

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
ORTADOĞU ÜLKELERİ ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**BELEDİYELERCE KURULAN ŞİRKET VE İŞLETMELERDE
DIŞ DENETİM ÖRNEĞİ: TÜRKİYE MODELİ**

Mustafa Şakir BAŞARAN

İstanbul, 2010

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
ORTADOĞU ÜLKELERİ ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**BELEDİYELERCE KURULAN ŞİRKET VE İŞLETMELERDE DIŞ
DENETİM ÖRNEĞİ: TÜRKİYE MODELİ**

Mustafa Şakir BAŞARAN

Danışman: Prof.Dr.TİĞİNCE OKTAR

İstanbul, 2010

TEZ ONAYI

Marmara Üniversitesi Ortadoğu İktisadi Anabilim Dalı 706209054 no'lu doktora öğrencisi Mustafa Şakir BAŞARAN'ın hazırladığı "Belediyelerce Kurulan Şirket ve İşletmelerde Dış Denetim Örneği: Türkiye Modeli" konulu DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI lisansüstü Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin 15. maddesi uyarınca 18.08.2010 Çarşamba günü saat ...11.00... da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonucunda adayın tezinin *Kabul* ne OYBİRLİĞİ/ÖYÇOKLULUĞUyla karar verilmiştir.

| JÜRİ ÜYESİ | KANAATI | İMZA |
|---------------------------------|---------|-----------------|
| Prof. Dr. Tiğınçe OKTAR | Kabul | <i>Tiğınçe</i> |
| Yard. Doç. Dr. Suat YAVUZ | Kabul | <i>Suat</i> |
| Prof. Dr. Mehtap ÖZDEĞER | olumlu | <i>Mehtap</i> |
| Yard. Doç. Dr. İ. Murat BOZKURT | Kabul | <i>İ. Murat</i> |
| Yard. Doç. Dr. Hamdi GENÇ | Kabul | <i>Hamdi</i> |

İÇİNDEKİLER

| | |
|-------------------------|------|
| İÇİNDEKİLER..... | I |
| ÖNSÖZ..... | V |
| ÖZET | VI |
| ANAHTAR KELİMELEER..... | VII |
| ABSTRACT | VIII |
| KEY WORDS | IX |
| KISALTMALAR..... | X |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

| | |
|---|----|
| 1.1. DENETİMİN ANLAMI, KAPSAMI, AMACI VE TÜRLERİ..... | 3 |
| 1.1.1. Denetim Kavramı | 4 |
| 1.1.2. Denetimin Amaçları | 8 |
| 1.1.2.1. Özel Amaçlar..... | 8 |
| 1.1.2.2. Genel Amaçlar..... | 8 |
| 1.1.3. Denetim Yöntemleri | 9 |
| 1.1.4. Denetimin Kapsamı | 10 |
| 1.1.5. Denetim Türleri..... | 10 |
| 1.1.5.1. Amacına Göre Denetim Türleri..... | 11 |
| 1.1.5.1.1. Mali Denetim | 11 |
| 1.1.5.1.2. Uygunluk Denetimi | 12 |
| 1.1.5.1.3. Faaliyet Denetimi | 13 |
| 1.1.5.1.4. Özel Amaçlı Denetim | 14 |
| 1.1.5.1.5. Düzenlilik Denetimi | 15 |
| 1.1.5.1.6. Performans Denetimi..... | 15 |
| 1.1.5.2. Kaynağına Göre Denetim Türleri..... | 16 |
| 1.1.5.2.1. Yasal Denetim | 17 |
| 1.1.5.2.2. İsteğe Bağlı Denetim | 17 |
| 1.1.5.3. Niteliğine Göre Denetim Türleri..... | 17 |
| 1.1.5.3.1. Geleneksel Denetim..... | 17 |

| | |
|---|----|
| 1.1.5.3.2. Risk Denetimi..... | 18 |
| 1.1.5.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri..... | 18 |
| 1.1.5.4.1. Dış Denetim..... | 18 |
| 1.1.5.4.1.1. Bağımsız Denetim..... | 19 |
| 1.1.5.4.1.2. Kamu Denetimi..... | 20 |
| 1.1.5.4.2. İç Denetim..... | 20 |
| 1.2. BELEDİYELER TARAFINDAN KURULAN İŞLETME VE ŞİRKETLERİ DENETLEYEN ORGANLAR..... | 22 |
| 1.2.1. Devlet Denetleme Kurulu (DDK)..... | 23 |
| 1.2.2. Sayıştay..... | 24 |
| 1.2.3. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (YDK)..... | 25 |
| 1.2.4. Başbakanlık Teftiş Kurulu..... | 26 |
| 1.2.5. Maliye Bakanlığı Denetim Organları..... | 27 |
| 1.2.6. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)..... | 29 |
| 1.2.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)..... | 29 |

İKİNCİ BÖLÜM

BELEDİYELER TARAFINDAN KURULAN İŞLETME VE ŞİRKETLER

| | |
|--|----|
| 2.1. BELEDİYELER TARAFINDAN KURULAN İŞLETME VE ŞİRKETLERİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ..... | 32 |
| 2.2. BELEDİYELER TARAFINDAN KURULAN İŞLETME VE ŞİRKETLERİN HUKUKİ DAYANAĞI..... | 35 |
| 2.2.1. Belediye Kanunlarında Hukuki Durum..... | 36 |
| 2.2.1.1. Belediye Kanununda Hukuki Durum..... | 36 |
| 2.2.1.2. Büyükşehir Belediyesi Kanununda Hukuki Durum..... | 39 |
| 2.2.2. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Hukuki Durum..... | 40 |
| 2.2.2.1. Limited Şirketler..... | 42 |
| 2.2.2.2. Anonim Şirketler..... | 42 |
| 2.2.3. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nda Hukuki Durum..... | 42 |
| 2.2.4. Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine Dair Kanun'da Hukuki Durum | 43 |
| 2.2.5. 3152 Sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun'da Hukuki Durum..... | 43 |
| 2.2.6. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'unda Hukuki Durum..... | 44 |
| 2.2.7. 5434 Sayılı Emekli Sandığı Kanun'unda Hukuki Durum..... | 45 |

| | |
|--|-----------|
| 2.2.8. 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanun’unda Hukuki Durum..... | 45 |
| 2.2.9. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanun’unda Hukuki Durum | 46 |
| 2.2.10. 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu’nda Hukuki Durum | 48 |
| 2.2.11. Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği | 48 |
| 2.3. BELEDİYELER TARAFINDAN KURULAN İŞLETME VE ŞİRKETLERİN KURULMA | |
| NEDENLERİ | 48 |
| 2.4. BELEDİYE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN TÜRLERİ..... | 51 |
| 2.4.1. Belediye İşletmeleri | 51 |
| 2.4.1.1. Döner Sermaye İşletmeleri..... | 52 |
| 2.4.1.2. Fon İşletmeleri..... | 52 |
| 2.4.1.3. Birlik İşletmeleri | 53 |
| 2.4.1.3.1. Birliklerin Denetimi..... | 55 |
| 2.4.1.3.2. Denetim Sonucunda Hazırlanan Raporlar | 55 |
| 2.4.1.3.3. Denetim Sonuçlarına İtiraz | 55 |
| 2.4.1.3.4. Faaliyet Raporunun Gönderilmesi..... | 56 |
| 2.4.1.3.5. Yüksek Denetim..... | 56 |
| 2.4.1.4. Meclis Kararıyla Kurulan İşletmeler | 57 |
| 2.4.1.5. Özel Kanunlarla Kurulan İşletmeler..... | 58 |
| 2.4.2. Belediye Şirketleri | 59 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BELEDİYELER TARAFINDAN KURULAN İŞLETME VE ŞİRKETLERİN DENETİMİ

| | |
|---|----|
| 3.1. İÇ DENETİM | 62 |
| 3.1.1. Belediye Kanunlarında ve Diğer Kanunlarla Belediye İşletme/Şirket Denetimi: | 64 |
| 3.1.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanuna Göre Şirket Denetimi..... | 76 |
| 3.1.3. Bütçe Denetimi | 79 |
| 3.2. DIŞ DENETİM | 88 |
| 3.2.1. Merkezi İdarenin Vesayet Denetimi | 91 |
| 3.2.1.1. İdarenin Vesayet Denetimi..... | 92 |
| 3.2.1.2. Parlamentonun Vesayet Denetimi | 95 |
| 3.2.2. Merkezi İdarenin Belediye işletme ve Şirketleri Üzerindeki Kurumsal Denetimi | 96 |
| 3.2.2.1. Devlet Denetleme Kurulu (DDK) Denetimi..... | 97 |

| | |
|--|-----|
| 3.2.2.2. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulumu (YDK) Denetimi | 97 |
| 3.2.2.3. İçişleri Bakanlığı'nın Denetimi | 97 |
| 3.2.2.4. Vali ve Kaymakamların Denetimi | 99 |
| 3.2.2.5. Etik Kurulu'nun Denetimi..... | 100 |
| 3.2.2.6. Özelleştirme İdaresi'nin Denetimi..... | 100 |
| 3.2.2.7. Maliye Bakanlığı'nın Denetimi..... | 101 |
| 3.2.2.8. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın Denetimi | 102 |
| 3.2.2.9. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın Denetimi..... | 102 |
| 3.2.3. Yargının Denetimi | 103 |
| 3.2.4. Büyükşehir İlk Kademe ve İlçe Belediyelerinin Büyükşehir Tarafından Denetlenmesi | 103 |
| 3.3. SAYIŞTAY DENETİMİ | 104 |
| 3.3.1.Sayıştay Denetiminin Kapsamı | 112 |
| 3.3.2. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri | 114 |
| 3.3.2.1. Mali Saydamlık | 119 |
| 3.3.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu..... | 121 |
| 3.3.2.3. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu | 126 |
| 3.3.2.4. Harcama Birimi ve Harcama Yetkilisi | 127 |
| 3.3.2.5. Muhasebe Yetkilisi..... | 131 |
| 3.3.2.6. Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol..... | 131 |
| SONUÇ..... | 134 |
| KAYNAKÇA..... | 136 |
| KİTAPLAR..... | 136 |

ÖNSÖZ

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda (KMYKK) yapılan değişiklikle birlikte bütçe sistemi ve buna bağlı olarak denetimi de değişmiştir. Bu kanunla Mahalli İdareler Genel Yönetim kapsamına alınmıştır. Amaç, kamu idarelerinin mali yönetim ve denetiminin sağlanmasıdır. Bu kanun belediyeler, İl özel idareleri, bunlara bağlı idareler, (ASKİ, İSKİ, EGO v.b.) bunların kurdukları birlikleri kapsamaktadır.

5018 Sayılı kanunla, Hesap verilebilirlik, Mali saydamlık, Kamu mali yönetiminin yeniden dizaynı, Bütçeleme anlayışı ve sürecinin değişmesi, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, Mali disiplin, harcama sürecinin değişmesi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygun Tahakkuk Esaslı Muhasebe, İç kontrol, İç denetim, Dış denetim gibi kavramlarla yapılanma sağlanmaya başlamıştır.

Kamu kaynağını kullananlara yine bu kanunda belirtilen yetkili mercilere hesap verme zorunluluğunu getirmiştir. Hesap verme zorunluluğu; kamu kaynağının elde edilmesi, muhasebeleştirilmesi ve yasalara uygun olarak kullanılmasını ifade eder.

Bütçe değişiminin tamamlanması için gerekli kanuni düzenlemelerin büyük bölümü oluşturulmuştur. Ancak devlette değişim çok yavaş anlaşıldığından belediye işletme ve şirket bütçeleri belediye bütçesi içinde yer almamakta kamu kaynağının etkin kullanımı ölçülememektedir. Bu nedenle tezimizde neden belediye işletme ve şirketlerinin bütçelerinin belediye bütçesi içinde yer alması gerektiği, neden dış denetim kuruluşu olan Sayıştay'ca denetlenmesi gerektiği ve denetiminin nasıl olacağı incelenmiştir.

ÖZET

Demokratik yapıya sahip olan ülkelerde vazgeçilmez bir unsur olan Sayıştay, kamu kaynaklarının kullanımını ve denetlenmesi konusunda parlamentonun en önemli yardımcısıdır. Sayıştay'ın işlevleri demokratik gelişimle birlikte sürekli olarak artmaktadır.

Sayıştay, hem demokratik gelişme hem de Avrupa Birliği'ne uyum sağlanması açısından büyük bir öneme sahiptir. Çünkü Sayıştay, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde rol oynamakta ve şeffaflık sağlamaktadır.

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynağı tanımı gelmiştir. Kamu kaynağının etkin kullanımı amacıyla bütçe birliği prensibi benimsenmiştir. Bu prensip ile Büyükşehir Belediye Kanununa konulan hükümlere göre ilçe ve ilk kademe belediyeleri ile Alt Yapı Koordinasyon Merkezleri, Üst Yapı Koordinasyon Merkezleri bütçeleri ile belediye tarafından kurulan işletmelerin bütçelerinin belediye bütçeleri içinde yer alması gerekir. Belediye Kanununda da belediye işletmeleri için benzer düzenlemeler bulunmaktadır. Belediye şirketlerinin de Kamu kaynağı kullanılarak kurulması ve bu şirketlerin kamu kaynağı ile beslenmesi nedeniyle bir kalem de olsa belediye bütçesi içinde yer alması ve kamu kaynağının kullanımı ve sorumluluk açısından Sayıştay'ca denetlenmesi tezimizin konusunu oluşturmaktadır.

Belediye işletme ve şirketlerinin toplu bir mevzuatı olmaması yani çok çeşitli kanunlarla hukuki durumlarının düzenlenmesi denetiminin de çeşitliliğini beraberinde getirmiştir. Ancak kamu kaynağının etkin kullanımı, yönetimde şeffaflığın sağlanması sorumluların net olarak belirlenmesi kısaca hesap verilebilir hale gelebilmesi amacıyla Sayıştay denetiminin gerekliliği ve yöntemi tezimizde incelenmiştir.

ANAHTAR KELİMELER

BELEDİYE

ŞİRKET

İŞLETME

BELEDİYELERCE KURULAN ŞİRKET VE İŞLETMELER

DIŞ DENETİM

BELEDİYE ŞİRKETLERİ

BELEDİYEŞİRKETLERİ VE DIŞ DENETİM

ABSTRACT

The country has a democratic structure as an indispensable element in the Court of Auditors, and supervising the use of public resources on helping the most important is the parliament. Court functions with democratic development is constantly increasing.

The Court, as well as democratic development in terms of ensuring adherence to the European Union has a great importance. Because the Court of Auditors, is to play a role in accountability and transparency are met.

Public Financial Management and Control Law was the definition of public resources. Effective use of public resources for the budget adopted the principle of unity. This principle with the Metropolitan Municipality Law subject to the provisions according to the county and the first level municipalities and Infrastructure Coordination Center, Upper Building Coordination Centre budget and council established by the enterprise budgets of municipal budgets in place should take. Municipalities or municipal companies for similar arrangements in the law exist. Municipal companies as well public resources used to establish these companies public resource with nutrition because of the pen, even if the municipal budget in place to receive and public resource use and responsibility for Sayıştay'ca supervising the thesis subject of our forms.

Municipal enterprises and companies that collectively do not have a legislation regulating the legal status of various control laws also have brought diversity. However, effective use of public resources, to ensure transparency in management is responsible for the determination of the net can give a brief account in order to become Auditor audit examined the necessity and method in our thesis.

KEY WORDS

MUNICIPALITY

COMPANY

ENTERPRICES

**COMPANIES AND ENTERPRICES ARE ESTABLISHED BY
MUNICIPALITIES**

EXTERNAL AUDIT

MUNICIPAL COMPANIES

EXTERNAL AUDIT IN MUNICIPAL COMPANIES

KISALTMALAR

| | | |
|----------------|---|---|
| ASKİ | : | Ankara Su ve Kanalizasyon İşletmesi |
| A.y | : | Aynı Yönetmelik |
| Arş | : | Araştırma |
| A.k. | : | Aynı kanun |
| a.g.e. | : | Adı Geçen Eser |
| a.g.m. | : | Adı Geçen Makale |
| AT | : | Avrupa Topluluğu |
| AICPA | : | American Institute of Certified Public Accountants |
| BDDK | : | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu |
| BİT | : | Belediye İktisadi Teşebbüsü |
| C | : | Cilt |
| çev | : | Çeviri |
| DDK | : | Devlet Denetleme Kurulu |
| DPT | : | Devlet Planlama Teşkilatı |
| Diz | : | Dizisi |
| EPDK | : | Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu |
| EGO | : | Elektrik Gaz Otobüs |
| Gör | : | Görevlisi |
| GAO | : | Gaverment Auditing Standerts |
| INTOSAI | : | International Organizations Of Supreme Audit Instutions |
| İETT | : | İstanbul Elektrik Tranvay ve Tünel İşletmeleri |
| İSKİ | : | İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi |
| İİBF | : | İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi |
| İ.Ü | : | İstanbul Üniversitesi |
| İnc. | : | İnceleme |
| İ.T.İ | : | İktisadi ve Ticari İlimler |
| KİK | : | Kamu İhale Kurulu |
| KMYK | : | Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu |
| KDV | : | Katma Değer Vergisi |
| KHK | : | Kanun Hükmünde Kararname |

| | | |
|-----------------|---|---|
| KİT | : | Kamu İktisadi Teşebbüsleri |
| md. | : | Madde |
| No. | : | Numara |
| S | : | Sayı |
| s | : | Sayfa |
| SAI | : | Supreme Audit Institutions |
| S.K | : | Sayı Kanun |
| SGK | : | Sosyal Güvenlik Kurumu |
| SPK | : | Sermaye Piyasası Kurulu |
| T.B.M.M. | : | Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TTK | : | Türk Ticaret Kanunu |
| TL | : | Türk Lirası |
| TEPAV | : | Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı |
| TESEV | : | Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı |
| tr. | : | Türkiye |
| TODAI | : | Türkiye Ortadoğu ve Amme İdaresi |
| TÜRMOB | : | Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli |

Mali Müşavirler Odası Birliği

| | | |
|-------------|---|--|
| Ünv. | : | Üniversite |
| VUK | : | Vergi Usul Kanunu |
| YDK | : | Yüksek Denetleme Kurulu |
| Yay. | : | Yayın |
| YİT | : | Yerel Yönetimler İktisadi Teşebbüsleri |

GİRİŞ

Belediye işletme ve şirketleri uygulamada pek çok kanun ve kuruluşun denetime tabi olduğu halde Sayıştay denetiminin dışında kalmaktadır. Avrupa uyum süreci içerisinde kamu yönetiminde yapılan değişikliklerle kamu kaynağı net olarak belirlenmeli ve kaynağı kullananın sorumluluğu hakkında netlik kazanmalıdır. Bu amaçla bütçe birliği prensibi getirilmiştir. Bu nedenle belediye bütçeleri hazırlanırken Belediye işletme ve şirketleri belediye bütçesi içinde yer alması gerekmektedir. Bu amaçla ilgili mevzuat çalışması tamamlanmıştır. Ancak dış denetimle ilgili Sayıştay Kanunu parlamentoda yıllarca beklediği halde henüz çıkmamıştır.

Mevcut 832 sayılı Sayıştay Kanununa göre ve Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre de belediye işletme ve şirketlerin denetimi kamu kaynağı açısından Sayıştay'ın denetimine tabidir. Yeni Sayıştay Kanun tasarısında ise bu konu kesinlik kazanarak Sayıştay'a açıkça yetki tanınmaktadır.

Denetim, harcamaların mevzuata uygun ve verimli, etkin ve tutumlu olarak gerçekleştirilmesi konusunda idareye yardımcı olan bağımsız ve sürekli bir süreçtir. Ulusal düzeyde denetim faaliyetleri yürütme kurumları bünyesinde yer alan kuruluşlar tarafından yerine getirilmektedir. Dış denetim yasama organı adına Sayıştay'ca yapılmaktadır. Sayıştay, mali ve kurumsal özerkliğe sahip yüksek denetimi parlamento adına yapılmaktadır.

Sayıştaylar, tüm demokratik ülkelerde hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde rol oynayan önemli kurumlardır. Sayıştayların denetim alanının genişliği, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık açısından önem taşımaktadır. Sayıştayların denetimine tabi olan her alan, aynı zamanda parlamentonun egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir.

Ülkemiz Sayıştay'ı da bu bağlamda önemli görevler üstlenmiştir. Bu görevleri, yerine getirirken Avrupa Birliği normlarına ve standartlarına uyum göstermesi, ülkemizin ve Sayıştay'ımızın ilerleme kaydetmesi açısından önem taşımaktadır. Bu

itibarla çalışmamızın birinci blmlnde, genel olarak denetim ve yüksek denetim kavramı ele alınarak yapısal özellikleri ortaya konulacaktır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Belediyeler tarafından kurulan işletme ve şirketler tanımlanmış, hukuki durumu başlığı adı altında, belediye işletme ve şirketleri için çeşitli kanunlarla yapılan düzenlemeler ve çeşitli kuruluşlara verilen denetim yetkileri incelenmiştir. Ayrıca belediye işletme ve şirketlerinin türleri belirtilmiştir.

Çalışmamızın nc ve son bölümünde ise, Belediyeler tarafından kurulan işletme ve şirketlerin denetimin başlığı altında; iç denetim, dış denetim, Sayıştay denetimi açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

1.1. Denetimin Anlamı, Kapsamı, Amacı ve Türleri

Denetim, bir olay, iktisadi faaliyet ya da bir bütün içinden daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk açısından boyutları veya biçimleri normalin dışında olan konuları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir¹. Konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan veya aynı anlamda kullanılan yada bu terim kapsamına giren bir çok sözcük (araştırma, soruşturma, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe, vb.) vardır. Bunlardan en çok kullanılan revizyon, murakabe, kontrol ve teftiş sözcüklerinin terminolojideki yerleri farklıdır.²

Araştırma: Belirli bir konuda bilgi edinmek ya da bilgi toplamak amacıyla yapılan incelemedir.

Soruşturma: Çeşitli iddiaların aslını öğrenmek amacıyla yapılan incelemedir.

Revizyon: Latince “revidere” kökünden gelmekte ve gözden geçirmek, incelemek, kontrol etmek anlamındadır.³ Genellikle yapılmış işlemlerin kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi suretiyle, işletme dışı organlarca yapıldığı gibi işletme içinden personelce de yapılabilir. Uygulamada finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve vergi hesaplarının gözden geçirilmesinde kullanılır.⁴

Murakabe: Arapça “rakb “ kökünden gelen sözcük bakıp gözetme gözetiminde bulundurma anlamını taşır.⁵ İşletme içinde devam eden finansal olayların ve kayıtlarının belirli zaman dilimleri içinde göz önünde tutulmasını içerir.⁶

¹ Melih Erdoğan, **Denetim**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.1.

² Hami Örenay, **Kamuda Denetim**, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayınları 2005/I Ankara, s.1-16.

³ Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C.Sayıştay135.Kuruluş Yılı Dönümü Yayınları, Ankara,1997.s.11

⁴ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Akademik Yayın Evi, 2003 s.21.

⁵ **Meydan Larousse**, 9.Cilt ,s.69.

⁶ Kaval, **a.g.e.**, s.21

Kontrol: Kayıtlar aracılığı ile bir işin doğru ve düzenli yapılıp yapılmadığını araştırmak, anlamındadır.⁷ Hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünüdür.⁸ İşlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Bu nedenle devamlı ve organik bir niteliği vardır; İşletmenin içinde gerçekleşir.⁹

Teftiş: Arapça “fets” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını veya doğrusunu anlamak için yapılan araştırma, inceleme, denetleme yapmak anlamındadır.¹⁰ Teftiş, işlerin ilgililer tarafından iyi ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir.¹¹

Denetim; İngilizce “audit” (incelemek) kelimesinin Türkçe karşılığı olup, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakebe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır.¹²

Denetim: İki büyüklük arasında karşılaştırma yapmak; bunun sonucunu değerlendirmek ve hüküm vermektir.¹³

1.1.1. Denetim Kavramı

Günümüzde ekonomik şartların hızla değişmesi ve gelişmesi ekonomik etkinliklere daha karmaşık bir yapı kazandırmıştır. Bu karmaşık iktisadi etkinliklerin yerine getirilmesi de her geçen gün daha da zorlaşmaktadır.¹⁴ Zorlaşan ekonomik şartlarda iş çevrelerinin denetime duydukları gereksinim günden güne artmaktadır.

İşletmeler tarafından işletmeyle ilgili gruplara açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılması önem kazanmıştır.¹⁵ Zira, güvenilir bilgi ekonomi

⁷ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Ezgi Kitapevi, Bursa,2000,s.1.

⁸ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı SGB, Ankara 2007, s.10

⁹ Kaval, **a.g.e.**, s.21.

¹⁰ **Meydan Larousse**, 12.Cilt, s.7.

¹¹ Kaval, **a.g.e.**, s.21.

¹² Sacit Yörüker, **TESEV Denetim Çalıştayı**, Ankara, Mayıs 2004.

¹³ K. H. Spencer Pickett, **The International Auditing Handbook**, Wiley, 2003, Second Edition, s.4.

¹⁴ Seval Kardeş Selimoğlu, **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, SPK Yayını No: 29, Ankara, 1996, s. 5.

¹⁵ John William Cook, Gary M. Winkle, **Auditing**, Boston, H. Mifflin Company, 1994, 3. Edition, s. 1.

literatüründe; bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı, doğrulanmış bilgi anlamına gelmektedir.

İşletme yönetim sürecinde karar alma aşamasındaki yönetici kendisine ulaşan bilgileri, kaynağından inceleme ve doğrulama imkanından yoksundur. Dolayısıyla yönetici kendi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan bu bilgilerin doğruluğuna ve objektifliğine inanmak ve güvenmek durumundadır.¹⁶Başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerde isteyerek ya da istemeyerek de olsa bazı hatalar ve yanlışlıklar bulunması ihtimali mevcuttur.

Kurum ve kuruluşların en alt kademesinden en yüksek kademesine kadar birimlerin başında bulunan yöneticilerin bilgi ve beceri düzeylerine bağlı olarak, dikkatsizlik, unutma, kasıt, vb. gibi elde olan veya olmayan çeşitli nedenlerle üretilen bilgilerde hata, yanlışlık ve usulsüzlükler olabilir. Dolayısıyla yöneticiler, karar alma sürecinde kendilerine iletilmiş ve yeterince güvenilir olmayan bilgilere yönelik olarak bazı tedbirler almak zorundadır.¹⁷ Güvenilir bilgiye ulaşmak için yaygın şekilde kullanılan yöntem bahse konu bilgilerin bağımsız, tarafsız, objektif ve yeterli mesleki tecrübeye sahip bir kişi tarafından belli standartlara uygun olarak denetlenmesidir. Ancak bu şekilde yapılacak bir denetim sonucunda, bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı onaylanan bir bilgi, karar alma sürecinde, güvenilir bilgi olarak kullanılacaktır.¹⁸

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

Denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “Auditing”dir. Auditing kavramının kökü, Latince “ Dinleme ve sorgulama” anlamına gelen “Audire” filline dayanmaktadır.¹⁹ Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş

¹⁶ Ersin Pekiner, **İşletme Denetimi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 55, 1988, s. 3.

¹⁷ A. Alvin Aren, K. James Loebbecke, **Auditing, An Integrated Approach**, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1980, s. 3.

¹⁸ Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayınları, No:64, İstanbul, Eylül, 1999, s.4.

¹⁹ Ali Kamil Uzun, **Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü**,

http://www.icdenetim.net/index.php?searchword=audire&ordering=newest&searchphrase=all&limit=50&option=com_search,22.03.2010

uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulma çalışmalarındır.²⁰

Gerek kanun metinlerinde, gerekse uygulamada çok sayıda denetim tanımının olduğu göze çarpmaktadır. Aşağıda denetim olgusunun birkaç kullanım şekli belirtilmiştir.

Denetim; klasik anlamda geçmişe yönelik neler olduğunu, nasıl olduğunu, ya da günümüz risk ve sistem bazlı modern denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik belirli hususları, gözaltında bulundurmak, kontrol etmek murakabe etmek anlamındadır.²¹ Risk ve sistem bazlı geleceğe yönelik denetimde, iş akışlarının ve sistemlerin incelenmesi ve analizlerinin yapılması sonucunda doğabilecek risklerin öngörülmesi ve buna yönelik önlemlerin risk doğmadan alınması hedeflenir. Böylelikle maliyet tasarrufu yanında etkinlik ve verimlilik artışı sağlanmış olur.

Denetim, bir şeyin doğruluğunu anlamak için araştırma ve inceleme yapmak, gözlemek ve eleştireci bir gözle yeniden gözden geçirmek anlamlarını da içeren genel bir kavramdır.²²

Denetim, bir kişi, kurum, kuruluş, şirket, sistem ya da işlemin; değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki, tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin, kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşların bütünüdür.²³

Bir başka anlatımla denetim; bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen standartlardan hareket edilerek işlemlerin ve mevcut uygulamaların bu standartlara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması, giderilmesidir.²⁴ Bir diğer yönden denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış

²⁰ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 1999, 2. Baskı, s.23.

²¹ Arslan Yüzgün, **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, 1984, s. 20.

²² M. Ali Haspolat, "Halka Açık Şirketlerin Denetimi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Hesap Uzmanları Konferansı 2., Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Yayın No:1991/318, Ankara, 1991, s. 306.

²³ Yüzgün, **a.g.e.**,s. 20.

²⁴ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 4. Baskı, s.1.

ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir.²⁵

Söz konusu tanımlara göre denetim eyleme giden yolların kontrol altında bulundurulmasından ibaret olmayıp, kontrol, teftiş, inceleme ve revizyon gibi alt kavramları da içinde barındıran ve eylem gerçekleştirildikten sonra da sürdürülebilen faaliyetlerdir. Bu yüzden kontrol, teftiş, inceleme ve revizyon gibi denetim kavramlarının denetim türü olarak kullanılmaması ve bunların denetim kavramının içerisinde yer alan alt-kavramlar olduğunun bilinmesi konuyu kavramak açısından önem arz etmektedir.²⁶

Günümüzde şirket yönetenler başta olmak üzere, şirketle ilgili pek çok kişi kendi çıkarları açısından finansal kararlar almak zorundadır. Gerek şirket yöneticilerinin gerekse şirket dışındaki üçüncü kişilerin şirket ile ilgili karar ve değerlendirmelerinin isabetli olması muhasebe verilerinin güvenilirliğine bağlıdır. Buna göre şirket faaliyetlerinin etkinliğinin ve muhasebe verilerinin değerlendirilmesi denetimin temel amaçları arasında sayılabilir.

Denetim faaliyetleri ile hedeflenen hususlardan bir diğeri de faaliyetlerinin yürütülmesinde tutumluluk, etkinlik ve verimlilik ilkelerinin uygulanmasını sağlamaktır.²⁷

Modern denetim anlayışına göre denetim;

“Denetime ilişkin uluslararası standartlar ile teknolojik gelişmeler ışığında; faaliyetlerin, iç ve dış mevzuat, kurum politikası ve üst yönetici makam emirlerine uygunluğunu bağımsız bir şekilde araştıran, iş ve işlem akışları ile iç kontrol sistemleri dahil birbiriyle karşılıklı etkileşim içinde çalışan çok yönlü sistem ve süreçleri inceleyen, ayrıca potansiyel risklere dikkat çekici, mükerrerliği önleyici, eğitici, yol gösterici, giderleri azaltıcı, zaman ve emekten tasarruf sağlayan, performans, verimlilik, karlılık ve müşteri/personel/hissedar memnuniyetini artırıcı, hizmet kalitesini

²⁵ Güredin, a.g.e., s.5.

²⁶ Cook, Winkle, a.g.e., s.5-6.

²⁷ Haspolat, a.g.e., s.307.

yükseltici geleceğe dönük, sistematik ve dinamik bir danışmanlık hizmetidir.”

şeklinde tanımlanmıştır.²⁸

Denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü, bir yerde kalkındıran unsurların birbiriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli harçtır.²⁹

1.1.2. Denetimin Amaçları

Denetimin amaçları, özel ve genel amaçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.1. Özel Amaçlar

Denetimin konusuna ve türüne göre özel amaçları bulunabilmektedir. Örneğin, konusu yasal eylem ve işlemler olan hukuki denetimin amacı; yasalara uygunluğun sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi, konusu kurumun çevresel faaliyetleri olan çevre denetiminin amacı; ilgili birimin çevreye karşı olan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesidir.³⁰

1.1.2.2. Genel Amaçlar

Denetimin genel amacı, var olanları ortaya koyup olması gerekenlerle karşılaştırmaktır.³¹ Türkiye’de denetim, uluslararası dokümanlarda yer alan tanımlardan farklı bir şekilde algılanmaktadır. Denetime son derece geniş anlamlar verilmekte, bunun sonucunda yasama ve yargı organının kapsamına giren faaliyetler de denetim olarak algılanmaktadır. Modern denetimin uygulandığı ülkelerdeki hesap verme yükümlülüğü kavramının yerini, ülkemizde sorumluluk, hesap verebilirlik, mali sorumluluk gibi kavramlar almaktadır. Ülkemizde kamu mali yönetimi, kamu kurum ve kuruluşlarının karar alma konumundaki üst yöneticilerinin sorumlulukları üzerine değil,

²⁸ Auditing Concepts Committee: Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Accounting Review, Vo. 47, Supp.1972, s. 18.

²⁹ Türkan Aytuna, “Felsefeci Gözüyle Denetim”, **Denetimde Yayın**, Ankara, 1986, Sayı:10, s. 9.

³⁰ Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması**, Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No:17, Ankara, 2001, s.36.

³¹ Hacı Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 12, Ankara, 2000, s.5.

harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi gibi görevlilerin düzenledikleri evrakın sıhhati ve işlemlerin kanunlara uygunluğu üzerine oturmaktadır. Oysa diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de etkin hesap verme yükümlülüğü ilkeleri açık bir şekilde ortaya konulmalı ve denetimler bu doğrultuda yapılmalıdır. Etkin hesap verme sorumluluğunun ilkeleri şöyle sıralanabilir:³²

- Görev ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Performans hedeflerinin belirlenmesi,
- Hedefler ve kapasite arasında bir dengenin oluşturulması,

Yönetim bilimi açısından denetimin amaçları;³³ Kamu kurumlarının, yaptıkları işle orantısız bir şekilde genişleme eğilimlerine engel olmak, bürokratların, kamuoyunun eleştirilerini dikkate almasını sağlamak, devlet yönetiminde tek başlarına söz sahibi otoriteler haline gelmelerine imkân vermemek olarak sayılabilir.

Denetimin amacı; kabul edilmiş standartlara uyulmasını sağlamak, mali yönetimin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerini ihlal etmesini önlemek ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin yerine getirilmesini sağlamaktır.³⁴

1.1.3. Denetim Yöntemleri

Denetim yöntemleri, çeşitli ölçüler kriter alınarak saptanabilir. Denetimin yapılış tarzı hareket noktası alınarak, denetimin haberli olup olmamasına, evrak üzerinden yapılıp yapılmamasına göre değişmektedir. Bu açılarından denetim yöntemleri haberli-ani, yerinde-evrak üzerinde, sorgulu-sorgusuz, güdümlü-serbest, bireysel-kurumsal biçimlerinde olabilir.³⁵

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

³² Balamir Gündoğdu, "Küreselleşme, Yereselleşme: Denetim", **Yerel Yönetim ve Denetim**, Sayı:1, Ocak 2004, s.10.

³³ Bayram Coşkun, "Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar", **Türk İdari Dergisi**, Sayı: 437, Aralık, 2002, s.84.

³⁴ http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html, (12.08.2009).

³⁵ Nuri Tortop, **Yönetim Bilimi**, Yargı Yayınları, Ankara, 1993, s. 159.

yapılması, ilgili kişilerden yazılı veya sözlü bilgi alınması ve son olarak da analiz gibi işlemler, denetim yöntemleridir

Klasik denetim yöntemlerinin başında şekli denetim gelmektedir. Şekli denetim, bir kurum veya kuruluşta tutulmakta olan kayıtların şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim yolu olup, puvantaj da denilen belgelerin aritmetik kontrolü ya da çeşitli kayıtlar ve değerler arasında çapraz karşılaştırmalar yapılarak mutabakat sağlama gibi yöntemlerle gerçekleştirilir.

1.1.4. Denetimin Kapsamı

Devlet kuruluşlarının mali işlemlerinin incelenmesi ile başlayan kamusal denetim faaliyetinin, özellikle kamu sermayeli şirketlerin özel piyasada diğer özel hukuk şirketleriyle serbest rekabet ortamı içerisinde yer almalarıyla denetimin kapsamı genişlemiştir.

Devlet borçlarında görülen olağandışı artışlar, bütçe kaynakların önemli bir kısmının transfer harcamalarına ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Sosyal güvenlik kuruluşlarına ve diğer sosyal amaçlı örgütlere, siyasal partilere bütçeden yapılan yardımlar, denetimin kapsamını genişletmiştir. Nihai olarak özel kesim faaliyetlerine ortak olan devletin bu bağlamda kurulan sermaye şirketlerine ortak olması veya bizzat kendisinin piyasalarda yer alması ve bütçeden transfer edilen yüksek meblağlar nedeniyle kamu harcamalarının denetim gereksinimi, denetimin kapsamının genişletilmesine neden olmuştur.

Kamusal denetim, niceliksel kapsamındaki bu gelişmelere paralel olarak niteliksel açıdan da önemli gelişmeler göstermiştir. Önceleri, düzenlilik ve uygunluk denetimleri, denetim faaliyetlerinin tamamını teşkil ederken, zamanla yeni denetim teknikleri ve ölçütleri uygulamaya konmuştur.

1.1.5. Denetim Türleri

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

1.1.5.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim, bir kuruluş veya şirkete ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırmasının yapılması, kuruluş veya şirket hakkında belli bir fikre ulaşmayı sağlamaktır. Amacına göre denetim çeşitlerini altı alt başlık altında incelemek mümkündür. Bu başlıklar sırasıyla; mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, özel amaçlı denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimidir.

1.1.5.1.1. Mali Denetim

Mali denetim, mali konuların önceden belirlenmiş olan ortak bağımsız denetim standartları ile mali mevzuata uygunluğu konusunda yapılan denetimdir. Mali denetimin konusunu, mali işlemler ve raporlar ile kamu mali hesapları oluşturmaktadır.³⁶

Mali denetim kavramı, mali nitelikteki bir iş ya da faaliyetin maliye bilimi kurallarına ve mali yasalara uygunluğunun araştırılması eylemidir.³⁷

Mali denetim; hesaplar ve mali tablolar ile işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, işlemlerin kuralına uygun şekilde, tahakkuk ettirilip ettirilmediği, eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları korumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığı; kaydedilen bütün işlemlerin yürürlükteki genel ve özel kurallara uygun olup olmadığı; gider ve gelirlerin yetki sınırları ve parasal limitler çerçevesinde ödenip ödenmediği, borçların ve mükellefiyetlerin kurallara uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ve yönetilip yönetilmediğinin incelenmesidir.³⁸

Bu denetim türünde amaç, bir kuruluş veya şirkete ait mali tabloların, ait oldukları kuruluş veya şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde, muhasebe standartlarına ve yasal mevzuata uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında güvenilir bir görüşe ulaşmaktır. Mali tabloların tekliği ilkesi

³⁶ Altuğ, a.g.e., s10.

³⁷ Uçar Demirkan, **Kamusal Mali Denetim**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:172, 1977, s.5.

³⁸ www.sayistay.gov.tr/yayinicerik/denter.html, (13.07.2009).

uyarınca, tüm ihtiyaçlar için tek bir tablo düzenleneceğinden, aynı tablonun farklı denetim amaçlarına konu edilerek farklı denetimlere tabi tutulması da mümkündür.³⁹

Bu tür denetimde, bağımsız denetçi tarafından mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyid etmek, hata ve yanlışları ortaya çıkarmak ve mali tablolar hakkında mantıksal bir çerçevede denetçi görüşü bildirmek gibi amaçlar güdülür.⁴⁰

1.1.5.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, harcamaların kanun, tüzük ve yönetmelik gibi mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığı konusunda yapılan bir denetimdir. Uygunluk denetimi kişi ya da kurumların kanun ve yönetmelikler gibi mevzuata uygunluğunu raporlar.⁴¹

İşletmelerde genellikle iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetiminin amacı, denetlenen kuruluş veya şirketin personeli tarafından yapılan işlemlerde bir üst makam tarafından konulmuş olan belli kural, usul ve yöntemlere uyulup uyulmadığının saptanmasıdır.⁴² Kuruluş veya şirket yönetimi uygunluk denetimi ile en fazla ilgilenen karar birimidir. Bu karar birimi kuruluş veya şirket içinden olabileceği gibi dışından da olabilir.⁴³

Denetimin konusu, işletmenin finansal işlemleri ile faaliyetleridir. Genelde devlet veya bağımsız denetçiler tarafından yapılan bu tür çalışmalarda amaç, kuruluş veya şirketin yasal düzenlemelere uyup uymadıklarını ve yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini araştırmaktır.

İster şirket içinden, isterse şirket dışından uygunluk denetimi yapılsın, bu denetimin yapılabilmesi ancak şirketin belgelerinin iyi bir şekilde tutulmasına ve saklanmasına bağlıdır. Eğer belgeler amacına uygun olarak tutulup, muhafaza edilmemiş ise, bağımsız denetçi ilk olarak kanıtları temin edip, daha sonra elde ettiği kanıtlara göre denetim raporunu hazırlama yoluna gidecektir.

³⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 2. Baskı, 1999, s.8.

⁴⁰ Robert B. Meigs, **Principles of Auditing**, Homewood, 3th Edition, 1987, s.10-11.

⁴¹ Mehmet Karakaş, **Türkiye'nin Avrupa Birliği ile Bütünleşmesi Sürecinde Kamu Harcamalarında Yüksek Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2003,s.40.

⁴² Meigs, a.g.e.,s.10 Aktaran: Güredin, a.g.e. s.14 Aktaran:Bozkurt, a.g.e., s.28.

⁴³ Walter G. Kell, Richard E. Ziegler and William C. Boynton, **Modern Auditing**, Wiley Inc., New York, 4 th Edition, 1991, s.45.

Mali denetim ile uygunluk denetiminin karşılaştırması, yapılan açıklamalar neticesinde aşağıdaki gibidir⁴⁴:

Mali Denetim

Uygunluk Denetimi

Mali hesap ve işlemleri inceler

Kişi ya da kurum faaliyetleri incelenir.

Muhasebe standartları temel kriterdir.

Kanun ve yönetmelikler temel kriterdir.

Mali durumun muhasebe standartlarına uyumu konusunda rapor hazırlanır.

Kanun ve yönetmeliklere uygun olarak rapor hazırlanır.

1.1.5.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir kuruluş veya şirketin amaçlarına ulaşmış olduğunu ve ekonomik ve verimli bir faaliyette bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla söz konusu kuruluş veya şirket politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme faaliyetidir.⁴⁵ Bu bağlamda belediye işletme/şirketlerin denetiminde söz konusu denetim türü, kendisine önemli bir yer edinmiş olmaktadır.

İşletme yönetimine önerilerde bulunma fonksiyonu da olan faaliyet denetiminin amacı; kuruluş veya şirketin amaçlarından olan yönetim politikalarını, üretim, personel ve pazarlama uygulamalarını ve diğer gereksinim duyulan faaliyetlerin sayısal ve sayısal olmayan sonuçlarına bir açıklık getirmeyi amaçlar. Bu sonuçlar bir rapor halinde yeni çözüm yöntemleri ve önerilerle yönetime sunulur.

Faaliyet denetimi iç denetimin gelişmiş bir uzantısıdır ve iç denetiminden daha kapsamlı olup, daha zordur. Üretim hacmi ve türlerinin artmasına bağlı olarak kuruluş veya şirketlerin büyümesi ve holdingleşmesinin yayılması sonucu doğmuştur.⁴⁶ Büyümenin doğal sonucu olarak yönetimde merkezileşme eğilimleri güç kazanmıştır.

⁴⁴ William G Glezen, Donald H Taylor, **Auditing: An Assertions Approach**, New York, 1997, s.5.

⁴⁵ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, 3. Baskı, 1990, s.12.

⁴⁶ Güredin, **a.g.e.**, s 15.

Bu şartlar içerisinde kuruluş veya şirket yönetimi ve sahipleri ise faaliyetlerdeki etkinliği ve verimliliği zamanında test etme gereğini duymuşlardır.⁴⁷

Faaliyet denetimi mali bilgilerin denetimi ile sınırlı değildir.⁴⁸ Denetçi, kuruluş veya şirketin örgütsel yapısını, üretim yöntemlerini, personel politika ve uygulamasını ve gereksinme duyulan diğer faaliyet alanlarını inceleyebilir.⁴⁹

Faaliyet denetiminin yapılması ve sonuçların raporda belirtilmesi, hem uygunluk hem de mali tabloların denetiminden daha güçtür ve daha fazla çeşit ve içerikte araştırma ve yerine göre de soruşturma teknikleri gerektirmektedir. Kuruluş veya şirket faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesine ait kıstasların oluşturulmasında denetçi subjektif davranabilir. Bu nedenle uygulamada faaliyet denetimi, kuruluş veya şirketin, performansının geliştirilmesine ilişkin önerilerde bulunma biçimine yönelmiştir.⁵⁰ Faaliyet denetimi, denetim faaliyetlerinden farklı olarak daha çok yönetim danışmanlığı biçiminde nitelendirilmektedir.⁵¹

1.1.5.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, belli konularda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir kuruluş veya şirketin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektir.

Ortaya çıkan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması, Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler, Kamusal kurum ve kuruluşlarca yapılan teftiş ve incelemeler, vergiye yönelik olarak yapılan teftiş ve incelemeler özel amaçlı denetim türleri olarak sayılabilir.⁵²

Bu tür denetim çalışmalarında inceleme konusu bilgiler ve bunların karşılaştırılacağı kıstaslar, denetçiden istenen bilginin türüne göre değişmektedir. Her

⁴⁷ Robert N. Anthony, Regine Herzlinger,, **Management Control in Non-Profit Organization**, Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1995, s.16.

⁴⁸ Bozkurt, **a.g.e.**, s.29.

⁴⁹ Kell, Ziegler and Boynton, **a.g.e.**, s.6.

⁵⁰ Ronell B. Raam, "Performing & Auditing Survey For Operatinal Audits", **International Journal of Government Auditing**, January, 1979, s.7.

⁵¹ Güredin, **a.g.e.**, s.16

⁵² Gürbüz, **a.g.e.**, s.13.

biri ayrı bir uzmanlık konusu olan bu denetim çalışmaları, denetçinin ilgili konuda son derece bilgili ve deneyimli olmasını gerektirir. Özel amaçlı denetim çalışmaları sonunda da görev veren karar birimine gereksinme duyduğu bilgileri ve karar vermesine yardımcı olacak önerileri içeren bir rapor sunulmaktadır.

1.1.5.1.5. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, esasen devlet denetiminin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Düzenlilik denetiminde, hesap verme sorumluluğu yerine getirilirken devlet kurumlarının mali işlemleri detaylı biçimde incelenmiş olmaktadır. Bu denetimle Yüksek Denetim Kurumlarının gerçekleştirmek istediği amaç, idarenin hesaplarını ve mali tablolarını denetleyip, bunların doğru olarak tutulup tutulmadığını tespit etmek ve eğer düzensizlik söz konusu değil ise, bunların aklanmasını sağlamaktır.⁵³

1.1.5.1.6. Performans Denetimi

Amerikan Devlet Denetim Standartlarına göre performans denetimi; bir hükümet kurumu, programı, faaliyeti veya fonksiyonunun bağımsız bir değerlendirmesini yapmak, kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve partiler tarafından alınan kararları kolaylaştırmada bilgi sağlamak için objektif ve sistematik kanıt incelemesidir.⁵⁴

INTOSAI Denetim Standartlarında performans denetiminin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi ile ilgili olduğu ve aşağıdaki maddeleri kapsadığı belirtilmektedir:⁵⁵

- a) İdari faaliyetlerin tutumluluğunun denetlenmesini,
- b) İnsan kaynakları ile mali ve diğer kaynakların verimliliğinin denetimini,
- c) Denetlenen kuruluşların amaçlarına ulaşmasıyla ilgili olarak performansın etkinliğinin denetimini kapsar.

⁵³ Karakaş, a.g.e., s.37

⁵⁴ GAO, **Government Auditing Standards**, Revised May 1999, s.6.

⁵⁵ T.C.Sayıştay Başkanlığı, **INTOSAI Denetim Standartları**, Dış ilişkiler Grubu, Ankara, 1994, md.40.

Performans denetimi, düzenlilik denetiminden farklı olarak, kamu kaynaklarının kullanımını verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından değerlendirmektedir. Bu kavramlar ve kıstaslar çerçevesinde önemli kaynak tasarrufları sağlanmış ve alternatif çözüm ve kullanım alanları geliştirilebilmiştir.

Lima Bildirgesi'nde⁵⁶; Performans denetiminden, kamu yönetiminin performansı, tutumluluğu, verimliliği ve etkinliğine yönelmiş olan denetim olarak bahsedilmektedir.

Performans Denetiminin Aşamaları⁵⁷:

1. Performans Denetimi Stratejisi ve Neyin İnceleneceğine Karar Verme
2. Denetimin Planlanması
3. Denetimin Yürütülmesi
4. Rapor Hazırlanması
5. Rapor Hakkında Tarafların Görüşlerinin Alınması ve Mutabakat
6. Raporun Yayınlanması
7. Kamu Hesapları Komitesi'nin İncelemesi
8. Hükümetin Yanıtı

1.1.5.2. Kaynağına Göre Denetim Türleri

Kaynağına göre denetim faaliyetleri yasal denetim⁵⁸ ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır.

⁵⁶Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı'nın (International Organisation of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) 17-26 Ekim 1977 tarihleri arasında Peru'nun başkenti Lima'da yaptığı 1977 kongresinde kabul edilen ve bugün de güncelliğini koruyan, denetimin anayasası olarak nitelendirilebilecek bildirdedir.

⁵⁷ Arife Coşkun, **Performans Denetimi**, T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:1, Ankara, 1997, s.8.

⁵⁸ Ülkemizde Yasal Denetime, Sermaye Piyasası Kurulunun, Maliye Bakanlığı, Çalışma Bakanlığı ve Diğer Bakanlıkların, Hazine Müsteşarlığının, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ilgili kanun, tüzük ve yönetmelikler hükümlerince yapmış oldukları denetimler örnek olarak gösterilebilir.

1.1.5.2.1. Yasal Denetim

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

Yasal denetimler, kuruluş veya şirketin kuruluş biçimi veya konusu nedeniyle yapılabilmektedir. Bazı özel durumlarda da yasal denetim yapılmaktadır. Anonim ortaklıkların kuruluşu, sermaye artırımı ve azaltılması, tasfiye, birleşme gibi durumlarda da yasal hükümler gereğince kamusal denetçilere özel denetimler yaptırılabilir.

1.1.5.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluk olmaksızın kullanıcılar ya da kuruluş veya şirketle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır.⁵⁹ Bu tür denetim çalışmalarının sınırları, denetimi isteyenlerce belirlenir.⁶⁰ Bununla birlikte tüm çalışmalarında olduğu gibi, isteğe bağlı denetimlerde de denetçiler, mesleğin gerektirdiği yönetsel yetenek, kuruluş veya işletmecilik formasyonu standartlarını uygulamak, özen ve dikkat göstermek zorundadır. Bu nedenle yasal denetimle isteğe bağlı denetim arasında uygulama yönünden önemli bir fark bulunmamaktadır

1.1.5.3. Niteliğine Göre Denetim Türleri

Niteliğine göre denetim türleri geleneksel denetim ve risk denetimi olarak ikiye ayrılır. Bu itibarla ilk olarak geleneksel denetim incelenecektir.

1.1.5.3.1. Geleneksel Denetim

Kanunilik denetimi de denilen geleneksel denetimde, işlemlerin ve işleyişin kanunlara uygun olup olmadığı, işlemlerde hata olup olmadığı araştırılır ve varsa

⁵⁹ Gürbüz, a.g.e., s.25.

⁶⁰ Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2000, s.13.

düzeltilmesi istenir.⁶¹ Ölçütlerin Kanunlar olduğu bu denetimde “kanunlara uygun olduğu takdirde işler düzgün gider” düşüncesinden hareket edilmekte ve özellikle, gelir, gider, mal ve personel gibi girdiler üzerinde durulmaktadır.⁶²

1.1.5.3.2. Risk Denetimi

İşlem ve faaliyetler, yasalara uygunlukla beraber amaçlar da göz önüne alınarak değerlendirilir. Dolayısıyla bu denetimde sadece gelir, gider ve mal gibi girdiler değil, bu girdilerle ne üretildiği ve bu üretimin amaca uygunluğu dikkate alınmaktadır. Hata aramaktan çok, bulunan eksikliklerin giderilmesini esas alan yapıcı önerilerde bulunulur.⁶³

Yatırımcıların korunması ve şirketlerde kurumsal bir yapının oluşturulması anlamındaki gelişmeler, denetimde risk odaklı anlayışı ortaya çıkarmıştır.⁶⁴ Bunun sonucu olarak denetim anlayışı, önleyici denetime doğru kaymıştır.⁶⁵ Risk denetiminde, denetçiler şirketin risk alanlarını ve bu riskleri yönetiminin kontrol edebilmesini sağlayan sistemleri inceler.

1.1.5.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim çalışmalarını yapan denetçinin statüsüne göre denetim çalışmaları dış denetim ve iç denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.⁶⁶

1.1.5.4.1. Dış Denetim

Örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder. Dış denetim; bir teşebbüsün mali tabloları ile işlemleri ve mali yönetim düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında

⁶¹ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı SGB, Ankara 2007 s. 51

⁶² Demirbaş, **a.g.e.**, s.39.

⁶³ **A.k.**, s.39

⁶⁴ Süleyman Uyar, Pamukkale Üniv.,”Risk Odaklı Denetim”, s.4, www.suleymanuyar.com.tr, (05/03/2010).

⁶⁵ Uyar, **a.g.e.**, s.1.

⁶⁶ Bozkurt, **a.g.e.**, s.31-34.

görüş bildirmek için yapılan bağımsız bir incelemedir. Bu bağlamda, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler birer bağımsız dış denetçidir.⁶⁷

Bağımsız dış denetimin diğer denetim çalışmaları yanında en geniş uygulama alanı mali tabloların denetimidir. Özel sektör açısından, işlemler hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmama, zararlar ve diğer uyarıcı işaretler nedeniyle gelen baskılar, yetersiz iç denetim veya işletmenin güçlü bir yönetici tarafından yönetilmemesi gibi hususlar, yıllık finansal tablolarla ortaya konulan finansal durum ve sonuçların çarpıtılmasına neden olabilir.⁶⁸

Denetçi, bulgularını ve yargısını yayınladığı denetim raporunda bildirir. Denetim raporu denetlenen işletme/şirketin yayınladığı yıllık faaliyet raporu kapsamında ortaklara ve diğer ilgili taraflara dağıtılmak üzere müşteri işletmeye veya onun yönetim kuruluna verilir.

Dış denetimi özellikle kamu kesimi açısından düşündüğümüzde, yaptığımız tanımdaki amacı genişletmemiz gerekmektedir. Kamusal dış denetimde mali hesaplar ve işlemlerin uygunluk ve düzenliliği ile birlikte “verimlilik, etkinlik ve tutumluluk da önemli rol oynamaktadır.⁶⁹ Ayrıca, kamuoyu denetimini, yasama ve yargı denetimini, uluslararası denetimi de dış denetim olarak nitelendirmek mümkündür.⁷⁰

1.1.5.4.1.1.Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç, finansal denetimdir.

⁶⁷ Demirbaş, a.g.e., s.40.

⁶⁸ Jeremy Brooks, “Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyişi”, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, **Sermaye Piyasası Kurulu**, Ankara, 1985, s.54.

⁶⁹ Demirbaş, a.g.e., s.40

⁷⁰ Köse, a.g.e., s.18.

Bağımsız denetçiler kâr amaçlı işletmelere, kâr amacı olmayan işletmelere ve kamu kurum ve kuruluşlarına hizmet verebilirler. Bağımsız denetçiler faaliyetlerinde bağımsız olarak çalışırlar.

Bağımsız denetim, denetlenen işletmeden bağımsız, bir dış denetçi tarafından yapılan denetim çalışmasıdır. Bağımsız denetim, eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek uzman kişilerce yapılan denetimdir.⁷¹

1.1.5.4.1.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini kanunlardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler.

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

1.1.5.4.2. İç Denetim

İç denetim genel anlamıyla, faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme işlevi olarak tanımlanmaktadır.⁷²

⁷¹ M. Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, Barış Yayınları, İzmir, 1996, 3. Baskı, s.85.

⁷² Baran Özeren, **İç Kontrol ve İç Denetim** (Grup İçi Briefing Notu), T.C.Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2001, s.4.

İç denetim esas itibariyle hiyerarşik biçimde yapılan denetimdir. Hiyerarşik yapı içerisinde her üst, aynı zamanda denetleyen konumundadır. Bu denetimin idarenin kendi ajanlarınca yürütülmesi ve idarenin hem denetleyen hem denetlenen durumunda kalması nedeniyle gerçek bir denetim olup olmadığı noktasında tartışmalara da rastlanılmaktadır.⁷³

İç denetimin amacı, bağlı bulunduğu kuruluşun amacına verimli bir şekilde, zamanında ve mevcut hukuk düzenine uygun olarak ulaşılp ulaşılmadığını, amaca ulaşmada metotların, yapılan eylem ve işlemlerin uygunluğunu, bunları optimum verimlilik, etkinlik ve hizmet kalitesini sağlayıp sağlamadıklarını araştırmak ve kontrol etmek, sapmalar varsa meydana çıkarmak, genel düzeltme çarelerini tavsiye etmektir.⁷⁴

İç denetim kuruluş veya şirketin her birimindeki, faaliyet, iş akışı ve çalışan sistemlerin her aşamasındaki tüm kontrollerin yerindeliğini, gerekliliğini, etkinliğini ve performansını ölçmeyi ve bu kontrollerin geliştirilmesine yönelik değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.⁷⁵

İç denetim; bir kuruluş veya şirkette kurmay görevi üstlenmiş firma çalışanlarınca sonuçları sadece firma içi çevrelere raporlanmak amacıyla yapılan bir denetimdir.⁷⁶ Bu denetimde mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetler gözden geçirilir ve değerlendirilmesi yapılır.⁷⁷

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

İdari denetim ise; faaliyetlerin etkinliğini ve yönetim politikalarının uygunluğunu belirleyen organizasyon planı, yöntem ve prosedürlerdir.

⁷³ Acar Örnek, **Kamu Yönetimi**, Meram Yayınları, İstanbul, 1998, s.241.

⁷⁴ Nihat Gündüz, **Kalkınma İçin Sistemci Denetim**, TODAİE, Ankara, 1974, s.63.

⁷⁵ Howard F. Stettler, **Auditig Principles A System Board Approach**, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1982, s.93.

⁷⁶ Aktuğlu, **a.g.e.**, s.85.

⁷⁷ **Committee on Auditing Procedure Statement On Auditing Standarts**, AICPA, New York, 1973, s.14.

İç denetçiler, kuruluş veya şirketteki mali ve mali olmayan faaliyetleri gözden geçirerek değerlemesini yapar edindikleri bulgularını kuruluş veya şirket yönetimine rapor ederler. Klasik denetim, tamamlanmış faaliyetlerin geriye dönülerek yeniden gözden geçirilmesi işlemidir. Ancak bu faaliyetler kuruluş veya şirketteki çalışanlar tarafından tamamlanıp yerine getirildiği için, dolaylı yoldan bu kişilerin denetimi de yapılmış olmaktadır.

Hemen her kuruluş veya şirket, sorumluluklarının üstesinden başarıyla gelmek üzere, kendilerine yardımcı olacak istişari nitelikte bir denetim birimi oluşturmuşlardır.⁷⁸ Bu danışmanlık faaliyeti yoluyla iç denetim, kuruluşun hedeflerini gerçekleştirmesinde, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendiren ve bu süreçlerin etkinliğini artıran sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olarak kuruluşu yardım etmektedir.⁷⁹

İç kontrol sistemi, kuruluş veya şirket yönetiminin bir fonksiyonudur. Kuruluş veya şirketlerin büyümesi, işlem sayısının çoğalması, faaliyetlerin karmaşıklaşması, hataların giderilmesi, gelir ve gider unsurlarının saptanması, ölçütlerle karşılaştırılabilir ve güvenilir verilerin toplanması yönetim için bir gereklilik haline almıştır.⁸⁰

Geriye dönük klasik yönüyle bakıldığında iç kontrol muhasebedeki hata ve hileleri mümkün olduğu kadar çabuk ortaya çıkarmak için önceden davranmayı hedefleyen muhasebenin rasyonel bir organizasyonudur.⁸¹ İç denetim, mali tabloların doğruluğunu araştırmakla beraber, muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ve faaliyetlerin yönetim politikaları, plan program ve mevzuata uygunluğunu incelemektedir.⁸²

1.2. Belediyeler Tarafından Kurulan İşletme ve Şirketleri Denetleyen Organlar

⁷⁸ Nuri Uman, **Enflasyon Muhasebesi**, Denet Yayıncılık A.Ş. Yayını, İstanbul, 2002, s.14.

⁷⁹ Ahsan Pratley, "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", Çev: , M. Sait Arcagök & Bahadır Yörük, **Maliye Dergisi**, Sayı: 45, Ocak-Nisan 2004, s.99.

⁸⁰ Celal Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi**, TÜRMOB Tesmer Yayınları, No:6, Ankara, 1994, s.10.

⁸¹ Tuğrul Dirimtekin, **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa İ.T.İ. İşletme Fakültesi Yay. No:3, Bursa, 1981, s.3.

⁸² Kepekçi, **a.g.e.**, s.3.

Belediyeler tarafından kurulan işletme ve şirketleri denetleyen organlar; Devlet Denetleme Kurulu (DDK), Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme (YDK), Başbakanlık Teftiş Kurulu, Maliye Bakanlığı Denetim Organları, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) olarak sıralanmaktadır. Belediyeler tarafından kurulan işletme ve şirketleri denetleyen organlar sırasıyla aşağıda açıklanacaktır.

1.2.1.Devlet Denetleme Kurulu(DDK)

Anayasa'da, "İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır."⁸³ denilmiştir. Anayasanın bu hükmü doğrultusunda, 1982 yılında, 2443 sayılı Kanunla Devlet Denetleme Kurulu (DDK) oluşturulmuştur.

2443 sayılı Kanuna göre DDK; Başkanı dâhil dokuz üyeden oluşmakta, bu üyeler yüksek öğrenim görmüş ve en az on iki yıl Devlet hizmetinde çalışmış kişiler arasından Cumhurbaşkanınca atanmaktadır.⁸⁴

2443 sayılı Kanuna göre; DDK adına hazırlanan raporlar, Kurulda konuşulur ve Cumhurbaşkanına arz edilmek üzere karara bağlanır. Kurul raporları Cumhurbaşkanının onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Kurul raporlarında incelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenen konular, en geç kırk beş gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilir. Sonuçtan Başbakanlık aracılığıyla Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek

⁸³ T.C. Anayasası (2709 S.K.), md.108, Resmi Gazete (9/11/1982, 17863).

⁸⁴ "Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun" (2443 S.K.), md.3, Resmi Gazete (03/04/1981,17299)

gördüğünde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir.⁸⁵

1.2.2. Sayıştay

Anayasada,

“Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin 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. Sayıştay’ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

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

Sayıştay’ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.”⁸⁶

denilmektedir.

Anayasanın 160’ncı maddesi doğrultusunda düzenlenen 1967 tarih ve 832 sayılı Sayıştay Kanuna göre Sayıştay meslek mensupları; Birinci başkan, Daire

⁸⁵ A.k., md.6.

⁸⁶ T.C. Anayasası (2709 S.K.), md.108, Resmi Gazete (9/11/1982, 17863).

başkanları ve üyeleri, Raportörler, Uzman denetçi, Baş denetçi, Denetçi ve Denetçi yardımcılardır. Raportörler, uzman denetçi, baş denetçi ve denetçiler denetçi yardımcılığından yetişirler. Sayıştay'da bir başkan ve altı üyeden oluşan daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler Kurulu daire başkanları ve üyelerinden oluşur. Daireler Kurulu 832 sayılı Kanunla kendisine verilen görevleri yapar. Daire başkanları, dairelerine ayrılan hesapların yargılanma ve bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenme ve sonuçlandırılması işleriyle görevlidir. Üyeler, denetçi raporlarını inceler ve düşüncelerini yazılı olarak belirtir. Ayrıca bu kanunda gösterilen diğer işleri yapar.⁸⁷

1996 yılında Sayıştay Kanuna yapılan ek madde ile;

“Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur”⁸⁸

denilerek Sayıştay'ın denetimine tabi kuruluşlarda performans denetimi yapabileceği öngörülmüştür.

Türkiye'nin Avrupa Birliğine üyelik sürecinde önemli bir belge ve taahhütleri içeren Ulusal Programda öngörülen tedbirler arasında; Sayıştay'ın parlamento adına denetim yapan bir dış denetim kurumu olarak harcama sonrası denetim faaliyetlerini performans ve sistem denetimi, TBMM İçtüzüğünde, Sayıştay raporlarının görüşülüp değerlendirileceği daimi bir komisyonun oluşturulmasını sağlayacak şekilde değişiklik yapılması gibi değişiklikler bulunmaktadır.

1.2.3. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (YDK)

3346 sayılı Kanunda;

“Komisyon ve Alt Komisyonlar, denetleyecekleri kuruluşların durumunu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için

⁸⁷ “Sayıştay Kanunu”(832 S.K.), md. 22, Resmi Gazete (27.02.1967.12538).

⁸⁸ A.k., Ek Madde 10.

*özerk bir tarzda, ekonominin kuralları dâhilinde, verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden inceler.*⁸⁹

denilmiş ve denetlenen kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması öngörülmüştür. Bu tür denetim görevi de 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Yüksek Denetleme Kuruluna verilmiştir.

72 sayılı KHK'da Yüksek Denetleme Kurulunun denetleme konuları; Denetlenen kuruluşların kendi kuruluş kanunlarında belirlenen amaç ve esaslara, kalkınma planları ile programlara uygun hareket edip etmediği, İşletme bütçelerinin gerekçelerine, işlemlerinin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu, Verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı, İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı v.b. belirlenmiş ve kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması öngörülmüştür.⁹⁰

1.2.4. Başbakanlık Teftiş Kurulu

Başbakanlığın yürütmeye dönük birçok yetkiyi bünyesinde toplayan icrai bakanlık şeklinde örgütlenmesi, beraberinde birçok denetim biriminin de burada toplanması sonucunu doğurmuştur. Başbakanlığa bağlı her kuruluşun denetim birimleri yanında Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulu da bu teşkilatlanma içinde yerini almıştır.

3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanununun 20'nci maddesine göre kurulmuş olan Başbakanlık Teftiş Kurulunun görevleri;

⁸⁹ Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun(3346 S.K), md.7, Resmi Gazete(09/04/1987, 19426).

⁹⁰ Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (72 S.KHK), md.22, Resmi Gazete(20/10/1983,18197).

“Teftiş Kurulu Başkanlığı Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar.

a) Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,

b) 1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

2. Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

3. Gerektiğinde imtiyazlı şirketlerle özel kuruluşları da mali yönden teftiş etmek ve denetlemek,”⁹¹

şeklinde belirlenmiştir.

1.2.5. Maliye Bakanlığı Denetim Organları

Maliye Bakanlığında denetim organları 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesine göre, Vergi incelemesi, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları... tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri her türlü hal ve taktirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

⁹¹ 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunu, Resmi Gazete (09/10/1984,18550).

i) Teftiş Kurulu Başkanlığı: Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Bakanın emri ve onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

b) İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,

c) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.⁹²

ii) Hesap Uzmanları Kurulu: Hesap Uzmanları Kurulu, 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkındaki Kanunla kurulmuştur. Söz konusu Kanunda, Hesap Uzmanları Kurulunun, gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak, Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak gibi görevleri yürüteceği belirtilmiştir.

iii) Kontrolörler: 178 sayılı KHK'nin

“...Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabilir. Kontrolörler, bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme, ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri yaparlar.”⁹³

denilmektedir.

⁹² Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname(178 S.KHK), md.20, Resmi Gazete(14/12/1983,18251).

⁹³ A.k., md.43-a.

iv) Denetmenler: 178 sayılı KHK'nın 43 üncü maddesinin (c) fıkrasına göre Gelirler Genel Müdürlüğünce, vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim yapmak üzere defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddeye göre Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Milli Emlak Denetmenleri çalıştırılabileceği öngörülmüştür.

1.2.6. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Sermaye Piyasası Kurulunun, Kanun kapsamına giren kuruluşlarda, Kanun hükümleri çerçevesinde denetleme, düzenleme, tedbirler alma gibi görev ve yetkileri bulunmaktadır. Ancak, Sermaye Piyasası Kurulunun asli görevi denetimden ziyade sermaye piyasasını düzenleme, kuralları koyma ve uygulamadır.⁹⁴

1.2.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

4389 sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında kurulan BDDK; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, mali piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetlenmelerine ilişkin Kanunda verilen yetkiler çerçevesinde, düzenlemeler yapmak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmakla görevlendirilmiştir. Ancak BDDK'nın asli görevi denetimden ziyade mali piyasaları düzenleme, kuralları koyma ve uygulamadır. Bunun yanında, 1999 yılına kadar Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu 4389 sayılı Kanun ile BDDK bünyesinde faaliyet göstermeye başlamıştır. Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü bankacılık işlemlerinin denetimi ile görevli olup doğrudan BDDK Başkanına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.⁹⁵

⁹⁴ Sermaye Piyasası Kanunu (2499 S.K.), md.3 Resmi Gazete(30/01/1987, 17416).

⁹⁵ Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj yayıncılık, Ankara, 2004, s.540-550.

Son yıllarda kurulan Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo ve Televizyon Üst Kurumu gibi kuruluşların denetim görevleri olsa da esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenlemeler yapma, kurallar koyma ve uygulamadır.

İKİNCİ BÖLÜM

BELEDİYELER TARAFINDAN KURULAN İŞLETME VE ŞİRKETLER

Devlet kavramı, ilk ortaya çıktığı dönemde sadece toplumun sınırlı sayıdaki ihtiyaçlarının karşılanması ile ilgilenmiştir. Zamanla gerek toplumsal gerekse teknolojik gelişmelere bağlı olarak toplumsal ihtiyaçlar çeşitlenmiştir. Bu çeşitlenmeye paralel olarak devlet anlayışında değişiklikler yaşanmıştır. Sosyal yaşamın iktisadi yaşamla kaynaşması devletin ekonomiye girmesini gerektirmiştir.⁹⁶

Yeniden yapılanma çabası içinde olan Türkiye 1929'daki ekonomik buhran karşısında devletin ekonomiye müdahalesini çözüm olarak görmüştür. Devletin ekonomiye müdahalede bulunma girişimi içinde iktisadi nitelikte görevler üstlenmeye başlaması yeniden teşkilatlanmasını gerektirmiştir. Devletin iktisadi hayatta var olması kamu işletmeciliğini oluşturmuş ve bu durum çeşitli işletmelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur;⁹⁷ Bu işletmeler;

- a) Döner Sermayeli İşletmeler
- b) İktisadi Kamu Kurumları
- c) Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)
- d) Belediye İktisadi Teşebbüsleri (BİT)

⁹⁶Özkan Çetinkaya, "Kamu Maliyesinde Kamu İşletmeciliğinin Yeri ve Analizi (Döner Sermaye İşletme Uygulamasının Analizi)", **Türkiye'de 1980 Sonrası Mali Politikalar, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü 28-31 Mayıs 2001/Antalya, s. 115-116.

⁹⁷ Çetinkaya, **a.g.m.**, s. 117.

e)Yerel Yönetimler İktisadi Teşebbüsler (YİT-Belediye ve İl Özel İdarelerinin kurmuş olduğu teşebbüsler)

Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT), genellikle özel tekellerin yaratacağı sakıncalardan kaçınmak, temel nitelikteki mal ve hizmetlerin sürekli ve ucuz bir şekilde üretilip pazarlanmasını sağlamak, kalkınmayı hızlandırmak, sektörler ve bölgelerarası gelişmişlik farklarını gidermek gibi amaçlara yönelik ve mülkiyetinin yarısından çoğu devlete ait ticari ve sınai kuruluşlar şeklinde tanımlanabilir.⁹⁸

Genel olarak kamusal kaynakları kullanmak suretiyle ekonomik alanda faaliyet gösteren “Devlet Kuruluşları” şeklinde anlaşılan “Kamu İktisadi Teşebbüsleri” ve Belediye İktisadi Teşebbüsleri kavramı tarihsel süreç içerisinde çeşitlilik göstermiştir.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile ilgili yasal düzenleme 17.06.1938 tarihli ve 3460 Sayılı “Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanun”la yapılmıştır. 3460 sayılı kanundan sonra, KİT’lerle ilgili kapsamlı düzenleme 440 sayılı kanunla yapılmıştır. Kanun’un 1’inci maddesinde,

“İktisadi Devlet Teşekkülleri, sermayelerinin yarısından fazlası tek başına veya birlikte devlete (Genel ve Katma Bütçeli İdareler) ve iktisadi devlet teşekküllerine ait olup, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere, kurulan ve kuruluş kanunlarında da bu Kanun’a tabi olacakları belirtilen teşebbüslerdir.”

şeklinde tanımlanmıştır.

Belediye işletme ve şirketleri, Türk Ticaret Kanunu, 1580 sayılı Belediye Kanunu ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediye Kanununa göre kurulmuştur. Ticari işletme, Türk Ticaret Kanununun 11/1 maddesinde “**Ticarethane veya fabrika yahut**

⁹⁸Meral Tecer, “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran, 1988, s.11.

ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır.” şeklinde tanımlanmıştır.⁹⁹

Şirket ise, bir girişimde, bir faaliyette, hukuki veya fiili bir durumda, herhangi bir tarafta birden fazla kişinin bir araya gelmesi anlamındadır.¹⁰⁰ Diğer bir tanımda; kazanç sağlamayı hedef edinen mal ve kişi topluluğu olarak ifade edilebilir.¹⁰¹ “**Şirket; bir akitir ki onunla iki veya ziyade kimseler, sayılarını veya mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeye iltizam ederler.**”¹⁰²

Belediyelerin, görevlerini şirket kurarak bunlar eliyle yürütmesi, bir tür dahili taşeronluk uygulamasıdır. Şirket karar organları belediye meclisi üyelerinden oluşmakta, karar süreci belediye yönetiminin tekelinde bulunmakta; ancak şirket belediye karşısında bir özel hukuk tüzel kişisi olarak belediye ihalelerinde yarışan ve ihale alan unsur rolü oynamaktadır.

Belediye şirketleri, Türk Ticaret Kanunu’na göre çalışan özel hukuk tüzel kişileridir. Bu yapıları nedeniyle piyasa mekanizması kurallarına göre çalışmakta, kamu kesiminin yönetsel denetim alanı dışında kalmaktadırlar. Bu şirketler, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nca denetlenebilirler. Ancak bakanlık böyle bir denetim yapmamaktadır.

2.1. Belediyeler Tarafından Kurulan İşletme ve Şirketlerin Tanımı ve Özellikleri

Ülkemizde belediyeler, hızlı şehirleşme nedeniyle artan görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için yeni organizasyonlara ihtiyaç duymuşlardır. Belediyelere kaynak tahsis etmek, kamu bürokrasisinden ve idari vesayetten kurtulmak, yörenin sosyal ve ekonomik gelişmesine katkıda bulunmak ve bütçe prensiplerinden kaçınmak gibi amaçlarla belediyeler tarafından sağlanan sermaye ile ve genellikle Anonim Şirket şeklinde belediye şirketleri kurulmuştur.¹⁰³

⁹⁹ Ahmet, Battal, **Ticari İşletme Hukuku**, Gazi Kitabevi Yayını,2007, s.25.

¹⁰⁰ İbrahim Arslan, **Şirketler Hukuku Bilgisi**, Mimoza yayınları, Konya 2006, s.3.

¹⁰¹ Arslan, **a.g.e.**, s.4.

¹⁰² “Borçlar Kanunu”(818 S.K.) md.520, Resmi Gazete (29/04/1926, 359).

¹⁰³ Ahmet Burçin Yereli, **İzmir’in BİT’leri-İzmir’deki BİT’lerin Özelleştirilmesine Yönelik Stratejiler ve Yöntemler**, İzmir Ticaret Odası, Yayın No:9, İzmir, 1995, s.1.

Devletin iktisadi hayattaki rolünde önemli değişmelere yol açan “sosyal devlet” anlayışı ve hızlı kentleşme süreci, kentsel hizmetlere yönelik talepte büyük bir artış ve çeşitliliği beraberinde getirmiştir.¹⁰⁴ Belediye hizmetlerinin çoğu temel kamu hizmeti niteliğindedir. Ancak, bir hizmetin temel kamu hizmeti niteliğini taşıması, doğrudan belediyelerce karşılanmasını gerektirmemektedir.

Hizmetin sunulmasından sorumlu olmak, araçlardan çok amaçlara yönelik olup, belediyenin yükümlülüğü altındaki hizmetlerin gerçekleştirilmesini güvence altına almak sorumluluğudur. Hizmetin kim tarafından sunulduğu konusu ise, daha çok amaçlanan sonuçlara hangi araçlar yoluyla ulaşıldığını belirlemektedir.¹⁰⁵

Yerel kamu hizmetlerinin üretilmesinde özel sektörün kullanılması, bir belediye için temel belediye hizmetlerini sunma sorumluluğundan kaçınmak anlamını taşımamaktadır. Özel sektöre devredilen örneğin, temizlik hizmetleri gibi hizmetlerde bir aksama olması durumunda bunun sorumlusu belediyedir. Yerel hizmetlerinin yürütülmesinin özel sektöre devredilmesi, hizmetin kendisini değil sunuluş biçimini nitelemektedir.

Özelleştirme deyimini belediyeler yönünden iki ayrı işlemi ifade etmek için kullanılmaktadır. Bunlardan ilki, kanuni esaslar dairesinde ve meclis kararları ile kurdukları iktisadi işletmelerin (BİT’ler) özelleştirilmesini ifade etmektedir. Belediye mevzuatında bu gibi işletmelerin özelleştirilmesine ilişkin yasal bir düzenleme yer almamıştır. Özelleştirme kavramı; bu işletmelerin kurulabilmeleri için de geçerlidir. Özelleştirme deyiminin bir diğer yönü daha vardır. Bazı belediyeler, kanunen ifa etmek zorunda oldukları hizmetleri özel firmalara vermektedirler. Bu konunun yaygın ve çarpıcı örneği temizlik hizmetlerine ilişkin uygulamadır.¹⁰⁶

Belediye hizmetlerinde özelleştirme uygulamaları ilk olarak ABD’de başlamıştır. Bunda devlet geleneğinin ve bazı uygulamalarının etkili olduğu görülmektedir.1970’li yıllarda, yerel yönetimlerin kamu harcama yetkileri

¹⁰⁴ Güneri Akalın, "Yerel Yönetimlerin İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi", Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt: 3, Sayı: 6, Kasım, 1994, s.21.

¹⁰⁵ Drew Horgan, Çeviren: Sadun Emrealp, **Belediyelerde Alternatif Hizmet Sunma Yöntemleri**, TKİB Yay., Kent Basımevi, İstanbul, 1993, s.29.

¹⁰⁶ Halil Nadaroğlu, **Mahalli İdareler**, Beta Yay., 6. Basım, İstanbul, 1998, s.217-218.

kısıtlanmıştır. 1980’lerde Amerikan yönetimi “Gelir Paylaşımı” programından 33 yerel yönetime dört milyar dolar katkı sağlarken bu yardım fonları daha sonra tamamen ortadan kaldırılmıştır.¹⁰⁷

İdari ve mali açıdan merkeze bağımlı olan mahalli idareler, kendilerine yasalarla verilen ancak yerine getiremedikleri görevlerin gerçekleşmesi için alternatif hizmet arzı yöntemlerine başvurumaktadırlar. Mahalli idareler, her geçen gün çeşitli sebeplerle hizmet yelpazesi genişletirken, yeterli mali kaynaklara ve idari özerkliğe sahip değildirler. Yeterli mali kaynaklarla donatılmayan ve merkezin ağır vesayeti altında olan yerel idareler, daha etkin hizmet sunabilmek için çeşitli özelleştirme modellerinden yararlanmaktadır.¹⁰⁸

Hızlı kentleşme, teknoloji ve ulaşımdaki gelişmeler ve sosyal devlet anlayışının yaygınlaşmasıyla mahalli idarelerin hizmet yükü hızla artmaktadır. Kent halkı pek çok hizmeti yerel idarecilerden beklemektedir. Merkezin baskısından ve kaynaklıktan hizmet üretmez konuma gelen yerel yönetimler, mevcut yapıyla en çok ve en kaliteli hizmeti sunabilmek için çeşitli özelleştirme yöntemlerini kullanmaktadırlar. İnsanların belediye hizmetlerine olan taleplerini artırmaları, buna rağmen daha az vergi vermek istemeleri belediyeleri yeni hizmet sunma yöntemleri arayışına yöneltmiştir. Amerikan Belediye Başkanları Birliği’nin yaptığı bir ankete göre belediyelerin % 40’ı para sıkıntısı yüzünden özelleştirmeye başvurmuştur.¹⁰⁹

Gelişmiş ülkeler özelleştirmeyi, piyasa ekonomisinin daha iyi işlemesi için uygun rekabet ortamını oluşturmak, hizmetlerin maliyetini düşürmek ve etkinliğini sağlamak için yaparken; gelişmekte olan ülkeler genellikle bütçe açığını kapatmak, dış borçları finanse etmek, kötü yönetim ve rüşvetle mücadele etmek için özelleştirmeye başvurmaktadır.¹¹⁰ Bundan dolayı, mahalli idarelere, varlık nedenleri olan yerel kamu

¹⁰⁷ Halit Suiçmez, Şevket YILDIRIM, *Dünya’da ve Türkiye’de Özelleştirme Uygulamaları*, Milli Produktivite Merkezi Yay. Ankara, 1993, s.71.

¹⁰⁸ Bu modellere ilişkin örnekler için bkz. ACARTÜRK, Ertuğrul, “*Yerel Yönetimlerin Hizmet Sunumunda Alternatif Yöntemler*”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 6, 2001, s.2.

¹⁰⁹ Suiçmez, Yıldırım, *a.g.e.*, s.16.

¹¹⁰ Ergin Arnoğlu, *Dünya’da ve Türkiye’de Özelleştirme*, Türkiye Maden İşçileri Sendikası Yay., Ankara, 1994, s. 71.

hizmetlerini çağın şartlarına uygun olarak, en etkin ve verimli bir şekilde sunabilmesi için ve sorunların mahallinde çözülmesi için mali ve idari özerklik verilmelidir.¹¹¹

Yerel yönetim iktisadi teşebbüsleri (YİT); bir kuruluş statüsüne göre yerel yönetimlerce kurulan, pazarlanabilen yani kişisel mal ve hizmet üreten, mülkiyetinin ve/veya denetiminin yeterince yerel yönetimlerin elinde olması nedeniyle yönetim kurullarının yerel yönetimlerce atandığı teşebbüslerdir.¹¹²

Belediye iktisadi teşebbüsleri, kimi yerel hizmetlerin yürütülmesi amacıyla belediyeler tarafından kurulan ya da yönetiminin elde edilmesi koşuluyla ortak olunan, bağımsız bütçeli, özel hukuk tüzel kişileri biçiminde tanımlanabilir.

Belediye iktisadi teşebbüslerinin genel özellikleri şu biçimde sıralanabilir.¹¹³ Belediye tarafından kurulurlar, belediyenin görev alanına giren bir konuda faaliyet gösterirler, belediye bütçesinden bağımsız bir bütçeye sahiptirler, özel hukuk tüzel kişisidirler.

Günümüzde belediye iktisadi teşebbüslerinin mevzuatla belediyelere verilen görevlerin dışında, çok çeşitli alanlarda faaliyette buldukları görülmektedir. İktisadi teşebbüslerin deriden tekstil ürünlerine, gıda maddelerinden mobilya üretimine kadar bir çok konuda çalıştıkları bilinmektedir. Kuşkusuz bunlardan bazıları kar amacı güdülmeyen ve ekmek, su ve ulaşım gibi halkın temel ihtiyaçlarını karşılamayı veya bölgesel kalkınmayı ya da gider tasarrufunu amaçlayan faaliyetlerdir. Bazıları ise kar amaçlıdır. Otoparklar ve turistik işletmeler belediyeye gelir sağlamak için kurulmuş tesislerdir. Dolayısıyla, belediye iktisadi teşebbüslerinin kar amaçlı olup olmadıklarının yürüttükleri hizmetin niteliğine bağlı olduğu söylenebilir.¹¹⁴

2.2. Belediyeler Tarafından Kurulan İşletme ve Şirketlerin Hukuki Dayanağı

¹¹¹ Acartürk, **a.g.m.**, s.2.

¹¹² Akalın, **a.g.e.**, s.42.

¹¹³ Recep Bozlağan, “Belediye İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Çalışmaları”, Yerel Yönetimler Sempozyumu, 1-2 Kasım 2000, TODAİE, Ankara, s. 439.

¹¹⁴ Bozlağan, **a.g.m.**, s. 440

Çoğu zaman belediye iktisadi teşebbüsleri (BİT), kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) ile aynı kategoride değerlendirilse de, belediye iktisadi faaliyetlerine ilişkin işletme ve diğer teşebbüslerin kuruluş ve işleyişini düzenleyen mevzuat hem dağınık hem de yetersizdir. Oysa kamu iktisadi teşebbüslerinin 233 sayılı KHK ile bir çerçeve yasası vardır. Bu bölümde çeşitli kanunlarda belediye iktisadi teşebbüsleri ile ilgili olan hükümler incelenecektir.

2.2.1. Belediye Kanunlarında Hukuki Durum

Belediyeler tarafından kurulmuş olan işletme ve şirketlerin belediye kanunlarına göre hukuki dayanağı Belediye Kanunu ve Büyükşehir Belediye Kanunu açısından aşağıda detaylı bir biçimde açıklanacaktır.

2.2.1.1. Belediye Kanununda Hukuki Durum

1580 Sayılı Belediye Kanunu'nun belediyelerin kuruluşunu açıklayan birinci maddesinde **“Belediye, beldenin ve belde sakinlerinin mahalli mahiyette müşterek ve medeni ihtiyaçlarını tanzim ve tesviye ile mükellef hükmi bir şahsiyet”** olarak açıklanmıştır. Buna göre 1580 Sayılı Belediye Kanunu'nu oluşturan ana fikir, mahalli düzeyde ortak ihtiyaçların karşılanmasıdır. Medeni ihtiyaç ifadesi de dar anlamda **“belde sakinlerinin ihtiyaçları”** geniş anlamda ise **“çağdaş belediye hizmetleri”** olarak anılabilir.¹¹⁵ Belediye mevzuatının hükümlerinde kent halkına karşı sorumluluk, hizmet etkinliği, ucuzluk ve kalite anlayışı yer almaktadır.

1580 sayılı Belediye Kanunu'nun 15 inci maddesinde 82 fıkra halinde belediyenin görevleri sayılmıştır. Bu görevler genel olarak belde sağlığı ve temizliği, sosyal yardım işleri, kentin imarı ve alt yapı işleri, belde ve belde halkının düzen ve esenliğinin sağlanması, piyasa kontrolü, kültür işleri, sınai, ticari ve ekonomik özellik taşıyan işler şeklinde özetlenebilir.

¹¹⁵ Karaoğlu, a.g.m., s.7.

1580 Sayılı Kanun'un 15 inci maddesinde sayılan görevlerden nitelikleri itibariyle iktisadi, sınai, ticari ve ekonomik özellik taşıyan 33/40/41/43/45/46/52/53/54/55/56/58/59/60/61/63/64/65/66. fıkraları için "işletmek" kavramı kullanılmak suretiyle bu görevler diğerlerinden ayrılmıştır. Nitelikleri itibariyle sınai, ticari ve ekonomik özellik taşımayan diğer görevlerde "idare etmek" ifadesi kullanılmıştır. Buradan kanun koyucunun bu ayırımı belirtmek amacıyla bilinçli bir şekilde "işletmek" ifadesini kullandığı anlaşılmaktadır. Aynı şekilde 3030 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin d/f/g/h/i/j/l fıkralarında sayılan Büyükşehir belediyelerinin sınai, ticari ve ekonomik özellik taşıyan görevleri için de "işletmek" veya "işlettirmek" şeklinde ifadeler kullanıldığı görülmektedir. Gerek 1580 sayılı Kanun'un 15 inci maddesi gerekse 3030 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde sayılan görevler belediyelerin belediye bütçesi içinde ve/veya katma bütçeli bazı işletme ve fonlar kurmalarına dayanak teşkil etmektedir.

1580 Sayılı Belediye Kanunu'nun 19'uncu maddesinde; belediyelerin zorunlu görevlerini yerine getirdikten sonra, belde halkının müşterek ve medeni ihtiyaçlarını karşılayacak her türlü girişimde bulunmak, belde halkının sağlık ve esenliğini korumak amacıyla kanunların verdiği yetkiye dayanarak emirler vermek, belediye yasakları koymak, aksine davrananları cezalandırmak ve kazanılmış haklara dokunmadan belediye sınırları içerisinde doğrudan doğruya yapılmak ve işletilmek şartıyla su, v.s. tesisatı kurmak ve işletmek belediyenin hakkı olarak sayılmıştır.

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

a) Kanun ile verilmiş görevlerin yerine getirilmesi,

b) Hizmetlerin belde halkının müşterek ve medeni ihtiyaçlarına yönelik olmasıdır.

1580 Sayılı Belediye Kanunu'nun 19 uncu maddesinde, belediye sınırları içinde belli semtler arasında yolcu nakil vasıtası olarak otobüs, omnibüs, otokar, tünel işletmek ve mezbahalarda kesilen etleri satış yerlerine nakletmek tekel şeklinde belediyelere verilmekle birlikte, bunların belediyelerin de katılacakları şirketler

vasıtasıyla ya da kira yoluyla yapılması ve işletilmesinin mümkün olduğu hüküm altına alınmıştır.

24.03.1950 tarih ve 5656 sayılı Kanun'un 1 inci maddesi ile 1580 sayılı Belediye Kanunu'na eklenen "Ek Madde 2" ye göre; belediye meclisleri belediye meskenleri yapmak ve bu meskenleri belde sakinlerine kiraya vermek veya satmak işlerini mecburi belediye hizmetleri arasına koyabilirler.

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

Belediyelerin şirket kurabilmelerini, şirketlere ortak olabilmelerini sağlayan yasal dayanak, 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun 19 uncu maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun 275 inci maddesidir. Yine Türk Ticaret Kanunu'nun 15 inci maddesine göre belediyeler tarafından özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere kurulan işletme/şirketler tacir sayılırlar. Ayrıca bu şirketler, Ticaret Sicil Nizamnamesi'nin 13/1 inci maddesine göre ticaret siciline tescil ile Ticaret Odalarına kaydolmak zorundadırlar.

Belediyelerin, asli görevleri yanında çeşitli mevzuatlarla kendilerine verilen hizmet ve görevleri yerine getirmek için kimi zaman yerel ortak ihtiyaçların karşılanması, kimi zaman da ekonomik, sosyal ve hukuki nedenlerle yasal olarak açıkça yasaklanmayan konularda, serbestçe tasarrufta bulunabileceği kuralından hareketle, çok sayıda şirket kurdukları ya da kurulmuş olan şirketlere iştirak ettikleri görülmektedir.¹¹⁶

Belediye Kanunu, belediyelerin iştirak edecekleri şirketlerdeki hissesinin ne kadar olacağı konusunda herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Daha önce özel veya tüzel kişilerin şirket kurmaları herhangi bir ön izne tabi değildi. 1994 öncesinde belediyelerin şirket kurmaları, kurulmuş şirketlere ortak olmaları valilik makamının görüşünün de eklenmesi suretiyle İçişleri Bakanlığı'nın "uygun" görüşünün alınması ile gerçekleşmekteydi.

¹¹⁶ Mustafa Dönmez, "Belediyelerin Şirket Kurmaları ve Kurulmuş Şirketlere Ortak Olmaları", Beklenen Mahalli İdareler Dergisi, Ankara, Sayı:30, Haziran, 1996, s.62.

Ancak 27.11.1994 tarih ve 22124 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 26’ncı maddesinin son bendi ile;

*“belediyeler ve diğer mahalli idareler ile bunların kurdukları birlikler tarafından ticari amaçla faaliyette bulunmak üzere ticari kuruluşlar kurulması, mevcut veya kurulacak şirketlere sermaye katılımında bulunulması Bakanlar Kurulu’nun iznine tabi kılınmıştır”.*¹¹⁷

şeklindeki düzenleme ile belediye şirketlerinin kurulabilmesi için Bakanlar Kurulu’ndan izin alınması gerekli olduğu açıktır.

5393 sayılı Belediye Kanunu, Belediye Meclisi’nin “**belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için**” bir Denetim Komisyonu oluşturacağını belirtmektedir. Oluşturulan komisyonun “**belediye birimleri ve bağlı kuruluşlarından her türlü bilgi ve belgeyi**” isteyebileceğine vurgu yapan kanun koyucu, belediye şirketlerinden bahsetmemiştir. Aynı zamanda “**Belediyelerin Denetimleri**” başlığını taşıyan Dördüncü Kısım da belediye şirketlerinin doğrudan denetimine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

Şirketlerin belediye denetimi içerisinde dolaylı olarak denetleneceklerine ilişkin bir düzenleme 56’ncı madde de göze çarpmaktadır. Buna göre Belediye Başkanı, hazırlayacağı faaliyet raporlarında, “**bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin**” bilgi ve değerlendirmelere yer verecektir. Nitekim Belediye Meclisi, denetim ve bilgi edinme yetkisini, 26’ncı madde uyarınca faaliyet raporlarıyla kullanabilmektedir. Bu düzenleme çerçevesinde, belediye şirketlerinin belediye denetim sürecinde dolaylı olarak denetleneceği görülmektedir.

5393 sayılı kanunun,14’üncü maddesinin b bendi, 15’inci maddenin a/e/f/g/j/o//ı bentleri ve 2’nci fıkrası, 18’inci maddesinin i/j/0/p bentleri, 60’ıncı

¹¹⁷ Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”(4046 S.K.) , Resmi Gazete(24.11.1994, 22124).

maddesi, 68'inci maddesinin d/e bentleri, 70'inci maddesi, 71'inci maddesi, 75'inci maddesinde, ve Geçici madde 5'de belediye şirketlerinin kurulmasına dair düzenlemeler mevcuttur. İşletme ve şirketlerin denetimi ise; 25, 26, 54, 55, 56, 57 ve 58'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

2.2.1.2. Büyükşehir Belediyesi Kanununda Hukuki Durum

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

5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanununun 7'inci maddenin a/i/j/l/p/r/t/v/y/ bentleri ,8,9,24,26'ncı maddeleri ve Geçici Madde 3'e göre Büyükşehir belediyesine şirket kurma hakkı verilmiştir. Kanun koyucu, "**Genel Sekreter ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik sıfatını haiz personel**"in bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev alabileceklerini düzenlemiştir.

Belediyelerce kurulan şirketlerin bir kısmı anonim, bir kısmı da limited şirket şeklinde kurulmaktadır. Limited şirketler, en az iki ortaktan oluştuğu için genellikle belediye veya kendi kuruluşu olan bir diğer şirketin ortaklığında kurulmaktadır Böyle olunca da bu şirketler dışa açık olmayan, Türk Ticaret Kanununun hükümlerine göre faaliyet gösteren teşebbüsler niteliğinde görülmektedir. Bunların sermayelerinin tamamına yakını kendilerinin, yani kamu kuruluşu olan belediyelerindir.

2.2.2. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Hukuki Durum

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesine göre ticaret şirketleri ile gayesine varmak için ticari bir işletme işleten dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümleri dairesinde idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediye gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan teşekkül ve müesseseler tacir sayılırlar.

Devlet, vilayet ve belediye gibi, kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler, bir ticari işletmeyi ister doğrudan doğruya, ister kamu hukuku hükümlerine göre idare edilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler kendileri tacir sayılmazlar.

Aynı kanunun “Amme Hükmi Şahısların İştiraki” başlığını taşıyan 275 inci maddesi;

“Devlet, Vilayet, Belediye gibi kamu tüzel kişilerinden birisine esas mukaveleye devredilecek bir kayıtla pay sahibi olmasa dahi, konusu amme hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında temsilci bulundurma hakkı verilebilir.”¹¹⁸

Yukarıdaki fıkra yazılı şirketlerde pay sahibi olan kamu tüzel kişilerinin yönetim ve denetim kurullarındaki temsilcileri ancak bunlar tarafından azlolunabilir.

Kamu tüzel kişilerinin, şirket yönetim ve denetim kurullarındaki temsilcileri, genel kurul tarafından seçilen üyelerin hak ve vazifelerine haizdirler. Şu kadar ki bunlar; Yönetim kurulu üyesi sıfatıyla pay senedi tevdi etmek mükellefiyetinden muaftırlar. Kamu tüzel kişileri, şirket yönetim ve denetim kurullarındaki temsilcilerinin bu sıfatla işledikleri fiil ve yaptıkları muamelelerden dolayı şirkete ve onun alacaklarıyla pay sahiplerine karşı sorumludur. Tüzel kişinin rücu hakkı mahfuzdur.”

hükmünü taşımaktadır.

Türk hukukunda şirketlerin en yaygın gruplandırması ticari şirketler ve adi şirket olarak yapılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nda ticaret şirketi;

“birden çok kişilerin yazılı bir sözleşmeyle emek ya da mallarını ortak bir unvan altında ve ortak bir gaye uğrunda yasada belirtilen tiplerden birine uygun olarak birleştirmeleri ile meydana gelen tüzel bir kişilik”

¹¹⁸ “Türk Ticaret Kanunu” (6762 S.K.), md.275, Resmi Gazete(09/07/1956, 9353).

olarak tanımlanmaktadır.

Ticaret Kanunu'nun 136-556'ncı maddeleri arasında düzenlenmiş olan ticari şirketler; kollektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, limited şirket ve kooperatif olarak adlandırılmışlardır. Adi şirketler ise, ticari şirketlerin dışında kalan ve Borçlar Kanunu'nun 520-541'inci maddeleri arasında düzenlenmiş olan Medeni Hukuk şirketleridir. Belediyeler Türk Ticaret Kanunu'nda bahsedilen şirketler içerisinde limited ve anonim şirket kurma veya bunlara ortak olma yolunu tercih etmektedirler.

2.2.2.1. Limited Şirketler

Türk Ticaret Kanunu'nun 503 üncü maddesinde

“iki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortakların mesuliyetleri koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirket”

limited şirket olarak tanımlanmıştır.

Bu şirketlerde, anonim şirketlerde olduğu gibi hisse senedi çıkarılamaz. Bir sermaye şirketi olup sermayedarlar koydukları sermaye ile sorumludurlar. Hukuki şahıslar da hükmi şahıslar da şirkete ortak olabileceğinden pek çok belediye bu tür şirketlerin ortağı durumundadır.

2.2.2.2. Anonim Şirketler

Türk Ticaret Kanunu'na göre; Anonim Şirket, sermayesi belli ve paylara bölünmüş olan ve üçüncü kişilere karşı ortaklarının sorumluluğu sınırlı bulunan, iktisadi amaç ve konular için kurulmuş, tüzel kişiliğe sahip ticari bir şirkettir. Tüzel kişiler de anonim şirketlere kurucu olabilirler. Ancak bunların tabi buldukları kanun ve statülerde tacir olmalarını yasaklayan herhangi bir hükmün bulunmaması gerekir.

2.2.3. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nda Hukuki Durum

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesinde:

“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlanıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve demekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli kooperatif teşekkülleri kurulabileceği”

belirtilmektedir.

2.2.4. Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine Dair Kanun'da Hukuki Durum

Ülkemizde özelleştirme çalışmalarına temel teşkil etmesi için çıkarılan ve 24.11.1994 tarihinde kabul edilip 27.11.1994 tarihli 22124 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “4046 sayılı Kanun”un 26'ncı maddesine göre: “Belediyelerin kendilerinin ve belediye birliklerince kurulan işletme ve şirketlerin kurulması için Bakanlar Kurulu iznine ihtiyaç vardı.”¹¹⁹ denilmektedir.

2.2.5. 3152 Sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun'da Hukuki Durum

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

Belediye Kanunu ile diğer kanun tüzük ve yönetmeliklerin kendilerine yüklediği görevlerin yanı sıra belde halkının ortak ihtiyaçlarını gidermek için ekonomik

¹¹⁹“Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”(4046 S.K.) , Resmi Gazete(24.11.1994, 22124).

ve ticari nitelikte girişimler açısından,¹²⁰ Döner sermaye ve fon teşkili, birlik kurma, birliklere katılma, imtiyaz verme, belediye bütçesi içinde ya da belediye bütçesi dışında işletme/şirket kurma ve kurulmuş olan şirketlere katılma şeklinde sınıflamak; tüzel kişilik açısından; Belediyeden ayrı tüzel kişiliği olanlar, belediye tüzel kişiliği içinde yer alanlar şeklinde sınıflamak, kuruluş açısından ise; Kanun ile kurulanlar, belediye meclisi kararı ile kurulanlar şeklinde sınıflamak mümkündür.

Görüldüğü gibi gerek Belediye Kanunu gerekse ilgili diğer mevzuat hükümleri, belediyelere, bir girişimci gibi sınai ve ticari teşebbüslere girişmek konusunda geniş yetkiler vermiştir. Ülkemizde belediyelerin pek çoğunun belediye hizmetlerinin bir kısmını belediye bütçesi dışında fakat belediyeye bağlı ayrı bütçeli kuruluşlarla işlettiği görülmektedir.¹²¹

Bunların bir kısmı 2560 sayılı Kanun ile kurulan İSKİ ve 4325 sayılı Kanun ile Kurulan EGO gibi kuruluşlar bir kısmı ise Belediye Bütçe Muhasebe Usul Tüzüğü'nün 47'nci maddesine göre Belediye Meclisi kararı ile kurulan doğrudan doğruya idarenin biraz genişletilmiş şekli olan kuruluşlardır. Diğer bir kısmı ise Belediyelerin, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurdukları veya katıldıkları Ticaret Şirketleridir.¹²²

2.2.6. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'unda Hukuki Durum

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırarak,

“kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak” amacıyla 2004 yılında kanunlaşan 5018 sayılı kanunun kapsamı 2 nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre 5018 sayılı kanun, *“merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli*

¹²⁰ Dilbirliği, “Belediye Şirketleri” **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C:4,Sayı 2,Mart 1995, s.66.

¹²¹ Karabilgin, “Yerel Yönetimlerin Ekonomik Girişimleri”, Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt:1. Sayı:1, Ocak, 1992, s.21-22.

¹²² Karabilgin, **a.g.m.**, s.22.

idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar”.

Madde gerekçesinde de ifade edildiği üzere “Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ile kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamu şirketleri” kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Belediye şirketlerinin kamu şirketi olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği yoruma açık bir konu olabilir. Ancak belediye şirketlerinin mahalli idareler kapsamında kamu kaynaklarını kullanan tüzel kişilikler oldukları göz önünde bulundurulduğunda kanun kapsamında olduğu görülecektir.

2.2.7. 5434 Sayılı Emekli Sandığı Kanun’unda Hukuki Durum

5434 sayılı Emekli Sandığı Kanununun 12. maddesinde, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasının belediyelere ait olduğu şirketlerde çalışanlar, Sandıktan yararlanacaklar arasında sayılmıştır.¹²³

2.2.8. 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanun’unda Hukuki Durum

4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun 4. maddesine göre, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun (EPDK)’dan doğal gaz dağıtım lisansı alan şehir içi dağıtım şirketi, yetki aldığı şehirde bulunan belediye veya belediye şirketini sermaye koyma şartı aramaksızın, yüzde on nispetinde dağıtım şirketine ortak olmaya davet etmek zorundadır. Bu sermaye oranı, bedeli ödenmek kaydıyla en fazla yüzde on oranında artırılabilir. Ancak bu artış Hazineye borcu bulunmamak ve ilave kredi talep etmemek veya Hazineye olan kredi borçlarını tasfiye ettikten sonra, bu amaçla Hazine garantili kredi sağlamamak kaydıyla mümkün olabilir.

Aynı madde kapsamında EPDK, belediye veya belediye şirketinin hisse almaması veya en az bir yönetim kurulu üyeliğine hak kazanılmayacak oranda hisse alması halinde, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 275. maddesine göre belediyeye şirket yönetim ve denetim kurullarında temsil hakkı verecek düzenlemelerin yapılmasını, şehir içi dağıtım şirketinden isteyebilecektir.

¹²³ “Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu” (5434 S.K.) md.12, Resmi Gazete(17/06/1949,7235).

4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununa 5669 sayılı Kanunla eklenen bir bent ile Ankara Büyükşehir Belediyesi tarafından Türk Ticaret Kanununa göre doğal gaz dağıtım faaliyeti yapmak üzere anonim şirket statüsünde yeni bir şirket kurularak Elektrik Gaz Otobüs (EGO) Genel Müdürlüğünün mülkiyet ve/veya işletmesinde bulunan doğal gazın şehir içi dağıtımını ile ilgili tüm alt yapı tesislerinin, varlıklarının, taşınır ve taşınmazlarının, hak, alacak ve borçlarının şirketin kurulduğu tarihten itibaren iki ay içinde EGO Genel Müdürlüğü ile şirket arasında yapılacak protokolle şirkete devredilmesi, şirketin asgari yüzde 80 hissesinin de 12.06.2007 tarihinden itibaren en geç iki yıl içinde 4046 sayılı Kanun hükümleri uyarınca Ankara Büyükşehir Belediyesi tarafından özelleştirilmesi hükme bağlanmıştır. Yapılan kanuni düzenlemeyle doğalgaz dağıtımını konusunda bir büyükşehir belediyesi tarafından şirket kurulması yasal zorunluluk haline getirilmiştir.

2.2.9. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanun’unda Hukuki Durum

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 2. maddesinde, Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlar gösterilmiştir. Buna göre; anılan maddenin (a) bendinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerin bahsi geçen Kanuna tabi olduğu belirtilmiş, ayrıca aynı maddenin (d) bendinde; (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilenlerin doğrudan veya dolaylı olarak birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlasına sahip buldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerin de Kanun kapsamında olduğu vurgulanmıştır. Belirtilen şirketlerin 4734 sayılı Kanunun kapsamına alınmasındaki temel amaç şirketlerde bulunan kamu kaynağının korunmasıdır.¹²⁴

Yerel yönetim bünyesinde bulunan bir kurum olmadığı ve idare (yerel yönetim) ile ilgili kurulmuş vakıf, dernek, birlik, sandık gibi bir kuruluş olmadığı cihetle yerel yönetimin ortağı bulunduğu bir şirket, eğer istenen belgeleri sağlayabiliyor ise, söz konusu yerel yönetim biriminin ihalesine girmesi mümkündür. Ancak şirketin yönetiminde görev alan kişiler ile sermaye oranı %10’dan fazla olan ortağın, aynı zamanda ihale açan yerel yönetimin ihale komisyonlarında; ihalenin hazırlanması,

¹²⁴Ersin Özdemir, “Kamu Kurumlarının Yarısından Fazlasına Sahip Oldukları Şirketlerin Kamu İhale Kanunu Karşısındaki Durumları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 129, Mayıs-Haziran 2007, s. 40-43.

yürütülmesi ve sonuçlandırılması ile onaylanmasında görevli olmamaları veya bu kişilerin belediyenin ihale yetkilisi konumunda bulunmaması gereklidir. Aksi halde 4734 sayılı Kanununun 11. maddesi gereğince bu şirketin ihalesine girmesi mümkün olmaz.¹²⁵ Sayıştay Genel Kurulu da 26.04.2001 tarih ve 4985/1 sayılı kararında, ihaleyi yapan idarenin ita amirleri ile ihale işlemlerini yapan, hazırlayan, yürüten, denetleyen ve sonuçlandırmakta görevli olan personelin belediye şirketlerinde yönetim ve denetim kurulu üyeliği yapabilmesinin olanaksız olduğunu belirtmiştir. Başka bir deyişle, ihaleyi hazırlayan belediye personelinin şirket yönetim ya da denetim kurulu üyesi olması durumunda, şirketin ihaleye giremeyeceği hükme bağlanmıştır.

4734 sayılı Kanununun "İstisnalar" başlıklı 3. maddesinin (g) bendi, Kanununun 2. maddenin birinci fıkrasının (b) ve (d) bentlerinde sayılan kuruluşların, ticari ve sınai faaliyetleri çerçevesinde; doğrudan mal ve hizmet üretimine veya ana faaliyetlerine yönelik ihtiyaçlarının temini için yapacakları, Hazine garantisi veya doğrudan bütçenin transfer tertibinden aktarma yapmak suretiyle finanse edilenler dışındaki yaklaşık maliyeti ve sözleşme bedelininaşmayan mal veya hizmet alımlarını istisna kapsamına almıştır. Söz konusu meblağ, her yıl yeniden belirlenir. Dolayısıyla belirtilen meblağlara kadar olan yerel yönetim şirketlerinin mal ve hizmet alımları Kamu İhale Kanunu hükümlerine tabidir.

Yerel yönetim şirketlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmeleri için;

İstisna konusunu teşkil edecek mal ve hizmetlerin, ilgili kuruluşların talebi üzerine Kamu İhale Kurumu tarafından belirlenmesi,

Belirlenen mal ve hizmetlerin yerel yönetim şirketlerinin doğrudan mal ve hizmet üretimine veya ana faaliyetlerine yönelik olması,

İstisna kapsamındaki mal ve hizmetin Hazine garantisi veya doğrudan bütçenin transfer tertibinden aktarma yapmak suretiyle finanse edilmemesi,

¹²⁵Sadettin Doğanyığıt, **Açıklamalı-Soru Çözümlü Belediye Kanunu ve Büyükşehir Belediye Kanunu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 768-769.

Temin edilecek mal ve hizmetin yaklaşık maliyeti ve sözleşme bedelinin her yıl için belirlenecek miktarı aşmaması,

Mal ve hizmetin satın alınacağı kişi veya kuruluşun ihalelerden yasaklı olmaması, gerekir.¹²⁶

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu farklı bir istisna daha getirmiştir. Anılan kanunun 26'ncı maddesine göre, büyükşehir belediyesi kendine ait 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, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebilir. Bu durumda, büyükşehir belediyelerinin sahip olduğu büfe, otopark ve çay bahçelerini ihalesiz olarak şirketlerine devretme yetkileri vardır.¹²⁷

2.2.10. 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nda Hukuki Durum

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununda, mahalli idare birliklerinin şirket kurabileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, anılan Kanunda birliklerin şirket kuramayacağı hususunda bir düzenleme de yapılmamıştır. Buna karşın, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü tarafından çıkartılan genelgelerde, yerel yönetimler tarafından kurulan veya iştirak olunan şirketlerle ilgili esasların belediye, il özel idaresi ve mahalli idare birliklerinde uygulanacağı belirtilerek, zımni olarak birliklerin şirket kurabileceği kabul edilmiştir.¹²⁸

2.2.11. Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği

İl özel idareleri, belediyeler ve birlikler, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini meclis kararı ve İçişleri Bakanlığından izin alınmak suretiyle kurum

¹²⁶ Abdurrahman Acar, "Belediyelere Bağlı Ticari ve Sınai Kuruluşların Kamu İhale Kanununa Tabi Olan ve Olmayan İşleri", *Belediye Dünyası Dergisi*, cilt 4, sayı 11, Kasım 2003, s. 22.

¹²⁷ Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), md.26, Resmi Gazete (23/07/2004, 25531).

¹²⁸ M. Rasih Altinkülçe, Erdal Koçak, H. Bahadır Barçın, "Mahalli İdareler ve Birliklerine İlişkin Açıklama, Örnekli ve Uygulamalı Mevzuat", Ekin Yayın Pazarlama, Ankara, 2008, s.15

bütçesi içerisinde işletme kurarak yapabilirler. İşletmeler için ayrı bütçe düzenlenmeyip, kurum bütçesi içerisinde ana hizmet birimi gibi kodlanır.¹²⁹

Bağlı idare ve birlik bütçelerine ilişkin olarak bu Yönetmelikte düzenlenmeyen hususlarda kendi özel mevzuat hükümleri uygulanır.¹³⁰

2.3. Belediyeler Tarafından Kurulan İşletme ve Şirketlerin Kurulma Nedenleri¹³¹

1.Yerel doğal tekeller: su, elektrik, gaz, ulaşım, yerel yönetimlerin kamu teşebbüsleri kurmalarına yol açmıştır.

2. Devletin ve KİT'lerin üstlenmediği temel ihtiyaç maddelerinin makul fiyatlarla yerel tüketicilere sağlanmasının temini: Ekmek, kömür, kreş, tanzim satış mağazaları, hastaneler, nikah salonları, içme suyu vb.

3.Yerel yönetimler, yaşanan iç göç ve turizm olanakları karşısında yerel kalkınma projelerini desteklemeye başladılar. Bir başka deyişle sermaye ve müteşebbis kıtlığını; yerel vergi gelirleri ve bürokratlarla aşmaya çalıştılar. Halı, dokuma ve konfeksiyon fabrikalarına ortak olmaktan tutun da, kaplıcalara ve tatil köylerine kadar, çeşitli kalkınma projelerini üstlendiler.

4.Yerel yönetimlere ek gelir sağlanması: Özellikle otoparklar, oteller, maden suları işletmek yerel yönetimleri finanse edecek ek gelirlerin elde edilmesi anlamındadır.

5.Yerel yönetimlerce merkezi idarenin vesayetinden kurtulmak amacıyla kurulmuşlardır.Bu şirketler sayesinde Kamu İhale Kanunu, Sayıştay Kanunu gibi kanunların düzenleyici, denetleyici ve sınırlayıcı hükümlerinden kurtulmaya çalışılmıştır,

1580 sayılı Belediye Kanunu'na göre; Belediye, beldenin ve belde sakinlerinin mahalli mahiyetteki müşterek ve medeni ihtiyaçları gidermeye çalışan ve kamu hizmeti

¹²⁹ “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”, Resmi Gazete(10.03.2006, 26104).

¹³⁰ A.k., md.34.

¹³¹Güneri Akalın, **KİT Ekonomisi**, Esbank Yayınları, Ankara,1990, s.15.

gören bir kamu tüzel kişisidirler. Belediye idareleri belli bir beldeye yerleşmiş toplumun güncel yaşantısını derin olarak etkileyen sağlık, temizlik, eğlenme, kültür ve çevre korunması vb. alanlardaki ortak ihtiyaçlarını karşılamak görevini üstlenmişlerdir.¹³²

Belediyelerin şirket kurma gerekçelerini tek cümleye indirirsek şu şekilde belirtebiliriz:¹³³ Hizmetleri özelleştirmek, hizmette etkinlik ve verimliliği sağlamak, kamu kurumlarının bağlı oldukları katı bürokratik usul ve kurallardan kurtularak, özel kesimin yararlandığı piyasa şartlarının gerektirdiği imkanları ve teknikleri kullanmak, kamu personel rejiminin dışına çıkararak esnek istihdam ve esnek ücret politikası uygulama olanağına sahip olmak, merkezi idarenin vesayet denetiminden kurtulmak, ihale yoluyla özel şirketlere giden kamu fonlarının, şirketler aracılığı ile tekrar belediyelere dönüşünü sağlamak, yerel halkın katılımını sağlayarak, mali sermayeyi harekete geçirmek, yeni istihdam olanakları yaratmak, yerel imkanları değerlendirmektir.

İktisadi teşebbüs olarak belediyeler, belediye meclisi kararıyla işletmeler kurabilmektedirler. Bu işletmeler ya belediye bütçesi içinde ya da dışında kurulan işletmelerdir. Belediye bütçesi içerisinde oluşturulan bir fon ile yürütülen işletmelerde, teşebbüsün bu faaliyetten kar mı zarar mı ettiğini görmek mümkün olmamaktadır. Ayrı bir muhasebe sistemi bulunmadığından bu hizmet için ayrılan kaynakların harcanması ve giderin yapılması muhasebeleştirilmemektedir.

Belediye bütçesi içinde gerektiğinde diğer gider kalemlerinden aktarmalar da yapılarak gerekli harcama yapılmaktadır. Belediyenin tüm mal varlığı personel araç ve gereci bu teşebbüs faaliyetlerinde kullanılabilir. Bu tür işletme gelirleri de hasılat olarak gene belediye bütçesine gelir kaydedilmektedir. Belediye bütçesi dışında kurulan işletmelerin ise, ayarı bir bütçesi ve muhasebe sistemi bulunduğundan teşebbüs faaliyetleri için yapılan harcamaların ve bu faaliyet sonucu elde edilen tahsilatın muhasebeleştirilmesi mümkün olmaktadır.

Gerek belediye bütçesi içinde, gerekse dışında kurulan işletmelerde kar amacı güdülmendiğinden ve hizmetin de belde halkı tarafından devamı istendiğinden, bu

¹³² Nadaroğlu, a.g.e., 182-183

¹³³ Dilbirliği, a.g.m., s.70.

işletmeler ekonomik faaliyet görünümünde olmakla beraber, piyasa ekonomisi şartlarına göre işletilmemektedirler. Bu işletmeler, kuruluşlarındaki usule uygun olarak, belediye meclisleri kararıyla zaman zaman kapatılmakta, zaman zaman yeniden açılmaktadırlar. Bu nedenle de sayıları tam olarak tespit edilememekte ve ülke genelinde de mevcutları tam olarak bilinmemektedir.¹³⁴ Ancak, özel kanunlarla kurulan işletmeler, Büyükşehir belediyelerinin kuruluşları ile paralel olarak kurulduğundan, sayıları da Büyükşehir belediye sayısı kadardır. Kanalizasyon ve su işletmeleri bu tip işletmelere örnektir ve genellikle genel müdürlük işletmesi olarak faaliyetlerini yürütürler. Bu işletmelerin de amacı kar olmamakla birlikte, kısmen piyasa ekonomisi kurallarına uymada daha esnek bir mevzuata sahip olup, daha fazla disipline edilmiş bütçe ve muhasebe sistemleri vardır.

2.4. Belediye İktisadi İşletmelerinin Türleri

Belediyelerin kurabilecekleri işletmelerin hukuki yapıları ve türleri de birbirinden farklı olabilmektedir. 1950 tarihinde çıkartılan 5656 Sayılı Kanun'da (1580 sayılı Kanun'da ek 2'nci madde olarak yer almıştır.) belediyelere, gerekli gördükleri takdirde belediye konutları yapmak işlerini zorunlu belediye hizmetleri arasına koyabilmek ve bu amaçla döner sermaye tesis edebilmek yetkisi verilmiştir. Döner sermaye yöntemi ile girişimcilik yapmak, kendine özgü hukuki kurallara bağlı bir kamusal işletmecilik türüdür. 1580 Sayılı Kanun'un 19 uncu maddesinin 4/B (2) fıkrasına göre; belediyeler, belediye sınırları dahilinde yolcu nakil aracı olarak otobüs, tünel, vb. vasıtaları işletmek ve mezbahalarda kesilen etleri satış yerlerine taşımak hakkına sahiptirler. Aynı maddede, belediyelerin bu haklarını bizzat kullanabilecekleri gibi iştirak edecekleri şirketler vasıtasıyla yapılmasına izin verebilmeleri de öngörülmüştür.

Görülüyor ki, belediyeler, ortaklık yöntemi ile işletmecilik yapabilecekleri gibi belli koşullara bağlı kalarak örneğin su, havagazı, tesisatı kurmak gibi işlerde kırk seneyi aşmamak kaydıyla imtiyaz da verebilirler. Belediye işletmeleri arasında yer alan bir diğer kategori de yan kamusal nitelikte hizmet üreten ve ayrı bütçeye sahip olan kuruluşlardır. Belediyelerin bünyesinde yukarıda sayılanların dışında kalan katma

¹³⁴ Karaman, Özgür, a.g.m., s.186.

bütçeli başka işletmeler de vardır. Bu sonuncular belediye meclisi kararıyla kurulurlar.¹³⁵

2.4.1. Belediye İşletmeleri

Belediyelerin kendi gelirlerinin yanı sıra çeşitli faaliyetleri yürütmek ve gelir sağlamak amacıyla kurmuş oldukları çok sayıda belediye iktisadi işletmeleri, fon işletmeleri, birlik işletmeleri ve şirketler bulunmaktadır. Diğer taraftan, belediye işletmelerini çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Bunlar faaliyet konularına göre şu şekilde sınıflandırılır: Su İşletmesi, Otobüs İşletmesi, Temizlik İşleri İşletmesi, Doğalgaz İşletmesi, Mezbaha İşletmesi, Park ve Bahçeler İşletmesi, Mezarlıklar İşletmesi, Mezbaha İşletmesi, Tanzim Satış Mağazaları İşletmesi gibi.

Sermaye Yapılarına göre ise,¹³⁶ Döner Sermaye İşletmeleri, Fon İşletmeleri, Birlik İşletmeleri, Belediye Meclis Kararıyla Kurulan İşletmeler, Özel Kanunlarla Kurulan İşletmeler olarak sınıflandırılabilir.

2.4.1.1. Döner Sermaye İşletmeleri

Döner sermaye işletmeleri genel, katma ve özel bütçeli idarelerin kamu hizmeti yaparken ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirmek, destek hizmeti sağlamak, mal ve hizmeti üretmek, bütçeye gelir sağlamak, üzere kurulmuş iktisadi üniteler olarak ortaya çıkmıştır. Belediye Kanunu'na bazı maddeler eklenmesine dair 24 Mart 1950 Tarih ve 5656 Sayılı Kanun ile belediyelere döner sermaye kurma yetkisi verilmiştir. Bu kanunun ek birinci maddesine göre belediyeler, “**belediye konutları yapmak ve bu konutları belde sakinlerine kiraya vermek ya da satmak**” işlerini zorunlu hizmetler arasına alabilmektedirler. Bu amaçla da bütçelerinden gerekli parayı ayırarak “**döner sermaye**” kurabilmektedirler.

2.4.1.2. Fon İşletmeleri

¹³⁵ Nadaroğlu, , a.g.e, s.217.

¹³⁶Nejdet Sağlam, Salim Şengel,“Belediyelerde ve Belediye İşletmelerinde Kamuoyunu Aydınlatma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:3, Sayı:10, Eylül, 2003, s.62.

Fon kavramı çeşitli anlamlar da kullanılmakla beraber, genel olarak belli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış ve gerektiğinde ayrı bir hesapta tutulan parayı ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile fon, genel mevzuat ve bütçe prosedürü dışında özelliği olan bazı kamu görevlerinin yürütülmesi ve gerçekleştirilmesi maksadıyla bütçeden veya bütçe dışı imkanlarla sağlanan para ve kıymetlerdir. Belediye bünyesinde veya belediyeler dışındaki kurumlar tarafından yürütülen pek çok fon bulunmaktadır. Belediye bünyesinde çalışan fonların bazıları Tanzim Satış Fonu, Ekmek Fırını Tesis ve İşletme Fonu, Gecekondu Fonu, Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Fonu, İmar Fonu, Otopark Fonu, Muhtaç Olara Yardım Fonu Büyükşehir Belediyeleri Altyapı Yatırım Fonu, olarak sıralanabilir.

2.4.1.3. Birlik İşletmeleri

Belediyeler, kendilerine kanunlarla verilen mecburi veya isteğe bağlı vazifelerin bir veya bir kaçını müşterek kuruluşlar ve idare ile yerine getirmek için birlik kurulabilmektedir. Bu birlikler, genellikle ekonomik ve ticari kuruluşlar olmaktadır. Bu tür birlikler çok az sayıda ve bölgesel veya çeşitli amaçlı “Hizmet Birlikleri”dir. “Marmara Belediyeler Birliği” veya ilçesi Belde ve Köylerine Hizmet Götürme Birliği” gibi. Bu birliklerin ülke genelinde çok önemli bir ekonomik fonksiyonu yoktur. Genellikle mülki idare amirlerinin öncülüğünde kurulur ve etkinlikleri de bu başkanların kişisel yetenekleriyle paralellik gösterir.¹³⁷

Mahalli idare birlikleri, birden fazla mahallî idarenin, yürütmekle görevli oldukları hizmetlerden bazılarını birlikte görmek üzere kendi aralarında kurdukları kamu tüzel kişisini ifade etmektedir.

İlk olarak 1961 Anayasasında değinilen Mahalli idare birliklerine ilişkin olarak, 1982 Anayasası'nın 127. maddesinin 6. fıkrasında

¹³⁷ Sağlam, Şengel, a.g.m., s. 63.

“Mahalli idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile, kendi aralarında Bakanlar Kurulunun izni ile birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.”

ifadesi yer almaktadır.

Mahalli idare birliklerine ilişkin olarak ilk müstakil Kanun 26.05.2005 tarih ve 5355 sayılı “ Mahalli İdare Birlikleri Kanunu”dur. 5355 sayılı Kanun ile, diğer mahalli idare birimlerini düzenleyen Kanun’lardan ayrı olarak mahalli idare birliklerini düzenleyen bir kanun çıkarılmıştır.

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu yayınlanmadan önce, mahalli idare birlikleri ile ilgili düzenleme 1580 sayılı Belediye Kanunu’nun 133-148. maddelerinde yer almaktaydı. 5272 sayılı Belediye Kanunu’nun 24.12.2004 tarihinde yürürlüğe girmesiyle 1580 sayılı Kanun yürürlükten kalkmış ve dolayısıyla Mahalli İdare Birlikleri ile ilgili yasal bir boşluk meydana gelmiştir. 11.06.2005 tarihinde, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle bu boşluk ortadan kalkmıştır.

Bu bölümde Mahalli İdare Birlikleri Kanununun önemli bölümleri Mahalli İdare Birliklerimiz açısından değerlendirilecektir.

Aşağıda yer alan amaçlarla, ülke düzeyinde birlik kurulabilir.

- 1- Mahalli idarelerin menfaatlerinin korunması,
- 2- Gelişmelerine yardımcı olunması,
- 3- Personelinin eğitilmesi,
- 4- Mahalli idarelerle ilgili kanun hazırlıklarında görüş bildirilmesi.
- 5- Mahallî idareler arasında yardımlaşma ve işbirliğini, teknik ve idarî deneyim bilgi değişimini teşvik etmek

Bu şekilde, ÷lke düzeyinde kurulabilecek birlik sayısı, belediyeler ve il özel idarelerini temsilen birer taneyle sınırlıdır. İl özel idareleri ve belediyeler ÷lke düzeyinde kurulan birliklerden kendilerine ait olanın doğal üyesidirler.

Bu şekilde, ÷lke düzeyinde kurulu olan bir birliğe üye olmak, ÷lke düzeyinde olmaksızın bu amaçlarla başka mahallî idare birliği kurulmasına engel oluşturmaz.

Bu birliklerde meclis, Büyükşehir, il merkezi ve nüfusu yüz bin ve daha fazla olan yerlerin belediye başkanları ile her ilden belediye başkanı ve belediye meclis üyeleri arasından o ilin milletvekili sayısı kadar seçilecek üyelere oluşur. Seçim, birlik başkanlığının talebi üzerine Büyükşehir olan yerlerde Büyükşehir belediye başkanlığı, diğer yerlerde il belediye başkanlığınca tespit edilen gün ve yerde o il içindeki belediyelerin başkanları ve belediye meclis üyelerinin katılımıyla yapılır. Seçime katılacaklar kendilerini temsilen oy kullanmak üzere başka bir üyeye yazılı olarak yetki verebilirler.

2.4.1.3.1. Birliklerin Denetimi

Mahalli idare birliklerinin denetimi;

1. İçişleri Bakanlığı,

2. Vali (Ülke düzeyinde kurulan birlikler hariç)

3. Kaymakam (Ülke düzeyinde kurulan birlikler hariç) ve

4. Sayıştay (Yüksek denetim)

tarafından gerçekleştirilir.

2.4.1.3.2. Denetim Sonucunda Hazırlanan Raporlar

Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen dış denetim neticesinde ortaya çıkan raporlar, 832 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde işlem görür. Sayıştay'ın yüksek denetimine tâbi olmayan mahallî idare birliklerinin, İçişler. Bakanlığı, valiler veya kaymakamlarca malî denetimi sonucunda tespit edilen kamu zararı üzerine yapılan kişi

borcu teklifleri, birlik meclisinde görüşülerek karara bağlanır. Bu kararın örneği, birlik merkezinin bulunduğu yerin valiliğine, ülke düzeyinde kurulan birlikler ile başkanı vali veya vali yardımcısı olan birliklerde ise İçişleri Bakanlığına gönderilir.

2.4.1.3.3. Denetim Sonuçlarına İtiraz

İçişleri Bakanlığı, valilikler ve kaymakamlıklar tarafında gerçekleştirilen denetimler sonucu tespit edilen ve birlik meclisinde görüşülerek karara bağlanan kişi borçlarına karşı;

1- Ülke düzeyinde kurulan birlikler ile başkanı vali veya vali yardımcısı olan birliklerde İçişleri Bakanlığı,

2-Diğerlerinde ise valiler veya hakkında kişi borcu çıkarılan kişiler,

On gün içinde idarî yargıya başvurabilirler. İdarî yargı kararı doğrultusunda işlem sonuçlandırılır.

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

2.4.1.3.4. Faaliyet Raporunun Gönderilmesi

Mahalli İdarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahalli idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

2.4.1.3.5.Yüksek Denetim

Dış denetim; örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile dış denetim yetkisi herhangi bir bakanlıkla bağlantısı olmayan tek denetim kurumu olan Sayıştay'a verilmiştir

Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.¹³⁸

Sayıştay Dış denetimini gerçekleştirirken üç adet denetim usulü uygulayacaktır:

1- Mali Denetim: Birliklerin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir.

2-Performans Denetimi: Performans denetimi, birlik faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığı ölçülür.

3-Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetimi, birliklerin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur.

¹³⁸ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı SGB, Ankara 2007, s.172

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay Genel Kurulunca, bu raporlar dış denetim genel değerlendirme raporu haline getirilerek Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

2.4.1.4. Meclis Kararıyla Kurulan İşletmeler

1580 Sayılı Belediye Kanunu ile belediyelere tanınan yetkiye dayanarak, belediyeler kazanılmış haklara zarar vermeden su, havagazı, doğalgaz tesislerini doğrudan korumaya ve işletmeye dayalı belediye sınırları içinde belli yerler arasında otobüs, tramvay vb. yolcu taşımaya ilişkin işletme kurabilirler. Her belediye bu faaliyetlerden hangilerini yapacağını kendi meclisinde karara bağlar, ve işletmesini kurar.

5393 sayılı Kanunun 69'uncu maddesi; belediyelere, düzenli kentleşmeyi sağlamak, beldenin konut, sanayi ve ticaret alanı ihtiyacını karşılamak amacıyla belediye ve mücavir alan sınırları içinde, özel kanunlarına göre korunması gerekli yerler ile tarım arazileri hariç imarlı ve alt yapı arsalar üretmek; konut, toplu konut yapmak, satmak, kiralamak ve bu amaçlarla arazi satın almak, kamulaştırma yapmak, bu arsaları trampa etmek, bu konuda ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşları ve bankalarla iş birliği yapmak ve gerektiğinde onlarla ortak projeler gerçekleştirmek ve bu amaçla bütçesinden gerekli parayı ayırmak suretiyle işletme tesis etmek yetkisi vermiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 71'inci maddesi, özelliği bulunan toplu taşıma hizmetleri, toplu konut uygulaması gibi özel gelir ve gideri bulunan hizmetleri, İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurmak suretiyle yapabilir. İşletmeler kar amacı gütmeyip, kamu yararı gayesiyle hareket etmektedir.belediyeler bütçe içi işletme kurulabilmesi için İçişleri Bakanlığından izin almadan önce belediye meclisinin bu yönde karar alması gerekmektedir.

5393 sayılı Kanunda belediye meclisinin görevlerinden biri de, norm kadro çerçevesinde bağlı kuruluşların kadrolarının ihdas, iptal ve değiştirilmesine karar vermektir. Belediye başkanları bağlı kuruluşları denetlemekle yükümlüdür.

Belediye meclisinin görev ve yetkileri başlıklı 18'inci maddesinde Bütçe içi işletme ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa tâbi ortaklıklar kurulmasına veya bu ortaklıklardan ayrılmaya, sermaye artışına ve gayrimenkul yatırım ortaklığı kurulmasına karar vermek. Belediye adına imtiyaz verilmesine ve belediye yatırımlarının yap-işlet veya yap-işlet-devret modeli ile yapılmasına; belediyeye ait şirket, işletme ve iştiraklerin özelleştirilmesine karar verme yetkisine sahiptir.

2.4.1.5. Özel Kanunlarla Kurulan İşletmeler

Özellikle büyükşehir belediyelerinin su, kanalizasyon, otobüs, gaz hizmetleri özel kanunlarla kurulmuş ve tüzel kişiliği olan işletmeler halinde düzenlenmiştir.

Bu tür kuruluşlar ayrı bir tüzel kişiliğe sahip, yarı ticari nitelikte çalışan, ancak belediyelere bağlı ve belediyenin denetiminde olan büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon, toplu taşıma ve doğalgaz idareleri gibi kuruluşlardır. Hal ve hayvan kesim yeri gibi getirisi yüksek olan hizmetler içinde özel amaçlı hizmet kuruluşları vardır.¹³⁹ Bu yöntemde üretilen mal ve hizmetin bedeli kullanıcılardan alınır.

Özel amaçlı hizmet kuruluşlarının belirgin avantajları, bu kuruluşların belediyelere nazaran daha rekabetçi istihdam politikaları takip edebilmeleri ve bünyelerinde nitelikli insan gücünü çalıştırabilmeleridir. Bu kuruluşların personel ücretini belirleme yetkisi belediye meclisindedir.¹⁴⁰ Ancak söz konusu kuruluşlarda siyasi nedenlerle birtakım sıkıntılar mevcut bulunmaktadır. Bu sıkıntıların başında söz konusu kuruluşlara siyaseten atamalar yapılması yada personel alınması, yapılan ihalelerde saydamlığın göz ardı edilerek rekabetin engellenmesi, örnek gösterilebilir. Bu nedenledir ki, söz konusu kuruluşlar üzerinde mahalli idarelerin vesayet yetkisinin açıkça sınırlarının çizilmesi ve anılan kurumlar üzerinde uygulanması gerekmektedir.

¹³⁹ Horgan, Emiralp, a.g.e., s.29.

¹⁴⁰ Horgan, Emiralp, a.g.e., s.30.

2.4.2. Belediye Şirketleri

Belediyeler, özellikle 1984 yılından sonra, kendilerine verilen görevleri yerine getirmek amacıyla ve kendi hükmi şahsiyetleri dışında, bir takım ekonomik ve ticari şirketlere yönelmişlerdir. Yapılması düşünülen faaliyetler zaten belediyelerin görevleri arasında yer alırken belediyelerin doğrudan değil, dolaylı bir yoldan yani şirket kurarak bu faaliyet ve görevlerini yapma girişimleri pek çok nedene dayanmaktadır. Bu bağlamda, belediyelerin şirket kurma nedenleri üzerinde yoğunlaşan görüşleri önem sırasına göre şöyle sıralamak mümkündür.¹⁴¹

2886 Sayılı Devlet İhale Kanununun 71'inci maddesinden istifade ederek kendi kurduğu şirketle ihale işlerini serbestçe yapabilmek ve bu kanunun kısıtlamalarından kurtulmak, personel temini ve istihdamında serbest hareket etme imkânını elde etmek, bürokratik işlemler ve denetiminden kurtularak daha serbest harcamalarda bulunabilmek, özel bankalardan kredi kullanabilmek, yönetim kurulu başkan ve üyelerine ücret ödenmesini sağlamak, v.b. amaçlarla işletme/şirket kurmuşlardır.

Belediye Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra su, otobüs, vb. hizmetleri yürütmek amacıyla kurulan ekonomik işletmeler devam ettirilirken, belediyeler ticari faaliyetlere yönelmişlerdir. Önce zorunlu gıda maddelerini temin yetkisini veren 1960 yılında getirilen bir madde değişikliği ile başlayan tanzim satış girişimleri Büyükşehirlerde şirket kurulmasına kadar gelişmiştir. Günümüzde ise, temizlik hizmetlerini bile özelleştirerek ekonomik ve ticari alandan çekilme eğilimine girmişlerdir. Buna rağmen belediyeler şirket kurmaya devam etmişler ve 1994 yılında çıkartılan özelleştirme kanunuyla belli sınırlama ve izin alma durumuyla karşı karşıya gelmişlerdir.¹⁴²

Büyükşehir belediyeleri ve bunlara bağlı kuruluşlar ile sermayesinin % 50'sinden fazlası büyükşehir belediyelerine ait şirketlerin; 31/12/2004 tarihi itibarıyla kamu kurum ve kuruluşlarından olan kamu ve özel hukuka tâbi alacakları, bunların diğer kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçlarına karşılık olmak üzere, 28/2/2007 tarihine kadar takas ve mahsup edilir. Bu süreyi 31/3/2007 tarihine kadar uzatmaya,

¹⁴¹ Sağlam,Şengel, a.g.m., s.63

¹⁴² Sağlam,Şengül, a.g.m., s.63

Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Bakan yetkilidir. Bu madde kapsamındaki alacak ve borç ifadesi bu alacak ve borçlara ilişkin fer'ileri ve cezaları da kapsar.¹⁴³ Bu kuruluşların takas ve mahsup işlemine konu olan veya olmayan borçları, genel bütçe vergi gelirlerinden her ay ayrılacak paylarının % 40'ını geçmemek üzere kesinti yapılarak tahsil edilir.

Bu maddeye göre yapılacak takas, mahsup ve kesinti işlemleri yılı bütçe kanunları ile ilişkilendirilmeksizin ilgili kuruluş ile uzlaşma komisyonu tarafından belirlenir; Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından karara bağlanır. Bakanlar Kurulu, ilgili kuruluşların borç ödeme kapasitelerini de dikkate alarak ödenecek tutarları taksitlendirmeye, taksitlendirilen kısma Kanunun yayımını izleyen günden itibaren zam ve faiz uygulatmamaya, bu borçların fer'i ve cezalarını geçmemek üzere indirim yapmaya yetkilidir.

(Ek fıkra: 21/04/2005-5335 S.K./28.md.) İlgili kuruluşun uzlaşma ve hacizlerin kaldırılmasına dair başvurusunun uzlaşma komisyonunca kabul edilmesini müteakip 31.12.2004 tarihinden önceki borçlar için tatbik edilen hacizler kaldırılır.

Uzlaşma komisyonu Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan tarafından görevlendirilecek bir başkan ile İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sayıştay Başkanlığı, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ve İller Bankasından birer temsilciden oluşur. Büyükşehir belediyeleri için ayrıca uzlaşma komisyonu kurulmaz. Belediyeler için kurulan komisyon büyükşehir belediyeleri için de görev yapar.

(Ek fıkra : 29/12/2006 - 5568 S.K./6.mad) Bu madde uyarınca takas, mahsup ve kesinti işlemine tâbi tutulan borç ve alacaklar için ilgili kanunlarda öngörülen zamanaşımı süreleri işlemez.

Belediye kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usûllere göre şirket kurabilir.¹⁴⁴

¹⁴³ A.k. Geçici Madde 3.

¹⁴⁴ Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), md.70, Resmi Gazete (23/07/2004, 25531).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BELEDİYELER TARAFINDAN KURULAN İŞLETME VE ŞİRKETLERİN DENETİMİ

3.1. İç Denetim

Anonim veya limited şirket şeklinde kurulan belediye şirketleri, özel hukuk tüzel kişisi olup, örgüt yapılanmaları ve yönetimi Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre oluşturulmaktadır.

Anonim şirket şeklinde kurulan belediye şirketlerinin organları; genel kurul, yönetim kurulu ve denetçilerdir. Genel kurul, pay sahiplerinin veya temsilcilerinin

usulüne uygun çağrı üzerine belirli bir gündemi görüşmek ve karara bağlamak için bir araya gelmesinden oluşan, ortaklığın karar ve irade organıdır.¹⁴⁵

Genel kurulun görevleri; esas sözleşmenin değiştirilmesi, yönetim kurulu üyelerinin seçimi ve azli, bilançonun onaylanması, yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin ibrası, bunlar hakkında sorumluluk davası açılması, tasfiye memurlarının belirlenmesi, esas sözleşmenin değiştirilmesi, şirketin feshine karar verilmesi şeklinde sıralanabilir.¹⁴⁶

Şirketlerin idare ve temsil görevi, yönetim kuruluna aittir. Genel kurulun seyrek toplanmasına karşılık yönetim kurulu sürekli organdır.¹⁴⁷ Yönetim kurulu en az üç üyeden kurulu bir organdır. Türk Ticaret Kanunu üye sayısı açısından bir azami sayı öngörmemiştir.¹⁴⁸

Yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle denetim kurulu üyelikleri çoğunlukla belediyelerin üst düzey bürokratlarından oluşmaktadır. Böylece belediye ve şirketler arasında bağlantı ve koordinasyon sağlanmaktadır. Bununla birlikte, yaygın kanı belediye başkanlarının, aynı zamanda belediye şirketlerinin de yönetim kurulu başkanı veya müdürü olduğu, belediyenin üst düzey bürokratlarının doğal olarak şirket yönetiminde yer alacağı şeklindedir. Ancak, belediye başkanı göreve başlamasıyla kendiliğinden şirket yönetim kurulu üyesi veya başkanı olmamaktadır.

Şirket genel kurulunda, şirket hissedarlarının esas sözleşmede gösterildiği şekilde yönetim kurulu için aday göstermesi ve genel kurulun bunu kabul etmesi lazımdır. Ayrıca, şirkette belediyeyi temsil edecek kişilerin, belediyenin yetkili bir organınca belirlenmesi, daha sonradan ortaya çıkacak bazı sıkıntıları önleyecektir. Şirket genel kurulunda aday gösterilecek kişilerin, belediye encümenince belirlenerek bu yönde karar alınması uygun olacaktır.

¹⁴⁵ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku**, Adana, Karahan Kitabevi, Adana, 5.Baskı, 2007, s.234.

¹⁴⁶ Oğuz İmregün, **Kara Ticaret Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 13.Baskı, 2005, s. 285.

¹⁴⁷ Arslan, **a.g.e.**, s. 185-186.

¹⁴⁸ Ersin Çamoğlu, Reha Poroy, Ünal Tekinalp, **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, Beta Yayınları, Beta yayınları, 9.Baskı, 2003, s. 294.

Belediyeler ve bunların etrafında yer alan oluşumlar, toplumla ve bireylerle iç içe, ancak bireyin ve toplumun sürece en az katıldığı kuruluşlardır. Sayıları, ilişki de bulunduğu kuruluşlar, bütçeleri ve toplumsal önemleri göz önüne alındığında, bu alanda yapılacak denetim, etkin sonuçlar ortaya çıkaracaktır.¹⁴⁹

Belediyelerin yan kuruluşlarının ekonomide önemli bir yeri bulunmaktadır. On binlerce kişi çalıştırmakta, trilyonlarca lira bütçelere hükmetmektedirler. Kaynakların denetim boşluğu nedeniyle heba edilmesi sonucu, kişiler günlük yaşamını yakından etkileyen bazı kamu hizmetlerini yeterince alamamakta ya da kalitesiz hizmetle yetinmektedir.¹⁵⁰

Belediyeler idari ve mali denetime tabidir. Dolayısıyla kurmuş oldukları işletme/şirketleri de aynı denetime tabidir. İdari denetim, kanunların verdiği yetkiye göre idarece yapılacak olan denetimi ifade eder. Bu tanım merkezi yönetimin vesayet denetimi anlamına gelmektedir. İdari denetim bağımsız değildir. İdari denetimin kanalları topluma açık değildir, gerekli Merkezi hükümet kendi vesayet denetimini her zaman ve koşulda saklı tutmaktadır. Belediyelerin özelliği gereği, halka açık ve halka karşı sorumlu olması gerekmektedir. Bu sorumluluk ancak merkezi hükümetten ve belediyeden bağımsız denetim ile sağlanabilecektir.

Şirketlerde mali denetimi ilk önce muhasebeciler yapacaktır. Muhasebe mesleğini yapanlar kendisine verilen denetim görevini, hizmet alanına girmesi koşuluyla, en iyi şekilde yerine getirecek mesleki donanıma ve örgütlenmeye sahiptir. Bu şekilde yapılan denetim, bağımsızlığı ve aleniyeti nedeniyle kamunun şeffaflaşmasını sağlayacaktır. Tüm dünyadaki eğilim, kamunun idari denetim dışındaki denetim görevinin bağımsız örgütlenmiş muhasebecilere verilmesi yönünde gelişmektedir.¹⁵¹

3.1.1. Belediye Kanunlarında ve Diğer Kanunlarla Belediye İşletme/Şirket Denetimi:

¹⁴⁹ Turan Özbay, "Kamu Kesimi Kurumlarının Denetiminin Özelleştirilmesi", XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi 11-12-13 Eylül 1997 Lütfi Kırdar Kongre Sarayı İstanbul, Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe -Tebliğler, s.380-381.

¹⁵⁰ Özbay, a.g.m., s.380-381.

¹⁵¹ Özbay, a.g.m., s.380-381.

5393 sayılı Belediye Kanununun Meclisin görevleri ve yetkileri başlıklı 18'inci maddesi b fıkrası;" **Bütçe ve kesin hesabı kabul etmek, bütçede kurumsal kodlama yapılan birimler ile fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyleri arasında aktarma yapmak**"¹⁵² İle belediye meclisi belediye işletme/şirketlerin bütçe ve kesin hesabı inceleyip kabul edecektir. İşletme/şirketleri dâhil etmemizin nedeni kamu kaynağı aktarımıyla kuruldukları için yıl sonu hesap ve işlemlerinin bir kalemde olsa seçilmişlerce görülmesi ve kamuya açıklanması anlamını taşımaktadır.

5393 sayılı Kanunun 18'inci maddesi i fıkrası,

"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."

İle Kurulmuş olan işletme/şirket ya da ortaklıkların denetimi için Belediye meclisine yetki verilmektedir.

Aynı maddenin j fıkrası;

"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."

İle belediye meclisi işletme/şirketlere hangi imtiyazları tanıyacağı, iktisadi faaliyetleri hangi çerçevede gerçekleştirecekleri hakkında yetkilendirilmiştir.

Belediye Kanununun, Denetim Komisyonu başlıklı 25'inci maddesi;

"İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir

¹⁵² Belediye Kanunu (5393 S.K.), md.18, Resmi Gazete (13/07/2005, 25874) .

denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur.

Komisyon, belediye başkanı tarafından belediye binası içinde belirlenen yerde çalışır ve çalışmalarında kamu personelinden ve gerektiğinde diğer uzman kişilerden yararlanabilir.

Denetim komisyonunun emrinde görevlendirilecek kişi ve gün sayısı belediye meclisince belirlenir. Uzman kişilerde aranacak nitelikler belediye meclisinin çalışmasına dair yönetmelikte düzenlenir.

Komisyon belediye birimleri ve bağlı kuruluşlarından her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilir. Bu istekler gecikmeksizin yerine getirilir.

Komisyon, çalışmasını kırkbeş işgünü içinde tamamlar ve buna ilişkin raporunu mart ayının sonuna kadar meclis başkanlığına sunar.

Konusu suç teşkil eden hususlarla ilgili olarak meclis başkanlığı tarafından yetkili mercilere suç duyurusunda bulunulur.”

şeklindeki düzenlemeyle il ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi; her yılın ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için, kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az, beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. İl ve ilçe belediyesi dışında kalan ve nüfusu 10.000 ve daha aşağı olan ilk kademe belediyeleri ile kasaba belediyelerinde denetim komisyonu kurulması zorunlu değildir. İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde, denetim komisyonu oluşturulacağı belirtilmiştir. Bu maddeyi, il ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde denetim komisyonu

kurulmasının zorunlu, diğ er belediyelerde ihtiyari oldu ğ u şekilde anlamak do ğ ru olacaktır.

5393 sayılı Belediye Kanununun, “**meclisin bilgi edinme ve denetim yolları**” başlıklı 26’ncı maddesinde,¹⁵³ belediye meclisinin; bilgi edinme ve denetim yetkisini faaliyet raporunu de ğ erlendirme, denetim komisyonu, soru, genel görü Ő me ve gensoru yoluyla kullanır, hükmü dikkate alındığında, belediye meclislerinin, denetim yetkisinin bir gere ğ i olarak; ihtiyaç duyulması durumunda nüfusu 10.000 ve altındaki ilk kademe ve belde belediyelerinde de denetim komisyonu olu Ő turulmasının ihtiyaç oldu ğ u ortadır.

5393 sayılı Belediye Kanununun 25’inci maddesi¹⁵⁴ ile Belediye Meclisi Çalı Ő ma Yönetmeli ğ inin 22’inci maddesine göre¹⁵⁵, denetim komisyonunun üye sayısı; üç ki Ő iden az, be Ő ki Ő iden çok olmayacaktır. Buna göre, Kanun denetim komisyonu üye sayısının alt ve üst sınırını belirlemi Ő tir. Bu sayının ne kadar olaca ğ ını belirlemeye meclis yetkili kılınmı Ő tir. Belediyelerde (büyükşehir belediyeleri dahil) olu Ő turulacak denetim komisyonu konusu, 5393 sayılı Belediye Kanununda düzenlenmi Ő tir. Buradan hareketle, büyükşehir belediyelerinde olu Ő turulacak denetim komisyonunun üye sayısı da, 5393 sayılı Kanunun 25’inci maddesinde yer aldı ğ ı şekilde üç ile be Ő ki Ő i arasında olacaktır.

Kanun ve yönetmeli ğ in ilgili maddelerinde, denetim komisyonunun görev alanı; belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ili Ő kin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi olarak belirlenmi Ő tir. Buna göre, denetim komisyonu bir önceki yılın denetimini yapar.

Madde hükmüne göre, denetim komisyonunun yapaca ğ ı denetim belediyenin;

a) Gelirleri,

b) Giderleri,

¹⁵³ Belediye Kanunu (5393 S.K.), md.26, Resmi Gazete (13/07/2005, 25874) .

¹⁵⁴ **A.k.**, s.25.

¹⁵⁵ Belediye Meclisi Çalı Ő ma Yönetmeli ğ i, md.22, Resmi Gazete (09/10/2005, 25961).

c) Gelirleri ve giderlerine ilişkin hesap kayıt ve işlemleri, üzerinde olmalıdır.¹⁵⁶

Komisyon, çalışmasını en geç kırkbeş güne kadar tamamlar. Bu süre içinde, raporun yazılmış veya yazım aşamasına getirilmiş olması gerekir. Denetim komisyonu, kırkbeş günden sonra denetim yapamaz, bilgi ve belge isteyemez. Denetim komisyonu kırkbeş günlük sürenin bitimi ile 31 Mart arasındaki sürede, rapor üzerindeki eksiklikleri giderebilir ve rapora son halini verebilir. Ancak, bu süredeki çalışmalar denetim komisyonu toplantılarından sayılıp üyelere ücret ödenemez.

Denetim komisyonunca, Kanununda belirtilen süre içerisinde yapılmış olan denetime ilişkin hazırlanan raporun, en geç 31 Mart tarihine kadar meclis başkanlığına sunulması ve Yönetmeliğinin 22 inci maddesi uyarınca da başkanın, Nisan ayı meclis toplantısında denetim raporunu okutmak suretiyle meclise bilgi vermesi gerekmektedir. Denetim komisyonu raporu ayrıca meclis gündemine alınarak, kabulü veya reddi konusunda bir oylama yapılmaz.

Denetim komisyonu bu çalışması sırasında uzman yardımı alabilecektir. Komisyon Üyeleri ya uzman marifetiyle ya da kendisi kesin mizan üzerinden denetim yaparken işletme/şirketlerin yılsonu kar/zarar dengesini inceleyip zarar etti ise nedenini, kar etti ise belediye bütçesine aktarılıp aktarılmadığını denetim raporunda belirteceklerdir.

5393 sayılı Belediye Kanununun “**Meclisin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları**” başlıklı 26’ncı maddesinde;¹⁵⁷ Belediye meclisi, bilgi edinme ve denetim yetkisini faaliyet raporunu değerlendirme, denetim komisyonu, soru, genel görüşme ve gensoru yoluyla kullanır. Meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır. Meclis bir önceki yıla ait faaliyet raporunu da inceler. Bu raporla ilgili belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verilebilecektir.

¹⁵⁶ www.stratejikboyut.com/.../belediyelerdeki-denetim-komisyonlari--2.html8 (22/04/2010).

¹⁵⁷ Belediye Kanunu (5393 S.K.), md.26, Resmi Gazete (13/07/2005, 25874) .

5393 sayılı Kanunun “**Denetim Kapsamı ve Türleri**” başlıklı 55’inci maddesiyle¹⁵⁸; Belediyelerde iç ve dış denetim yapılacağı, denetimin, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsadığı, İç ve dış denetimin 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılacağı. belediyelere bağlı kuruluş ve işletmelerin de yukarıdaki esaslara göre denetleneceği düzenlenmiştir.

5393 sayılı Kanunun “**Faaliyet Raporları**” başlıklı 56’ncı maddesine göre;¹⁵⁹ Belediye başkanı, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 41 inci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen biçimde; stratejik plân ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, işletme/şirketlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeleri faaliyet raporların da belirteceklerdir.

5393 sayılı Kanunun “**Denetimle İlgili Diğer Hükümler**” başlıklı 58’inci maddesinde;¹⁶⁰ bu Kanunda hüküm bulunmayan durumlarda 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunların ilgili hükümleri uygulanır, düzenlemesi yer alır.

Belediye işletme/şirketlerinin belediye meclisince ve Sayıştay’ca denetlenmesinin diğer bir nedeni de belediye gelirleridir. 5393 sayılı Kanunun “**Belediye Gelirleri**” başlıklı 59’uncu maddesinde¹⁶¹ yer alan; “**Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler, ve Diğer gelirler.**” içerisinde belediye işletme/şirketlerinin elde etmiş olduğu karları olması gerekir. Kar oranlarının doğru devredilip edilmediği denetimi hesap komisyonunca, belediye meclisince ve Sayıştay’ca yapılmalıdır.

5393 sayılı Kanunun Belediye gelirleri başlıklı 60’inci maddesiyle¹⁶²; “**Belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve katıldığı birliklerle ilgili ortaklık payı ve üyelik aidatı giderleri,**” nin belediye gideri sayılmasıyla işletme/şirketlerin denetiminin gerekli olduğu ifade edilmiştir.

¹⁵⁸ A.k.,md.55.

¹⁵⁹ A.k., md.56.

¹⁶⁰ A.k.,md.58.

¹⁶¹ Belediye Kanunu (5393 S.K.), md.59, Resmi Gazete (13/07/2005, 25874) .

¹⁶² A.k.,md.60.

5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanununun; Büyükşehir Belediyesi Yetkileri ve İmtiyazları” başlıklı 10’uncu maddesi;¹⁶³ Büyükşehirin ve büyükşehir yönetimine dahil olan belediyelerin, Belediye Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri ile ilgisine göre belediyelere tanınan yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahip olduklarını düzenlemiştir.

5216 sayılı Kanunun, Büyükşehir belediyelerinin gelirleri başlıklı 23’üncü maddesi¹⁶⁴ k fıkrasında; **“Büyükşehir belediyesi iktisadî teşebbüslerinin safi hasılâtından büyükşehir belediye meclisi tarafından belirlenecek oranda alınan hisseler.”** Şeklindeki düzenlemeyle işletme/şirketlerden belediyece elde edilecek gelir düzenlenmiştir.

5216 sayılı Kanunun Büyükşehir belediyelerinin giderleri başlıklı 24’üncü maddesi¹⁶⁵ g fıkrası, belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve birliklerle ilgili ortaklık payı ile üyelik aidatı giderlerini açıkça belediye giderleri arasında saymıştır.

5393 sayılı Kanun Geçici Madde 3¹⁶⁶ ile belediye işletme/şirketlerin tüm borçlarının, belediyenin olduğu açıkça kabul edilmiş ve bu borçlardan dolayı borçlu oldukları kamu kurumlarıyla takas imkânı getirilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu **“Kapsam”** başlıklı 2’inci maddesinde,¹⁶⁷ belediyelerin de bu kanun kapsamında olduğu belirtilmiştir. Belediye işletme/şirketlerinin de, kamu kaynağı kullanılarak kurulduğundan bu kanun kapsamında olduğu açıktır. Çünkü aynı kanunun tanımlar başlıklı 3’üncü maddesinde,¹⁶⁸ mahalli idareler tanımının içeriğinde belediye sayılmıştır.. Ayrıca kamu kaynağı; **“Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri, ”** şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı kanunun Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme başlıklı 9 uncu maddesi ve Üst yöneticiler başlıklı 11’inci maddelerine uygun olarak hazırlanan

¹⁶³ Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), md.10., Resmi Gazete (23/07/2004, 25531).

¹⁶⁴ **A.k.**md.23

¹⁶⁵ **A.k.**,md.10.

¹⁶⁶“Belediye Kanunu” (5393 S.K.), md.56, Resmi Gazete (13/07/2005, 25874) .

¹⁶⁷ “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu”(5018 S.K.), md.9., Resmi Gazete (24/12/2003, 25326).

¹⁶⁸ **A.k.**md.3

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun Stratejik plân ve performans programı başlıklı 41'inci maddesi, belediye başkanına bütçeye esas teşkil edecek bir stratejik plan ve performans programı hazırlama yükümlülüğü getirmiştir.

5393 sayılı Belediye kanununun Belediye başkanının görev ve yetkilerini düzenleyen 38 inci maddesinde belediye başkanının görevlerinden biri de aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;

*"belediyeyi, stratejik plana uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini hazırlamak ve uygulamak, izlemek ve değerlendirmek bunlarla ilgili raporları meclise sunmak."*¹⁶⁹

Bu düzenleme ile belediye başkanına, yapacağı faaliyetler ile ilgili stratejik plan hazırlamak ve bu raporları belediye meclisine sunma görevi verilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 56'ncı maddesi, belediye başkanının faaliyet raporu hazırlama yükümlülüğünü düzenlemekte olup;¹⁷⁰

"Stratejik plan ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile, meydana gelen sapmaların nedenlerini, belediye borçlarının durumunu, bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin söz konusu bilgi ve değerlendirmelere de Faaliyet raporunda yer verilir."

hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme çerçevesinde belediye işletme/şirketlerinin yılı işlem ve faaliyetleri belediye başkanı tarafından belediye meclisinin görüş ve denetimine sunulacaktır.

¹⁶⁹ Yusuf Emrah Keskiner, **Belediye Şirketlerinde Stratejik Plan Zorunluluğu**, Anka Danışma Grubu, 18 Nisan 2006, s.36.

¹⁷⁰ A.k., md.56.

5018 sayılı kanunla belediye bütçeleri özerk bir yapıya sahip olmakla birlikte Genel Yönetim Kapsamındaki İdareler arasında sayılmasından dolayı kamu kaynağı kullanmaktadır. Bu durumda belediyenin sermayesinin tamamını veya bir kısmını karşılayarak kurmuş olduğu işletme/şirketlerin de kamu kaynağı kullandığı açıktır. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 18'inci maddesi gereğince belediye meclisinin kararı ile kurulan şirketlerin organları da belediye yöneticileri tarafından oluşturulmaktadır. Çoğunlukla yönetim kurulu başkanlığı, kurucu belediyenin belediye başkanının yaptığı, yönetim kurullarında belediye yöneticilerinin bulunduğu görülmektedir.

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

5108 sayılı kanunun 63'üncü maddesiyle¹⁷¹ iç denetçi tanımlanmıştır. İç denetçinin görevleri başlıklı 64'üncü maddesinde¹⁷²;

“Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak, idarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek, malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak”

¹⁷¹ “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu”(5018 S.K.), md.63, Resmi Gazete (24/12/2003, 25326).

¹⁷² A.k.md.64.

şeklinde düzenlemelerle belediye, işletme/şirketlerinin belediye hesap komisyonuna ve Sayıştay'a verilecek iç denetim rapor sonuçlarında nelerin yer alacağı da düzenlenmiş olmaktadır.

5018 sayılı kanunun “**Dış Denetim**” başlıklı 68’inci maddesinde¹⁷³ Sayıştay denetimi düzenlenmiştir. Sayıştay tarafından yapılacak denetimin amacı, kapsamı, işleyişi ve raporlanmasına ilişkin genel esaslar belirtilmekte; dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar için ilgili kanununa atıf yapılmaktadır.832 sayılı Sayıştay Kanunu T.B.M.M gündeminde olan Kanun tasarısının yürürlüğe girmesiyle bu kanunla uyum sağlamış olacaktır.

5018 sayılı kanunun “**Sosyal Güvenlik Kurumu ve Mahalli İdareler**” başlıklı 77’nci maddesiyle;¹⁷⁴ gerekli şartlar oluştuğunda belediye başkanının talep etmesi veya başkanın onayı üzerine İçişleri Bakanının görevlendirmesi üzerine belediyenin tüm işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneğinin İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneğinin de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili belediye başkanına gönderileceği düzenlenmiştir.

3568 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesine göre,¹⁷⁵ Yeminli Mali Müşavirler, tasdik işlemlerini gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu, hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmektedirler.

Tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtip yansıtmadığının imza ve mühür kullanılarak saptanması ve rapora

¹⁷³ A.k.md.68.

¹⁷⁴ A.k., md.77.

¹⁷⁵ “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” (3568 S.K.) , Resmi Gazete (13/06/1989, 20194).

bağlanmasıdır. Görüldüğü gibi 3568 Sayılı Meslek Kanunu ile işletmeler/şirketlerin gerek iç denetimi gerekse dış denetimi belli çerçeveler içerisine alınmıştır.¹⁷⁶

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 12'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil, terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinde, Vergi Usul Kanununun (VUK)'nun mükerrer 298'inci maddesi uyarınca yapılan yeniden değerlendirme işlemlerinde ve Kurumlar vergisi kanununun 7/15'inci maddesi uyarınca bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulması için aranan şartları taşımalarının belirlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlere inceleme yetkisi tanınmıştır.

İşletme/şirketlerin Vergi Kanunları açısından denetimi ise;

Vergi incelemesinin amacı, VUK'nun 134'üncü maddesinde "**ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak**" olarak ifade edilmektedir.

VUK'nun 137'inci maddesinde "**Bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak, vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir**" denmektedir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar VUK'nun 135'inci maddesinde sayılmıştır. Bu birimler Türkiye genelinde denetim yapma yetkisine sahip merkez denetim birimleri ile bölgesel olarak vergi denetimi yapmaya yetkili yerel denetim birimleri olmak üzere iki sınıfta ele alınabilir.

¹⁷⁶ Ahmet Erol, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve İnceleme Yetkileri". **Mükellefin Dergisi**, Sayı 79, Temmuz 1999, s. 93-94.

Yerel denetim birimleri VUK'nun da “ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları vergi dairesi müdürleri” olarak belirtilmektedir. Merkez Denetim Birimleri ise Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Müfettişleri ve Muavinleri ile Gelirler Kontrolörleri ve stajyerleridir. VUK'nun 74 ve 75'inci maddesine göre, Takdir Komisyonları matrah takdiri yapmak, fiyat ve ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekten ibaret olan görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkisine haizdir.¹⁷⁷

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, genel olarak ticaret şirketlerinin denetimi konusunda önemli hükümlere anonim şirketlerle ilgili bölümlerde yer vermektedir. TTK'na göre anonim şirketlerde en az bir ve en fazla beş denetçi bulunmak zorundadır. Denetçilerin şirkette pay sahibi olmaları gerekmemektedir.

TTK'nın denetçilerin görevi başlıklı 353'üncü maddesi¹⁷⁸, Şirket faaliyetleriyle ilgili bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli olarak tutulmasını sağlamak için, en az altı ayda bir, şirket defterlerini incelemek, en az ayda bir rehin, teminat yada saklanmak üzere emanet olarak bırakılan her nevi kıymetli evrakın mevcudiyetini kontrol etmek, şirketin bütçe ve bilançosunu denetlemek gibi hususları içermektedir.

TTK'nın 354'üncü maddesine göre denetçiler¹⁷⁹, her yıl sonunda şirket hesapları ve bilançosu ile dağıtması teklif edilen kazançlara ilişkin yönetim kurulu raporları hakkındaki görüşlerini içeren bir raporu genel kurula sunarlar.

Kolektif şirketler açısından TTK'nın 167'inci maddesine göre¹⁸⁰, kolektif şirket ortağı idare yetkisi olmasa dahi, şirket işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinmek ve şirketin evrak ve defterlerini incelemek ve bunlara göre kendisi için şirketin mali durumunu gösterecek bir evrak düzenlemek hakkına sahiptir.

Adi komandit şirketlerde de komandite ortağın denetim hakkı, kolektif şirketin ortağının ki gibidir.

¹⁷⁷ Yako Gökay, **İşletmelerde Vergi Denetimi**, Boyut Yayıncılık, İstanbul 1994, s. 69.

¹⁷⁸ Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), md.353, Resmi Gazete (09/07/1956, 9353).

¹⁷⁹ Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), md.353, Resmi Gazete (09/07/1956, 9353), md.354.

¹⁸⁰ A.k., md.167

Komanditer ortaklar ise TTK'nın 249'uncu maddesinde, iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde şirketin envanteriyle, bilanço muhteviyatını ve bunların sıhhatini inceleyebilir. Bu incelemeyi bizzat yapabileceği gibi, bir uzmana da yaptırabilir.¹⁸¹

Bu düzenlerle açıktır ki belediye işletme/şirketlerinin denetimi iç denetim olarak belediye meclisince, kurulacak denetim komisyonunca veya komisyonun belirleyeceği bir uzman marifetiyle ayrıca belediye iç denetçileriyle yapılacaktır. Dış deneti ise yolsuzluk gibi nedenler ortaya çıktığında İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulunca, vergi kanunları açısından Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca, ayrıca işletme/şirketler yapıları ve işleyişleri açısından Serbest Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirle, Bağımsız denetçilerce, T.B.M.M. adına da Sayıştay'ca denetlenecektir.

3.1.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanuna Göre Şirket Denetimi

Kanuna göre incelenen belediye işletme/şirketi raporunda işletme/şirket hakkında kuruluş amacı, nedeni, ticaret sicil numarası, iştiğal konusu, iletişim araçları, varsa ortakların isimleri, adresleri, ortaklık pay oranları, işletme/şirketin sermaye yapısı, iş hacmi, personelle ilgili bilgi, kullanıldı ise kredi miktarları ve kredi kullanılan yerlerin adresleri, gibi genel bilgi verilecektir.

Raporda tasdik dönemine ait bilanço ve gelir tablosu bulunacak ve bu tablolar hakkındaki inceleme sonuçları bulunacaktır. Muhasebe işlemlerinden sorumlu olanların kimlik bilgileri ile 3568 sayılı kanuna göre ruhsat alıp almadıkları yer alacaktır.

İnceleme usulleri içinde, işletme/şirketin belge ve kayıt düzenine ilişkin bilgiler, kanuni defterin tasdikine ilişkin bilgiler, defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, bilançoda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını

¹⁸¹ Ahmet Başpınar, " Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumun Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, 3.4.2005 tarih, sayı 148, s.35-62

tam ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde belirtilen ilkelere uygun olup olmadığı yer alacaktır.

Yıl içinde verilmesi gereken katma değer, muhtasar ve benzeri beyannamelerin süresinde verilir verilmediği bu belgelerin vergi usul kanununa uygun olup olmadığı, mali tablolar, önceki döneme ait tasdik raporları ve diğer işletmelerle ilgili raporlar gözden geçirilerek sonuçları denetim raporunda yer almalıdır.

Muhasebe işlemlerinin muhasebe standartlarına uyup uymadığı, inceleme için toplanan kanıtların yöntemi, testleri, teknikleri açıkça belirtilecektir. İşletme/şirketle ilgili sayım ve envanter çalışmaları yapılacak, işletmenin cari yıl hesapları üçer aylık dönemler ile yıllık olarak; randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı v.b. bakımlardan, teknolojik unsurlar dikkate alınarak analitik yönden incelenecek ve olması gerekenlerle karşılaştırılarak değerlendirmeler yapılmış olacaktır.

Hesap ve işlemlerin incelenmesi bölümünde; firmanın defter ve belgeleri Yeminli Mali Müşavir tarafından düzenli aralıklarla incelemeye tabi tutulup tutulmadığı, inceleme sırasında mükellefin hesaplarında sondaj revizyon yöntemi uygulanarak vergi matrahının sağlıklı biçimde tespiti, beyan edilecek matrahın tespitine yönelik olarak hesap dönemi içinde ve sonunda yapılan çalışmalara rapora uygun olarak mal ve hizmet alış ve satış faturalarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, faturaların usul hükümlerine uyup uymadığı, değer ve miktar yönünden uyumsuzluk olup olmadığı, gerek alış ve gerekse satış faturalarının tek düzen hesap planında belirlenen hesaplara kaydedilip kaydedilmediği, mal ve hizmet alış ve satışlarına ilişkin ödeme ve tahsilatlarda Vergi Usul Kanunu (VUK) düzenlemeleri çerçevesinde banka sisteminin kullanılıp kullanılmadığı, mal alıp satılan firmaların doğruluğunun tespiti amacıyla vergi dairelerinden firmalar hakkında bilgi almak, anılan bilgi yazılarında, beyanı tasdik edilen kurumun kayıtları ile ters düşen herhangi bir kayıt veya belgeye rastlanılıp rastlanılmadığı denetlenecektir.

Mal hareketleri ve bunlara ilişkin para hareketleri ve yapılan yazışmaların birlikte incelenmesinde firmayla ilgili alış ve satış faturalarının uygun olup olmadığına bakılacaktır.

Nakit ödemelerin ve borç alacak ilişkilerinin mal ve hizmet alımıyla uyumlu olup olmadığına, bankalar ve diğer finans kuruluşları ile ilişkilerin mahiyetine, işletmenin faaliyetini sürdürebilmek için satın aldığı mal ve hizmetlere ilişkin faturaların uygunluğuna, işletmeye giren ve çıkan mallar uyumlu ise, bunlara ilişkin bedellerin tahsil ve tediyesinin de buna uygun olmasına bakılır. Gerçekten kasa hesabı alacaklı/borçlu cari hesaplar ve banka hesaplarında yapılan incelemelerde ödemelerin mal hareketlerine uyumlu olup olmadığı, diğer taraftan nakit hareketleri; ilgili firma ve bankalar için bilgi isteme yazılarıyla da araştırılır.

Amortisman tutarlarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, amortisman ayırma işlemleri sonucu önceki hesap dönemi ile inceleme dönemi bilançolarında yer alan duran varlıklar ve birikmiş amortisman tutarlarındaki değişim incelenmeli ve sonucu raporda yer almalıdır.

Yatırım indirimi, her istisna, muafiyet ve benzeri tutarların doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, imalatçılarda, analitik inceleme yöntemleri kullanılmak suretiyle, üretimin, yapılan her türlü sarfiyattan yararlanılarak üretim kapasitesi ile karşılaştırılması ve bu yönden mamul mal miktarı ile uyumlu olup olmadığı, firmanın faaliyet konusu ve faaliyet süreci raporda yer almalıdır.

Bilançoda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını tam ve doğru olarak yansıtır yansıtmadığı, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde belirtilen ilkelere uygun olup olmadığı, hesap dönemi boyunca defter ve belgeler incelenirken özellikle aylık ayrıntılı mizanlarla uygunluğu incelenmeli, dönem sonunda yapılan çalışmalarda ise, değerlendirme ve diğer kapanış işlemleri gözden geçirilmiş düzenlenen bilançonun muhasebe sistemi uygulama tebliğlerinde belirtilen ilkelere uyulup uyulmadığı incelenmelidir.

Gayrimenkuller VUK'nun 269,270,271,272'inci maddeleri gereği maliyet bedeli ile, demirbaş eşya VUK'nun 273'üncü maddesi gereği maliyet bedeli ile, emtia VUK'nun 274 ve 275'inci maddeleri gereği maliyet bedeli ile, zirai mahsuller ve hayvanlar VUK'nun 276 ve 277'inci maddeleri gereği maliyet bedeli ile, kıymeti düşen mallar VUK'nun 278'inci maddesi gereği emsal bedeli ile, menkul kıymetler VUK'nun

279'uncu maddesi gereği alış bedeli ve/veya borsa rayici ile, yabancı paralar VUK'nun 280'inci maddesi gereği Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru (kasa ve banka efektif alış kuru) ile, vadesi gelmemiş senede bağlı dövizli alacak ve borçlar senet üzerinde yazılı faiz oranına göre, faiz oranı yazılı değil ise değerlendirme gününde geçerli olan libor faizi oranı ile, alacaklar ve borçlar VUK'nun 281 ve 285'inci maddeleri gereği mukayyet değerleriyle, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan borçlar ve alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanan faizleriyle birlikte, kasada yer alan TL'sı nakitler VUK'nun 284'üncü maddesi gereği itibari değeriyle, aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri VUK'nun 283 ve 287'inci maddeleri gereği mukayyet değerleriyle, karşılıklar VUK'nun 284'inci maddesi gereği mukayyet değerleriyle değerlendirilme sonuçları raporda yer almalıdır.

Değerleme işlemleri ve sonuçlarını gösteren bilanço hesaplarının detayı aktif hesaplar,duran varlıklar,kasa, banka hesapları, diğer hazır değerler,alıcılar, verilen depozito ve tazminatlar,stoklar, iş avansları, personel avansları, duran varlıklar içinde ise, diğer çeşitli alacaklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, gelecek yıllara ait giderler, pasif bölümünde; kısa vadeli yabancı kaynaklar,banka kredileri, diğer mali borçlar, satıcılar, borç senetleri, diğer ticari borçlar,personel borçları, diğer çeşitli borçlar, alınan avanslar, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, öz kaynakların içinde, ödenmemiş sermaye, sermaye düzeltilmesi olumlu farkları, kar, geçmiş yıllar zararları, dönem net zararı, gelir tablosu hesapları, brüt satışlar,satış indirimleri, satış maliyeti, faaliyet giderleri,faiz gelirleri, kambiyo karları, kısa vadeli borçlanma giderleri, diğer olağan dışı gelir ve karları, diğer olağan dışı gider ve zararları, dönem zararları, dönem net zararı incelenerek denetim raporunda sonuçları yer almalıdır.

Ayrıca, gelir tablosu hesapları ile ilgili özellikli hususlar başlığında, kanunen kabul edilmeyen giderler, geçici vergi, kurumlar vergisi farkı olup olmadığı incelenecektir. Fark çıkarsa düzeltme beyannamesi düzenlenecektir.

Örtülü sermaye yönünden inceleme yapılmalıdır. Transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yönünden inceleme yapılmalı, ticari zarardan mali zarara ulaşılmalı, beyanname incelenmeli, firmanın cari dönemde mali karı doğup doğmadığı

araştırılmalıdır. Dolayısıyla tahakkuku ve ödemesi gerekecek vergi olup olmadığı tespit edilmeli, ayrıca dönem içinde, kesinti yoluyla ödenmiş stopaj gelir vergisi veya geçici vergi bulunup bulunmadığına bakılmalıdır.

3.1.3. Bütçe Denetimi

Çeşitli bütçe tanımları vardır.

*“31 Mart 1862 tarihli Fransız kamusal muhasebe yasasına göre bütçe; devletin ve aynı esaslara göre yönetilen kamu kuruluşlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini öngörüp yasalaştıran bir kanundur.”*¹⁸²

Bir tanımla bütçe; **“devletin belirli bir dönemde yapacağı masrafları ve toplayacağı gelirleri gösteren ve yasama organından çıkan belgedir.”**¹⁸³

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanununun 3’üncü maddesi, “belirli bir dönemde ki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi” bütçe olarak tanımlamaktadır.¹⁸⁴

Belediye Bütçesi Genel Bütçe’den farklıdır. Belediye Bütçesi’nin hazırlanması sırasında, önce gelir bütçesi yapılır, gelire göre gider bütçesi ayarlanır. Ayrıca genel bütçe kanun haline getirildiği halde, Belediye Bütçesi kararname niteliğindedir. Bir üçüncü farklılık; belediye personel giderlerinin yıllık gelirlerin %30’unu aşamayacağı hükmünün Belediye Kanunu’nda ve bütçesinde yer almasıdır. Ancak günümüze bu hüküm fiilen uygulanamamaktadır.¹⁸⁵

Belediyelerin giderleri, yerine getirilmesi zorunlu hizmetler için yapılacak harcamalar ve isteğe bağlı hizmetler için yapılacak harcamalar şeklinde ikiye ayrılır.

¹⁸² Bedri Gürsoy, **Kamu Maliyesi**, İstanbul, 1983,s.3.

¹⁸³ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 8. Baskı, Ekim 2003, s.109.

¹⁸⁴ “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu”(5018 S.K.), md.3, Resmi Gazete (24/12/2003, 25326).

¹⁸⁵ Kamil Tüğen, H. Ahmet Akdeniz, Mehmet Aksaraylı, "Analysis of critical Control Points of Alternative Decisions on The Choice of Performance Based Budgeting System: The Analysis of The Practices In Turkey’s Public Institutions", **Romanian Journal of Economic Forecasting**, 1/3/2008, Araştırma Makale, SSCI.

Belediye gelirleri içinde, vergi gelirlerinden belediyelere ayrılacak paylar, en önemli bölümü oluşturur.

“Bütçe” kavramı 5108 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kapsamına giren tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde yeniden tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanuna göre bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi ifade eder. 1050 sayılı Kanundaki bütçe tanımından çok daha geniş kapsamlı olan bu tanım ile kamu bütçelerinin bir kısmının (merkezi yönetim kapsamında yer alan idarelerin bütçelerinde olduğu gibi T.B.M.M. tarafından kabul edilmek zorunda olduğu için) Kanun şeklinde, bir kısmının da mahalli idareler ve sosyal güvenlik kuruluşlarında olduğu gibi yetkili makamlarının onayıyla kabul edilen birer belge şeklinde olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun, kapsamında yer alan idarelerin bütçelerinin kabulünün farklı mercilere ait olması nedeniyle, 1050 sayılı Kanundan farklı olarak bütçeyi Kanun yerine belge olarak tanımlamıştır.¹⁸⁶

Kamu harcama reformu kapsamında hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile çok yıllık bütçeleme sistemi, bütçe birliği ilkesi ve kamu kaynaklarının etkili kullanılmasını sağlamak üzere, performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür.¹⁸⁷

Maliye Bakanlığınca, 2001 yılında “**Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi**” çerçevesinde pilot çalışmalar yapılmıştır.¹⁸⁸ Proje kapsamında altı kurumda pilot olarak seçilen çeşitli faaliyet ve projelere ilişkin performans esaslı bütçeleme çalışmaları başlamıştır. Performans esaslı bütçe, devlet daireleri tarafından bir mali yıl içinde tahsis edilen ödeneklerle ne yapılacağını, ortaya koyan sistemdir.¹⁸⁹ Performans bütçe kamu harcamalarının verimliliğinin ve maliyetinin hesaplanabilmesi ve faaliyetlerin işlevsel sınıflandırmasına yönelik olarak yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkmıştır.¹⁹⁰ Performans bütçe

¹⁸⁶ H. Bayram Çolak, **Son Değişiklikleri ile Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Ankara, 2008, s.9-13.

¹⁸⁷ <http://www.icdenetim.gazi.edu.tr/> 10.05.2010

¹⁸⁸ Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak), Maliye Bakanlığı, Aralık 2004, s.7.

¹⁸⁹ Nezihe Sönmez, **Bütçe ve Bütçe Politikası**, İzmir, İstiklal Matbaası, 1977, s.91.

¹⁹⁰ Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, s.154.

uygulamasının en belirgin özelliği, bütçelerde girdilerden çok nihai hedeflere odaklanması, mali disipline öncelik verme, üretkenlik ve verimliliği arttırma, hesap verme sorumluluğu gibi yeni anlayışları da beraberinde getirmiştir.

Performans esaslı bütçe sistemiyle; İlk önce kod sistemi getirilmiştir. Bu kod sistemiyle Belediyelere Merkezi İdareden yapılan aktarmalar takip edilmektedir.¹⁹¹ Mali disiplinin devam etmesi ve kamu kaynaklarını aktarımı, kullanımı ve borçlanma kod sistemi ile takip edilmiş olacaktır. Böylece genel olarak belediye işletme/şirketlerine ne kadar kamu kaynağı aktarıldığı ve kaynakları durumu kontrol edilmiş olacaktır.

07.1.5 kod ile, Mahalli İdarelere Sermaye adı altında

“Mahalli idarelere yapılan sermaye transferleri bu bölüme gider kaydedilecektir. Mahalli idarelere yapılan sermaye transferleri IV. düzeyde mahalli idarenin niteliğine göre sınıflandırmaya tabi tutulacaktır”

şeklinde düzenlemiştir.

07.1.6 kod ile; Kamu Teşebbüslerine, Döner Sermayelere, Fonlara ve Mali Kurumlara Sermaye Transferleri:

“Kamu teşebbüslerine ve döner sermaye işletmelerine, fonlara ve bankalara veya benzeri mali kurumlara yapılan sermaye transferleri bu bölüme gider kaydedilecektir. Bu idarelere ilişkin IV. düzey ekonomik kodlar ekli listelerde yer aldığından burada tekrar edilmeyecektir.”

Şeklinde düzenlenmiştir.

08.1.5 kod ile; Mahalli İdarelere Borç Verme :

¹⁹¹ Nevzat Şahin, Belediyelerde Mali Yönetim ve Sorunları, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara 1999, s.17.

“Mahalli idarelere yapılan ödemelerden borç verme niteliğinde olanlar bu bölüme gider kaydedilecektir. Mahalli idarelere yapılan borç verme niteliğindeki ödemeler IV. düzeyde mahalli idarenin niteliğine göre sınıflandırmaya tabi tutulacaktır.”

Şeklinde düzenlenmiştir.

08.1.6 kod ile;

“Kamu Teşebbüslerine, Döner Sermayelere, Fonlara ve Mali Kurumlara Borç Verme: Kamu teşebbüslerine ve döner sermaye işletmelerine, fonlara ve bankalara veya benzeri mali kurumlara yapılan ödemelerden borç verme niteliğinde olanlar bu bölüme gider kaydedilecektir.”

şeklinde düzenlenmiştir.

Kamu kaynağının işletme/şirketlere aktarımı ve kullanımına Mali Kural Kanunu ile kısıtlama gelmiştir. Mali kurallar, kamu mali yönetimi kapsamında, temel mali değişkenler üzerindeki sayısal sınırlamalardır.¹⁹²

Mali kural, geniş anlamda, mali politika oluşturma, karar alma ve uygulama sürecine ilişkin temel ilke ve esaslar ile hukuki normlar şeklinde; dar anlamda ise, temel mali değişkenler üzerine konulan daimi nitelikteki sayısal sınırlamalar olarak tanımlanabilir.¹⁹³ Mali kurallar siyasi-bürokratik rasyonellik ile iktisadi rasyonelite arasındaki çatışmayı çözmeye yönelik olarak geliştirilmiştir. Kamu harcama ve borçlanmasına sınırlar konması, kurallara bağlanması ve bunun yasalarla çizilmesidir. Mali kural; mali disiplin sağlayarak harcamalara, gelirlere, bütçe açığı, faiz dışı denge gibi ekonomik büyüklüklere belirli hedefler, kurallar, sınırlamalar koyarak sürdürülebilir “maliye politikası” koyan yasalardır.¹⁹⁴ Mahalli idarelerin borçlanmalarına izin verilmesi aşamasında Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın uygun görüşü alınır.

¹⁹² Fatih Kaya, Mali Kural Uygulamaları ve Türkiye İncelemesi, **DPT Uzmanlık Tezi**, Ankara, 2009, s.1.

¹⁹³ Kaya, **a.g.e.**, s.18.

¹⁹⁴ Burak Sarnık, “Mali Kural Ne Gibi Faydalar Getiriyor?”, <http://www.stratejikboyut.com/haber/mali-kural-ne-gibi-faydalar-getiriyor--33696.html>, (17.06.2010).

Mali Kural Kanun Tasarısı'na göre Türkiye'de mali kuralın uygulanması için zamanlama ve altyapı için gerekli şartlar oluşmuştur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile kamu mali yönetiminde önemli reformlar yapılmıştır. Söz konusu tasarıyla, bu reformlardan sonra mali kural uygulamasına geçilecek olması uygulamanın daha başarılı olacağını ifade etmektedir.

Türkiye'de mali kuralın etkin bir şekilde uygulanabilmesinin önünde şeffaflık ve mali disiplin yönünden bazı sıkıntılar mevcuttur. Belediyeler ve Belediye İktisadi Teşekküllerinden kapsamlı malumat edinilmesindeki sıkıntılar da bu duruma örnek teşkil etmektedir.¹⁹⁵

Mahalli idarelerin limiti aşan iç borçlanmalarında İçişleri Bakanlığı'nın yanı sıra Hazine Müsteşarlığı'nın da uygun görüşü alınacaktır.

Mahalli idarelerin borçlanmalarına izin verilmesi aşamasında Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın uygun görüşü alınacak, mali kural ile belediyelerin harcamalarına da sıkı denetim getirilecek ve yeni dönemde belediyelerin maaş ödemek için borçlanmalarının önüne geçilmeye çalışılacak, belediyeler sadece yatırımlar için borçlanabilecektir.

Ayrıca Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmeliğin 3'üncü maddesi e bendinde;

“Mahalli idare: 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”¹⁹⁶

şeklinde düzenlenmiştir.

¹⁹⁵ Emin Dedeoğlu, Mali Kural Nasıl İşler?, TEPAV Politika Notu, 2010, http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/PN_Mali_Kural_Nasil_Isler.pdf (18.06.2010), s.4.

¹⁹⁶ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, md.3/e, (05/07/2005, 26927).

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsisi ve Devri Hakkında Yönetmelikle¹⁹⁷; Kamuya ait birtakım taşınmazlar da belediyelere tahsis edilmektedir. Yönetmeliğin 7'inci maddesiyle köy mera yerlerinin devri, 9'uncu maddesiyle su tahsisi hakkında düzenlemeler yer almaktadır.

Bu düzenlemelerle merkezi idarece belediye ve büyükşehir belediyelerine tahsis edilecek kamu kaynakları belirlenmiştir. Uygulamada tahsisi yapılan bu kamu kaynaklarının belediye işletme/şirketlerine devredildiği görülmektedir. Bu nedenle 5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle kamu kaynağı aktarılan belediye işletme/şirketlerinin belediye bütçesi içinde yer alması ve Sayıştay'ın mali saydamlık, hesap verebilirlik, mali disiplinin bozulmaması amacıyla uygunluk ve mali denetim yapması zorunludur.

5018 sayılı Kanunun Faaliyet Raporları başlıklı 41 inci maddesinde üst yöneticiler ve harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı düzenlenmiştir.

Faaliyet raporlarında yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer esas ve kurallara ilişkin çıkartılan. Yönetmeliğin 3 üncü maddesinde,¹⁹⁸ genel bütçe ve özel bütçe kapsamındaki kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri kapsamına almıştır.

Bu kapsamda mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi amacıyla faaliyet raporları yayınlanmaya başlamıştır.

Mahalli idareler genel faaliyet raporu; mahalli idarelerin idare faaliyet raporları esas alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan genel faaliyet raporudur. Mahalli idarelerin genel durumunu ortaya koymak üzere hazırlanacak mahalli idareler genel faaliyet raporunda yönetmeliğin 13'üncü maddesinde belirtilen; Belediye ortaklıklarının iç ve dış borçlarını, belediye bütçesinden yapılan yardımlar (bu ad altında

¹⁹⁷ Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsisi ve Devri Hakkında Yönetmelik, md.7, (10/10/2006, 26315).

¹⁹⁸ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, md.3, Resmi Gazete (6.03.2006, 26111).

işletme/şirketlere kaynak aktarımı olmaktadır.), performans esaslı bütçeleme uygulamaları, belediye iç denetim sonuçları, belediyelerin yıl içinde ve yıllara sair işleri (Büyükşehir belediyelerinde Alt Yapı Koordinasyon Merkezi, Ulaştırma Koordinasyon Merkezi İşletme/şirketler eliyle yapılanlar dahil) hakkında bilgi verilir.

5018 sayılı Kanunun hesap verme sorumluluğu ile ilgili 8'inci maddesi incelendiğinde bu sorumluluğun siyasi, idari ve hukuki sorumluluğu içerecek şekilde ele alındığını görmekteyiz. Maddenin asıl vurgusunun ise performans sorumluluğu olduğu dikkat çekicidir. Aynı şekilde Kanunun 10'uncu maddesinde bakanların, 11'inci maddesinde üst yöneticilerin, 32'inci maddesinde ise harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğunun performans sorumluluğu vurgusuyla yer aldığı görülmektedir. Anılan maddelerin kanunun amacıyla birlikte değerlendirilmesi halinde kanun koyucunun hesap verebilirliğe özel bir önem verdiğini söylemek doğru bir tespit olacaktır.

Faaliyet raporları sayesinde kamu idarelerinin bir yıl boyunca performans programları çerçevesinde yürüttükleri faaliyet ve projeler ile yıllık performans hedeflerine ulaşp ulaşmadıkları performans göstergeleri doğrultusunda ölçülüp, değerlendirilerek T.B.M.M.'ne sunulacaktır. Faaliyet Raporları bu özellikleri ile kamu mali sistemimizde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına katkıda bulunacaktır.¹⁹⁹

Birim faaliyet raporu; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinde kendisine ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanarak üst yöneticiye verilir. Bütçe ile kendisine ödenek tahsis edilen her harcama biriminin birim faaliyet raporu düzenlemesi gerekir.

Mahalli idareler harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporları ise izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunulur.

Belediyelerin faaliyet raporları Nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından belediye meclisine sunulur. 5393 sayılı Belediye Kanununun 56'ncı

¹⁹⁹ Esin Oral, Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme, **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 2005.

maddesine göre belediye başkanı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 41'inci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen biçimde; Faaliyet Raporlarının Hazırlanmasına ilişkin Yönetmelik çerçevesinde faaliyet raporunu hazırlar. Faaliyet raporunda, işletme/şirketlere ilişkin değerlendirmelere de yer verilir.

Genel faaliyet raporu, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır ve izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanarak aynı süre içinde Sayıştay'a gönderilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir.

Mahalli idarelerin faaliyet raporları hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Sayıştay tarafından genel uygunluk bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur ve komisyonlarda öncelikle görüşülür. Ancak komisyonun hangisi olduğu mevzuatta ifade edilmemiştir. Uygulamada ise komisyonun Plan ve Bütçe Komisyonu olduğu düşünülmektedir.²⁰⁰

5018 sayılı Kamu mali Yönetim ve Kontrol kanununun 41 ,nci maddesi gereğince;

“.....Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.”

²⁰⁰ Bülent Kuşçu, Türk Mali Sisteminde Faaliyet Raporları, **Mali Hukuk Dergisi**, Yıl,23,Nisan 2008, Sayı:134, s. 36-38.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak, bütçenin birlik ve genellik prensibi detaylandırılmış,. Bunun içinde faaliyet raporu düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Açıkça görülmektedir ki belediye bütçesi içinde şirket veya işletme bütçelerinde yer alması gerekmektedir. Bu nedendir ki kamu kaynağının etkinliği ve kamu hizmetinin açıklığı yönünde belediye ve işletmeleri Sayıştay tabi görünmektedir.

Sayıştay denetimi sonucunda; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmaktır.

3.2. Dış Denetim

Belediyelerin dış denetimi, merkezi idare birimlerince, yargı organlarınca ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Bu birimlerce dış denetimi gerçekleştiren belediyelerin kendi içinde de bir denetim mekanizması bulunmaktadır. Bu da Büyük şehir Belediyelerinin kendilerine bağlı olan ilçe ve ilk kademe belediyeleri üzerinde yaptığı dış denetimdir. Belediyeler, kamu hukukuna tabi oldukları için, merkezi yönetim kuruluşlarının denetimi altındadırlar. Belediye iktisadi teşebbüsleri ise, özel hukuka bağlı oldukları için yalnızca Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın denetimi altındadır ve bu denetim de özel hukuk hükümlerine göre gerçekleşmektedir.²⁰¹ Ancak vergi incelemesi açısından Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının denetimine de tabidirler.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca, genellikle şikayet, basında yer alan haberler veya kamudan gelen talep üzerine yapılan denetimler Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük hükümlerine göre yürütülmektedir. Denetimlere ilişkin esaslar Tüzüğün 9. Maddesinde sayılmıştır. Bunlar arasında yerel yönetim ortaklıklarını ilgilendiren (f) bendinde

“Ortaklığın amaç ve konusuna aykırı veya kamu kanunları gereğince ortaklığın feshini gerektiren hal ve işlemlerin

²⁰¹ Nihat Yıldız, “Belediye Birlik ve Şirketlerinin Kuruluş ve Denetimi Üzerine Bir Araştırma”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt:7, Sayı:4, Ekim, 1998, s. 67-68.

bulunup bulunmadığı, ortaklık ana sözleşmesinde ortaklık konusunun sınırlarının açıkça gösterilip gösterilmediği, konusu kamu hizmeti olan veya Devlet, il ve belediye gibi kamu tüzel kişilerinin sermaye payı bulunan ortaklıklardaki kamu tüzel kişilerinin ortaklık yönetim ve denetim kurullarındaki görevleri dolayısıyla yaptıkları işlemlerin ana sözleşme ve kanun hükümlerine uygun olup olmadığı incelenir.”²⁰²

denilmektedir.

Diğer denetim konuları ise ana başlıklar halinde; kuruluştaki sorumluluklar, ticaret sicili, ticaret unvanı, defterler, bilanço ve birleşme ile yönetim kurulu, denetçi, genel kurul, hisse senetleri, tahvil, infisah-tasfiye, şirket hesapları olarak sayılabilir.

Belediyelerin kurduğu ya da katıldığı şirketler özel hukuk hükümlerine tabi olduğu için, belediyeler üzerinde vesayet denetimi yapma yetkisine sahip olan merkezi yönetim, belediye şirketleri üzerinde bu denetimi yapamamaktadır. Bu durum da denetim boşluğu yaratmaktadır. İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü²⁰³ gereğince Mülkiye Müfettişleri, 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanuna²⁰⁴ göre Başbakanlık Müfettişleri, Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin²⁰⁵ Teftiş Kurulunun görevlerini düzenleyen 20’inci maddesi ile Maliye Müfettişleri yerel yönetimlerin kurduğu veya katıldığı şirketlerin denetiminde yetkili kılınmıştır.

Belediyelerce kurulan işletme/şirketler ile ortak oldukları işletme/şirketler tüzel kişiliğe haiz olduklarından vergi mükellefiyetleri bulunmakta olup, bu nedenle de vergi denetimine de tabidirler. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan ortaklıkların Türk Ticaret Kanununa ilişkin işlemleri, Ticaret Bakanlığınca Ortaklıkların Denetimine

²⁰² Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük, Resmi Gazete (07/08/1972 , 14269).

²⁰³ İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü md.5, Resmi Gazete (12/09/1985, 18866).

²⁰⁴ 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun md.20, Resmi Gazete (19/10/1984, 18550).

²⁰⁵ Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (178 S.) md. 20, Resmi Gazete(14/02/1983, 18251).

Dair Tüzük hükümlerine göre denetlenmektedir.²⁰⁶²⁰⁷ Denetim re'sen, ortakların veya üçüncü şahısların istem veya şikayetleri üzerine yapılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, önceden Sayıştay denetimi dışında tutulan; Ankara Su ve Kanalizasyon İşletmesi(ASKİ), İstanbul Su ve Kanalizasyon İşletmesi (İSKİ), İstanbul Elektrik Tarnvay ve Tünel İşletmesi (İETT) gibi idare ve işletmeler, Sayıştay denetimine girmiştir.

Belediye işletme/şirketlerini her yönüyle düzenleyen çerçeve kanunu bulunmaması veya var olan mevzuatın dağınık olması gibi nedenlerle uygulamada birçok sorunla karşılaşmaktadırlar. Belediyelerin şirket kurarak ekonomik yaşamda faaliyet göstermeleri başlı başına bir sorun olarak görülüp çok ciddi eleştiriler yapılmaktadır²⁰⁸. 4734 sayılı Kanunun "İhaleye katılmayacak olanlar" başlıklı 11'inci maddesinin 3'üncü paragrafında; İdarelerin kurmuş oldukları şirketlerin idarelerin açmış oldukları ihalelere katılamayacakları düzenlenmekle,²⁰⁹ şirketlere belediyelerin açacağı ihalelere girme yasağı konulmuştu.

Ancak 30.07.2003 tarihli 4964 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 8. maddesiyle 4734 sayılı Kanunun 11'inci maddesinde yapılan değişiklikle maddedeki "...bunların kurmuş oldukları." ifadesi kaldırılarak, BİT'lerin Kamu İhale Kanununun kapsamında kalması sağlanmakla birlikte, belediyelerin açmış olduğu ihalelere girebilmelerinin önündeki yasal engel kaldırılmıştır.

Belediye meclislerinin kararı ile kurulan şirketlerin organları da belediye yöneticileri tarafından oluşturulmaktadır. Çoğunlukla bu şirketlerin yönetim kurulu başkanlığını, kurucu belediyenin belediye başkanının yaptığı, denetim organlarında da 5216 sayılı kanun çerçevesinde belediye yöneticilerinin bulunduğu görülmektedir. Belediye şirketleri bu yapılarıyla Belediyeler tarafından açılmış birçok ihaleye ya tek başlarına girmekte veya sonuçta ihaleyi kazanmaktadırlar. Belediye şirketleri ile

²⁰⁶ Ortakların Denetimine Dair Tüzük, Resmi Gazete(07/08/1972,14269).

²⁰⁸ Enis Yeter, Yerel Yönetimlerin Ekonomik İşlevleri, Toplantıda yapılan konuşma, Türk Belediyecilik Derneği-Konrad Adenauer Vakfı, Ankara, s.61. Aktaran: Ahmet Karabilgin, "Yerel Yönetimlerin Ekonomik Girişimleri", **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt: 1, Sayı: 1, Ocak, s.23.

²⁰⁹"Kamu İhale Kanunu" (4734 S.K.), Resmi Gazete (22/01/2002, 26648).

belediyeler arasında ortaya çıkan tablo, bir taraftan denetim açığına işaret etmekte öte yandan belediyeler tarafından yapılan ihalelerde rekabet ilkesinin yeterince gözetilemediği tartışmasını gündeme getirmektedir. Bu nedenle, belediyelerin münferiden ya da müştereken çoğunluk hissesine sahip oldukları şirketlerin Sayıştay denetimine açılmasını sağlayacak mevzuat değişikliğine gidilmesi, ayrıca belediye şirketleri ile belediyeler arasındaki ilişkilerin yeniden gözden geçirilmesi uygun olacaktır.

3.2.1. Merkezi İdarenin Vesayet Denetimi

Merkezi idarenin, mahalli idareler üzerinde Anayasa'nın 127 nci maddesinden kaynaklanan bir vesayet yetkisine sahip olduğu açıktır. Ancak bu vesayet yetkisi belediyeleri zaman zaman harcamalar gerçekleştirilirken sıkıntıya soktuğundan belediyeler söz konusu idari vesayetten uzaklaşmaya çalışmaktadırlar. Belediyeler söz konusu uzaklaşma işleminin hizmetin ifası için gerekli olduğunu savunmaktadırlar. Bu itibarla da belediyeler, demokratik rejimin özüne aykırı buldukları vesayet yetkisinin, kendilerini iş yapamaz derecede tehdit ettiğini iddia etmekte, bu nedenle merkezi idarenin ve onun taşra ajanlarının sahip buldukları bozma, tasdik ve denetleme yetkilerinin dışına çıkmaya çalışmaktadırlar.²¹⁰ Bunu da bahse konu faaliyeti kamu hukuku alanından özel hukuk alanına aktarmada bulmakta ve böylece şirketleşmeye gitmektedirler. Zira, şirketlerin özellikle Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olması, gerek İçişleri Bakanlığı'nın bu şirketler üzerinde bir vesayet yetkisinin olmaması gerekse belediye meclislerinin sadece kuruluş ya da iştirak aşamasında şirketlerle ilgili söz sahibi olmaları belediyeleri bu yönde bir faaliyet alanına sokmuştur.

Belediyelerin kendilerinin dışındaki başka bir idari kuruluş tarafından, yasaların öngördüğü sınırlar içinde denetlenmesi vesayet denetiminin kapsamını oluşturmaktadır. Halbuki belediyelerin faaliyetlerini yürütürken yerel imkanlar ve ihtiyaçlar doğrultusunda kendi kararlarını özgürce vermeleri ve uygulamaları temel varlık nedenleridir. Belediyeler üzerindeki vesayet sadece Anayasa ve Belediye Kanunları ile

²¹⁰ A.k., s.38.

değil, diğerk kanunlarla da Düzenlenmiş bulunmaktadır. Anayasamız gereğince merkezi yönetime, belediyelerin her türlü eylem ve işlemlerini denetlemek ve gerekmesi halinde bozma yetkisi verilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 127. Maddesine göre

“Merkezî idare, mahallî idareler üzerinde, mahallî hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahallî ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idarî vesayet yetkisine sahiptir.”

Belediye şirketleri, 5393 sayılı Belediye Kanununun 70 nci maddesindeki **“Belediye kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usûllere göre şirket kurabilir.”** hükmü ile 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 26 ncı maddesindeki **“Büyükşehir belediyesi kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre sermaye şirketleri kurabilir.”** şeklindeki düzenlemelerle işletme/şirket kurarak merkezi idarenin vesayet denetimi dışına çıkmaya çalışılmaktadır. Ancak 4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanunun 26 ncı maddesi gereğince Belediye şirketi kurulabilmesi için Bakanlar Kurulu Kararı alınması zorunluluğu getirilmiş olmasından dolayı bunu merkezin belediyeler üzerindeki vesayetinin devamı olarak görmek gerekir.

Belediye işletmelerinde ise bu durum değişmekte olup, işletme kuruluşu için BKK yerine Belediye Meclis Kararının yeterli olması doğal olarak merkezin belediyeler üzerindeki vesayetini de ortadan kaldırmaktadır.

Şirketlerde sermaye artışına karar verme yetkisi belediye meclisinde olup, sermaye artırımına katılmaya karar verilmesi halinde, bu gider belediye kaynaklarından karşılanır. Diğerk taraftan, yerel yönetim şirketleri, bir kamu tüzel kişisi veya kamu kurumu olmadığından, kanunen tutmaları gereken yasal defterleri ve muhasebe kayıtlarını Belediye Muhasebe Sistemine göre değil, Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre tutarlar.

3.2.1.1. İdarenin Vesayet Denetimi

5393 Sayılı Belediye Kanununun Meclisin görev ve yetkileri başlıklı 18'inci maddesi (s) fıkrası uyarınca, Belediye Meclisi Belediye Başkanıyla Belediye Encümeni arasındaki anlaşmazlıkları karara bağlar.²¹¹

5393 Sayılı Belediye Kanununun Meclis kararlarının kesinleşmesi başlıklı 23'üncü maddesi uyarınca, Belediye Başkanı, kesinleşen meclis kararları aleyhine 10 gün içinde idari yargıya başvurabilir.

5393 Sayılı Belediye Kanununun Denetim komisyonu başlıklı 25'inci maddesinde nüfusu 10.000'in üzerindeki Belediyelerde, Belediye Meclisinin her yıl Ocak ayında üyelerinden oluşturduğu komisyon tarafından, bir önceki yılın gelir, giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi yapılır.

5393 Sayılı Belediye Kanununun Meclisin bilgi edinme ve denetim yolları başlıklı 26'ncı maddesi uyarınca, Belediye Meclisleri tarafından yapılan denetimler: Belediye Meclisi tarafından, faaliyet raporunun değerlendirilmesi, Soru, Genel görüşme, Gensoru şeklinde kullanılır.

5393 Sayılı Belediye Kanununun Belediye başkanının görev ve yetkileri başlıklı 38'inci maddesi (k) fıkrası uyarınca, Belediye Başkanı, Belediye işletme/şirketlerini denetler.

5018, 5216 ve 5393 sayılı Kanunların bütçe hazırlığı ile ilgili amir hükümleri dikkate alınarak düzenlenen Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği doğrultusunda bütçe hazırlanır ve onaylanır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 22'nci maddesi gereği, üst yöneticinin (belediye başkanı) her yıl Haziran ayının sonuna kadar stratejik plan ve performans programlarına uygun olarak gider bütçelerini hazırlamak üzere birimlere çağrı yapması ile belediyelerde bütçe süreci başlar.

Birimler, Bütçe Fişi²¹² kullanarak gerekçeli bütçe yılı gider tekliflerini ve izleyen iki yılın gider tahminlerini hazırlarlar. Yönetmelik eki ödenek cetveli²¹³ ve

²¹¹Erol Kaya, "Türkiye'de Yeni Bir Dönem Yerel Yönetimler Reformu",<http://www.pendik.bel.tr/bpi.asp?caid=2464,05/04/2010>.

ayrıntılı harcama programı²¹⁴ cetvelleri de hazırlanarak Temmuz ayının sonuna kadar mali hizmetler birimine ulaştırırlar.

Bütçe teklifleri ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde hazırlanır.²¹⁵ Mali hizmetler birimi diğer birimlerden gelen gider tekliflerini birleştirip, gelir bütçesini ve izleyen iki yılın gelir tahminlerini hazırlayarak bütçe ilke ve hedefleri doğrultusunda kurumun bütçe tasarısını oluşturur. Birimlerden gelen ayrıntılı harcama programları ve finansman programı hazırlanarak bütçe tasarısına eklenir. Üst yönetici tarafından gerekli inceleme ve düzeltme yapıldıktan sonra bütçe tasarısı belediye ve bağlı idarelerinde Ağustos ayının sonuna kadar belediye encümenine sunulur.²¹⁶

Encümenine sunulan bütçe tasarısı ve izleyen iki yıla ait gelir gider tahminleri Eylül ayının ilk haftası içerisinde elektronik ortamda 5018 Sayılı Kanun uyarınca merkezi yönetim bütçe tasarısına eklenmek üzere İçişleri Bakanlığına gönderilir.²¹⁷

Encümenine havale edilen bütçe tasarısı incelenip encümen görüşü ile birlikte en geç Eylül ayının son haftasında üst yöneticiye verilir. Üst yöneticiye sunulan bütçe tasarısı belediyelerin Ekim ayı toplantısında görüşülmek üzere belediye meclisine sunulur.²¹⁸

Meclis Ekim ayı toplantısının ilk oturumunda bütçe tasarısını incelemek üzere plan ve bütçe komisyonuna havale eder. Plan ve bütçe komisyonu Büyükşehir belediyelerinde en az beş, en fazla dokuz, diğer belediyelerde en az üç en fazla beş kişiden oluşmak üzere her siyasi parti gurubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşturulur.²¹⁹

Nüfusu 10.000.'in altında olan belediyelerde plan ve bütçe komisyonu oluşturulması zorunlu değildir.

²¹² Mahalli İdareler Bütçe Muhasebe Yönetmeliği, Ör.3/A, Resmi Gazete (10/03/2006, 26104).

²¹³ A.k. Ör.9

²¹⁴ A.k.Ör.27

²¹⁵ A.k.,md.23.

²¹⁶ Mahalli İdareler Bütçe Muhasebe Yönetmeliği, Md.24, Resmi Gazete (10/03/2006, 26104).

²¹⁷ A.k., md.25.

²¹⁸ A.k., md.27.

²¹⁹ A.k., md.28.

Meclisin bütçe görüşmelerine rastlayan toplantı süresi plan ve bütçe komisyonu toplantı süresi de dahil olmak üzere en çok yirmi gündür. Meclis bu süre içerisinde bütçeyi görüşüp karara bağlar. Bu görüşmeler sonucunda meclis bütçeyi bütünü ile reddedemez ancak aynen veya değiştirerek kabul eder. Kabul edilen bütçe mali yıl başından itibaren yürürlüğe girer²²⁰

Bütçe en az iki nüsha olarak düzenlendikten sonra bütçe kararnamesi ve eki cetvellerinin meclis tutanaklarına uygun olduğunu belirten bir kayıtla meclis başkanı ve katip üyeleri tarafından imza edilerek üst yöneticiye sunulur. Bütçe kurumun diğer meclis kararları gibi kesinleşir ve yürürlüğe girer.²²¹

Belediye Bağlı idare ve Birlik bütçelerine ilişkin olarak, Mahalli İdareler Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinde düzenlenmeyen hususlarda kendi özel mevzuat hükümleri uygulanır.

3.2.1.2. Parlamentonun Vesayet Denetimi

Parlamentonun vesayet denetimiyle, Bakanlar Kurulu ve münferit bakanlar aracılığı ile esas itibariyle merkezi idare denetlenmektedir. Ancak idarenin bütünlüğü ilkesi uyarınca öteki kamu tüzelkişileri de vesayet bağı ile merkezi idare makamlarına bağlanmış bulduklarından, bu denetim ile belediyelerin ve öteki yerinden yönetim kuruluşlarının da vesayet bağı ile bağlı buldukları merkezi idare makamının başındaki bakan ya da Başbakan aracılığı ile denetlenmeleri mümkün olabilmektedir. Meclis denetim yollarının belli başlıları; soru, gensoru, meclis araştırması ve meclis soruşturması olup, bu denetim yolları sadece milletvekillerinin başvurusu ile işlemektedir.

Meclis denetimi, sadece milletvekillerinin istemi ve başvurusu üzerine yukarıda belirtilen denetim yolları ile yapılan bir denetim olmayıp, aynı zamanda vatandaşların başvurusu üzerine de harekete geçmektedir. Gerçekten, Anayasa'nın Dilekçe Hakkını düzenleyen 74'üncü maddesi ile bu hakkın kullanımına ilişkin usul ve

²²⁰ A.k., md.29.

²²¹ Mahalli İdareler Bütçe Muhasebe Yönetmeliği, Md.32, Resmi Gazete (10/03/2006, 26104).

esasları koyan Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanuna göre,²²² vatandaşlar kendileri ve kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine de yazı ile başvurma hakkına sahiptirler. Demek ki, vatandaşlar İdare ile ilgili dilek ve şikâyetlerini de yazılı olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bildirebilecek ve böylece İdare üzerinde meclis denetimini başlatabileceklerdir.

Meclise gelen dilekçeler önce Dilekçe Komisyonu Başkanlık Divanında ön incelemeye tabi tutulmaktadır. Ön incelemede, şu iki nokta incelenmekte ve karara bağlanmaktadır. Dilekçenin konusu, yargı yerlerinden birinin kararına bağlı bulunan veya bunlar tarafından incelenmekte olan ya da bunlar tarafından karara bağlanmış olan bir hususa ilişkin ise dilekçenin görüşülemeyeceği karara bağlanmaktadır. Dilekçenin konusu son kararı almaya yetkili bulunan idari merci tarafından henüz kesin karara bağlanmamış ise, dilekçe üzerinde bir işlem yapılamayacağına karar verilmekte ve ilgiliye yetkili mercie başvurusu bildirilmektedir. Ön inceleme sonunda alınan kararlara karşı milletvekillerinin Dilekçe Komisyonuna itiraz etme olanağı bulunmaktadır. İtiraz olunmaması halinde, ön inceleme sonunda alınan karar kesinleşmektedir. Ön incelemeden geçen kararlar, Dilekçe Komisyonunda esas bakımından incelenmektedir. Bu inceleme sırasında, gerekli görüldüğü takdirde, ilgili mercilerden de bilgi istenebilmektedir. Esas hakkındaki kararın bir örneği hem dilekçe sahibine ve hem de ilgili bakanlığa bildirilmektedir.

Dilekçe Komisyonunun dilekçenin esası hakkında almış olduğu kararlara karşı da milletvekillerinin 30 gün içinde itiraz etme olanağı bulunmaktadır. İtiraz olunan kararlar Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde karara bağlanmaktadır. Belirtmek gerekir ki, kuvvetler ayrımı İlkesi uyarınca, gerek Dilekçe Komisyonunun ve gerek Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin idari konulara ilişkin dilekçeler üzerine almış oldukları kararlar İdareyi bağlamaz. 3071 sayılı Kanunda da, dilekçeler üzerine alınan kararların İdareyi bağlayacağı belirtilmemiştir. Bu nedenle, İdare alınan kararın isabetli olmadığı kanısında ise, bu kararı uygulamama yetkisine sahiptir. Ancak bu durumda, Türkiye Büyük Millet Meclisi denetim mekanizmalarını harekete geçirebilir. Parlamentonun vesayet denetim yolları belediye işletme/şirketleri içinde geçerlidir.

²²² Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun (3071 S.K.) md. , Resmi Gazete (01.11. 1984, 26104).

3.2.2. Merkezi İdarenin Belediye İşletme ve Şirketleri Üzerindeki Kurumsal Denetimi

Merkezi idarenin belediye işletme ve şirketleri üzerindeki kurumsal denetimi; Devlet Denetleme Kurulu'nun, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun, Kamu İhale Kurumu'nun, Etik Kurulu'nun, Özelleştirme İdaresi'nin, İçişleri Bakanlığı'nın, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın, Vali ve Kaymakamların, Yargının, Büyükşehir İlk Kademe ve İlçe Belediyelerinin Büyükşehir belediyesi tarafından yapılan denetimi olarak sayılabilir.

3.2.2.1. Devlet Denetleme Kurulu (DDK) Denetimi

2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanunun 2'inci maddesi (a) fıkrası ile, tüm kamu kuruluş ve kurumlarında her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeler yapma yetkisi vermiştir.²²³

3.2.2.2. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulumu (YDK) Denetimi

3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunun 20'inci maddesi,²²⁴ Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığına, tüm kamu kurum ve kuruluşlarıyla, Kamu İktisadi Teşebbüslerinde teftiş ve denetim görevi vermiştir.

3.2.2.3. İçişleri Bakanlığı'nın Denetimi

5393 Sayılı Belediye Kanununun 30, 44, 45, 46, 47, 55 ve 57 inci maddeleri ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 12 ve 18 'nci maddeleri uyarınca Belediye Meclislerinin feshedilmesi,

Belediye Başkanlığının, sona ermesi,²²⁵

herhangi bir nedenle boşalan belediye başkanları yerine belediye başkanı görevlendirilmesi,²²⁶

²²³ Devlet Denetleme Kurulu Kanunu(2443 S.K.) md.2, Resmi Gazete(3/4/1981, 17299)

²²⁴ Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Kanunu (3056 S.K.), md.20, Resmi Gazete(19/10/1984, 18550).

²²⁵ Belediye Kanunu(5393 S.K.), md.44,45, Resmi Gazete (13/07/2005,25874).

haklarında soruşturma veya kovuşturma açılan Belediye Başkanı, Belediye Meclisi ve Belediye Encümen üyeleri kesin hükme kadar görevden uzaklaştırılmaları,²²⁷

Belediyelerin mali hizmetler dışında kalan diğer idari işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından denetlenmesi,²²⁸

Belediye hizmetlerinin ciddi bir biçimde aksatıldığı ve bu durumun halkın sağlık, huzur ve esenliğini hayati derecede olumsuz etkilediğinin belirlenmesi halinde alınacak tedbirler düzenlenmiştir.²²⁹

657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun 125'nci maddesi²³⁰ ve Disiplin Kurulları ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesi uyarınca²³¹, Büyükşehir Belediyelerinin dışında kalan Belediyelerde çalışan memurların, Devlet Memurluğundan çıkarılma cezası ile ilgili işleri İçişleri Bakanlığı Yüksek Disiplin Kurulunca görülür.

4483 Sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanunun 3'üncü maddesi h ve i fıkraları uyarınca,²³² Büyükşehir Belediye Başkanları, İl ve İlçe Belediye Başkanları, Büyükşehir İl ve İlçe Belediye Meclis üyelerinin, görevleri nedeniyle işledikleri suçlar ile ilgili olarak haklarında soruşturma açılabilmesi için İçişleri Bakanının, İlçelerdeki Belde Belediye Başkanları ve Belde Meclis üyeleri için ise İlin Valisinin soruşturma izni vermesi gerekmektedir.

5393 Sayılı Belediye Kanununun 15'inci maddesi 2'nci bendi uyarınca sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere, ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla arsa tahsis edebilir.²³³

²²⁶ A.k.,md.46.

²²⁷ A.k.,md.47.

²²⁸ A.k.,md.55.

²²⁹ Belediye Kanunu(5393 S.K.), md.57, Resmi Gazete (13/07/2005, 25874).

²³⁰ Devlet Memurları Kanunu (657 S.K.) md.125, Resmi Gazete (23/07/1965, 12056).

²³¹ Disiplin Kurulu ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik md.8, Resmi Gazete(24/10/1982,17848).

²³² Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun (4483 S.K.) md.3, Resmi Gazete (04/12/1999, 23896).

²³³ Belediye Kanunu(5393 S.K.), md.15, Resmi Gazete (13/07/2005, 25874).

5393 Sayılı Belediye Kanununun Norm kadro ve personel istihdamı başlıklı 49'uncu maddesi uyarınca²³⁴, İçişleri Bakanlığı, Belediyelerin norm kadro ilke ve standartlarını Devlet Personel Başkanlığı ile müştereken belirler.

5393 Sayılı Belediye Kanununun Borçlanma başlıklı 68'inci maddesinin e fıkrası uyarınca²³⁵, Belediyeler ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip olduğu şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçen iç borçlanmayı İçişleri Bakanlığının onayı ile yapabilirler.

3.2.2.4. Vali ve Kaymakamların Denetimi

2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu gereğince,²³⁶ Belediye Encümeni tarafından alınan kamu yararı kararı, ilçelerde kaymakamın, illerde valinin onayıyla tamamlanmaktadır.

4483 Sayılı Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun gereğince,²³⁷ soruşturma izni verme ve ön inceleme başlatma yetkisi İlçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında kaymakam, ilde ve merkezi ilçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında valiye aittir.

5393 Sayılı Belediye Kanunu gereğince,²³⁸ Belediye kurulmasında Vali kendiliğinden de buna gerek görebilir ve bildirim üzerine işlem başlatılabilir. Ayrıca Vali Belediye kurulması ile ilgili görüş bildirir ve bu görüş ile birlikte işlem dosyası İçişleri Bakanlığına gönderilir. Danıştay'ın görüşü alınarak müşterek kararname ile Belediye kurulur.

²³⁴ A.k.,md.49.

²³⁵ A.k.,md.68.

²³⁶ Kamulaştırma Kanunu(2942 S.K.) md.6, Resmi Gazete(08/11/1983, 18215).

²³⁷ Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun (4483 S.K.) md.3-5, Resmi Gazete (04/12/1999, 23896).

²³⁸ A.k.,md.4.

5393 Sayılı Belediye Kanunu gereğince,²³⁹ sınır uyuşmazlıklarını vali karara bağlar.

5393 sayılı Belediye Kanunu²⁴⁰ ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu gereğince,²⁴¹ Vali ve Kaymakamlar kendilerine gönderilen meclis kararlarından, hukuka aykırı gördükleri hakkında idari yargıya başvurabilirler.

5393 Sayılı Belediye Kanunu gereğince,²⁴² vali, belediye başkanınca meclise sunulan bir önceki yıla ait faaliyet raporundaki açıklamalar ile ilgili belediye meclisince alınacak yetersizlik kararı ve görüşmeleri kapsayan tutanak kendisine gönderildiğinde, bunu, gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştay'a gönderir. Danıştay uygun gördüğü takdirde, belediye başkanı, başkanlıktan düşer.

Aynı Kanununun 29'uncu²⁴³ ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanununun 12'inci maddeleri gereğince²⁴⁴, Belediye Meclisi Üyeliğine seçilme yeterliliğinin kaybedilmesi durumunda, Valiliğin bildirmesi üzerine Danıştay Kararı ile Belediye Meclis üyeliği düşer.

5393 Sayılı Belediye Kanununun 81'inci maddesi gereğince,²⁴⁵ cadde, sokak, meydan, park, tesis ve benzerlerine ad verilmesi ve beldeyi tanıtıcı amblem, flama ve benzerlerinin tespitine ilişkin kararlar mülki idare amirinin onayı ile yürürlüğe girer.

5442 Sayılı İl İdaresi Kanununun 9 uncu maddesi (d) fıkrası ve 31 maddesi (ç) fıkrası gereğince,²⁴⁶ İllerde Valilerin, İlçelerde Kaymakamların, Belediyeleri denetleme veya denetlettirme yetkileri bulunmaktadır

3.2.2.5. Etik Kurulu'nun Denetimi

5176 sayılı kanunla²⁴⁷ Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3'üncü ve 5'inci maddeleri ile

²³⁹ A.k.,md.7.

²⁴⁰ Belediye Kanunu(5393 S.K.), md.23, Resmi Gazete (13/07/2005,25874).

²⁴¹ Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), md.14, Resmi Gazete(23/07/2004, 25531).

²⁴² A.k., md.26.

²⁴³ Belediye Kanunu(5393 S.K.), md.29, Resmi Gazete (13/07/2005,25874).

²⁴⁴ Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), md.12, Resmi Gazete(23/07/2004, 25531).

²⁴⁵ Belediye Kanunu(5393 S.K.), md.81, Resmi Gazete (13/07/2005,25874).

²⁴⁶ İl İdaresi Kanunu (5442 S.K.), md.9-31, Resmi Gazete (18/06/1949,7236).

Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin²⁴⁸ 28'inci maddesi, gereğince belediye görevlileri hakkında yapılan başvuruları, etik kuralların ihlal edilip edilmediğini araştırma yetkisini vermiştir.

3.2.2.6. Özelleştirme İdaresi'nin Denetimi

3194 Sayılı İmar Kanununun İmar planlarında Bakanlığın yetkisi başlıklı 9'uncu maddesi 2'nci fıkrası uyarınca²⁴⁹ Belediye hudutları ve mücavir alanları içerisinde bulunan ve özelleştirme programına alınmış kuruluşlara ait arsa ve arazilerin imar planlarını ve buna uygun imar durumlarını hazırlamaya ve onaylayarak yürürlüğe koymaya yetkilidir.

3.2.2.7. Maliye Bakanlığı'nın Denetimi

178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 37/4'üncü maddesi uyarınca,²⁵⁰ Maliye Bakanı, Belediyeler ve Belediyelere bağlı kuruluşlardan her türlü mali işlemleri ile ilgili bilgi, belge isteme ve hesap durumları ile borçlanma ve ödeme imkanları üzerinde inceleme yaptırmaya, bütçe ödenekleri ile diğer imkanları en etkin şekilde kullanmak üzere gerekli önlemleri almaya, bu maksatla gereğinde ilgili kurum ve kuruluşlardan alınan önlemlerin uygulanmasını istemeye yetkilidir.

Vergi usul kanunun (VUK) 134'üncü maddesindeki “**ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak**” düzenlemesiyle Maliye Bakanlığı inceleme elamanları Belediye işletmeleri ve şirketleri üzerinde vergi incelemesinde bulunmaktadır. Sözü edilen kanun hükümlerinin, gümrük ve tekell idareleri tarafından alınan harçlar olmak üzere “**genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ve bunlara bağlı olan diğer vergi, resim ve harçları**”²⁵¹ kapsadığı düşünülecek olursa kanun kapsamındaki

²⁴⁷ Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kanunu (5176 S.K.) md. Resmi Gazete (8/06/2004, 25486).

²⁴⁸“Kamu Görevlileri Etik Davranış İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” md. 28, Resmi Gazete (13/04/2005, 25785).

²⁴⁹ “İmar Kanunu” (3194 S.K.), md.9, Resmi Gazete (09/05/1985, 18749).

²⁵⁰ “Kanun Hükmünde Kararname” (178 S.), Resmi Gazete (14/12/1983, 18251).

²⁵¹ Vergi Usul Kanunu (213 S.K.) md.135,Resmi Gazete(10/01/1961, 10705).

vergilerle ilgili diğer vergi kanunlarının içerikleri de göz önünde bulundurulduğunda, vergi incelemesinin ilgisi açıklanmış olur.²⁵² Ayrıca vergi usul kanunu

“bu kanuna ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibra etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir.”

düzenlemesiyle belediye işletme/işirketlerinin vergi yönünden tüm defter, kayıt ve işlemler yönünden incelemeye tabi oldukları açıktır.²⁵³

3.2.2.8. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın Denetimi

4857 Sayılı İş Kanununun 79 - 91 – 92 – 95 - 'inci maddeleri gereğince, bir işyerinin tesis ve tertiplerinde, çalışma yöntem ve Őekillerinde, iş yerlerini iş sağlığı ve güvenliği bakımından denetlemeye yetkili iki müfettiş, bir işçi ve bir işveren temsilcisi ile Bölge Müdüründen oluşan beş kişilik bir komisyon kararıyla tehlikenin niteliğine göre iş tamamen veya kısmen durdurmaya veya işyeri kapatmaya,²⁵⁴

Devlet, alışma hayatı ile ilgili mevzuatın uygulanmasını izler, denetler ve teftiş eder. Bu dev çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlı ihtiyaa yetecek sayı ve özellikte teftiş ve denetlemeye yetkili iş müfettişlerince yaptırma,²⁵⁵

İş müfettişleri, işyerlerini ve eklentilerini, işin yürütülmesi tarzını ve ilgili belgelerini, işçi alışma Şartlarını her zaman görmek, araştırmak ve incelemek ve bu kanunla suç sayılan eylemlerine rastladığı zaman bu halleri önlemek yetkisine sahiptir,²⁵⁶

²⁵² Makiye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, **Denetim İlke ve Esasları** , Cilt 1, s.69

²⁵³ **A.k.** md.137.

²⁵⁴ İş Kanunu (4857 S.K.), md.79, Resmi Gazete(10/06/2003, 25134)

²⁵⁵ **A.k.**, md.91.

²⁵⁶ **A.k.**, md.92.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca kurma izni ve işletme belgesi verilmemiş işyerlerine, belediyeler ve diğer ilgili makamlarca da kurma veya açma izni verilemeyeceği,²⁵⁷

Hususları düzenlenmiş bulunmaktadır.

3.2.2.9. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın Denetimi

3194 Sayılı İmar Kanununun 9'uncu maddesinin 1,3 ve 4 üncü fıkraları gereğince Bakanlık gerekli görülen hallerde: Kamu yapıları ile ilgili imar planı ve değişikliklerinin, umumi hayata müessir afetler dolayısıyla veya toplu konut uygulaması veya gecekonduların uygulanması amacıyla imar ve yerleşme planlarının tamamını veya bir kısmını yapmaya, yaptırmaya, değiştirmeye ve re'sen onaylamaya yetkilidir.²⁵⁸

Bir kamu hizmetinin görülmesi amacıyla, resmi bina ve tesislerle ilgili imar planlarında yer ayrılması veya değişiklik yapılması için Valilik kanalıyla ilgili belediyeye emir vermeye, gerektiğinde ilgili kısmını resen yapıp²⁵⁹ onaylamaya, birden çok Belediyeyi ilgilendiren imar planlarının hazırlanmasında, kabul ve onaylanması safhasında ortaya çıkabilecek ihtilafları halletmeye, gerektiğinde resen onaylamaya yetkilidir.²⁶⁰

3.2.3. Yargının Denetimi

Anayasanın 125. maddesi uyarınca, Belediyelerin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Belediyelerin iş ve işlemlerine karşı

- ❖ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu,
- ❖ 2575 Sayılı Danıştay Kanunu,
- ❖ 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun,

²⁵⁷ A.k., md.95.

²⁵⁸ İmar Kanunu(3194 S.K.) md.9, Resmi Gazete (9/5/1985, 18749).

²⁵⁹ İmar Kanunu(3194 S.K.) md.9, Resmi Gazete (9/5/1985, 18749).

²⁶⁰ A.k., md.9.

hükümlerine göre İşlemin Yürürlüğünün Durdurulması ve İptali, İptali ve Tam Yargı Davaları açılması halinde işlemler, yargı denetimine tabi tutulurlar.²⁶¹

3.2.4. Büyükşehir İlk Kademe ve İlçe Belediyelerinin Büyükşehir Tarafından Denetlenmesi

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 7'nci maddesi 1. fıkrası b bendi-11-14-25 'nci maddeleri uyarınca, Büyükşehir Belediyesi, İlçe ve İlk Kademe Belediyelerinin imar uygulamalarını denetlemeye,²⁶²

Büyükşehir Belediye Başkanının, İlçe ve İlk Kademe Belediye Meclislerinin bütçe ve imarla ilgili olanlar dışındaki kararlarını onaylama ve idari yargıya başvurma yetkisi,²⁶³

Büyükşehir Belediye Meclisinin, ilçe ve ilk kademe belediyelerinin bütçelerini kabul ederken değişiklik yapma yetkisi,²⁶⁴

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun ilçe ve alt kademe belediyelerinin yaptıkları nazım imar planlarına uygun hazırlayacakları uygulama imar planlarını, onaylamaya ve uygulanmasını denetlemeye yetkilidir.²⁶⁵

5393 Sayılı Belediye Kanununun Sınır uyuşmazlıklarının çözümü başlıklı 7'nci maddesinde²⁶⁶, Büyükşehir Belediye sınırları içinde kalan ilçe ve ilk kademe belediyelerinin sınır değişikliklerinde Büyükşehir belediye meclisinin görüşü alınır hükmü yer almaktadır.

5393 Sayılı Belediye Kanununun Birleşme ve katılma başlıklı 8'nci maddesinde²⁶⁷, Büyükşehirlerde birleşme ve katılma işlemleri, katılacak ilçe ve ilk kademe belediye meclisinin görüşü üzerine, Büyükşehir belediye meclisinde karara bağlanır hükmü yer almaktadır.

²⁶¹ <http://pendik.bel.tr/bpi.asp?caid=298&cid=2464,05/04/2010>.

²⁶² Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), md.7, Resmi Gazete(23/07/2004, 25531).

²⁶³ Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), md.7, Resmi Gazete(23/07/2004, 25531).

²⁶⁴ A.k., md.14.

²⁶⁵ A.k., md.25

²⁶⁶ A.k., md.7.

²⁶⁷ A.k., md.8.

3.3. Sayıştay Denetimi

Dış denetim harcama sonrasında kurumun dışında genelde parlamento adına hareket eden bağımsız bir denetim kuruluşunca (Yüksek Denetim Organı-SAI-Sayıştay) yapılan denetimi ifade etmektedir. Ülkemizdeki dış denetim kurumu Anayasa'nın 160'ıncı maddesi ve 5018 sayılı Kanunun 68'inci maddesi uyarınca Sayıştay'dır. Dış denetim kapsamında; mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu, gelir ve giderler ile mallara ilişkin hesapların mevzuata uygunluğu, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ve performansın değerlendirilmesi yer almaktadır.

Sayıştay'a verilen görev, devletin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin yasal mevzuata uygunluğuna karar vermektir. Halen yürürlükte bulunan 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun Geçici 8'inci maddesinde²⁶⁸, belediyelerin mali işlemlerinin denetlenmesine dair Kanun yürürlüğe girinceye kadar 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat kanunu ve bu kanuna ek kanunların belediyelere ait hükümlerinin yürürlükte kalacağı belirtilmiş; 2514 sayılı Kanunun 68'inci maddesinde ise,²⁶⁹ belediyelerin sayman hesaplarıyla kesin hesaplarının ikinci derecede Sayıştay'ın inceleme ve yargılamasına tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

832 sayılı Sayıştay Kanununun 104'üncü maddesi hükmü²⁷⁰ ile 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu yürürlükten kaldırılmış, ancak geçici 8 inci maddesinde, 2514 sayılı Kanun ve bu kanuna ek kanunların belediyelere ait hükümlerinin yürürlükte kalacağı belirtilmiştir.

Konuya ilişkin 3523 sayılı Genel Kurul Kararında,²⁷¹ belediye hesapları hakkında 2514 sayılı Kanun hükümlerinin tamamının değil münhasıran bu idarelerle ilgili hükümlerinin uygulanması ve bunun dışında kalan hususlarda 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 832 sayılı Kanuna aykırı olmayan hükümlerinin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

²⁶⁸ Sayıştay Kanunu (832 S.K.) Geçici md.8, Resmi Gazete(27/02/1967,12538).

²⁶⁹ Divan-ı Muhasebat Kanunu(2514 S.K.) md.68, Resmi Gazete (25/06/1934, 2735).

²⁷⁰ Sayıştay Kanunu (832 S.K.) md.104, Resmi Gazete(27/02/1967,12538).

²⁷¹ Sayıştay Genel Kurul Kararı, Resmi Gazete(08/07/1991,3523)

Sayıştay Kanununun 38'inci maddesinde,²⁷² Sayıştay'ın denetimine giren idare ve kurumların gelir gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin kayıt ve belgeleri ile birlikte inceleneceği ve hesapların yargılama yoluyla denetleyeceği hükme bağlanmıştır.

40'ıncı maddesinde,²⁷³ tahakkuk eden ve tahsil edilen bütün gelirlerin, gelir artıklarının ve emanetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgelerin, gelir hesabını; yapılan harcamaların ve bunlara ilişkin olarak alınan para ve sair kıymetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgelerin, gider hesabını; mevcut ve alınan, sarf olunan, satış, yok etme veya sair suretlerle elden çıkarılan her türlü malların ve eşyanın miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgelerin, mal hesabını oluşturacağı açıklanmış;

Aynı Kanunun 45'inci .maddesiyle;²⁷⁴

“Sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştay'ca kesin hükme bağlananları, Sorumlular ... ödemekle zorunludurlar.”

denilmek suretiyle, bu konuda yargısal kararlar verilebileceği açıklanmış;

46'ıncı maddesinde;²⁷⁵

“gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği, giderlerin; Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı, ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığı, İdare hesabına giren bütün işlemlerin para ve sair

²⁷² Sayıştay Kanunu (832 S.K.) md.38, Resmi Gazete(27/02/1967,12538).

²⁷³ A.k.md.40

²⁷⁴ Sayıştay Kanunu (832 S.K.) md.45, Resmi Gazete(27/02/1967,12538).

²⁷⁵ A.k.md.45

kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığı, taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanması, kullanım ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı ve bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı”

hususlarının araştırılacağı belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanunun 68’inci maddesinde düzenlenen dış denetim,²⁷⁶ kamu idarelerinin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğunu da kapsamaktadır. Bundan dolayı İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığının “**Tahsilat İşlemlerinin Denetimi**” konulu genelgesi uyarınca,²⁷⁷ özel idare, belediye ve bunlara bağlı işletme ve birlikler tarafından icra edilen tahsilat işlemlerinin valilikler ve kaymakamlıklarca teftiş ve denetlenmesi işlemlerinin dış denetim faaliyeti olarak nitelendirmesi gerekmektedir.

Sayıştay Genel Kurulu’nun Kararında,²⁷⁸ belediye hesaplarında da gelir denetimi yapılırken Sayıştay’ın denetimine giren diğer idare ve kurum hesaplarında olduğu gibi 832 sayılı Kanunun gelir denetimine ilişkin hükümlerinin uygulanmasına tabii bulunduğu, esasen bu hususun 8.7.1971 tarih ve 3523 sayılı Sayıştay Genel Kurulu Kararı ile de açıklığa kavuşturulmuş olduğuna, 832 sayılı Kanunun gelir denetimine ilişkin hükümlerinde tarhtan bahsedilmemesinin tarhiyatın dayanağı olan belgelerin incelenmesine engel teşkil etmeyeceğine, anılan Kanunun 29 uncu maddesi uyarınca denetim esnasında gerekli görüldüğü takdirde, her türlü bilgi ve belgenin istenilebileceğine, Aynı Kanunun 81 inci maddesinin ilk fıkrasında belirtildiği üzere, hesap ve işlemlerinin yargılanması sonucunda mutlaka beraat veya tazmin kararı verilmesi gerekmeyip, icap ettiğinde durumun ilgili mercilere duyurulmasının da mümkün olduğuna, etkin bir vergi denetimi için mutlaka kazai bir karar verilmesinin şart olmadığına, karar verilmiştir.

²⁷⁶ A.k.md.68.

²⁷⁷ İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığının Genelgesi, (14.04.1993 , 242-1-21/857-6)

²⁷⁸ Sayıştay Genel Kurul Kararı (27.04.1992, 4725/1).

Belediye Bütçesi dışında yer alan işletmeler, mali kaynak açısından belediye bütçesi ile doğrudan ilişkili olduğu halde, belediye sorumlu saymanının yönetim dönemi hesabı içinde bunların hesapları yer almamaktadır. Bu kuruluşların bütçe ve kesin hesapları, belediye bütçe ve kesin hesaplarının tabi olduğu usule tabi olduğundan, Sayıştay denetimine tabidirler.

Sayıştay Genel Kurulunun, 04.11.1991 gün ve 4708/1 no.lu kararında da özetle,

“Tanzim satış mağazaları kurmak maksadıyla belediyeler tarafından tesis edilen fonlara ait hesapların, 832 sayılı Kanununun Geçici 8.maddesi ile atıfta bulunan 2514 sayılı Kanununun 68.maddesi kapsamında mütalaa edilmesi ve bu maddede belediye hesapları için öngörülen usul çerçevesinde, Sayıştay denetimine tabi olması gerektiğine”

karar verilmiştir.

Özel Kanunlarla kurulan işletmeler, (Bağlı Kuruluşlar) katma bütçeli kuruluşlar arasında sayılmakla birlikte bunlar kamu tüzel kişiliğine sahiptirler. Bu kuruluşlar Türk Ticaret Kanunu'nun 18/1'inci maddesine göre,²⁷⁹ tacir sayıldığından Ticaret Sicili Nizamnamesinin 13/2'inci maddesine göre²⁸⁰ ticaret siciline kaydolmak zorundadırlar.

2560 sayılı kanunla kurulan²⁸¹ İSKİ ve bu kanuna eklenen 05.06.1986 tarih ve 3305 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi ile gelen Ek 4 üncü madde hükmü gereğince diğer Büyükşehir Belediyeleri de bu çerçevede su ve kanalizasyon hizmetleri ve görececek işletmeler kurmuşlardır. Bunlar dışında; 3645 sayılı kanunla kurulan²⁸² İETT; 4325 sayılı kanunla kurulan EGO; gibi belediyelere bağlı işletmelerin denetimleri kendi

²⁷⁹ Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), md.18, Resmi Gazete (09/07/1956, 9353).

²⁸⁰ Ticaret Sicil Nizamnamesi md.13, Resmi Gazete (8.2.1957, 9530).

²⁸¹ İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun(2560 S.K.), Resmi Gazete823/11/1981,17523).

²⁸² İstanbul Elektrik,Tramvay Ve Tünel İdareleri Teşkilat Ve Tesisatının İstanbul Belediyesine Devrine Dair Kanun 83645 S.K.), Resmi Gazete (22/06/1939,4239).

özel kanunlardaki usul ve esaslara göre yapılmaktayken, 5018 sayılı Kanundan sonra Sayıştay denetimine tabi olmuşlardır.

5018 sayılı Kanunla Sayıştay'a bazı yeni görevler verilmiştir. Sayıştay'ın harcama sonrası denetimini uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayırmak mümkündür. Uygunluk denetimi, kamu kaynaklarının usulüne uygun olarak toplanıp yine usulüne uygun olarak harcanıp harcanmadığının ortaya konmasıdır. Performans denetimi ise kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkesine göre kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesidir.²⁸³

5018 Sayılı Kanun Sayıştay'ın performans denetimi yapmasına olanak vermektedir. Sayıştay, 1990'lı yılların başından beri performans denetimi çalışmalarını yürütmektedir. Gerek 5018 sayılı Kanunun²⁸⁴ daha sonra çıkması ve bu Kanunla performans kriterleri belirlenmesini Maliye Bakanlığına bırakılmasıyla Sayıştay'ın performans denetim ve raporları, değerlendirme raporları mahiyetini aşamamıştır. Performans denetimi yapılabilmesi için kuruluşların stratejik planlarının, hedeflerinin, bu hedeflere ulaşıp ulaşılamayacağına test edilmesini sağlayan performans göstergelerinin olması, kurumun idari yapılanmasının yetki ve sorumlulukların buna göre tanımlanması gerekmektedir. Bu türden ölçüt ve yapılanmalar olmadığı halde Sayıştay'ın performans denetimi konusunda pek çok deneyimi vardır. Mevcut uygulamaların içinde mevzuat ve uygulama birikimi bir hayli fazladır.

Bununla birlikte, TBMM gündeminde bulunan Sayıştay Kanunu Teklifinin “denetim alanı” başlıklı 4. maddesinin (a) bendinde,²⁸⁵ “Sayıştay'ın genel bütçeli idareleri, özel bütçeli idareleri, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahalli idareleri, özel kanunlarla anonim ortaklık şeklinde kurulmuş olanlar da dahil olmak üzere diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç) denetleyeceği” belirtilmiş; aynı maddenin (b) bendinde ise “(a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, vakıf,

²⁸³ Tolga Demirbaş, “Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması”, T.C.Sayıştay Başkanlığı Arş.,Çev.,İnc.,Diz.,Yayın No:17 Nisan, 2001, s.10.

²⁸⁴ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018 S.K.), Resmi Gazete(24/12/2003,25326).

²⁸⁵ Sayıştay Kanunu Teklifi, md.4, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010

işletme ve *şirketleri* (kamu payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönüyle) denetleyeceği” vurgulanmıştır. Bu halde, Sayıştay Kanunu Teklifinin kanunlaşması durumunda, belediye şirketleri Sayıştay denetimine tabi hale gelecektir.

Sayıştay denetimi, Sayıştay kanun tasarısının denetimin amacı başlıklı 34’üncü maddesinde;²⁸⁶ Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi şeklinde düzenlenmiştir.

Sayıştay Kanun tasarısının denetimin genel esasları başlıklı 35’inci maddesinde,²⁸⁷ 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.

Denetim kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Denetimler; güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.

Tasarının, Sayıştay denetimi başlıklı 36’ıncı maddesinde,²⁸⁸ Sayıştay denetimi düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak düzenlenmiştir.

Düzenlilik denetimi; Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,²⁸⁹

²⁸⁶ **Sayıştay Kanunu Teklifi**, md.34, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010

²⁸⁷ **Sayıştay Kanunu Teklifi**, md.35, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010

²⁸⁸ **Sayıştay Kanunu Teklifi**, md.36, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010

Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,

Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim genel değerlendirme raporu başlıklı 38'inci maddenin 5'inci fıkrasında,²⁹⁰

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

şeklindeki düzenlemeden belediye işletme ve belediye şirketlerinin denetiminin ilgili belediye denetimiyle birlikte yapılacağı, anlaşılmaktadır.

Sayıştay kanun tasarısının Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu başlıklı 39'uncu maddesine göre,²⁹¹ Sayıştay'ca denetlenen belediye işletme ve şirketlerinin denetimi sonucu oluşturulan raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu ile birlikte değerlendirilecektir.

²⁸⁹ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı SGB, Ankara 2007. s.45

²⁹⁰ **Sayıştay Kanunu Teklifi**, md.38/5, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010.

²⁹¹ **Sayıştay Kanunu Teklifi**, md.39, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010.

Denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilir. Mahallî idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir.

Kısaca Sayıştay, Kanunlarla kendisine verilen yetkiyle belediye ve belediye işletme/şirketlerinin Sayıştay Kanun Teklifinin tanımlar başlıklı 2'nci maddesi,²⁹² a fıkrasında düzenlilik ve performans denetimi olarak tanımlanan Sayıştay denetimini gerçekleştirecektir. Maddenin b fıkrasında Düzenlilik denetimi; Mali denetim ve Uygunluk denetimi olarak belirtilmiştir. Maddenin c fıkrasında ise Mali denetim: Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim, maddenin ç fıkrasında, Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim, d fıkrasında, Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesine ilişkin denetim olarak tanımlanmıştır.

3.3.1.Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Sayıştay Kanun tasarısının, denetim alanı başlıklı 4 üncü maddesinin a ve b bendinde; mahalli idarelerin özel kanunlarla anonim ortaklık şeklinde kurulmuş olanlar da dahil olmak üzere, bu idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik,

²⁹² Sayıştay Kanunu Teklifi, md.2, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010.

işletme ve şirketleri (kamu payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönüyle) Sayıştay denetimine tabi tutulmuş bulunmaktadır.²⁹³

Sayıştay denetimi kamu idarelerinin denetimini kapsamaktadır. Kamu idaresi Sayıştay Kanun Tasarısının 2 nci maddesi 1 fıkrasında:²⁹⁴ “*Kamu idaresi: Kamu veya özel hukuk hükümlerine tabi olup olmadığına bakılmaksızın Sayıştay denetimine tabi tüm idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme, bağlı ortaklık ve şirketleri,*” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan hareketle ilk önce 5018 sayılı Kanuna göre kamu idareleri tanımı içine Genel yönetim kapsamındaki idareler girmektedir. Sayıştay Kanun Tasarısının 2’nci madde i fıkrasında,

“*Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri: 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini,*” şeklinde aynı maddenin j fıkrası ise,”*Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tanımlanan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini,*”

şeklinde düzenlenmiştir.

Tasarının Denetim alanı başlıklı 4’üncü maddesi 1’inci fıkrası;

“*Sayıştay; a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahalli idareleri, özel kanunlarla anonim ortaklık şeklinde kurulmuş olanlar da dahil olmak üzere diğer kamu idarelerini,*

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

²⁹³ Sayıştay Kanunu Teklifi, md.4 www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010.

²⁹⁴ Sayıştay Kanunu Teklifi, md 2, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010.

şirketleri (kamu payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönüyle),

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.”

şeklinde düzenlemiştir.

Sayıştay'ın yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini, 2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2'inci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesini, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getireceği belirtilmiştir.

3.3.2. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

Belediye şirket bilançonun tasdikine dair olan genel kurul kararının, aksine sarahat olmadıkça yönetim kurulu üyeleri ile müdürler ve denetçilerin ibrası anlamını taşıdığı Türk Ticaret Kanununun 380'inci maddesinde hükme bağlanmıştır.

Yönetim Kurulu; belediye şirketleri, diğer belediyeler ve mahalli idare birimlerinin iştirakleri ile birlikte kurulduğundan, Türk Ticaret Kanunu(TTK) 312'nci maddesi 2 inci fıkrası gereğince,²⁹⁵ kuruculardan hükmi şahsı temsilen genel olarak

²⁹⁵ Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), md.312, Resmi Gazete (09/07/1956, 9353).

yöneticilik vasfına haiz üst düzey kamu görevlileri bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev almaktadırlar.

TTK 317'nci maddesinde,²⁹⁶ anonim şirketlerin idare meclisi tarafından temsil olunacağı düzenlenmiş olup, TTK 320 nci maddesinde,²⁹⁷ ise idare meclisi azalarının, Borçlar Kanununun 528 inci maddesi 2 nci fıkrasında,²⁹⁸ ifade edildiği üzere vekil gibi sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca TTK 336 ıncı maddesinde,²⁹⁹ yönetim kurulu üyelerinin şirket namına yapmış oldukları mukavele ve muamelelerden dolayı şahsen mesul olmayacakları hüküm altına alınmış, 336 ncı maddede beş bent halinde belirtilen hususların meydana gelmesi halinde ise yönetim kurulu üyelerinin şirkete, münferit pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen mesul olacakları belirtilmiştir.

TTK 339 uncu maddesinde,³⁰⁰ şirketin hâlihazırdaki durumu hakkında her ne şekilde olursa olsun yanlış zehap uyandıracak desiseler kullanmak veya hakikate aykırı beyanda bulunmak suretiyle üçüncü şahısları aldatan yönetim kurulu üyesinin, sebebiyet verdiği zarardan şahsen mesul olacağı hüküm altına alınmıştır.

TTK 340 ıncı maddesinde ise,³⁰¹ Kanunun 336 ve 337 inci maddeleri hükümleri gereğince yönetim kurulu üyelerine yükletilen sorumluluk hakkında, kanunun 309. maddesi hükmünün tatbik olunacağı düzenlenmiştir.

TTK 341 inci maddesi ise,³⁰² dava açılmasını gerektirecek bir durumun ortaya çıkması halinde, yönetim kurulu üyeleri aleyhine dava açılmasına genel kurulun karar vereceğini, genel kurulun karar vermemesi halinde ise sermayenin en az onda birini temsil eden pay sahiplerinin de dava açabileceğini hükme bağlamıştır.

²⁹⁶ A.k.md.317.

²⁹⁷ A.k.md.320.

²⁹⁸ Borçlar Kanunu (818 S.K.), md.528, , Resmi Gazete (08/05/1926,366).

²⁹⁹ Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), md.336, Resmi Gazete (09/07/1956, 9353).

³⁰⁰ A.k.md.339.

³⁰¹ Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), md.340, Resmi Gazete (09/07/1956, 9353).

³⁰² A.k.md.341.

Ayrıca TTK 346 ncı maddesine göre,³⁰³ şirket müdürünün verdiği zarardan yönetim kurulu üyelerinin genel olarak sorumlu olmayacakları hüküm altına alınmış, ancak ehil olmayan müdürleri tayin etmeleri veya müdürlerin şirket için zararlı olan iş ve muamelelerine karşı müsamaha göstermeleri veya yönetim kurulunun yetkili olmadığı hususlarda müdürleri yetkili kılmak suretiyle müdürlerin şirkete vermiş oldukları zararlardan dolayı şirkete karşı sorumlu olacakları düzenlenmiştir.

Denetçiler; Şirketlerin denetim organlarında görev alanlar, şirketin idare işlerine ait olmak üzere TTK 354 üncü maddesine göre,³⁰⁴ öğrenecekleri noksanlık ve yolsuzlukları veyahut kanun yahut şirketin ana sözleşmesine aykırı hareketleri ihbar ile mükelleftirler.

Yine TTK 356 ncı maddesine göre,³⁰⁵ her pay sahibinin, şirketin yönetim kurulu üyeleri veya müdürleri aleyhinde denetçilere yapmış oldukları müracaatları tahkik etme mecburiyetleri bulunmaktadır.

TTK 359 uncu maddesinde ise denetçilerin,³⁰⁶ kanun veya ana sözleşme ile kendilerine yükletilen görevlerini hiç veya gereği gibi yapmamalarından doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen sorumlu olacakları ve haklarında kanunun 309 ve 341 inci maddelerin uygulanacağı düzenlenmiştir.

Ayrıca ortak sayısı yirmiye aşan limited şirketlerde denetçi bulunması ve bunlar hakkında da anonim şirketlerdeki denetçiler ilişkin hükümlerin uygulanacağı TTK 548'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Anonim şirketlerde TTK 343 üncü maddesine göre,³⁰⁷ müdürler, ana sözleşmede aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde yönetim kurulunca tayin olunur ve azlolunurlar. Kanunun 342 nci maddesine göre ise şirket muamelelerinin icra safhasına taalluk eden kısmı yönetim kurulu üyesi veya ortak olmayan bir müdüre tevdi edildiği takdirde müdür, kanun veya ana sözleşme yahut iş görme şartlarını tespit eden diğer hükümlerle yükletilen mükellefiyetleri, gereği gibi veya hiç yerine getirmemiş olması

³⁰³ A.k.md.346.

³⁰⁴ A.k.md.354.

³⁰⁵ A.k.md.356.

³⁰⁶ A.k.md.359.

³⁰⁷ Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), md.343, Resmi Gazete (09/07/1956, 9353).

halinde, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarına ait hükümler gereğince şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı mesul olacaklardır. Müdürlerin bu genel sorumluluğu, ana sözleşmeye aksine bir hüküm konması veya müdürün yönetim kurulunun emri ve nezareti altında bulunması halinde dahi ortadan kalkmaz.

Limited şirketlerde TTK 540 ıncı,³⁰⁸ maddesine göre ortaklar, hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve temsile mezun ve mecbur olmaları ana kuralının yanı sıra; TTK 541 inci maddesi gereğince şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla şirketin temsil ve idaresini ortak olmayan kişilere de bırakılabileceklerdir.

Limited şirketlerde müdürler, temsil yetkisi konusunda anonim şirketlerdeki yönetim kurulu ile ilgili 321 inci madde hükmüne tabi olup,³⁰⁹ görevlerinin ifası dolayısıyla işlemiş oldukları haksız fiillerden şirket mesul olacaktır.

Ayrıca TTK 539 uncu maddesi,³¹⁰ limited şirket genel kurulunun müdürleri ibra etme yetkisini düzenlemiştir.

Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin, kamu hisselerini temsilen bu şirketlerde görev yaptıkları esnada işlemiş oldukları suçların genel hükümlere mi, yoksa 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerine mi tabi olacağı konusunda ise;

Mahalli idarelerin kurdukları şirketlerde kamu hisselerini temsilen görev alan memurlar ve seçimle gelen belediye başkanı ve meclis üyeleri gibi diğer kamu görevlilerinin, kamu görevleri nedeniyle bu şirketlerin yönetim veya denetim kurullarında görev icra etmeleri nedeniyle mahalli idarelerin iştirak ettiği şirketlerde yaptıkları kamu görevi nedeniyle bu esnada işlemiş oldukları suçları, görevleri sebebiyle işlemiş olduklarından, bunlar hakkında genel hükümlere göre değil, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerine tabi olarak soruşturma yapılmasının uygun olacağı Danıştay kararları doğrultusunda ifade edilmektedir.

³⁰⁸ A.k.md.540.

³⁰⁹ A.k.md.321.

³¹⁰ A.k.md.539.

Türk Ticaret Kanuna göre özel hükmü şahsiyeti kabul edilen belediye işletme/şirketleri çalışanları, kamu personeli değildir. Dolayısıyla, bu personele 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu değil, 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.³¹¹ Ancak şirket çalışanları, Emekli Sandığına üye olabilecekler arasında sayılmıştır.³¹²

Şirketlerin çoğunda çalışanların ücretleri kamudaki ücretlere benzer hizmet sözleşmesi ile belirlenmekte olup asgari ücret seviyesinde bile çalışanlar vardır. Sendikalı işçilerin çoğunlukta olduğu şirketlerde ise toplu iş sözleşmeleri ile daha iyi maddi koşullar sağlanabilmektedir.³¹³

5434 sayılı Emekli Sandığı Kanununun 12'nci maddesinde, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasının belediyelere ait olduğu şirketlerde çalışanlar, Sandıktan yararlanacaklar arasında sayılmıştır.³¹⁴

Bunun yanında,155 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliğinde, bir belediyenin Türk Ticaret Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca sermayesine iştirak ettiği anonim şirketlerden birinde yönetim kurulu üyesi, bir diğerinde denetim kurulu üyesi olarak belediyeyi temsilen görevlendirilen ve bu görevlerinden ücret alan bir memura, iki görevden sadece biri için ödeme yapılabileceği belirtilmiştir.³¹⁵ Dolayısıyla, yerel yönetimlerin üst düzey yöneticilerinin, birden fazla şirkette görev almaları kısıtlamaya çalışılmıştır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 28'inci maddesinde,³¹⁶ Devlet memurları için “Ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı” düzenlenmiş; 125'inci maddesinde,³¹⁷ bu yasağa aykırı davranışta bulunanların disiplin cezası ile tecziyesi öngörülmüştür. Ancak aynı maddede (28. md) memurların görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen görev alabilmelerine imkan

³¹¹ H. Kavruk, “**Yerel Yönetim Şirketleri**”, 1. Uluslararası Yerel Yönetimler Üniversite ve Sanayi İşbirliği Sempozyumu,(ULYUSİS),23.10.2003 tarih, s. 172.

³¹² “Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu” (5434 S.K.) md.12, Resmi Gazete(17/06/1949, 7235).

³¹³ Ahmet Berk, “Yerel Hizmet Sunumu ve Belediye İktisadi Teşebbüsleri”, **Sayıştay Dergisi**, sayı 49, Nisan-Haziran 2003, s. 53.

³¹⁴ “Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu” (5434 S.K.) md.12, Resmi Gazete(17/06/1949, 7235).

³¹⁵ Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği(155 S.N.) , Resmi Gazete (26.08.2003, 25211)

³¹⁶ Devlet Memurları Kanunu (657 S.K.) md.28, Resmi Gazete (23/07/1965, 12056).

³¹⁷ **A.k.**, md.125.

sağlayacak düzenleme de yapılmıştır. Bu durumda, belediye personelinin, belediyece kurulan veya ortak olunan şirketlerin yönetimlerinde görev almaları, ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyet kapsamında değerlendirilmemektedir.

Belediyeler tarafından kurulan şirketlerde görev alan personelin soruşturmasının, ne şekilde yapılacağı, bir başka deyişle 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanununun 1 ve 2'nci maddelerinin, Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürüttükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa eden memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlar hakkında uygulanması hükmünü amir olduğundan bu bağlamda belediyelerin kurdukları şirketlerde kamu hisselerini temsilen görev alan memurlar ve seçikle gelen belediye başkanı ve meclis üyeleri gibi diğer kamu görevlileri, kamu görevleri nedeniyle bu şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev icra ettikleri belirtilerek memurlar ve diğer kamu görevlilerinin, belediyenin hissesinin bulunduğu şirketlerde yaptıkları kamu görevi nedeniyle bu esnada işlemiş oldukları suçların, genel hükümlere göre değil, 4483 sayılı Kanun hükümlerine tabi olarak soruşturulması uygun olacaktır.³¹⁸

Sayıştay Kanun Tasarısının sorumlular ve sorumluluk halleri başlıklı 7'nci maddesinde;³¹⁹ **“5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır.”** şeklinde ifadeyle sorumluluk halleri düzenlenmiştir.

Sayıştay Kanun Tasarısının 7 nci maddesi ikinci fıkrasında;

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye

³¹⁸ Murat Koca, “Mahalli İdare Şirketlerindeki Görevleri Sebebiyle Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Usulü”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, cilt 10, sayı 3, Mart 2005, s. 8.

³¹⁹ **Sayıştay Kanunu Teklifi**, md.7, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, 04.06.2010.

*Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir.
Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine
ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.”*

Maddenin 3'üncü fıkrasında, sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür şeklinde düzenlerler yer almaktadır.

Sorumluların, usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği hallerde kendiliğinden gelirleri tahakkuk ettiren, toplayan, harcayan ve bu işlemleri onaylayanlar, malları muhafaza eden ve idare edenlerle her türlü mali iş ve işlemleri yürütenlerin, işlemleri bir hesaba dahil edilmediği takdirde, sorumlunun bu kişiler hakkında da uygulanacağı maddenin 4 üncü fıkrasında düzenlenmiştir.

3.3.2.1. Mali Saydamlık

5018 Sayılı KMYK' nun getirdiği mali saydamlığın belediyeler ve belediye işletme/şirketlerinin bütçesi için sağlayabileceği faydalar; mali disiplini, etkinliği sağlamak, yolsuzluğu önlemek olarak sayılabilir.

Mali saydamlığın gereği olarak belediyeler, niyetlerini alenen beyan etmek ve yapılan uygulamanın sonucunda ortaya çıkan sonuçları şeffaf bir şekilde açıklamak durumundadırlar. Şeffaflığın olmaması sonucu belediyeler, harcamalarını abartarak ya da gizleyerek ve yahut yapılan borçlanmaları saklı tutarak kamuoyunun bilgilendirilmesini önlemekte, bu şekilde de kamuyu zarara uğratmaktadır.

Mali saydamlıkla kamusal etkinlik arasında sıkı bir ilişki vardır. Etkinliğin ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi şeffaf bir bilgi sistemini gerektirmektedir. Kamu hizmetlerinin maliyetinin takibi kolay olacağından, belediyelerin bu hizmetlerin sunumunda kaynak israfı yapıp yapmadığı da izlenebilecektir. Bunun sonucu olarak, vatandaş kamuyu denetleyebileceğinden kamunun kaynakları verimli ve etkin kullanması yönünde baskı oluşacaktır.

Mali saydamlık, verilere zamanında ve sağlıklı olarak ulaşılması, bu verilerin raporlanması, kayıtlarının tutulması açısından önemlidir.

Kamuda etkin bir hesap verme sistemi kurulamadığından, yolsuzluk ve rüşvet olaylarının önüne geçilememektir. Hesap verme sorumluluğu da mali saydamlığın var olmasına bağlı olduğundan, mali saydamlık rüşvet ve yolsuzluk olaylarının önüne geçilmesi bakımından kritik öneme sahiptir. Yolsuzluğun ve rüşvetin önlenmesi için asıl yapılması gereken toplumun her düzeyine saydamlığın kabul ettirilmesidir.

Parlamento ve hükümetin, ulusal ve uluslararası sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yaparak saydam bir kamu mali yönetim sisteminin kurulması ile rüşvet ve yolsuzlukların önüne geçmesi mümkün olabilir. Parlamento hükümetten taleplerini yerine getirmesini, kaynakları verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanmasını ister. Hükümetin sorumluluklarını yerine getirirken yapması gereken görevlerinden birisi de parlamentoya karşı hesap verme sorumluluğudur. Yüksek denetim kurumlarının, hükümetin performansını inceleme görevinde parlamentoya yardım etmesi gerekir. Yüksek denetim kurumları bu husustaki görevlerini denetimler aracılığı ile yerine getirirler.³²⁰

Yetki ve sorumluluklara ilişkin düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun'da nitelik ve nicelik olarak oldukça genişletilmiştir. 5018 sayılı Kanun'da sorumluluklar; Hesap verme sorumluluğu (md.8), Bakanların sorumluluğu (md.10), Üst yöneticilerin sorumluluğu (md.11), Harcama yetkisini devreden idari sorumluluğu (md.31/1), Harcama yetkililerinin sorumluluğu (md.31/2), Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu (md.33), Gelirlerin toplanması sorumluluğu (md.38), Şartlı bağış ve yardımların zamanında kullanılmaması veya amaç dışı kullanımından doğan sorumluluk (md.40/son), Üst yönetici ve harcama yetkililerinin faaliyet raporlarındaki idari sorumlulukları (md.41), Mal yönetiminde sorumluluk (md.48), Mali kontrol yetkilisinin sorumluluğu (md.58/6), Harcama yetkilisinin kişisel sorumluluğu (md.58/4), Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu (md.61), Kamu idarelerinin sorumluluğu (md.76), şeklinde sıralanmıştır.

3.3.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu

³²⁰İhsan Gören, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması; Denetim, Parlamento ve Sayıştay, TESEV, İstanbul, 2000.

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık birbirini tamamlayan iki kavram olmakla beraber, bu kavramlardan birisinin olmadığı bir sistemin işlemesi olanaksızdır. Bu nedenle mali yönetimde şeffaflığın sağlanabilmesi adına etkili ve iyi işleyen bir hesap verme sorumluluğunun bulunması gereklidir.

Mali saydamlığın uygulandığı bir sistemde, yapılan iş ve eylemlerin hesabını sormak da mümkün olur. Bu sistem bütçe birliğinin uygulanmasını da beraberinde getirmiştir. Bütçe birliği, belediye işletme/şirketleri bütçesinin belediye bütçesi için de yer alması, işletme/şirket denetimi kamu kaynağının etkin kullanımının yanında, işletme/şirketlere sermaye aktarımının uygunluğu, mali tabloların doğruluğu ve faaliyet alanları doğrultusunda çalışıp çalışmadıkları, hesap verme sorumluluğu, performans ölçümü, kavramları ile birlikte 5108 sayılı kanunda şekillenmiştir.

Hesap verme yükümlülüğü, demokratik ülkelerde bir dizi yetki devrinin sonucu olarak açıklanabilir. Bu yetki devri (asil-vekil) ilişkisini Şeref Sayın ve İzak Atiyas³²¹ şöyle açıklıyorlar:

“Devlet-vatandaş ilişkilerinde, iki ana yetki devrinden söz etmek mümkün. ... İlkinde vatandaşlar asil, siyasetçiler ise vekil durumundadır. Vatandaşlar siyasetçilere, belirli kurallar içinde ülkeyi vatandaşlar adına yönetmek üzere yetki verirler. Bu ilişkide siyasetçilerden (ve onların davranışlarını etkileyen siyasi kurumlardan) beklenen, toplumdaki farklı grup ve bireylerin tercihlerini bir biçimde bütünleştirerek vatandaşların beklentilerine uyan kamu politikaları üretmektir.”

Buna siyasi sorumluluk olarak adlandırabiliriz.

“Siyasetçilerin ürettiği politikaları hayata geçirmek ise büyük ölçüde kamu idaresinin yani bürokrasinin işidir. Dolayısı ile, politikaların hayata geçirilmesi, bu sefer siyasetçilerin asil, bürokrasinin ise vekil olduğu ikinci bir vekalet ilişkisini içerir.

³²¹ Şerif Sayın, İzak Atiyas, “Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk Ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru”, Tesev yayınları, 2000, s.6.

Burada bürokrasiden beklenen, üretilen politikaları en etkin biçimde hayata geçirmesidir.”

Bu tanımlamayı yönetsel sorumluluk şeklinde adlandırabiliriz

Hesap verme sorumluluğu; Açıklama yapma, cevap verebilme, sorumlu tutulma gibi kavramları içermektedir.³²² Belediye şirketleri, kamu kaynağı işletme/şirkete aktarıldıktan sonra hiçbir denetim ve sorumluluğu olmadan faaliyetini yürütmektedir. Hatta belediye başkanları tarafında atanan şirket yöneticilerinin ilke olarak, sorumluluk biçiminin kusursuz sorumluluk olduğu hakkında kanunlarda açık bir hüküm yoksa da sorumluluk kusur ilkesine dayanmaktadır. Borçlar Kanunu'ndaki bu genel kural, idare hukukunda yerini kusursuz sorumluluğa bırakmıştır. BİT'lerin hesaplarının denetimi Sayıştay Kanunu Tasarısında ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu'nun hükümleri gereğince Sayıştay yargılamasında geçerli olan kural, işletme/şirket yöneticilerinin bu anlamda sahip olacakları kusursuz sorumluluklarının tespiti noktasında önem arz edecektir. Sayıştay yargılamasında sorumluluğun kusur ilkesine veya nedensellik ilkesine göre saptanacağı hususunda herhangi bir hüküm bulunmamasıyla birlikte yerleşmiş teamüle göre kusursuz sorumluluk ilkesinden hareket edilmektedir.³²³

Hesap verme sorumluluğu;

“kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetleri”³²⁴

olarak ifade edilmiştir.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 45'inci maddesine göre,

³²² Webster's Encyclopedic Unabridged Dictionary of the English Language, New Revised Edition, 1996.

³²³ Atilla İnan, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı**, Ankara, 1992, s.73.

³²⁴ INTOSAI Denetim Standartlarında tanımlanmıştır.

“Sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştay’ca kesin hükme bağlananları, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde Hazineye ödemekle zorludurlar.”

Sayıştay bu gibi yargı işlerinde, bu maddeden de anlaşılacağı gibi Borçlar Kanunu’nun haksız fiil esaslarını değil; 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu’nun hükümlerini uygulamaktadır. Üst Yöneticiler, Harcama Yetkilileri, Gerçekleştirme Görevlileri ve Muhasebe Yetkilileri için öngörülen bu sorumluluk “kusursuz sorumluluk” tur. Ancak Borçlar Kanunu’nda ki kusursuz sorumluluk halinden farklı şekilde düzenlenmiştir.

Borçlar Kanunu’nun 41 inci maddesi,³²⁵ kasıt, ihmal ve teseyyüp ile haksız bir şekilde başkalarına zarar verenleri bu zararları gidermekle yükümlü tutmuş, 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 45 inci maddesi ne kusur ne de ihmal ve teseyyübe yer vermemiş, sorumluluklardan, kusursuz sorumluluğu kabul etmiştir. Kendi kusurundan, ihmalinden doğmayan bir zarardan sorumlu olan kural olarak, idaredir. Ancak, bazı sorumlular bakımından bu kuralın dışına çıkılarak istisnai olarak bazı kamu görevlilerinin ve bu bağlamda teşebbüs yöneticilerinin sorumlu olmaları esası getirilmiştir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 12’nci maddesi³²⁶ teşebbüs yöneticisi yönünden çok daha güvenceli bir hükümdür; ancak özel hüküm nedeni ile Sayıştay’a karşı yeni Sayıştay Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte sorumlu olan üst Yönetici veya Harcama Yetkilisi sıfatını taşıyan BİT yöneticilerinin söz konusu maddeden yararlanma olanağı bulunmamaktadır. Diğer şirket yöneticileri şirketi zarara sokan karar, işlem ve eylemleri nedeniyle bir zarara uğratmışlarsa, bazen söz konusu zararın oluşmaması için gereken dikkat ve itinaı gösterdiklerini ya da gerekli dikkat ve özeni gösterecekleri dahi zararın kaçınılmaz olduğunu, bazen yönetim kurulu kararına gerekli muhalefet şerhini koyup söz konusu şerhi de tutanağa geçirttiklerini bazen de kusurlu olmadıklarını tevsik eden bir kurtuluş beyyinesi getirerek sorumlulukta kurtulabilirler. Buna mukabil

³²⁵ Borçlar Kanunu (818 S.K.), md.41, Resmi Gazete (08/05/1926, 366).

³²⁶ Devlet Memurları Kanunu (657 S.K.), md.12, Resmi Gazete (23/07/1965, 99).

yukarıda açıklanan gerekçelerle, kamu kaynağı kullanan BİT yöneticileri Sayıştay yargısına tabi olmaları nedeniyle meydana gelen zarardan kusursuz sorumluluk esaslarına göre, kendilerini sorumluluktan kurtaracak bahis konusu hukuki enstrümanlardan yoksun olacaktır.

Memurların kusurlu davranışları nedeni ile meydana gelen zararlardan Borçlar Kanunu hükümlerine göre sorumlu tutulmaları hali 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile düzenlenmiş, buna karşın Sayıştay'a karşı sorumlu bulunan memurların kusursuz davranışları nedeni ile meydana gelen zararlardan 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali ve Yönetimi Kanununa göre sorumlu tutulacakları öngörülmüştür.

Bu açıklamalar ışığı altında BİT yöneticilerinin mali sorumluluk alanlarına ilişkin şu ilginç husus ortaya çıkmaktadır: Sayıştay yargılaması kapsamında hesapları yargılanan BİT'lerde teşebbüs yöneticilerinin, kurumlarının hesap ve işlemlerinden sorumluluğunda esas olanın kusursuz sorumlulukları olacağı ve kasit ya da ihmale dayanmayan eylem ve işlemleri nedeni ile de oluşacak kamu zararından dolayı kişisel sorumlulukları cihetine gidileceğidir. Bu durum teşebbüs yöneticilerinin Sayıştay yargılamasına tabi mali sorumluluk gerektiren işlem ve eylemlerinde, Borçlar Hukukundaki kusur prensibine ilişkin sistemi tersine çevirmiş, asıl olarak kusursuz sorumlu olacakları gerçeğine işaret etmiştir. Kusursuz sorumluluğun asıl, kusur sorumluluğun istisna teşkil ettiği bu tür bir yargılama tarzına muhatap olan şirket yöneticisinin doğaldır ki, diğer şirket yöneticilerine kıyasla sorumluluk alanı genişleyecek ve yoğunlaşacaktır.

Hesap verme sorumluluğu, kişilerin kendilerine verilen görevleri yerine getirip getirmediğinin hesabını verme zorunluluklarıdır. Yönetimler açısından ise hesap verme sorumluluğu böyle bir sorumlulukla birlikte yöneticilerin geleceğe yönelik programlarını bildirme taahhüdünü de kapsar. Bu anlamda hesap verme sorumluluğu, kaynakları yönetenlerin programlarının etkinliğini ortaya koyarken sağlam bir bilgi sistemine sahip olmalarını da gerektirir.³²⁷

³²⁷ Kamil Mutluer, **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Mayıs, 2005, s.140.

5018 sayılı Kanunun 57'nci maddesinde, kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler, ön malî kontrol, iç denetimden, oluşacağı belirtilmiştir. Mali yönetim ve kontrol sistemi ve harcama sürecinde yer alan görevliler ise şunlardır: Üst yönetici, Harcama yetkilisi, Gerçekleştirme görevlileri, Muhasebe yetkilisi, Mali hizmetler birimi başkanı / yöneticisi, Mali hizmet uzmanı (5436 sayılı Kanunla eklendi), Dış denetçiler olarak belirtmiştir. Bu birimlerin hepsi hesap verme sorumluluğu içinde kontrol mekanizmasını oluşturmaktadırlar.

Hükümet; T.B.M.M.'ne ve kamuoyuna karşı sorumludur. Sayıştay tarafından denetlenen belediye ve belediye işletme/şirketlerine ait faaliyet raporlarının bir nüshası İçişleri Bakanlığına bir nüshası T.B.M.M 'ne gönderilir. Yürütme tarafından hazırlanan faaliyet raporları ve Sayıştay tarafından hazırlanan değerlendirme raporları ve genel uygunluk bildirimini ile yürütmenin tüm faaliyetleri hakkında parlamento ve kamuoyu bilgilendirilmiş olur.³²⁸

3.3.2.3. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunla değişik³²⁹ “Üst Yöneticiler” başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasında da belirtildiği üzere, belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir.

Belediyenin stratejik planlarının ve bütçesinin hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının engellenmesinden, kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden belediye meclislerine karşı sorumludurlar.

³²⁸ Mutluer, a.g.e., s.141

³²⁹ “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu”(5018 S.K.), md.11, Resmi Gazete (24/12/2003, 25326).

5018 sayılı kanunun 11 inci maddesi hükmüne göre; bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici (örneğin üniversitelerde rektör, Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğünde Genel Müdür), il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Söz konusu kurumlar için üst yöneticiyi tespit ederken kanun koyucunun belirlediği mantık örgüsünü BİT'ler bazında hareket noktası olarak ele aldığımızda görülmektedir ki, şirket veya işletme yönetim kurulu üyeleri için harcama sürecinde aynı konumu uygun bulabiliriz.

Üst yöneticiler, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden; mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden meclislerine karşı sorumludurlar. Bu durumda BİT yönetim kurulu üyelerinin, BİT faaliyetlerinin işletme hizmet gereklerine uygun olmasından ve en önemlisi idare ettikleri işletme kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasından sorumlu olduklarını kabul ettiğimizde, artık şirket yöneticilerinin kamu zararına neden olduklarında, **“BİT’lerin varlık nedeninin sosyal kamu hizmetlerinin en etkin şekilde karşılanması olup verimlilik ve karlılığın tali unsur olduğu”** şeklindeki savunmalarının geçerliliği kalmayacaktır. Verimlilik ve karlılık, üst yöneticinin sorumluluk haritasını oluşturan iki ana eksen olarak teşebbüs yöneticilerinin de artık tüm faaliyet ve işlemlerinde göz önünde bulundurmaları gereken kavramlar olacaktır.

5018 sayılı kanunun 8 inci maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde üst yöneticiler, buldukları idarenin en üst görevlisi olarak yukarıda da kısmen değindiğimiz üzere her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasından, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.³³⁰ Dolayısıyla 5018 sayılı kanun ile üst yöneticilerin çok açık bir biçimde sorumlu tutulmamış olmaları, maiyetinde görev yapan harcama yetkilisi, muhasebe yetkisi ve gerçekleştirme görevlilerinin yapmış

³³⁰ “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu”(5018 S.K.), md.8, Resmi Gazete (24/12/2003, 25326).

oldukları hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden sorumlu olmamaları sonucunu doğurmayacaktır. Her halükarda buldukları idarenin en üst noktasında olmalarından dolayı, idari ve devamlı olarak hesap verme sorumlulukları söz konusudur.³³¹

Üst yönetici üyelerin Sayıştay'a karşı özel kanunlardan doğan mali sorumlulukları olabileceği gibi münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur. Dolayısıyla bir genelleme yaparak üst yönetici üyelerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden sorumlu olacakları ya da olmayacakları yönünde bir görüş belirtmek uygun bulunmamaktadır.³³² Sayıştay tarafından mali sorumlulukla ilgili olarak kabul edilen genel kurul kararında da bahsedildiği üzere, üst yöneticilerin mali sorumlulukları hususu, çok da net değildir. Ancak, üst yöneticilerin harcama yetkilisi olmaları durumunda Sayıştay yargılaması açısından mali sorumlulukları tartışmasız olarak doğmaktadır. Bu açıdan olayın daha iyi anlaşılabilmesi için üst yöneticilerin mali işlem sürecindeki yerleri ve rolleri önemlidir.³³³

3.3.2.4. Harcama Birimi ve Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin k bendi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi; harcama birimi, 31'inci maddesi ise, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisini harcama yetkilisi olarak tanımlamıştır. Bu tanımla büyükşehir belediyelerinde ve bağlı idarelerde daire başkanlıkları, diğer belediyelerde müdürlükler harcama birimleri, bunların amirleri de harcama yetkilisidir.³³⁴

5018 sayılı Kanun'a göre harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır.

³³¹ Dedeoğlu, **a.g.e.**, 137.

³³² Sayıştay Genel Kurul Kararı (14.05.2007, 5189/1).

³³³ H. Bayram Çolak, "Üst Yöneticiler Harcama Sürecinin Neresinde Yer Alıyor", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2006.

³³⁴ H. Bayram Çolak, "Harcama Yetkilileri İle Harcama Sürecindeki Görev ve Yetkilileri", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan, 2006.

5393 sayılı Belediye Kanununun 63'üncü maddesine göre, belediye bütçesi ile ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi belediye başkanıdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 22.12.2005 gün ve 5436 sayılı Kanununun 1 inci maddesi ile değişik 31 inci maddesinde;

“ancak, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.”

Şeklinde düzenleme yer almaktadır.

Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi, harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığının, sosyal güvenlik kurumlarında ilgili bakanlığın, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığının uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir.

Her bir harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler.³³⁵ Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akım şeması hazırlanır ve üst yöneticinin (Belediye Bakanı) onayı ile yürürlüğe konulur.

Bütçelerinin kurumsal sınıflandırmasında harcama birimleri kodlanmakla birlikte, nüfusu 10.000 ve aşağı olan ilçe ve ilk kademe belediyelerinde harcama yetkilisi belediye başkanı olacaktır.

³³⁵ Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı SGB, Ankara,2007, s.149

Bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan belde belediyeleri ve mahalli idare birliklerinde, harcama yetkilisi belediye başkanı ve birlik başkanı olacaktır.

Üst yönetimin giderleri, kurumsal sınıflandırmada özel kalem olarak kodlanan, ancak özel kalem müdürlüğü kadrosu bulunmayan idarelerde “02-Özel Kalem” kurumsal kodundan yapılacak giderlerde harcama yetkilisi il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı olacaktır.

5126 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 26’ncı maddesinde belediye şirketlerine, belediye ve bağlı kuruluşlarında çalışan yöneticilik sıfatına haiz personelin atanabileceği belirtilmiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda belediye işletme ya da şirketlerinde şirket yapısına göre genel müdürler, müdürler harcama yetkilisi olarak düşünülebilir.

Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi: Kanununun 31’inci maddesi, harcama yetkisinin birleştirileceğinden bahsetmiş ancak, düzenlemeyi Maliye Bakanlığı’na bırakmıştır. Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan, Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ de,³³⁶ harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde nasıl birleştirileceği açıklanmıştır.

Mahalli idarelerde, teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen İçişleri Bakanlığı’nın uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir.

Uygun görüş talep yazılarında, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilir. Üst yönetici ve yardımcılara harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez.

³³⁶ **Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ**” (Seri No:1), Resmi Gazete(31.12.2005,3 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete)

Belediyelerde harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesi, (Genel Sekreterlik kadrosu bulunması sebebiyle) Büyükşehir belediyelerinde mümkündür.

Diğer taraftan 5018 sayılı kanunda harcama yetkilisi ifadesiyle bir program sorumlusuna ve statü hukukunda tanımlanan daire ya da birim amirine işaret edilmektedir. Bu konumda olan yöneticilerin, 657 sayılı kanunun 10 uncu maddesinde belirtildiği gibi,³³⁷ amiri oldukları kuruluş ve hizmet biriminde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, mahiyetindeki memurları takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu tutulacakları da tabiidir.³³⁸

Bu hükümler karşısında, bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin yapılmasına karar vermektен ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştay'a karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, harcama yetkilileri, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumludurlar.³³⁹

Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluk yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona aittir.

Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor, ancak kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer almıyorsa, yönetim kurulu, icra komitesi,

³³⁷ Devlet Memurları Kanunu (657 S.K.) md.10, Resmi Gazete (23/07/1965, 12056).

³³⁸ Sait Acartürk, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayıncılık, Eylül, 2006, Ankara, s.56.

³³⁹ Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.06.2007, Karar No: 5189/1.

komisyon ve benzeri kurul veya komitenin sadece harcama talimatının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olmaları gerekir.

3.3.2.5. Muhasebe Yetkilisi

5018 sayılı Kanununun 61'inci Maddesine göre;

“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.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.”

biçiminde muhasebe yetkilisi tanımlanmıştır.

3.3.2.6. Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol

5018 Sayılı Kanun'da yapılan son değişikliklerden sonra mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesine ilişkin yetki ve sorumluluk bu birimde toplanmıştır. Kanununun 60'ıncı maddesinin 2'nci fıkrası;

“Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri mali işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak artıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir”

düzenlemesini getirmiştir.

Bu düzenleme, sayılan bu işlerin bir müdürlüğün uhdesinde toplanmasını değil bu işleri yürüten birimler arasında iyi bir koordinasyon sağlanmasını öngörmektedir. Bu iş ve işlemler bugüne kadar yürütülen birimler tarafından yerine getirilmeye devam edilecek, hizmetlerde bir aksamaya meydan vermemek için mali hizmetler tarafından iyi bir koordinasyon sağlanacaktır.

Bunun yanında ön mali kontrol işlemlerine özel önem verilmiştir. Kanununun 58'inci maddesindeki “**Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.**” şeklindeki düzenleme ve buna paralel olarak 31.12.2005 tarihli mükerrer Resmî Gazete’de yayınlanan yönetmelikte yer alan:

“Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.”

şeklindeki düzenlemeler harcama birimleri ile mali hizmetler arasında iyi bir koordinasyon sağlanması gereğini ortaya koymaktadır.

5018 sayılı Kanunla birlikte harcama öncesi kontrol tek merciye bağlanmıştır. Kontrol etme konumundaki bu kişi “mali kontrol yetkilisi” olarak adlandırılmaktadır. Mali kontrol yetkilisinin görevi, Kanunda harcama öncesi mali kontrol olarak düzenlenmiştir. Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararları kapsamaktadır ve bu yetkili idare bünyesinde görev yapmaktadır.

Mali kontrol yetkilisi bağlı bulunduğu kurum içerisinde bir üst yöneticiye tabi olarak görev yapacak ve onun adına yetki kullanacaktır. Bu işi yaparken Sayıştay ve

Maliye Bakanlığı'ndan tamamen bağımsız olarak çalışacaktır. Raporlarını da st yöneticiye sunacaktır.

Bu değişiklik sayesinde, kurum dışından birisinin müdahalesi veyahut onayı beklenmeksizin kurum içinden birinin mali kontrol sürecini kontrol edebilmesi sağlanacaktır. Bu şekilde, bir takım bürokratik işlemin azalacağı ve haliyle prosedürün daha da hızlı olacağı, yapılan tahminler arasındadır. Çünkü kurum içerisinde çalışan birisinin mali kontrol sürecine müdahalesi, Maliye Bakanlığı veya Sayıştay'ın müdahalesinden çok daha kolay olacaktır. Düzenlemeden olumlu ya da olumsuz sonuç almak, mali kontrol yetkilisi ile harcama yetkilisinin uyumlu çalışmasına ve st yöneticinin kararını hangisinden yana kullanacağına bağlı olarak değişebilir.

Buna ilave olarak, mali işlemler öncelikli olarak mali kontrol yetkilisinin onayından geçeceği için harcama yetkilileri belirgin bir şekilde rahatlayacaklardır. Ancak bu rahatlama, ortaya çıkması muhtemel problemlerin üzümünde de yetersiz kalınacağı izlenimi doğurmaktadır.

SONUÇ

Çağımızın temel niteliğini oluşturan değişim olgusu, hemen her alanda olduğu gibi yüksek denetim alanında da etkisini her geçen gün daha fazla hissettirmekte,

yüksek denetim bu süreçte gerek kapsamı ve niteliği, gerekse amaçları, işlevleri ve toplumsal etkileri açısından yeni boyutlar kazanmaktadır.

Günümüzde demokratik yönetim sisteminin stratejik bir unsuru olarak kabul edilen denetim, kamu yönetiminde şeffaflığın ve kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesinde kilit bir faktör konumundadır. Çağdaş yüksek denetim, bilimsel ve teknolojik gelişmelerden her geçen gün daha fazla etkilenmekte, yeni bilgi ve iletişim teknolojileri denetime farklı boyutlar kazandırmaktadır.

Yüksek denetim, hata bulma ve sorumluları cezalandırmanın çok ötesine geçerek, denetlenen kurumlara yol gösterme, rehberlik yapma ve genel olarak yönetime değer katma amacına odaklanmaktadır. Denetimde parlamentonun yanı sıra kamuoyunun ihtiyaçları ve duyarlılıkları da büyük ölçüde göz önünde bulundurulmakta ve sonuçları kamuoyu ile de paylaşılmaktadır.

Yüksek denetim, günümüzde artık ulusal sınırlara sığmamakta, başta çevre olmak üzere birtakım alanlarda gerçekleştirilen denetimlerde etkin sonuçlara ulaşılabilmesi, uluslararası ortak ya da eşgüdümlü denetim uygulamaları ile sağlanmaktadır.

Sayıştay denetiminin gelişmesi ihtiyaçtan ortaya çıkmıştır. Kamu kaynağını etkin kullanımı, bütçe birliği ve bütçe denkliliği gibi kavramlarla kamu yönetimi yeniden yapılandırılmıştır. Bu yapılanma içinde yerel yönetimlere özerklik niteliğinde hareket serbestisi getirilmiş bunun yanında merkezi idarenin idari vesayeti hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık çerçevesinde belediyelerle birlikte belediyelerin kurmuş oldukları birlikler, işletme ve şirketlerin denetimini birçok kuruluşun yanında Sayıştay'a bırakmıştır. Kamu Yönetimi Reformu adı altında yapılan bu düzenlemeler içinde Belediye birlikleriyle ilgili kanun çıkarılmış birlik denetimi açıkça Sayıştay'a bırakılmıştır. Belediye Kanunu, Büyükşehir Belediye Kanunu yenilenmiş çeşitli düzenlemeleriyle belediye işletme ve şirketlerinin denetimi Sayıştay'a bırakılmıştır. En son olarak Kamu Yönetiminin Mali Anayasası olarak kabul edilen Muhasebe-i Umumiye Kanunu değiştirilerek Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çıkarılarak belediyelerce kurulan işletme ve şirket denetiminin Sayıştay'ca yapılması düzenlenmiştir. Reform paketi içinde yer alan Sayıştay Kanununda henüz bir değişiklik yapılmadığı için uygulamada Sayıştay belediye bütçesi içinde yer alan işletmeleri, birliklerin denetimini yapmaya devam etmektedir. Yapılacak kanun değişikliği ile hiçbir

tartışma olmadan kamu kaynağı yönünden şirketlerin denetimine fiili olarak başlıya bilecektir.

Denetlenen kurumlar kadar, yüksek denetim kurumları için de hesap verme sorumluluğu büyük önem taşımaya başlamakta, bu da denetçilerin bir yandan etik kurallara ve mesleki ilkelere bağlılığını önemli kılarken, bir yandan da kalite ve etkinliği faaliyetlerinin odağına yerleştirmeyi zorunlu kılmaktadır.

Bu koşullarda Türk Sayıştay'ının yasal yapısı başta olmak üzere, yönetim ve organizasyon yapısı, bilişim sistemi vb. yapı ve süreçler gözden geçirilerek uluslararası standartlar ve AB uygulamaları bağlamında gerekli iyileştirmelerin yapılması amaçlanmakta, denetim kapasitesi bağlamında da mali denetim, performans denetimi, bilişim teknolojilerinin denetimi gibi alanlarda pilot uygulamalar gerçekleştirilmesi, Sayıştay'ın denetim rehberlerinin oluşturularak zaman içerisinde sürekli geliştirilmesi, yanı sıra eğitim materyallerinin hazırlanması, eğitim programlarının düzenlenmesi gibi birçok faaliyet hedeflenmiş ve bu hedefler gerçekleştirilmeye başlamıştır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Acartürk, Sait. **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayıncılık, 2006.

Akalın, Güneri. **KİT Ekonomisi**, Ankara, Esbank Yayınları, 1990.

Akgül, Ataman Başak. **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.

Aktuğlu, M. Ali. **Denetleme ve Revizyon**, 3. Baskı, İzmir: Barış Yayınları, 1996.

Altinkülçe, M.Rasih , Erdal Koçak ve H.Bahadır Barçın. **Mahalli İdareler ve Birliklerine İlişkin Açıklamalı, Örnekli ve Uygulamalı Mevzuat**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2008.

Altuğ, Figen. **Mali Denetim**, Bursa, Ezgi Yayınevi, 2000.

Anthony, Robert N. Herzlinger, Regine. **Management Control in Non-Profit Organization**, Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1995.

Aren, Alvin A. ve Loebbecke, James K. **Auditing, An Integrated Approach**, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, 1980.

Arioğlu, Ergin. **Dünya’da ve Türkiye’de Özelleştirme**, Ankara: Türkiye Maden İşçileri Sendikası Yayını, 1994.

Arslan, İbrahim. **Şirketler Hukuku Bilgisi**, 11. Baskı, Konya: Mimoza Yayınları, 2006.

Atilla İnan, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay’ı**, Ankara, 1992.

Auditing Concepts Committee: Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Accounting Review, Vo. 47, Supp.1972.

Aytuna, Türkan. “Felsefeci Gözüyle Denetim”. **Denetim**, Ankara: Denetde Yayını, Sayı:10, 1986.

Battal, Ahmet. **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999.

Bozlağan, Recep. “Belediye İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Çalışmaları”, **1-2 Kasım 2000 Yerel Yönetimler Sempozyumu**, Ankara: TODAİE Yayını, 2000.

Brooks, Jeremy P. “Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyişi”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara:Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, 1985.

Candan, Ekrem,**Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, T.C Maliye Bakanlığı SĞB Yayınları, Ankara, 2007.

Committee on Auditing Procedure Statement On Auditing Standarts, AICPA, New York, 1973.

Cook, John W. ve Winkle, Gary M. **Auditing**, 3.Edition, Boston: H. Mifflin Company, 1994.

Coşkun, Arife. **Performans Denetimi**, Ankara: T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No:1, 1997.

Çamoğlu Ersin, Reha Poroy ve Ünal Tekinalp. **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2003.

Çetinkaya, Özkan. “Kamu Maliyesinde Kamu İşletmeciliğinin Yeri ve Analizi (Döner Sermaye İşletme Uygulamasının Analizi)”, **Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar**,

XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü 28-31 Mayıs 2001/Antalya.

Çolak, H. Bayram. **Son Değişiklikleri ile Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Ankara, 2008.

Dedeoğlu, Erdoğan. **5393 Sayılı Belediye Kanunu**, 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2009.

Demiralp, Tunç. **657 Sayılı Devlet memurları Kanunu ve İlgili Mevzuat**, 8. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2007.

Demirbaş, Tolga. **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması**, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Yayın No:17, 2001.

Demirkan, Uçar. **Kamusal Mali Denetim**, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:172, 1977.

Dirimtekin, Tuğrul. **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa: Bursa İ.T.İ. İşletme Fakültesi Yayınları, No:3, 1981.

Doğanyigit, Sadettin. **Açıklamalı-Soru Çözümlü Belediye Kanunu ve Büyükşehir Belediye Kanunu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Bütçesi**, 7.Baskı, Bursa:Ekin Yayınları, 2007.

Erdoğan, Melih. **Denetim**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

Glezen, William G. and Donald H Taylor, **Auditing: An Assertions Approach**, 7. Edition, New York: John Wiley & Sons, 1997.

Gökay, Yako. **İşletmelerde Vergi Denetimi**, İstanbul: Boyut Yayıncılık, 1994.

Gören, İhsan. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim, Parlamento ve Sayıştay, İstanbul: TESEV, İstanbul, 2000.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2004.

Gündüz, Nihat. **Kalkınma İçin Sistemci Denetim**, Ankara: TODAİE Yayını, 1974.

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990.

Güredin, Ersin. **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları, No:64, 1999.

Gürsoy, Bedri. **Kamu Maliyesi**, İstanbul, 1983.

Haspolat, M. Ali. “Halka Açık Şirketlerin Denetimi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, Hesap Uzmanları Konferansları 2, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını, No:1991/318, 1991.

Horgan, Drew. **Belediyelerde Alternatif Hizmet Sunma Yöntemleri**, Sadun Emrealp(çev.), İstanbul: Kent Basımevi, 1993.

İmregün, Oğuz. **Kara Ticaret Hukuku Dersleri**, 13.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2005.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Akademik Yayın Evi, 2003.

Kavruk Hikmet , **“Yerel Yönetim Şirketleri”**, 1. Uluslararası Yerel Yönetimler

Üniversite ve Sanayi İşbirliği Sempozyumu,(ULYUSİS),23.10.2003.

Kell, Walter G., Richard E. Ziegler and William C. Boynton. **Modern Auditing**, 4. Edition, New York: Wiley Inc., 1991.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.

Kepekçi, Celal. **İç Kontrol Sistemi**, Ankara: TÜRMOB Tesmer Yayınları, No:6, 1994.

Keskiner, Yusuf Emrah. **Belediye Şirketlerinde Stratejik Plan Zorunluluğu**, Anka Danışma Grubu, 18 Nisan 2006.

Köse, Hacı Ömer. **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No: 12, 2000.

Maliye Bakanlığı, **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, 2004.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 2. Baskı, 1999.

Meigs, Robert B. **Principles of Auditing**, 3. Edition, Publisher: Homewood, 1987.

Mutluer, Kamil. **Bütçe Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005.

Nadaroğlu, Halil. **Mahalli İdareler**, 6. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 1998.

Örenay, Hami. **Kamuda Denetim**, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayınları 2005/I Ankara.

Örnek, Acar. **Kamu Yönetimi**, İstanbul: Meram Yayınları, 1998.

Özby, Turan. “Kamu Kesimi Kurumlarının Denetiminin Özelleştirilmesi”, **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi**, İstanbul, 11-13 Eylül 1997 Lütfi Kırdar Kongre Sarayı İstanbul, Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe –Tebliğler.

Özer Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C.Sayıştay 135.Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, Ankara, 1997.s.11

Özeren, Baran. **İç Kontrol ve İç Denetim**, Ankara: T.C.Sayıştay Başkanlığı, 2001.

Özmen, Remzi. “Sermaye Piyasası Kanunu ve İlgili Mevzuat”, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008.

Pekiner, Ersin. **İşletme Denetimi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 55, 1988.

Pickett Spencer K. H. **The International Auditing Handbook**, Second Edition, Wiley, 2003.

Sayın, Şerif ve İzak Atıyas, “**Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk Ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**”, İstanbul: TESEV Yayını, Boyut Matbaacılık, 2000.

Selimoğlu, Seval Kardeş. **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: SPK Yayını, 1996.

Sodan, Ramazan. **Açıklamalı, İhtihatlı 5393 Sayılı Belediye Kanunu ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu**, 2. Baskı, Ankara, 2009.

Sönmez, Nezihe. **Bütçe ve Bütçe Politikası**, İzmir: İstiklal Matbaası, 1977.

Stettler, Howard F. **Auditig Principles A System Board Approach**, New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1982.

Suiçmez, Halit ve Şevket, Yıldırım. **Dünya’da ve Türkiye’de Özelleştirme Uygulamaları**, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 1993.

Şahin, Nevzat. **Belediyelerde Mali Yönetim ve Sorunları**, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara 1999.

T.C.Sayıştay Başkanlığı, **INTOSAI Denetim Standartları**, Dış ilişkiler Grubu, Ankara, 1994.

Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, No:17, 2001.

Tortop, Nuri. **Yönetim Bilimi**, Ankara: Yargı Yayınları, 1993.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003.

Uman, Nuri. **Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul: Denet Yayıncılık A.Ş. Yayını, 2002.

Pulaşlı, Hasan. **Şirketler Hukuku**, 5. Baskı, Adana: Karahan Kitabevi, 2007.

Webster’s Encyclopedic Unabridged Dictionary of the English Language, New Revised Edition, San Jose: Gramercy, 1996.

Yereli, Ahmet Burçin. **İzmir’in BİT’leri-İzmir’deki BİT’lerin Özelleştirilmesine Yönelik Stratejiler ve Yöntemler**, İzmir: İzmir Ticaret Odası Yayını, No:9, 1995.

Yörüker, Sacit. **Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve, TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı**, Ankara, 12 Mayıs 2004.

Yüzbaşıoğlu, Nemci. Anayasa Hukuku El Kitabı, 2. Baskı, Ankara: Beta Yayınevi, 2008.

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

SÜRELİ YAYINLAR

Acar, Abdurrahman. “Belediyelere Bağlı Ticari ve Sınai Kuruluşların Kamu İhale Kanununa Tabi Olan ve Olmayan İşleri”, **Belediye Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı:11, Kasım 2003, ss. 11-22.

Acartürk, Ertuğrul. “Yerel Yönetimlerin Hizmet Sunumunda Alternatif Yöntemler”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:6, 2001, ss.46-60.

Akalın, Güneri. "Yerel Yönetimlerin İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 6, Kasım 1994, ss.15-27.

Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 148 Nisan 2005, ss.35-62.

Berk, Ahmet. “Yerel Hizmet Sunumu ve Belediye İktisadi Teşebbüsleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 49, Nisan-Haziran 2003, ss. 47-63.

Coşkun, Bayram. “Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Türk İdari Dergisi**, Sayı: 437, Aralık 2002, ss.81-104.

Çolak, H. Bayram. “Harcama Yetkilileri İle Harcama Sürecindeki Görev ve Yetkilileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:33, Nisan 2006, ss.338-344.

Çolak, H. Bayram. “Üst Yöneticiler Harcama Sürecinin Neresinde Yer Alıyor”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:41, Aralık 2006, ss. 321-325

Muhterem Dilbirliği, "Belediye Şirketleri " **Çağdaş Yeren Yönetimler**,C:4,Sayı 2,Mart 1995, ss.79-91.

Dönmez, Mustafa. "Belediyelerin Şirket Kurmaları ve Kurulmuş Şirketlere Ortak Olmaları", **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Ankara, Sayı:30, Haziran 1996, ss.4-12.

Erol, Ahmet. "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve İnceleme Yetkileri", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 79, Temmuz 1999, ss. 93-104.

Gündoğdu, Balamir. "Küreselleşme, Yerelleşme:Denetim", **Yeren Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, Ocak 2004, ss.9-11.

Karabilgin, Ahmet. "Yeren Yönetimlerin Ekonomik Girişimleri", **Çağdaş Yeren Yönetimler Dergisi**, Cilt:1. Sayı:1, Ocak 1992, ss.21-25.

Raam, Ronell B. "Performing & Auditing Survey For Operational Audits", **International Journal of Government Auditing**, January, 1979, ss. 67-70.

Koca, Murat. "Mahalli İdare Şirketlerindeki Görevleri Sebebiyle Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Usulü", **Yeren Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt:10, Sayı:3, Mart 2005, ss.3-8.

Kuşçu, Bülent. "Türk Mali Sisteminde Faaliyet Raporları", **Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:23, Sayı:134, Nisan 2008, ss. 36-38.

Özdemir, Ersin. "Kamu Kurumlarının Yarisından Fazlasına Sahip Oldukları Şirketlerin Kamu İhale Kanunu Karşısındaki Durumları", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 129, Mayıs-Haziran 2007, ss.40-43.

Sağlam, Nejdet ve Salim, Şengel. “Belediyelerde ve Belediye İşletmelerinde Kamuoyunu Aydınlatma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:3, Sayı:10, Eylül 2003, ss.53-66.

Pratley, Alan. “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, M. Sait Arcagök ve Bahadır Yörük (çev.), **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, ss.194-204.

Tecer, Meral. “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran 1988, ss.11-20.

Tüğen,Kamil. Akdeniz, H. Ahmet. Aksaraylı, Mehmet. "Analysis of critical Control Points of Alternative Decisions on The Choice of Performance Based Budgeting System: The Analysis of The Practices In Turkey’s Public Institutions", **Romanian Journal of Economic Forecasting**, 1/3/2008, Araştırma Makale, SSCI.

Yeter, Enis. Yerel Yönetimlerin Ekonomik İşlevleri, Toplantıda yapılan konuşma, Türk Belediyecilik Derneği-Konrad Adenauer Vakfı, Ankara, s.61. Aktaran: Ahmet Karabilgin, “Yerel Yönetimlerin Ekonomik Girişimleri”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt: 1, Sayı: 1, Ocak, ss.21-25.

Yıldız, Nihat. “Belediye Birlik ve Şirketlerinin Kuruluş ve Denetimi Üzerine Bir Araştırma”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:7, Sayı:4, Ekim 1998, ss. 67-68.

YAYINLANMAMIŞ TEZLER

Uludüz, Batuhan, “**Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Ve Türkiye Uygulaması**”, T.C. Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uygulamalı İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara,2008,

Karakaş, Mehmet. **Türkiye'nin Avrupa Birliği ile Bütünleşmesi Sürecinde Kamu Harcamalarında Yüksek Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2003.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

Dedeoğlu, Emin. Mali Kural Nasıl İşler? TEPAV Politika Notu, 2010, http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/PN_Mali_Kural_Nasil_Isler.pdf (18.06.2010).

Government Accountability Office, **Government Auditing Standards**, May 1999, <http://www.gao.gov/govaud/ybhtml/> (17.02.2010).

Kaya, Erol. "Türkiye'de Yeni Bir Dönem: Yerel Yönetimler Reformu", 2008. <http://www.pendik.bel.tr/bpi.asp?caid=298&cid=2464> (05.04.2010).

Kaya, Fatih. "Mali Kural Uygulamaları ve Türkiye İncelemesi", **DPT Uzmanlık Tezi**, Ankara, 2009. <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/tez-fkaya.pdf> (06.06.2010).

Oral, Esin. "Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme", **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 2005.

<http://ebutce.bumko.gov.tr/Yayinlar/arastirmarapor/ArastirmaRapor.html> (15.04.2010).

Sarnık, Burak. "Mali Kural Ne Gibi Faydalar Getiriyor?", <http://www.stratejikboyut.com/haber/mali-kural-ne-gibi-faydalar-getiriyor--33696.html> (17.06.2010).

Uzun, Ali Kemal. "Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü", http://www.icdenetim.net/index.php?searchword=audire&ordering=newest&searchphrase=all&limit=50&option=com_search (22.03.2010)

Uyar, Süleyman. “Risk Odaklı Denetim”, www.suleymanuyar.com.tr (05.03.2010).

www.sayistay.gov.tr/yayinicerik/denter.html, (13.07.2009).

Sayıştay Kanunu Teklifi, www.sayistay.gov.tr, adresinden ulaşılabilir, (04.06.2010)

http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html, (12.08.2009).

www.stratejikboyut.com/.../belediyelerdeki-denetim-komisyonlari--28618.html,
(22/04/2010).

KANUNLAR

T.C Anayasası

178 Sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Resmi Gazete(14/02/1983, 18251).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu; Resmi Gazete(10/01/1961, 10705).

2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun; Resmi Gazete (3/4/1981, 17299)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu; Resmi Gazete(30/01/1987, 17416).

2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu; Resmi Gazete (25/06/1934, 2735).

2560 sayılı İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun; Resmi Gazete (23/11/1981,17523).

2560 sayılı İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun; Resmi Gazete(23/11/1981,17523).

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu; Resmi Gazete (08/11/1983, 18215).

3056 sayılı Başbakanlık Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun; Resmi Gazete (19/10/1984, 18550).

3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete(10/11/1984, 18571).

3152 Sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,

3194 sayılı İmar Kanunu; Resmi Gazete (09/05/1985, 18749).

3346 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun; Resmi Gazete(09/04/1987, 19426).

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu; Resmi Gazete (13/06/1989, 20194).

3645 sayılı İstanbul Elektrik,Tramvay Ve Tünel İdareleri Teşkilat Ve Tesisatının İstanbul Belediyesine Devrine Dair Kanun; Resmi Gazete (22/06/1939,4239).

4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun; Resmi Gazete(24 .11.1994, 22124)

4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun; Resmi Gazete(04/12/1999, 23896).

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu; Resmi Gazete (22/01/2002, 26648).

4857 sayılı İş Kanunu; Resmi Gazete (10/06/2003, 25134)

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete (24/12/2003, 25326).

5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete (08.06.2004, 25486).

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu; Resmi Gazete (23/07/2004, 25531).

5393 Sayılı Belediye Kanunu, Resmi Gazete (13/07/2005, 25874) .

5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu; Resmi Gazete(17/06/1949, 7235).

5442 sayılı İl İdaresi Kanunu ; Resmi Gazete (18/06/1949, 7236) .

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu; Resmi Gazete (23/07/1965, 12056).

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu; Resmi Gazete(09/07/1956, 9353).

72 Sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK); Resmi Gazete(20/10/1983,18197).

818 sayılı Borçlar Kanunu; Resmi Gazete (29/04/1926, 359)

832 sayılı Sayıştay Kanunu; Resmi Gazete(27/02/1967,12538).

İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun; Resmi Gazete(24/02/1985, 18675).

İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü; Resmi Gazete (12/09/1985, 18866).

Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük; Resmi Gazete (07/08/1972 , 14269).

Ticaret Sicil Nizamnamesi; Resmi Gazete (8.2.1957, 9530).

Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliği; Resmi Gazete (09/10/2005, 25961).

Disiplin Kurulu ve Disiplin Amirleri Hakkında Yönetmelik; Resmi Gazete (24/10/1982,17848).

İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği; Resmi Gazete(15/06/1989, 20196).

Kamu Görevlileri Etik Davranış İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Resmi Gazete(13/04/2005, 25785).

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik; Resmi Gazete (6.03.2006, 26111).

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete (05/07/2005, 26927).

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsisi ve Devri Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete (10/10/2006, 26315).

Mahalli İdareler Bütçe Muhasebe Yönetmeliği, Resmi Gazete (10/03/2006, 26104).

Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği; Resmi Gazete(11/04/1984,18369).

Sayıştay Genel Kurul Kararı; Resmi Gazete(08/07/1991,3523)

Sayıştay Genel Kurul Kararı; (27.04.1992, 4725/1).

Sayıştay Genel Kurul Kararı; Karar Tarihi: 14.06.2007, Karar No: 5189/1.

Sayıştay Genel Kurul Kararı; (14.05.2007, 5189/1).

İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığının Genelgesi; (14.04.1993, 242-1-21/857-6)

Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1); Resmi Gazete(31.12.2005,3 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete)

155 sayılı Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği; Resmi Gazete (26.08.2003, 25211).

SÖZLÜKLER

Meydan Larousse

Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük