemeler, kaynak yetersizliği ve ilgili idarelerin görevlerini yeterince yerine getirememeleri nedeniyle merkezi yönetim tarafından üstlenilmeye başlamıştır. Tek parti anlayışının da hüküm

sürdüğü bu dönemde merkezîyetçilik ve devletçilik önemli bir ilke olarak belediye uygulamalarında yer bulmuştur (Bostanoğlu 1990: 81).

1945’li yıllarda İkinci Dünya Savaşı’nın sona ermesi ve çok partili döneme geçiş beraberinde yerelde siyasal rekabeti de getirmiştir. Bu dönemde demokratikleşme yolunda adımlar atılmış olsa da merkezîyetçi yapı devam etmiştir.

1948’de 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu çıkarılmıştır. Kanun belediye gelirlerini eskiye oranla arttırılmasını amaçlasa da zamanla gelir artırımının tersine belediyelerin görevlerinin merkezi yönetime kaydırıldığı görülmektedir. 1950’den sonra kent içi trafik düzenlemesi yetkisinin belediyelerden alınıp merkezi yönetime bırakılması ve imar işlerinin tek elden yürütmek üzere İmar ve İskan Bakanlığının kurulması gibi nedenler belediye idarelerinin işlevlerini azaltmaya başlamıştır.

1950’li yıllarda kentlere göç hız kazanmış ve belediye hizmetleri ön plana çıkmıştır. Ancak belediyeler hızlı kentleşmeye yenik düşmüş ve gecekondu kentlerin etrafını kuşatmaya başlamıştır.

27 Mayıs 1960 askeri müdahalesinin ortaya çıkardığı 1961 Anayasası ile yerel yönetimler alanında düzenlemeler getirilmiştir. Yerinden yönetim ilkesi ile yerel yönetimler anayasal güvence altına alınmıştır. Yerel yönetim birimlerini, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olarak tanımlayan Anayasa, büyük kentsel alanların yönetimi için bir yönetim modeli öngörmemiştir. Yerel yönetimlere kamu tüzel kişiliği tanınmış ve görevleri ile orantılı kaynak sağlanması esası getirilmiştir. Ancak uygulamada yerel yönetimler, idari ve mali açıdan kendi kendine yetebilen kurumlar haline gelemediklerinde merkeze olan bağımlılıkları devam etmiştir (Ökmen 2008: 53). Bu dönemde planlı kalkınma dönemine de geçiş yapılarak beşer yıllık kalkınma planlarında belediyelerle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. 1963 yılında 307 sayılı Kanun ile belediye meclis üyelerinin aralarından seçtiği belediye başkanını doğrudan halk tarafından seçilmesi uygulamasına geçilmiştir.

1970-1980 döneminde yerel yönetimlerin etkisiz kaldığı alanları düzenlemek amacıyla yasal değişiklikler yapıldığı gibi 1978 yılında yönetimlere etkinlik ve işlerlik sağlayacak düzenlemeleri yapmak için Yerel Yönetim Bakanlığı kurulmuş ancak kısa ömürlü olmuştur.

Keleş (2012: 505)'e göre 12 Eylül 1980 askeri müdahalesinden 6 Kasım 1983 yılına kadar ki dönem Türk idare tarihi açısından ara dönem olarak adlandırılmaktadır. Bu dönemde olağanüstü koşulların gerektirdiği kısa vadeli bazı düzenlemeler yanında belediyecilik sisteminin uzun yıllardır ihtiyaç duyduğu gelirler başta olmak üzere günümüzde de yürürlüğü devam eden yasal ve kurumsal düzenlemeler yapılmıştır.

1980 askeri müdahalesinden sonra belediyelerin mali kaynaklarının artırılması yönündeki en önemli adım 33 yıl süreyle uygulanan 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun yürürlükten kaldırılmasıdır. Yerine 1 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kabul edilmiştir. Ayrıca yıllardır kaynak sıkıntısı çeken belediyeleri rahata kavuşturacak 1981 tarihli ve 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Aynı tarihlerdeki diğer düzenlemeler ise Büyük Şehirlerin Yakın Çevrelerindeki Yerleşme Yerlerinin Ana Belediyelere Bağlanmaları Hakkında Kanun ve İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSKİ)'nin kurulmasına ilişkindir. 1986 yılında çıkarılan kanun ile de İSKİ uygulaması yaygınlaştırılmıştır.

1982 Anayasası'nın 123 ve 127'nci maddelerinde mahalli idarelerle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. 1982 Anayasası mahalli idareler bakımından 1961 Anayasası'nın gerisine düşen düzenlemeler içermektedir. Buna göre merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki baskı ve denetimi artmıştır.

Anayasa'nın 127'nci maddesindeki "*büyük yerleşim merkezleri için özel yönetim biçimleri getirilebilir*" şeklindeki hüküm ile 1980 öncesinde pek çok yasal deneme sürecinin varlığına rağmen oluşturulamayan metropoliten yönetimler oluşturulmuştur. 1984 tarihli ve 195 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile belediye sınırları içinde birden fazla ilçe bulunan şehirler

büyükşehir olarak tanımlanmış; İstanbul, Ankara ve İzmir il belediyeleri büyükşehir belediyelerine dönüştürülmüştür (Gül ve Batman 2015: 328). Bu Kararname'nin ardından 27 Haziran 1984'te 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun yürürlüğe girerek 195 sayılı Kararname'yi yürürlükten kaldırmıştır. Bununla Türkiye'de normal belediye sistemine bir de büyükşehir belediyesi kavramı hukuki olarak eklenmiştir. İstanbul, Ankara ve İzmir'de uygulanan büyükşehir belediye modeli 1986'da Adana, 1987'de Bursa, Gaziantep ve Konya, 1988'de Kayseri, 1993'de Mersin, Eskişehir, Diyarbakır, Antalya, Samsun, İzmit ve Erzurum 3030 sayılı Kanun kapsamına alınarak genişletilmiştir.

Türkiye'de 1994-2007 yıllarını kapsayan süreçte belediyelere yeni gelir kaynakları sağlanamadığı gibi bütçe kanunlarına konulan hükümler ve çeşitli kanunlarla yapılan düzenlemelerle birlikte belediyelerin genel bütçe vergi gelirlerinden aldıkları paylarda sürekli kesintiye gidilmiştir.

2004 ve 2005 yıllarında idarenin yeniden yapılandırılmasına yönelik birçok yasal düzenleme çalışması yapılmıştır. Belediye mevzuatının yapılandırılması bakımından en temel ve önemli değişiklik, yaklaşık 75 yıldır yürürlükte olan 3 Nisan 1930 tarih ve 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun kaldırılarak yerine 7 Aralık 2004 tarih ve 5272 sayılı Belediye Kanunu'nun getirilmesidir. Ancak 5272 sayılı Belediye Kanunu'nu Anayasa Mahkemesinin iptal etmesi sebebiyle bu Kanunla büyük ölçüde aynı içerikte olan ve 3 Temmuz 2005 tarihinde kabul edilen 5393 sayılı Belediye Kanunu yürürlüğe girmiştir (Gözler ve Kaplan 2016: 193).

5393 sayılı Kanun'un başlıca özellikleri; ağır vesayet denetiminin zayıflatılması ve bazı denetimlerin hukukilik denetimi ile sınırlandırılması, belediyelerin yetkili sayıldığı alanların konular itibarıyla belirtilmesi ve genişletilmesi, nüfusu 50 bin ve üzerinde olan belediyelere stratejik plan ve performans planı hazırlama zorunluluğunun getirilmesi, belediye meclislerinin işlevselliği ve etkinliğinin artırılması ve personel politikalarına ilişkin değişiklikler olarak sayılabilir.

2004 yılında 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun kabul edilmiştir. Ancak 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 12 Kasım 2012 tarih ve 6360 sayılı Kanunla büyükşehir belediyesi tanımı, kurulması ve sınırları gibi konularda önemli değişikliklere uğratılmıştır (Gözler ve Kaplan 2016: 205). 6360 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesine kadarki zaman içinde ülkemizde toplam 16 Büyükşehir Belediyesi bulunmaktayken yeni çıkarılan bu Kanunla sayı önce 29'a sonra da 30'a yükseltilmiştir. Bu düzenleme ile büyükşehir belediyelerinin hizmet alanı il sınırlarına genişletilmiş, büyükşehir belediyesi olan illerde; il özel idaresi, belde belediyeleri, köyler ve bucaklar kaldırılarak yerel yönetim birimleri olarak sadece büyükşehir belediyesi ve ona bağlı ilçe belediyeleri kalmıştır.

1.4. Türkiye'de Yerel Yönetim Türleri

Yerel yönetimlere ilişkin Anayasamızın 123'ncü maddesinde yer verilen *“İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır”* ifadesi ile genel ilke belirtilmiştir. Anayasa'nın 127'nci maddesinde; *“mahallî idareler; il, belediye veya köy halkının mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir”* ifadesiyle de yerel yönetimlerin tanımı açıkça belirtilmiştir.

Buna göre yerel yönetim kuruluşları il özel idareleri, belediyeler ve köyler şeklinde teşkilatlanmışlar ve Anayasa ve kanunlarla çerçevesi belirlenmiş yerel hizmetleri sağlamakla görevlendirilmişlerdir.

1.4.1. İl Özel İdareleri

İl özel idareleri, Anayasa'nın 127'nci maddesinde adı geçen üç tür yerel yönetim türünden biridir. Anayasa'nın ilgili maddesine göre köy yönetimleri, köy halkının ihtiyaçlarına; belediyeler, kent ve kasaba halkının ihtiyaçlarına karşılık vermek durumunda oldukları halde il özel idareleri, il halkına yönelik ihtiyaçları karşılamakla

görevlidir. Dolayısıyla il özel idarelerinin sunduğu hizmetler hem kırsal hem de kentsel niteliklere sahip olmalıdır. Çünkü il sınırları içinde hem belediyeler hem de köyler yer almaktadır (Keleş 2012: 171). Bu nitelikleri nedeniyle il özel idareleri melez bir yerel yönetim modeli olarak da nitelendirilebilir (Demir ve Ökmen 2013: 327).

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nda İl özel idareleri, *“İl halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişileri”* şeklinde tanımlanmıştır.

İl özel idareleri, Fransa'nın il yönetiminden esinlenerek 1864 tarihli Vilayet Nizamnamesi ile kurulmuştur. Adı geçen Nizamname'de, “il özel idaresi” kavramı “vilayetin umur-u hususiye” şeklinde ifade edilmiştir. Bu nizamname ile Osmanlı yönetim modelinin daha küçük birimlere ayrılması esas alınmıştır. Yapılan bu yeni düzenlemelerle birlikte mevcut eyalet sistemi kaldırılmış yerine vilayet düzenlemeleri getirilmiştir (Tortop vd. 2006: 128).

Vilayet Nizamnamesi'nin ilk uygulaması Tuna Vilayetinde gerçekleştirilmiştir. Daha sonra Erzurum, Halep, Selanik, Bosna ve Trablusgarp gibi vilayetlerde uygulanmaya başlamıştır (Tortop vd. 2006: 128).

1870 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesi ile eski Nizamname yürürlükten kaldırılmış ve yeni hükümler getirilmiştir. Bu yeni Nizamname, vilayetleri özerk bir yerel yönetim birimi olmaktan ziyade bir tür danışma meclisi olarak öngörmüştür. Vilayetlerin özerk bir yerel yönetim birimi haline getirilmeleri 1876 Kanuni Esasi ile olmuştur. Ancak bu dönemde başlatılan yeniden düzenleme çalışmaları Meclis-i Mebusanın dağıtılması üzerine yarıda kalmıştır (Keleş 2012: 172).

1908 yılında İkinci Meşrutiyet'in ilanı ile birlikte 1876 tarihli Anayasa yürürlüğe konulmuştur. Bu tarihten sonra başlatılan çalışmalar neticesinde 1913 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanun-u Muvakkati yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun iki kısımda düzenlenmiştir. İdare-i Umumiye-i Vilayet (İl Genel Yönetimi) ve İdare-i Hususiye-i

Vilayet (İl Özel Yönetimi) şeklindedir. Kanun'un birinci kısmı, 1426 sayılı Vilayet İdaresi Kanunu ile kaldırılmış ve 1426 sayılı Kanun da 1949 yılında çıkartılan 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu ile kaldırılmıştır. 1913 tarihli Kanun, 1987 yılında çıkarılan 3360 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun da genel çerçevesini oluşturmuştur (Aytaç 1995: 385).

Cumhuriyet'in ilk yıllarında doğrudan il özel idarelerini konu alan bir düzenleme yapılmamıştır. 1920'li ve 1930'lu yıllarda çıkarılan çeşitli düzenlemelerle il özel idarelerinin kimi görevleri başka yönetim birimlerine devredilmiş olup süreç içerisinde kaynakları kısıtlanarak etkisiz yönetim birimlerine dönüştürülmüştür (Ateş ve Es 2008: 205-210).

1987 yılında çıkarılan 3360 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 1913 tarihli Kanunu bütünüyle yürürlükten kaldırmamış olup Kanun'un ismini, kısmen dilini ve bazı maddelerinin değiştirilmesinden ibaret olmuştur (Nadaroğlu 1994: 181-182).

2005 yılında çıkarılan 5302 sayılı Kanun ile il özel idareleri sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Geçmiş dönemlere göre daha işlevsel hale getirilen il özel idarelerinin geleneksel üçlü yapısı korunmuştur. Merkezi yönetim ile belediyeler arasında bir konumda olan il özel idareleri, sağlık, tarım, sanayi ve ticaret, bayındırlık ve iskan hizmetlerini belediye ve köyler dahil olmak üzere il çapında yerine getirmesi amaçlanırken imar, yol, su, kanalizasyon, katı atık, çevre, acil yardım ve kurtarma, kültür, turizm, gençlik ve spor, orman köylerinin desteklenmesi, ağaçlandırma, park ve bahçe tesisine ilişkin hizmetleri ise belediye sınırları dışında yerine getirmesi amaçlanmıştır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 196).

2012 yılında çıkarılan 6360 sayılı Kanun ve 2013 yılında çıkarılan 6447 sayılı Kanun ile büyükşehir sayısı 16'dan 30'a çıkmıştır. Bu Kanunlar ile büyükşehir olan illerde il özel idareleri de kapatılmıştır. Büyükşehirlerde bu birimlerin malvarlıkları, personeli, görev ve yetkilerinin bir kısmı anakent belediyelerine bir kısmı da Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına devredilmiştir.

1.4.2. Belediyeler

Mahalli idareler denildiğinde akla ilk gelen belediyeler olmaktadır. Yerel yönetim kuruluşları içerisinde en önemli yeri tutan belediyeler 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda; *“belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi”* şeklinde tanımlanmıştır.

Belediyeler pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de halka en yakın kuruluşlardır. Belediyelerin karar organlarının ve başkanının seçimle iş başına gelmesi belediyeleri halka yakınlaştıran temel bir unsurdur. Bu özellikleriyle belediyeler, bir yandan yerel düzeyde hizmet sunumunda etkinliği sağlayan diğer yandan halk katılımının sağlandığı yönetim birimleridir (Duman ve Siverekli 2015: 1289-1290).

Belediyelerin idari ve mali özerkliğe sahip birimler olduğu ise Kanun'da açık bir şekilde belirtilmiştir. Ancak Kanun'da geçen özerklik ifadesi sınırsız bir özerkliği ifade etmemektedir. Nitekim Belediye Kanunu'nun gerekçesinde idari ve mali özerkliğin Anayasa'nın 123'ncü maddesinde düzenlenen idarenin bütünlüğü ilkesini ortadan kaldıracak veya zayıflatacak şekilde yorumlanamayacağı üzerinde durulmaktadır. Söz konusu kavramlar, mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçların karşılanması amacıyla yetkili organların kararı ile kanunlara uygun olarak serbestçe karar alma, teşkilatlanma, personel istihdamı, borçlanma ve benzeri alandaki yetkileri ifade etmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 235-236).

Belediyelerin belde halkına sundukları hizmetler ülkeden ülkeye ve zaman içinde farklılıklar gösterir. Belediyelerin görev ve hizmetleri yönünden başlıca üç ilkeden söz edilmektedir. Bunlar; genellik ilkesi, yetki ilkesi ve liste ilkesidir. Genellik ilkesine göre belediyeler, yasaların yasaklamadığı ya da başka yönetimlere bırakılmamış bütün hizmetleri görmeye yetkilidir. Bugün Almanya ve Hollanda'da bu ilke mevcuttur. Avrupa Birliği ve Avrupa Konseyi belgelerinde sözü edilen yerellik ya da genel yetki ilkesi de bu anlama gelmektedir. Yetki ilkesine göre belediyeler, görmek istedikleri her yeni hizmet için merkezi yönetimden yetki almak zorundadır. Esneklikten

yoksun olan bu ilke İngiltere’de uygulamadadır. Liste ilkesinde ise belediyelerin yapacağı hizmetler kanunlarda sıralanmıştır. Ülkemizde kanunlarla belediyelerin görev ve hizmetleri sıralanmış halde olduğundan liste ilkesinin uygulamakta olduğu söylenebilir (Keleş 2012: 265).

Ülkemizde modern anlamda belediye yönetimlerinin ortaya çıkışı, Osmanlı Devleti’nin batılılaşma girişimlerinin bir sonucu olarak Tanzimat ile birlikte olmuştur. 1930 yılında çıkarılan 1580 Sayılı Kanun uzun yıllar varlığını sürdürmüştür. 1970’li yıllardan sonra ülkemizde önem kazanmaya başlayan belediyeler, Avrupa Birliği ile yürütülen müzakereler çerçevesinde 2000’li yıllarda yeniden yapılandırılmış ve 2005 yılında çıkarılan 5393 sayılı Belediye Kanunu ile günümüzdeki kurumsal yapısına kavuşmuştur (Karakılçık 2015: 147).

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14’üncü maddesinde belediyelerin görev ve sorumlulukları sıralanmıştır. Bunlar: “*mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla; imar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı; coğrafi ve kent bilgi sistemleri; çevre ve çevre sağlığı, temizlik ve katı atık; zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans; şehir içi trafik; defin ve mezarlıklar; ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar; konut; kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor; sosyal hizmet ve yardım, nikah, meslek ve beceri kazandırma; ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi hizmetlerini yapmak veya yaptırmak, kadın ve çocuklar için konukevi açmak, devlete ait her derecedeki okul binalarının inşaatı ile bakım ve onarımını yapmak veya yaptırmak, her türlü araç, gereç ve malzeme ihtiyaçlarını karşılamak, sağlıkla ilgili her türlü tesisi açmak ve işletmek, mabetlerin yapım, bakım ve onarımını yapmak, kültür ve tabiat varlıkları ile tarihi dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekanların ve işlevlerinin korunmasını sağlamak, bu amaçla bakım ve onarımını yapmak, korunması mümkün olmayanları aslına uygun olarak yeniden inşa etmek, gerektiğinde sporu teşvik etmek amacıyla gençlere spor malzemesi vermek, amatör spor kulüplerine ayni ve nakdi yardım yapmak ve gerekli desteği sağlamak, her türlü amatör spor karşılaşmalarını düzenlemek, yurt içi ve yurt dışı müsabakalarda üstün başarı gösteren veya derece alan öğrencilere, sporculara, teknik yöneticilere ve antrenörlere belediye meclisi kararıyla ödül vermek ve gıda bankacılığı yapmak” şeklinde hüküm altına alınmıştır.*

Hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelik sırasının, belediyenin mali durumu ve hizmetin ivediliği dikkate alınarak belirleneceği, belediye hizmetlerinin vatandaşlara en yakın yerlerde ve en uygun yöntemlerle sunulacağı, hizmet sunumunda engelli, yaşlı, düşkün ve dar gelirli durumuna uygun yöntemler uygulanacağı yine aynı Kanun'un 14'üncü maddesinde ifade edilmiştir. Belediyenin görev, sorumluluk ve yetki alanının ise belediye sınırları olduğu ancak belediye meclisinin kararı ile mücavir alanlara da belediye hizmetlerinin götürülebileceği de belirtilmiştir.

Belediyelerin yetki ve imtiyazları da, söz konusu Kanun'un 15'inci maddesinde; *“belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunmak, kanunların belediyeye verdiği yetki çerçevesinde yönetmelik çıkarmak, belediye yasakları koymak ve uygulamak, kanunlarda belirtilen cezaları vermek, gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri ile ilgili olarak kanunlarda belirtilen izin veya ruhsatı vermek, özel kanunları gereğince belediyeye ait vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarının tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak; vergi, resim ve harç dışındaki özel hukuk hükümlerine göre tahsili gereken doğal gaz, su, atık su ve hizmet karşılığı alacakların tahsilini yapmak veya yaptırmak, müktesep haklar saklı kalmak üzere; içme, kullanma ve endüstri suyu sağlamak; atık su ve yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak; bunlar için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek; kaynak sularını işletmek veya işlettirmek, toplu taşıma yapmak; bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dâhil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek, katı atıkların toplanması, taşınması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak ve yaptırmak, mahalli müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde taşınmaz almak, kamulaştırmak, satmak, kiralamak veya kiraya vermek, trampa etmek, tahsis etmek, bunlar üzerinde sınırlı ayni hak tesis etmek, borç almak, bağış kabul etmek, toptancı ve perakendeci hâlleri, otobüs terminali, fuar alanı, mezbaha, ilgili mevzuata göre yat limanı ve iskele kurmak, kurdurmak, işletmek, işlettirmek veya bu yerlerin gerçek ve tüzel kişilerce açılmasına izin vermek, vergi, resim ve harçlar dışında kalan dava konusu uyuşmazlıkların anlaşmayla tasfiyesine karar vermek, gayrisihhi müesseseler ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerini*

ruhsatlandırmak ve denetlemek, reklam panoları ve tanıtıcı tabelalar konusunda standartlar getirmek’ olarak sıralanabilir.

Türkiye’de belediye idaresinin kurulması nüfus kriterine bağlanmıştır. 5393 sayılı Kanun’dan önce yürürlükte olan 1580 sayılı Kanun’da bir yerde belediye kurulabilmesi için 2000 nüfus şartı aranırken 5393 sayılı Kanun ile bu sayı 5000’e çıkarılarak belediyelerde belirli bir ölçek büyüklüğünün sağlanması amaçlanmıştır. Buna göre nüfusu 5000’i aşan yerleşim alanlarında belli şartlar dahilinde belediye kurulabilmektedir. Ayrıca 1984 yılında çıkarılmış olan 3030 sayılı Kanun ile il belediyelerinin yanında büyükşehir belediyeleri de sistemi dahil edilmiştir.

Türkiye’de belediyeler; büyükşehir belediyeleri, büyükşehir ilçe belediyeleri, il belediyeleri, ilçe belediyeleri ve belde belediyeleri olarak gruplandırılabilir. İçişleri Bakanlığının 2018 yılı verilere göre; 30 büyükşehir belediyesi, 519 büyükşehir ilçe belediyesi, 51 il belediyesi, 402 ilçe belediyesi ve 396 belde belediyesi olmak üzere Türkiye çapında 1398 belediye, yerel belediye hizmetlerini sunmaya devam etmektedir.

1.4.3. Köyler

Köy, insanların topluca bir arada yaşama ihtiyaç ve alışkanlıkları sonucu ortaya çıkmış en küçük yerleşim birimidir. Keleş (1989: 93)’e göre köy, yönetim durumu, toplumsal ve ekonomik özellikleri ya da nüfus yoğunluğu yönünden kentten ayırt edilen, genellikle tarımsal uğraşta bulunmak gibi işlevlerle ayrımlaşan ve belirlenen, konutları ve öteki yapıları bu yaşamı yansıtan yerleşme birimi demektir.

Yerel yönetimlerin en eskisi ve en yaygın birimi sayılan köyler tarihsel ve toplumsal koşulların ürünüdür. Türkiye’de tarihi gelişim sürecinde kendiliğinden oluşmuş tek yerel yönetim türünü teşkil etmektedir. Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan bu yana bağımsız bir sosyal birim olarak toplumumuzda yer almıştır. Köylerin yönetimi, dönemin örf ve adet kurallarına dayanmaktadır (Ökmen ve Parlak 2015: 325).

Osmanlı Devleti'nde tarihsel ve toplumsal bir olgu olarak ortaya çıkan köyler, toprak rejiminin devlet hazinesine gelir ve gerektiğinde orduya asker sağlama hedefini gözeterek düzenlenmiştir. Has, zeamet ve tımar sistemi adı verilen sistem içerisinde köylü yaşadığı toprağın maliki değil sadece bir tür kiracısı konumunda olmuştur. İlerleyen süreçte bu sistemin bozulması ve yerine iltizam sisteminin gelmesi ile vergi toplayan mültezimler topladıkları vergilerin bir kısmını hizmetlerinin karşılığı olarak köylülere ayırmışlardır. 1839 Tanzimat Fermanı ile iltizam usulü kaldırılmıştır. 1857 yılında yürürlüğe konan Arazi Kanunnamesi ile eskiden beri köy halkınca yararlanılmakta olan baltalık, harman yeri, mera, yaylak ve kışlak gibi taşınmaz malların o köye ait olduğu kabul edilmiştir. Bu dönemde kabul edilen Mecelle ile köyü temsil eden muhtarın, köyün ortak menfaatleri adına davacı olabileceği kabul edilmiştir (Sezer 2015: 86). 1858 tarihli Talimat ile Osmanlı Devleti'nin mülki idare bölümleri, eyalet, liva, kaza ve karyelerden (köy ve mahalle) oluşacağı belirtilmiştir (Kalabalık 2005: 83-84).

Osmanlı Devleti'nde köylere ilişkin ilk düzenleme 1864 tarihli Vilayet Nizamnamesi ile olmuştur. Bu Nizamname'de köylere tüzel kişilik tanınmamıştır. İl özel idareleri ve belediyelerin, Cumhuriyet dönemi öncesinde tüzel kişilik kazandığı ülkemizde köy idareleri, 1924 yılında çıkarılan 442 sayılı Köy Kanunu ile tüzel kişilik kazanmıştır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 355).

Köylere genel idare hiyerarşisinde tüzel kişilik vererek yönetim birimi haline getiren 442 sayılı Köy Kanunu, köy ve köylünün hızlı bir şekilde kalkınacağına inanılarak çıkarılmıştır. Ancak 1950'li yıllardan sonra kentleşme sürecinin hızlanması nedeniyle köylere olan politika ve yaklaşımlarda değişiklikler olmuştur (Sezer 2015: 88). 1961 Anayasası ile köyler, il özel idareleri ve belediyeler ile birlikte mahalli idare birimi olarak kabul edilmiştir. Bu hüküm, 1981 Anayasası'nda da korunmuştur (Ulusoy ve Akdemir 2014: 358).

1924 yılında çıkarılan Köy Kanunu halen yürürlüktedir. Köy Kanunu bazı değişikliklerle birlikte zaman içerisinde yaşanan gelişmelere paralel olarak gözden

geçirilmediğinden bugün ihtiyaçlara cevap veremez durumdadır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 358).

Köy Kanunu, köye içme suyu getirilmesi, pis suların tahliyesi için kanallar yapılması, bataklıklar ve su birikintilerinin kurutulması, köyün bir başından öbür başına kadar çaprazlama yol yapılması, köy meydanı açılması, köy odası ve köy misafir odası yapılması, mescit ve okul yapılması, köye korucu, sığırtmaç, danacı ve çoban tutulması gibi birçok mecburi hizmetlerin yanında mecburi olmayan hizmetlerin de ifa edilmesini köy halkının yerine getireceğini açıkça ifade etmesine rağmen günümüzde bu hizmetlerin yürütülmesi çok büyük oranda merkezi yönetimin imkanları kullanılarak gerçekleştirilmektedir (Uysal ve Mecek 2015: 1171).

Günümüzde yerel yönetim birimlerine yönelik yürütülen reform hareketleri sonucunda 2012 tarihli 6360 sayılı Kanun ile sadece büyükşehir belediyelerine yönelik düzenlemeler getirilmemiş aynı zamanda köylere yönelik düzenlemeler de getirilmiştir. Bu Kanun ile büyükşehir belediye teşkilatı bulunan illerde, köy idarelerinin tüzel kişiliği kaldırılarak her birinin birer mahalle olarak bağlı buldukları ilçenin belediyesine katılacağı ifade edilmiştir. Böylece 6360 sayılı Kanun, büyükşehir belediyesi bulunan yerlerdeki tüm köylerin varlığına son vermiştir.

II. BÖLÜM

2. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ VE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN MALİ YAPISI

2.1. Büyükşehir Belediyelerin Varoluş Nedenleri

Büyükşehir belediyesi, kent merkezlerinin nüfuslarının hızlı artışı, yerleşim düzenlerinin yaygın, dağınık ve plansız şekilde gelişmesi sonucunda kentsel hizmetlerin daha uygun bir biçimde verilmesini sağlayan yönetim ve planlama modeli olarak tanımlanmakta olup büyük yerleşim yerlerinde merkezdeki ana belediye ile çevredeki yerleşim birimleri arasındaki kamu hizmeti uyumsuzluklarını, altyapı ve planlama sorunlarını çözmek üzere kurulmuşlardır (Çınar, Çiner ve Zengin 2009: 38).

Toplumsal değişimlerin en güçlü öğelerinden biri olan göçler, farklı fiziksel yapıya, dile ve kültüre sahip toplulukların bir arada yaşamalarını ve karşılıklı olarak etkileşim içinde olmalarını sağlamıştır. Yeni yaşam ve idare biçimleri ortaya çıkmasını sağlayan göçler, günümüz kentlerinin ve toplumlarının oluşumuna öncülük etmiştir (Karpat 2010: 9).

Toplumsal ve ekonomik yapıda ortaya çıkan değişimler kentleşme hareketini hızlandırmıştır. Sanayi devrimi ile birlikte tarımsal üretimde kullanılan makineler üretim miktarını artırmış, teknoloji ve ulaşım sistemlerinde yaşanan hızlı gelişmelerin de etkisiyle insanlar iş olanağı olan ve sanayileşme potansiyeli yüksek şehirlere göç etmeye başlamışlardır. Hızla artan kentleşme hareketi, 1950 sonrasında büyük ölçekli kentlerin ortaya çıkışını beraberinde getirmiştir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 315).

Hızlı kentleşme beraberinde birçok sorunu da gündeme getirmiştir. Kentlerde yoğun nüfusun sebep olduğu kalabalıklaşma maliyeti ihmal edilemez seviyelere ulaşmış olup şehir içi ulaşım ağında trafik sıkışıklıklarına, zaman kaybına, çevre kirliliği ve akaryakıt israfı gibi sorunlara neden olmuştur. Kalabalıklaşmanın bir diğer maliyet etkisi ise yoğun nüfusun sebep olduğu konut yetersizliği olup kira fiyatlarının yükselmesine, arsa spekülasyonlarına ve gecekondulaşmanın hızlanarak kentin estetik görünümünün bozulmasına sebep olmuştur (Ulusoy ve Akdemir 2014: 316-317). Ayrıca kentleşmenin artması sonucunda kent ile köy arasındaki ayırım uzaklık yönünden kaybolmaya başlamış, yerel yönetimlerin hizmet sunacağı ölçek genişlemiştir. Bu genişleme, daha büyük coğrafi alanda söz sahibi olacak yönetimlere ihtiyaç duyulmasında etkili olmuştur (Tuzcuoğlu 2003: 79).

2.2. Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Uygulaması

Türkiye’de hızlanan kentleşme sürecine ilişkin tartışmalar İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra başlamış olup diğer ülkelerle eş anlı olarak gündemimize girmiştir. Ancak bu tartışmalar 1982 Anayasası sonrası meyvesini vermiştir.

1982 Anayasası’nın 127’nci maddesinde geçen “*Büyük yerleşim merkezleri için özel yönetim biçimleri getirebilir*” hükmüne yer verilerek büyükşehir belediyelerinin kurulmasının yolu açılmıştır. Büyükşehir belediyelerinin kurulması yönünde ilk hukuki düzenleme ise 23 Mart 1984 yılında Resmi Gazete’de yayımlanan 195 sayılı “Büyük Şehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile yapılmıştır. Bu KHK’dan hemen sonra yapılan yerel seçimlerde İstanbul, Ankara ve İzmir’de büyükşehir belediyeleri kurulmuştur. Yerel seçimlerin ardından 9 Temmuz 1984 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 3030 sayılı “Büyük Şehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun” yürürlüğe girmiş ve 195 sayılı KHK yürürlükten kaldırılmıştır.

3030 sayılı Kanun ile büyükşehir belediyelerinin yönetim yapısı, hukuki statüsü, görevleri düzenlenmiş olup büyükşehir belediyesi ile ilçe belediyesi olmak üzere iki

düzeyle ve merkezi bir anakent yönetim yapısı öngörölmüştür (Ulusoy ve Akdemir 2014: 320).

Bu Kanun ile büyükşehir belediyelerine ek mali kaynaklar sağlanmış olduğundan yasanın uygulamaya girdiği 1984 yılından bu yana birçok kentte büyükşehir statüsü kazanma eğilimi ortaya çıkmıştır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 320). Takip eden yıllarda üç büyükşehir belediyesine 1984-2000 yılları arasında on üç şehir daha eklenerek sayıları on altıya yükselmiştir ve 2014 yılına kadar bu sayı sabit kalmıştır. 1986 yılında 3306 sayılı Kanun ile Adana, 1987 yılında 3391 sayılı Kanun ile Bursa, 3398 sayılı Kanun ile Konya ve 3399 sayılı Kanun ile Gaziantep ve 1988 yılında 3508 sayılı Kanun ile Kayseri büyükşehir belediyesi olmuştur (Çınar, Çiner ve Zengin 2009: 51).

1993 yılında daha öncekilerden farklı olarak yedi kentte (Antalya, Diyarbakır, Erzurum, Eskişehir, İzmit, Mersin ve Samsun) 504 sayılı KHK ile büyükşehir belediyesi kurulmuştur. 504 sayılı KHK'nın çıkışında ekonomik gerekçeler önemli bir rol oynamış ve belediye sınırları içerisinde ilçe belediyeleri olmadan büyükşehir belediyeleri kurulmuştur. KHK ile büyükşehir belediyesinin sınırları içinde ilçe belediyesi bulunması koşulu aranmaksızın alt kademe belediyeler kurulması ve bu alt kademe belediyelerin ilçe belediyelerinin fonksiyonlarını yerine getirmesi öngörölmüştür (Çınar, Çiner ve Zengin 2009: 52).

1999 Marmara Depreminin hemen sonrasında, 2000 yılında, 593 sayılı KHK ile Adapazarı da büyükşehir belediyesi statüsünü kazanmıştır. Adapazarı Büyükşehir Belediyesi bir ilkin örneği olmuştur ve bünyesinde hem ilçe belediyesi hem alt kademe belediyesi bulunduran bir örgütlenme modeli ortaya çıkmıştır (Çınar, Çiner ve Zengin 2009: 52).

1984 yılında çıkartılan 3030 sayılı Kanun ile Türkiye'de büyükşehir belediyeleri kurulmuştur ve yirmi yıl boyunca bu Kanun çerçevesinde büyükşehir belediyesi sistemi şekillenmiştir. 2004 yılında 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kabul edilerek 3030 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 5216 sayılı Kanun'un getirdiği bazı

yenilikler söz konusu olmuştur. Bu yenilikler arasında büyükşehirlerin sınırlarının genişletilmesi, büyükşehir sınırları içindeki belde belediyelerinin büyükşehir sistemi içine alınması ve yeni büyükşehir belediyesi kurulabilmesi için il merkezinde belirli bir nüfusun bulunması şartı vardır (Arıkboğa 2015: 193).

2008 yılında kabul edilen 5747 sayılı Kanun ile büyükşehirlerde alt kademede yer alan belediyelere yönelik bir ölçek reformu gerçekleştirilmiştir. İlk kademe belediyelerinin bir kısmı birleştirilerek yeni ilçeler kurulmuş ve bazı büyük nüfuslu ilçeler de bölünerek yeni ilçeler kurulmuştur (Arıkboğa 2015: 194).

06.12.2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6360 sayılı “On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile mevcut büyükşehir sistemi temelinde değişiklikler yapılmıştır. 6360 sayılı Kanun ile yapılan en önemli değişiklikler arasında, büyükşehir statüsündeki illerde yer alan il özel idareleri ve bucakların kaldırılması, büyükşehir belediyelerinin hizmet sınırlarının il mülki sınırları olarak genişletilmesi ve bu illerdeki köylerin tüzel kişilikleri kaldırılıp bağlı oldukları ilçe belediyesine mahalle olarak katılması yer almaktadır.

6360 sayılı Kanun ile büyükşehir belediyesi “*Sınırları il mülki sınırı olan ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan; idarî ve malî özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisi*” şeklinde tanımlanmış olup büyükşehir belediyesi kuruluş şartı olarak da nüfus faktörü esas alınmıştır. Buna göre toplam nüfusu 750.000’i geçen illerin büyükşehir belediyesine dönüştürülebileceği hüküm altına alınarak hükümete de takdir yetkisi tanınmış ve yürütmenin eli güçlendirilmiştir.

Söz konusu Kanun ile Türkiye’de büyükşehir belediyesi sayısı önce 29’a sonradan 6447 sayılı Kanun ile Ordu’nun da eklenmesiyle de 30’a çıkmıştır. Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa, Van ve Ordu illerinde sınırları il mülki sınırları olmak üzere aynı

adla büyükşehir belediyesi kurulmuş ve bunların il belediyeleri büyükşehir belediyesine dönüştürülmüştür (Karakılçık 2015: 186).

2.3. Büyükşehir Belediyesinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Büyükşehir belediyelerine ait görev ve sorumluluklar 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

“a) İlçe belediyelerinin görüşlerini alarak büyükşehir belediyesinin stratejik plânını, yıllık hedeflerini, yatırım programlarını ve bunlara uygun olarak bütçesini hazırlamak,

b) Çevre düzeni plânına uygun olmak kaydıyla, büyükşehir belediye sınırları içinde 1/5.000 ile 1/25.000 arasındaki her ölçekte nazım imar plânını yapmak, yaptırmak ve onaylayarak uygulamak; büyükşehir içindeki belediyelerin nazım plâna uygun olarak hazırlayacakları uygulama imar plânlarını, bu plânlarda yapılacak değişiklikleri, parselasyon plânlarını ve imar ıslah plânlarını aynen veya değiştirerek onaylamak ve uygulanmasını denetlemek; nazım imar plânının yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde uygulama imar plânlarını ve parselasyon plânlarını yapmayan ilçe belediyelerinin uygulama imar plânlarını ve parselasyon plânlarını yapmak veya yaptırmak,

c) Kanunlarla büyükşehir belediyesine verilmiş görev ve hizmetlerin gerektirdiği proje, yapım, bakım ve onarım işleriyle ilgili her ölçekteki imar plânlarını, parselasyon plânlarını ve her türlü imar uygulamasını yapmak ve ruhsatlandırmak, 20.7.1966 tarihli ve 775 sayılı Gecekondu Kanununda belediyelere verilen yetkileri kullanmak,

d) Büyükşehir belediyesi tarafından yapılan veya işletilen alanlardaki işyerlerine büyükşehir belediyesinin sorumluluğunda bulunan alanlarda işletilecek yerlere ruhsat vermek ve denetlemek.

e) Belediye Kanunu'nun 69 ve 73 üncü maddelerindeki yetkileri kullanmak (Belediye Kanunu'nun 69 ve 73. maddeleri genel olarak, düzenli kentleşmenin sağlanması, konut ve toplu konut yapımının sağlanması, kamulaştırma işlemlerinin yapılması, mücavir alanlar içerisinde kendisinin, eşinin ve on sekiz yaşından küçük

çocuğuna ait konutu olmayan kişilere bedeli 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonu tarafından belirlenecek miktardan az olmamak şartı ile arsa tahsisi yapılması, belediye meclis kararı ile sanayi, konut, teknopark alanları ve her türlü ticaret ve sosyal alanların yapılmasını sağlamak ve yenilemek gibi işlemlerin uygulanmasını sağlamaktır.),

f) Büyükşehir ulaşım ana plânını yapmak veya yaptırmak ve uygulamak; ulaşım ve toplu taşıma hizmetlerini plânlamak ve koordinasyonu sağlamak; kara, deniz, su ve demiryolu üzerinde işletilen her türlü servis ve toplu taşıma araçları ile taksi sayılarını, bilet ücret ve tarifelerini, zaman ve güzergâhlarını belirlemek; durak yerleri ile karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek; kanunların belediyelere verdiği trafik düzenlemesinin gerektirdiği bütün işleri yürütmek,

g) Büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapmak, yaptırmak, bakım ve onarımı ile bu yolların temizliği ve karla mücadele çalışmalarını yürütmek; kentsel tasarım projelerine uygun olarak bu yerlere cephesi bulunan yapılara ilişkin yükümlülükler koymak; ilân ve reklam asılacak yerleri ve bunların şekil ve ebadını belirlemek; meydan, bulvar, cadde, yol ve sokak ad ve numaraları ile bunlar üzerindeki binalara numara verilmesi işlerini gerçekleştirmek,

h) Coğrafi ve kent bilgi sistemlerini kurmak,

i) Sürdürülebilir kalkınma ilkesine uygun olarak çevrenin, tarım alanlarının ve su havzalarının korunmasını sağlamak; ağaçlandırma yapmak; gayrisihhî işyerlerini, eğlence yerlerini, halk sağlığına ve çevreye etkisi olan diğer işyerlerini kentin belirli yerlerinde toplamak; inşaat malzemeleri, hurda depolama alanları ve satış yerlerini, hafriyat toprağı, moloz, kum ve çakıl depolama alanlarını, odun ve kömür satış ve depolama sahalarını belirlemek, bunların taşınmasında çevre kirliliğine meydan vermeyecek tedbirler almak; büyükşehir katı atık yönetim plânını yapmak, yaptırmak; katı atıkların kaynakta toplanması ve aktarma istasyonuna kadar taşınması hariç katı atıkların ve hafriyatın yeniden değerlendirilmesi, depolanması ve bertaraf edilmesine ilişkin hizmetleri yerine getirmek, bu amaçla tesisler kurmak, kurdurmak, işletmek veya işlettirmek; sanayi ve tıbbî atıklara ilişkin hizmetleri yürütmek, bunun için gerekli

tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek veya işlettirmek; deniz araçlarının atıklarını toplamak, toplatmak, arıtmak ve bununla ilgili gerekli düzenlemeleri yapmak,

j) Gıda ile ilgili olanlar dâhil birinci sınıf gayrisihhî müesseseleri ruhsatlandırmak ve denetlemek, yiyecek ve içecek maddelerinin tahlillerini yapmak üzere laboratuvarlar kurmak ve işletmek,

k) Büyükşehir belediyesinin yetkili olduğu veya işlettiği alanlarda zabıta hizmetlerini yerine getirmek,

l) Yolcu ve yük terminalleri, kapalı ve açık otoparklar yapmak, yaptırmak, işletmek, işlettirmek veya ruhsat vermek,

m) Büyükşehirin bütünlüğüne hizmet eden sosyal donatılar, bölge parkları, hayvanat bahçeleri, hayvan barınakları, kütüphane, müze, spor, dinlenme, eğlence ve benzeri yerleri yapmak, yaptırmak, işletmek veya işlettirmek; gerektiğinde amatör spor kulüplerine nakdî yardım yapmak, malzeme vermek ve gerekli desteği sağlamak, amatör takımlar arasında spor müsabakaları düzenlemek, yurt içi ve yurt dışı müsabakalarda üstün başarı gösteren veya derece alan sporculara, teknik yönetici, antrenör ve öğrencilere belediye meclis kararıyla ödül vermek,

n) Gerektiğinde mabetler ile sağlık, eğitim ve kültür hizmetleri için bina ve tesisler yapmak, kamu kurum ve kuruluşlarına ait bu hizmetlerle ilgili bina ve tesislerin her türlü bakımını, onarımını yapmak ve gerekli malzeme desteğini sağlamak,

o) Kültür ve tabiat varlıkları ile tarihî dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin korunmasını sağlamak, bu amaçla bakım ve onarımını yapmak, korunması mümkün olmayanları aslına uygun olarak yeniden inşa etmek,

p) Büyükşehir içindeki toplu taşıma hizmetlerini yürütmek ve bu amaçla gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek veya işlettirmek, büyükşehir sınırları içindeki kara ve denizde taksi ve servis araçları dahil toplu taşıma araçlarına ruhsat vermek ve büyükşehir içindeki toplu taşıma hatlarıyla ilgili olarak; şehir merkezine olan uzaklık, nüfus ve hattı kullanan sayısı kriterleri esas alınarak tespit edilecek hatlarla ilgili toplu taşıma hizmetlerinin işlettilmesine karar vermek,

r) Su ve kanalizasyon hizmetlerini yürütmek, bunun için gerekli baraj ve diğer tesisleri kurmak, kurdurmak ve işletmek; derelerin ıslahını yapmak; kaynak suyu veya arıtma sonunda üretilen suları pazarlamak,

s) Mezarlık alanlarını tespit etmek, mezarlıklar tesis etmek, işletmek, işlettirmek, defin ile ilgili hizmetleri yürütmek,

t) Her çeşit toptancı hallerini ve mezbahaları yapmak, yaptırmak, işletmek veya işlettirmek, imar plânında gösterilen yerlerde yapılacak olan özel hal ve mezbahaları ruhsatlandırmak ve denetlemek,

u) İl düzeyinde yapılan plânlara uygun olarak, doğal afetlerle ilgili plânlamaları ve diğer hazırlıkları büyükşehir ölçeğinde yapmak; gerektiğinde diğer afet bölgelerine araç, gereç ve malzeme desteği vermek; itfaiye ve acil yardım hizmetlerini yürütmek; patlayıcı ve yanıcı madde üretim ve depolama yerlerini tespit etmek, konut, işyeri, eğlence yeri, fabrika ve sanayi kuruluşları ile kamu kuruluşlarını yangına ve diğer afetlere karşı alınacak önlemler yönünden denetlemek, bu konuda mevzuatın gerektirdiği izin ve ruhsatları vermek,

v) Sağlık merkezleri, hastaneler, gezici sağlık üniteleri ile yetişkinler, yaşlılar, engelliler, kadınlar, gençler ve çocuklara yönelik her türlü sosyal ve kültürel hizmetleri yürütmek, geliştirmek ve bu amaçla sosyal tesisler kurmak, meslek ve beceri kazandırma kursları açmak, işletmek veya işlettirmek, bu hizmetleri yürütürken üniversiteler, yüksek okullar, meslek liseleri, kamu kuruluşları ve sivil toplum örgütleri ile işbirliği yapmak,

y) Merkezî ısıtma sistemleri kurmak, kurdurmak, işletmek veya işlettirmek.

z) Afet riski taşıyan veya can ve mal güvenliği açısından tehlike oluşturan binaları tahliye etme ve yıkım konusunda ilçe belediyelerinin talepleri hâlinde her türlü desteği sağlamak.”

Büyükşehir belediyeleri kendilerine verilen görev ve sorumlulukları yerine getirirken mali ve teknik imkanları çerçevesinde nüfus ve hizmet alanlarını dikkate alarak, bu hizmetlerden yararlanacak büyükşehir belediyesi kapsamındaki ilçe belediyeleri arasında dengeyi sağlamalıdır.

Büyükşehir belediyeleri, kanunlarla kendilerine verilmiş görev ve hizmetlerin gerektirdiği proje, yapım, bakım ve onarım işleriyle ilgili her ölçekteki imar plânlarını, parselasyon plânlarını ve her türlü imar uygulamasını yaparken ve ruhsatlandırırken

ayrıca 775 sayılı Gecekondu Kanunu'nda verilen yetkilerini kullanırken bu yetkilerini, imar planlarına uygun olarak kullanmak ve ilgili ilçe belediyesine bildirmek zorundadır.

Büyükşehir belediyeleri aşağıda sıralı bir kısım görevlerini belediye meclisi kararıyla ilçe belediyelerine devredebilir ya da birlikte yapabilirler:

- Yolcu ve yük terminalleri, kapalı ve açık otoparklar yapmak, yaptırmak, işletmek, işlettirmek veya ruhsat vermek,
- Mezarlık alanlarını tespit etmek, mezarlıklar tesis etmek, işletmek, işlettirmek, defin ile ilgili hizmetleri yürütmek,
- Her çeşit toptancı hallerini ve mezbahaları yapmak, yaptırmak, işletmek veya işlettirmek, imar plânında gösterilen yerlerde yapılacak olan özel hal ve mezbahaları ruhsatlandırmak ve denetlemek,
- Temizlik hizmetleri ile adres ve numaralandırmaya ilişkin görevlerini yürütmek.

Büyükşehir belediyeleri, şehir merkezine olan uzaklık, nüfus ve hattı kullanan sayısı kriterlerini esas alarak büyükşehir belediye meclisi kararıyla belirlenen yerlerdeki toplu taşıma hatlarının işletmesinin o bölgede kurulu taşıma birlik veya kooperatiflerinden temin edilmesine karar verebilir. Bu durumda ihaleye katılacaklarda ve kullanılacak taşıma araçlarında aranacak şartlar belediyelerce belirlenir. Taşıma birlik veya kooperatiflerine, belediye bütçelerinden toplu taşıma hizmetlerinden ücretsiz veya indirimli olarak yararlanacaklara ilişkin gelir desteği ödemeleri yapılabilir.

Büyükşehir ve ilçe belediyeleri tarım ve hayvancılığı desteklemek amacıyla her türlü faaliyet ve hizmette bulunabilirler.

Yukarıdaki madde hükmünden de görüldüğü üzere, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda belediyeler için öngörülen görev ve sorumluluklardan farklı olarak büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bunun nedeni büyükşehir belediyeleri ile ilçe belediyeleri arasında çıkması muhtemel sorunların önüne geçmektir.

Büyükşehir yönetim sistemine dahil illerde yer alan büyükşehir ilçe belediyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları da Kanun'da belirlenmiştir. 5216 sayılı Kanun 3030 sayılı Kanun'daki temel anlayışı sürdürerek büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyelerinin birlikte hareket etme geleneğini devam ettirmiştir. Büyükşehir belediye sistemi ile oluşturulan iki düzey arasındaki faaliyetler arasında uyum ve koordinasyonu sağlama görevi büyükşehir belediyesine bırakılmıştır (Özer ve Akçakaya 2014: 115). Büyükşehir belediyesi ile ilçe belediyeleri veya ilçe belediyelerinin kendi aralarında hizmetlerin yürütülmesiyle ilgili ihtilaf çıkması durumunda, büyükşehir belediye meclisi yönlendirici ve düzenleyici kararlar almaya yetkilidir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 327).

Büyükşehir belediyelerinde meydan, bulvar, cadde, yol, sokak, park, spor ve kültürel tesislerin büyükşehir belediyesi ile büyükşehir kapsamındaki diğer belediyeler arasında dağılımına ilişkin esaslar büyükşehir belediye meclisi tarafından belirlenmektedir. Büyükşehir belediyesi mücavir alanlarının ilçe belediyeleri arasındaki bölüşümü de büyükşehir belediye meclisince yapılmaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 327).

Büyükşehir belediyesi, ilçe belediyeleri ile ortak projeler geliştirebilmekte ve yatırım yapabilmektedir. Büyükşehir belediyesi, kesinleşmiş en son yıl bütçe gelirinin %10'unu aşmamak ve bütçede ödeneği ayrılmış olmak şartıyla, ilgili belediyenin yatırım programında yer alan projenin finansmanı için büyükşehir belediye başkanının teklifi ve meclisin kararıyla ilçe belediyelerine mali ve aynı yardım yapabilmektedir. İlçe belediyelerine yapılan yardımların yanı sıra, büyükşehir belediyesi ile bağlı kuruluşları, belediye başkanının onayı ile birbirlerinin nakit ihtiyacını karşılayabilmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 327).

Yapılacak herhangi bir yatırımın büyükşehir belediyesi ile bağlı kuruluşlarından bir veya birkaçını aynı anda ilgilendirdiği ve tek elden yapılmasının maliyetleri düşüreceğinin anlaşıldığı durumlarda, büyükşehir belediye meclisi, yatırımı kuruluşlardan birinin yapmasına karar verebilmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 327, 328).

Büyükşehir belediyelerinin mevcut olduğu illerde, altyapı ve ulaşım hizmetlerinin koordinasyon içinde yürütülmesi amacıyla büyükşehir belediye başkanı ya da görevlendireceği bir kişinin başkanlığında, yönetmelikle belirlenecek kamu kurum ve kuruluşları ile özel kuruluşların temsilcilerinin katılacağı altyapı ve ulaşım koordinasyon merkezleri kurulur (Ulusoy ve Akdemir 2014: 328).

Büyükşehir içindeki alt yapı hizmetlerinin koordineli şekilde yürütülmesi için 5216 sayılı Kanun'un "Alt yapı hizmetleri" başlıklı 8'inci maddesi kapsamında, Alt Yapı Koordinasyon Merkezi (AYKOME) kurulması ve bu merkez bünyesinde alt yapı yatırım hesabı oluşturulması gerekmektedir. Alt yapı yatırım hesabı, ortak programa alınan altyapı hizmetlerinin amaca uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için belediye ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bütçelerine konulan ödeneklerden bu hesaba para aktarımı ile olur (Doğanyigit 2016: 1150-1151).

Büyükşehir içindeki kara, deniz, su, göl ve demiryolu üzerindeki her türlü taşımacılık hizmetlerinin koordinasyon içinde yürütülmesi amacıyla 5216 sayılı Kanun'un "Ulaşım hizmetleri" başlıklı 9'uncu maddesi kapsamında, Ulaşım Koordinasyon Merkezi (UKOME) kurulur. Bu Kanun ile büyükşehir belediyesine verilen trafik hizmetlerini plânlama, koordinasyon ve güzergâh belirlemesi ile taksi, dolmuş ve servis araçlarının durak ve araç park yerleri ile sayısının tespitine ilişkin yetkiler ile büyükşehir sınırları dahilinde il trafik komisyonunun yetkileri ulaşım koordinasyon merkezi tarafından kullanılır (Doğanyigit 2016: 1154-1155).

2.4. Büyükşehir Belediyesinin Organları, Teşkilatı ve Personeli

Büyükşehir belediyesinin organları; büyükşehir belediye meclisi, büyükşehir belediye encümeni ve büyükşehir belediye başkanıdır.

5216 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde; büyükşehir belediye meclisi, büyükşehir belediyesinin karar organı olarak ifade edilmektedir. Büyükşehir belediye başkanı, meclisin başkanı olarak faaliyet göstermekte olup büyükşehir belediyesi

içindeki diğer belediyelerin başkanları, büyükşehir belediye meclisinin doğal üyesi gibi çalışmaktadırlar.

Büyükşehir Belediyesi Kanunu, büyükşehir belediye meclisinin görevlerini ayrı bir başlık altında saymamış olup Belediye Kanunu hükümlerine atıf yapmıştır. Buna göre büyükşehir belediye meclisinin görev ve yetkileri 5393 sayılı Kanun'un 18'inci maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır:

a) Stratejik plân ile yatırım ve çalışma programlarını, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini görüşmek ve kabul etmek.

b) Bütçe ve kesin hesabı kabul etmek, bütçede kurumsal kodlama yapılan birimler ile fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyleri arasında aktarma yapmak.

c) Belediyenin imar plânlarını görüşmek ve onaylamak, büyükşehir ve il belediyelerinde il çevre düzeni plânını kabul etmek. Belediye sınırları il sınırı olan Büyükşehir Belediyelerinde il çevre düzeni planı ilgili Büyükşehir Belediyeleri tarafından yapılır veya yaptırılır ve doğrudan Belediye Meclisi tarafından onaylanır.

d) Borçlanmaya karar vermek.

e) Taşınmaz mal alımına, satımına, takasına, tahsisine, tahsis şeklinin değiştirilmesine veya tahsisli bir taşınmazın kamu hizmetinde ihtiyaç duyulmaması hâlinde tahsisin kaldırılmasına; üç yıldan fazla kiralanmasına ve süresi otuz yılı geçmemek kaydıyla bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesisine karar vermek.

f) Kanunlarda vergi, resim, harç ve katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı hizmetler için uygulanacak ücret tarifesini belirlemek.

g) Şartlı bağışları kabul etmek.

h) Vergi, resim ve harçlar dışında kalan ve miktarı beşbin YTL'den fazla dava konusu olan belediye uyuşmazlıklarını sulh ile tasfiyeye, kabul ve feragate karar vermek.

i) Bütçe içi işletme ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa tâbi ortaklıklar kurulmasına veya bu ortaklıklardan ayrılmaya, sermaye artışına ve gayrimenkul yatırım ortaklığı kurulmasına karar vermek.

j) Belediye adına imtiyaz verilmesine ve belediye yatırımlarının yap-işlet veya yap-işlet-devret modeli ile yapılmasına; belediyeye ait şirket, işletme ve iştiraklerin özelleştirilmesine karar vermek.

k) Meclis başkanlık divanını ve encümen üyeleri ile ihtisas komisyonları üyelerini seçmek.

l) Norm kadro çerçevesinde belediyenin ve bağlı kuruluşlarının kadrolarının ihdas, iptal ve değiştirilmesine karar vermek.

m) Belediye tarafından çıkarılacak yönetmelikleri kabul etmek.

n) Meydan, cadde, sokak, park, tesis ve benzerlerine ad vermek; mahalle kurulması, kaldırılması, birleştirilmesi, adlarıyla sınırlarının tespiti ve değiştirilmesine karar vermek; beldeyi tanıtıcı amblem, flama ve benzerlerini kabul etmek.

o) Diğer mahallî idarelerle birlik kurulmasına, kurulmuş birliklere katılmaya veya ayrılmaya karar vermek.

p) Yurt içindeki ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının izniyle yurt dışındaki belediyeler ve mahallî idare birlikleriyle karşılıklı iş birliği yapılmasına; kardeş kent ilişkileri kurulmasına; ekonomik ve sosyal ilişkileri geliştirmek amacıyla kültür, sanat ve spor gibi alanlarda faaliyet ve projeler gerçekleştirilmesine; bu çerçevede arsa, bina ve benzeri tesisleri yapma, yaptırma, kiralama veya tahsis etmeye karar vermek.

r) Fahrî hemşehrilik payesi ve beratı vermek.

s) Belediye başkanıyla encümen arasındaki anlaşmazlıkları karara bağlamak.

t) Mücavir alanlara belediye hizmetlerinin götürülmesine karar vermek.

u) İmar plânlarına uygun şekilde hazırlanmış belediye imar programlarını görüşerek kabul etmek.”

5216 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre, büyükşehir belediye meclisi, üyeleri arasından seçilecek en az beş, en çok dokuz kişiden oluşan ihtisas komisyonları kurabilir. İhtisas komisyonları, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin büyükşehir belediye meclisindeki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur. İmar ve bayındırlık komisyonu, çevre ve sağlık komisyonu, plân ve bütçe komisyonu, eğitim, kültür, gençlik ve spor komisyonu ile ulaşım komisyonunun kurulması zorunludur.

Büyükşehir belediye encümeni, büyükşehir belediyesinin yürütme organıdır. 5216 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesine göre; “büyükşehir belediye encümeni, belediye başkanının başkanlığında, belediye meclisinin mevcut üyeleri arasından bir yıllığına

gizli oyla seçeceği beş üye ile biri genel sekreter, biri mali hizmetler birim amiri olmak üzere belediye başkanının her yıl birim amirleri arasından seçeceği beş üyeden” toplamda 11 üyeden oluşur. Büyükşehir belediye encümeninin görevleri ile ilgili 5216 sayılı Kanun’da her hangi bir hüküm bulunmadığından 5393 sayılı Kanun’da belediye encümenlerine verilen görevler büyükşehir belediye encümenlerince de yerine getirilir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 333). 5393 sayılı Kanun’un 34’üncü maddesinde encümenin görev ve yetkileri;

“a) Stratejik plân ve yıllık çalışma programı ile bütçe ve kesin hesabı inceleyip belediye meclisine görüş bildirmek.

b) Yıllık çalışma programına alınan işlerle ilgili kamulaştırma kararlarını almak ve uygulamak.

c) Öngörülmeleyen giderler ödeneğinin harcama yerlerini belirlemek.

d) Bütçede fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyleri arasında aktarma yapmak.

e) Kanunlarda öngörülen cezaları vermek.

f) Vergi, resim ve harçlar dışında kalan dava konusu olan belediye uyuşmazlıklarının anlaşma ile tasfiyesine karar vermek.

g) Taşınmaz mal satımına, trampasına ve tahsisine ilişkin meclis kararlarını uygulamak; süresi üç yılı geçmemek üzere kiralanmasına karar vermek.

h) Umuma açık yerlerin açılış ve kapanış saatlerini belirlemek.

i) Diğer kanunlarda belediye encümenine verilen görevleri yerine getirmek” olarak ifade edilmiştir.

Büyükşehir belediye başkanı, büyükşehir belediye idaresinin tüzel kişiliğinin temsilcisi ve başıdır. Büyükşehir belediye sınırları içindeki seçmenler tarafından doğrudan seçilir. Büyükşehir belediye başkanının görev ve yetkileri 5216 sayılı Kanun’un 38’inci maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

“a) Belediye teşkilatının en üst amiri olarak belediye teşkilâtını sevk ve idare etmek, beldenin ve belediyenin hak ve menfaatlerini korumak.

b) Belediyeyi stratejik plâna uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi hazırlamak ve

uygulamak, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini belirlemek, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak.

c) Büyükşehir belediye meclisi ve encümenine başkanlık etmek, bu organların kararlarını uygulamak.

d) Bu Kanunla büyükşehir belediyesine verilen görev ve hizmetlerin etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli önlemleri almak.

e) Büyükşehir belediyesinin ve bağlı kuruluşları ile işletmelerinin etkin ve verimli yönetilmesini sağlamak, büyükşehir belediyesi ve bağlı kuruluşları ile işletmelerinin bütçe tasarımlarını, bütçe üzerindeki değişiklik önerilerini ve bütçe kesin hesap cetvellerini hazırlamak.

f) Büyükşehir belediyesinin hak ve menfaatlerini izlemek, alacak ve gelirlerinin tahsilini sağlamak.

g) Yetkili organların kararını almak şartıyla, büyükşehir belediyesi adına sözleşme yapmak, karşılıksız bağışları kabul etmek ve gerekli tasarruflarda bulunmak.

h) Mahkemelerde davacı veya davalı sıfatıyla ve resmî mercilerde büyükşehir belediyesini temsil etmek, belediye ve bağlı kuruluş avukatlarına veya özel avukatlara temsil ettirmek.

i) Belediye personelini atamak, belediye ve bağlı kuruluşlarını denetlemek.

j) Gerektiğinde bizzat nikâh kıymak.

k) Diğer kanunların belediye başkanlarına verdiği görev ve yetkilerden büyükşehir belediyesi görevlerine ilişkin olan hizmetleri yerine getirmek ve yetkileri kullanmak.

m) Bütçede yoksul ve muhtaçlar için ayrılan ödeneği kullanmak, engellilerle ilgili faaliyetlere destek olmak üzere engelli merkezleri oluşturmak.”

Büyükşehir belediyelerinin teşkilat yapısı, ihtiyaçlara göre değiştirilebilecek esnekliğe sahip olup genel sekreterlik, daire başkanlıkları ve müdürlüklerden oluşmaktadır. Birimlerin kurulması, kaldırılması veya başka bir birim ile birleştirilmesi büyükşehir belediyesi meclisinin kararı ile olur. Bu durum büyükşehirlerde, hizmetlere göre sürekli değişen ve gelişen bir teşkilat yapısının ortaya çıkmasını sağlamaktadır (Doğanyüğit 2016: 1237). Büyükşehir belediyelerinde diğer belediyelerin aksine başkan yardımcısı kadrosu bulunmamaktadır.

Büyükşehir belediyesi personeli, 5216 sayılı Kanun'un 22'nci maddesine göre, büyükşehir belediye başkanı tarafından atanırlar. Personelden müdür ve üstü unvanlı olanlar ilk toplantıda büyükşehir belediye meclisinin bilgisine sunulması gerekmektedir.

2.5. Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı

Büyükşehir belediyelerinin mali yapısı ele alınırken öncelikle bütçesi, bütçe hazırlama süreci sonrasında ise büyükşehir belediyelerinin gelirleri ve giderleri üzerinde durulacaktır.

2.5.1. Büyükşehir Belediyesi Bütçesi

Büyükşehir belediye bütçesinin hazırlanma sürecinde 5216 sayılı Kanun'un 25'inci maddesinde yer alan hükümler uygulanmaktadır. Bu Kanun'da yer almayan bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerine yönelik ise Belediye Kanunu hükümleri geçerli kabul edilmektedir. Bütçe hazırlama sürecinde bir diğer husus analitik bütçe sınıflandırmasıdır. Belediyeler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun öngördüğü analitik bütçe sınıflandırmasına ise 2006 yılında Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile geçiş sağlamışlardır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 347).

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde ikinci bölümden yedinci bölüme kadar bütçe, bütçe çağrısı ve bütçe tasarısı, bütçenin görüşülmesi ve kabulü, ödenek kullanımı ve bütçede yapılacak değişiklikler ve bütçe kesin hesabı işlenmiştir. İlgili Yönetmeliğin bütçe başlıklı ikinci bölümünün 5'inci maddesine göre, belediye bütçesi, mali yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren, gelirleri toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren bir meclis kararıdır.

Büyükşehir belediyesi bütçesinin hazırlanma süreci, büyükşehir belediye başkanının her yıl Haziran ayının sonuna kadar stratejik plan ve performans programlarına uygun olarak gider bütçelerini hazırlamak üzere çağrı yapması ile

başlamaktadır. Bunun üzerine birimler, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde yer alan bütçe fişini kullanarak gerekçeli bütçe yılı gider teklifleri ve izleyen iki yılın gider tahminleri ile ödenek cetveli ve ayrıntılı harcama programını mali hizmetler koordinasyonunda hazırlayarak hizmet gerekçeleri ile birlikte Temmuz ayının sonuna kadar mali hizmetler birimine vermektedir. Gider tahminlerinde, stratejik plan, performans programı ve yatırım programındaki hedef ve ilkeler göz önünde bulundurulmaktadır. Ayrıca merkezi idarenin ekonomik verileri ve gelecek yıllara ilişkin öngörülerinden faydalanılmaktadır. Bütçe teklifleri, ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde hazırlanmaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 248).

Söz konusu Yönetmelik uyarınca, mali hizmetler birimi, diğer birimlerden gelen gider tekliflerini birleştirip, kesin sonucu alınmış son üç yılın gelir artış oranlarını esas alarak gelir bütçesini ve izleyen iki yılın gelir tahminlerini hazırlamaktadır. Mali hizmetler birimi ayrıca bütçenin uygulanacağı mali yıl için kanunlarla vergi, resim ve harç oranlarında değişiklik yapılmışsa veya belediye, bağlı idare ve birlik tarafından yapılan yatırımların faaliyete başlamasıyla ya da herhangi bir nedenle gelirlerde artış meydana gelecekse bu ve benzeri hususları da dikkate alarak gelir bütçesini hazırlamak zorundadır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 248-249).

Mali hizmetler birimi gelir ve gider bütçesini denkleştirdikten sonra bütçe ilke ve hedefleri doğrultusunda kurumun bütçe tasarısını oluşturmaktadır. Birimlerden gelen ayrıntılı harcama programlarını da dikkate almak suretiyle kurumun ayrıntılı harcama programı ve finansman programını hazırlayarak bütçe tasarısına eklemektedir. Bütçe tasarısı, belediye başkanı tarafından üzerinde gerekli inceleme ve düzeltmeler yapıldıktan sonra Ağustos ayının sonuna kadar encümene havale edilmektedir.

Encümene havale edilen bütçe tasarısı incelenip encümen görüşü ile birlikte en geç Eylül ayının son haftası içinde belediye başkanına sunulmaktadır. Encümen tarafından görüşülerek belediye başkanına sunulan bütçe tasarısı, büyükşehir ilçe belediyelerinde Ekim ayı toplantısında görüşülmek üzere Ekim ayının birinci gününden önce ve büyükşehir belediyelerinde ise Kasım ayı toplantısında görüşülmek üzere

Kasım ayının birinci gününden önce meclise sunulmaktadır. Bağlı idare bütçeleri de büyükşehir belediyesinin Kasım ayı toplantısında görüşülmektedir. Büyükşehir belediyelerinde gerçekleştirilen Kasım ayı ilk oturumunda bütçe tasarısı, incelenmek üzere plan ve bütçe komisyonuna havale edilmektedir. Komisyon kendisine havale edilen bütçe tasarısını beş iş gününden fazla olmamak üzere meclisin belirleyeceği süre içinde inceleyerek görüşünü içeren bir rapor düzenleyerek meclise sunar. Bu sürenin sonunda hazırlanacak rapor meclise sunulmadığı takdirde, konu meclis başkanı tarafından doğrudan gündeme alınır Meclisin bütçe görüşmesine rastlayan toplantı süresi plan ve bütçe komisyonu toplantı süresi de dahil olmak üzere en çok yirmi gündür. Büyükşehir belediye meclisi, bu süre içinde büyükşehir bütçe tasarısını ve ilçe belediyelerinden gelen bütçe tasarılarını, yatırım ve hizmetler arasında bütünlük sağlayacak biçimde aynen veya değiştirerek karara bağlar ve tek bütçe halinde bastırır (Ulusoy ve Akdemir 2014: 349).

5216 sayılı Kanun'un 25'inci maddesine göre, büyükşehir belediye meclisi, ilçe belediyelerinin bütçelerini kabul ederken bütçe metnindeki kanun ve diğer mevzuata aykırı madde ve ibareleri çıkarmaya veya değiştirmeye, belediyenin tahsile yetkili olmadığı gelirleri çıkarmaya, kanuni sınırlar üzerinde veya altında belirlenmiş olan vergi ve harçlardan oran ve miktarlarını kanunda öngörülen sınırlaya çekmeye, kesinleşmiş belediye borçları için bütçeye konulması gerekip de konulmamış ödeneği eklemeye ve ortak yatırım programına alınan yatırımlar için gerekli ödeneği eklemeye yetkilidir. Büyükşehir belediye meclisince ilçe belediye bütçelerinde yapılan değişikliklere karşı on gün içinde Danıştaya itiraz edilebilir. Danıştayın, itirazı otuz gün içinde karara bağlaması gerekmektedir.

Bütçe görüşmelerinde ad okumak suretiyle oy kullanılır. Meclis, bütçeyi bütünüyle reddedemez, aynen veya değiştirerek kabul eder. Meclis bütçeyi bütünüyle reddeder ve yasal süresi içerisinde bütçe çıkarılamazsa, durum büyükşehir belediye başkanı tarafından değerlendirilmek üzere İçişleri Bakanlığına bildirilir (Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 29. Madde, 7. Fıkra).

Kabul edilen bütçe, mali yılbaşından itibaren yürürlüğe girer. Ancak herhangi bir nedenle yılı bütçesi kesinleşmemiş ise, bütçe kesinleşinceye kadar geçen yıl bütçesinin uygulanmasına devam olunur. Bütçenin kabulüne kadar yapılan işlemler yeni yıl bütçesine göre yapılmış sayılır ve kullanılan ödenekler yılı bütçesi ödeneklerinden düşülür. Tahsil edilen gelirler de yeni yıl bütçesine mal edilir (Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 32. Madde, 1. Fıkra).

Büyükşehir belediye bütçesinin kesin hesabı, mali hizmetler birimi tarafından mali yılın bitiminden itibaren hazırlanarak, büyükşehir belediye başkanı tarafından Nisan ayı içinde encümene sunulur. Encümen, kesin hesabı en geç Nisan ayının sonuna kadar inceleyip görüşü ile birlikte meclisin Mayıs ayı toplantısında görüşülmek üzere üst yöneticiye sunar. Kesin hesap meclisçe görüşülerek kabul edilir. Ancak kabul edilmeyen hususlar gerekçeleri belirtilmek suretiyle karara bağlanır. Konusu suç teşkil eden hususlar var ise meclis başkanlığınca yetkili mercilere iletilir. Büyükşehir ilçe belediyelerinin kesin hesapları ayrıca Büyükşehir belediye meclisinde görüşülmez. Kesin hesap Haziran ayının sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına gönderilir (Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 40. Madde).

2.5.2. Büyükşehir Belediyelerinin Gelirleri

Büyükşehir belediyelerine, Anayasa'nın 127'nci maddesi uyarınca görev ve yetkileri ile orantılı gelir kaynakları sağlanmaktadır. Bu gelir kaynaklarının bir kısmı büyükşehir belediyelerinin öz gelirleri olup 5216 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinde ifade edilmişlerdir. Bununla birlikte genel bütçe vergi gelirlerinden alınan pay, iller bankası payı ile şartlı ve şartsız bağışlar da büyükşehir belediyelerinin gelir kaynakları arasındadır (Doğanyigit 2016: 1290).

5216 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinde büyükşehir belediye gelirleri;

“c) 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan oran ve esaslara göre büyükşehir belediyesince tahsil olunacak at yarışları dahil müşterek bahislerden elde edilen Eğlence Vergisinin %20'si müşterek bahislere konu olan yarışların yapıldığı

yerin belediyesine, %30'u nüfuslarına göre dağıtılmak üzere diğer ilçe belediyelerine ayrıldıktan sonra kalan %50'si.

d) Büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçları.

e) 7 nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri.

f) 7 nci maddenin (f) bendine göre tespit edilen park yerlerinin işletilmesinden elde edilen gelirin ilçe ve ilk kademe belediyelerine, nüfuslarına göre dağıtılacak %50'sinden sonra kalacak %50'si.

g) Hizmetlerin büyükşehir belediyesi tarafından yapılması şartıyla 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda belirtilen oran ve esaslara göre alınacak yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma payları.

h) Kira, faiz ve ceza gelirleri.

i) Kamu idare ve müesseselerinin yardımları.

j) Bağlı kuruluşların kesin hesaplarındaki gelirleri ile giderleri arasında oluşan fazlalık sonucu aktarılacak gelirler.

k) Büyükşehir belediyesi iktisadî teşebbüslerinin safî hasılatından büyükşehir belediye meclisi tarafından belirlenecek oranda alınan hisseler.

l) Büyükşehir belediyesinin taşınır ve taşınmaz mal gelirleri.

m) Yapılacak hizmetler karşılığı alınacak ücretler.

n) Şartlı ve şartsız bağışlar.

o) Diğer gelirler" şeklinde belirtilmiştir.

Ayrıca ilgili maddenin devamında büyükşehir belediyeleri ve bağlı kuruluşları ile ilçe belediyelerinin birbirlerine ödemeleri gereken payları, zamanında ödemedikleri takdirde izlenecek yöntemi düzenleyen hüküm vardır. Buna göre, tahsil edilen vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden ödenmesi gereken paylar ile su, atık su ve doğalgaz bedellerinden ödenmesi gereken payların zamanında ya da hiç yatırılmaması hallerinde ilgili belediyenin talebi üzerine, söz konusu tutar, İller Bankası tarafından, yükümlü belediyenin genel bütçe vergi gelirleri payından kesilerek alacaklı belediyenin hesabına

aktarılır. Gecikmeden kaynaklanacak faiz ve benzeri her türlü zararın tazmininden ise belediye başkanları veya bağlı kuruluş genel müdürleri ve saymanlar şahsen sorumlu tutulmuşlardır.

2.5.2.1. At Yarışları Dahil Müşterek Bahislerden Elde Edilen Eğlence Vergisinin Dağılımı

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 17-22'nci maddelerinde düzenlenen eğlence vergisinin konusu, belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetleri olup mükellefi ise, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişilerdir.

Eğlence vergisinin matrahı, biletle girilen yerlerde, eğlence vergisi hariç olmak üzere bilet bedeli ya da bilet bedeli dışında bağış veya başka adlar altında alınan paralar olup müşterek bahislerde, iştirakçilerden tahsil edilen tutardan Katma Değer Vergisi düşüldükten sonra kalan tutardır. Biletle girilmesi zorunlu olmayan bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu salonları gibi eğlence yerlerinde ise işin mahiyetine göre çalışılan her gün için ilgili belediye meclisinin önerisi üzerine Cumhurbaşkanınca takdir edilecek miktardır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu hükümlerine göre biletle girilen yerlerden olan at yarışlarından alınacak eğlence vergisi oranı %10 olup müşterek bahislerden alınacak vergi oranı ise %5 olarak belirlenmiştir. Büyükşehir belediyesince tahsil olunacak at yarışları dahil müşterek bahislerden elde edilen eğlence vergisinin;

- %20'si müşterek bahislere konu olan yarışların yapıldığı yerin belediyesine,
- %30'u nüfuslarına göre dağıtılmak üzere diğer ilçe belediyelerine ayrılır.
- Kalan %50'si büyükşehir belediyesinin payıdır.

2.5.2.2. Büyükşehir Belediyesine Bırakılan Yerlerin İçinde Tahsil Edilen Gelirler

5216 sayılı Kanun uyarınca büyükşehir belediyelerinin bütünlüğüne hizmet eden sosyal donatılar, bölge parkları, hayvanat bahçeleri, hayvan barınakları, kütüphane,

müze, spor, dinlenme, eğlence ve benzeri yerleri yapmak, yaptırmak, işletmek veya işlettiirmek büyükşehir belediyelerinin görevleri arasındadır.

Buna karşılık olarak da büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçlar, büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında gösterilmiştir. Bu sayılan yerler dışında vergi, resim ve harçları tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi ise büyükşehir ilçe belediyelerine bırakılmıştır.

2.5.2.3. İlan ve Reklam Vergisi ile Asma, Tahsis ve Bakım Ücretleri

5216 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde; *“Büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapmak, yaptırmak, bakım ve onarımı ile bu yolların temizliği ve karla mücadele çalışmalarını yürütmek; kentsel tasarım projelerine uygun olarak bu yerlere cephesi bulunan yapılara ilişkin yükümlülükler koymak; ilân ve reklam asılacak yerleri ve bunların şekil ve ebadını belirlemek; meydan, bulvar, cadde, yol ve sokak ad ve numaraları ile bunlar üzerindeki binalara numara verilmesi işlerini gerçekleştirmek”* görevi büyükşehir belediyelerine verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yollar ile bu alanlara cephesi bulunan binaların sokak girişine bakılmaksızın üzerindeki her türlü ilan ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri büyükşehir belediyesi gelirleri arasında sayılmıştır. Ancak, söz konusu binaların bulvar, cadde veya ana yollar gibi alanlara çıkışı olmakla birlikte cephesi bulunmuyorsa bu kapsamdaki binalara ilişkin ilan ve reklam vergisi büyükşehir ilçe belediyelerince tahsil edilmesi gerekir (Elban ve Zülüflü, 2015: 67).

İlan ve reklam vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsiline yönelik düzenlemeler 2464 sayılı Kanun'da ifade edilmiştir. Buna göre, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisinin konusuna girmektedir.

Mükellefi ise ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir. İlan ve reklam işlerini mutlak meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar.

2464 sayılı Kanun'da ilan ve reklam vergisinden istisna tutulan haller ve muafiyetler sıralanmıştır. Buna göre;

- “1. Türkiye Radyo Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar,*
- 2. Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar,*
- 3. Gerçek kişilerin ikametgahlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhalar,*
- 4. İşletmelerin iştiğal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi işlerine ait ilan ve reklamları ile ambalaj muhtevasından olan prospektüs ve tarifnameler,*
- 5. Gerçek veya tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metrekareyi aşmayan ışsız levhalar, (Alanı 1/2 metrekareyi aşan levhalar, aşan kısım üzerinden vergiye tabidir.)*
- 6. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta - Telgraf - Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlar,*
- 7. Siyasi Partiler Kanununa göre, siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırları içinde yapacakları ilan ve reklamlar,*
- 8. Altıncı bentte yazılı idarelerle, kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, aynı kuruluşlar tarafından Türkiye'deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini intiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler,*

9. *Umumi mahallere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamlar,*
10. *Sinema ve tiyatroların kendi programlarına ilişkin olarak gösterinin yapıldığı binanın içinde ve dış yüzünde yaptıkları ilan ve reklamlar”* istisna ve muafiyet kapsamındadır.

Yukarıda sayılan durumlar dışında, dükkan, ticari ve sınai müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi tüm sabit ilan ve reklamlar, motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan ilan ve reklamlar, cadde, sokak ve yaya kaldırımları üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilan ve reklamlar, ışıklı veya projeksiyonlu ilan ve reklamlar, ilan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerleri ve mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişler ve benzerleri için 2464 sayılı Kanun’da ifade edilen nispetlerde vergi tarh ve tahakkuk ettirilip tahsil edilmesi gerekmektedir.

2464 sayılı Kanun’un 97’inci maddesi uyarınca, büyükşehir belediyeleri harç ve katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecek oldukları ilan ve reklamların asma, tahsis ve bakım ücretleri için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidirler. 31 Seri No’lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği’nde, sözü edilen ücretlerin alınabilmesi için mükelleflerin hizmet binaları dışında, meydan, bulvar, cadde ve ana yollar ile bu alanlara cephesi bulunan binalara ve diğer yerlere ilan ve reklamlarını asabilmek için belediyelerden asma, tahsis ve bakım hizmeti talebinde bulunması ve belediyelerin de bu hizmeti yerine getirmesi gerekmektedir.

2.5.2.4. Park Yerlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Gelirler

Büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında belirtilen karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve bu yerlerin işletilmesini sağlamak karşılığında elde edilen gelirlerin ilçe ve ilk kademe belediyelerine, nüfuslarına göre dağıtılacak %50’sinden sonra kalacak %50’si büyükşehir belediyelerinin geliri olarak sayılmıştır.

5216 sayılı Kanun'un 27'nci maddesine göre, imar mevzuatı uyarınca çıkarılan, yapı ruhsatı düzenlenecek binalarda araçların yol açtığı parklanma ve trafik sorunlarının çözümü için otopark yapılmasını gerektiren bina ve tesislerde otopark ihtiyacının miktar, ölçü ve diğer şartlarının tespit ve giderilme esaslarını düzenleyen Otopark Yönetmeliği hükümleri doğrultusunda belediyelerin otoparkla ilgili olarak elde ettikleri gelirler tahsil tarihinden itibaren kırk beş gün içinde büyükşehir belediyesine aktarılır. Büyükşehir belediyeleri, bu geliri, tasdikli plan ve beş yıllık imar programına göre hazırlanan kamulaştırma projesi karşılığında otopark tesisi için gerekli arsa alımları ile bölge ve genel otoparkların inşasında kullanmaları gerekmekte olup belirtilen amaç dışında kullanamazlar.

Otopark ihtiyacının bir kısmı veya tamamı parselinde karşılanamayan binalarda, eksik kalan otopark miktarı, komşu parsellerden ya da ada içi otopark uygulamalarından veya süresiz irtifak kurularak yürüme mesafesi içinde kamulaştırmaya konu olmayan başka parsel ya da binada zorunlu olarak ayrılması gereken otopark alanları haricindeki yerlerden de karşılanamaması halinde ilgili idarelerce otopark bedeli alınmak suretiyle otopark yeri tahsis edilerek karşılanır. Otopark bedelinin hesabında Otopark Yönetmeliğinde belirtilen birim park alanları ile otopark sayısı esas alınır.

2.5.2.5. Harcamalara Katılma Payları

Büyükşehir belediyelerinin 5216 sayılı Kanun'da sayılan bir diğer gelir kalemi, hizmetlerin büyükşehir belediyesi tarafından yapılması şartıyla 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda belirtilen oran ve esaslara göre alınacak yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma paylarıdır.

Bu düzenlemeye göre harcamalara katılma payları için yapılacak altyapı hizmetlerinin büyükşehir belediyesi tarafından yapılması şartı getirilmiş olup bu hizmetlerin ilçe belediyeleri tarafından sunulması halinde ilgili payları tahsil yetkisi hizmeti sunan belediyeye ait olacaktır.

2464 sayılı Kanun'un üçüncü kısmında düzenlenen harcamalara katılma payları, sunulan kamu hizmetinin finansmanının yararlanıcılardan sağlanması esasına göre

alınan bir kamu geliridir. Harcamalara katılma payları, yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma paylarından oluşmaktadır. Belediyeler tarafından yapılan yol, su ve kanalizasyon gibi altyapı hizmetlerinin bir kısmının, hizmetin yapıldığı bölgedeki gayrimenkul sahipleri arasında paylaşılması suretiyle finanse edilmesi harcamalara katılma paylarının temel mantığını oluşturmaktadır (Engin ve İpek 2016: 468-469).

2464 sayılı Kanun'da yol harcamalarına katılma payı ile ilgili; *“Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce aşağıdaki şekillerde inşa, tamir ve genişletilmeye tabi tutulan yolların iki tarafında bulunan veya başka bir yola çıkışı olmaması dolayısıyla bu yoldan yararlanan gayrimenkullerin sahiplerinden meclis kararı ile Yol Harcamalarına Katılma Payı alınabilir.*

- a) Yeni yol açılması;
- b) Mevcut yolların yüzde 40 nispetinde veya daha fazla genişletilmesi;
- c) Kaldırılmaz ve bakımsız bulunan yolların, kaldırım veya parke kaldırım haline getirilmesi veya asfalt yapılması, kaldırım veya şose halindeki yolların da parke, beton veya asfalta çevrilmesi;
- d) Mevcut kaldırım veya parkelerin sökülüp yeniden düzenlenmesi,

Yolların kaldırım da dahil olmak üzere (15) metreden fazla genişliklerine düşen giderler, belediyelere ait olup harç payına konu teşkil etmez.

İki ve daha fazla yol kenarında bulunan gayrimenkuller için asıl cepheyi teşkil eden yoldan düşen pay tam, diğer yollara ait pay ise yarım olarak hesaplanır” hükmüne yer verilmiştir.

Kanun'da, kanalizasyon harcamalarına katılma payı ile ilgili; *“Belediyelerce ve belediyelere bağlı müesseselerce, aşağıdaki şekilde kanalizasyon tesisi yapılması halinde, bunlardan faydalanan gayrimenkullerin sahiplerinden, Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı alınır:*

- a) Yeni kanalizasyon tesisi yapılması,
- b) Mevcut tesislerin sıhhi ve fenni şartlara göre ıslah edilmesi.

İki ve daha fazla yol kenarında bulunan gayrimenkuller, hangi yoldaki kanalizasyona bağlanmış ise, payın hesabında o yola ait kanalizasyon giderleri nazara alınır” denilmektedir.

Su tesisleri harcamalarına katılma payı ile ilgili ise; “Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce beldede aşağıdaki şekillerde su tesisleri yapılması halinde, dağıtımın yapıldığı saha dahilindeki gayrimenkullerin sahiplerinden, Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı alınır:

a) Yeni içmesuyu şebeke tesisleri yapılması,

b) Mevcut şebeke tesislerinin tevsii ve ıslahı.

Birden fazla yol kenarında bulunan gayrimenkullere ait payın hesabında, bunların yalnız suya bağlandıkları yol üzerindeki uzunlukları esas alınır” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre, yol harcamalarına katılma payı alınabilmesi belediye meclisinin takdirine bırakılmış iken su ve kanalizasyon harcamalarına katılma payları için böyle bir inisiyatif söz konusu değildir.

Harcamalara katılma paylarının tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil sürecine ilişkin bilgiler, Belediye Gelirleri Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kanun’un 89’ncü maddesine göre harcamalara katılma payları, bir program dahilinde veya istek üzerine doğrudan doğruya yapılan işlerde, bu hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamıdır. Yapılan giderin hesabında, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile İller Bankası tarafından tespit edilen ve yayınlanan rayiç ve birim fiyatlara göre hesaplanan tutarlar aşılamaz. Bu tutardan varsa özel Devlet yardımları, karşılıksız fon tahsisleri, bu işler için yapılacak bağış ve yardımlar ve istimlak bedelleri de indirilir. Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce yapılacak giderler peşin ödendiği takdirde ise ilgililerden bu paylar %25 indirimli alınır. Ayrıca harcamalara katılma payları bina ve arsalarda vergi değerinin %2’sini geçemez.

Cumhurbaşkanı, belediyelerin görüşü alınmak suretiyle, harcamalara katılma paylarını 1/2’ye (peşin ödemede 1/3’e) kadar indirmeye, pay çeşitlerine göre farklılaştırma yapmaya, payların ödenecek miktarını birlikte veya pay çeşitlerine göre ayrı ayrı olmak üzere Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca bildirilecek son genel nüfus sayımı sonuçlarını da dikkate almak suretiyle ve belediyeler itibarıyla tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Kanun'un 90'ıncı maddesine göre yol harcamalarına katılma payı, bu hizmetin yapıldığı yollardan faydalanan, su tesisleri ile kanalizasyon harcamalarına katılma payları ise hizmetten faydalanma şekillerine göre ilgili gayrimenkul sahipleri arasında hesaplanan katılma payları toplamının ilgili gayrimenkullerin vergi değerleri toplamına oranlanarak dağıtılması suretiyle hesaplanıp tahakkuk ettirilir ve katılma payı tutarları mükelleflere ayrıca tebliğ edilir. İbadet yerleri, harcamalara katılma payı tahakkukun istisna tutulan tek yer olup bunun dışında bir istisnaya yer verilmemiştir.

2.5.2.6. Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri ile Kira, Faiz ve Ceza Gelirleri

Büyükşehir belediyeleri, kendilerine ait taşınır malları ve arsa, bina gibi çeşitli taşınmaz mallarını kiralamak, satmak ve başka suretlerle değerlendirmeleri neticesinde gelir elde edebilirler. Taşınır ve taşınmaz malların satılması ve kiralanmasına ilişkin işlemler, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre ihale edilerek olmalıdır. İhale yönteminin seçimi ise hal ve şartlara göre belirlenmesi gerekmele birlikte kapalı teklif usulü esas olan yöntemdir. Belediyeler, ekonomik ömrünü tamamlayarak hurdaya ayırdıkları taşınırlarını, Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu Hurda Sanayi İşletmeleri (HURDASAN) Anonim Şirketine satışı suretiyle devir yapmaları gerekmektedir.

Tahvil ve hisse senetlerinin faiz ve temettüleri ile bunların itfasından veya satışından elde edilecek gelirler, bankadaki paraların faiz gelirleri ile vergi, resim, harç ve diğer kamu alacaklarının gecikmesinden kaynaklı alınan faizler ve takipteki kurum alacaklarının faiz gelirleri de büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında yer almaktadır. Ayrıca belediyelere, yöre halkının sağlık, huzur ve refahını temin ile şehrin düzenini bozulmaktan korumak için mevzuata aykırı eylemlerde bulunanlar ile belediye emir ve yasaklarına aykırı davrananları men etmek ve para cezası vermek yetkisi verilmiştir (Dönmez 2014: 1547).

Belediyelerin gelirleri arasında sayılan ceza kalemi, belediye yasaklarına aykırı hareket edenlere verilen para cezaları ve özel kanunların öngördüğü para cezaları olarak iki grupta toplanabilir (Dönmez 2014: 1547). Belediyelerce ceza uygulanacağına dair hüküm bulunan kanunlardan bazıları;

- 5393 sayılı Belediye Kanunu,
- 3194 sayılı İmar Kanunu,
- 2872 sayılı Çevre Kanunu,
- 5326 sayılı Kabahatler Kanunu,
- 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu,
- 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu,
- 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun,
- 394 sayılı Hafta Tatili Kanunu,
- 6301 sayılı Öğle Dinlenmesi Kanunu,
- 831 sayılı Sular Hakkında Kanun,
- 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu,
- 1608 sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında 16 Nisan 1340 Tarih ve 486 Numaralı Kanunun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun,
- 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu,
- 6585 sayılı Perakende Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
- 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
- 552 sayılı Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname şeklinde sıralanabilir. Kanunlarda, cezanın hangi organ tarafından verileceği açıkça belirtilmemişse, bu cezalar 5393 sayılı Kanun uyarınca belediye encümenince karara bağlanması gerekmektedir (Elban ve Zülüflü 2015: 612).

2.5.2.7. Kamu İdare ve Müesseselerinin Yardımları

Belediyelere, belli alanlarda hizmet ve proje üretmeleri karşılığında bazı bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarınca mali yardımlar sağlanmaktadır. Belediyeler için büyük bir değere sahip bu yardımlar, hizmet ve projeler üretilmesi adına önemli bir gelir kalemidir.

Bu kapsamda;

- Belediyelerin Kentsel Altyapı İhtiyaçları İçin Tahsis Edilen Ödeneğin Kullanımına İlişkin Yönetmelik hükümleri uyarınca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bütçesine konulan ödenekten belediyeler kentsel altyapı ihtiyaçlarına yönelik yardım talebinde bulunabilirler.
- Kültür ve Turizm Bakanlığınca Yerel Yönetimlerin, Derneklerin, Vakıfların ve Özel Tiyatroların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelik hükümleri uyarınca belediyeler Kültür ve Turizm Bakanlığında kültürel, sanatsal ve turistik gelişmeye ve tanıtıma yönelik projeleri için yardım talebinde bulunabilirler.
- Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik hükümleri uyarınca belediyeler tarafından taşınmaz kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan planlama, proje, uygulama ve kamulaştırma işlerinde kullanılmak üzere yapılan başvuruların değerlendirilmesi sonucu valilikler tarafından belediyelere taşınmaz kültür varlıklarının korunması için ayrılan paydan yardım yapılabilir.
- Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bütçesinde öngörülen ödenekten belediyelere karşılıksız yardım yapılabilir.

Bunun yanında Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü tarafından yürütülen Toplum Yararına Çalışma Programları (TYÇP) çerçevesinde, işsizliğin yoğun olduğu dönemlerde işsizlerin kısa süreli istihdam ve eğitimini amaçlayan, doğrudan veya yüklenici eli ile toplum yararına bir iş ya da hizmetin gerçekleştirilmesini sağlayan programlar için belediyelere yardımda bulunmaktadır. Ayrıca belli destek programları kapsamında belediyelere kalkınma ajansları da katkı sağlamaktadır.

Dış finansman kaynağı olarak da Avrupa Birliği'nden, yabancı hükümetlerden, uluslararası finans ve yardım kuruluşlarından belediyelerin hizmet ve projelerine yönelik hibe desteği alınabilmektedir.

2.5.2.8. Bağlı Kuruluşlardan Aktarılabak Gelirler

Bağlı kuruluşlar, görevlerinin özelliği ve önemi dolayısıyla, özel bir kanun ile kurulan, belediyesine bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar olup belediyeleri ile aralarındaki ilişki bir vesayet ilişkisidir. İSKİ, İETT, ASKİ, EGO, İZSU, ESHOT vb gibi büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluşlar bulunmaktadır.

Söz konusu bağlı kuruluşların yılı kesin hesaplarındaki gelirleri ile giderleri arasında oluşan fazlalık sonucu aktarılabak tutarlar, büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında sayılmaktadır.

2.5.2.9. Büyükşehir Belediyesi İktisadi Teşebbüslerinin Safi Hasılatından Belli Oranda Alınan Hisseler

Belediye İktisadi Teşebbüslerini (BİT), birtakım yerel hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla belediyeler tarafından kurulan veya yönetilmek üzere ortak olunan, bağımsız bir bütçeye sahip özel hukuk tüzel kişileri olarak tanımlayabiliriz (Kışlalı ve Özkal Sayan 2008: 60).

Belediye şirketleri için kullanılan Belediye İktisadi Teşebbüsü kavramı, kamu iktisadi teşebbüslerinden farklı bir anlama sahiptir. Belediye şirketleri yerel hizmetlerin görülmesi amacıyla kurulurken kamu iktisadi teşebbüsleri ulusal düzeyde hizmet amacı ile kurulurlar. Belediye şirketleri ancak belediyenin görev alanına giren konularda faaliyet gösterebilir. Bunun yanında özel sektör kurallarına göre işletilirler ve kar amacı güderler. Kamu iktisadi teşebbüslerinin ise kar amacı olmayıp kuruluşları kamu sektörü mantığına dayanmaktadır (Kışlalı ve Özkal Sayan 2008: 60).

5216 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları düzenlenirken "yapmak veya yaptırmak; işletmek veya işlettirmek" şeklinde ifadeler kullanılarak söz konusu sorumlulukların büyükşehir ve ilçe belediyeleri eliyle yerine getirilmesi gibi bir zorunluluğun bulunmadığı ifade edilmiştir. Kanun'un 10'uncu maddesinde, büyükşehir ve ilçe belediyelerinin, görevli oldukları

konularda Belediye Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri ile belediyelere tanınan yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahip olduğu belirtilmiş olup 26'ncı maddesinde ise büyükşehir belediyelerinin kendilerine verilen görev ve hizmet alanlarında ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre sermaye şirketleri kurabilecekleri düzenlenmiştir (Sevgili Gençay 2018: 155).

5216 sayılı Kanun'un "Şirket kurulması" başlıklı 26'ncı maddesinde; *"Büyükşehir belediyesi kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre sermaye şirketleri kurabilir. Genel sekreter ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik sıfatını haiz personel bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev alabilirler. Büyükşehir belediyesi, mülkiyeti veya tasarrufundaki hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini işletebilir; ya da bu yerlerin belediye veya bağlı kuruluşlarının %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere, 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebilir. Ancak, bu yerlerin belediye şirketlerince üçüncü kişilere devri 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabidir"* hükmüne yer verilmiştir.

4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un "Mahalli İdarelerde Özelleştirme Uygulamaları" başlıklı 26'ncı maddesinde; *"Belediyeler ve diğer mahalli idareler ile bunların kurdukları birlikler tarafından ticari amaçla faaliyette bulunmak üzere ticari kuruluşlar kurulması, mevcut veya kurulacak şirketlere sermaye katılımında bulunması, Cumhurbaşkanının iznine tabidir"* denilerek şirket kurulması ve şirketlere sermaye katılımında bulunulması izne tabi tutulmuş olup 5393 sayılı Kanun uyarınca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tabi ortaklıklar kurulmasına veya bu ortaklıklardan ayrılmaya, sermaye artışına ve gayrimenkul yatırım ortaklığı kurulmasına belediye meclisince karar verileceği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, büyükşehir belediyeleri iktisadi teşebbüslerinin safi hasılatından büyükşehir belediye meclisince belirlenecek oranda alınması öngörülen hisseler, büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında yer almaktadır.

2.5.2.10. Yapılacak Hizmetler Karşılığı Alınacak Ücretler

Belediyelerin harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaları mümkündür. Ancak belirlenecek ücretler yapılan hizmetin maliyeti göz önünde bulundurularak belirlenmeli ve adalet, eşitlik ve genellik prensiplerine uygun olarak tespit edilmelidir.

Bu kapsamda belediyelerce ilgililerin isteğine bağlı olarak verilen; kanal temizleme ücreti, baca temizleme ücreti, ilan ücreti, toplu taşıma ücreti, içme ve kullanma suyu ücreti, antrenman salonu ücretleri, otopark ücreti, ağaç söküm ve nakil ücretleri vb. hizmetler için ücret alınabilecektir.

2.5.2.11. Şartlı ve Şartsız Bağışlar

Şarta bağlı olmayan bağışlar, hiçbir şart ileri sürmeksizin gerçek ve tüzel kişiler tarafından belediyeye yapılan aynı veya nakdi yardımlardır. Bu yardımlar, belediye hizmetleri dışında herhangi bir işte kullanılamaz. Bu bağışları belediye başkanı doğrudan kendisi kabul edebilir (Dönmez 2014: 1549).

Şartlı bağışlar, belirli bir hizmetin yapılması için gerçek veya tüzel kişiler tarafından belediyelere yapılan aynı veya nakdi yardımlardır. Şartlı bağışları kabul edip etmeme belediye meclislerinin yetkisi dahilindedir. Bu bağışları, belediye başkanı doğrudan değil, belediye meclisinden karar aldıktan sonra kabul edebilir. Şartlı bağışlar, ileri sürülen yükümlülük ile sınırlıdır. Ancak o yükümlülüğün yerine getirilmesi için harcanabilir (Dönmez 2014: 1549).

2.5.2.12. Diğer Gelirler

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'nci maddesi uyarınca belediyeler müze giriş ücretlerinden ve madenlerden pay almaktadırlar.

Cumhurbaşkanlığına bağlı milli saraylar hariç belediye ve mücavir alan sınırları içinde gerçek ve tüzelkişilerce işletilen her türlü müzelerin giriş ücretlerinin %5'i belediye payı olarak ayrılmaktadır. Belediye payı olarak ayrılan miktarın, tahsilini takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar müzenin bulunduğu yer, 5216 sayılı Kanunu'na tabi yerlerdense büyükşehir belediyesine ödenmesi gerekmektedir. Büyükşehir belediyelerince tahsil edilen payın %75'i Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca bildirilecek son genel nüfus sayımı sonuçlarına göre nüfusları oranında ilgili ilçe belediyelerine dağıtılmasından sonra kalan %25'lik pay büyükşehir belediyesine ait bir gelir kalemi olarak değerlendirilmektedir.

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde faaliyet gösteren maden işletmelerince, 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 14'üncü maddesinde yer alan paylara ilaveten yıllık satış tutarının %0,2'si nispetinde belediye payı ayrılmaktadır. Bu pay, Devlet hakkının Hazineye ödenmesi sırasında ruhsat sahibi tarafından ilgili belediyeye ödenmektedir.

Türkiye'de yedi farklı yerel vergi söz konusudur. Bunlar; ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi, çevre temizlik vergisi ve emlak vergisidir. Büyükşehir ilçe belediyeleri, bu vergilerden altısını tahsil etmeye yetkilidir. Yangın sigorta vergisi büyükşehir belediyelerinin olduğu yerlerde büyükşehir belediyeleri tarafından tahsil edilmektedir. Çünkü itfaiye hizmetleri büyükşehir belediyeleri tarafından tek başına yürütülen hizmetlerdendir. Çevre temizlik vergisinden ise büyükşehir belediyelerine ilçe belediyelerinden pay aktarılmaktadır. Büyükşehir belediyelerinde büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde belediyelerince tahsil edilen emlak vergisi tutarlarının tamamı ilgili ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından alınmaktadır. Bunlardan büyükşehir belediyesine pay aktarılmamaktadır.

Yangın sigorta vergisinin konusu, 2464 sayılı Kanun'a göre "*Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primler*" şeklinde ifade edilmiştir. Mükellefi, sigorta

şirketleri olup matrahı, yapılan yangın sigorta muameleleri dolayısıyla alınan primlerin tutarıdır. Yangın sigorta vergisinin oranı ise %10 olarak düzenlenmiştir.

Büyükşehir belediyelerinde su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmiş olduğundan 2464 sayılı Kanun uyarınca belediye sınırları ve mücavir alanlardaki çevre temizlik vergisi, su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilmektedir. Su ve kanalizasyon idareleri büyükşehir dahilindeki her ilçe veya ilk kademe belediyesinin belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan konutlara ilişkin olarak tahsil ettiği çevre temizlik vergisi ile bu verginin süresinde ödenmemesi nedeniyle tahsil ettiği gecikme zammının %80'ini tahsilatı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bir bildirim ile ilgili belediyeye bildirerek aynı süre içinde ödemesi gerekmektedir. Tahsil edilen vergi ve gecikme zammının %20'sini ise münhasıran çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere büyükşehir belediyesinin hesabına tahsilatı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar aktarmalıdır. Büyükşehir belediye sınırları içinde bulunan belediyelerin kendileri tarafından tahsil edilen çevre temizlik vergisinin ise %20'si aynı esaslar çerçevesinde büyükşehir belediyelerine aktarılması gerekmektedir.

2464 sayılı Kanun'a göre belediyeler yukarıda sayılan gelir kalemleri dışında, işgal harcı, kayıt suret harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, altyapı kazı izni harcı, işyeri açma izni harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı, esnaf muafılığı belgesi harcı ve imar ile ilgili parselasyon harcı, ifraz ve tevhit harcı, plan ve proje tasdik harcı, zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı, yapı kullanma izni harcı ile toptancı hali resmi yer almaktadırlar.

2.5.2.13. Borçlanma Yoluyla Elde Edilen Gelirler

Borçlanma, gerekli görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi için giderlerin gelirler ile karşılanamaması durumlarında finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla yapılmaktadır (Doğan ve Baş 2013: 295). Borçlanma alternatif bir finansman kaynağı

olup her zaman başvurulacak bir yöntem değildir. Belediyelerin hizmet alanları büyüdükçe yapacağı yatırımlar ve dolayısıyla harcamaları artmakta, kaynak arayışına başlamaktadırlar. Bu kaynak ihtiyacı sebebiyle büyükşehir belediyeleri de ihtiyaçlarını karşılamak için kanunla kendilerine verilen yetkiler ve koyulan sınırlar çerçevesinde borçlanabilmektedirler.

Belediyelerin borçlanmalarına ilişkin hükümler Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesinde düzenlenmiş olup belediyelerin belli şartlarla dış ve iç borçlanma yapabilecekleri ve tahvil ihracında bulunabilecekleri ifade edilmiştir.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesine göre dış borçlanma, dış finansman sağlayan yabancı ülkeler, ülkelerce oluşturulan birlikler, resmi finansman fonları, uluslararası ve bölgesel kuruluşlar ile uluslararası sermaye ve finansman piyasalarında faaliyet gösteren yatırım bankaları da dahil olmak üzere bankalar, satıcı veya alıcı kredisi sağlayan kuruluşlar ile firmalardan yapılan borçlanmalardır.

Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesinde dış borçlanma “4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde sadece belediyenin yatırım programında yer alan projelerinin finansmanı amacıyla yapılabilir” denilerek kısıtlamaya gidilmiştir.

4749 sayılı Kanun'un 7'inci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti adına herhangi bir dış finansman kaynağından Devlet dış borcu sağlamaya ve mali koşulları da dahil olmak üzere şartlarını tespit etmeye ve bu şartlar çerçevesinde mali yükümlülük altına girmeye Hazine ve Maliye Bakanı yetkilidir.

4749 sayılı Kanun'un 8'inci maddesine göre, büyükşehir belediyeleri ve kendilerine ait tüzel kişilerin ve/veya kendilerine bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar ile kendilerinin ve/veya kendilerine ait tüzel kişilerle kendilerine bağlı tüzel kişiliği haiz kuruluşların sermayesinin yarısından fazlasına sahip olduğu özel idare şirketleri ile belediye iktisadi kuruluşlarının, dış finansman

kaynağından Hazine garantisi altında sağladıkları dış finansman imkanlarına ilişkin her türlü yükümlülüklerden ve bu yükümlülüklerin aksatılması neticesinde doğmuş olan ve doğabilecek Hazine alacaklarının geri ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar.

Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesine göre belediyelerin tahvil ihracı da yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için 4749 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapılabilir. Genel yönetim kapsamındaki mahalli idareler ile bağlı kuruluşları ve iktisadi teşebbüslerinin yurtiçi piyasalarda yapacakları tahvil ihraçları Hazine ve Maliye Bakanlığının iznine tabi olup bu iznin verilmesi Hazine garantisi sağlandığı anlamına gelmemektedir.

İç borçlanma, yurtiçinde bulunan bankalar ve finans kuruluşları ile İller Bankasından yapılan borçlanmalardır. Belediyelerin 5393 sayılı Kanun'da hangi harcamalar için dış borçlanma yapılabileceği net olarak belirtilmişken, iç borçlanma ile ilgili olarak herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir. Dolayısıyla belediyeler, cari ve yatırım harcamalarının finansmanı için iç borçlanma yapılabileceklerdir. Burada önemli bir husus, iç borçlanma hangi amaç için yapılmışsa o amaç için kullanılmalıdır. Zira belediyelerin, görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak amacıyla borçlanma yapabileceği ve tahvil ihraç edebileceği Kanun ile düzenlenmiştir (Matur, 2011:52).

6107 sayılı İller Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanunu'nda İller Bankasının amacı, il özel idareleri, belediyeler ve bağlı kuruluşları ile münhasıran bunların üye oldukları mahalli idare birliklerinin finansman ihtiyacını karşılamak, bu idarelerin sınırları içinde yaşayan halkın mahalli müşterek hizmetlerine ilişkin projeler geliştirmek, bu idarelere danışmanlık hizmeti vermek ve teknik mahiyetteki kentsel projeler ile alt ve üstyapı işlerinin yapılmasına yardımcı olmak ve her türlü kalkınma ve yatırım bankacılığı işlevlerini yerine getirmektir. Banka, bu amacını gerçekleştirmek için ortağı olan il özel idareleri ve belediyelere kısa, orta ve uzun vadeli her türlü nakdi ve gayri nakdi kredi açabilir. Ancak İller Bankasından kredi talebinde bulunan belediye, ödeme planını bankaya sunmak zorundadır. İller Bankası hazırlanan geri ödeme planını yeterli görmediği belediyenin kredi isteklerini reddedebilir.

5393 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde belediyelerin İller Bankası dışında başka bankalardan borçlanmasını kısıtlayan bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla belediyeler, Kanun'un 68'inci maddesinin (d) ve (e) bentlerinde belirtilen şartlara uymak koşuluyla kamu ve özel bankalardan da iç borçlanma yoluna gidebileceklerdir. Belediyeler, İller Bankası dışında diğer bankalardan borçlanma yoluna giderken, bu bankaların sunduğu kredi şartlarının İller Bankasının sunduğu şartlardan daha iyi veya aynı olması gerektiğini düşünmeleri gerekmektedir. Kredi şartlarının uygunluğu sadece faiz oranı olmayıp, teminat, vade gibi unsurların da birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir (Güngör 2008: 12).

Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesinin (e) bendinde belediyelerin iç borçlanmaya gidebilmesi usulü açıklanmıştır. Buna göre, *“Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; yüzde onunu geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının onayı ile yapabilir”* hükmüne yer verilmiştir.

Belediyelere sınırsız bir borçlanma yetkisi verilmemiş olup Kanun'un 68'inci maddesinin (d) bendinde *“Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır”* denilerek bir sınırlama getirilmiştir.

Borçlanma ile ilgili aynı Kanun'un 68'inci maddesinin (f) bendindeki; *“Belediyelerin ileri teknoloji ve büyük tutarda maddî kaynak gerektiren alt yapı yatırımlarında Cumhurbaşkanınca kabul edilen projeleri için yapılacak borçlanmalar (d) bendindeki miktarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dış kaynak gerektiren projelerde Hazine Müsteşarlığının görüşü alınır”* hükmü ile bir istisnaya yer verilmiştir.

Bununla birlikte borçlanma ile ilgili usul ve esaslara aykırı olarak hareket eden belediye yetkilileri hakkında, fiilleri daha ağır bir cezayı gerektirmeyen durumlarda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun görevi kötüye kullanmaya ilişkin hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir.

2.5.2.14. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Paylar

Belediyelerin en önemli gelir kaynağı, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylardır. Genel bütçe vergi gelirlerinden ne miktarda pay ayrılacağına ilişkin esas ve usuller 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca belediyelere verilecek pay, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamından, vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamının %1,50'si büyükşehir dışındaki belediyelere, %4,50'si büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerine ayrılmaktadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hariç olmak üzere, büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamının %6'sı ile genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerine ayrılan payların %30'u büyükşehir belediye payı olarak dikkate alınmaktadır.

Cumhurbaşkanı, bu oranları iki katına kadar artırmaya veya kanuni haddine kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Paylar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından aylık olarak hesaplanmaktadır. Belediye paylarının tahsisinde, belediye ve il nüfusları ile gelişmişlik endeksleri ve yüzölçümleri esas alınmaktadır.

Belediye paylarının %80'lik kısmı belediyelerin nüfusuna ve %20'lik kısmı gelişmişlik endeksine göre; büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerinin paylarının ise %30'luk büyükşehir belediyesi payı ayrıldıktan sonra kalan miktarının %90'lık kısmı ilçelerin nüfusuna, %10'luk kısmı ilçelerin yüzölçümüne göre, İller Bankası tarafından

müteakip ayın en geç onuncu günü mesai saati sonuna kadar belediyelere dağıtılmaktadır.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu uyarınca su ve kanalizasyon idarelerinin hizmet alanındaki büyükşehir ilçe belediyelerinin, İller Bankasınca 5779 sayılı Kanun gereğince nüfus esasına göre dağıtılan paylarından su ve kanalizasyon idareleri için %10 oranında pay ayrılması gerekmektedir.

Büyükşehir belediyelerine dağıtılacak olan %6'lık payın ise %60'ı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından doğrudan ilgili büyükşehir belediyesi hesabına aktarılması gerekmektedir. Kalan %40'lık kısmının %70'i nüfusa, %30'u yüzölçümü esasına göre büyükşehir belediyeleri arasında dağıtılmaktadır.

2.5.3. Büyükşehir Belediyelerinin Giderleri

Belediyelerin giderleri, üstlendiği görev ve sorumlulukları yerine getirmek amacıyla yaptığı harcamalar ile bu amaçla görev yapan teşkilatlarına ve personeline yapılan harcamalardan oluşmaktadır. Büyükşehir belediyelerinin giderleri 5216 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesinde;

- a) *Belediye hizmet binaları ve tesislerin temini, bakım ve onarımı için yapılan giderler.*
- b) *Belediye personeline ve belediyenin seçilmiş organlarının üyelerine ödenen maaş, ücret, ödenek, huzur hakkı, yolluklar, hizmete ilişkin eğitim ile diğer giderler.*
- c) *İlçe belediyeleri ile bağlı kuruluşlara yapacakları yardımlar ve ortak proje giderleri.*
- d) *Her türlü alt yapı, yapım, onarım ve bakım giderleri.*
- e) *Belediye zabıta ve itfaiye hizmetleri ile diğer görev ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılacak giderler.*
- f) *Vergi, resim, harç, katılma payı, hizmet karşılığı alınacak ücretler ve diğer gelirlerin takip ve tahsili için yapılacak giderler.*

- g) *Belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve birliklerle ilgili ortaklık payı ile üyelik aidatı giderleri.*
- h) *Mezarlıkların tesisi, korunması ve bakımına ilişkin giderler.*
- i) *Faiz, borçlanmaya ilişkin diğer ödemeler ve sigorta giderleri.*
- j) *Dar gelirlili, yoksul, muhtaç ve kimsesizler ile engellilere yapılacak sosyal hizmet ve yardımlar.*
- k) *Dava takip ve icra giderleri.*
- l) *Temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri.*
- m) *Avukatlık, danışmanlık ve denetim ödemeleri.*
- n) *Bu Kanunda büyükşehir belediyesine verilen görevlerle sınırlı olarak, yurt içi ve yurt dışı kamu ve özel kuruluşlar ve sivil toplum örgütleriyle birlikte yapılan ortak hizmetler ve diğer proje giderleri.*
- o) *Spor, sosyal, kültürel ve bilimsel etkinlikler için yapılan giderler.*
- p) *Büyükşehir belediye hizmetleriyle ilgili olarak yapılan kamuoyu yoklaması ve araştırması giderleri.*
- r) *Kanunla verilen görevler ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılan diğer giderler” şeklinde sayılmıştır.*

Ülkemizde, büyükşehir belediyelerimizin giderlerinin önemli bir bölümünü yatırım ve transfer harcamaları oluşturmaktadır. Bunun da nedeni, büyükşehir belediyelerimizin, sorumluluk alanlarının çok geniş olması ve yol, köprü, kaldırım gibi temel altyapı hizmetleri için önemli miktarda harcamalar yapması olup bu harcamaların finansmanı için de borçlanma yoluna sıklıkla gitmesidir (Ulusoy ve Akdemir 2014: 344-345).

III. BÖLÜM

3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN DENETİMİNDE SAYIŞTAY

3.1. Denetim Kavramı

Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunulmasını esas alan sistematik bir süreçtir (Alptürk 2008: 3).

Türk Dil Kurumu, denetim kavramının isim halini “denetleme” olarak ifade etmiştir ve onu da “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” şeklinde tanımlamıştır.

Türk kamu yönetiminde de denetleme faaliyeti ile ilgili olarak denetim, teftiş, kontrol, inceleme, soruşturma, murakabe, tetkik, tahkik, araştırma, bakı gibi pek çok kavram kullanılmaktadır. Bunların bazılarının, içerdikleri muhtelif farklılıklara rağmen, çoğu kez aynı anlama gelecek şekilde birbirleri yerine kullanıldıkları dikkati çekmektedir (Batmaz 2015: 7). Etimolojik ve analogik temeli ne olursa olsun, denetimde amaçlanan; verilen veya verilecek kararlarda tutarlılığı sağlamak, denetime tabi süje açısından mevcut duruma kıyasla daha iyi ve yararlı olanı ortaya çıkarmak, uygulamalardaki olumsuzlukları ve farklılıkları gidermektir (Falay 1997: 18).

Sanayi Devriminden önce denetim, bir uzmanlık alanı olarak görülme de tarihi kaynaklar eski çağlarda da mali verilerin güvenilirliğini sağlamada denetimden faydalandığını göstermektedir. Denetimin tarihsel köklerinin M.Ö. 3000 yıllarına,

Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır. Nitekim eski ağ medeniyetlerinde denetim, kamu gevlilerinin yöneticilere karşı sorumluluğunu sağlamak ve kötü uygulamalarını önlemek için kral tarafından atanan denetçiler tarafından yrtlmştir (Avcı 2012: 5).

Sanayi Devriminden sonra siyasal, toplumsal ve hukuki alanlarda dönüşümler yaşandığı gibi denetim alanında da dönüşüm yaşanmıştır. Bu dönüşüm, denetim anlayışını; kamu yönetimini hesap verebilir ve saydam hale getirme amaçlarıyla yeniden şekillendirmiştir (Avcı 2012: 7).

Yeni denetim anlayışı ile birlikte etkinlik ve verimlilik arayışına da girilen süreçte kurumsal düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Kamu hizmetlerinin birimler arasında rasyonel bir biçimde dağıtılması, yeni hizmet alanları için yeni birimlerle birlikte, düzenleyici ve denetleyici örgütlerin oluşturulması ve reform çalışmalarını yönlendirme ve izleme birimlerinin kurulması buna örnek olarak gösterilebilir (Tutum 1995: 138).

Ülkemizde, Anayasa'nın 125'inci maddesinin "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" hükmü ile yargısal denetim, 160'ıncı maddesindeki "*Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir*" hükmü ile de Sayıştay denetimi düzenlenmiştir.

Bunun yanında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması ile hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe sokulmuştur. Bu yönetim anlayışında denetim kavramı, tek başına tanımlanmış bir kavram olarak değil de denetim ve kontrol kavramları olarak; iç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim ve dış denetim şeklinde tanımlanarak ele alınmaktadır. Bu durumda denetim ve kontrol kavramları birbiri içine girmiş bulunmaktadır (nder 2008: 6).

Ancak Türkiye’de kamu yönetimi denetim sistemini sınıflandırmak istediğimizde kamu yönetiminde denetimi yapanın denetlenen kurum ya da kuruluşa bağı bakımından iç denetim ve dış denetim şeklinde gruplandırmak mümkündür. 5018 sayılı Kanun’un 63’üncü maddesinde iç denetim; “*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu Kanun’un 68’inci maddesinde ise dış denetim; “*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması*” şeklinde tarif edilmiştir.

3.2. Sayıştay Denetimi ve Amacı

Hukuk devletinin temel kurumlarından biri olan Sayıştaylar bütçe hakkının tesis edilmesinde ve kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında önemli rol oynamaktadırlar. Türk Sayıştayı yargı yetkisiyle donatılmış yüksek denetim kurumlarından olup kökleri Osmanlı öncesi Türk Devletlerine kadar uzanmaktadır.

Osmanlı öncesi Türk Devletlerinde gelir ve giderlerin denetimi Divan-ı İşraf, İşraf-ı Memalik veya Müşrif-i Memalik olarak adlandırılmış kurumlar tarafından yapılmıştır. Osmanlı Devletinde ise 16’ncı yüzyıldan Maliye Nezaretinin kuruluşuna kadar geçen süre içinde Başbaki Kulluğu tarafından mali denetim görevi yerine getirilmiştir (Akgündüz 1997: 10-19). 1839 yılında başlayan ıslahat çabalarının toplumda meydana getirdiği kurumsallaşma gereksinimlerinin bir sonucu olarak mali konuların düzenlenmesi, gelirden fazla harcama yapılmaması ve harcamaların yılsonlarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunun sağlanması için her devlette olduğu gibi hesapların bir yüce mahkeme tarafından incelenmesi gereğinden hareketle reisliğine Ahmet Vefik Paşanın getirildiği Divan-ı Muhasebat, 29 Mayıs 1862 tarihinde kurulmuştur (Akgündüz 1997:70). 1876 yılında çıkarılan Kanun-u

Esasi ile Divan-ı Muhasebat anayasal bir kuruluş haline getirilmiştir. 1924 Teşkilât-ı Esasiye Kanunu, 1961 ve 1982 Anayasalarında da Sayıştay anayasal kimliğiyle günümüze kadar varlığını sürdürmüştür.

1982 Anayasası'nda "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmın, "Yargı" başlıklı üçüncü bölümünün 160'ıncı maddesinde; "*Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.*

... Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre Sayıştay, yasama ve yürütmeden bağımsız olarak yüksek denetim ve yargılama görevi icra eden anayasal bir yargı organıdır. Anayasa'nın, yüksek mahkemeler arasında saymamakla birlikte, Sayıştaya yargı bölümünde yer vermesinin nedeni ise ağırlığını mali denetimin oluşturduğu çalışmalarının yargısal yönlerinin de bulunmasıdır (Sabuncu 1997:206). Sayıştay kesin hükme bağlama görevini, diğer bir ifadeyle yargı işlevini doğrudan Anayasa tarafından kendisine verilen bir görev olarak ve bağımsız bir mahkeme kimliğiyle yerine getirir. Buna karşılık, denetleme ve inceleme görevlerini TBMM adına gerçekleştirir (Kaneti 1990: 10).

Bu anlamda, Sayıştay iki fonksiyonu olan bir Anayasal kurumdur. Sayıştay, TBMM adına kamu kaynaklarının denetlenmesi ve raporlanması fonksiyonu yönüyle bir yüksek denetleme kurumu; hesapların kesin hükme bağlanması fonksiyonu yönüyle de bir hesap mahkemesidir (Akyel 2015:5). Sayıştayın Anayasal olarak sahip olduğu denetleme, inceleme ve hükme bağlama görevleri dışında kanunlarla da belirlenmiş ikincil görevleri bulunmaktadır.

19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda Sayıştayın görevleri;

- “a) Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar,*
- b) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları yargılama yoluyla kesin hükme bağlar,*
- c) Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar,*
- d) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yapar,*
- e) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında istişari görüş bildirir” şeklinde ifade edilmiştir.*

Bu itibarla Sayıştayın Anayasal olarak sahip olduğu asli işlevlerinin yanında danışma, görüş bildirme ve diğer işlevleri de ikincil olarak bulunmaktadır (Akyel 2016: 123).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35'inci maddesine göre denetim; *“kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Yapılacak Sayıştay denetiminin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun, bağımsız ve tarafsız olarak yürütüleceği ifade edilmiştir.

Yasama organı adına yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay tarafından yapılan ve *“yüksek denetim”* şeklinde de ifade edilen dış denetimin (Coşkun ve Karabeyli 2010: 92) amacı, 6085 sayılı Kanun'da belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 34'üncü maddesine göre denetim;

- “a) Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,*

- b) *Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,*
- c) *Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,*
- ç) *Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması” amacıyla gerçekleştirilir.*

Denetimin amacı kamuoyunu bilgilendirmektir. Kamuoyunu bilgilendirmek için de parlamentonun hükümete devrettiği harcama yetkisinin denetlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte denetimin diğer amaçları, kamu kaynakları kullanımı ve hizmet üretiminde etkinlik ve verimliliği sağlamak, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleşmesini yaygınlaştırmaktır.

3.3. Sayıştayın Denetim Alanı

Fiedler (1998)’e göre, yüksek denetimin Magna Carta’sı olarak kabul edilen 1977 tarihli Lima Deklarasyonu’nda; tüm kamu mali yönetiminin yüksek denetime tabi tutulması gerektiğine, mali yönetimin ulusal bütçe dışında kalan kısımlarının da bu denetimden muaf tutulmadığına işaret edilmektedir. Bu çerçevede tüm kamu yönetiminin yüksek denetime tabi tutulmasının yanında özel hukuk kapsamında yapılan yatırımlarda devlet katkısı söz konusuysa bu alanların; kamu fonundan aktarılan mali yardımların kullanımının ve bu mali yardımdan faydalanan kurumların mali yönetiminin; belli şartlar altında da üye ülkeler tarafından finanse edilen uluslararası kuruluşların yüksek denetime dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Türk Sayıştayının ise denetim alanının sınırları temel olarak Anayasa’da ve 5018 sayılı Kanun’da ifade edildikten sonra 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 4’üncü maddesinde ifade edilmiştir. Anılan maddeye göre Sayıştayın denetim alanı aşağıdaki gibidir:

- “a) *Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile*

kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

- b) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,*
- c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,*
- ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini,*

denetler.

- (a) ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.*

- (2) Sayıştay; yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler.*

- (3) 2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 2 nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.”*

Bu maddeye göre, Sayıştayın denetim alanında ilk grupta, merkezi yönetim bütçesindeki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı

kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıkları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç diğer kamu idareleri yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde merkezi yönetim bütçesi, *“Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur”* şeklinde ifade edilmiştir. Merkezden yönetim, kamu hizmetlerinde birlik ve bütünlüğü sağlamak amacıyla söz konusu hizmetlere ilişkin karar ve faaliyetlerin merkezi hükümet ve onun hiyerarşik yapısı içinde yer alan kuruluşlarca yapılması demektir (Şan 2006: 4). Merkezden yönetim, bakanlıklar şeklinde hizmet kollarına ayrılır fakat bu bakanlıkların ve merkezi idaredeki diğer birimlerin tüzel kişilikleri olmayıp, Devlet tüzel kişiliğini temsil eder ve onun adına yetki kullanırlar (Gözübüyük 2013: 95). Söz konusu Kanun'un (I) sayılı cetvelinde bahsi geçen idareler, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri olup Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıklar ve yardımcı kuruluşlardan meydana gelirken taşra teşkilatı da bunların il, ilçe ve bölge teşkilatlarından oluşmaktadır. (II) sayılı cetvelde, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ile Karayolları Genel Müdürlüğü, Türk Tarih Kurumu, Türk Dil Kurumu gibi özel bütçeli idareler yer almaktadır. Özel bütçe, 5018 sayılı Kanun'da, *“Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenen her bir kamu idaresinin bütçesidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Bahsi geçen (III) sayılı cetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar sayılmıştır. Sayıştayın denetim alanı içerisinde 5018 sayılı Kanun'a ekli (IV) sayılı cetveldeki Sosyal Güvenlik Kurumu ile Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü de bulunmaktadır.

Anayasa'da mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetiminin ve kesin hükme bağlanmasının Sayıştay tarafından yapılacağı ve 6085 sayılı Kanun'da da mahalli idarelerin Sayıştayın denetim alanı içerisinde olduğu belirtilmiştir. 5018 sayılı Kanun'a göre mahalli idareler, *“Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri”* ifade eder. Bu bağlamda büyükşehir belediyeleri, il belediyeleri, ilçe belediyeleri, il özel idareleri ve bunlara bağlı veya

bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler Sayıştayın denetim alanı içerisine girmektedirler. Köyler ise 5018 sayılı Kanun'da mahalli idareler tanımı içerisinde yer almadığından Sayıştayın denetim alanına girmemektedirler.

6085 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin (a) ve (b) bentlerinde, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıkları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç diğer kamu idareleri ve merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerine, sosyal güvenlik kurumlarına, mahalli idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri de Sayıştayın denetim alanı içerisinde sayılmıştır. Ancak bu kapsama giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının Sayıştay denetimi, Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimler sonucunda düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan raporlar esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştayın denetim alanına, kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımı ve kamu idarelerinin bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetleri girmektedir. Sayıştay; yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler.

Son olarak 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesine göre;

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

Mahalli idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar (...) (2) bu Kanunla konulan denetime tabi değildirler.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kamu İktisadi Teşebbüsü sayılmaz. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ile (...) (2) bu Kanunla konulan denetime tabi değildir. Sözü geçen bankaların Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi Anayasanın 162 nci maddesinde söz konusu milli bütçenin incelenmesi yoluyla yapılır” denilerek kapsama giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının TBMM adına denetlenmesi Sayıştay tarafından yapılır.

Sayıştayın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası üzerindeki denetim yetkisi ise Sayıştay Kanunu’nun 81’inci maddesi ile sınırlandırılmış ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu’nun 4’üncü maddesinde sayılan temel görev ve yetkileri dışında kalan faaliyetler ile ilgili hesap ve işlemleri olarak belirlenmiştir.

Bunlara ek olarak Sayıştay, Anayasa’nın “Siyasi partilerin uyacakları esaslar” başlıklı 69’uncu maddesi uyarınca; *“Siyasi partilerin gelir ve giderlerinin amaçlarına uygun olması gereklidir. Bu kuralın uygulanması kanunla düzenlenir. Anayasa Mahkemesince siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunun tespiti, bu hususun denetim yöntemleri ve aykırılık halinde uygulanacak yaptırımlar kanunda gösterilir. Anayasa Mahkemesi, bu denetim görevini yerine getirirken Sayıştaydan yardım sağlar”* hükmüne yer verilerek Anayasa Mahkemesine verilen denetim görevinde gerekli desteği sağlamaktadır.

3.4. Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Sayıştay denetiminin kapsamı düzenlilik ve performans denetiminden oluşmaktadır.

3.4.1. Düzenlilik Denetimi

Harcama sonrası denetime ilişkin olan düzenlilik denetimine literatürde tasdik denetimi, geleneksel denetim, klasik denetim, uygunluk denetimi veya mali denetim de denilmektedir (Coşkun ve Karabeyli, 2010: 89). Günümüzde modern denetim türleri geliştirilmiş olsa da kamu sektöründe yapılacak denetimin ilk ayağını düzenlilik denetimi oluşturmaktadır.

Düzenlilik denetimi 6085 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde; "*Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsayacak şekilde yapılır*" şeklinde ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 36'ncı maddesinde de düzenlilik denetiminin;

- "a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,*
- b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,*
- c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi"* suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Bu bağlamda düzenlilik denetimi, hesap verme sorumluluğu olan ve Sayıştay denetimi alanına giren kamu kurumlarının mali kayıtlarının incelenmesini, değerlendirilmesini ve mali tablolara ilişkin görüş bildirilmesini de içeren mali sorumluluk tasdiki; bir bütün olarak kamu yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun tasdiki; yürürlükteki mevzuata ve düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere mali sistemin ve işlemlerin denetimi; iç kontrol

ve iç denetim faaliyetlerinin denetimi ve Sayıştayın açıklanmasını gerekli gördüğü denetimden kaynaklanan veya denetimle ilgili diğer konuların raporlanması olarak ifade edilebilir (ISSAI-100/38.md.: 129-130).

Düzenlilik denetimi bünyesinde, mali denetimi ve uygunluk denetimini barındırmaktadır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), düzenlilik denetimini, devlet denetiminin önemli bir parçası olarak kabul ederken, “*Düzenlilik denetimleri yürütülürken, ele alınan konuların mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda bir test yapılmalıdır*” demek suretiyle mali denetimle uygunluk denetimi arasında tamamlayıcılığı ortaya koymuştur (ISSAI-300/0.3.md./d: 151).

Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar mali denetimi; gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin yürütülecek çalışmalar ise uygunluk denetimini içermektedir.

Bunun yanında düzenlilik denetimi Sayıştayın yargılama fonksiyonunu da desteklemektedir. Zira bu denetim sonunda kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde buna ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenmektedir.

3.4.1.1. Mali Denetim

Dar anlamda muhasebe denetimi olarak adlandırılan mali denetim, 6085 sayılı Kanun'da; “*Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi*” şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre yapılacak olan mali denetim, kamu idarelerinin hesap ve işlemleriyle yılsonu mali rapor ve tablolarının doğruluğu hakkında görüş bildirilmesini ve mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini kapsar.

Geleneksel denetim olarak da nitelendirilen bu denetim tarzı, günümüzde hemen hemen bütün Sayıştaylarda devam etmektedir. Ancak zamanla geleneksel denetimin kapsamı genişlemiş, metot ve teknikleri yenilenmiş ve kamu kurumlarının mali tabloları denetimi sonucu hazırlanan raporlar yayınlanmaya başlanmıştır (Mutluer, Öner ve Coşkun 2015: 111)

Mali denetim; kayıt nizamı, mali raporların güvenilirliği ve mali analiz olmak üzere üç aşamada gerçekleşmektedir (Taytak ve Bahtiyar 2015: 272).

Muhasebe düzenliliği ya da kayıt nizamı olan ilk aşama; muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sistematik bir kayıt ve belge düzeninin varlığının araştırılmasıdır. 5018 sayılı Kanuna göre bu işlemlerin gerçekleştirilmesinden muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır (Bayar 2008: 4).

Mali denetimin ikinci aşaması, mali tablo ve raporların, muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanıp hazırlanmadığının ve kamu idaresinin mali durumunun doğru, açık ve samimi bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının araştırılmasıdır (Bayar 2005: 68).

Mali denetimin üçüncü aşaması ise kamu idaresinin mali tablo ve raporlarda yansıyan görünümünün irdelenmesi ve yorumlanmasıdır (Bayar 2005:68). Mali denetim faaliyeti sonucunda, kamu idaresinin bütünü hakkında bilgi sahibi olunacak ve kurumsal düzeyde hataların tespit edilmesi mümkün olacaktır (Ceylan 2010: 113).

3.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Hukuk devletinde kişi ve kurumlar kanunların üstünde olamayacağından, kişi ve kurumlar tarafından yapılan faaliyetlerin de hukuka uygunluk açısından denetlenmesi son derece doğaldır (Er 2008: 40). Uygunluk denetimi, hukuk devletlerinde, yasamadan gelir toplama ve harcama yetkisi alan yürütmenin faaliyetlerinin, bütçe kanunu başta olmak üzere mevzuata uygunluğunun denetlenmesini sağlar (Doğanyığıt 1993: 34). 6085 sayılı Kanun'a göre uygunluk denetimi; "*Kamu idarelerinin gelir, gider ve*

mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi” ifade etmektedir.

Sayıştay Kanunu, düzenlilik denetimini, mali denetim ve uygunluk denetim şeklinde ikiye ayırsa da, esasında bu iki denetim türü iç içe geçmiş vaziyettedir. Şöyle ki; mali denetim esnasında mali tablolarda yer alan verilerin doğru olmasının yanında hukuka uygun olup olmadığı veya hukuka uygun verilerin tablolara düzgün yansıtıp yansımadağı da kontrol edilir (Altıntaş ve Türkyener 2012: 245). Bunun yanında uygunluk denetimi, mali denetimden bağımsız olarak da yürütülebilmektedir. Mali denetimden bağımsız yürütülecek uygunluk denetimi bir ya da birden fazla kamu idaresinde seçilmiş belirli bir konu ya da konuların, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu açısından incelenmesidir. Bu tür bir uygunluk denetiminin konusu, belirli bir harcama, gelir ya da mal işlemi olabileceği gibi belirli bir proje ya da faaliyet de olabilir. Sayıştaya TBMM’den gelen inceleme talepleri de bu kapsamda değerlendirilir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 7-8).

Mali denetimle ilişkisi çerçevesinde uygunluk denetiminin kapsamı; mali işlemlerden başlayarak, hesap ve mali tabloları yansıtan diğer işlemlere kadar uzanmaktadır. Mali tablo ve hesapların hukuka uygunluğu tespit edildikten sonra, kamu faaliyetlerinin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu da performans denetimiyle incelenebilir hale gelmektedir. Nitekim uygunluk denetiminin performans denetimi açısından önemi INTOSAI Denetim Standartları Rehberinde; *“Performans denetimlerinin yürütülmesinde; denetim amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli görüldüğünde mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılmalıdır”* denilmek suretiyle ortaya konmuştur (ISSAI-300/0.3.md./d: 151)

3.4.2. Performans Denetimi

Hesap verme sorumluluğunun gelişmesinde önemli bir role sahip olan performans denetimi, tekrarlanmayan bir temelde gerçekleştirilen bağımsız bir faaliyettir. Niteliği itibariyle, düzenlilik denetimine göre daha kapsamlı, yoruma ve yargıya açık olan bir denetimdir. Düzenlilik denetimi göreceli olarak daha önceden

belirlenmiş standartlarla uygulanma eğilimindeyken performans denetimi konu, denetim hedefleri, metotları ve kanaatlerine bağlı olarak daha esnek bir yapıya sahiptir (Karabeyli ve Coşkun 2010: 88).

Literatürde performans denetimine ilişkin çeşitli tanımlar yapılmıştır. Performans denetimi, genel olarak kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadıklarının tespitine yönelik olan bir denetim türü olarak ele alınmıştır. Sayıştay Kanunu'nda ise performans denetimi "*Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*" şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere performans denetiminin temelini idarelerin üreteceği performans bilgisi oluşturmaktadır. Performans bilgisi; devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgiler olup stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ile şekillenmektedir. Sayıştay, performans denetimini, idarelerce stratejik plan ve performans programlarında belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirir (Pehlivan 2016: 260).

Performans Denetim Rehberine göre stratejik plan, "*Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plandır*"; performans raporu, "*Bir kamu idaresinin program dönemine ilişkin performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetleri ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren programdır*"; faaliyet raporu ise "*Kamu idaresinin yılsonu faaliyet sonuçlarını gösteren; mali bilgiler başlığı altında kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülüklerine, temel mali tablolara; performans bilgisi başlığı altında ise idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumuna ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilen raporlardır*" şeklinde tanımlanmıştır.

Performans Denetim Rehberine göre Sayıştay, kamu idaresinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu bağlamında performans bilgisini denetlerken üç temel hedefi esas alır. Bunlar;

- “- *Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak,*
- *Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,*
- *Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek”* şeklinde ifade edilmektedir.

İdarelerin performans bilgisinin incelenmesi sonucu ortaya çıkan bulgular performans denetimi aracılığıyla raporlanır. Yapılan denetimlerde, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak şekilde yerindelik denetimi yapılamaz (Performans Denetim Rehberi 2014: 5-6).

Ayrıca Sayıştay Kanunu'na göre, gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz. Bu nedenle Sayıştayın performans denetiminin sonucunda düzenleyeceği rapor, denetimi yapılan kamu idaresinin performans hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğine dair bir tespitten ibaret olacaktır (Pehlivan 2016: 260).

3.5. Sayıştay Denetimi Süreci

Denetim her aşamada bir plan ve programa göre yürütülmesi gereken bir faaliyettir. Denetimin bir plan hazırlanarak başlatılması ve o plana uygun denetim programını oluşturularak faaliyetin bu plan ve programa uygun olarak yerine getirilmesi etkin bir denetimin temel şartıdır (Akdoğan 2016: 66).

Sayıştay Kanunu, denetim sürecine ilişkin hususların, “*Kanunlar dikkate alınmak ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanmak suretiyle hazırlanacak yönetmelik, standart ve rehberlerde*” belirtileceğini ifade etmektedir. Ayrıca Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde “*Düzenlilik denetimi ile performans denetiminin birlikte planlanarak yürütülmesi esastır*” denilmektedir. Buna göre denetime ilişkin görev ve sorumluluklar ile denetim sürecinin aşamaları Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberinde ve Performans Denetim Rehberinde belirtilmiştir.

Denetim Rehberlerine göre, Başkanlıkça, denetlenecek idarelere denetim döneminin başında, denetim görevinin mahiyeti, görevli denetim ekibi ile denetim süresince denetlenen idarece alınacak denetimi kolaylaştırıcı tedbirler ve diğer yükümlülüklerle ilişkin açıklamaların yer aldığı bir yazı gönderilir.

Denetlenecek idareler, denetim konuları, uygulanacak denetim türleri, devam etmekte olan ve o yıl sonuçlanması planlanan denetim faaliyetleri ise yıllık denetim programında gösterilir. Yıllık denetim programı, TBMM'nin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, kamu idarelerinin faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, denetlenme sıklığı, geçmiş yıllar denetim sonuçları, ihbar ve şikayetler ile denetim grup başkanlıklarının görüş ve önerileri dikkate alınarak yapılacak risk analizleri doğrultusunda Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanır.

Sayıştay denetimi, denetim grup başkanlıklarınca yürütülür. Denetim grup başkanlıkları, denetim faaliyetlerini denetim grup başkanları tarafından oluşturulacak denetim ekipleri eliyle yerine getirir. Denetim ekipleri, denetlenecek konu ve kurumların özellikleri ile uzmanlık ihtiyacı dikkate alınarak oluşturulur.

Denetim süreci, denetim konusunun yapısına ve niteliğine göre farklılık gösterse de 6085 sayılı Kanuna göre planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamalarından oluşur.

3.5.1. Denetimin Planlaması

Denetimin planlanması aşaması denetim sürecinin ilk aşamasıdır. Planlama; denetlenecek her bir kamu idaresi itibariyle, denetim ekiplerince kurum tanıma faaliyetinden elde edilen bilgilerin ışığında yapılacak risk analizlerine dayanarak; denetim yaklaşımına, uygulanacak denetim prosedürleri ve kanıt toplama tekniklerine, yapılacak kontrol testleri ve denetim programlarının mahiyeti ile denetimin zamanlanmasına karar verilmesidir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 21). Planlama aşaması denetim ekibinin denetlenen kurumu tanıma faaliyeti üzerine kuruludur.

Düzenlilik Denetim Rehberi'ne göre planlama yedi aşamada gerçekleştirilir. Birinci aşama kamu idaresinin tanınmasıdır. Denetimin hedefine ulaşması bu aşamada elde edilen verilere ve bilgilere dayanır. Denetim ekibinde görevli denetçiler denetim rehberini esas alarak düzenlilik denetiminin ilk kez yapılacağı kurumlarda kurumu tanımaya yönelik detaylı çalışmalar yürütürler. İzleyen yıl denetimlerinde bu çalışmalar verilerin güncellenmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bu kapsamda, idarenin faaliyet ortamı, kurumsal verileri, mevzuatı ve benzeri kaynaklara dayalı olarak idarenin organizasyon yapısı, görev ve sorumlulukları, mali yapısı, iç kontrol, iç denetim, muhasebe ve bilişim sistemlerini tanımaya yönelik inceleme, görüşme, kontrol ve değerlendirmelere yer verilir (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018: 81). Denetlenen kurum hakkında yeterli bilgiye sahip olunması, denetimin yürütülmesi ve bu süreçte elde edilen verilerin değerlendirilmesi aşamalarında denetçiye yol gösterir.

İkinci aşama önemlilik seviyesinin belirlenmesidir. Önemlilik; mali rapor ve tablolarda yer alan hata ve noksanlara ilişkin tolerans seviyesini ifade etmektedir. Önemlilik seviyesi de kabul edilebilir hata düzeyini gösterir. Önemlilik; denetçinin, hangi hata ya da yanlışlıkların mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyip etkilemediğini belirlemede kullandığı kriter olup denetimler esnasında tespit edilen kamu zararlarına ilişkin düzenlenecek yargılamaya esas raporlar için geçerli değildir. Tespit edilen kamu zararı miktarı ne olursa olsun buna ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir. Bu anlamda kamu zararına ilişkin herhangi bir

hatanın önemsiz addedilmesi ya da göz ardı edilmesi söz konusu değildir (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018: 81).

Düzenlilik denetiminin üçüncü aşaması hesap alanlarının belirlenmesidir. Hesap alanı, benzer özellikler taşıyan, benzer tarzda işlem gören, benzer yapısal riskleri içeren ve benzer tür kontrollere tabi olan hesap ve işlem gruplarıdır. Denetçi denetimi planlarken, kurumu tanıma aşamasında elde ettiği bilgilerden yararlanarak mali tablolarda yer alan hesap ve işlemleri hesap alanını oluşturmak üzere gruplara ayırır. Bu gruplama, detaylı hesap planlarındaki hesap kodlarına göre yapılabileceği gibi konu ve/veya işlem bazında da yapılabilir. Örneğin; 10 Hazır Değerler, 11 Menkul Kıymetler gibi ana hesap grupları, 100 Kasa Hesabı, 111 Hisse Senetleri Hesabı gibi hesaplar, gelirler, maaşlar, demirbaşlar gibi konu ve işlem grupları, 03 Mal ve Hizmet Alımları, 06 Sermaye Giderleri gibi analitik bütçe sistemi kodları şeklinde gruplanabilir. Denetçi hesap alanlarını belirlerken mesleki yargısını kullanır (Düzenlik Denetim Rehberi 2014: 39).

Kamu idaresi hesabı hesap alanlarına ayrılırken hiçbir hesap ya da işlemin inceleme dışında kalmaması esas olmakla birlikte denetim için ayrılan işgücü ve zaman yetersizliği, denetlenen kamu idaresinin tüm ülke düzeyinde yaygın bir faaliyet alanına sahip olması, denetlenen kamu idaresinin tüm hesap ve işlemlerinin bir denetim yılında incelenmesine imkan vermeyecek oranda çeşitli ve çok sayıda olması gibi istisnai durumlarda ve Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunca belirlenmiş denetim öncelikleri çerçevesinde denetlenen idareden kaynaklanmayan kapsam sınırlamasına gidilebilir. Kapsam sınırlaması, belirli hesap ve işlemleri denetim dışı bırakmak şeklinde olabileceği gibi, kamu idaresi hesap ve işlemlerinin belirli bölge ya da illerde yürütülmesi şeklinde olabilir.

Dördüncü aşama, risk değerlendirmesi aşamasıdır. Risk, kurumun stratejik, mali ve operasyonel hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek, kurum açısından istenmeyen durumların gerçekleşme olasılığıdır. Risk değerlendirmesi, kurumun karşı karşıya bulunduğu yapısal riskler ile iç kontrollerin etkin kurulmaması ya da etkin çalışmaması sonucu ortaya çıkan kontrol risklerinin, kurumun faaliyetlerini ne derece

etkilediğinin ve mali rapor ve tablolarla önemli hataya yol açma olasılığının, denetçi tarafından değerlendirilmesidir. Bu anlamda risk değerlendirmesi, yapısal risk ve kontrol risklerinin değerlendirilmesinden oluşmaktadır (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 43).

Yapısal risk, denetlenen kurumun iç kontrol mekanizmasına bağlı olmaksızın, mali tabloların önemli olabilecek bir hata içermesi olasılığıdır (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 43). Kamu idaresinin hizmet birimlerinin farklı şehirlerde olması, ihale sayısının fazlalığı, organizasyon yapısı ve faaliyetlerinin karmaşıklığı gibi riskler yapısal riske örnek olarak verilebilir.

Risk değerlendirmesinin diğer ayağı olan kontrol riski ise mali tabloları etkileyebilecek önemli bir hatanın, kurumun iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi, tespit edilememesi veya düzeltilememesi olasılığıdır. Kontrol riski bir kurumun iç kontrol yapısı ile ilgilidir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 46).

Denetimin beşinci aşamasında denetim yaklaşımı belirlenir. Denetim yaklaşımı; denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması süresince denetçinin her bir hesap alanı ile ilgili kanıtları toplaması ve değerlendirmesi için yapacağı planlamanın genel adıdır. Denetim yaklaşımı, uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamını, zamanlamasını ve niteliğini gösterir. Amaç en uygun ve etkili denetim prosedürüne karar verebilmektir. Seçilen denetim yaklaşımı, denetlenen kurumla ilgi olarak elde edilen tüm bilgileri yansıtmalı, önemlilik seviyesini dikkate almalı ve risk değerlendirmesi esnasında belirlenen risk faktörlerine cevap vermelidir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 49). Bunun için kurumun iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığına yönelik kontrol testleri yapılır. Bu suretle iç kontrole güvenilip güvenilmeyeceğine yönelik bir görüşe varılmaya ve iç kontrolün etkin işlediğine yönelik güvence elde edilmeye çalışılır. Ancak bu güvence mutlak değil makul güvencedir. Nitekim denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçi mutlak güvence elde edemez (Altıntaş ve Türkyener 2012: 306).

Denetimin planlanması aşamasını tamamlamadan önceki aşama ise incelenecek işlemlerin belirlenmesi aşamasıdır. Denetçi, denetim kanıtı toplamak üzere denetlenen her bir hesap alanının denetlenme amacına yönelik olarak tüm işlemlerin seçilmesi, belirli işlemlerin seçilmesi ve denetim örnekleme yöntemlerinden biri veya birkaçı seçebilir. Hangi metot ya da metotların uygulanacağına karar verilirken, denetçi testin amaçlarına ulaşmak için kullanılan yöntemlerin yeterli uygunluktaki denetim kanıtının elde edilmesinde etkin oldukları konusunda ikna olmalıdır (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 55).

Tüm işlemlerin incelenmesi yönteminde, işlemlerin tamamı incelenir ya da analitik inceleme yapmak suretiyle hesap alanının tümü hakkında kanaat sahibi olunur. Belirli işlemlerin seçilmesi yönteminde ise denetçi seçtiği işlemleri yüzde yüz inceler ve geri kalan işlemler için uygun bir örnekleme yöntemi kullanır. Denetçi, maliyet ve zaman tasarrufu gibi nedenlerle örnekleme yöntemine de başvurulabilir. Bu durumda denetim tekniği bir hesap alanındaki işlemlerin yüzde yüzünden azına uygulanır (Ela ve Türkyener 2015: 35).

Son aşama ise denetim planlamasının tamamlanmasıdır. Bu aşamaya kadar artık kurumun faaliyet ortamı, mali yapısı, muhasebe ve bilişim sistemleri ile iç kontrol ve denetim sistemi tanınmış ve kontrol edilmiş; önemlilik seviyesi, risk oluşturan hesap alanları ve denetim yaklaşımı ile incelenecek işlemler belirlenmiştir. Denetçi bu aşamada, planlama çalışmalarından elde ettiği, denetim yaklaşımın gerekçesini ve dayanaklarını oluşturan özet bilgileri içeren bir denetim planı hazırlar. Denetim planı gerçekleştirilen planlama çalışmalarını özetleyen bir dokümandır (Ela ve Türkyener 2015: 36).

Denetim planında, kurumun faaliyet alanı, kurumla ilgili mevzuat, kurumun insan kaynakları, mali yapısı, diğer kurumlarla ilişkileri, bilişim sistemi, muhasebe sistemi, iç kontrol ortamı hakkında bilgi ile denetimin kapsamı, denetim yaklaşımı, denetim takvimi ve denetim ekibinde görevli denetçiler vb. ayrıntılı bilgiler yer almaktadır (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 68-69).

Denetim planının denetim grup başkanınca onaylanmasını takiben denetçi, denetim çalışmasına başlamadan önce her bir hesap alanına ilişkin olarak denetim çalışmasının ayrıntısını ortaya koyan denetim programı hazırlar. Denetim programı, hesap alanları ile ilgili her bir denetim hedefine ulaşmak üzere denetim kanıtı elde etmek için denetçinin uygulamak üzere seçmiş olduğu denetim prosedür ve tekniklerinin; türünü, kapsamını, uygulama zamanını ve bunların kim tarafından yürütüleceğini gösteren yazılı bir listedir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 70).

Performans Denetim Rehberi'ne göre planlama, denetim için açık ve makul hedefler belirlenmesini, gerçekçi bir denetim yaklaşımı oluşturulmasını ve kaynakların tespit edilmesini gerektirmektedir. Performans denetiminin planlama aşamasında takip edilmesi gereken beş adım vardır. Bunlar; denetim ekibinin oluşturulması, denetlenecek idareyle iletişim kurulması, denetlenecek idarenin tanınması, idarenin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilmesi ve denetim planının hazırlanmasıdır. Ancak düzenlilik denetimi ile performans denetiminin birlikte yapılması esas olduğundan bu aşamalardan ilk üçü düzenlilik denetimi ile eşanlı olarak yürütülecektir.

Düzenlilik denetimi ile birlikte tamamlanan ilk üç aşamadan sonra idarenin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilmesi aşaması gelmektedir. Genel performans yönetimi sistemi; performans bilgisinin yönetimi ve raporlanmasına ilişkin idareye ait iç politikaları, yapıları ve süreçleri ifade eder (Performans Denetim Rehberi 2014: 13).

Genel performans yönetimine ilişkin inceleme çalışması, hem kilit personelle görüşme yapılmasını, hem de denetim materyallerinin incelenmesini gerektirir. Denetlenen idare yönetiminin, veri kalitesinin önemini personele bildirdiğine, veri kalitesinin yönetimi için açık görev ve sorumluluklar tayin ettiğine ve performans bilgisini üreten sistemlerden çıkan sonuçları gözden geçirdiğine dair kanıtlar aranır (Performans Denetim Rehberi 2014: 14).

Performans denetiminin planlanmasındaki son aşamada ise denetimin ne zaman başlayacağı, ne zaman tamamlanacağı, ilgili denetçilerin sorumluluk alanları gibi hususlarda detaylı bilgi içeren bir denetim planı hazırlanır.

3.5.2. Denetimin Uygulanması

Düzenlilik denetiminde uygulama aşaması, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim planı ile plan eki denetim programlarında denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanarak verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek denetim kanıtlarının toplandığı aşamadır. Yargılamaya esas rapora konu teşkil edecek kamu zararlarının tespitine ilişkin çalışmalar da uygulama aşamasında yürütülür (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014:77).

Denetim prosedürleri, denetim kanıtı toplama yöntemleridir. Denetim prosedürleri; maddi doğrulama prosedürleri ve kontrol testlerinden oluşur. Maddi doğrulama prosedürleri, muhasebe kayıtlarının dayandığı hesap ve işlemlerin detaylı incelenmesi ile analitik inceleme süreçlerini kapsar. Kontrol testleri ise, denetlenen kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali tablolarda önemli hata oluşmasını önleyecek şekilde etkin olarak işleyip işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla test edilmeleridir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 77).

Düzenlilik denetiminin yürütülmesine ilişkin Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nde;

- “(1)Denetim ekibinde görevli denetçiler, görevli oldukları hesap alanları ile ilgili denetim programlarını uygular ve sonuçlarını belgeler; yaptıkları çalışmalara ait her türlü bilgi ve belgeyi arşivler; denetim bulgularını destekleyen yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtını çalışma kağıtları ile ilgisini kurarak sistematik şekilde belgeler. Kamu zararını ilgilendiren hususlar ile ilgili olarak sorguları hazırlar.*
- (2)Denetim sonucunda tespit edilen hatalar; mali rapor ve tablolara, mali yönetim ve iç kontrol sistemine ve uygunluğa ilişkin hatalar olmak üzere üç kategoride tasnif edilir.*
- (3)Denetim ekibi, yürütülen çalışmaların sonucunda denetlenen kurumun görüşünün alınacağı taslak denetim raporunu hazırlar.*
- (4) Denetimin yürütülmesi aşamasına ilişkin diğer hususlar denetim rehberinde gösterilir” ifadelerine yer verilmiştir.*

Düzenlilik Denetim Rehberi'nde denetimin uygulama süreci, denetim kanıtlarının elde edilmesi, denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetimin tamamlanması olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.

İlk aşama denetim kanıtlarının elde edilmesi aşamasıdır. Denetim kanıtı, denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmada, denetçi tarafından elde edilen bilgi anlamına gelir. Denetim kanıtları, mali tabloların dayandığı hesap ve işlemler ile diğer kaynaklardan elde edilmiş olan bilgileri içeren belgelerden ve muhasebe kayıtlarından elde edilir. Belli durumlarda da önceki denetçinin elde ettiği denetim kanıtları cari dönemi ilgilendiriyorsa bir denetim kanıtı olarak kabul edilebilir. Denetçi için denetim kanıtının elde edileceği en önemli kaynak mali tabloları oluşturan hesap ve işlemlere ilişkin belgelerdir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 79).

Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi aşamasında, denetim planı ve müteakiben oluşturulan denetim programında belirlenen denetim prosedürü ve tekniklerin uygulanması yoluyla yapılan inceleme ve çalışmaların sonunda elde edilen denetim sonuçları, hesap alanları, mali rapor ve tabloların bütünü itibariyle değerlendirilmektedir (Altıntaş 2011: 16). Bu aşamada denetçi, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediği, iç kontrollerin tasarımı ve etkinliği, kurumun işlem ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğu hakkında bir sonuca ulaşmak amacıyla denetimin sonuçlarını değerlendirmektedir. Bunu yaparken de bulunan hataları, tespit edilen kontrol zaafı ve yolsuzluğa işaret eden bulguları göz önünde bulundurmaktadır (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 91). Kamu zararı doğuracak hataların varlığı halinde bunlar da yargılamaya esas rapora alınmak üzere değerlendirilmektedir (Altıntaş 2011: 16).

Denetimin uygulama aşaması denetimin tamamlanması ile son bulur. Denetçi, denetim sürecini tamamladıktan sonra oluşturulan denetim görüşünün doğruluğunu güvence altına almak ilave çalışmaları yapar ve yapılan bu çalışmaların sonucunun değerlendirilmesi raporlama ile gerçekleştirilir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 98).

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'ne göre performans denetiminin uygulama aşamasında aşağıdaki hususlar değerlendirilir:

- “a) Plan, program, bütçe belgeleri ile faaliyet raporunun yasal düzenlemelerin gerektirdiği şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı,*
- b) Makro ve sektörel politika ve plan öncelikleriyle kurumsal amaç ve hedeflerin ilişkisi,*
- c) Performans hedefleri, performans göstergeleri ve faaliyetlerin uyumu,*
- ç) Performans hedefleri altında yer alan faaliyetlere hangi kaynakların sağlandığı ve bu kaynaklardan ne düzeyde harcama yapıldığı,*
- d) Performans göstergelerinin ölçümü suretiyle performans hedeflerinin ne düzeyde yerine getirildiği,*
- e) Kurumun bütçesinde kaynak olarak görülmekle birlikte doğrudan kurum tarafından yerine getirilmeyen faaliyetler”*

Denetimin uygulama aşamasına ilişkin diğer hususların ise denetim rehberinde gösterileceği belirtilmektedir.

Performans denetiminin uygulama aşaması dört temel süreçten oluşmaktadır. Bunlar; stratejik planın değerlendirilmesi, performans programının değerlendirilmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile faaliyet raporlarının değerlendirilmesidir (Performans Denetim Rehberi 2014: 17).

Stratejik planın ve performans programının değerlendirilmesi aşamalarında stratejik plan ve performans programı mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterlerine göre değerlendirilir. Stratejik plana ilişkin değerlendirme aynı stratejik plan dönemi için sadece bir defa yapılır. Stratejik plan döneminin sonunda ise stratejik planın 5 yıllık gerçekleşmesine ilişkin genel bir değerlendirme yapılır. Stratejik planda değişiklik yapılması halinde değerlendirme yeni plan için tekrar yapılır (Performans Denetim Rehberi 2014: 17-22).

Sayıştay tarafından faaliyet sonuçlarının ölçülmesi kurumların performans bilgisini üreten veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi yoluyla yapılır. Veri kayıt

sistemi bir performans hedefi veya göstergeye yönelik tüm performans bilgisinin toplandığı, analiz edildiği ve üretildiği sürecin tamamıdır. Sistem denetimini içeren bu değerlendirmenin hedefi, kamu idarelerinin raporlanan verilerde önemli bir hata olması riskini azaltmak üzere yeterli kontrol sistemleri kullanıp kullanmadığını belirlemektir. Kamu idaresinin yıl boyunca gerçekleştirdiği faaliyetleri düzenli olarak izlemesi ve hedefler temelinde performansını ölçüyor olması gerekmektedir (Performans Denetim Rehberi 2014: 28-29).

Son olarak faaliyet raporunun değerlendirilmesi de mevcudiyet, zamanlılık, sunum, tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna edicilik kriterlerine göre değerlendirilir.

3.5.3. Denetimin Raporlanması

Denetimin raporlanması aşaması, yapılan denetim çalışmasının son ürünü olan raporların elde edildiği aşamadır (Altıntaş 2011: 16). Her denetim, denetim bulgularını detaylandıran bir raporla sonlandırılır. Raporlama aşamasında, uygulama safhasında ulaşılan denetim sonuçları raporlanır.

Yürütülen bir düzenlilik denetiminin sonucunda denetim bulguları göz önüne alınarak, denetlenen kamu idaresinin bir yıllık mali işlemlerine ilişkin denetim raporu ile tespit edilen kamu zararlarına ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 103).

Düzenlilik Denetim Rehberine göre denetim raporu; *“Kurumun gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak kurulup kurulmadığı ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı konularında yapılan değerlendirmeler sonucunda; mali rapor ve tabloların denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği veya mali rapor ve*

tablolarda önemli hatalar bulunup bulunmadığı yönünde oluşturulan ve cevaplandırılmak üzere kamu idaresine gönderilen rapordur.” şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim raporu denetim ekibi tarafından taslak şeklinde hazırlanır. Taslak denetim raporunun içeriği Sayıştay Denetim Rehberinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Sayıştay Denetim Yönetmeliği uyarınca hazırlanan taslak denetim raporu ilgili kamu idaresinin görüşü alınmak üzere Başkanlığa sunulur. Taslak denetim raporu, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır. Denetim ekibi, kamu idaresinden gelen cevabı da dikkate alarak taslak raporda gerekli değişiklikleri yapar ve denetim görüşünü oluşturur. Denetim bulgularını özetleyen bir belge olan denetim raporu, bünyesinde denetime ilişkin görüşleri barındırır (Avcı 2012: 53).

Denetçi, denetlenen kurumun mali tablolarına ilişkin bir denetim görüşü oluşturmak üzere tüm denetim prosedürlerini tamamlayarak elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirir ve olumlu, olumsuz veya şartlı görüş bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınabilir. Olumlu görüş; denetlenen kamu idaresi mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı durumlarda verilen görüştür. Şartlı görüş; bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının bir bütün olarak kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı durumlarda verilen görüştür. Olumsuz görüş ise; denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmadığı durumlarda verilen görüştür. Kapsam sınırlaması nedeniyle, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunlara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunda ise denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nde performans denetiminin raporlanmasına ilişkin;

“(1) Denetim sonucunda, plan, program ve bütçe sistematığı açısından iyileştirilmesi gereken alanlar ve bu alanların iyileştirilmesi için geliştirilen öneriler denetim raporuna alınır. Bu çerçevede;

- a) Stratejik plana ilişkin konularda gelişme olup olmadığı,
- b) Stratejik plan performans programı ilişkisinin güçlendirilip güçlendirilmediği,
- c) Bir önceki raporda yer alan ve iyileştirilmesi gereken performans hedeflerinde bir iyileşme sağlanıp sağlanmadığı,
- ç) Faaliyetler ve performans göstergelerinin standartlara ve program sistematığına uygun olup olmadığı raporlanır”

hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, performans denetim raporu stratejik planın, performans programının, faaliyet raporunun ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesine ilişkin değerlendirmeler sonucu elde edilen bulguların raporlanmasıdır. Burada da hazırlanan taslak denetim raporu ilgili kamu idaresinin görüşü alınmak üzere Başkanlığa sunulur. Taslak denetim raporu, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır. Denetim ekibi, kamu idaresinden gelen cevabı da dikkate alarak taslak raporda gerekli değişiklikleri yapar. Bu raporda denetlenen idarenin performans yönetimi sisteminin başarısı hakkında yorumda bulunulur (Performans Denetim Rehberi 2014: 44).

Düzenlenen denetim raporları, Sayıştay dairelerinin de görüşleri alınmak üzere denetim grup başkanlıklarınca Başkanlığa sunulur. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının onbeşine kadar Başkanlığa iletir. Daireler, denetim raporları hakkında görüş oluştururken söz konusu raporların 6085 sayılı Kanun’da öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı ile Sayıştay Denetim Yönetmeliği’ne uygunluğu yönünden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin görüşünü Başkanlığa sunar.

Başkanlık denetim raporlarını görüşünü bildirmek üzere Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderir. Bu raporlar Dış Denetim Genel Değerlendirme raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilir.

TBMM'ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur. Raporlar kamuoyuna yazılı ve görsel iletişim araçları, internet veya basın açıklaması yolu ile duyurulabilir. Kamuoyuna duyurulan Sayıştay raporları Başkanlık internet sitesinde yayımlanır. Savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının Kanun uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporlar kamuoyuna açıklanmayacaktır.

3.5.4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Düzenlilik denetiminin ve performans denetiminin başlıca amaçlarından biri de denetim tavsiyelerinin uygulanması yoluyla kamu kurumlarının performansının artırılması ve kamuda hesap verebilirliğin sağlanmasıdır. Bu amaç, izleme faaliyeti yoluyla gerçekleşir. Denetim sonuçlarının izlenmesi, denetim raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılır (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 125; Performans Denetim Rehberi 2014: 45).

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 18'inci maddesinde izleme, konunun özelliğine göre, yeni bir denetim çalışması olarak yürütülebileceği gibi denetlenen kurumlardan, rapordaki önerilerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek amacıyla yazılı bilgi alma biçiminde de olabileceği ifade edilmekte olup izleme sonucunda tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalınan alanlar hazırlanacak raporlarda değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

3.6. Kamu Zararı

Kamu zararı kavramı mali mevzuatımıza 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. 5018 sayılı Kanun etkinlik, saydamlık, hesap verilebilirlik gibi üç önemli ilke üzerine inşa edilmiştir. Bu ilkeler aynı zamanda mali sorumluluğu

gerektirmektedir. Mali sorumluluğun bir gereği olarak 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, kötüye kullanılmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olarak hesap vermek zorundadırlar (Koçberber 2015: 56).

Hesap verilebilirlik ilkesi, kamu kaynağının elde edilmesine ve harcanmasına odaklı bir kavram olduğundan yaptırım araçlarından bir tanesi de kamu zararı olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu zararının tanımı, tespiti ve tahsili aşamaları 5018 sayılı Kanun ile belirlenmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde kamu zararı; "*Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre kamu zararının unsurları; kamu görevlilerinin varlığı; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerin bulunması; mevzuata aykırılığın kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmalleri sonucu ortaya çıkması; kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Kuluçlu 2011: 58). Sözü geçen kamu kaynağı ise Kanun'da "*Borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler*" şeklinde ifade edilmiştir.

Kanun'da kamu zararının kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edileceği hüküm altına alınmış olup kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir. Kanun sadece kamu kaynağında usulsüz azaltma yapmayı kamu zararı olarak tanımlamamış aynı zamanda kamu kaynağında artışa engel olmayı da kamu zararı olarak kabul etmiştir (Koçberber 2015: 58).

5018 sayılı Kanun kamu zararının belirlenmesinde altı esası dikkate almıştır. Ancak Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te kamu zararının belirlenmesine ilişkin;

- “a) Yapılan iş, alınan mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirtilen ya da mevzuatında öngörülen karar, onay, sözleşme ve benzeri belgelerde belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,*
- b) İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması,*
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,,*
- ç) İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması,*
- d) Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,*
- e) Görevlilere teslim edilen taşınırın zararına uğraması,*
- f) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,*
- g) Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi,*
- ğ) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması”* olarak daha fazla esasın dikkate alındığı görülmektedir. Yönetmelik'te 5018 sayılı Kanun'dan farklı olarak belirlenen düzenlemelerin dayanağı aynı Kanun'un 71'inci maddesi dışındaki maddelerinden kaynaklanmaktadır.

Bununla birlikte Kanun'da *“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. Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir”* hükmüne de yer verilmiştir.

Kamu zararının tespitine ilişkin Sayıştay tarafından yapılacak olan kesin hükme bağlama işlemi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda ve Sayıştay ikincil mevzuatında düzenlenmiştir.

Bunun yanında Sayıştay Kanunu'nun 7'nci maddesine göre kamu zararından bahsedebilmek için sorumlularla kamu zararı arasında illiyet bağının kurulması gerektiği belirtilmektedir. İlliyet bağı, mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemler ile ortaya çıkan zarar arasında neden-sonuç ilişkisine dayanılarak kurulan bağıdır (Sevinçler 2018: 67).

Sayıştay, denetim ekipleri tarafından yürütülen denetimlerde kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde bunun kesin hükme bağlanması için yargılamaya esas rapor düzenlenmesi gerekmektedir. Sayıştay denetimlerinde kamu zararı kavramının en belirleyici olduğu denetim şekli uygunluk denetimleridir. Performans denetimleri sonucu düzenlenen raporlar, 6085 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde açıkça ifade edildiği üzere hukuki ve mali bir sonuç doğurmayacaktır (Kuluçlu 2011: 64-65).

3.7. Yargılamaya Esas Rapor

Anayasa'nın 160'ncü maddesiyle Sayıştaya verilen yargılama yetkisi; *“sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak”* şeklinde belirtilmiş olup Sayıştay Kanunu'nun 2'nci maddesiyle de hesap yargılamasının; *“Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını”* ifade edeceği hüküm altına alınmıştır. Sayıştay Kanunu'nun 5'inci maddesinin (b) fıkrasında da *“sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar”* denilerek Sayıştayın yargılama fonksiyonunun denetçiler tarafından kamu zararının tespit edilmesi ile mümkün olduğu belirlenmiş olmaktadır (Şahin İpek ve Hepaksaz 2018: 4).

Düzenlilik denetimlerinde denetçi, mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediği ile iç kontrollerin tasarımı ve işletilmesinin etkinliğine ilişkin değerlendirmesi yanında kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler. Buna göre düzenlilik denetimi kapsamında yürütülen uygunluk denetiminin sonunda denetçiler tarafından Sayıştay Kanunu'nun 48'inci maddesinde belirtildiği üzere 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 yargılamaya esas rapor düzenlenir (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 115). Düzenlenen yargılamaya esas raporlar ilgili mali yılı takip eden yılın en geç Kasım ayı sonuna kadar Başkanlığa sunulur.

Yargılamaya esas raporun, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarına ilişkin hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle yapılan denetimler ya da sektör, program, proje ve konu bazında da yürütülen denetimler sırasında tespit edilen kamu zararlarına yönelik olarak düzenlenecek olması halinde mali yılsonu beklenmez (Düzenlilik Denetim Rehberi 2014: 115). Bu şekilde düzenlenen yargılamaya esas raporlar ise denetimin bitimini takip eden en geç altı ay içinde Başkanlığa sunulur.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesi uyarınca; yargılamaya esas raporlar düzenlenirken kamu zararının tespiti ile kamu görevlilerine sorumluluk yöneltmesinde mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemin varlığı, bu karar, işlem veya eylemden bir kamu zararı oluşması, bu zararın oluşmasına neden olan kamu görevlilerinin belirlenmesi ve kamu zararının, belirlenen kamu görevlilerinin mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerinden kaynaklandığına ilişkin illiyet bağının kurulması gerekmektedir.

Yargılamaya esas rapor, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda düzenlenmekle birlikte, üç bölümden oluşan raporun temelini Sayıştay denetçisi tarafından düzenlenen sorgu oluşturmaktadır. Denetim sırasında mevzuata uygun

bulunmayan karar, işlem ve eylemlerden kamu zararına yol açtığı tespit edilenlerin yer aldığı belgelerin asılları denetçi tarafından alınarak sorguya ilişkili belgeler haline dönüştürülür. Kamu zararına neden olan kamu görevlilerinin sorumlulukları belirlenerek sorgu konusu yapılır. Sorgu konusu ile ilgili gerekli durumlarda ahiz tablosuna da yer verilir. Ahiz tablosu, ilgili belgelerde sorumluluğu tespit edilenlerin, kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan ya da kendisinden gerekenden daha az tahsilat yapılan ve rücu edilecek olan gerçek ya da tüzel kişileri gösterir. Ahizler, kamu zararından sorumlu tutulmadıkları için sorgu üzerine savunma yapamazlar.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'ne göre sorgularda; kamu zararının hangi mevzuat hükümlerine aykırılık sonucu oluştuğu, kamu kaynağındaki artışa engel ya da eksilmeye neden olan durum ve kamu görevlilerinin kamu zararına yol açan karar, işlem veya eylemlerinin neler olduğu açıklanarak konu hakkında sorumluların savunmaları istenir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 45'inci maddesine göre sorgular, savunmaları alınmak üzere sorgularda adı, soyadı ve unvanı belirtilen her bir sorumluya Tebligat Kanunu hükümlerine uygun olarak tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevaplanması istenir. Sorguların tamamı, kurum üst yöneticisine ve muhasebe birimine yazılı olarak bilgi amaçlı gönderilir. Tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmaz.

Sorumluların sorgu konusu olan kamu zararı ile ilgili gerekli tahsilatları yapıp sonucu kanıtlayıcı belgeleriyle birlikte Sayıştaya bildirmeleri halinde, denetçi, raporun sonuç kısmında sadece yapılan tahsilatın ilamda gösterilmesini ister. Sorumlular, denetçi görüşüne katılmadıkları takdirde ise katılmama gerekçelerini ve bunu destekleyecek bilgi ve belgeleri savunmalarında belirtirler.

Denetçi yargılamaya esas raporun üçüncü kısmı olan sonuç kısmında savunmalarda ileri sürülen hususları karşılayacak nitelikte cevap verir. Bu kısımda denetçi, Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 46'ncı maddesine göre; gerekçeli olarak sorumlular hakkında hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna

hükmedilmesi, kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilmesi, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi ve hesap ve işlemlerin yargılamasının durdurularak hüküm dışı bırakılması hususlarından biri veya birkaçını ister. Ayrıca raporda istenecek hususlar ile ilgili olarak aykırı düşüncede olan denetçi ve grup başkanının düşüncelerine gerekçeli olarak yer verilir (Sevinçler 2018: 83).

Sayıştay Kanunu'nun 48'inci maddesine göre Başkanlığa sunulan yargılamaya esas raporlar en geç onbeş gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderilir. Sayıştay hesap yargılaması; kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını ifade eder.

Bununla birlikte Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın 3'üncü maddesine göre, yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususların hükme bağlanmasına kadar bu raporlarda yer alan konularda değişiklik yapılmasını öngören veya raporda yer almadığı halde sonradan ilişkili olduğu düşünülerek rapora alınması gerekli görülen hususlar ile yargılama yapılırken hüküm dışı bırakılan hususlar hakkında ve yargılamanın iadesine ilişkin olarak ek rapor düzenlenebilir.

Denetim ve incelemeler sırasında suç teşkil eden bir fiile rastlandığı takdirde ise Sayıştay Kanunu'na göre ilgili denetçi tarafından derhal deliller tespit edilerek durum Başkanlığa bildirilir. Sayıştay Başkanının görevlendireceği dairece onbeş gün içinde yapılacak inceleme sonucunda toplanan ilk delillerin kamu davası açılmasını gerektirecek nitelikte görülmesi halinde, gereği yerine getirilmek üzere dosya sorumluların bağlı olduğu kamu idaresine veya suçun niteliğine göre doğrudan soruşturma yapılmak üzere Cumhuriyet savcılığına gönderilmesi için Sayıştay Başsavcılığına verilir. Suç teşkil eden fiillere ilişkin işlemlerin sonucunun takibi Başsavcılık tarafından yapılır. Dairece, konunun kamu davası açılmasını gerektirecek nitelikte görülmemesi halinde dosya işleminden kaldırılır.

3.7.1. Yargılamaya Esas Raporların Dairelerce İncelenmesi ve Hükme Bağlanması

Sayıştay, hesap ve işlemler üzerinde mevzuata aykırılıkları varsa buna bağlı olarak ortaya çıkan kamu zararını ve miktarını, bu hesap ve işlemleri gerçekleştiren görevlilerin sorumluluklarını yargılama suretiyle hükme bağlamaktadır (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018: 119).

Sayıştay denetçisinin, sorumluların hesap ve işlemlerinin kanuna aykırı olduğu ve bu nedenle kamunun zarara uğratıldığı iddiasını içeren yargılamaya esas raporunun Başkanlığa sunulmasıyla başlayan süreç hesap yargılaması sürecidir. Hesap yargılaması, Sayıştay denetçileri tarafından düzenlenen yargılamaya esas raporlar esas alınarak yapılmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay denetçisi tarafından sorgu düzenlenmeden ve bu sorgu ile sorumlu veya sorumluların savunmaları alınmadan hesap yargılamasının yapılması mümkün değildir (Oymak ve İnan 2011: 32).

Hesap yargılamasına geçilebilmesi için Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları hükümleri uyarınca yargılamaya esas raporla ilgili olarak savcı ve üye görüşü alınması gerekmektedir. Başkanlık tarafından yargılanmak üzere yetkili daireye havale edilen yargılamaya esas rapor, ilgili daire başkanı tarafından önce savcı görüşü alınmak üzere Sayıştay Başsavcılığına havale edilir. Sayıştay savcısı yirmi gün içinde yazılı görüşünü raporun ilgili sayfasına yazar ve imzalar, rapor Başsavcı tarafından daireye gönderilir. Savcı görüşü alınan bu rapor bu kez daire başkanı tarafından yazılı görüşü alınmak üzere ilgili daire üyelerinden birine havale edilir. İlgili üye, kendisine verilen yargılamaya esas rapor üzerinde gerekli incelemeyi yapar ve yazılı düşüncesi ile birlikte daire başkanlığına en geç yirmi gün içinde geri vermek durumundadır. Ancak daire başkanı, üyenin gerekçeli talebi üzerine ek süre verebilir.

Savcı ve üye görüşü alan yargılamaya esas rapor daire raportörlüğüne gelir. Rapor, kıdemli raportör tarafından daire başkanı adına iş yükü göz önüne alınarak dairedeki raportör denetçilerden birine verilir. Bu raportör denetçi, söz konusu yargılamaya esas raporu aynı konuda dairelerin önceden verilmiş kararlarının bulunup

bulunmadığını, yine konuyla ilgili Sayıştay Genel Kurulu veya Sayıştay Temyiz Kurulu kararlarının bulunup bulunmadığını inceleyerek yargılamaya hazır hale getirmek, yargılama heyetine sunmak ve yapılan yargılama sonucunda verilen kararlara ilişkin tutanak, ilam ve diğer kararları yazmakla görevlidir (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018: 121).

Hesabın yargılanmasına geçilebilmesi için savcı ve üye görüşmeleri alınmış yargılamaya esas raporlar ve ek raporların raportörler tarafından incelenmesi dışında yargılama öncesinde yapılması gereken diğer işlemler de bulunmaktadır. Bunlar daire gündeminin hazırlanması ve gerek görülmesi halinde raporun görüşme gününden önce bildirimde bulunulması kaydıyla ilgili grup başkanının, raporu düzenleyen denetçinin, sorumluların ve ahizlerin yargılamaya çağrılmaları ve sorumluların talebi üzerine yapılacak duruşma öncesi işlemlerin tamamlanmasıdır. Yargılamaya esas raporlar eksiksiz ve tam olarak daireye havale edildikten sonra adli tatil hariç en geç altı ay içinde karara bağlanarak bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesi gerekir.

Bir başkan ile altı üyeden oluşan daireler, başkan ve dört üye ile toplanır, oy hakkı bulunmaksızın Sayıştay savcısı da yargılamada hazır bulunur ve görüşünü açıklar, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir. Dairede görüşmeler daire başkanı tarafından yönetilir. Görüşmeye daire başkanının raportöre söz hakkı vermesi ile başlanır. Raportör raporun birinci maddesinden başlayarak sırayla sorgu konusu hususu, savunmaları, raporun sonuç kısmındaki denetçi düşüncesini, savcı ve üye görüşünü özetler. Raportörün belirtilen şekilde yaptığı sunumu bittikten sonra müzakereye geçilir. Daire başkanı en kıdemsiz üyeden başlamak üzere üyelere konuyla ilgili söz hakkı verir. Karar aşamasına geçmeden önce savcıya söz hakkı verilir ve son görüşü alınır. Görüşmelerin yeterliliğini daire başkanı takdir eder. Ancak, konunun aydınlığa kavuşması için görüşmelere devam edilmesi üyelerce istenildiği takdirde daire başkanı bu görüşe katılmaz ise bu husus oylama ile çözülür (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018:127).

Görüşmeler tamamlandıktan sonra oylama, yargılamadaki en kıdemsiz üyeden başlanarak kıdem sırasına göre yapılır. Üyeler oylamaya sunulan her konu hakkında oy kullanmak zorundadır, çekimser oy kullanamazlar. Daire başkanı görüşünü açıkladıktan sonra o konu hakkındaki görüşme bitmiş olur. Kararlarda azınlıkta kalan daire üyeleri

karşı oy gerekçelerini en fazla bir hafta içinde yazılı olarak daire başkanına verir (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018:127).

Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması ve hesap yargılaması sonucunda verilebilecek daire kararları 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 50'nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; *“Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine de karar verilebilir”* denilmektedir.

Söz konusu maddenin devamında *“Hesap yargılaması sırasında, mahkemelere veya yürütülen bir soruşturma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle belgeleri bulunmayan hesap yargılamasına konu 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”* hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre her biri birer hesap mahkemesi olan Sayıştay daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda esas olarak; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna yani sorumluların beraatına veya kamu zararının sorumlulardan tazminine olmak üzere iki ayrı karar verilmektedir. Ayrıca bu iki karar dışında gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi veya istisnai hallerin oluşması halinde hüküm dışı bırakma kararı da verilebilmektedir. Hüküm dışı bırakma, dosyadaki eksiklikler nedeniyle hükme bağlanamayan konunun, hükme bağlamaya elverişli olan konulardan ayırma kararıdır (Geçgel 2014: 37).

Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın 16'ncı maddesine göre Sayıştay daireleri tarafından verilen hüküm ve kararlar gerekçeli olarak tutanağa bağlanır ve daire başkanı ve üyeler tarafından imzalanır.

3.7.2. İlamların Düzenlenmesi, Tebliği ve İnfazı

Türk Dil Kurumu, ilamı; sözlük anlamı itibarıyla bildirme, anlatma manasında; terim anlamı itibarıyla da bir davanın mahkemece nasıl bir hükme bağlandığını gösteren resmi belge olarak tanımlanmaktadır.

Sayıştay, hesap yargısı yetkisi çerçevesinde kamu idaresi hesabını ve bu kapsamda sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama konusu edip hükme bağlayarak ilam düzenlemektedir (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018:146). İlamların düzenlenme usul ve esasları ile ilamlarda yer alması gereken hususlara Sayıştay Kanunu'nun 51 ve Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın 17'nci maddelerinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Buna göre, ilamlar gerekçeli olarak düzenlenir. Hükme kısaca yer verilen tutanaklardan daha kapsamlı ve gerekçeli olarak düzenlenen ilamlardan gereği kadar nüsha çıkartılır. İlamlardan ikişer nüshası daire başkanı ve üyeler tarafından imza edildikten sonra imzalı nüshalardan biri dairede alıkonulur, diğeri ve imzasız nüshaları rapor dosyası ile birlikte Sayıştay Başkanlığına verilir. Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği kimseler tarafından Sayıştay mührü ile mühürlenip imza edildikten sonra hesap yargılamasını yapan daire başkan ve üyeleri tarafından imzalanan nüsha Başkanlıkça saklanır.

6085 sayılı Kanun'un 50'nci maddesindeki "*hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine*" şeklindeki kararlar, Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasların eki olan formlara göre ilamlarda; kamu zararının sorumlulara müştereken ve müteselsilen ödettirilmesine, tahsil edildiğinden ilişilecek husus kalmadığına, yersiz tahsil edilen miktarın iadesine, mevzuatına uygun olduğundan ilişilecek husus bulunmadığına ve kamu zararı oluşmadığından ilişilecek husus kalmadığına şeklinde beş çeşit karara dönüşmektedir.

İlamların tebliği, davaya ilişkin kararın usulüne uygun olarak ilgililere bildirilmesidir. Sayıştay yargılaması yapıp hüküm verildikten sonra ilamlar 7201 sayılı

Tebliğat Kanunu'na göre tebliğ edilir. Tebliğat Kanunu'nun 50'nci maddesine göre Sayıştay Başkanlığınca yapılacak tebliğat, tebliğ yapılacak şahıslardan merkez teşkilatında görevli olanlara bağlı oldukları daireler, bunların haricinde kalanlara ise mahalli mülki amiri vasıtasıyla yaptırılır.

6085 sayılı Kanun'un 52'nci maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştay ilamlarının; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edileceği belirtilerek Sayıştay ilamlarının kimlere tebliğ edileceği tek tek sayma suretiyle düzenlenmiştir. Kararın kesinleşmesi ve karara karşı kanun yollarına başvuru için kararın tebliği şart olduğundan tebliğ, taraflar için son derece önemli bir hüküm ifade etmektedir. Ayrıca ilamlara ilişkin kararlar, yargılamanın şeffaflığını sağlayacağı ve adil yargılamaya olan güveni artıracacağı gerekçeleriyle Sayıştayın web sayfasında kararda yer alan sorumluların, ahizlerin, firmaların isimleri ile kimlik ve iletişim bilgileri, karara konu işin adı ile parasal tutar, idarenin adı vb. hususlar kişisel verilerin korunması amacıyla ilgili raportör tarafından çıkarıldıktan sonra yayımlanmaktadır.

İlamların infazı Sayıştay Kanunu'nun 53'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, *“Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumludur. İlamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur”* hükmüne yer verilmiştir.

Sayıştay ilamlarının kesinleşmesi, ilgililerin tebliğden itibaren altmış gün içinde temyize başvurmaması veya süresi içinde Temyiz Kuruluna başvurduktan sonra Kurulun hüküm vermesiyle olur. İlamların kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde infaz edilmeleri gerekir. Sayıştay ilamı ile tazminine karar verilen tutar doksan gün içinde rızaen ödenirse ilam infaz edilmiş olmakta ve İcra ve İflas Kanunu hükümlerine müracaata gerek kalmamaktadır. Ancak bu süre içinde ödenmezse İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre takip ve tahsili işlemlerine başlanması, bu işlemlere başlanmaması

halinde ise Sayıştay Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca üst yöneticilerin aylıklarının Sayıştayın istemi üzerine yarım olarak ödenmesi, yarım aylık ödenmeye başlandıktan sonra Sayıştayca belirtilen süre içerisinde ilamların infazı ile ilgili gerekli işlemlerin yapılmasını sağlamayan üst yöneticilerin bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturmanın yapılması gerekir (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018: 153-154).

5018 sayılı Kanun'da tespit edilen kamu zararının, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edileceği belirtilmiştir. Ancak 6085 sayılı Kanun'da ilamlarda gösterilen tazmin miktarının hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutulacağı ifade edilerek 5018 sayılı Kanun'a göre farklı bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre ilamlarda gösterilen tazmin miktarına, kamu zararının oluştuğu tarihten itibaren değil, tazmin hükmünün verildiği tarihten itibaren kanuni faiz uygulanacaktır (Yılmaz 2011: 35-36). İlamların infazının izlenmesi görevi Sayıştay Başsavcılığına verilmiştir.

3.7.3. Kanun Yolları ve Kanun Yollarına Başvurma

Mahkemeler tarafından verilen nihai kararların hatalı olmaları ya da karar doğru olmakla birlikte davayı kaybeden tarafta böyle bir kanaat uyandırmaları mümkündür. Bu nedenle mahkemelerce verilen kararların yeniden gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın giderilmesi arayışının sonucunda da adına kanun yolu denilen müessese oluşmuştur (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018: 157). Kanun yolu, hukuk politikası açısından hükümlerin doğruluğunun garantisidir (Pekcanitez, Atalay ve Özekes 2014: 505). Kanun yolu ile davanın tarafları ve bazı hallerde ilgili mercilerin istemi üzerine mahkeme kararları yeniden incelemeye tabi tutulmakta ve bu inceleme sonucunda hatalı kararların düzeltilmesine imkan sağlanmaktadır.

Kanun yolu, olağan ve olağanüstü olmak üzere ikiye ayrılır. Olağan kanun yolu, son kararların kesinleşmesine engel olan kanun yolu türüdür. Olağanüstü kanun yolu ise olağan kanun yollarına başvurulmasından sonra kesinleşen kararlarla olağan kanun

yoluna süresi içinde başvurulmamış olması nedeniyle kesinleşen yargı kararlarına karşı tanınmış olan kanun yoludur (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018: 157).

Sayıştay hesap yargısında kanun yolları yine Sayıştay bünyesinde işletilir. Hesap yargısında temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi olmak üzere üç kanun yolu bulunmaktadır. Söz konusu kanun yollarından temyiz ve karar düzeltme olağan kanun yolu iken yargılamanın iadesi olağanüstü kanun yoludur.

Hesap yargısında kanun yollarına başvurma usul ve esasları 6085 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi talepleri, Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile yapılır. Dilekçeler Sayıştay Başkanlığına verilir veya gönderilir. Dilekçede başvuruda bulunan kişinin ve varsa kanuni temsilcisinin veya vekilinin adı, soyadı, unvanı ve adresi, ilamın tarihi, numarası, ilgili hesabın adı ve yılı, başvurunun konusu, hangi kanun yoluna başvurulduğu ve başvurunun hukuki sebepleri ile varsa duruşma talebi belirtilir. Dilekçelere ilgililer tarafından itirazlarını ispat edecek belgeler eklenir.

Dilekçelerin belirtilen hususları ihtiva etmediğine, ilgisine göre Temyiz Kurulu veya Sayıştay dairesince karar verilirse eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması dilekçe sahibine tebliğ olunur. Bu süre içinde eksiklikler tamamlanmazsa ilgisine göre Temyiz Kurulunca veya Sayıştay dairesince başvurunun reddine karar verilir.

Hesap yargısında kanun yollarına başvurabilecek olanlar 6085 sayılı Kanun'un 52'nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen Sayıştay ilamlarının tebliğ edileceği kişilerdir. Sayıştay ilamları, sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimlerine ve Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edilmekteydi. Bununla birlikte 6085 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesi uyarınca hesap yargılamasında yargılamanın iadesi talebinde bulunabilecekler arasında Sayıştay daireleri de sayılmıştır.

3.7.3.1. Temyiz

Temyiz, maddi hukuka veya usul hukukuna ilişkin bir kuralın yanlış uygulanması sonucu verilmiş hatalı hükmün düzeltilmesi için öngörülen olağan bir kanun yoludur. Sayıştay hesap yargılamasında temyiz, hesap mahkemesi fonksiyonuna sahip Sayıştay dairelerince verilen ilamların kanuna aykırılık, yetki aşımı veya hesap yargılama usullerine riayet edilmemesi gibi sebeplerle Sayıştay Temyiz Kuruluna başvurulmasıdır.

6085 sayılı Kanun'da Sayıştay dairelerince verilen ilamların kanuna aykırılık, yetki aşımı veya hesap yargılama usullerine riayet edilmemesi olarak sayılan temyize başvuru sebeplerine ek olarak "*gibi sebeplerle*" ifadesi dahil edilerek temyiz sebeplerinin Kanun'da sayılanlardan ibaret olmadığına işaret edilmektedir. Uygulamada Sayıştay Temyiz Kurulu, yargılamanın iadesi kapsamına girmeyen bütün kanuna aykırılıkları temyiz sebebi olarak kabul etmektedir (Oymak ve İnan 2011: 80).

Kanuna aykırılık, ilamın dayandığı kanunun yerinde olmaması veya yanlış olmasıdır. Kanuna aykırılıktaki kanundan kasıt, bağlayıcılığı olan her türlü normdur. Bu bağlamda tüzük, yönetmelik gibi yürürlükte olan pozitif hukuka aykırılıklar maddede bahsi geçen kanunun kapsamı içine girer (Ateş 2011: 61).

Hukuk literatüründe yetki kavramı, bir davaya hangi yerdeki görevli mahkemenin bakacağını ifade etmektedir. Ancak Sayıştay, tüm ülke düzeyinde denetim yaptığı ve ülkede bir tane bulunduğundan Sayıştay Kanunu yetki aşımı kavramını, adli ve idari yargı kolundaki anlamı ile kullanmamaktadır. Kanun, yetki aşımı kavramı ile diğer yargı kollarının görev alanına giren bir konuda karar verilmesini veya idari işlem mahiyetinde olan kararlar verilmesini kast etmektedir (Aksoy, Geçgel ve Öz 2018: 166).

Hesap yargılaması usullerine riayet edilmemesi halleri ise sorumluların savunmalarının alınmaması, yargılamaya esas raporla ilgili olarak üye ve savcı görüşünün alınmaması, sorumlulara otuz günlük savunma hakkının tanınmaması, duruşma talebine rağmen sorumluların duruşmaya çağırılmaması, sorgu ve duruşma

günü tebligatının usulüne uygun yapılmaması, yetkisiz vekil huzurunda duruşma yapılması ve benzeri nedenler olarak sayılabilmektedir.

6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre temyiz süresi ilamın ilgiliye tebliğinden itibaren altmış gündür. Bu süre ilamın ilgililere tebliğinden itibaren başlayarak temyiz dilekçesinin merkezde Sayıştay Başkanlığına verildiği tarihe kadarki günlerin sayılmasıyla tespit edilir.

Sayıştay Temyiz Kurulu ilk olarak temyiz isteminin şeklen olup olmadığını yani usule ilişkin şartları inceler ve burada bir eksiklik veya hata bulursa temyiz istemini, işin esasına girmeyerek usulden reddeder. Usule ilişkin şartlar tamamsa işin esasına girerek temyiz incelemesi yapılır (Ateş 2011: 61).

6085 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre Sayıştay Temyiz Kurulu temyiz olunan hükümle ilgili olarak temelde tasdik, bozma ve kaldırma olmak üzere üç tür karar verebilir. Bununla beraber tasdik kararı olduğu gibi tasdik şeklinde ya da karar düzeltilerek tasdik şeklinde olabilir.

Tasdik kararı, temyize konu ilamın mevzuata uygun olduğu anlamına gelir. Temyiz edilen kararın esas yönünden hukuka uygun olup da kanunun olaya uygulanmasında hata edildiği hallerde ise düzelterek onama kararı verilir. Düzelterek onama, hükmün esasına etkili olmayan bir hatanın düzeltilerek kabul edildiğini gösterir. Temyiz Kurulu onama kararında, kararın hukuka uygunluğunu gerekçesiyle açıklamalıdır. Ayrıca temyiz olunan hükmün sonucu esas bakımından usul ve kanuna uygun olmakla birlikte gerekçenin Temyiz Kurulunca doğru görülmemesi halinde, Temyiz Kurulu gerekçeyi değiştirir ve daire kararını düzelterek tasdik eder (Taytak 2013: 150).

Bozma kararı, temyiz sebebinin veya sebeplerinin yerinde olduğu ve temyize konu ilamda hukuka aykırılıklar bulunduğu anlamına gelir. İlama konu olaya, hukukun veya taraflar arasındaki sözleşmenin yanlış uygulanması, kararın esasına etki edebilecek bazı bilgi ve belgelerin kanuni bir sebep olmaksızın kabul edilmemesi, karara etki eden

yargılama hatası ve eksiklikleri bulunması gibi hallerde bozma kararı verilir ve evrak yeniden karara bağlanmak üzere o kararı veren daireye gönderilir (Ateş 2011: 63). 6085 sayılı Kanuna göre Temyiz Kurulunun kararı bozma yetkisi olmasına karşın dairenin yerine geçerek karar verme yetkisi yoktur. Dosya kendisine geri gelen daire ya bozma kararına uyarak o yönde karar verir ya da kendi kararında ısrar eder. Daire, ilk kararında ısrar eder ve ısrar üzerine temyiz olunarak tekrar Temyiz Kurulunca bozma kararı verilirse daire artık bu karara uymak zorundadır.

Temyiz Kurulunun kendisine gelen dosyayla alakalı verebileceği bir diğer karar türü de kaldırma kararıdır. Kaldırma kararı, sadece tazmin kararları hakkında verilir. Bu karar tazmin kararının esastan hatalı olması halinde verilir. Bu hata, temyize konu edilen kararda maddi olayın yanlış tespit edilmesi şeklinde olabileceği gibi mevzuatın hatalı yorumlanması şeklinde de olabilir. Bu kararla dairenin tazmin kararı kaldırılmakta ve karara konu işlemin yasal mevzuatına uygun olduğu hüküm altına alınmaktadır. Esasında bu kararlar Temyiz Kurulu daire yerine geçerek konuyu esastan hükme bağlamaktadır. Temyiz Kurulunun tazmin hükmünün kaldırılmasına ilişkin kararları, temyiz konusu ilam maddesindeki bütün sorumluları kapsar.

3.7.3.2. Karar Düzeltme

Karar düzeltilmesi, Temyiz Kurulunun temyiz incelemesi sonucu vermiş olduğu kararlarına karşı tanınmış olan olağan bir kanun yoludur. Sayıştay Kanunu'nun 57'nci maddesine göre Temyiz Kurulu kararları hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere belirli sebeplerle karar düzeltilmesi talebinde bulunabilirler.

Karar düzeltme yoluna başvurabilmek için belirli sebepler Sayıştay Kanunu'nda sayılmıştır. Kanunda sayılan karar düzeltilmesi sebepleri; hükmün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması, temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkması ve temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut

olmasıdır. Bunlar dışındaki gerekçelerle ilgililer karar düzeltilmesi talebinde bulunamayacaklardır.

Karar düzeltmenin sonucunda temyizde olduğu gibi tasdik, bozma veya kaldırma kararı verilebilir. Bu konuda temyiz konusunda yapılan açıklamalar geçerlidir. Karar düzeltilmesi istemi, kesin hükmün yerine getirilmesine engel teşkil etmez.

Hesap yargılamasında karar düzeltme, Temyiz Kurulu tarafından verilen nihai kararın, kesinleşmeden Temyiz Kurulu tarafından tekrar incelenmesine imkan veren bir kanun yoludur. Bu bağlamda karar düzeltme yolunun amacının temyiz incelemesi sırasında yapılan hataların düzeltilmesi olduğu söylenebilir (Akdoğan 2016: 161).

3.7.3.3. Yargılamanın İadesi

Yargılamanın iadesi yolu, kanunda sınırlı olarak sayılan bazı ağır yargılama yanlışlıklarından dolayı kesin hükmün tekrar gözden geçirilmesine ve aynı dava hakkında yeni bir hüküm verilmesine imkan veren olağanüstü bir kanun yoludur (Kuru, Arslan ve Ejder 2001: 812). Yargılamanın iadesinin olağanüstü kanun yolu olmasından kasıt, yargılamanın iadesi başvurusunun kesinleşmiş hükümlere karşı yapılmasıdır. Ancak hesap yargılamasında yargılamanın iadesine başvurmak için hükmün kesinleşmesi şartı aranmamaktadır. İlgililer aynı ilam hükmüne karşı hem yargılamanın iadesine hem de temyize müracaat edebilmektedirler.

Yargılamanın iadesi sebepleri Sayıştay Kanunu'nda sınırlı olarak sayılmıştır. Kanun'un 56'ncı maddesine göre yargılamanın iadesi sayılan sebepleri;

- “a) Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması.*
- b) Hükme etki yapmış olan bir belgede sahtecilik bulunması.*
- c) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması.*
- ç) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması.*

d) *Hükme esas tutulan bir ilamın bozulma suretiyle ortadan kalkmış olması.*

e) *Bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin ortaya çıkması”* olarak hüküm altına alınmıştır. Bunlar dışında herhangi bir sebeple yargılamanın iadesi yoluna başvurulamayacaktır.

Söz konusu maddenin diğer hükümleri uyarınca, yargılamanın iadesi talebinde bulunabilecekler arasında; sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimleri ve Sayıştay Başsavcılığı ile birlikte Sayıştay daireleri de sayılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, madde hükmünde kararı veren daire ifadesi kullanılmadığı için herhangi bir Sayıştay dairesi tarafından da yargılamanın iadesi talebinde bulunabileceği hususudur. Ancak söz konusu talebin mutlaka Sayıştay dairesince yapılması gerekir (Oymak ve İnan 2011: 89).

Yargılamanın iadesi isteminde bulunma süresi ilamın tebliği tarihinden itibaren beş yıldır Yargılamanın iadesi sonucunda yeniden yargılama sürecinde ortaya çıkacak duruma göre; tazmin kararı verilen ilam hükmü kaldırılabilir, kısmen veya tamamen değiştirilebilir, yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilen hesap ve işlemler tazmine çevrilebilir.

Yargılamanın iadesi talebi, ilk önce hükmü veren dairece incelenir ve ilk olarak yargılamanın iadesi talebinin kabulüne veya reddine karar verilir. Kabul kararı verilmesi halinde iade edilen hususlarla sınırlı olmak üzere hesap yargılaması yapılır ve tekrar hüküm verilir. İlgililer isterlerse kendilerine tebliğ edilen bu ilamı temyiz edebilirler.

Kanun'un 56'ncı maddesine göre yargılamanın iadesi isteminde bulunmak ilamın icrasını alıkoymaz. Yargılamanın iadesi dilekçesini inceleyen daire, gerekli gördüğü takdirde kanunen muteber teminat karşılığında icranın geciktirilmesine karar verebilir. Kanunen muteber teminatlar; tedavüldeki Türk parası, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları, Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir (Ateş 2011: 64).

Anayasa'nın 160 ve Sayıştay Kanunu'nun 60'ıncı maddelerine göre vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda, ilgililerin başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek, uyuşmazlık Danıştay kararı doğrultusunda giderilir. Kesin hesap kanunu tasarısının Türkiye Büyük Millet Meclisince karara bağlanmış olması sorumluları borçlarından kurtarmayacağı gibi, bu nedenle sorumlular yargılamanın iadesi yoluna da başvuramazlar.

3.8. Büyükşehir Belediyelerinin Sayıştay Denetimi Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar

Bu başlıkta, büyükşehir belediyelerinde, 2014-2017 yılları arasında Sayıştay denetimi sonucunda raporlanarak kamuoyuna duyurulan geçmiş yıllar Düzenlilik Denetim Raporları, Performans Denetim Raporları ve Yargılamaya Esas Raporlarında sıklıkla karşılaşılan ortak denetim hususları büyükşehir belediyelerinin ve ilişkili firmaların isimleri belirtilmeden örneklerle ifade edilecektir.

3.8.1. Düzenlilik Denetimi Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar

Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsamaktadır.

Denetim ekibi tarafından sürdürülen denetimler sonucu ortaya çıkarılan raporlardan biri olan Düzenlilik Denetim Raporunda, denetim ekibi tarafından yapılan tespitler ile bu tespitlere karşılık gelen kamu idaresi cevapları ve denetim ekibinin görüşleri yer almaktadır.

Denetim bulgularını özetleyen bir belge olan denetim raporu, bünyesinde mali denetimi ve uygunluk denetimini barındırmaktadır.

3.8.1.1. Mali Denetim Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar

Mali denetim, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmaları ifade etmektedir.

Denetim ekipleri tarafından büyükşehir belediyelerinde sıklıkla karşılaşılan mali denetim konusu bulgularla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Bazı Gelirlerin Tahakkuk Kayıtları Yapılmadan Tahsil Edilerek Doğrudan Gelir Kaydedilmesi

120-Gelirlerden Alacaklar Hesabında kayıtlı olması gereken kira gelirleri, harçlar ve idari para cezaları gibi gelir kalemlerinin tahakkuk kayıtlarının yapılmadan tahsil edildiği ve gelir kaydı yapılarak muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına ilişkin "*Hesabın niteliği*" başlıklı 86'ncı maddesinde;

"Bu hesap, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen faaliyet alacakları ile duran varlıklar ana hesap grubu içerisindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ve bunlardan yapılan tahsilat ve terkinlerin izlenmesi için kullanılır" hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin 87'nci maddesinde, ilgili servislerce tahakkuk bordrolarıyla ya da tahakkuk fişleriyle muhasebe birimine bildirilen gelirlerden alacak tahakkuklarının, düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara alınacağı ifade edilmiştir. Aynı Yönetmeliğin "*Hesabın işleyişi*" başlıklı 88'inci maddesinde ise, gelir tahakkuk tutarlarının 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Mezkur Yönetmeliğin 600-Gelirler Hesabına ilişkin "*Hesabın niteliği*" başlıklı 368'inci maddesinde;

“Bu hesap, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenen uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tahakkuk eden her türlü gelirin izlenmesi için kullanılır” denilmiştir.

Büyükşehir Belediyesinin Bütçe Gelir Kesin Hesap Cetveli ve muhasebe kayıtları incelendiğinde, bazı gelirlerin tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı, tahsil edildiğinde doğrudan gelir kaydı yapılmak suretiyle muhasebeleştirildiği görülmüştür. 2017 yılı sonu itibari ile 45.472.200,15-TL Kira Gelirleri (Taşınmaz Kiraları, Lojman Kira Gelirleri, Ecrimisil Gelirleri, Diğer Taşınmaz Kira Gelirleri, Taşınır Kira Gelirleri), 45.544.196,50-TL Harçlar (İşgal Harcı, İşyeri Açma İzni Harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, Toptancı Hali Resmi, Diğer Harçlar) ve 7.074.079,43-TL İdari Para Cezaları olmak üzere toplamda 98.090.476,08-TL'nin tahakkuk kaydının yapılmadığı belirlenmiştir.

Bu itibarla, gelir tahakkuklarının 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu kayıtların kullanılması ile idare tarafından toplamda ne kadar gelir tahakkuku yapıldığı ve bu tutarın ne kadarının tahsil edildiği görülecek olup mali tabloların doğruluğu, şeffaflığı ve güvenilirliği sağlanmış olacaktır.

Yangın Sigorta Vergisi Beyannamelerine İlişkin Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması

Yangın Sigorta Vergisi beyannamelerine ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun Yangın Sigorta Vergisine ilişkin maddelerinde;

“Konu:

Madde 40 – Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primler; Yangın Sigortası Vergisine tabidir.

Mükellef:

Madde 41 – Yangın Sigortası Vergisini, sigorta şirketleri ödemekle mükelleftir.

Matrah:

Madde 42 – Yangın Sigortası Vergisinin matrahı, yapılan yangın sigorta muameleleri dolayısıyla alınan primlerin tutarıdır.

Sigorta şirketleri vergilendirme dönemi içinde iptal edilen yangın sigorta muamelelerine ait primleri, iptalin vuku bulunduğu döneme ait matrahtan indirilebilirler.

Nispet:

Madde 43 – Yangın Sigortası Vergisinin nispeti yüzde 10'dur.

Beyan ve ödeme:

Madde 44 – Mükellefler bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar bağlı buldukları belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve hesaplanan vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar. Beyannamelerin şekil ve muhtevası Maliye ve Ticaret bakanlıklarının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tayin ve tespit olunur” hükümlerine yer verilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabının niteliğini açıklayan 86'ncı maddesine göre bu hesabın, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen faaliyet alacakları ile duran varlıklar ana hesap grubu içerisindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ve bunlardan yapılan tahsilat ve terkinlerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına ilişkin işlemleri düzenleyen 87'nci maddesinde ise ilgili servislerce tahakkuk bordroları ile ya da tahakkuk fişleri ile muhasebe birimine bildirilen gelirlerden alacak tahakkuklarının, düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara alınarak tahakkuk kayıtlarının yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre Yangın Sigortası Vergisi beyana dayalı bir vergi olup muhasebe birimleri tarafından alınan beyannameler üzerine tahakkuk kayıtlarının yapılması, mükelleflerin yaptığı ödemeler üzerine de söz konusu tutarların tahakkuk kayıtlarından düşülmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde, Büyükşehir Belediyesinin muhasebe kayıtlarında 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına Yangın Sigorta Vergisine ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılmamış olduğu ancak 144.197,06-TL tutarında Yangın Sigortası Vergisi tahsil edildiği görülmüştür. Yangın Sigortası Vergisi beyannamelerine ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılmaması neticesinde 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabının Belediyenin 2017 yılı Mizanında 144.197,06-TL tutarında eksik yer almasına sebebiyet verildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, Belediyenin Yangın Sigorta Vergisi beyannamelerine ilişkin yukarıda anılan mevzuat hükümleri ve açıklamalar kapsamında tahakkuk kayıtlarını yapması gerektiği düşünülmektedir.

 *Yapılandırılan Faaliyet Alacaklarının, Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında İzlenmemesi*

120-Gelirlerden Alacaklar ve 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında yer alan geçmiş yıllara ait faaliyet alacaklarının bir kısmı mükelleflerin başvurusu üzerine yapılandırma kanunları çerçevesinde yapılandırılmasına rağmen 122 ve 222 no'lu Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarına alınmadığı tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabına ilişkin "*Hesabın niteliği*" başlıklı 92'nci maddesinde;

"Bu hesap, mevzuatı gereğince gelirlerden alacaklar hesabı veya gelirlerden takipli alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan içinde bulunulan mali yılsonunu geçmeyen bir süre ile tecil veya tehir edilen tutarlar ile duran varlıklar ana hesap grubundaki gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda tecil ve tehir süresi bir yılın altına inen tutarlar ile bunlardan tahsil edilen veya takibe alınan tutarların izlenmesi için kullanılır" hükmüne yer verilmiştir.


Aynı Yönetmeliğin 222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabına ilişkin "*Hesabın niteliği*" başlıklı 166'ncı maddesinde ise;

“Bu hesap, mevzuatı gereğince gelirlerden alacaklar hesabı veya gelirlerden takipli alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen tutarların izlenmesi için kullanılır” denilmiştir.

Buna göre 120-Gelirlerden Alacaklar ve 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında izlenen tutarlardan yeniden yapılandırma suretiyle tecil ve tehir edilenlerin vadesine göre 122 veya 222 no’lu Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Büyükşehir Belediyesinin yapılandırılan ve ödemeleri devam eden faaliyet alacaklarının toplamı 6.102.460,32-TL olduğu ancak bu tutarın vadesine göre 122 veya 222 no’lu hesaplarda izlenmediği görülmüştür.

Bu itibarla, mali tablolarda 120-Gelirlerden Alacaklar ve 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesapları toplamda 6.102.460,32-TL fazla, 122 ve 222 no’lu Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesapları ise aynı tutarda eksik görüldüğünden gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerektiği düşünülmektedir.

 *Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Mevcut Durumu Yansıtması*

241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında takip edilen tutarların mevcut durumu yansıtmadığı tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına ilişkin “*Hesabın niteliği*” başlıklı 181’inci maddesinde;

“Bu hesap, mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakden veya ayni olarak verilen sermaye tutarları ve bu sermaye tutarlarının işletilmesinden doğan kar ve zararlar, bütçeye iade olunan sermayelerin izlenmesi için kullanılır” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin “*Hesaba ilişkin işlemler*” başlıklı 182’nci maddesinde ise;

“Mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabına ilişkin işlemler aşağıda gösterilmiştir.

a) Mal ve hizmet üreten kuruluşlara gerek nominal sermaye ve gerekse aynı sermaye transferi şeklindeki iştirakler gerçeğe uygun değerleri ile bu hesaba kaydedilir. Sermayesine iştirak edilen mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakdi veya aynı sermaye şeklindeki katılımlardan bu hesapta kayıtlı tutarların ilgili mal ve hizmet üreten kuruluşların öz kaynak hesaplarında karşılık olarak yer alan tutarlarla eşit olması gerekir. Sermaye iştiraklerinin enflasyon düzeltmesi işlemine tabi tutulması sonucunda ortaya çıkan artış ilgili mal ve hizmet üreten kuruluşların kayıtlarına uygun olarak bu hesaba kaydedilir. Değer artışlarının birbirine uygun şekilde kurum hesaplarına yansıtılmasında ilgili mal ve hizmet üreten kuruluşların enflasyon düzeltmesi işlemi sonucu ortaya çıkan yeni değerler esas alınır. Mal ve hizmet üreten kuruluşlarca yapılan enflasyon düzeltmesi işlemlerine ilişkin belgeler kuruma gönderilir. Muhasebe birimi sermaye hareketlerine ilişkin bu belgeleri esas alarak muhasebeleştirme işlemlerini yapar. Enflasyon düzeltmesi ve sermaye hareketlerine ilişkin belgelerin birer kopyası muhasebeleştirme belgesine eklenir.

b) Bu hesaba kayıt yapılmasını gerektiren her bir işlemin belgesi en geç bir ay içinde muhasebe birimine intikal ettirilir. Söz konusu işlemlerden bütçe gelir ve gider hesaplarını ilgilendirenlere ilişkin kayıtların mahsup dönemi sonuna kadar, ilgili hesaplara kaydedilmek suretiyle yapılması zorunludur” denilmektedir.

Yapılan incelemelerde, Büyükşehir Belediyesinin ortaklığının bulunduğu şirketlere ilişkin olarak İl Ticaret Sicili Müdürlüğünden alınan bilgilerde ve ilgili şirketlerin 31.12.2017 tarihli bilançolarında, Belediyenin ortağı olduğu şirketlerdeki kayıtlı sermayesinin 23.322.578,00-TL olduğu öğrenilmiştir. Ancak Büyükşehir Belediyesinin, 2017 yılı sonu mali tablolarında yer alan 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının yılsonu bakiyesinin 9.975.000,00-TL olduğu görülmüştür.

Bu itibarla, 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının, 13.347.578,00-TL eksik muhasebeleştirilmiş olduğu anlaşıldığından gerekli düzeltme işlemlerinin yapılarak mevcut duruma uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

✚ *Arazi ve Arsa Satışlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi*

Çeşitli yöntemlerle satılan arazi ve arsalarla ilişkin muhasebe kayıtlarında, satılan arazi ve arsaların kayıtlı bedelleri yerine satış bedelleri ile muhasebeleştirilerek kayıtlardan düşüldüğü tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 250-Arazi ve Arsalar Hesabının "*Hesabın işleyişi*" başlıklı 189'ncü maddesinde;

"... b) *Alacak*

1) Satılan arsa ve arazilerin, bir taraftan kayıtlı değeri bu hesaba, satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki olumlu fark 600-Gelirler Hesabına alacak, satış bedeli 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara, satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki olumsuz fark 630-Giderler Hesabına borç; diğer taraftan satış bedeli 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre satılan arsa ve arazinin satış bedelinin kayıtlı değerinden büyük olduğu durumlarda aradaki farkın 600-Gelirler Hesabına kaydedilmesi ve satılan arsa ve arazinin kayıtlı değerinin ise 250-Arazi ve Arsalar Hesabından düşülmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Büyükşehir Belediyesi tarafından 2017 yılında çeşitli tarihlerde 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 17'nci maddesi ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 45'inci maddesi kapsamında 35 adet arsa ve arazi satışı gerçekleştirildiği bunların kayıtlı değerleri toplamının 1.305.713,40-TL ve satış bedellerinin 6.696.737,73-TL olduğu anlaşılmıştır. Ancak satışlara ilişkin muhasebe kayıtlarında 250-Arazi ve Arsalar Hesabının alacağına bunların kayıtlı değerlerinin yerine satış

bedellerinin kaydedilerek kayıtlardan çıkarıldığı ve aradaki fark olan 5.391.024,33-TL'nin 600-Gelirler Hesabına kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Bu durum Büyükşehir Belediyesinin mali tablolarında, 250-Arazi ve Arsalar Hesabında yer alan taşınmazların kayıtlı değerlerinin ve 600-Gelirler Hesabının alacağına 5.391.024,33-TL eksik görünmesine yol açtığından gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerektiği düşünülmektedir.

✚ *Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabının Kullanılmaması*

Büyükşehir Belediyesinin maddi duran varlıklarında kayıtlı bulunan ancak hizmet imtiyaz sözleşmesine göre işletme hakkı devredilen yeraltı ve yerüstü düzenleri (kapalı otopark, yol kenarı park yerleri, halı sahalar, kayak tesisleri, yüzme havuzları), binalar (sosyal tesis, kafeterya, büfe vs.) ile otobüslerin 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında takip edilmediği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına ilişkin "*Hesabın niteliği*" başlıklı 200'üncü maddesinde;

"Hizmet imtiyaz varlıkları hesabı, hizmet imtiyaz sözleşmesine konu maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılır" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin "*Hesabın işleyişi*" başlıklı 201'inci maddesinde ise;

"Hizmet imtiyaz varlıkları hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Borç

1) Mahalli idarelere ait maddi duran varlıklardan hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilenler işletme süresinin başladığı tarihte bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedilir. Diğer taraftan, ayrılmış amortisman tutarları 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç ve alacak kaydedilir.

2) İşletmeciye ait olan maddi duran varlıklardan hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilenler işletme süresinin başladığı tarihte bu hesaba borç, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına, içinde

bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenler 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.

3) Hizmet imtiyaz varlıkları hesabında kayıtlı tutarların yılsonunda enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu varlığın değerinde ortaya çıkan artışlar bu hesaba borç, 698-Enflasyon Düzeltmesi Hesabına alacak kaydedilir.


b) Alacak

1) Hizmet imtiyaz sözleşmesi sona erdiğinde hizmet imtiyaz varlıkları kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir. Diğer taraftan, ayrılmış amortisman tutarları 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç ve alacak kaydedilir” denilmektedir.

Yapılan incelemelerde, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri ve 252-Binalar Hesaplarında kayıtlı olan ve toplam değeri 55.876.580,00-TL olan sosyal tesisler, büfeler, otoparklar, kayak tesisleri, mesire yerleri ve yüzme havuzlarının işletme haklarının ... A.Ş’de olduğu ve 254-Taşıtlar Hesabında takip edilen kayıtlı değeri 62.549.492,48-TL olan toplam 150 adet otobüsün işletme hakkının ... A.Ş’de olduğu görülmüştür.

Buna göre işletme hakkı imtiyazı tanınan toplam kayıtlı değeri 118.426.072,48-TL tutarında olan yeraltı ve yerüstü düzenlerinin, binaların ve taşıtların 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252-Binalar Hesabı ve 254-Taşıtlar Hesabının alacağına; 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabının borcuna kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, Belediyenin mali tablolarındaki maddi duran varlıklara ilişkin hesap alanında yer alan hesap kodları, gerçek değerini yansıtmadığından gerekli düzeltmelerin yapılarak mevcut duruma uygun hale getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

 *Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı Detayının Mevcut Durumu Göstermemesi*

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının mevcut durumu yansıtmadığı tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin “*Hesabın niteliği*” başlıklı 204'üncü maddesinde;

“Bu hesap, yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılır” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin “*Hesabın işleyişi*” başlıklı 205'inci maddesinde ise;

“(1) Yapılmakta olan yatırımlar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

a) Borç

1) Gerek yılı içerisinde gerekse yıllara sari olarak yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak tutarlar, bir taraftan bu hesaba borç, kesintiler ilgili hesaplara, ödenecek tutar 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir.

2) Söz konusu tutar taahhütler hesabında izlenen bir taahhüde ilişkin bir ödeme ise, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına borç, 920-Gider Taahhütleri Hesabına alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarlar bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir” denilmektedir.

Buna göre maddi duran varlıklar için yapılan giderlerin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi ve bu tutarların işin geçici kabulünün yapıldığı veya fiilen bittiği tarihte ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

2017 yılı mali tablolarının ve yapım işlerine ait ödeme belgelerinin incelenmesi neticesinde; Büyükşehir Belediyesinin yılsonu itibariyle geçici kabul aşamasına henüz

gelmemiş 7 adet yapım işinin bulunduğu ve bu yapım işleri için 2017 yılı sonuna kadar geçen süre zarfında 26.985.830,72-TL tutarında harcama yapıldığı anlaşılmıştır. Ancak Belediyenin 31.12.2017 tarihli Bilançosunun 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı bakiyesinin, 128.628.961,85-TL olduğu görülmüştür. Bu sebeple 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının 31.12.2017 tarihli Bilançodaki bakiyesinin, geçici kabulü yapılan veya tamamlanan yatırımlara ait giderleri de içermekte olduğu ve olması gerekenden 101.643.131,13-TL fazla olduğu tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesinin 31.12.2017 tarihli mali tablolarında 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının mevcut durumu uygun hale getirilmesi ve 101.643.131,13-TL tutarındaki geçici kabulü yapılan veya tamamlanan yapım işlerine ait giderlerin ilgili maddi duran varlık hesaplarında izlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Kullanılmaması

Kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların, ilgili varlık hesabındaki kayıtlı değerleri üzerinden 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına kaydedilmediği ve bu hesabın önceki yıllarda da kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının niteliğini düzenleyen 224'üncü maddesinde, bu hesabın çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 254-Taşıtlar Hesabının işleyişini açıklayan 197'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde;

“3) Kazaya uğrama, eskime veya ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle taşıt olma vasfı ortadan kalkan taşıtlar, kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç; ayrılmış olan

amortisman tutarı 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilir” hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin 255-Demirbaşlar Hesabının işleyişini düzenleyen 199’uncu maddesinde de; eskime veya ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle demirbaş olma vasfı ortadan kalkan demirbaşlar, kayıtlı değerleri üzerinden 255-Demirbaşlar Hesabına alacak, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç; ayrılmış olan amortisman tutarı 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedileceği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, 2017 yılı sonu itibarıyla hurda deposunda bulunan 115.000,88-TL değerinde taşıt ve 152.480,22-TL değerinde demirbaş olmak üzere toplam 267.481,10-TL’nin ilgili hesaplardan çıkışının yapılmadığı görülmüştür. Hurda niteliği taşıyan duran varlıkların, ilgili varlık hesaplarında izlenmeye devam edilmesi neticesinde; Bilançoda 254-Taşıtlar Hesabı 115.000,88-TL fazla, 255-Demirbaşlar Hesabı 152.480,22-TL fazla ve 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı hiç kullanılmayarak 267.481,10-TL eksik yer almıştır.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesinin kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların, 254-Taşıtlar Hesabı ve 255-Demirbaşlar Hesabından çıkış kayıtlarını yaparak 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına giriş kaydını yapması ve bu maddi duran varlıklarla ilgili birikmiş amortisman tutarlarını da 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına kaydetmesi gerekmektedir.

Mali Tablolarda Yer Alan Vadesi Geçmiş Borçların Gerçeği Yansıtılmaması

Büyükşehir Belediyesinin vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülüklerle ilgili hesaplarının gerçek değerleri yansıtmadığı tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı ile ilgili “*Hesabın niteliği*” başlıklı 278’inci maddesinde;

“Bu hesap, kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve diğer yükümlülükler ile ertelenen veya taksitlendirilen vergi ve diğer yükümlülüklerin erteleme veya taksitlendirme vadesinin bir yılı aşmayan kısımlarının izlenmesi için kullanılır.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar hesabında kayıtlı vergi ve diğer yükümlülüklerden dönem sonunda erteleme veya taksitlendirme süresi bir yılın altına inenler bu hesaba kaydedilir” hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin 438-Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 322’nci maddesinde;

“Bu hesap, kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya taksitlendirilmiş olup bir yıldan daha uzun sürede ödenecek olan kısmının izlenmesi için kullanılır” denilmekte olup aynı Yönetmeliğin “Hesabın işleyişi” başlıklı 323’üncü maddesinde ise;

“(1) Kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar hesabının alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

a) Alacak

1) Kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya taksitlendirilmiş olup bir yıldan daha uzun sürede ödenecek olan kısmı bu hesaba alacak, 36- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler hesap grubunda yer alan ilgili hesaplara borç kaydedilir.

b) Borç

1) Bu hesapta kayıtlı tutarlardan vadesi bir yılın altına inenler bu hesaba borç, 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına alacak kaydedilir” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre Belediyenin vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülüklerinden vadesi bir yıldan daha uzun sürede ödenecek olanlar 438-Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabına, vadesi bir yılı aşmayan kısımların ise 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Maliye Bakanlığından alınan yazılar doğrultusunda; Büyükşehir Belediyesi­nin, SGK'ya vadesi bir yılın altında toplam 162.267,53-TL, Maliye Bakanlığına vadesi bir yılın altında olan 40.142.405,01-TL ve vadesi bir yıldan daha uzun olan 20.762,35-TL olmak üzere toplam 40.163.167,36-TL borcu bulunduğu anlaşılmıştır. Ancak Büyükşehir Belediyesi­nin mali tablolarında 438 no'lu Hesabın hiç alıtırılmamı olduğu ve 368 no'lu Hesapta ise toplam 21.043.394,95-TL tutarında kaydın bulunduğu görülmüştür.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesi­nin gerekli düzeltme kayıtlarını yaparak 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmi Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabını ve 438-Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmi Borçlar Hesabını mevcut duruma uygun hale getirmesi gerektiği dnlmektedir.

 *Kiralanan Taınmazlarla İlgili denecek Kira Tutarlarının Vadelerine Göre İlgili Hesaplarda İzlenmemesi*

Büyükşehir Belediyesi­nin, çeşitli hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla uzun süreli olarak kiraladığı taşınmazlara ilişkin ödeyeceği kira tutarları 920-Gider Taahhütleri Hesabı ve 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesaplarında izlenmediği tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 920-Gider Taahhütleri Hesabının kullanımıyla ilgili 450'nci maddesinde;

“(1) Bu hesap, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarıyla bunlardan yerine getirilenler ve feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılır.

(2) Gider taahhütleri hesabı, sözleşme yılları ve bütçenin ekonomik kodlarına göre bölümlenir.

(3) Bu hesaba kayıt yapılırken, yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılır” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin “*Hesabın işleyişi*” başlıklı 451’inci maddesinde ise;

“(1) *Gider taahhütleri hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir.*

a) Borç

1) Girişilen taahhüt tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışı bu hesaba borç, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.

2) Bu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce, girişilen taahhütlerden tamamlanmamış olan kısmı, bu hesaba borç, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Girişilen taahhüdün yerine getirilmesi nedeniyle sözleşme fiyatları üzerinden hesaplanan hakediş tutarları bu hesaba alacak, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına borç kaydedilir.

2) Herhangi bir nedenle feshedilen taahhüt tutarları sözleşme fiyatları üzerinden bu hesaba alacak, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına borç kaydedilir” denilmiştir.

Buna göre çeşitli hizmetlerde kullanılmak üzere yapılan sözleşmeler doğrultusunda üçüncü kişilerden kiralanan taşınmazların kira bedellerinin, 920-Gider Taahhütleri Hesabına ve 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına kaydedilerek izlenmesi gerekmektedir.

Büyükşehir Belediyesi tarafından kiralanan taşınmazlara ilişkin sözleşmeler dikkate alınarak yapılan incelemede, 2017 yılsonu Bilançosunun notlarında yer verilen 920-Gider Taahhütleri Hesabı ve 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabının olması gereken tutardan 3.519.111,20-TL eksik olduğu görülmüştür.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesinin 2017 yılsonu Bilançosunun notlarında yer verilen 920-Gider Taahhütleri Hesabı ve 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesaplarının mevcut duruma uygun hale getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

3.8.1.2. Uygunluk Denetimi Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar

Uygunluk denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin yürütülecek çalışmaları ifade etmektedir.

Denetim ekipleri tarafından büyükşehir belediyelerinde sıklıkla karşılaşılan uygunluk denetimi konusu bulgularla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Büyükşehir Belediyesine Bırakılan Yerlerden Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatı Yapılmaması


5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamında Büyükşehir Belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalarda içinde, elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlarca tahsil edilen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisinin tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 34'üncü maddesinde "*Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisine tabidir*" hükmü tesis edilmiş olup mezkur Kanun'un "*Mükellef ve sorumlu*" başlıklı 35'inci maddesinde de elektrik ve havagazı tüketenlerin elektrik ve havagazı tüketim vergisini ödemekle mükellef oldukları aynı zamanda 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'na göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşların, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır. 2464 sayılı Kanun kapsamında Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisinin beyan ve ödenmesi ile ilgili olarak da 39'uncu maddesinde "*Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlar tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takibeden ayın 20 nci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar...*" denilmiştir.

Ayrıca, 5216 sayılı Kanun'un “*Büyükşehir belediyesinin gelirleri*” başlıklı 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçlarının büyükşehir belediyesinin gelirleri arasında olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme istinaden Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi tahakkuk ve tahsili büyükşehir belediyeleri için de söz konusu olabilmektedir.

Yapılan incelemede, Büyükşehir Belediyesinin hesap ve işlemlerinde Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisine ilişkin herhangi bir tahakkuk kaydının söz konusu olmadığı ve bu minvalde bir tahsilatın da gerçekleştirilmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde, elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlarca tahsil edilen elektrik ve havagazı tüketim vergisinin, tahsil tarihini takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar Büyükşehir Belediyesine bir beyanname ile bildirilmesi ve aynı sürede ödenmesi gerekmektedir.

 *Bazı İşyerlerine Ait İlan ve Reklamlar İçin İlan ve Reklam Vergisinin Tahakkuk Ettirilmemesi*

Büyükşehir Belediyesinin yetki alanında faaliyet gösteren bazı işletmelerden İlan ve Reklam Vergisinin alınmadığı tespit edilmiştir.

A) *Alışveriş Merkezi, Han ve Pasajların İç Kısımlarından İlan ve Reklam Vergisinin Alınmaması*

İdarenin yetki alanında yer alan meydan, bulvar, cadde ile ana yollara cephesi bulunan alışveriş merkezi, han ve pasajların iç kısımlarından İlan ve Reklam Vergisinin tahakkuk ve tahsilatının yapılmadığı görülmüştür.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "*Konu*" başlıklı 12'nci maddesinde; belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın İlan ve Reklam Vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "*Büyükşehir belediyesinin gelirleri*" başlıklı 23'üncü maddesinde;

"Büyükşehir belediyesinin gelirleri şunlardır:

e) 7 nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri.

..." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu maddede atıfta bulunulan 5216 sayılı Kanun'un "*Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları*" başlıklı 7'inci maddesinin (g) bendinde ise;

"Büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapmak, yaptırmak, bakım ve onarımı ile bu yolların temizliği ve karla mücadele çalışmalarını yürütmek; kentsel tasarım projelerine uygun olarak bu yerlere cephesi bulunan yapılara ilişkin yükümlülükler koymak; ilân ve reklam asılacak yerleri ve bunların şekil ve ebadını belirlemek; meydan, bulvar, cadde, yol ve sokak ad ve numaraları ile bunlar üzerindeki binalara numara verilmesi işlerini gerçekleştirmek" denilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde Büyükşehir Belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yollar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamların vergilerinin Büyükşehir Belediyesi tarafından alınması gerekmektedir. Söz konusu binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamlardan, içi ve dışı ayrımı yapılmaksızın bu binalar üzerinde yer alan bütün ve ilan reklamların anlaşılması gerektiği aşikar olduğundan idare tarafından alışveriş merkezi, han ve pasajların iç kısımlarından da İlan ve Reklam Vergisi alınması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Büyükşehir Belediyesi tarafından ilgili bina, alışveriş merkezi, pasaj ve hanların yalnızca dış kısımlarından İlan ve Reklam Vergisi alındığı, iç kısımlarda yer alan ilan ve reklamlardan bulgu konusu ettiğimiz verginin alınmadığı görülmüştür.

Bu itibarla, 5216 sayılı Kanun ile büyükşehir belediyelerine bırakılan yerlerde bulunan binaların iç kısımlarına ilişkin İlan ve Reklam Vergisinin, tahakkuk ve tahsilatının yapılmaması halinin mevzuata uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

B) Organize Sanayi Bölgesindeki İşletmelerden İlan ve Reklam Vergisi Alınmaması

Büyükşehir Belediyesi sınırlarında bulunan Organize Sanayi Bölgesinde (OSB) faaliyet gösteren işletmelere ait ilan ve reklamlar için ilan ve reklam vergisi tahakkuk ve tahsilatının yapılmadığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "*Konu*" başlıklı 12'nci maddesinde; belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın İlan ve Reklam Vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Kanun'un 13'üncü maddesinde "*İlan ve Reklam Vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir*" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca aynı Kanun'un "*İstisna ve muafıklar*" başlıklı 14'üncü maddesinde; ilan ve reklam vergisine ilişkin istisna ve muafiyet hükümleri düzenlenmiş olup organize sanayi bölgesi içerisinde yer alan firmaların yaptığı veya yaptırdığı ilan ve reklamların söz konusu vergiden istisna olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "*Büyükşehir belediyesinin gelirleri*" başlıklı 23'üncü maddesinin (e) bendinde; "*7 nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her*

türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri” hükmü yer almakta olup atıfta bulunulan 5216 sayılı Kanun’un “Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları” başlıklı 7’inci maddesinin (g) bendinde ise; “Büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapmak, yaptırmak, bakım ve onarımı ile bu yolların temizliği ve karla mücadele çalışmalarını yürütmek; ...” denilmektedir.

Diğer taraftan 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanunu’nun “*Muafiyet ve destekler*” başlıklı 21’inci maddesinde; “*OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır*” denilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri uyarınca; yalnızca OSB tüzel kişiliğinin vergi muafiyetinin bulunduğu, Büyükşehir Belediyesinin yetki alanında bulunan yol, meydan, cadde ve ana yola cephesi bulunan organize sanayi bölgelerinde yer alan işletmelerin binalarının üzerindeki her türlü ilan ve reklamın vergisinin Büyükşehir Belediyesi tarafından alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yapılan incelemede, Organize Sanayi Bölgesinin, mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yola cephesi bulunmasına rağmen Büyükşehir Belediyesi tarafından ilgili OSB’de yer alan işletmelerin binalarının üzerindeki ilan ve reklamlardan bulgu konusu ettiğimiz verginin alınmadığı görülmüştür.

Bu itibarla, 5216 sayılı Kanun ile büyükşehir belediyelerine bırakılan yerlere cephesi bulunan Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren işletmelere ait ilan ve reklamlar için İlan ve Reklam Vergisinin tahakkuk ettirilmemesi halinin mevzuata uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

Evsel Katı Atık Ücretine İlişkin Uygulamaların Yapılmaması

Evsel katı atık toplama, taşıma ve bertaraf ücretine ait tarifenin belirlenmediği, tahakkuk ve tahsilatların yapılmadığı tespit edilmiştir.

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 26.04.2006 tarih ve 5491 sayılı Kanun'la değişik "*İlkeler*" başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde; kirlenme ve bozulmanın önlenmesi, sınırlandırılması, giderilmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için yapılan harcamaların kirleten veya bozulmaya neden olan tarafından karşılanacağı ifade edilmiştir.


Aynı Kanun'un "*Tanımlar*" başlıklı 2'nci maddesinde ise "Kirleten" tanımının "*faaliyetleri sırasında veya sonrasında doğrudan veya dolaylı olarak çevre kirliliğine, ekolojik dengenin ve çevrenin bozulmasına neden olan gerçek ve tüzel kişileri*", "Evsel katı atık" tanımının ise "*tehlikeli ve zararlı atık kapsamına girmeyen konut, sanayi, işyeri, piknik alanları gibi yerlerden gelen katı atıkları*" ifade ettiği belirtilmiştir.

Mezkur Kanun'un 11'inci maddesinin on birinci fıkrasında özetle; belediyelerin evsel katı atıklara ilişkin yapacakları harcamaların, bu hizmetten yararlanan kişilerden, yani evsel katı atıkların oluşmasına (kirlenmeye) sebep olanlardan alınmasının bir zorunluluk olduğu ifade edilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, belediyeler tarafından gerçekleştirilen evsel katı atık toplama faaliyeti, kirlenmeye sebebiyet verenlere hizmet niteliği taşımaktadır. Kirlenme ve bozulmanın önlenmesi, sınırlandırılması, giderilmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için yapılan harcamaların kirleten veya bozulmaya neden olan tarafından karşılanması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, evsel katı atık toplama, taşıma ve bertaraf ücretine ait tarifinin belirlenmediği, tahakkuk ve tahsilatların yapılmadığı görülmüştür.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesi tarafından evsel katı atık toplama, taşıma ve bertaraf ücret tarifesinin belirlenmesi ve bu ücretlerin kirlenmeye sebebiyet verenlerden alınması için gerekli düzenlemelerin yapılması, tahakkuk ve tahsilinin sağlanması uygun olacaktır.

 *Bazı İlçe Belediyelerinden Büyükşehir Belediyesine Aktarılması Gereken Çevre Temizlik Vergisi Paylarının Aktarılmaması*

Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde bulunan bazı belediyelerin kendileri tarafından tahsil edilen Çevre Temizlik Vergisinden, Büyükşehir Belediyesine aktarması gereken payı aktarmadığı ve bunun takibinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun “Çevre Temizlik Vergisi” başlıklı mükerrer 44'üncü maddesinde;

“... Su ve kanalizasyon idareleri büyük şehir dahilindeki her ilçe veya ilk kademe belediyesinin belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan konutlara ilişkin olarak tahsil ettiği çevre temizlik vergisi ile bu verginin süresinde ödenmemesi nedeniyle tahsil ettiği gecikme zammının yüzde seksenini tahsilatı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bir bildirim ile ilgili belediyeye bildirerek aynı süre içinde öder. Tahsil edilen vergi ve gecikme zammının yüzde yirmisini ise münhasıran çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere büyük şehir belediyesinin hesabına tahsilatı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar aktarır. Büyükşehir belediye sınırları içinde bulunan belediyelerin kendileri tarafından tahsil edilen çevre temizlik vergisinin yüzde yirmisi aynı esaslar çerçevesinde büyükşehir belediyelerine aktarılır.

Tahsil ettiği vergiyi veya gecikme zammını yukarıda belirtilen süre içinde ilgili belediyeye yatırmayan idarelerden, bu tutarlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre konutlardan elde edilen Çevre Temizlik Vergisi büyükşehirler için su ve kanalizasyon idareleri tarafından su faturalarına yansıtılmak suretiyle tahsil edilecek, işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi ise ilgili belediyelerce tahsil edilecektir. Tahsil edilen Çevre Temizlik Vergisinin %20'lik kısmı, münhasıran çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere tahsilatı takip eden ayın yirmisine kadar büyükşehir belediyesine yatırılması gerekmektedir.

Süresi içinde yatırılmayan vergi ve gecikme zamları için idareler hakkında 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Yapılan incelemede, Büyükşehir Belediye sınırları içinde bulunan belediyelerin tahsil ettikleri Çevre Temizlik Vergilerinin %20'lik kısımlarını Büyükşehir Belediyesi hesaplarına yatırmadıkları tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesinin Çevre Temizlik Vergisi paylarını 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre hesaplanacak gecikme zamları ile birlikte ilgili ilçe belediyelerinden tahsil etmesi gerektiği düşünülmektedir.

 *Otopark Yönetmeliğine Göre İlçe Belediyelerince Gönderilmesi Gereken Otopark Bedellerinin Takibinin Yapılmaması*

İmar mevzuatı uyarınca ilçe belediyelerinin otoparkla ilgili gelirlerinden Büyükşehir Belediyesine aktarılması gereken tutarın bazı ilçe belediyeleri tarafından aktarılmadığı ve takibinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun "*Belediyeler arası hizmet ilişkileri ve koordinasyon*" başlıklı 27'nci maddesinin son fıkrasında;

"İmar mevzuatı uyarınca belediyelerin otoparkla ilgili olarak elde ettikleri gelirler, tahsil tarihinden itibaren kırkbeş gün içinde büyükşehir belediyesine aktarılır. Büyükşehir belediyeleri bu geliri tasdikli plan ve beş yıllık imar programına göre hazırlanan kamulaştırma projesi karşılığında otopark tesisi için gerekli arsa alımları ile bölge ve genel otoparkların inşasında kullanır. Bu gelirler bu fıkra da belirtilen amaç dışında kullanılamaz" hükmüne yer verilmiştir.

5216 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinin ikinci fıkrasında;

"Büyükşehir belediyeleri ve bağlı kuruluşları ile ilçe belediyeleri; tahsil ettikleri vergiler ve benzeri malî yükümlülüklerden birbirlerine ödemeleri gereken paylar ile su, atık su ve doğalgaz bedellerini zamanında yatırmadıkları takdirde, ilgili belediye veya

bağlı kuruluşun talebi üzerine söz konusu tutar, İller Bankası tarafından, yükümlü belediyenin genel bütçe vergi gelirleri payından kesilerek alacaklı belediyenin hesabına aktarılır” denilmiştir.

Buna göre, imar mevzuatı uyarınca büyükşehir belediyesi olan yerlerdeki ilçe belediyelerinin otoparkla ilgili olarak elde ettikleri gelirleri tahsil tarihinden itibaren 45 gün içinde büyükşehir belediyesine aktarmaları ve ilçe belediyelerinin ilgili otopark gelirlerini aktarılmamaları halinde ise Büyükşehir Belediyesince takibinin yapılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Büyükşehir Belediyesinde 31 ilçe yer almasına rağmen toplam 13 ilçe belediyesinin söz konusu tutarları Büyükşehir Belediyesine aktardıkları ve kalan 18 ilçe belediyesinin herhangi bir aktarımda bulunmadıkları tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesinin 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu uyarınca ilçe belediyelerinin otoparkla ilgili olarak elde ettikleri gelirleri Büyükşehir Belediye hesaplarına aktarmalarının takibinin sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

Gerçek ve Tüzel Kişiler Tarafından İşletilen Müzelerden Belediyeye Pay Aktarılmaması

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletilen müzelerden Belediyeye pay aktarılmadığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun “Müze giriş ücretleri ile madenlerden belediyelere pay” başlıklı mükerrer 97'nci maddesinin (a) bendinde;

“Cumhurbaşkanlığına bağlı milli saraylar hariç belediye ve mücavir alan sınırları içinde gerçek ve tüzelkişilerce işletilen her türlü müzelerin giriş ücretlerinin %5'i belediye payı olarak ayrılır.


Belediye payı olarak ayrılan miktarın, tahsilini takip eden ayın 15 inci günü akşamına kadar müzenin bulunduğu yer (27.6.1984 gün ve 3030 sayılı Kanununun uygulandığı şehirde Büyük Şehir Belediyelerine) belediyesine ödenmesi mecburidir.

Büyük Şehir Belediyelerince tahsil edilen payın yüzde 75'i Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca bildirilecek son genel nüfus sayımı sonuçlarına göre nüfusları oranında ilgili ilçe belediyelerine dağıtılır” hükmüne yer verilmiştir.

Mevzuat hükmünden anlaşılacağı üzere büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerde belediye sınırları içerisinde işletilen müzelerin giriş ücretinin yüzde beşinin büyükşehir belediyelerine aktarılması gerekmektedir.

Yapılan incelenmeler neticesinde, Belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan Kültür ve Turizm Bakanlığına bağlı müzelerin giriş ücretlerinden elde edilen müze paylarının belediye bütçesine aktarıldığı ancak gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletilen ve ücrete tabi olan 7 müzeye ilişkin payların Belediye hesabına aktarılmadığı ve takibinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesi, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletilen müzelerin müze giriş ücretlerinden ayrılacak belediye paylarının Belediye hesaplarına aktarılmasını sağlamalıdır.

 *Taşınmazların Kamu Kurum ve Kuruluşları Dışındaki Dernek ve Vakıflara Tahsis Edilmesi*

Büyükşehir Belediyesinin, mülkiyetindeki 10 adet taşınmazını, kamu kurum ve kuruluşları dışındaki dernek ve vakıflara tahsis ettiği tespit edilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun “Diğer kuruluşlarla ilişkiler” başlıklı 75'inci maddesinde;

“Belediye, belediye meclisinin kararı üzerine yapacağı anlaşmaya uygun olarak görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda;

...

c) (Değişik: 12/11/2012-6360/19 md.) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar ve 7/6/2005 tarihli ve 5362 sayılı Esnaf ve

Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu kapsamına giren meslek odaları ile ortak hizmet projeleri gerçekleştirebilir. Diğer dernek ve vakıflar ile gerçekleştirilecek ortak hizmet projeleri için mahallin en büyük mülki idare amirinin izninin alınması gerekir.

d) Kendilerine ait taşınmazları, aslî görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelli veya bedelsiz olarak mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına devredebilir veya süresi yirmibeş yılı geçmemek üzere tahsis edebilir. Bu taşınmazlar aynı kuruluşlara kiraya da verilebilir. Bu taşınmazların, tahsis amacı dışında kullanılması hâlinde, tahsis işlemi iptal edilir. Tahsis süresi sonunda, aynı esaslara göre yeniden tahsis mümkündür” hükmüne yer verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “*Taşınmaz tahsisi*” başlıklı 47’nci maddesinin birinci fıkrasında;

“Kamu idareleri, kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebilirler. Tahsis edilen taşınmaz, amaç dışı kullanılamaz” denilmiştir.


02.02.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 16.10.2017 T. 2017/1 E., 5415/1 K. sayılı Sayıştay Genel Kurulu İçtihadı Birleştirme Kararına göre; belediyeler, ancak mahalli müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla belediye meclislerinin bu konuya ilişkin alacakları kararla ve sadece mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına taşınmaz tahsis edebileceklerdir.

Sayıştay Genel Kurulu İçtihadı Birleştirme Kararların en önemli özelliği, benzer durumdaki tüm olaylar bakımında bağlayıcı olmasıdır. Bu özelliği ile diğer kararlarından ayrılmaktadır. Başka bir ifade ile içtihatları birleştirme kararı, genel ve soyut bir normu yorumladığından benzer tüm durumlar yönünden icrai bir nitelik taşımaktadır.

Buna göre belediyeler, kendilerine ait taşınmazları, asli görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelli veya bedelsiz olarak mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına, belediye meclis kararı ile tahsis edebilirler. Buna karşın mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşları dışında kalan gerçek ve tüzel kişilere, derneklere, sivil toplum kuruluşlarına veya meslek kuruluşlarına süresi her ne olursa olsun tahsis işlemi gerçekleştiremezler. Bu tüzel kişiliklere ancak 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine uygun olarak kiralama işlemi yapılabilir.

Yapılan incelemede, Büyükşehir Belediyesinin mevzuata aykırı olarak ortak projeler kapsamında 10 adet taşınmazını kamu kurum ve kuruluşları dışındaki dernek ve vakıflara tahsis ettiği görülmüştür.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesinin kamu kurum ve kuruluşu niteliği taşımayan dernek ve vakıflara yaptığı taşınmaz tahsisi kararları mevzuata aykırılık teşkil etmektedir.

 *Toplu Taşıma Hizmetlerine İlişkin Hakların Tekel Oluşturmayacak, Açıklık ve Rekabeti Sağlayacak Şekilde Devredilmemesi*

Belediye sınırları içinde ulaşım hizmetlerinin bir kısmının ihale yapılmaksızın halk otobüslerine verildiği tespit edilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "*Belediyenin yetkileri ve imtiyazları*" başlıklı 15'inci maddesindeki;

"f) Toplu taşıma yapmak; bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dâhil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek.

p) Kara, deniz, su ve demiryolu üzerinde işletilen her türlü servis ve toplu taşıma araçları ile taksi sayılarını, bilet ücret ve tarifelerini, zaman ve güzergâhlarını belirlemek; durak yerleri ile karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek; kanunların belediyelere verdiği

trafik düzenlemesinin gerektirdiği bütün işleri yürütmek” hükümlerinden toplu taşıma hakkının belediyenin görev ve yetkisinde olduğu anlaşılmaktadır.

Aynı maddede; “Belediye, ... (f) ... bentlerinde belirtilen hizmetleri Danıştay’ın görüşü ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının kararıyla süresi kırk dokuz yılı geçmemek üzere imtiyaz yoluyla devredebilir; toplu taşıma hizmetlerini imtiyaz veya tekel oluşturmayacak şekilde ruhsat vermek suretiyle yerine getirebileceği gibi toplu taşıma hatlarını kiraya verme veya 67’nci maddedeki esaslara göre hizmet satın alma yoluyla yerine getirebilir” denilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu ve yürürlükten kaldırılan 1580 sayılı Belediye Kanunu’na göre toplu taşımaya ilişkin haklar belediyeye aittir. Belediye bu hakkını kiraya vermek, ruhsat vermek, imtiyaz veya hizmet satın alma yoluyla üçüncü kişilere gördürülebilir. Üçüncü kişilere gördürülecek bu hizmetin, yasal çerçevede, ihale yoluyla rekabete ve saydamlığı sağlayacak ve veriliş süresini de içerecek şekilde verilmesi gerekmektedir. Belediyenin toplu taşımaya ilişkin haklarını nasıl kullanacağını belirleme yetkisi, belediye meclisine aittir.


Nitekim Danıştay 13’üncü Dairesinin Esas No:2015/985, Karar No: 2015/3164 numaralı Kararı da bu hususa açıklık getirmektedir. Anılan yargı kararında, toplu ulaşım hizmetlerinin Belediye Kanunu’nda belirlenen usuller çerçevesinde, yetkili organın kararıyla rekabeti ve saydamlığı sağlayacak ve veriliş süresini de içerecek şekilde, ihale yoluyla gördürülmesi gerektiği belirtilmektedir. Aynı kararda kiraya verme süresinin, en fazla 10 yıllı sınırlı olduğu ve ruhsat verme yönteminin seçilmesi durumunda da verilen ruhsatın süresiz olamayacağı belirtilmiştir.

Büyükşehir Belediyesinde, şehir içi toplu taşıma hizmeti sunan 297 halk otobüsüne ilişkin kayıtların incelenmesinde; 1978-2004 yılları arasında çeşitli tarihlerde, 297 halk otobüsünden 270’inin ihale yapılmaksızın çalışma izni verilerek işe başlatıldığı ve halen şehir içi toplu taşımacılık yaptığı görülmüştür. Taşıma işini yıllardır yapmaları, bu çalışma belgesinin süresiz olması ve ilgililer yönünden

kazanılmış hak olarak kabul edilmesi nedeniyle, uygulama bu şekilde sürdürülmektedir. Ancak kazanılmış hakkın varlığından söz edebilmek için, bu hakkın yürürlükteki hukuk kurallarına uygun olarak tesis edilen bir işlemle elde edilmiş olması gerekmektedir.

27 halk otobüsüne ise bu hak, süre belirtilmeden ihale yoluyla verilmiştir. Encümen Kararlarında, 26 hattın satılması şeklinde karar alınmıştır. Ancak hatların satışının yapılabileceğine ilişkin bir düzenleme mevzuatta bulunmamaktadır. 1994 yılından itibaren ihale ile verilen 26 halk otobüsü hattının çalıştırılmasına ilişkin herhangi bir süre kısıtlaması da yapılmamıştır. 1 adet hattın ise, ruhsat verme şeklinde ihale edildiği ancak ruhsat süresinin net bir şekilde belirlenmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, 270 halk otobüsünün ihalesiz olarak çalıştırılması, 26 hattın halk otobüslerine süresiz satışının yapılması ve ruhsat verilen 1 otobüsün ruhsat süresi belirtilmeksizin çalıştırılması, toplu taşımaya ilişkin hakların kullanılmasına ilişkin düzenlemelere uygun değildir. Toplu taşımaya ilişkin hakların, Belediye Kanunu'nda öngörülen imtiyaz, kiralama, ruhsat verme ve hizmet satın alma usullerinden biri seçilerek tekel oluşturmayacak şekilde kullanılması uygun olacaktır.

 *Borçlanma Sınırlarının Aşılması ve Yüzde Onu Aşan Borçlanma İçin Çevre ve Şehircilik Bakanlığında İzin Alınmaması*

Büyükşehir Belediyesinin borç stokunun, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda belirtilen sınırın üzerinde olduğu ve en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının, yılı içinde yüzde onunu geçen iç borçlanma tutarı için Çevre ve Şehircilik Bakanlığında onay alınmadığı görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "*Borçlanma*" başlıklı 68'inci maddesinde;

"...d) Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanununa

göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır.


- e) *Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; yüzde onunu geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının onayı ile yapabilir” denilmektedir.*

11.11.2016 tarihli ve 29885 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 474 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2016 yılına ait olup çeşitli mevzuatlarda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarlarının artırılmasına dayanak teşkil eden yeniden değerlendirme oranı %3,83 olarak belirlenmiştir.

Belediye muhasebe verileri ve belediye bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler üzerinden yapılan incelemede, Büyükşehir Belediyesinin borç stokunun 5393 sayılı Belediye Kanunu’nda belirtilen sınırın üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. Belediyenin 2016 yılı sonu bütçe geliri olan 760.102.326,02-TL’ye, %3,83’lük yeniden değerlendirme oranı uygulandığında bu tutar 789.214.245,10-TL olmaktadır. Belediye Kanunu, büyükşehir belediyeleri için borç tavan tutarını, hesaplanan bu tutarın 1,5 katı olarak öngörmüştür Dolayısıyla Büyükşehir Belediyesi için borç stok tavan tutarı, 1.183.821.367,65-TL olmaktadır. Belediye Kanunu’na göre bu tutarın %10’u olan 11.838.213,66-TL üzerindeki borçlanmalarda ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığının izninin alınması gerekmektedir.

Büyükşehir Belediyesinin 2017 yılı sonu itibariyle faizler hariç 1.307.191.300,11-TL borcu bulunmaktadır. Mevcut borç stokunun, anılan mevzuat hükmüne göre borçlanma sınırınının 123.369.932,46-TL üzerinde olduğu görülmüştür.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesi tarafından 5393 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri dikkate alınarak borçlanma limitlerine uyulması ve yılı içinde toplam yüzde onunu geçen iç borçlanma için meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının onayının alınması gerekmektedir.

 *Belediye Tarafından Çıkarılan Mali Nitelikli Yönetmelikler İçin Sayıştayın İstisari Görüşününün Alınmaması*

Büyükşehir Belediyesi tarafından çıkarılan mali nitelikli yönetmeliklerle ilgili olarak Sayıştayın istisari görüşünün alınmadan işlem tesis edildiği tespit edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "*Daireler Kurulu*" başlıklı 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasında;

"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştayın istisari görüşü alınarak yürürlüğe konulur..." hükmü yer almaktadır.

Ayrıca Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin "*Denetim Grup Başkanlıkları*" başlıklı 57'nci maddesinin birinci fıkrasının (ç) alt bendinde de "*Görev alanlarına giren genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenen yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında grup görüşünü oluşturmak*" denilmektedir.

Kanun ve Yönetmelik hükümlerinden anlaşıldığı üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelik ile bu nitelikteki düzenleyici işlemler için Sayıştay istisari görüşünün verilmesinin Daireler Kurulunun yetkisinde olduğu ve bu yetkisini denetim grup başkanlıkları eliyle yerine getireceği düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile Sayıştayın istisari görüşü, mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler için yürürlüğe girme şartı olarak belirlenmiştir.

Yapılan incelemede, Belediye tarafından çıkarılan mali nitelikli bazı yönetmeliklerin Sayıştayın istişari görüşü alınmaksızın yürürlüğe konulduğu görülmüştür. Büyükşehir Belediyesi Toplu Taşıma Dairesi Başkanlığı tarafından çıkarılan “*Toplu Taşıma Araçları Seyahat Kartları Yönetmeliği*” ile “*Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçinde Çalışan Özel Halk Otobüsü ve Minibüs Araçlarının Çalışması Hakkında Yönetmelik*” mali hükümler içermesine rağmen Sayıştayın istişari görüşü alınmadan yürürlüğe girmiştir. Bu ve buna benzer mali hüküm içeren düzenleyici işlemler Sayıştaya gönderilmemektedir.

Bu itibarla, Belediye tarafından çıkarılacak mali nitelikli yönetmeliklerin ve düzenleyici işlemlerin yürürlüğe konulmadan önce Sayıştayın istişari görüşüne sunularak yürürlüğe girmesi gerekmektedir.

3.8.2. Performans Denetimi Sonucu Ortaya Çıkan Hususlar

Performans denetimi kapsamında kamu idarelerinin yayımladığı Stratejik Plan, ilgili yıl Performans Programı ve İdare Faaliyet Raporu incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilir olup olmadığı değerlendirilmektedir. Bunun sonucu olarak da Performans Denetim Raporu üretilir.

Denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmamaktadır. Bu nedenle Performans Denetim Raporu, denetimi yapılan kamu idaresinin performans hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğine dair bir tespitten ibarettir.

Denetim ekipleri tarafından büyükşehir belediyelerinde sıklıkla karşılaşılan performans denetimi konusu bulgularla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

3.8.2.1. Stratejik Planın Değerlendirilmesinde Ortaya Çıkan Hususlar

Stratejik Planda Maliyet Tablosunun ve Kaynak Tablosunun Bulunmaması

Stratejik Planın incelenmesi neticesinde maliyet tablosu ve kaynak tablosunun bulunmadığı tespit edilmiştir.

Kalkınma Bakanlığı (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) tarafından hazırlanan Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu'nun 2'nci sürümünün "Maliyetlendirme" başlıklı 6'ncı kısmında;

"Her bir hedefi gerçekleştirmeye dönük faaliyet/projelerin ortaya konulması sonrasında faaliyet/projelerin bütçe ile ilişkisinin kurulması gerekmektedir. Bu amaçla önce her bir hedef için gerekli faaliyet ve projelerin maliyet tahminleri yapılarak bir hedefin yaklaşık maliyetine ulaşılabacaktır. Hedeflerin maliyet tahmini toplamından her bir amacın tahmini maliyetine, amaç maliyetleri toplamından ise stratejik planın o yılki tahmini maliyetine ulaşılabacaktır. Beş yıllık toplam ise planın toplam tahmini maliyetini verecektir.

Kuruluş Tablo 4'te (maliyet tablosu) belirtilen toplam maliyetlerini elde edeceği kaynaklarla karşılaştırmak durumundadır. Bu karşılaştırmayı yapabilmek için yıllar itibariyle hangi kaynaklardan hangi gelirlerin elde edileceği tahmin edilmelidir. Bu amaçla Tablo 5'te (kaynak tablosu) gösterilen kaynak tablosundan yararlanılabilir" denilmek suretiyle maliyet tablosu ve kaynak tablosunun nasıl hazırlanacağı ve gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesi Stratejik Planında, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu'nda yer alan Tablo-4 ve Tablo-5'e uygun olarak Maliyet Tablosu ve Kaynak Tablosunun hazırlanması gerekmektedir.

✚ *Stratejik Planda Yer Alan Göstergelerin Sayısal Olarak Ölçülebilir Nitelikte Olmaması*

Stratejik Planda, kamu idarelerinin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesinde nasıl ve ne ölçüde başarılı olduklarını göstermek için kullanılan göstergelerin sayısal olarak ölçülebilir nitelikte olmadığı tespit edilmiştir.

Kalkınma Bakanlığı (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) tarafından hazırlanan Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu'nun 2'nci sürümünün "*Geleceğe Bakış*" başlıklı 5'inci kısmının "*Hedefler*" başlıklı (E) bölümünde hedeflerin; amaçların gerçekleştirilmesine yönelik spesifik ve ölçülebilir alt amaç olarak tanımlandığı ve hedeflerin miktar, maliyet, kalite ve zaman cinsinden ifade edilebilir olması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı Kılavuz'un "*Performans Göstergeleri*" başlıklı (F) bölümünde; hedeflerin ölçülebilir olarak ifade edilemediği durumlarda stratejik planda hedefe yönelik performans göstergelerine yer verilmesi gerektiği ve performans göstergelerinin de ölçülebilirliğinin sağlanması bakımından miktar, zaman, kalite veya maliyet cinsinden ifade edilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

Büyükşehir Belediyesinin Stratejik Planının incelenmesinde, stratejik hedeflere ait performans göstergelerinin ölçülebilir olmadığı anlaşılmıştır. Örneğin; "*1.1.3. Hizmetlerin geliştirilerek daha iyi yürütülebilmesi için iç kontrol sistemini kurmak ve sürekliliğini sağlamak*" olarak belirlenen stratejik hedef ile ilgili performans göstergesi "*İç kontrol eylem planını gerçekleştirme oranı (%)...*" şeklinde belirlenmiştir. Bu performans göstergesinde herhangi bir sayısal değere yer verilmediği ve dolayısıyla performans göstergesinin ölçülebilir olmadığı görülmektedir.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesinin Stratejik Planında yer alan hedeflerinden ölçülebilir olanlarının sayısal olarak ifade edilmesi ve hedeflerin ölçülebilir olmadığı durumlarda ise hedefe yönelik performans göstergeleri ile ölçülebilirliğin sağlanması gerekmektedir.

3.8.2.2. Performans Programının Değerlendirilmesinde Ortaya Çıkan Hususlar

Performans Programında Faaliyet Maliyetleri Tablosuna Yer Verilmemesi

Büyükşehir Belediyesinin Performans Programında faaliyet maliyetleri tablosuna yer verilmediği tespit edilmiştir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin performans programlarının hazırlanması, ilgili idarelere gönderilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bunlara ilişkin süreler ile diğer usul ve esasları belirlemek amacıyla Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik hazırlanmıştır. Kamu idarelerinin bu Yönetmelik ile belirlenen esas ve usullere uygun olarak, performans programlarını hazırlamalarına ilişkin standartları, kullanılacak tablo ve formlar ile diğer bilgileri içerecek şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Performans Programı Hazırlama Rehberi yayımlanmıştır.

Performans Programı Hazırlama Rehberine göre performans programında yer alan performans hedefleri, idarenin ulaşmak istediği hedefleri göstermektedir. Performans hedefine ulaşmak için kullanılan faaliyetler ise bu hedeflerin nasıl gerçekleştirileceğini ifade etmektedir. Performans programı dönemine ilişkin olarak ortaya konulan hedeflere ulaşmak için ihtiyaç duyulan kaynak miktarının belirlenmesi süreci, bu hedeflere yönelik olarak yürütülmesi gereken faaliyetlerin ve bunların maliyetlerinin tespit edilmesi ile başlamaktadır. Faaliyet maliyetleri tespit edilirken, her bir faaliyet için hesaplanacak maliyet tutarlarından bütçe kaynakları ile finanse edilen kısımları analitik bütçe sınıflandırmasının ekonomik kodlarına uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Faaliyet maliyetleri tablosunun, performans programı hazırlık çalışmalarında üst yönetici ve harcama yetkilileri tarafından belirlenen her bir faaliyet için sorumlu birimler tarafından ayrı ayrı doldurulması gerekmektedir. Aynı faaliyetten sorumlu birden fazla harcama birimi olması halinde her harcama birimince bu tablo ayrı ayrı doldurulacak olup mali hizmetler birimi tarafından konsolide edilerek tek bir tablo

haline dönüştürülmelidir. Faaliyet maliyetleri tablosunda yer alması gereken açıklamalar bölümünde ilgili faaliyetin kapsamı, gerekçesi ve önemine ilişkin bilgiler ile faaliyet maliyetinin hesaplanmasına ilişkin hususlara yer verilmesi gerekmektedir.

Büyükşehir Belediyesinin Performans Programında, faaliyet maliyetleri tablosuna yer verilmediği görülmüş olup Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Performans Programı Hazırlama Rehberi'nde belirtildiği şekilde Faaliyet Maliyetleri Tablosunun hazırlanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Performans Programında Girdi-Faaliyet Odaklı Performans Hedeflerinin Bulunması

Performans Programında, girdi-faaliyet odaklı performans hedeflerine yer verildiği tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmeliğin, “*Tanımlar*” başlıklı 3’üncü maddesinde; performans hedeflerinin çıktı-sonuç odaklı olması gerektiği ifade edilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan Performans Programı Hazırlama Rehberi’nde de; bir ürün veya hizmetin üretilmesi için gereken beşeri, mali ve fiziksel değerler “*Girdi*”, idare tarafından üretilen nihai ürün veya hizmetler “*Çıktı*” ve idarenin sunduğu ürün ve hizmetlerin, bireyler ve toplum üzerinde meydana getirdiği etkiler ise “*Sonuç*” olarak tanımlanmıştır.

Yapılan incelemede, Performans Programında yer alan toplam 103 performans hedefinin, çıktı-sonuç odaklılık kriterine göre değerlendirmesi sonucunda; 62 hedefin çıktı-sonuç odaklı, 41 hedefin ise girdi-faaliyet odaklı olduğu görülmüştür.

Bu itibarla, Büyükşehir Belediyesi Performans Programındaki performans hedeflerinin, idare tarafından üretilen mal veya hizmetlere ya da bu mal ve hizmetlerin bireyler ve toplum üzerindeki etkisine ilişkin olması gerekmektedir.

3.8.2.3. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesinde Ortaya Çıkan Hususlar

✚ *Faaliyet Raporunda, Performans Programında Belirtilen Hedef ve Göstergelerden Sapmaların Nedenlerine Dair Açıklama Yapılmaması*

Faaliyet Raporunda, Performans Programındaki hedef ve göstergelerden sapmaların nedenlerine yer verilmediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 41'nci maddesinde; *“İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir”* hükmü yer almaktadır.

Ayrıca Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 18'inci maddesinde;

“c) Faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler: Bu bölümde, mali bilgiler ile performans bilgilerine detaylı olarak yer verilir.


1) *Mali bilgiler başlığı altında, kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilir. Ayrıca, iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgiler de bu başlık altında yer alır.*

2) *Performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleştirme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir”* denilmektedir.

Mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere idareler faaliyet raporlarında performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine ve değerlendirmelere yer vermek zorundadır. Faaliyet raporlarının temel fonksiyonu performans programında belirlenen ilgili yıl hedeflerinin ne ölçüde gerçekleştiğinin ve sapma nedenlerinin ortaya konulmasıdır. Performans programında belirlenen hedeflerin dikkate alınmaması, bu hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının ve ulaşılamamışsa bunun nedenlerinin fiziki ve mali kaynaklar çerçevesinde açıklanmaması, faaliyet raporunun tam olarak işlevini yerine getirememesine, başka bir ifadeyle performans ölçümünün gerçekleşmemesine neden olmaktadır.

Büyükşehir Belediyesinin Faaliyet Raporu incelendiğinde, bazı hedef ve göstergelere ilişkin gerçekleştirmelerde sapmalar olduğu ancak herhangi bir açıklama yapılmadığı görülmüştür.

Bu itibarla, mevzuat gereği Faaliyet raporunda hedef ve gerçekleşme arasındaki sapmaların nedenleri hakkında Büyükşehir Belediyesi tarafında gerekli açıklamaların yapılması gerekmektedir.

 *Faaliyet Raporunda Yer Alan Göstergelerden Bazılarının Tutarlılık Kriterini Karşılamaması*

Performans Programındaki “İlgili” ve “Ölçülebilir” olarak değerlendirilen performans göstergelerinden 4 adedinin Faaliyet Raporunda tutarlı olarak yer almadığı; 7 adedinin ise hiç yer almadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin “Tutarlılık ilkesi” başlıklı 8’inci maddesinde;

“(1) Faaliyet sonuçlarının gösterilmesi ve değerlendirilmesinde aynı yöntemler kullanılır. Yöntem değişiklikleri olması durumunda, bu değişiklikler raporda açıklanır.

(2) Faaliyet raporları yıllar itibarıyla karşılaştırmaya imkân verecek biçimde hazırlanır” hükmüne yer verilmiştir.

Büyükşehir Belediyesi Faaliyet Raporunda yer alan hedef ve göstergelerin tutarlılık kriteri açısından değerlendirilmesi neticesinde, Performans Programında yer

alan bazı hedeflere ait gösterge mahiyetinde belirlenmiş olan miktarların Faaliyet Raporunda değiştirildiği görülmüştür. Bununla birlikte, Performans Programında yer alan fakat Faaliyet Raporunda gerçekleşme bilgilerine yer verilmeyen performans göstergelerinin de olduğu tespit edilmiş olup söz konusu durum, bu göstergelere ilişkin herhangi bir faaliyetin yapılıp yapılmadığı bilgisine ulaşılmasını engellemektedir.

Bu itibarla, Performans Programında yer alan göstergelerin bazılarında Faaliyet Raporunda aynen yer verilmemesi, bazılarında ise hiç yer verilmemesi, ilgili göstergeler açısından tutarlılık kriterine aykırılık oluşturmaktadır.

3.8.2.4. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesinde Ortaya Çıkan Hususlar

✚ Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesine İlişkin Veri Kayıt Sisteminin Bulunmaması

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesine ilişkin veri kayıt sisteminin olmadığı görülmüştür.

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu'nun ikinci sürümünün "*İzleme ve Değerlendirme*" başlıklı 7'nci bölümünde;

"İzleme ve değerlendirmenin etkin yapılabilmesi, ancak uygun veri ve istatistiklerin temin edilmesi ile mümkündür. Amaca uygun, doğru ve tutarlı verilerin varlığı, stratejik planın başarısının ölçülmesi ve değerlendirilmesi için olmazsa olmaz bir ön koşuldur. Her bir hedefin izlenip değerlendirilebilmesi için ne tür verilere ihtiyaç duyulduğu, bunların ne şekilde temin edileceği, ihtiyaç duyulan veriler halihazırda toplanmıyorsa nasıl ve ne sıklıkla kim tarafından temin edileceği, bu kapsamdaki kısıtların neler olacağı gibi hususların mutlaka incelenmesi ve cevaplanması gerekir" denilmektedir.

Veri kayıt sistemi, bir performans hedefi veya göstergeye yönelik tüm performans bilgisinin toplandığı, analiz edildiği ve üretildiği sürecin tamamıdır.

Herhangi bir performans hedefi veya göstergeye ilişkin gerçekleşmenin ölçülmesi ve raporlanabilmesi için bu ölçümün nasıl yapılacağı belirlenmiş olması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, faaliyet dönemi içerisindeki verilerin toplanması, işlenmesi ve analizine yönelik riskleri tespit edecek, yıl içindeki değişiklikleri takip ederek kontrolünü sağlayacak belgelenmiş prosedürleri olan bir veri kayıt sisteminin kurulmadığı görülmüştür.

Bu itibarla, performans bilgisinin raporlanmasında kullanılan sistemlerin tam ve doğru veri üretilip üretilmediğinin, veri sistemlerinin güvenilirliğinin ve veri sistemleri üzerinde etkin ve risklere uygun iç kontrollerin yapılıp yapılmadığının denetlenebilmesi için mevzuata uygun bir veri kayıt sisteminin oluşturulması gerektiği düşünülmektedir.

3.8.3. Yargılamaya Esas Raporlara Konu Olan Hususlar

Yargılamaya esas rapor, düzenlilik denetimi kapsamında yürütülen uygunluk denetiminin sonunda denetçiler tarafından tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen raporu ifade etmektedir. Sorgu, savunma ve sonuç şeklinde üç bölümden oluşan raporun temelini Sayıştay denetçisi tarafından düzenlenen sorgu oluşturmaktadır.

Başkanlığa sunulan yargılamaya esas raporlar, hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderilmekte ve Sayıştay Daireleri tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda da ilam düzenlenmektedir.

Sayıştay Daireleri tarafından hesap yargılaması yapılarak tazminine karar verilen sorgulara ilişkin büyükşehir belediyelerinde sıklıkla karşılaşılan hususlara aşağıda yer verilmiştir.

✚ *Kiraya Verilen Kule Panolara Asılan İlan ve Reklamlara Ait İlan ve Reklam Vergisinin Eksik Tahakkuk ve Tahsil Edilmesi Hk.*

Büyükşehir Belediyesince... tarihinde ihalesi yapılan ve... Ltd. Şti. yüklenimindeki... Kiralanması İhalesi işine ait ihale dosyasının incelenmesi neticesinde; ihale kapsamında kiraya verilen kule panolara (Totemlere) asılan ilan ve reklamlara ait “İlan ve Reklam Vergisinin” eksik tahakkuk ve tahsil edildiği görülmüştür.

Söz konusu kiralama işine ait Sözleşme'nin “*Vergi, Resim ve Harçlarla Sözleşme Giderlerinin Kimin Tarafından Ödeneceği*” başlıklı 7'nci maddesinde, taahhüdün tamamının yapılmasına ait bütün vergi, resim ve harçların kiracı tarafından ödeneceği belirtilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun “*Mükellef ve sorumlu*” başlıklı 13'ncü maddesinde;

“İlan ve Reklam Vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir.

İlan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar” hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun tarifeleri belirleyen 15'inci maddesinde ise;

“İlan ve Reklam Vergisi aşağıdaki tarifeye göre alınır.

(Değişik Tarife: 30/12/2004-5281/16 md.)	Verginin Tutarı (YTL)	
	En az	En çok
1. Dükkân, ticarî ve sınaî müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi tüm sabit ilân ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak:	20	100
2. Motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan ilân ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak:	8	40
3. Cadde, sokak ve yaya kaldırımları üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilân ve reklamların metrekaresinden haftalık olarak:	2	10
4. Işıklı veya projeksiyonlu ilân ve reklamlardan her metrekaresine için yıllık olarak:	30	150
5. İlân ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerlerinin her biri için:	0,01	0,25
6. Mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişler ve benzerlerinin beherinin metrekaresinden:	0,02	0,50

Vergi tarifesinin uygulanmasında aşağıdaki esaslara uyulur:

- a) *Metrekare üzerinden yapılan hesaplamalarda, yarım metrekaresine kadar olan kesirler yarım metrekaresine, yarım metrekaresini aşanlar ise tam metrekaresine tamamlanır.*
- b) *Herhangi bir yüzeye yazılmak, takılmak veya çizilmek suretiyle yapılan ilan ve reklamlarda yazı ve resimlerin kapladığı alanın yüzölçümü esas alınır.*
- c) *Çok cepheli ilan ve reklamlarda metrekaresine hesabı her cephe için ayrı ayrı nazara alınır.*
- d) *Vergi tarifesinin 1, 2 ve 4 üncü bentlerinde belirtilen ilan ve reklamların süresi 6 aydan; 3 üncü bendinde belirtilen ilan ve reklamın süresi 1 haftadan az olursa vergi miktarının yarısı alınır. 6 ayı geçen süreler 1 yıl, hafta kesirleri de tam hafta sayılır.*
- e) *Vergi tarifesinin 5 ve 6 ncı bentlerinde yer alan ve çok nüsha olarak basılan ilan ve reklamlar üzerinde basımevinin ticari unvanı, adresi ve kaç nüsha olarak basıldığı ayrıca belirtilir” denilmektedir.*

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere ihale kapsamında yapılan ilan ve reklamlara ilişkin vergi sorumlusu ihale yüklenicisi olan firmadır. İhale kapsamında bulunan kule panolara (Totemlere) asılacak her reklamın metre karesinden

kanundaki alt ve üst sınırlar dikkate alınarak belediye meclisince belirlenen tutar miktarınca İlan ve Reklam Vergisi alınması gerekmektedir. Bu tutar Belediye Meclisince ... yılları için metre kare başına 150,00-TL olarak belirlenmiştir. Reklam alanlarının alanı hesaplanırken yarım metreye kadar olan kesirler yarım metrekareye, yarım metrekareyi geçen kesirler ise tam metrekareye tamamlanacaktır.

Ancak yapılan incelemede, Belediyenin kule panolara (totemlere) asılan ilan ve reklamlar için hesabı aşağıdaki tabloda gösterilen miktarda eksik tahakkuk ve tahsilat yaptığı anlaşılmıştır.

Bu nedenle; ihale kapsamında yer alan alanlara asılan ilan ve reklamlardan eksik vergi alınması sonucu oluşan ve aşağıdaki tabloda hesabı gösterilen toplam **39.000,00-TL** kamu zararına neden olunması sebeplerinin izahı;

KAMU ZARARI TABLOSU						
Adet (a)	En (b)	Boy (c)	Alan (M ²) (d)=(a)x(b)x(c)	Tarife (e)	Tahsil Edilmeyen Yıl (f)	Tutar (d)x(e)x(f)
2	4	8	64	150	2	19.200,00
6	3	6	108	150	2	32.400,00
Toplam Tutar						51.600,00
Geçmiş Yıllarda Tahsil Edilen Tutar						12.600,00
TOPLAM KAMU ZARARI (51.600,00 – 12.600,00)						39.000,00-TL

 *Belediye Alacaklarının Zamanaşımına Uğratılması Hk.*

Büyükşehir Belediyesi ... mali yılı Bütçe Gelirlerinin incelenmesi neticesinde;

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un şümulüne giren amme alacakları için Mali Hizmetler Müdürlüğüne icra takibatı yapılmadığı; ayrıca 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'na göre ilan ve reklam vergisi, harcamalara katılma payı ve kira alacaklarının takibatının sağlanması için gerekli işlemlerin yapılmayarak belediye alacaklarının zamanaşımına uğratıldığı tespit edilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un “*Kanundaki terimler*” başlıklı 3'üncü maddesinde;

“Alacaklı amme idaresi terimi:

Devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri,

Tahsil dairesi terimi:

Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını,”

...ifade eder” hükmüne,

“Takibata salahiyyetli tahsil dairesi” başlıklı 5’inci maddesinde;

“Takibat, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılır.

Borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesi borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri o mahaldeki aynı neviden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptırır” hükmüne,

“Cebren tahsil ve şekilleri” başlıklı 54’üncü maddesinde;

“Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:

1. Amme borçlusunu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,

2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,

3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi” hükmüne,

“Ödeme emri” başlıklı 55’inci maddesinde;

“Amme alacağını vadesinde ödemiyeenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur” hükmüne yer verilmiştir.

Ödeme emirinin mahiyeti ve sonraki aşamalar Kanun’da detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Aynı Kanun’da “Tahsil zamanaşımı” başlıklı 102’nci maddesinde ise;

“Amme alacağı, vadesinin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.

Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur” denilmektedir.

Ayrıca kira alacağına ilişkin zamanaşımında 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 147'nci maddesinde 5 yıllık zamanaşımı belirlenmiştir. Borçlar Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kira alacağının zamanaşımına ilişkin aynı süreler öngörülmüştür.

5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun "*Büyükşehir belediye başkanının görev ve yetkileri*" başlıklı 18'inci maddesinde;

"a) Belediye teşkilatının en üst amiri olarak belediye teşkilâtını sevk ve idare etmek, beldenin ve belediyenin hak ve menfaatlerini korumak.

...

f) Büyükşehir belediyesinin hak ve menfaatlerini izlemek, alacak ve gelirlerinin tahsilini sağlamak" hükmüne yer verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun "*Gelirlerin toplanması sorumluluğu*" başlıklı 38'inci maddesinde;

"Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur" denilmektedir.

Aynı Kanun'un "*Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları*" 61'inci maddesinde;

"Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur" şeklinde belirtilmiştir.

Söz konusu Kanun'un "*Kamu zararı*" başlıklı 71'inci maddesinde ise;

"Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

Kamu zararının belirlenmesinde;

...

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

... Esas alınır” denilmektedir.

İlgili mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere; alacaklı amme idaresi olan Belediyeler, bünyelerindeki tahsilat servisleri (mali hizmetler birimi) kanalıyla tahsilat sorumluları ve mali hizmetler müdürü marifetiyle Kanun kapsamındaki alacaklarını takip edebilecektir. Ödeme müddeti içinde ödenmeyen borçlar için “Ödeme Emri” tebliğ edilecek ve amme alacağı mali hizmetler birimi tarafından cebren tahsil edilecektir. Şöyle ki; amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilecek gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflası istenecektir.

Ancak aşağıda tabloda görüleceği üzere belediyenin ilan ve reklam vergisi, harcamalara katılma payı ve kira alacakları zamanaşımına uğramıştır. Alacakların vade tarihi 2010 yılı içerisindeydi. Tahsilat zamanaşımını vadeyi izleyen takvim yılının başından itibaren 5 yıl olup 01.01.2016 tarihi itibarıyla herhangi bir ödeme yapılmamasına rağmen bu alacakların tahsilatı için 6183 sayılı Kanun ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca hukuki yollara başvurulmaması sonucu alacakların zamanaşımına uğratıldığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla; 6183 sayılı Kanun’un cebren tahsil ve takip esasları ile ilgili maddelerinin gereklerinin yerine getirilmemesi ve İcra ve İflas Kanunu’na göre takibatının sağlanması için gerekli işlemlerin yapılmayarak Belediye alacaklarının zamanaşımına uğratılması neticesinde ortaya çıkan ve hesabı kamu zararı tablosunda gösterilen **121.604,18-TL** kamu zararının nedenlerinin izahı;

KAMU ZARARI TABLOSU			
Gelir Türü	Tutar	Gecikme Tutarı	Kamu Zararı
İlan ve Reklam Vergisi	16.103,80	19.758,81	35.852,61
Harcamalara Katılma Payı	4.724,98	5.718,81	10.443,79
Kira Gelirleri	33.978,17	41.319,61	75.297,78
TOPLAM KAMU ZARARI			121.604,18-TL

Dipnot: Kamu zararı tablosu, Büyükşehir Belediyesinin kullandığı muhasebe programından elde edilen verilerle oluşturulmuştur. Elde edilen verilerin değerlendirmesi esnasında icra takibi başlatılanlar, alacağın tahsil imkansızlığı nedeniyle terkin edilebilme koşullarına uyan (6183 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesi ve Muhasebat Genel Müdürlüğü 54 sayılı Parasal Sınırlar ve Oranlar Genel Tebliği'nde belirtilen 20,00-TL altı terkin edilebilecek amme alacağı) tutarlar tabloya dahil edilmemiştir.

🚩 Taşınmaz Kira Güncellemelerinin Mevzuata Aykırı Olarak Belirlenmesi Hk.

... yevmiye tarih ve numaraları yazılı Muhasebe İşlem Fişleri ile ilgili Kiralama Sözleşmesi ve eki Taşınmaz Mal Kira Şartnamesi'nin incelenmesi sonucunda;

... Büyükşehir Belediyesi ile ... (Kiracı) ... taşınmaza ait 2017 ve 2018 yılları kira güncellemelerinin, taraflar arasında imzalanmış olan Taşınmaz Mal Kira Şartnamesi'ne aykırı olarak belirlenmek suretiyle tahakkuk ve tahsilatların eksik yapıldığı tespit edilmiştir.

Taşınmazın kiralanmasına dair 15.08.2016 tarihli Kira Sözleşmesi ve eki Taşınmaz Mal Kira Taşınmaz Mal Kira Şartnamesi'nin 8'inci maddesinde;

“a)- İlk yıl kira bedeli ihale bedeli üzerinden,

b-) İkinci ve üçüncü yıl kira bedelleri ise yılı içinde Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE-bir önceki yılın aynı ayına göre yüzde değişim) oranından az olmamak üzere; Belediyece, gerektiğinde Yargıtay içtihatları da göz önünde bulundurularak, günün rayicine göre belirlenecek artış oranının bir önceki yıl kira bedeli ile çarpımı suretiyle bulunacak miktarın, önceki yıl kira bedeline ilavesi suretiyle belirlenecek bedel üzerinden tahsil olunacaktır. Kira bedelleri, kira süresince üçer aylık dönemler halinde peşin olarak tahsil edilir. Vadesinde ödenmeyen kira bedelleri 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'unun 51. Maddesinde belirtilen oranda gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir” denilmektedir.

Buna göre, 15.08.2016 tarihli Taşınmaz Mal Kira Şartnamesi ile 2016 yılı için 189.000,00-TL olarak belirlenmiş olan kira tutarının;

15.08.2017 tarihinden itibaren asgari güncelleme oranı olan %16,34 ile 15.08.2018 tarihinden itibaren asgari güncelleme oranı olan %32,13 ile güncellenmesi gerekmektedir.

Belediye mülkiyetinde bulunan ... taşınmazın kiralanmasına dair 15.08.2016 tarihli Kira Sözleşmesi ve eki Taşınmaz Mal Kira Şartnamesi ile kira tahakkuk ve tahsilatlarının incelenmesi neticesinde; söz konusu taşınmazın kira sözleşmesini takip eden yıllardaki kiralalarının Kira Tespit Komisyonu marifetiyle, Taşınmaz Mal Kira Şartnamesi'nin 8'inci maddesine aykırı olarak Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE-bir önceki yılın aynı ayına göre yüzde değişim) oranının altında belirlendiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, ... taşınmazın yıllık kira güncellemelerinin 15.08.2016 tarihli Kira Sözleşmesi ve eki Taşınmaz Mal Kira Şartnamesi hükümlerine aykırı olarak belirlenmesi nedeniyle oluşan ve aşağıda hesabı gösterilen toplam **51.103,04-TL** kamu zararına sebebiyet verilmesinin nedenlerinin açıklanması;

KAMU ZARARI HESABI					
Taşınmaz No	...				
Taşınmaz Adresi	...				
Taşınmaz Cinsi	Dükkan				
Taşınmaz Yüzölçümü (m²)	...				
Kiracı Bilgileri	...				
Kira Süresi	3 (üç) yıl				
Kira Başlangıç	15.08.2016				
Bitiş Tarihi	15.08.2019				
	Tespit Edilen Yıllık Kira Bedeli	Geçerli Olduğu Tarih	ÜFE Oranı	Belirlenmesi Gereken Asgari Yıllık Kira Bedeli	Eksik Belirlenen Yıllık Kira Tutarı
Kira Bedeli (İhale Bedeli)	189.000,00	15.08.2016			
Kira Bedeli (İkinci Yıl)	200.340,00	15.08.2017	16,34	219.882,60	19.542,60
Kira Bedeli (Üçüncü Yıl)	227.410,00	15.08.2018	32,13	290.530,88	63.120,88
EKSİK BELİRLENMİŞ KİRA TUTARLARI ve VADELERİ					
15.08.2017	15.11.2017	15.02.2018		15.05.2018	
4.885,65	4.885,65	4.885,65		4.885,65	
15.08.2018	15.11.2018	15.02.2019		15.05.2019	
15.780,22	15.780,22				
TOPLAM KAMU ZARARI			51.103,04-TL		

✚ *Kiralık Araçlar İçin Ödenen Aylık Kiralama Bedelinin Aracın Kasko Değerinden Fazla Olması Hk.*

... tarih ve numarası belirtilen ödeme emri ve eklerinin incelenmesi neticesinde;
 ... Büyükşehir Belediyesi ile ... A.Ş. arasında ... tarihinde, ...-TL bedelle sözleşmesi imzalanan, ... işinde ihale kapsamında kiralanmış binek araçlar için aylık kiralama bedelinin, kasko bedelinin %2'sinden fazla olması nedeniyle kamu zararına sebebiyet verildiği tespit edilmiştir.

237 sayılı Taşıt Kanunu'nun "*Kanunun şümülü*" başlıklı 1'inci maddesinde belediyelerin bu Kanun'un kapsamında olduğu, 12'nci maddesinde ise hizmet alımı suretiyle edinilecek taşıtların cinsi, adedi, yaşı, hangi hizmetlerde kullanılacağı, kaynağı, yabancı menşeli olup olmayacağı ve diğer hususlar için gerekli esas ve usullerin Bakanlar Kurulunca (2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 180'inci maddesiyle yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanlığınca) saptanacağı belirtilmiş ve bu maddeye dayanılarak 2006/10193 sayılı BKK ile "*Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller*" yürürlüğe konulmuştur.

Söz konusu Esas ve Usuller'in "*Genel esaslar*" başlıklı 6'ncı maddesinde;

(2) *Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermayelerin (Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği ile TBMM Genel Sekreterliği hariç) hizmetleri için ihtiyaç duyulan binek, station-wagon, arazi binek, kaptı kaçı, panel ve pick-up tipi taşıtların hizmet alımı yöntemiyle ediniminde;*

a) *Şoför giderleri hariç yapılan taşıt kiralama bedeli (katma değer vergisi hariç, her türlü bakım-onarım, sigorta ve benzeri giderler dahil), taşıtın Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından yayımlanan ve harcama talimatının verildiği yılın ocak ayı itibarıyla uygulanacak Motorlu Kara Taşıtları Kasko Değer Listesinde yer alan kasko sigortası değerinin %2'sini aşmayacaktır*" hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, idarelerin kiraladıkları araçların kira bedelleri, araçların kiralanmasına ilişkin harcama talimatının verildiği yılın ocak

ayındaki kasko sigortası değerinin %2'sinden fazla olmayacaktır. İdareler taşıt kiralanmasını öngördükleri ihalelerde yukarıdaki mevzuat hükmünü dikkate alarak ihaleleri sonuçlandırmakla mükelleftir.

Yapılan incelemede, mezkur ihale kapsamında kiralanılan araçlar için günlük 125-TL ödendiği, bu tutarın yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca araçların kasko sigortası değerinin %2'sinin üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

Bu itibarla, kiralanılan binek araçlar için kasko sigorta bedelinin %2'sinin üzerinde ödeme yapılması nedeniyle, ayrıntılı hesabı aşağıda gösterilen, toplam **127.574,21-TL** kamu zararına sebebiyet verilmesi nedenlerinin açıklanması,

KAMU ZARARI TABLOSU							
Yev. No	Marka ve Modeli	Aracın Model Yılı	İhale Tarihindeki Kasko Bedeli (a)	Kanunen Ödenebilecek En Yüksek Kira Tutarı (b)=(a)x%2	Hakediş ile Yükleniciye Ödenen Tutar (c)	Fark (d)=(c)-(b)	Kamu Zararı (e)=(d)x1,18
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.250,00	2.002,00	2.362,36
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.250,00	2.002,00	2.362,36
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.250,00	2.002,00	2.362,36
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.250,00	1.701,27	2.007,49
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.625,00	2.233,00	2.634,94
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.625,00	2.233,00	2.634,94
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.625,00	2.233,00	2.634,94
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.625,00	1.897,57	2.239,13
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.875,00	2.028,43	2.393,55
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80

	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.750,00	1.963,00	2.316,34
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.750,00	1.963,00	2.316,34
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.750,00	1.963,00	2.316,34
	Renault Fluence	2016	97.800,00	1.956,00	3.750,00	1.794,00	2.116,92
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.750,00	1.963,00	2.316,34
	Renault Fluence	2016	97.800,00	1.956,00	3.750,00	1.794,00	2.116,92
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.875,00	2.028,43	2.393,55
	Renault Fluence	2016	97.800,00	1.956,00	3.875,00	1.853,80	2.187,48
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.750,00	1.963,00	2.316,34
	Renault Fluence	2016	97.800,00	1.956,00	3.750,00	1.794,00	2.116,92
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66

	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.875,00	2.387,00	2.816,66
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.875,00	2.028,43	2.393,55
	Renault Fluence	2016	97.800,00	1.956,00	3.875,00	1.853,80	2.187,48
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Hyuindai Accent	2015	72.000,00	1.440,00	3.750,00	2.310,00	2.725,80
	Renault Fluence	2015	89.350,00	1.787,00	3.750,00	1.963,00	2.316,34
	Renault Fluence	2016	97.800,00	1.956,00	3.750,00	1.794,00	2.116,92
TOPLAM KAMU ZARARI (TL)							127.574,21

Yükleniciye Verilen Hatalı Süre Uzatımı Karşılığı Kesilmesi Gereken Gecikme Cezası Hk.

... yevmiye tarih ve numarası yazılı ödeme emri belgesi ve eklerinin incelenmesi neticesinde;

... Büyükşehir Belediyesinin ... işinde yükleniciye hatalı süre uzatımı verilmesi sonucu kesilmesi gereken gecikme cezasının eksik kesilmesi sonucu kamu zararına neden olduğu tespit edilmiştir.

... Büyükşehir Belediyesi ... Bitki Satın Alınması işine ait ...- TL bedelli sözleşme ... tarihinde yüklenici ... Ltd. Şti ile idare arasında imzalanarak yürürlüğe girmiştir. Sözleşme'nin 9'uncu maddesine göre işin süresi, işe başlama tarihinden itibaren 60 takvim günüdür. Sözleşme'nin 10.3.1'inci maddesine göre bitkiler idare ile yüklenici firmanın sözleşmeyi imzalamasını müteakip firma tarafından 30 Aralık 2017 tarihine kadar idareye teslim edilecektir.

İşe ait Teknik Şartname'nin 4.10'uncu maddesinde;

“Bitkiler idare ile yüklenici firmanın sözleşmeyi imzalamasını müteakip firma tarafından 30 Aralık 2017 tarihine kadar idareye teslim edilecektir. Bu tarihe kadar teslim edilmediği takdirde geçen her gün için sözleşme bedelinin on binde altısı (%0,06) oranında ceza uygulanacaktır” hükmüne yer verilmektedir.

Sözleşme'nin 25'inci maddesinde süre uzatımı verilebilecek haller belirtilmiş olup ödeme emri belgesi ve eklerinin incelenmesi sonucu; söz konusu gecikmenin İdareden kaynaklanmadığı, süre uzatımı verilebilecek haller arasında sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin gerçekleşmediği görülmektedir. Şöyle ki 20.12.2017 tarihinde yüklenici tarafından idareye yazılan Yazı'da söz konusu malların; 23.12.2017 - 06.01.2018 tarihleri arasında Avrupalıların resmi tatile girmesi nedeniyle tarım il müdürlükleri, işletmeler ve gümrüğün kapalı olması nedeniyle zamanında teslim edilemeyeceği dolayısı ile teslim tarihi ile ilgili düzeltmenin yapılması istenmektedir. Yüklenicinin söz konusu nedenle teslim tarihinin değiştirilmesini istemesi yerinde değildir, yurtdışında söz konusu tarihlerin tatil olması önceden öngörülebilir ve Sözleşme'nin 25'inci maddesinde sayılan mücbir sebepler arasında değildir.

İdare ise yüklenici tarafından gönderilen 20.12.2017 tarihli Yazı'ya istinaden yükleniciye ... sayılı Olur ile 10.02.2018 tarihine kadar süre uzatımı vermiştir. İlgili gerekçe raporu incelendiğinde; İdare işin bitim tarihi ile ilgili gerek Sözleşme'de gerekse Teknik Şartname'de çelişkili ifadelerin yer aldığını, dolayısı ile Sözleşme'nin 9'uncu maddesine göre işlem yapılarak yükleniciye 10.02.2018 tarihine kadar süre uzatımı verilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. Oysaki ihale dokümanlarına göre söz konusu gerekçe ile yükleniciye süre uzatımı verilemez, işe ait Sözleşme'nin "Sözleşmenin ekleri" başlıklı 8'inci maddesinde;

"8.1. İhale dokümanı, bu sözleşmenin eki ve ayrılmaz parçası olup idareyi ve yükleniciyi bağlar. Ancak sözleşme hükümleri ile ihale dokümanını oluşturan belgelerdeki hükümler arasında çelişki veya farklılıklar olması halinde ihale dokümanında yer alan hükümler esas alınır.

8.2. İhale dokümanını oluşturan belgeler arasındaki öncelik sıralaması aşağıdaki gibidir:

- 1) İdari şartname*
- 2) Teknik şartname*
- 3) Sözleşme tasarısı*
- 4) Yazılı açıklamalar" denilmektedir.*

İşe ait Teknik Şartname'nin 4.10'uncu maddesinde; Bitkilerin idare ile yüklenici firmanın sözleşmeyi imzalamasını müteakip firma tarafından 30 Aralık 2017 tarihine kadar idareye teslim edileceği açıkça belirtilmiş olup Teknik Şartname öncelik sıralamasında Sözleşme Tasarısı'ndan önce gelmektedir. Dolayısı ile yükleniciye İdare tarafından hatalı süre uzatımı verilmiştir.

... Gıda, Tarım ve Hayvancılık İl Müdürlüğü tarafından yüklenici tarafından ithal edilen ürünler kontrole tabi tutulmuş ve Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının Kontrolüne Tabi Ürünlerin İthalat Denetimi Tebliği çerçevesinde yapılan denetimlerde 172 adet bitkinin ithali uygun bulunmayıp imha edilmiş geriye kalan 668 adet bitkinin ise ithaline izin verilmiştir. Yüklenici tarafından bahsedilen nedenle 25.02.2018 tarihinde İdareye ikinci bir Yazı yazılarak 29.03.2018 tarihine kadar süre uzatımı istenmektedir. İdare tarafından öngörülemeyen ve önlenemeyen bir sebep olması nedeniyle yükleniciye 22.03.2018 tarih ve ... sayılı yazı ile 35 takvim günü süre verilmiştir. İşe ait Teknik Şartname'nin 4.4'üncü maddesinde söz konusu bitkilerin hastaliksız, mantar ve böcek saldırısına uğramamış olması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Yüklenici tarafından İdareye teslim edilecek bitkilerin hastaliksız olması yüklenicinin sorumluluğu altındadır. ... Tarım İl Müdürlüğü tarafından yapılan kontrollerde imha edilen bitkiler insan, hayvan, bitki ve zararlı olarak tespit edilmiş ve ithalatına izin verilmemiştir. Bitkilerin imha edilmesi yüklenicinin hastalıklı bitkileri ithal etmeye çalışmasından kaynaklanmış olup yüklenicinin kusurundan kaynaklanmıştır. Dolayısı ile İdare tarafından yükleniciye yukarıda açıklanan nedenlerle süre uzatımı verilmemesi gerekmektedir.

Yukarıdaki hükümler doğrultusunda ihalenin bağlayıcı unsuru olan ihale dokümanları gereğince İdare tarafından yüklenici firmaya hatalı süre uzatımı verilmesi sonucu kesilmesi gereken gecikme cezasının kesilmemesi sonucu hesabı ekli hesap tablosunda gösterildiği üzere **202.508,10-TL** kamu zararına sebebiyet verilmesinin nedenlerinin izahı;

KAMU ZARARI TABLOSU	
Sözleşmeye Göre İş Bitim Tarihi	30.12.2017
Bitkilerin Teslim Tarihi	15.04.2018
Gecikilen Gün Sayısı	105 Gün
Kesilmesi Gereken Günlük Gecikme Cezası	(3.750.150,00x%0,06)=2.250,09-TL
Kesilmesi Gereken Gecikme Cezası Toplamı	(2.250,09-TLx105 Gün)=236.259,45-TL
Kesilen Gecikme Cezası	33.751,35-TL
Eksik Kesilen Gecikme Cezası Tutarı	202.508,10-TL

 *Derneğe Nakdi Yardım Yapılması Hk.*

... yevmiye tarihi, numaraları ve sorumluları belirtilen ödeme emirleri ve ekli belgelerin incelemesi sonucunda;

... Büyükşehir Belediyesinin ... Yardımlaşma ve Dayanışma Derneğine nakdi yardımda bulunması sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "*Bütçelerden yardım yapılması*" başlıklı 29'uncu maddesinde;

"Gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağı kullandırılmaz, yardımda bulunulamaz veya menfaat sağlanamaz. Ancak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir" denilmekte ise de 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "*Diğer kuruluşlarla ilişkiler*" başlıklı 75'inci maddesinin birinci fıkrasına 12.11.2012 tarih ve 6360 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesiyle eklenen ek fıkrasında;

"5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile 5253 sayılı Dernekler Kanununun 10 uncu maddesi; belediyeler, il özel idareleri, bağlı kuruluşları ve bunların üyesi oldukları birlikler ile ortağı oldukları Sayıştay denetimine tabi şirketler için uygulanmaz" denilerek 5018 sayılı Kanun'un derneklere yardım yapılmasını öngören 29'uncu maddesi hükmünün belediyelerde uygulanması yasaklanmıştır.

Diğer taraftan, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 75'inci maddesinin (c) bendinde;

"Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar ve 7/6/2005 tarihli ve

5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu kapsamına giren meslek odaları ile ortak hizmet projeleri gerçekleştirebilir. Diğer dernek ve vakıflar ile gerçekleştirilecek ortak hizmet projeleri için mahallin en büyük mülki idare amirinin izninin alınması gerekir” hükmü yer almaktadır.

Anılan hükme göre, belediyelerin dernek, vakıf, birlik, kuruluş ve benzeri teşekküllerle ortak hizmet projeleri gerçekleştirmeleri mümkündür. Bunun için ortak hizmet projesi kapsamında yapılacak işin belediyenin görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda olması, belediye meclis kararı alınması ve taraflar arasında bir protokol imzalanması gerekmektedir. Ayrıca kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar ve 7/6/2005 tarihli ve 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu kapsamına giren meslek odaları dışındaki diğer dernek ve vakıflarla gerçekleştirilecek ortak hizmet projelerinde, mahallin en büyük mülki idare amirinin izninin alınması gerekmektedir.

Yapılan inceleme neticesinde, Belediyenin söz konusu Derneğe 60.000,00-TL nakdi yardımda bulunduğu görülmüştür. Ancak ekli evraklar incelendiğinde Belediye ile Demek arasında ortak hizmet projesinin olmadığı aynı zamanda Derneğin kamuya yararlı demek olduğuna ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı bulunmadığı tespit edilmiştir. Sayılan bu nedenlerden dolayı belediye tarafından yapılan nakdi yardımın mevzuata aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Açıklanan nedenlerle ... Büyükşehir Belediyesi tarafından ... Yardımlaşma ve Dayanışma Derneğine nakdi yardım ödemesi yapılması sonucu **60.000,00-TL** kamu zararına sebebiyet verilmesi nedenlerinin izahı;

 *İmalata İlişkin Metrajın Tartılmadan Tahkik Üzerinden Hesaplanarak Yersiz Ödemeye Sebep Olunması Hk.*

... yevmiye tarihi, numarası ve kamu zararı belirtilen ödeme emri ve eki belgelerin incelenmesi neticesinde;

... A.Ş. yüklenimindeki ...-TL birim fiyat sözleşme bedelli ... İşinde; çevre duvarları üstüne yapılan perforje korkuluk imalatına ilişkin metrajın tartılmadan tahkik üzerinden hesaplanması sonucu yersiz ödemede bulunulduğu tespit edilmiştir.

Sözleşme kapsamında olmayıp sonradan ihtiyaç duyulan çevre duvarları üstüne yapılan perforje korkuluk imalatı için “YBF.003 İşlenerek dekore edilmiş her çeşit demirden parmaklık, korkuluk vb. dekoratif (perforje) imalat yapılması ve yerine konması” yeni birim fiyatı belirlenmiştir.

İmalata ait poz tarifinin ölçü bölümü aşağıdaki şekildedir.

“İmalât ve varsa tespit malzemesi ile birlikte boyanmadan ve montajdan önce tartılır.

NOT : Ancak idareler lüzum gördüğü takdirde proje boyutları üzerinden bütün profillerin ve düğüm noktaları levhalarının cetveldeki ağırlıklarına nazaran tartı ağırlığını tahkik edebilir. Bu tartı neticesinde; cetvellere nazaran %7 ağırlık fazlası da ödeme yapılır, %7 den fazla ağırlık dikkate alınmaz. Bu tartı neticesinde bulman ağırlığın cetveldekinden az olması halinde yapılan imalâtın idarece kabul edilmesi şartıyla tartı esas alınır.”

Ölçü tarifinden anlaşıldığı üzere; metraj hesabında tartı esas alınır. Eğer idare lüzum görürse tartıyı tahkik edebilir. Tahkik sonucu çıkan miktar tartıdan az çıkarsa idare tahkikin %7 fazlasını ödeyebilir. Tartı tahkikten fazla çıkarsa idare fazladan ödeme yapmaz.

Ancak uygulamada İdare tartım yapmadan tahkikin %7 fazlası üzerinden ödeme yapmıştır. Yapılan tartım sonucunda tartı miktarının ödeme yapılan miktardan düşük olduğu tespit edilmiştir.

Bu nedenle, metrajın tartı yerine tahkik üzerinden hesaplanması sonucu hesabı aşağıda gösterilen **153.560,97-TL** kamu zararına neden olunması sebeplerinin izahı;

KAMU ZARARI TABLOSU	
İmalat Miktarı	389 Pano (Her Pano 1,50 Mt)
Hakedişte Tahkikle Ödenen Miktar	389 x 88,627 = 34.475,903 Kg
Hakedişte Ödenen Tutar	34.475,903 x 17,96 = 619.187,22-TL
Tartıyla Tespit Edilen Miktar	389 x 70 = 27.230,00 Kg
Ödenmesi Gereken Tutar	27.230,00 x 17,96 = 489.050,80-TL
Kamu Zararı	(619.187,22 - 489.050,80) x 1,18 = 153.560,97-TL

 *Kazıdan Çıkan Molozun Ruhsatlı Hafriyat Sahasına Dökülmemesi Hk.*

... yevmiye tarihi, numarası ve kamu zararı belirtilen ödeme emri ve eki belgelerin incelenmesi neticesinde;

... İş Ortaklığına ihale edilen ...-TL sözleşme bedelli ... İşinde; kazıdan çıkan molozun ruhsatlı hafriyat sahasına dökülmediği tespit edilmiştir.

İşe ait Özel Teknik Şartname'nin 8.16'ncı maddesinde;

"2872 sayılı Çevre Kanunu Uygulama Esasları gereği inşaat sırasında nakliyyede kullanılacak olan araçların Çevre ve Kontrol Dairesi Başkanlığından alınacak izin belgeleri idareye sunulacaktır. Döküm yerleri ücretli olup; hafriyat, moloz vb. döküm yerleri ile ilgili teklif fiyatlara bu ücret dahil olacaktır" denilmektedir.

Özel Teknik Şartname'de belirtildiği üzere inşaat sırasında nakliyyede kullanılacak araçların izin belgeleri idareye sunulacak olup inşaat esnasında çıkacak molozlar ücretli hafriyat sahaslarına dökülecektir.

Yapılan incelemede; ... İşinde toplam 70.000 m³ hafriyat nakli yapıldığı ancak yapılan nakliyyatın %60'ının ruhsatlı hafriyat sahasına dökülmediği tespit edilmiştir. Ruhsatlı döküm yerlerinin 2015 yılı döküm bedeli araç başına 60-TL olup bu tutar nakliyyeyle ilgili birim fiyata dahildir. Dolayısıyla yüklenici Sözleşme kapsamında olmasına rağmen ruhsatlı hafriyat sahasına yapmadığı her döküm için 60-TL daha az maliyete katlanmıştır.

Bu itibarla yüklenicinin kazıdan çıkan molozları ruhsatlı hafriyat sahasına dökmediği halde döküm bedelinin kesilmemesi sonucu **252.246,27-TL** kamu zararına neden olunması sebeplerinin izahı;

KAMU ZARARI TABLOSU	
70.000 m³ hafriyatın %60'ı döküm sahasına gitmemiştir.	
Döküm Sahasına Gitmeyen Hafriyat Miktarı	$70.000 \times 0,60 = 42.000 \text{ m}^3$
Döküm Sahasına Gitmeyen Kamyon Adedi (Her kamyon 12 m ³ olarak kabul edilmiştir.)	$42.000 / 12 = 3.500 \text{ Kamyon}$
Ödenen Döküm Bedeli	$3.500 \times 60,00\text{-TL} = 210.000,00\text{-TL}$
Ekim 2015 Fiyat Farkı Hesaplaması	
Pn : $253,74 / 248,78 = 1,019937$	
Pn- 1 : 0,019937	
(Pn-1) x 0,90 : 0,017943	
Ekim 2015 Fiyat Farkı	$210.000,00 \times 0,017943 = 3.768,03\text{-TL}$
Kamu Zararı Tutarı	$(210.000,00 + 3.768,03) \times 1,18 \text{ (KDV)} = 252.246,27\text{-TL}$

IV. BÖLÜM

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

İnsanlık tarihinin değişik dönemlerinde farklı tanımlamalara sahip olan yerel yönetim kavramını varoluş süreci açısından değerlendirdiğimizde, siyasal, ekonomik ve yapısal nedenlerle ortaya çıktığını görmekteyiz.

Toplumların kendi kendini yönetme ve yerel özgürlük anlayışıyla bunun yerelde karşılık bulmasının sonucu olarak merkezden bağımsız, yerel halkın demokratik haklarını kullanarak seçtiği temsilcilerden oluşan bir yerel yönetim karşımıza çıkmaktadır. Temsilciler ile seçmenler arası bağı güçlendiren yapılarda etkili bir halk denetiminin sağlanmasının da önü açılmaktadır. Ancak dikkat edilmesi gereken bir husus ulusal birliğin sağlanamadığı ülkelerde, yerel yönetimler zamanla güçlenerek merkezi yönetimden tamamen ayrılma yoluna gidebilmektedir. Bu sebeple merkezden bağımsız yerel yönetimler oluşturulmadan önce ülkelerde ulusal birliğin teşkil edilmesi ve merkezi yönetimler ile yerel yönetimler arasındaki organik bağı koparılmaması gerekmekte olup yerel yönetimlerin yetki, görev ve imtiyazlarının sınırları anayasa ve kanunlarla belirlenmelidir.

Kamu hizmetlerinin hangilerinin yerel yönetimler tarafından karşılanacağı hizmetlerden elde edilebilecek maksimum fayda için önemli bir faktördür. Bu bakımdan merkezi yönetimlerin tam kamusal mal ve hizmetlerin sunumunu üstlenmeleri beklenirken yerel yönetimlerin ise bunlar dışındaki kamusal mal ve hizmetlerin sunumunu üstlenmeleri beklenmektedir. Hizmetin sunulacağı bölgeye yakınlığı açısından da yerel yönetimler merkezi yönetimlere kıyasla yerel kamusal mal ve hizmet arzını, yöre halkının tercihlerine en uygun şekliyle sunarak yerel beklentilere verilen karşılığın daha hızlı ve etkin bir sonuç doğurmasını sağlamaktadır. Yöre halkının

taleplerini kolaylıkla iletebildiği ve taleplerine çözüm bulabildiği yönetimlerde kamu kaynaklarının israfının da önüne geçilebilir.

Bunların sonucu olarak ortaya çıkan yerel yönetimler, çeşitlenerek çağa ayak uydurmaktadır. Şehirlerdeki nüfus artışı, iş olanaklarının fazla olduğu yerlere yoğun göçler, sanayileşme, turizmin gelişmesi, eğitim, kültür olanaklarına daha rahat ulaşım gibi nedenlerden herhangi biriyle kentleşmenin ilerlediği bölgelerde büyükşehir belediyelerinin oluşturulması gereksinimi doğmaktadır. Türkiye’de de 1984 yılından sonra oluşturulmaya başlanan bu yeni yerel yönetim şekli günümüze kadar 30 büyükşehir belediyesinin kurulmasına neden olmuştur.

Ülkemizde de hızla artan şehir nüfusları bir yandan çarpık yapılaşmayı bir yandan da sosyal ve kültürel sorunları beraberinde getirmiştir. Ayrıca büyüyen şehirler, hizmetlerin sunumunu zorlaştırmış ve seçmenin temsil yetkisinin de zayıflamasına sebep olmuştur. Daha geniş kitlelerden gelen hizmet taleplerine karşılık büyükşehir belediyelerinin mali yapıları da önemli bir faktör haline gelmiştir.

Bu bağlamda büyükşehir belediyelerinin sahip oldukları kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadığı sorgulanır olmuş ve büyükşehir belediyelerinin mali yapıları ile ilgili sorunlarla karşılaşmıştır. Büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin giderlerini karşılayamaması ile başlayan sorunların yanında gün geçtikçe yeni sorunlar da meydana gelmiştir. Gelir yetersizliği sonucu bütçe açığı vermeye başlayan büyükşehir belediyeleri, borçlanma yoluna başvurarak bütçe sürdürülebilirliğini sağlamaya çalışmaktadır. Geçmiş yıllarda belediyelerin borçlarına yönelik yapılan af düzenlemeleri de büyükşehir belediyelerinin sunmuş oldukları hizmetlerini, borçlanma yoluyla finanse etmelerini teşvik eder nitelikte bir soruna sebep olmuştur. Giderek artan borç stokları ise büyükşehir belediyelerini borç sarmalının içine sürüklemektedir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile büyükşehir belediyelerinin gelirlerine ilişkin hükümler incelendiğinde, gelir kalemlerinin vergi, resim ve harçlar gibi öz gelir kaynakları ile genel bütçe vergi gelirlerinden alınan paylardan oluştuğu

görülmektedir. Büyükşehir belediyelerinin vergi oranlarını ve harç tarifelerini belirleme yetkilerinin sınırlı düzeyde olması enflasyonist etkiyle erimekte olan bu öz gelir kaynaklarının etkili şekilde kullanılmasında kısıtlayıcı bir role sahiptir. Bazı gelir kaynaklarının ise zamana ayak uydurması adına özellikle teknolojik alanda yapılması gereken düzenlemelerin yapılmamış olması da gelir kalemlerinin kapsamının genişlemesini mümkün kılmamaktadır. Ayrıca büyükşehir belediyelerinin öz gelir kaynaklarındaki tahsilat oranlarının düşüklüğü de verimli bir belediyecilik faaliyeti yürütmeyi engellemektedir.

Bununla birlikte genel bütçe vergi gelirlerinden alınan payların, büyükşehir belediyelerinin gelir kalemleri içindeki oranına bakıldığında ise alınan bu payların, büyükşehir belediyelerinin öz gelir kaynaklarının üzerinde bir orana sahip olduğu ve büyükşehir belediyelerinin mali yönden merkezi idareye bağımlı bir yapı haline getirdiği anlaşılmaktadır.

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamuda hesap verebilirlik, mali saydamlık ve şeffaflık sağlanmaya çalışılmış ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması amaçlanmıştır. Bu yönetim anlayışında denetim ve kontrol kavramları da değer kazanmıştır.

Demokrasi ile yönetilen ülkelerde, vatandaşların tercihleriyle yönetime gelen temsilcilerin denetimi, her seçim dönemi halk tarafından yapılmakta ve her yıl ulusal ya da yerel meclislerde bütçe denetimi yapılarak idareciler güven tazelemeye çalışmaktadır. Bunun yanında 5018 sayılı Kanun ile kamu kaynaklarının denetimine ilişkin iç denetim ve dış denetim kavramlarına yer verilerek uluslararası denetim ilke ve standartlarına ulaşılması hedeflenmektedir. Dış denetim organı olarak ise Sayıştay belirlenmiştir.

Yüzyıllardır devlet geleneğimizde yeri olan kamu gelir ve giderlerinin denetimine ilişkin teşkilatların yerini günümüzde Sayıştay almıştır. 1862 yılında Sayıştayın bugünkü kurumsal alt yapısını oluşturan Divan-ı Muhasebat kurulmuştur.

Divan-ı Muhasebat dönemin ihtiyaçlarını karşılayamadığı için de 1961 Anayasası ile Sayıştay adını alarak yeni bir işleyişe kavuşturulmuştur.

5018 sayılı Kanun ile oluşturulmaya çalışılan yeni yönetim anlayışının etkisiyle 2010 yılında, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. 6085 sayılı Kanun ile Sayıştayın denetim alanına kamu idarelerinin hemen hemen tamamı alınmış olup yürüttüğü dış denetim ve hesap yargılaması faaliyetleri dışında düzenleyeceği rapor sayıları da çeşitlenerek artırılmıştır. Sayıştay denetiminin kapsamı, düzenlilik ve performans denetimi şeklinde ifade edilmiştir. Düzenlilik denetimi kapsamında mali denetim ve uygunluk denetimi yapılmakta olup denetim sonunda kamu zararına yol açan bir husus tespit edilmesi halinde Sayıştayın yargılama fonksiyonu devreye girmektedir. Sayıştayın sahip olduğu bu asli işlevlerinin dışında rehberlik ve görüş bildirme işlevleri de bulunmaktadır.

Bu bağlamda 2017 yılında büyükşehir belediyelerinde Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim faaliyetleri kapsamında, 144 adet denetim görüşünü etkileyen ve 446 adet de denetim görüşünü etkilemeyen düzenlilik denetimi bulgusu tespit edilmiş olup bunun yanında performans denetimi bulguları ve yargılamaya esas rapora konu olmuş kamu zararına ilişkin sorgular yer almaktadır.

Öncelikle düzenlilik denetimi açısından büyükşehir belediyelerinin mali yapısına ilişkin tespit edilen ortak hususlara bakıldığında, belediyelerin gelir ve giderleri ile taşınır ve taşınmaz mal varlıklarına ilişkin muhasebe kayıtlarının tutulmasında mevzuata aykırı işlemlerin sıklıkla yer aldığı, personel harcamalarının fazla olduğu, büyükşehir belediyelerinin gelir yaratmada büyük sıkıntılar yaşadığı ve tahakkuk eden gelir kalemlerinin tahsilat oranlarının düşük seviyelerde olduğu, kamu kaynaklarının belediyenin faaliyetleri dışında kullanıldığı veya kullandırıldığı, yatırımların borçlanma yoluna başvurularak finanse edildiği anlaşılmaktadır.

Performans denetimine ilişkin büyükşehir belediyelerinde tespit edilen ortak hususlara baktığımızda ise 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemine uyum sağlanamadığı, stratejik planda belirlenen

amaç ve hedefler ile performans programında belirlenen hedef ve göstergelerin mevzuatın öngördüğü kriterlere uymadığı, rasyonel ve çıktı sonuç odaklı amaç ve hedeflere yer verilmediği, yapılacak hizmetlerin maliyetlendirilmesine ve kaynağına ilişkin sunumun yapılamadığı, faaliyet raporlarında amaçlanan hedef ve göstergelerden sapmaların belirlenemediği görülmektedir.

Büyükşehir belediyelerinin yargılamaya esas raporlarında sıklıkla konu edilen hususlara ilişkin olarak da kamu kaynaklarının mevzuatın öngördüğü şekliyle kullanılmadığı, mahalli müşterek nitelikte olmayan harcamalar yapılarak kamu kaynaklarının şahıslara, şirketlere, derneklere ve vakıflara aktarımına sebep olunduğu, gelirlerin tahakkuk ve tahsilatında zamanaşımına sebep olunarak kamu kaynaklarında artışa engel olunduğu, alımı yapılan mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek bedellerle satın alındığı, mal, hizmet ve yapım işleriyle ilgili gerçekçi kontrollerin yapılmaması sonucu belediyenin zarara uğratıldığı, personel atamalarında mevzuata aykırı uygulamalarla ataması yapılan personele yersiz ödemelerde bulunulduğu ifade edilebilir.

Böylece Sayıştay tarafından yürütülen denetimler, büyükşehir belediyelerinin gelir kaybını ve kaynak israfını azaltarak mali yapısının sağlamlaşmasına katkı sağlarken mevzuat bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunların çözümüne de yardımcı olmakta ve hatalı uygulamalara yönelik sorumluların tespitini yaparak büyükşehir belediyelerinde hesap verebilirliği artırmaktadır. Yürütülen bu denetimler halkın doğru bilgiye ulaşmasına ve kamu kaynağının nasıl kullanıldığının anlaşılmasına da katkı sağlamaktadır.

Ayrıca büyükşehir belediyelerinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılarak mali yapının güçlendirilebilmesi için politik gerekçelerle belediye kadrolarına alınan personelin yerine liyakat esasına dayalı olarak kalifiye personel ihtiyacının giderilmesi gerekmekte olup mevzuata uygun şekilde mahalli müşterek nitelikte projeler üretilip istihdam ve katma değer sağlayan, teknik ve bilimsel çalışmalara yer veren, gelirlerin takibini sağlıklı şekilde yapan, denetime açık olup iç

denetim birimini güçlendiren, belediyede mali saydamlığı ve şeffaflığı artıran adımlar atarak yerel halkın temsil gücünü artıran bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.



KAYNAKLAR

Kitaplar

Akgündüz, Ahmed (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

Aksoy, Mehmet, Geçgel, Bülent ve Öz, Yusuf (2018). *Sayıştay Hesap Yargısı*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

Akyel, Recai (2015). *Sayıştayın 153. Yıl Kuruluş Yıl Dönümü*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

Alptürk, Ercan (2008). *İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Altıntaş, Abdullah ve Türkyener, C. Mustafa (2012). *Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi*. 1. Baskı. Ankara: Ankara Yayınevi.

Bozkurt, Ömer ve Ergun, Turgay (2014). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. 3. Baskı. Ankara: TODAİE Yayınları.

Çınar, Tayfun, Çiner, C. Umut ve Zengin, Ozan (2009). *Büyükşehir Yönetimi Bütünleştirme Süreci*. Ankara: TODAİE Yayınları.

Darity, William A. (1968). *International Encyclopedia of Social Sciences*. USA: Macmillan Library Reference.

Doğanyiğit, Sadettin (2016). *Açıklamalı-İçtihatlı-Sorun Çözümlü Belediye Kanunu ve Büyükşehir Belediye Kanunu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Dönmez, Mustafa (2014). *Açıklamalı ve İçtihatlı Belediye Kanunu ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu*. Ankara: Ekin Yayıncılık.
- Elban, Süleyman ve Zülüflü, Hafize (2015). *Soru – Cevap Mahalli İdarelerin Gelir ve Harcamaları*. Ankara: Ankara Yayınevi.
- Eryılmaz, Bilal (2007). *Kamu Yönetimi*. Genişletilmiş ve Güncellenmiş Yeni Baskı. İstanbul: Erkam Matbaası.
- Eş, Mecit (1998). *Maliye Tarihi Ders Notları*. Trabzon: Eser Ofset.
- Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel (2016). *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözübüyük, A. Şeref (2013). *Türkiye'nin Yönetim Yapısı*. 12. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Güler, B. Ayman (1992). *Yerel Yönetimler - Liberal Açıklamalara Eleştirel Yaklaşım*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Halaçoğlu, Yusuf (1991). *XIV-XVII y.y. Osmanlıda Devlet Teşkilatı ve Sosyal Yapı*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Kalabalık, Halil (2005). *Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku Teori-Uygulama*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karakılçık, Yusuf (2015). *Yeni Yerel Bölgesel Gelişmeler Işığında Yerel Yönetimler Yeni Yerinden Yönetim Uygulamaları-Tartışmalar-Yaklaşımlar*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karpat, Kemal H. (2010). *Osmanlıdan Günümüze Etnik Yapılanma ve Göçler*. İstanbul: Timaş Yayınları.
- Kazıcı, Ziya (2014). *Osmanlı'da Yerel Yönetim*. İstanbul: Kayıhan Yayınları.

Keleş, Ruşen (1989). *Kentbilim Terimleri Sözlüğü*. Ankara: İmge Kitabevi.

Keleş, Ruşen (1994). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*. 2. Baskı, İstanbul: Cem Yayınevi.

Keleş, Ruşen (2012). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*. 8. Baskı, Ankara: Cem Yayınevi.

Keleş, Ruşen (2016). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*. 10. Baskı, Ankara: Cem Yayınevi.

Kuru, Baki, Arslan, Ramazan ve Ejder, Yılmaz (2001). *Medeni Usul Hukuku*. 12. Baskı. Ankara: Yetkin Basımevi.

Mutluer, M. Kamil, Öner, Erdoğan ve Coşkun, Arife (2015). *Sayıştay Hukuku*. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nadaroğlu, Halil (1994). *Mahalli İdareler*. İstanbul: Beta Yayınları.

Nadaroğlu, Halil (2001). *Mahalli İdareler: Teorisi, Ekonomisi, Uygulaması*. İstanbul: Beta Yayınları.

Ortaylı, İlber (1985). *Tanzimat'tan Cumhuriyete Yerel Yönetim Geleneği*. İstanbul: Hil Yayınları.

Ortaylı, İlber (2000). *Tanzimat Devrinde Osmanlı Mahalli İdareleri (1840-1880)*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.

Ortaylı, İlber (2007). *Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi*. Ankara: Cedit Neşriyat.

Oymak, Celal ve İnan, Atilla (2011). *Temel Mali Kanunlar Sayıştay Yargısı ve Hak Arama Yolları*. Ankara: Vizyon Yayınları.

Önder, M. Fahrettin (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

- Özer, M. Akif ve Akçakaya, Murat (2014). *Yerel Yönetimler Teorik Boyut*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özyörük, Mukbil (1977). *İdare Hukuku Ders Notları*. Ankara.
- Parlak, Bekir ve Ökmen, Mustafa (2015). *Yerel Yönetimler*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Pehlivan, Osman (2016). *Devlet Bütçesi*. 3. Baskı. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pekcanitez, Hakan, Atalay, Oğuz ve Özekes, Muhammet (2014). *Medeni Usul Hukuku*. 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Sabuncu, Yavuz (1997). *Anayasaya Giriş*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Taytak, Mustafa (2013). *Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği (Sayıştay Yargılaması)*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Tekeli, İlhan ve Ortaylı, İlber (1978). *Türkiye’de Belediyeciliğin Evrimi*. Ankara: Türk İdareciler Derneği.
- Tortop, Nuri, Aytaç, Burhan, Yayman, Hüseyin ve Özer, M. Akif (2006). *Mahalli İdareler* Ankara: Nobel Yayınları.
- Tortop, Nuri, Aytaç, Burhan, Yayman, Hüseyin ve Özer, M. Akif (2008). *Mahalli İdareler* 2. Baskı. Ankara: Nobel Yayınları.
- Tuzcuoğlu, Ferruh (2003). *Metropolitan Yönetim*. Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Ulusoy, Ahmet ve Akdemir, Tekin (2004). *Mahalli İdareler Maliyesi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Ulusoy, Ahmet ve Akdemir, Tekin (2014). *Mahalli İdareler Teori-Uygulama-Maliye*. 9. Basım. Ankara: Seçkin Yayınları.

Yıldırım, Selahattin (1993). *Yerel Yönetimler ve Demokrasi: Kavramlar, Yaklaşımlar*. İstanbul: T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve IULA-EMME

Yıldırım, Selahattin (2015). *Yerel Yönetim ve Demokrasi Kavramlar-Yaklaşımlar*. İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Yayınları.

Yıldırım, Turan (1999). *Türkiye'nin İdari Teşkilatı*. 2. Baskı. İstanbul: Alkım Yayınevi.

Editörlü Kitaplar

Arıkboğa, Erbay (2015). “Büyükşehir Yönetim Sistemi”. *Yerel Yönetimler*. Ed. Kemal Görmez. Ankara: Orion Kitabevi. 187-223.

Ateş, Hamza ve Es, Muharrem (2008). “Süreklilikten Değişime İl Özel İdareleri”. *Türkiye’de Yerel Yönetimler*. Ed. Recep Bozlağan ve Yüksel Demirkaya. Ankara: Nobel Yayıncılık. 205-222.

Coşkun, Bayram ve Koyuncu, Başak (2003). “Yerel Yönetimler ve Yerel Özerklik”. *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*. Ed. Asım Balcı, Ahmet Nohutçu, Namık Kemal Öztürk ve Bayram Coşkun. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 363-387.

Çiçek, H. Güçlü ve Çiçek, Serdar (2014). “Yerel Yönetimlerde Bütçeleme”. *Mali Yerinden Yönetim: Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler*. Ed. Mustafa Sakal, Ahmet Kesik ve Tekin Akdemir. 1. Baskı. Ankara: Nobel Yayıncılık. 311-331.

Görmez, Kemal (2015). “Mahalli İdarelerin Siyasal Temelleri”. *Yerel Yönetimler* Ed. Kemal Görmez. Ankara: Orion Kitabevi. 3-23.

Ökmen, Mustafa (2008). “Türkiye’de Merkezi Yönetim-Yerel Yönetim İlişkileri ve Yerel Yönetimlerin Yapılandırılması” *Türkiye’de Yerel Yönetimler*. Ed. Recep Bozlağan ve Yüksel Demirkaya. Ankara: Nobel Yayıncılık. 45-84.

Sezer, Özcan (2015). “Köyler”. *Yerel Yönetimler*. Ed. Kemal Görmez. Ankara: Orion Kitabevi. 85-115.

Yaylı, Hasan (2015). “Türkiye’de Mahalli İdarelerin Tarihi Gelişimi”. *Yerel Yönetimler* Ed. Kemal Görmez. Ankara: Orion Kitabevi. 27-81.

Makaleler

Akın, Fehmi (2006). “1924 Anayasasının Modernleşme Açısından Anlamı”. *Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 3 (8): 2-10.

Akyel, Recai (2016). “Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı”. *Amme İdaresi Dergisi*. 1 (49): 119-145.

Altıntaş, Abdullah (2011). “6085 Sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi”. *Dış Denetim Dergisi*. 3: 9-17.

Ateş, Yaşar (2011). “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Kanun Yolları”. *Dış Denetim Dergisi*. 3: 59-65.

Aytaç, Fethi (1995). “İl Özel İdareleri Hakkında Düşünceler”. *Yeni Türkiye Dergisi*. 4: 385.

Batmaz, Yavuz (2015). “Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak”. *Sayıştay Dergisi*. 98.

Bayar, Doğan (2005). “Sayıştay’ın Anatomisi”. *Maliye Dergisi*. 148: 63-81.

Bayar, Doğan (2008). “Mali Denetim”. *Maliye Dergisi*. 15: 1-10.

Bostanoğlu, Özer (1990). “Türk Belediyeciliğinde Güncel Tarihsellik”. *Amme İdaresi Dergisi*, 2 (23): 74-93.

- Ceylan, F. Betül (2010). “Mali Denetim”. *Dış Denetim Dergisi*. 1: 112-115.
- Coşkun, Arife ve Karabeyli Levent (2010). “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”. *Dış Denetim Dergisi*. 1: 81-93.
- Çelik, Behiç (1995). “Türk Belediyeciliğinin Tarihsel Gelişimi”. *Yeni Türkiye Dergisi*. 4: 588-597.
- Çitci, Oya (1996). “Temsil, Katılma ve Yerel Demokrasi”. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*. 6 (5): 5-14.
- Doğan, Mahmut ve Baş, A. İhsan (2013). “Bir Finansman Kaynağı Olarak Belediyelerde Borçlanma” *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 1 (34): 293-315.
- Doğanyığıt, Sadettin (1993). “Feedback Denetimi ve Sayıştay”. *Sayıştay Dergisi*. 11: 34.
- Dönmez, Mustafa (1995). “Türkiye’de Belediyeciliğın Tarihsel Gelişimi”. *Türk İdare Dergisi*. 406: 165-173.
- Ela, Mehmet ve Türkyener, C. Mustafa (2015). “Türkiye’de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış”. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar* 602 (52): 25-42.
- Er, Selami (2008). “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve 5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler”. *Sayıştay Dergisi*. 68: 40.
- Falay, Nihat (1997). “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”. *Sayıştay Dergisi*. 25: 18-20.
- Geçgel, Bülent (2014). “Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri”. *Sayıştay Dergisi*. 93: 31-42.

- Gençay, Sevgili ve Didem, Fatma (2018). “Belediye Şirketlerinin Hukuki Statüsü”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*.134: 153-176.
- Güngör, Hayrettin (2008). “Belediyelerde Borç Yönetimi”. *İller ve Belediyeler Dergisi*. 726: 11-20.
- İpek, Selçuk ve Engin, Rıdvan (2016). “Belediye Gelirleri İçinde Harcamalara Katılma Paylarının Yeri ve Önemi: Çanakkale Belediyesi Örneği”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*.28 (14): 467-481.
- Kaneti, Selim (1990). “Sayıştayın Anayasal Konumu”. *Sayıştay Dergisi*. 1: 7-18.
- Koçberber, Seyit (2015). “Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi” *Sayıştay Dergisi*. 97: 55-75.
- Kuluçlu, Erdal (2011). “Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”. *Sayıştay Dergisi*. 82: 53-80.
- Matur, Yaşar (2011). “Belediyelerin İç ve Dış Borçlanması Üzerine Bir İnceleme”. *Mali Hukuk Dergisi* 155: 51-53.
- Özkal Sayan, İpek ve Kışlalı, Murat (2008). “Belediyelerde Şirketleşmenin Yararı var mı? Hurafeler ve Gerçekler”. *Çağdaş Yerel Yönetimler*. 1 (17): 59-74.
- Şahin İpek, E. Ayşe ve Hepaksaz, Engin, (2018). “Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 51: 93-114.
- Şan, Gündüz (2006). “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Örgütlenmesi: Merkezden Yönetim-Yerinden Yönetim Ayrımı”. *Yerel Siyaset Dergisi*. 8.

Taytak, Mustafa ve Bahtiyar, Ercan (2015). “Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştayının Rolü”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 4: 261-284.

Tutum, Cahit (1995). “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma”. *Yeni Türkiye, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı*. 5.

Uyar, Hakkı (2004). “Türkiye’de ve Dünya’da Yerel Yönetimler: Kısa Bir Tarihçe”. *Aydınlanma 1923*. 51.

Vural, Tarık (2004). “Osmanlı İmparatorluğu’nda Yerel Yönetimler”. *Türk İdare Dergisi*. 444: 179-193.

Yılmaz, S. Beyazıt (2011). “Yeni Sayıştay Kanunu’nda Öngörülen Hesap Yargılaması”. *Dış Denetim Dergisi*. 3.

Tezler

Akdoğan, Büşra (2016). “İdarenin Denetim Yollarından Biri Olarak Sayıştay Denetimi”. Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Avcı, M. Alpertunga (2012). “Sayıştay’ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri”. Doktora Tezi. Erzurum: Erzurum Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aydınlı, H. İbrahim (2002). “Post-Fordist Dönüşüm Süreci e Türkiye’de Belediyeler”. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sevinçler, Burcu (2018). “Sayıştayın Anayasal Konumu ve Yargı Fonksiyonu”. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yasal Dzenlemeler

01/07/1948 tarihli ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu

02/01/1924 tarihli ve 394 sayılı Hafta Tatili Kanunu

02/02/1981 tarihli ve 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun

02/03/1954 tarihli ve 6301 sayılı Öğle Dinlenmesi Kanunu

02/04/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun

02/07/2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun

02/07/2018 tarihli ve 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

02/09/1993 tarihli ve 504 sayılı Yedi İlde Büyükşehir Belediyesi Kurulması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

03/04/1930 tarihli ve 1580 sayılı Belediye Kanunu

03/05/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanunu

03/05/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanunu

03/07/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu

03/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu

04/01/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

04/06/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanunu

04/07/1934 tarihli ve 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu

05/01/1961 tarihli ve 237 sayılı Taşıt Kanunu

05/06/1986 tarihli ve 3306 sayılı Adana İlinde Seyhan ve Yüreğir Adıyla İki İlçe Kurulması Hakkında Kanun

05/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu

06/03/2008 tarihli ve 5747 sayılı Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

06/06/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

07/06/2005 tarihli ve 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu

07/11/1996 tarihli ve 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun

07/12/1988 tarihli ve 3508 sayılı Kayseri İl Merkezinde Melikgazi ve Kocasinan Adıyla İki İlçe Kurulması Hakkında Kanun

07/12/2004 tarihli ve 5272 sayılı Belediye Kanunu

08/03/1984 tarihli ve 195 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

08/09/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu

09/06/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu

09/08/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu

10/06/1949 tarihli ve 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu

10/07/2003 tarihli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu

10/07/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu

10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

11/01/2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

11/02/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu

11/03/2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği
Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun

12/04/2000 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanunu

12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi
İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik
Yapılmasına Dair Kanun

13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

14/01/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu

14/01/2000 tarihli ve 593 sayılı Sakarya İlinde Büyük Şehir Belediyesi Kurulması
Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

14/01/2015 tarihli ve 6585 sayılı Perakende Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunu

14/03/2013 tarihli ve 6447 sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

15/05/1930 tarihli ve 1608 sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında 16 Nisan 1340 Tarih ve 486 Numaralı Kanunun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun

16/02/1924 tarihli ve 417 sayılı Ankara Şehremaneti Kanunu

18/03/1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanunu

18/04/1929 tarihli ve 1426 sayılı Vilayet İdaresi Kanunu

18/06/1987 tarihli ve 3391 sayılı Bursa İli Merkezinde Osmangazi, Yıldırım ve Nilüfer Adıyla Üç İlçe Kurulması Hakkında Kanun

18/10/1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

1864 tarihli Vilayet Nizamnamesi

1870 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesi

1876 tarihli Kanun-i Esasi

1877 tarihli Dersaadet ve Vilayet Belediye Kanunu

19/07/1963 tarihli 307 sayılı Belediye Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

1913 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanun-u Muvakkati

1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu

1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu

1961 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

20/02/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu

20/06/1987 tarihli ve 3398 sayılı Gaziantep İli Merkezinde Şehitkamil ve Şahinbey
Adıyla İki İlçe Kurulması Hakkında Kanun

20/06/1987 tarihli ve 3399 sayılı Konya İli Merkezinde Karatay, Selçuklu ve Meram
Adıyla Üç İlçe Kurulması Hakkında Kanun

20/07/1966 tarihli ve 775 sayılı Gecekondu Kanunu

20/11/1981 tarihli ve 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü
Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu

21/07/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

22/02/2005 tarihli ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu

24/04/1930 tarihli ve 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu

24/06/1995 tarihli ve 552 sayılı Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve
Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun

26/01/2011 tarihli ve 6107 sayılı İller Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanunu

26/05/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu

26/05/1987 tarihli ve 3360 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu

26/09/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

27/06/1984 tarihli ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun
Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun

28/03/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi
Hakkında Kanun

28/04/1926 tarihli ve 831 sayılı Sular Hakkında Kanun

30/03/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu

31.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu

Esas No: 2015/985, Karar No: 2015/3164 sayılı Danıştay 13'üncü Dairesinin Kararı

Esas No: 2017/1, Karar No: 5415/1 sayılı Sayıştay Genel Kurulu İçtihadı Birleştirme
Kararı

Gelir İdaresi Başkanlığı 474 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Muhasebat Genel Müdürlüğü 31 Seri No'lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği

Muhasebat Genel Müdürlüğü 54 Seri No'lu Parasal Sınırlar ve Oranlar Genel Tebliği

Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları

Sayıştay Denetim Yönetmeliği

Diğer Kaynaklar

Fiedler, Franz (1998). Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, Viyana

Gül, Hüseyin ve Batman, Seda (2015). “Değişen Kentleşme Dinamikleri Karşısında 6360 Sayılı Yasanın İdari, Siyasi, Mali ve İktisadi Değerlendirilmesi”. *12. Kamu Yönetimi Forumu (KAYFOR) Bildiriler Kitabı*.

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu

Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, s. I-18-19-20.

Ökmen, Mustafa ve Demir, Fatih (2013). “Türkiye’de İl Özel İdareleri: Melez Bir Yönetim Modeli”. *Beşinci Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu*.

Sivrekli, Esra ve Kırcı Duman, Aylin (2015). “Büyükşehir Belediyelerinde Yönetimsel ve Mali Değişim: Özerklikten Söz-Erkliğe Doğru 6360 Sayılı Kanun”. *Kamu Yönetimi Forumu (KAYFOR) 13 Bildiri Kitabı*.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2019). “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) -I, Düzenlilik Denetimi Kapsamı ISSAI-100 Madde 38 ve ISSA-300”, (<https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/issai.pdf> 20 Mart 2019’da erişildi.)

Türk Dil Kurumu Sözlüğü

Uysal, Yusuf ve Mecek, Mehmet (2015). “Köylere Sunulan Kamu Hizmetlerinin Nitelik ve Niceliği: Kütahya İli Örneği”. *Kamu Yönetimi Forumu (KAYFOR) 13 Bildiri Kitabı*.

Performans Programı Hazırlama Rehberi

Sayıştay Başkanlığı Düzenlilik Denetim Rehberi 2014

Sayıştay Başkanlığı Performans Denetim Rehberi 2014

