

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE KAMU
HARCAMALARININ YÜKSEK DENETİMİ

Engin BOZTEPE

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof.Dr.Targan ÜNAL

Bursa, Haziran 2012

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE KAMU
HARCAMALARININ YÜKSEK DENETİMİ**

**Engin BOZTEPE
112008158**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof.Dr.Targan ÜNAL**

Bursa, Haziran 2012

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	İ
ÖZET	İV
SUMMARY	V
GİRİŞ	1
BÖLÜM I TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ VE KAMU HARCAMALARI	3
1.1 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU	3
1.1.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Amacı ve Kapsamı	5
1.1.2 Kurumsal Yapı	7
1.1.3 Merkezi Yönlendirici İdareler.....	8
1.1.3.1 Maliye Bakanlığı	8
1.1.3.2 Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı.....	9
1.1.3.3 Hazine Müsteşarlığı.....	10
1.1.3.4 İçişleri Bakanlığı	10
1.1.4 Sayıştay.....	11
1.1.5 Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Yerel Meclisler	13
1.2 KAMU MALİ YÖNETİMİNİN TEMEL İLKELERİ	13
1.2.1 Mali Disiplin	13
1.2.2 Mali Saydamlık.....	14
1.2.2.1 Mali Saydamlığın Tanımı ve Önemi	16
1.2.2.2 5018 Sayılı Kanun'a Göre Mali Saydamlık.....	17
1.2.3 Hesap Verme Sorumluluğu.....	19
1.2.3.1 Genel Olarak Hesap Verme Sorumluluğu	19
1.2.3.2 Hesap Verme Sorumluluğunun Çerçevesi.....	21
1.2.3.3 5018 Sayılı Kanun'a Göre Hesap Verme Sorumluluğu.....	22
1.2.4 Maliyet Etkililik	24
1.3 KAMU HARCAMALARI.....	25
1.3.1 Kamu Harcamasının Tanımı	25
1.3.2 Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması	26
1.3.2.1 İdari (Organik) Sınıflandırma	26
1.3.2.2 Fonksiyonel Sınıflandırma	26
1.3.2.3 Ekonomik Sınıflandırma	28
1.3.2.3.a Reel Harcamalar	28
1.3.2.3.b Transfer Harcamaları.....	30
1.3.3 Kamu Harcamalarında Verimlilik.....	31
1.3.4 Kamu Harcamalarının Etkileri	33
BÖLÜM II DENETİM.....	34

2.1 DENETİMİN TANIMI	34
2.2 DENETİMİN AMAÇLARI	35
2.2.1 Denetimin Genel Amaçları	36
2.2.2 Denetimin Özel Amaçları	36
2.3 DENETİMİN ÖNEMİ	36
2.4 DENETİMİN KAPSAMI.....	37
2.5 DENETİMİN AŞAMALARI.....	38
2.6 DENETİM TÜRLERİ.....	39
2.6.1 Denetimi Yapan Kesimler Açısından Denetim Türleri.....	39
2.6.1.1 Kamu Kesimi Denetimi	39
2.6.1.2 Özel Kesim Denetimi	40
2.6.2 Konusuna Göre Denetim Türleri	41
2.6.2.1 Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)	41
2.6.2.2 Faaliyet Denetimi	41
2.6.2.3 Uygunluk Denetimi	42
2.6.2.4 Ekonomik Denetim.....	42
2.6.3 Zamanına Göre Denetim Türleri.....	43
2.6.3.1 Devamlı Denetim	43
2.6.3.2 Ara Denetim	43
2.6.3.3 Yıl Sonu Denetimi.....	43
2.6.4 Denetçinin Yasal Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	43
2.6.4.1 İç Denetim	43
2.6.4.1.a İç Denetim Türleri	45
2.6.4.1.b İç Denetim Standartları.....	45
2.6.4.2 Dış Denetim.....	45
2.6.4.2.a Bağımsız Denetim (Independent Auditing).....	46
2.6.4.2.b Kamu Denetimi (Public / State Auditing / Supervision)	46
BÖLÜM III YÜKSEK DENETİM	48
3.1 DIŞ DENETİM / YÜKSEK DENETİM TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	48
3.2 DENETİM STANDARTLARI	51
3.2.1 Denetimde Standart Belirlemenin Önemi	51
3.2.2. Denetim Standartlarının Tarihi Gelişimi.....	52
3.2.3 Uluslararası Denetim Standartları.....	56
3.2.3.1 Temel Önergeler.....	56
3.2.3.2 Genel Standartlar	57
3.2.3.3 Çalışma Alanı Standartları	58
3.3 YÜKSEK DENETİMİNDE ULUSLARARASI UYGULAMA BİÇİMLERİ	59
3.3.1 Kıta Avrupası Denetim Sistemi Uygulayan Ülkeler	60
3.3.1.1 Fransa’da Kamusal Dış Denetim	60
3.3.1.2 İtalya’da Kamusal Dış Denetim	61
3.3.1.3 İspanya’da Kamusal Dış Denetim	62
3.3.1.4 Belçika’da Kamusal Dış Denetim	62
3.3.2 Anglosakson Denetim Sistemi Uygulayan Ülkeler.....	63
3.3.2.1 İrlanda’da Kamusal Dış Denetim	63
3.3.2.2 İngiltere’de Kamusal Dış Denetim	63
3.3.2.3 ABD’de Kamusal Dış Denetim	64
3.4 TÜRKİYE’DE YÜKSEK DENETİM.....	65
3.4.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Yüksek Denetim	65
3.4.1.1 Denetim Alanı ve Şekli	66
3.4.1.2 Sayıştay’ın Denetlenmesi	67
3.4.2 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’na Göre Yüksek Denetim	67
3.4.2.1 Sayıştay’ın Teşkilat Yapısı ve İşleyişi.....	69

3.4.2.2 Sayıştay'ın Yetkileri.....	69
3.4.2.3 Yargı ve Karar Organları.....	70
3.4.2.4 Denetim Alanı ve Şekli	72
3.4.2.5 Eşleştirme (Twinning) Projesi.....	74
3.4.2.6 Sayıştay Raporları	75
3.4.2.7 Raporların kamuoyuna duyurulması	76
3.4.2.8 Yargılamaya Esas Raporlar	76
3.4.2.9 Sorumlular ve Sorumluluk Halleri	77
3.4.2.10 Yargılamaya Esas Raporların Dairelerce İncelenmesi Ve Hükme Bağlanması	79
3.4.2.11 İlamların İnfazı	80
3.4.2.12 Kanun Yolları	80
3.4.2.13 İçtihatların Birleştirilmesi.....	81
3.4.2.14 Danıştay ile Sayıştay Kararları Arasındaki Uyuşmazlık Hali.....	81
3.4.3 Sayıştay'ın Üye Olduğu Uluslararası Organizasyonlar	82
BÖLÜM IV SAYIŞTAY DENETİMİ UYGULAMASI	83
4.1 Uygulamanın Amacı	83
4.2 Uygulamanın Kapsamı.....	83
4.3 Denetim Sonuçları.....	83
4.3.1 Sorğu No:1	83
4.3.2 Sorğu No:2.....	88
4.3.3 Sorğu No:3.....	93
4.3.4 Sorğu No:4.....	97
4.3.5 Sorğu No:5.....	99
4.3.6 Sorğu No:6.....	101
SONUÇ	104
KAYNAKLAR (REFERENCES).....	106
EKLER.....	112
Ek-A 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	112
EK-B 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu	156
ÖZGEÇMİŞ	198

ÖZET

Denetim kavramı mali sistemlerin disiplin altına alınması konusunda son derece önemlidir. Bu açıdan bakıldığında denilebilir ki mali sistem kavramı var olduğundan beri denetim mevcuttur.

Zaman içerisinde her ülkede kendi şartlarına göre değişiklikler gerçekleşmiş olsa da genel olarak denetimi; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak sınıflandırmak mümkündür. Yüksek denetim genel anlamıyla devlet gelirlerinin nasıl harcandığını ve mali sistemin işleyişini kontrol etmektedir.

Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması çerçevesinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte kamu denetim sisteminde de değişim yönünde çalışmalar hız kazanmıştır. Denetimin kamudaki önem ve işlevi bakımından vazgeçilmez bir hizmet olduğu açıktır. Ancak, denetimin kendisinden beklenen işlevi görebilmesi için gerekli şartların yerine getirilmesi ve doğru şekilde yapılandırılması zorunludur. Söz konusu yapılandırma kapsamında, denetimin sorunlarının çözümüne katkı sağlayacak bir denetim sisteminin uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak kurulmasına katkı sağlamak amacıyla, Ülkemiz denetim anlayışının uluslararası tanım ve standartlara uygun bir yapılanmaya kavuşturulması hedeflenmiştir.

Bu çalışma ile Türk Kamu Mali Yönetiminde Kamu Harcamalarının Yüksek Denetimi ve uluslararası örnekleriyle karşılaştırıldığında Sayıştay'ın Türk Kamu Mali Yönetiminde üstlendiği rol ile Sayıştay'dan sistem içindeki beklentilerin neler olduğu irdelenecek ayrıca yeni yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun üstün ve eksik yönleri tespit edilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Yüksek Denetim, Kamu Harcamaları, Sayıştay, Kamu Mali Yönetimi

SUMMARY

The concept of “supervision” is extremely important for the discipline of financial systems. When considered from this point of view, despite the alterations according to all countries own conditions in time, the supervision is available since the existence of financial systems concept.

It is probable to classify the supervision generally as internal audit, external audit and supreme audit. “Supreme Audit” literally means the running of financial systems and controlling how the public revenue is spent.

As a part of Restructuring of Turkish Public Finance Management, the studies towards change at public control system have accelerated with the Financial Management and Control Law numbered 5018 and Court of Accounts Law numbered 6085.

It is clear that; the terms of the supervision process is an indispensable service because of its importance and function in the public sector. But it is compulsory to carry out the necessary conditions required and also it should be correctly figured so that the supervision functions as expected.

In the context of configuration; a control system has been aimed to establish that is suitable accordance with the accepted standards of international settings also this system will contribute to solving the problems of audit, Thus, our country’s audit approach was aimed to unit a structure that is in accordance with international standards and definition.

With this study, when we compare the supreme audit of public expenditures and its international examples in Turkish Financial Management, the role of court of Accounts in Turkish Financial Management and what had been expected in the system will be examined. Besides, The Law numbered 6085 which has entered into force new, will tried to be determined.

Keywords: Supervision, Supreme Audit, Court Of Account, Public Finance Management.

GİRİŞ

Ekonomik hayatta güven ve istikrarı tesis edebilmenin en önemli aşamalarından biri Kamu yönetiminde hesap verilebilirlik ve saydamlığı tesis edebilmektir. Güven ve istikrar, Ülkemizde müzmin hale gelen toplumun her kesimini etkileyen ekonomik krizlerin önüne bir set çekebilir. Bu amaçla 2001 yılında yaşanan krizden beri Türk Kamu Mali Yönetiminde yapısal değişiklikleri hedefleyen, ekonomi ile ilgili yeni kurum ve kurullar oluşturulmasına ve kamu kurum kuruluşlarında yeniden yapılanmaya imkân tanıyan bir dizi reformlar gerçekleştirilmiştir.

Reformları gerçekleştirmek amacıyla yapılan en önemlilerinden biri de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olan mevzuat değişiklikleri ile yeni mali sistem Avrupa Birliği müktesebatı ile uyum içerisindedir.

Kanunda kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri olarak tanımlanmıştır (m.3/1). Burada, ifade edilen etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik, performans yönetiminin alt açımları konumundadır. Dolayısıyla kamu mali yönetiminin performansa dayalı olarak yürütülmesinin yasal altyapısı hazırlanmıştır. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, Sayıştay hariç, merkezi idare kuruluşlarının mahalli idareler üzerindeki denetim yetkisi kalkmış bulunmaktadır. Denetim; iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki ana başlık altında düzenlenmiştir. Kanun; iç denetimin iç denetçiler tarafından, dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılmasını öngörmektedir.

Yeni sistemde iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için rehberlik yapmak amacıyla yapılan bir danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.

Denetim yol gösterici bir kimliğe bürünmüştür. Bu düzenlemeler teftiş ve soruşturmaya dayalı anlayıştan keskin bir dönüşüme işaret etmektedir.

Dış denetim, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet

Meclisi'ne raporlanması faaliyeti olarak tanımlanarak (5018/68), vatandaşların şeffaflık ve hesap verilebilirlik temelinde kamu kaynaklarının kullanımı konusunda doğru bilgilendirilmesinin sağlanmasına dönük bir faaliyet olduğu vurgulanmaktadır.

Türkiye'de yüksek denetim organı niteliğine sahip tek kuruluş olan Sayıştay'ın denetim alanının genişliği, dış denetimden beklenen faydaların elde edilmesi açısından oldukça önemli bir unsurdur. Sayıştay parlamento adına denetim yapmaktadır ve denetimine tabi olan her alan, aynı zamanda parlamentonun egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir.

5018 sayılı KMYKK ile düzenlenen dış denetim, uluslararası denetim standartlarında, mali denetim ile uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluşmaktadır.

Kamu yönetimi alanında dünyadaki değişim ve gelişmelere paralel olarak ülkemizde de yapılmakta olan reformlar kapsamında kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırıldığı bu süreçte, Sayıştay'ın 6085 sayılı Kanun ile yeniden belirlenen yetki ve görevlerinin incelenmesi, uygulamadaki sorunların tespiti çalışmamızın genel amacını oluşturmaktadır.

Tez 4 bölümden oluşmaktadır;

Birinci bölümde kamu mali yönetiminde meydana gelen değişiklikler ve kamu harcamalarının tanımı üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde denetimin tanımı yapılmış, denetim standartları konusunda bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde dış denetim/yüksek denetimin tanımı yapılmış, yüksek denetimin dünyadaki uygulama örnekleri, Avrupa ülkeleri başta olmak üzere çeşitli ülkelerin yüksek denetim kurumları mercek altına alınmış ve nihayetinde tezimizin asıl konusu olan Türk Kamu Mali Yönetiminde dış denetim/yüksek denetim fonksiyonunu icra eden Sayıştay'ın teşkilat yapısı ve anayasa ve kanunlarla düzenlenmiş görevleri anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde ise yüksek denetim uygulama örneği olarak Sayıştay tarafından bir mahalli idare denetimi ve sonuçlarına yer verilerek konunun pekiştirilmesi amaçlanmıştır.

Sonuç kısmında ise 6085 Sayılı Kanunu'nun getirdiği düzenlemeler ışığında yüksek denetim metodları değerlendirilmiş, Sayıştay'ın işleyişinde ortaya çıkan veya çıkabilecek sorunlarla ilgili çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

BÖLÜM I TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ VE KAMU HARCAMALARI

Kamu hizmeti; devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimleri altında genel, kollektif ihtiyaçları karşılamak, kamu yararını sağlamak için kamuya sunulmuş devamlı ve muntazam faaliyetlerdir şeklinde ifade edilebilir. Kamu hizmeti çoğu kez idarenin, hatta devletin varlık sebebi olarak görülmüştür. İdarenin faaliyetleri esas itibariyle kamu hizmetlerini yürütmek ve işletmekten ibarettir. Bu anlamda devletin varlık sebebi, toplumun iyiliğine çalışmak, kamu için lüzumlu ve faydalı olan teşebbüslere girişmek ve faaliyetleri yerine getirmektir. Bu nedenle devlet, kamu hizmetleri teşkilatının bütünüdür. Önceleri idarenin sadece kamu hukuku usulleri ile gördüğü faaliyetler kamu hizmeti sayılmakta iken (Gülan 1988:151), günümüzde kolluk faaliyeti de kamu hizmeti niteliğinde olup, kamu hizmetleri sadece özel hukuka veya sadece kamu hukukuna tabi olmamakta, faaliyet konularının gereklerine göre değişik oranlarda kamu hukuku ve özel hukuktan oluşan karma bir hukuki rejim ile görülmektedir. Aralarındaki oran ise kanun koyucu tarafından belirlenmektedir (Yayla 1985:71)

Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak, etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ile süreçlerden oluşan bir bütündür (Alikadioğulları 2010:9).

1.1 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile 1 yıl ertelenmiştir (Arslan 2006:1).

5018 sayılı Kanun, 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişikliklerle 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Artık tüm mahalli idarelerimizde de 5018 sayılı Kanun'un uygulanmasının yanı sıra eski program bütçe sisteminden vazgeçilerek analitik bütçe ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir (Güngör 2004:26).

5018 sayılı Kanun, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bakımından kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü düzenlemektedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, ülkemizde kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması, iç denetim, dış denetim gibi konularda, uluslararası gelişmelere uygun olarak yeni yaklaşımlar getirmektedir (Kerimoğlu 2004:71).

24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Genel Gerekçesi aşağıdaki gibidir (WEB_1 2003):

Halen ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğine haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Ayrıca, anılan bütçelerin uygulama usul ve esasları da önemli farklılıklar arz etmektedir.

Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması bazı mali işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yılla sınırlı olması ve çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktadır. Mevcut bütçe sınıflandırılması ve muhasebe sistemi, kamu gelir ve giderleri konusunda, hem mali yönetime hem de kamuoyuna istenilen bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasına teknik olarak imkân vermemektedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısıyla, mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde yer aldığı üzere uluslararası standartlara ve Avrupa

Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır (Özkan 2008:6).

1.1.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Amacı ve Kapsamı

Kamu kesiminin faaliyet gösterdiği alanlarda ivme kazanan değişiklikler nedeniyle kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının bulanıklaşması, geleneksel hesap verme yükümlülüğünün beklentileri karşılayamaması ve değişikliklere ayak uydurma güçlükleri, devletin hangi kaynakları ne amaçla harcadığının izlenememesi, bütçe kaynaklarını siyasi ve toplumsal önceliklere göre harcanmasını özendirmemesi, kamu yönetimlerini yetersizlik psikozuna sürüklemiştir (Karaarslan 2002:58).

Ayrıca kamu harcamalarında, gerekli disiplini sağlamak için konulan ve performansa da yönelik olmayan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşili yönetim yapıları nedeniyle kamu yönetimleri, maliyet etkin ve sonuç yönelimli yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları ister olmuşlardır.

Bununla birlikte teknolojide, özellikle de bilişim teknolojisinde kaydedilen ilerlemeler ile değişen yaşam koşullarının kamu çalışanlarının alışkanlık ve beklentilerinde yarattığı derin etkiler, kamu yönetimlerine içinde buldukları sıkıntılardan kurtulabilme umudu vermiştir. Bu genel gerekçelerle kamu yönetiminde bir reform dalgası başlatılmış olup bu bağlamda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır (Özkan 2008:7).

Genel olarak Kanun aşağıdaki amaçları gerçekleştirmek üzere çıkarılmıştır (Tosun ve Cebeci 2006:2);

- a. Kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliği arttırmayı, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemlerini uluslararası standartlara uygun hale getirmeyi, harcamacı kuruluşların harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası iç denetim konusundaki inisiyatiflerini genişletmeyi ve mali disiplini sağlamayı,
- b. Kamu idarelerinin gelir, gider ve yükümlülüklerini etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetmeleri için görev, yetki ve sorumluluklarda dikkate alınarak, mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesini ve buna göre gerekli mali sistemin oluşturulmasını,
- c. Kurumların stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara, belirlenmiş esas ve usuller ile hizmet gereklerine uygun bir şekilde hazırlanmasını,

- d. Muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulmasını,
- e. Mali denetimin uluslararası belirlenmiş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesini,
- f. Dış denetimin kapsamının genişletilerek daha etkin hale getirilmesini, amaçlamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında da Avrupa Birliği fonları ile yurtiçi ve yurtdışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolünün de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir (Gülşen 2660:40). Bununla birlikte kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar (Tosun 2006:2).

Kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta, yetki ve sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır. Buna göre, kamu idarelerinin mali işlemleri, kurulacak mali hizmetler birimleri tarafından yapılacak, bütçe sınıflandırmasında ödenek tahsis edilen yöneticiler harcama yetkilisi olarak karar vermeye yetkili olacak, iş ve işlemler harcama yetkilisi tarafından verilen harcama talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilecektir. Saymanların ödeme aşamasındaki uygunluk denetimi yapma görevleri sona erdirilerek, bunun yerine kamu idaresi başkanına bağlı olarak çalışacak mali kontrol yetkilisine, harcama sürecinin belirli aşamalarında kontrol görevi verilmektedir (Çöker 2007:5).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kapsamı, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir (Kerimoğlu 2003:31). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2. maddesine göre bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar. Genel yönetim ise; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve yerel idareler olarak sayılmıştır. Uluslararası kuruluşlar ve Avrupa Birliği'nin ilgili düzenlemelerinde devlet, Genel Yönetim olarak tanımlanmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un kapsamının bu şekilde belirlenmiş olması ortak standartların uygulanması ve tekdüzeliğin sağlanması açısından gerekli ve önemlidir. 5018 sayılı Kanun'da genel bütçeli kuruluşlar, devlet tüzel kişiliğine dâhil olan kamu idareleri olarak tanımlanmıştır. Genel bütçeli kuruluşlar; tek bir tüzel kişilik dâhilinde, aynı nakit idaresi kapsamında, kendilerine has

mal varlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idareler olarak varlığını sürdürmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamı dışında kalan kamu idareleri ise genel yönetim içerisinde yer verilmeyen; Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT), belediyeler tarafından oluşturulan Belediye İktisadi Teşekkülleri (BİT) ve özel hukuk hükümleri çerçevesinde kurulmuş, başta Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası olmak üzere, sermayesinin bir kısmı veya tamamı devlete ait kamu şirketleri ile kamu görevi veya hizmeti yürüten dernek ve vakıflar ile gelinen nokta itibariyle döner sermayeli işletmeler, fonlar ve 5436 sayılı Kanun ile kapsamdan çıkarılan Türkiye Radyo Televizyon Kurumu (TRT), Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ), Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) gibi kamu idareleridir (Tosun ve Cebeci 2006:3).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte yeni kavramlarda mali literatüre girmiştir. Bunlardan en önemlisi hiç kuşkusuz “Genel Yönetim” kavramıdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 1050 sayılı Kanun’dan temel farklılıklarından birisi 5018 sayılı Kanun’un kapsamının uluslararası alanda ulusal ekonomilerin sektörel sınıflandırmasında devlet tanımına karşı gelen yönetim sektörünü düzenlemesidir. 1050 sayılı Kanun’un uygulamasından günümüze kadar geçen süre içerisinde çok sayıda kamu idaresi kurulmuş, kamu idarelerinin fonksiyonları ve teşkilatlanmalarında önemli çeşitlilikler ortaya çıkmıştır.

Genel Yönetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu içerisinde ifade bulunduğu şekilde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluştuğundan genel yönetim kapsamında idarelerin bütçeleri ise; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulması yasaklanmıştır (Arcagök ve Erüz 2006:30).

1.1.2 Kurumsal Yapı

Yeni mali yönetim ve kontrol yapısında düzenleyici, kontrol edici ve yönlendirici temel görevler Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Bunun yanı sıra Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı’nın da mali yönetime ilişkin bazı görevleri bulunmaktadır. Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin dış

denetiminden sorumlu tutulmuştur. İçişleri Bakanlığı'na ise mahalli idarelere ilişkin bazı hususlarda düzenleme yapma, koordinasyon ve izleme görevi verilmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) ve yerel meclisler, kamu kaynağının elde edilmesi, kullanılması ve hesabının verilmesinde yetkili merciler olarak gösterilmiştir. Her bir kamu idaresi ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda öngörülen mali yapıyı oluşturmak, izlemek, geliştirmek ve faaliyetlerini etkinlik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine uygun yürütmekle yükümlü tutulmuştur.

1.1.3 Merkezi Yönlendirici İdareler

Yeni mali yönetim ve kontrol yapısında merkezi yönlendirici idareler olarak Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı görev almaktadır.

1.1.3.1 Maliye Bakanlığı

Yeni mali yönetim ve kontrol yapısında Maliye Bakanlığı, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyumlaştırma birimleri ve diğer birimleri aracılığıyla, mali yönetim ve kontrol sistemi üzerinde düzenleme, standart belirleme, mali planlama, koordinasyon, izleme ve yönlendirme rollerini üstlenmiş bulunmaktadır. Yeni mali yönetim ve kontrol yapısında Maliye Bakanlığı'nın başlıca görevleri şu şekilde sıralanabilir (Arcagök ve Erüz 2006:23-24):

- a. Mali yönetim ve kontrole ilişkin düzenlemeleri hazırlamak,
- b. Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- c. Her türlü gelir ve gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
- d. Gelir ve gider kanunlarının uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,
- e. Orta vadeli mali planı hazırlamak,
- f. Merkezi yönetim bütçesini hazırlamak,
- g. Merkezi yönetim bütçesinin uygulama esaslarını belirlemek ve izlemek,
- h. Genel bütçe gelir cetvelini hazırlamak ve gelirleri toplamak,
- i. Genel faaliyet raporunu hazırlamak,
- j. Muhasebe standartlarını oluşturmak (Devlet Muhasebe Standartları Kurulu),

- k. Genel yönetimin detaylı hesap planlarına, merkezi yönetimin muhasebe işlemleri, hesap planları ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme yapmak,
- l. Genel bütçe kapsamındaki idarelerin muhasebe hizmetlerini yürütmek,
- m. Merkezi yönetim mali istatistiklerini hazırlamak, genel yönetim mali istatistiklerini derlemek ve yayımlamak,
- n. İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin standartları belirlemek ve izlemek,
- o. İç denetim standartlarını belirlemek ve izlemek (İç Denetim Koordinasyon Kurulu),
- p. Merkezi yönetim bütçesi kesin hesabını hazırlamak,
- q. Hazine mallarını yönetmek,
- r. Devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak,
- s. Kara para aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konuya ilişkin uygulanacak esas ve usulleri belirlemek.

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde hangi kamu idaresi veya organının, olağan görevlerinin ötesinde, başka kamu idarelerini etkileyebilecek biçimde yetkilendirildiği önem taşımaktadır. Maliye Bakanlığı'nda denetim organları, 178 sayılı Kanun hükmünde kararname ile kurulmuştur. Maliye Bakanlığı, gerek kamunun gerek özel kişilerin ve kuruluşlarının uymak zorunda olduğu mali kuralları koyan ve denetleyen Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu, Kontrolörler ve Denetmenler gibi birçok denetim organını bünyesinde bulundurmaktadır.

1.1.3.2 Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı

Yeni mali yapıda Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, genel ekonomik planlama ve kamu yatırım politikası çalışmalarını yürütmekle görevlendirilmiştir. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın başlıca görevleri (Arcagök ve Erüz 2006:25);

- a. Orta vadeli program hazırlamak,
- b. Yatırım programını hazırlamak,
- c. Stratejik planlamaya ilişkin düzenleme yapmak ve uygulamayı izlemek, olarak sayılabilir.

5018 sayılı Kanun, stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin stratejik planlama sürecine ilişkin takvim tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine ilişkin yetkiyi Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na vermiştir. Bütçelerin stratejik plarlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede

yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

1.1.3.3 Hazine Müsteşarlığı

Hazine Müsteşarlığının yeni mali yapıdaki başlıca görevleri (Arcagök ve Erüz 2006:25);

- a. Merkezi yönetimin nakit yönetimini yürütmek,
- b. Borçlanma politikasını hazırlamak ve uygulamak,
- c. Nakit ve borçlanmaya ilişkin muhasebe kayıtlarını tutmak, olarak sayılabilir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir.

1.1.3.4 İçişleri Bakanlığı

İçişleri Bakanlığı'nın yeni mali yapıdaki başlıca görevleri (Özkan 2008:14);

- a. Mahalli idarelerin muhasebe işlemlerini, hesap planlarını ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme yapmak,
- b. Mahalli idareler genel faaliyet raporunu hazırlamak ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay'a göndermek,
- c. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenen hallerde, mahalli idarelere harcama yetkililerinin belirlenmesi hakkında uygun görüş vermek,
- d. Merkezi yönetim bütçe kanununa eklenmek üzere, mahalli idarelerin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerini derlemek ve Maliye Bakanlığı'na bildirmek, olarak ifade edilebilir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 77 inci maddesine göre, mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir (Ekinci ve Toker 2005:16). Bu teftişler sonrasında hazırlanacak raporların

bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderileceği belirtilmektedir.

1.1.4 Sayıştay

Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlidir. Ayrıca Silahlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi hususunda 160. Maddenin son fıkrası ile Sayıştay denetimine getirilen sınırlamalar 5170 sayılı Kanun'un 10. maddesi hükmüyle yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay'ın denetim alanı genişlemiş, denetim işlevi sadece saymanlık hesabının denetimi olmaktan çıkıp kamu idarelerinin faaliyet, işlem, karar ve kaynaklarının denetimine dönüşmüş ve denetim görevinin, genel kabul görmüş uluslararası standartlar dikkate alınarak yerine getirilmesi esası benimsenmiştir (Polat 2006:40).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68. maddesinde, dış denetim organı olan Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim düzenlenmektedir. Sayıştay'ın iki temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi dış denetim organı olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır. İkincisi ise hesapların hükme bağlanmasını içeren, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir (Özkan 2008:16).

Çağdaş dünyada son dönemde yaşanan gelişmeler, Sayıştay denetiminin nesnel tabanının genişletilmesi yönündedir. Bu gelişmeler Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Sayıştaylar Örgütü'nün (INTOSAI) ve benzeri diğer uluslararası kurumların dokümanlarına da yansımıştır. Yine son dönemlerde, gerek ülkeler bazında, gerekse uluslararası kuruluşlar platformunda, Sayıştay denetimi ile Parlamentoların denetim fonksiyonunun etkinliği arasında ilişki kurulmakta ve Sayıştay denetimi saydamlığın, hesap verme sorumluluğunun güvencesi sayılmaktadır. Bu gelişmelere bağlı olarak Sayıştay'ın yaptığı denetimin kapsamı kamu kaynağının kullanıldığı tüm alanlara yayılmıştır (Koçberber 2006:39-40).

Kamu kurumlarının performanslarını ölçmelerine uygun bir ortamın yasal olarak yaratılmadığı durumlarda, dış denetim örgütünün denetlenen kurumların performans ölçüm sistemi oluşturmalarına yardımcı olma misyonu daha da önem kazanmaktadır.

Yeni mali yapıda Sayıştay, ön mali kontrole ilişkin görevleri kaldırılarak, genel yönetim kapsamındaki tüm idarelerin dış denetimini yapmak ve dış denetim sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ni (TBMM) bilgilendirmekle görevlendirilmiştir. Sayıştay'ın başlıca görevleri (Arcagök ve Erüz 2006:25);

- a. Dış denetimi yapmak,
- b. Sorumluların hesap yargılamasını yapmak,
- c. Dış denetim sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ni bilgilendirmek,
- d. Genel uygunluk bildirimini hazırlamak,
- e. Genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve idare faaliyet raporlarını (mahalli idareler hariç) görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunmak,
- f. Mali istatistikleri izleyen yılın Mart ayı içinde, hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirmek ve değerlendirmelerini Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlamak, olarak sayılabilir.

Çeşitli uluslararası değişimlerin ön hazırlığı olarak Sayıştay'ın ve hükümetin girişimi ile Anayasa'nın 160. maddesinde 29.10.2005 tarihinde 5428 sayılı Kanun ile bir değişiklik yapılmış, mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması görevi Sayıştay'a verilmiştir. Bu değişiklik ile ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 77. maddesinde belirtilen "mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıkması" istisnası dışında İçişleri Bakanlığı'nın belediyeler üzerindeki mali denetim yetkisi kaldırılmıştır.

Sayıştay bizzat Anayasa tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yaptığı hüküm altına alınan Yüksek Denetim Organıdır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Millet temsilcisidir dolayısıyla Sayıştay Türk Milleti adına denetim ve yargılama yapmaktadır. Özellikle Parlamento adına denetim yapan örgütlerin, halka ait kaynakların kullanımı konusunda halkı bilgilendirmeleri, işlevlerinin bir gereği olduğu gibi, yaptıkları denetimin etkinliği açısından da önemlidir.

Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma çalışmalarının önemli taraflarından biri, Sayıştay'ın denetim kapsamının genişletilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanmasıdır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan Sayıştay'ın denetim yetkisinin kapsamı, Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Üst Kurullar dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarını içine alacak şekilde genişletilmeli, Sayıştay da bu denetimi yapabilecek şekilde güçlendirilmelidir (Dinçer ve Yılmaz 2003:60). Bununla birlikte yeni mali yapıda harcama öncesi denetimin mali kontrol yetkilisi tarafından, harcama sonrası denetimin ise, Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Sayıştay'ın yapacağı dış denetim; mali, uygunluk ve performans denetimi olarak gösterilmiştir.

Sayıştay hem performans değerlendirmesi yapmakta hem de yapılan performans değerlendirmelerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanıp sağlanmadığı ile ilgili olarak dış denetim yapmaktadır.

1.1.5 Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Yerel Meclisler

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve yerel meclisler (Arcagök ve Erüz 2006:26);

- a. İdarelerin bütçelerini görüşmek ve onaylamak,
- b. Kesin hesapları görüşüp karara bağlamak,
- c. İdarelerin hesap vermelerini sağlamak,
- d. Aynı zamanda işlevlerini yerine getirerek,
- e. Kamu kaynaklarını tahsis etmek,
- f. Kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasına yetki vermek,
- g. Denetlemek,
- h. Uygulama sonuçlarını onaylamak suretiyle bütçe hakkını kullanırlar.

1.2 KAMU MALİ YÖNETİMİNİN TEMEL İLKELERİ

5018 sayılı Kanun'un 5 inci maddesinde kamu maliyesi ilkelerine, 13 üncü maddesinde ise bütçe ilkelerine yer verilmiştir. Bu ilkeler ile 5018 sayılı Kanun'un gerekçesi ve çeşitli maddeleri dikkate alındığında mali yönetimin dört temel ilke üzerine inşa edildiği söylenebilir. Bunlar; mali disiplin, mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve maliyet etkililiktir.

1.2.1 Mali Disiplin

5018 sayılı Kanun'un getirmiş olduğu yeni mali sistemde mali disiplinin sağlanmasına özel bir önem verilmiştir. Kamu bütçelerinin hazırlık, uygulama ve denetim süreçleri güçlendirilmiştir. Orta vadeli yaklaşım çerçevesinde orta vadeli program, orta vadeli mali plan ve üç yıllık bütçeler, planlı mali yönetim anlayışının

hâkim kılınması, kamunun gelir ve gider öngörülerinin ortaya konulması ve kamuoyuna duyurulmasını gerekli kılmaktadır.

Merkezi yönetim bütçesinin orta vadeli program, orta vadeli mali plan, idare stratejik planları dikkate alınarak üç yıllık olarak hazırlanması, idarelerin bütçe teklif tavanlarının belirlenmesi mali disipline yönelik geliştirilmiş önemli düzenlemelerdir. Performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlanacak belgeler bilgi üretilmesini ve bütçelerin bilgiye dayalı olarak hazırlanmasını sağlayacağından Maliye Bakanlığı'nın bütçeleri daha etkili bir şekilde izlemesi ve değerlendirmesi mümkün olacaktır. Kamuya açık, hedeflere dayalı belgeler hazırlanması kamu idarelerini başarılı olma yönünde motive ederken, kaynak kullanımında tasarruflu olmaya da zorlayacaktır. Bu, makro düzeyde kaynak dağıtımının etkili bir şekilde yapılmasını sağlarken, verimlilik artışı ile birlikte kaynak israfını da önleyecektir. Sonuç olarak performans esaslı bütçeleme mali disiplini sağlamada önemli bir araç olarak kullanılabilir.

Diğer taraftan, Kanun'da öngörülen bütçeler dışında bütçe oluşturulmasının ve ödenek üstü harcamanın yasaklanması, gelir ve giderleri etkileyecek kanun tasarılarının mali yükünün en az üç yıllık dönem için (sosyal güvenliğe yönelik tasarılar da en az 20 yıllık) hesaplanarak tasarılar eklenmesi zorunluluğu, vergi harcamalarının bütçede gösterilmesi gibi mekanizmalar da mali disiplini sağlayan unsurlar olarak sistemde yer almaktadır (Arcagök ve Erüz 2006:36).

1.2.2 Mali Saydamlık

Saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi kavramların önem kazanmasında, uluslararası mali ve düzenleyici kuruluşlar tarafından ele alınmasında, uluslar arası finansal yapının krizlerden sonra yeniden yapılandırılması gerekliliği ve küreselleşen dünyanın ortak sorunu olan yolsuzluk olgusu etkili olmuştur (Emil ve Yılmaz 2004:4).

Mali saydamlığın, ideolojik ve iktisadi boyutunun tartışılmasının yanı sıra, mali saydamlığın sağlanması için gerekenler, Türkiye'de yapıldı mı veya Türkiye, mali saydamlık için hazır mı, sorularını sormak gerekmektedir. Tüm bunların yapıldığı kanaati Türkiye'de belirginleşmemiştir (Sönmez 2001:31).

Türkiye'nin mali saydamlığa ne kadar hazır olduğu veya ülkemizde mali saydamlık için gereken şartlar sağlanıp sağlanmadığı noktasında devletin küçültülmesi anlayışının da sorgulanmasının gereği ortaya çıkmaktadır (Ejder 2006:160).

Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir

araçtır. Yetki ve sorumluluklarının iyi bir şekilde ayrıştırılmaması, bütçe kapsamının kamusal harcama alanının ancak bir kısmını kavraması, muhasebe, raporlama ve kodlama yapısının yetersiz olması ve standartların geliştirilmemesi gibi nedenlerle, Türk kamu mali yönetim sisteminin etkin ve sorumlu bir şekilde çalıştığını söylemek mümkün değildir. Bu anlamda, kısa dönemde kamu mali sistemimizde yapılacak düzenlemelerin başında saydamlığın sağlanması yönündeki çabaların uygulamaya geçirilmesi olmalıdır.

Devletin, özellikle kamu kaynaklarının tahsis amacı olması beklenen bütçelerinde ve buna ilişkin diğer mali mevzuatında şeffaflığın sağlanması, bugün makro ekonomik istikrarın sağlanması, yetkin devlete ulaşılması açısından çok önemli bir ön şart olarak görülmektedir.

Uluslararası Para Fonu (IMF) kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda taşıdığı önem nedeniyle üye ülkeler için “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü”nü (Code of Practices on Financial Transparency) kabul etmiştir. Düzenlemenin asıl amacı, uzun vadede, sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmaktır (Kararslan 2006:41).

Yayınlanan bu rehber, mali saydamlığı bir zorunluluk olarak değil, sadece adapte olunması gereken bir dizi kurallar seti olarak nitelemektedir. IMF, üye ülkeleri bu tüzüğe uymaya teşvik ederken, kendisi için geçerli olacak limitleri ortaya koymaktadır. Mali saydamlık ile ilgili olarak Tüzük ile eş zamanlı olarak yayınlanan Mali Saydamlık El Kitabında 4 temel ilke ve bunların alt başlıkları bulunmaktadır.

- a. Roller ve sorumlulukların açık olması ilkesi,
- b. Bilginin kamuya açık olması ilkesi,
- c. Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması ilkesi,
- d. Denetimin ve istatistiki veri yayınlamanın bağımsız olması ilkesi (Kızıлтаş 2001:2).

Mali saydamlık ve mali raporlama konusunda yapılan düzenlemelerden birisi de Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)’nin 1999 yıllık toplantısında oluşturulan çalışma grubu tarafından sekreteryaya üye ülkelerin deneyimlerine dayanılarak önerdiği mali saydamlık ile ilgili rehberdir. Rehber, üye ülkelerin ortaklaşa hazırladıkları uyulma zorunluluğu olmayan bir çalışmadır. Hazırlanan rehber üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, mali saydamlığı gerçekleştirebilmek için öncelikli olarak mali raporlar üzerinde durulmuş ve bu mali raporların neler olduğu,

hangi bilgileri içermesi gerektiği ile nasıl hazırlanması gerektiği hususlarına özellikle yer verilmiştir. İkinci bölüm, raporda yer alacak belirli tanımları açıklamaktadır. Son bölümde, yayınlanan veri ya da bilgilerin karşılaştırma yapmaya elverişli, anlamlı ve doğru olmasını temin etmek için tutarlı, ilkeli, ulusal ve uluslararası standartlarda muhasebe yönteminin, yayınlanan raporların ya da bilgilerin doğruluğunun sağlanması için içsel ve dışsal denetimlerin ve sorumlulukların gerekliliğine ilişkin kıstaslar ortaya konulmuştur.

1.2.2.1 Mali Saydamlığın Tanımı ve Önemi

Saydamlık; mevcut koşullara, kararlara ve eylemlere dair bilginin erişilebilir, görünür ve anlaşılır kılındığı bir süreçtir. Saydamlıktan anlaşılan, bilgilenmek amacıyla karar sürecine katılan yurttaşlarca, karar sürecinin açıklığı ve anlaşılabilirliğidir. Başka bir ifadeyle saydamlık; devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır. Bu nedenle, saydamlık niteliğini kaybetmiş ya da hiç taşımamış mali sistemler, ekonomik ve siyasal istikrarsızlığın, etkin olmayan yönetimlerin sebebi haline gelmiştir (Şalcı 2005:35). Günümüzde bu önlemleri alabilmek için geliştirilen araçlar arasında en ön plana çıkması hesap verme sorumluluğudur. Hesap verme mekanizmasının başarısını belirleyen araç ise saydamlıktır. Saydamlık olmadan, hesap verebilirliğin olması, hesap verebilirlik olmadan da saydamlığın olması mümkün değildir.

Devlet faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir hale gelmesi olarak algılanan saydamlık, devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin önemli araçlarından biri olarak görülmektedir. Bununla birlikte, kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bilgi setinin kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesi ile kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır.

Mali saydamlık ilk bakışta daha çok IMF ve Dünya Bankası girişimleri ile özdeşleşmiş gibi görünse de Avrupa Birliği'ne (AB) uyum süreci ve demokratikleşme yolunda atılan adımların, mali saydamlık konusunda katalizör etkisi gösterdiği söylenebilir.

Aday ülkelerin Avrupa Birliği'nin Maastricht kriterlerine uyum, istikrar veya yakınlaşma programlarına adaptasyonları geniş ölçüde sahip oldukları mali enformasyonun kalitesine ve saydamlığına ihtiyaç gösterdiğinden, bütçe dışı işlemlerin

sınırlanması ve bütçe içine alınması, muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, merkezi ve yerel yönetim arası mali ilişkilerin netleştirilmesi gibi alanlarda sağlanacak gelişmelerin katılım sürecini daha da kolaylaştıracağı beklentisi mali saydamlığın önemini ülkemizde de artırmış bulunmaktadır (Yüksel 2005:217).

Mali saydamlık, bilgilerin sunulduğu kitleler tarafından kabule şayan görülmeyi ve güvenilmeyi gerektirir.

IMF, mali saydamlık ilkelerini dört ana grup içinde toplamaktadır:

- a. Hükümet içersindeki rol ve sorumluluklar açık olmalıdır.
- b. Hükümetin faaliyetleri ile ilgili bilgiler kamuya açık olmalıdır.
- c. Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçleri açık olmalıdır.
- d. Mali bilgiler, genel kabul görmüş veri kalitesi standartları ile uyumlu olmalı, bağımsızlık ve güvenilirlik teminatlarına tabi olmalıdır.

1.2.2.2 5018 Sayılı Kanun'a Göre Mali Saydamlık

Mali saydamlık, mali politika planlarının, kamu hesaplarının ve mali hedeflerin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi akışının kamuya sunulması ve sonuçta bu bilgilerin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesiyle kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesidir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 7. maddesinde, kamu mali yönetiminde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi öngörülmüş ve bu amaçla;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçenin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunlu tutulmuştur.

Anılan maddede, mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idarelerinin sorumlu olduğu ve bu hususların Maliye Bakanlığı tarafından izleneceği belirtilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu içerisinde mali saydamlığı sağlamak üzere geliştirilmiş bazı düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir (ARcagök ve Erüz 2006:38-39):

Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemi getirilerek, idarelerin uzun dönemli kaynak kullanımlarını planlaması, bütçelerinin hedefleriyle uyumlu olarak hazırlanması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi öngörülmüştür (5018/9).

Bakanlar, hesap verme sorumluluğu kapsamında, idarelerin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle sorumlu tutulmuşlardır (5018/10).

Gelir ve giderleri etkileyecek kanun tasarılarına en az üç yıllık mali yük tahminlerinin eklenmesi (sosyal güvenlikte 20 yıl) öngörülmüştür (5018/14).

Orta vadeli program ve orta vadeli mali plan aracılığıyla hükümetlerin takip eden üç yılda izleyecekleri ekonomik ve mali politikaların kamuya açık olması sağlanmıştır (5018/15).

Bütçelerin üç yıllık hazırlanması esası getirilerek, idarelerin gelecekte kullanılabileceği kaynakların belirliliği artırılmıştır (5018/16).

Bütçe tasarılarına eklenecek bilgiler artırılarak, mali saydamlığa katkıda bulunulmuştur (5018/18).

Yedek ödenekten yapılan aktarmaların, tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı, yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilecektir (5018/23).

Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ilk altı aylık uygulama sonuçlarını ve gelecek altı aya ilişkin beklenti, hedef ve faaliyetlerini kamuoyuna açıklaması sağlanmıştır (5018/30).

Maliye Bakanlığı'nın merkezi yönetim bütçe Kanunu'nun ilk altı aylık uygulama sonuçlarını, finansman durumunu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefleri ile faaliyetleri kapsayan mali durumu Temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklaması öngörülmüştür (Arcagök ve Erüz 2006:39).

Kamu idarelerince yıllık faaliyet raporları hazırlanması suretiyle kamuoyunun bilgilendirilmesi öngörülmüştür (5018/41).

Kamuda standart bir muhasebe ve mali raporlama sistemi kurulması öngörülmüştür (5018/49).

Kamuda mali istatistiklerin standartlara uygun hazırlanması ve merkezi yönetimde aylık, genel yönetimde ise üçer aylık dönemler itibarıyla açıklanması öngörülmüştür (5018/52-53).

Mali istatistiklerin Sayıştay tarafından doğruluk ve standartlara uygunluk yönünden yıllık bazda değerlendirilmesi ve hazırlanacak raporun TBMM ve Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi öngörülmüştür (5018/54).

1.2.3 Hesap Verme Sorumluluğu

İyi yönetim ilkeleri arasında önemli bir yere sahip olan hesap verilebilirlik; bir kurumdaki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak ilgili kişilere karşı cevap verebilir olma, bunlara yönelik eleştiri ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etme, bir başarısızlık, yetersizlik ya da usulsüzlük durumunda sorumluluğu üzerine alma gerekliliği olarak ifade edilmektedir.

Bununla birlikte hesap verilebilirlik, yöneticilere belirli bazı görevleri, bu görevleriyle ilgili kural ve standartlara uymaları konusunda bir takım sorumlulukları yüklemek anlamına gelmektedir. Bu suretle, yöneticilerin faaliyetlerine ilişkin rapor ve hesap vermekle yükümlü olduğu kişi veya organ açıkça belirlenir ve yönetici iyi performans gösterdiğinde ödüllendirilirken, yetersiz performansının sonuçlarına katlanır. Bir birimin yöneticisi emrindeki personelin yerine getirdiği faaliyetler için de hesap vermekle yükümlü tutulabilir (Maliye 2003:18).

1.2.3.1 Genel Olarak Hesap Verme Sorumluluğu

Son yıllarda, yeni kamu yönetimi anlayışı ve yönetimin rollerindeki değişikliklerle birlikte, sonuç odaklı yönetim kültürü, daha fazla saydamlık gibi kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine dair yeni yaklaşımlar arasında hesap verme sorumluluğu kavramı da kamu yönetimi tartışmalarının önemli bir parçası haline gelmiştir. Hesap verme sorumluluğu, demokrasi ile bürokrasinin uzlaştırılması, yönetimin halkın tercihleri doğrultusunda hareket etmesi ya da kamuoyunun yöneticilere karşı azalan güveninin yeniden kazanılmasının bir aracı olarak, özellikle son yirmi yıldır gündemde olan bir kavramdır (Balcı 2003:115).

Hesap verme sorumluluğu karmaşık bir kavramdır. Ancak en basit şekilde, bir birey ya da bir grup adına faaliyette bulunan kişi ya da kurumların, faaliyetlerini, adına

faaliyette buldukları kişi ya da gruplara raporlamasıdır, diye tanımlanabilir. Hesap verme sorumluluğu, hiyerarşinin veya yetki devrinin olduğu yerde, astların veya devredilen yetkiyi kullananların faaliyetlerinin üstlerin ya da yetki devredenlerin istekleri doğrultusunda gerçekleştirilmesini sağlar.

Mali saydamlık gibi hesap verebilirlik de iyi yönetim prensipleri arasında sayılmakta ve her düzeydeki kamu yöneticisinin sorumluluğuna teslim edilen kamu kaynağını, hukuka uygun ve verimli bir şekilde kullandığının hesabını vermesi olarak kısaca tanımlanmaktadır.

Üzerinde anlaşılan beklentiler uyarınca ifade etmek üzere görev alma ve bu görevin ifa tarzını gösterme mecburiyetine dayanan hesap verme sorumluluğunun siyasal hesap verme sorumluluğu, yönetsel hesap verme sorumluluğu ve kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğu gibi türleri olup; parlamentonun yurttaşlara karşı, bakanların parlamentoya karşı, bakanlık üst yönetiminin bakana karşı hesap verme sorumluluğu söz konusudur.

Siyasal hesap verme sorumluluğu, Yürütmenin Parlamentaoya karşı olan hesap verme sorumluluğunu ifade ederken, yönetsel hesap verme sorumluluğu, bürokrasinin bakanlara karşı olan sorumluluğunu göstermektedir. Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu ise daha kompleks nitelikler taşımakta ve hem seçilmişlerin oluşturduğu parlamentonun hem de bütünüyle devletin vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu bulunduğuna işaret etmektedir.

Bu nedenle, nelerin yapılmış ya da yapılmamış, nelerin yapılmakta olduğu, nelerin yapılmasının planlandığı konularında açıklamalar yapılması ve gerekçeler sunulması, sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğu gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkanı verir. Sorumluluğu devredenler ihtiyaçlarının karşılanıp karşılanmadığını bildirmek, yaptırımlar uygulamak veya teşvikler sağlamak isteyebilir ya da hataların düzeltilmesini veya ilave güvenceler sağlanmasını talep edebilirler.

Uygulamada, hesap verme sorumluluk sisteminin bir raporlama faaliyeti olarak kendini gösterdiği bilinmektedir. Sayıştay denetimleri de bu raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır. Bu sistemin, yani Parlamento, hükümet ve yüksek denetim kurumu arasındaki işleyişin bir üçgen şeklinde gösterilmesi, konunun daha iyi anlaşılmasına yardım etmektedir.

1.2.3.2 Hesap Verme Sorumluluğunun Çerçevesi

Literatürde yaygın olarak hesap verme sorumluluğu, üzerinde mutabakata varılmış hesaplar çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki, “tevcih edilen sorumluluğa cevap verme”. şekillerinde tanımlanmakta olup, bu tanımlardan görülmektedir ki, hesap verme sorumluluğu ile performans sözleşmesi uygulamaları birbirlerini tamamlar. Hesap verme sorumluluğu, yetki kullanımı ile bağlantılıdır. Kamu harcamalarının etkinliği açısından, hesap verme sorumluluğu müessesesinin iyi kurulması ve işletilmesi durumunda, verilen yetki ile kamu hizmetini ifa etmek üzere kamu kaynağı kullananların rasyonel ve hızlı karar almaları sağlanabilecektir.

Hesap verme sorumluluğu müessesesi ile birlikte sınırlı da olsa kamu maliyesinde seçmenler tarafından doğrudan kontrolden söz edilmektedir. Buna karşılık hesap verme sorumluluğunun yönetsel şeklinde yetkinin asıl sahibi ile yetki devri alanlar arasında daha doğrudan ve güçlü bir kontrol vardır.

Gelişmiş bir demokrasinin olduğu ve bilinçli vatandaşlardan oluşan toplumlarda siyasal anlamda yada halkın denetimi anlamında da hesap verme sorumluluğunun işleyişi, yönetsel alandaki hesap verme sorumluluğu kadar olmasa da demokrasinin olmadığı yada az geliştiği ve vatandaşın yönetim hakkında bilgi sahibi olmadığı durumlara göre daha güçlüdür.

Hesap verme sorumluluğu, hükümetin başlıca sorumluluklarının ölçülebilir bir şekilde görülebilmesini sağlar. Hesap verme sorumluluğu mekanizmasının gerektirdiği dokümanlar sayesinde, kamu kaynaklarının nasıl tahsis edildiği ve kullanıldığı görülebilir.

Başarılı hesap verme sorumluluk ilişkilerinin temel öğeleri şunlardır:

- Ölçülebilir hedefler belirlenmesi ve sorumlulukların tespiti,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması,
- İşin yapılması ve gelişmenin izlenmesi,
- Sonuçların raporlanması,
- Sonuçların bir değerlendirmeye tabi tutulması ve geri bildirim sağlanması.

Parlamentonun, bütçe aracılığıyla yürütmeye tahsis ettiği kamu fonlarının harcanmasına yönelik denetimleri gerçekleştirilmesi önemli bir görevidir. Parlamento bu denetimini kamu kurumlarının yıllık raporlarını incelemek, bütçe gerçekleştirmelerini yasalastırmak ve çalışma standartlarını değerlendirmek suretiyle yerine getirdiği gibi

söz konusu güvenceyi parlamento adına yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen bağımsız ve tarafsız denetimler ile denetim bulgularını görüşmek suretiyle de yerine getirmeye çalışır. Bakanlar kendi eylemlerinden ve bakanlıkları altındaki tüm kurum ve kuruluşların faaliyetlerinden parlamentoya karşı ferdi olarak sorumludurlar. Bakanların, aynı zamanda Bakanlar Kurulu'nun kararlarından ötürü kollektif sorumlulukları da vardır. Yani Bakanlar kendi bakanlıklarının işleyişinden ötürü ferdi olarak; Bakanlar Kurulu Kararlarına iştiraklerinden ötürü de diğer bakanlarla müştereken parlamentoya hesap vermekle yükümlüdürler (Karaarslan 2006:58).

1.2.3.3 5018 Sayılı Kanun'a Göre Hesap Verme Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun, asıl olarak hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı geliştirme amacına yönelik olarak stratejik plan, performans ölçümü, iç ve dış denetim gibi kamu yönetimi ilkeleri üzerine inşa edilmeye çalışılmıştır. 5018 sayılı Kanun'un 1. maddesinde, Kanun'un amaçlarından birinin hesap verebilirliği sağlamak olduğu belirtildikten sonra 8 inci maddede hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Madde ile; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Kanunun amacı içinde bulunan, "kaynakların etkin ve verimli kullanılması" ifadesinin, yerini bulması için uygulamada performans ölçümünün yapılması gerekmektedir. Oysaki performans ölçümüyle ilgili de bir uygulama öngörülmemiştir. Dolayısıyla, Kanun'un amacının sağlanması için gereken altyapı kurulamamıştır. Kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi için, hesap verilebilirliğin sağlanması gerektiği 5018 sayılı Kanun'da belirtilmektedir. Yeni kamu mali yönetimi anlayışının temel odak noktası olan hesap verilebilirliğin sağlanması, esas itibariyle bir raporlama faaliyeti olarak ortaya çıkmaktadır ve kamu kaynaklarını kullanma yetkisine sahip kişilerin, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevi nasıl yerine getirdiği konusunda açıklamada bulunma sorumluluğu olarak belirtilmektedir.

5018 sayılı Kanun'da, kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanılması için hesap verme sorumluluğunun sağlanması gereği ortaya çıkarken, Kanun'da performans

kriterleriyle ve performans ölçümüyle ilgili somut değerlendirme ölçütlerinin ortaya konmamış olması da önemli bir sorun olarak belirmektedir.

5018 sayılı Kanun'da, bakanlıklarda müsteşar (Milli Savunma Bakanlığında Bakan), diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak tanımlanmış ve üst yöneticilerin (Arcagök ve Erüz 2006:40);

-İdarelerin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından,

-Sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden,

-Mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden,

-5018 sayılı Kanun'da belirtilen diğer görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden, Bakan'a; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu oldukları belirtilmiştir. Üst yöneticilerin, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmeleri öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanun ile getirilen stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme yaklaşımının amaç ve hedeflere dayalı performansı ön plana alan yönetim kültürünün yerleştirilmesi ve siyasi, idari hesap verilebilirliğin hayata geçirilmesi açısından önemli bir düzenleme olduğu söylenebilir. Öte yandan, 5018 sayılı Kanun'un 41 inci maddesi uyarınca her bir kamu idaresinin, yıllık faaliyet raporu hazırlaması, bu raporları yetkili mercilere göndermesi ve kamuoyuna açıklaması öngörülmüştür. Bu suretle, bütçeyle tahsis edilen kaynakları kullanarak kamu idarelerinin kurumsal amaç ve hedefleri ne ölçüde gerçekleştirdikleri kamuoyuna açıklanmış olacaktır. Faaliyet raporları, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yönetim ve hesap verme sorumluluklarının görüşülmesinde dikkate alınacaktır (Arcagök ve Erüz 2006:42).

Hesap verme sorumluluğu en iyi şekilde performansın ölçülmesiyle ve performans ölçümü sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanmasıyla yerine getirilebilir. Yeni yasa, bu mekanizmaları görmezden gelmektedir. Yasanın 8. maddesinde tanımlanan hesap verme sorumluluğu anlayışı ile dünyada uygulanan hesap verme sorumluluğu anlayışı arasında dağlar kadar fark vardır. Yasanın 10.maddesinde bakanların kaynakların verimli etkin ve tutumlu kullanılmasından dolayı parlamentoya

karşı sorumlu olduğu belirtilmiştir. Hesap verme sorumluluğu böyle soyut ifadeler çerçevesinde yerine getirilemez. Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediği, üzerinde mutabakata varılmış taahhütlerin, ölçülebilir hedeflerin, sonuçların ne ölçüde gerçekleştiğine göre değerlendirilmelidir.

5018 sayılı Kanun'a göre kamu kaynaklarının etkin ve rasyonel kullanımında birincil sorumluluk bakanların ve kurumların üst yöneticilerindedir. Bakanların, sonuçlardan dolayı parlamentoya karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmesi, parlamentonun tahsis ettiği kaynaklara karşılık ne tür sonuçlar elde etmeyi taahhüt ettiğini beyan etmesine, yani ölçülebilir hedefler belirlenmesine bağlıdır. Benzer şekilde, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmeleri de kendilerine tahsis edilen kaynakların ve verilen yetkilerin karşılığında nasıl bir performans sergileyeceklerini beyan etmelerine, yani ölçülebilir performans hedeflerini belirlemelerine bağlıdır. Hesap verme sorumluluğu, bu karşılıklı taahhüt ve beklentiler çerçevesinde yerine getirilmekte, performans ölçümlerine dayalı faaliyet raporları aracılığıyla bu sorumluluğu ne şekilde yerine getirdiği sergilenmektedir (Kararlan 2006:64).

1.2.4 Maliyet Etkililik

Kamu kaynaklarının etkili kullanılması, kamu harcamaları neticesinde elde edilen çıktıların, kamu idarelerinin önceden belirlenmiş amaç ve hedefleri doğrultusunda, kamusal ürün ve hizmetlerden yararlananlar üzerinde arzulanan etkinin meydana getirilmesi olarak açıklanabilir. Kamu kaynaklarını ekonomik kullanmak, kamusal ürün ve hizmetleri üretmekte kullanılacak girdilerin en uygun maliyetle temin edilmesi olarak tanımlanabilir. Kamu kaynaklarını verimli kullanmak ise girdilerin azami çıktıyı sağlayacak şekilde kullanılması veya birim çıktının en az girdi kullanımıyla üretilmesi olarak tanımlanabilir (Arcagök ve Erüz 2006:42).

Maliyet etkililik kamu idarelerinin yaptıkları harcamalar neticesinde üretilen kamu hizmetlerinin toplumun arzuladığı sonuçları doğurmasıdır. Yani harcanan paranın karşılığı mal veya hizmetin ihtiyaca uygun, nitelik ve nicelik yönünden tam olarak alınabilmesidir. Kamu idarelerinin performans sorumluluğu olarak da ifade edilebilecek bu kavram, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması olarak 5018 sayılı Kanun içerisinde sıklıkla kullanılmaktadır.

1.3 KAMU HARCAMALARI

Kamu harcamalarının tanımlanması, etkilerinin belirlenmesi, bu harcamalarının fonksiyonları hakkında fikir oluşmasında yardımcı olmaktadır. Kamu harcamalarında etkinlik ve verimliliğin artırılmasının ekonomi üzerinde yaratacağı olumlu etkilerin değerlendirilebilmesi bakımından bu bölümde son olarak kamu harcamalarının ekonomi üzerindeki etkileri irdelenmiştir.

1.3.1 Kamu Harcamasının Tanımı

İnsanların toplu halde yaşamaları, toplu yaşamın gerektirdiği bazı ihtiyaçların karşılanması gerektiğini ortaya koymuştur. Yıllar içinde söz konusu ihtiyaçların niteliği ve kapsamı değişmiş, beklentiler doğrultusunda talepler de artmıştır. Farklılaşan, çeşitlenen ve kapsamı genişleyen bu taleplerin karşılanması için de gittikçe yükselen miktarlarda harcama yapılması önemli bir zorunluluk haline gelmiştir (Kararlan 2006:31).

Kamu harcamaları; devlet mal varlığından, kamu yararına ve kamusal ihtiyaç için, belli yöntemlere göre yapılan harcamaların parasal tutarıdır (Gürsoy 1980:60).

Bir başka deyişle kamu harcamaları; kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik, ödemesi para şeklinde ve yetkili kişilerce yapılan harcamalardır

Kamu harcamaları genel olarak devlet mal varlığından kamusal ihtiyaçları gidermek ve kaynakların kamu yararı doğrultusunda kullanılmasını sağlamak amacıyla belirli kurallara göre harcanan para olarak tanımlanmaktadır.

Kamu harcamaları dar ve geniş anlamda tanımlanabilir. Dar anlamda kamu harcaması Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin bütçeleri aracılığıyla yapılan ödemeleri ifade eder (Erginay 1992:131).

Geniş anlamda kamu harcamaları ise; Devlet ve kamu kuruluşlarının bütçe ödemelerinin yanı sıra, İktisadi Devlet Teşekküllerinin sermayelerini oluşturmak için genel bütçeden aldıkları paralar ile bunların zararlarının Devletçe karşılanması için yapılan ödemeleri, Sosyal Güvenlik Kuruluşlarının harcamalarını, vergi muafık ve istisnalarını da içerir (Edizdoğan 1995:44-45).

Yukarıda da belirtildiği üzere, toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olan hizmetlerle ilgili bu giderler, önemli ekonomik ve sosyal etkilere neden olabilmektedir. Devlet, yüklenmiş olduğu mali ve mali olmayan nitelikteki görevlerini gerçekleştirebilmek bakımından kamu giderlerini bir araç olarak kullanmaktadır.

1.3.2 Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması

Sınıflandırma aynı nitelikteki kamu harcamalarının diğerlerinden ayrılarak gruplar haline getirilmesidir. Klasik maliyeciler kamu harcamalarının sadece miktarı ile ilgilenmişler ve bu harcamalarda ki artışlara beraberinde kamu yükümlülükleri getireceği gerekçesiyle karşı çıkmışlardır. Modern maliyeciler ise kamu harcamalarının içeriklerine miktarı kadar önem vermişlerdir. Bu harcamalardaki artışların her zaman kamu yükümlülüğü getirmediğini iddia ederler. Bu sebeple modern maliyecilerin kamu harcamalarının sınıflandırılması hususuna daha çok önem verdikleri söylenebilir (Doğruyol 2010:79).

Kamu harcamaları; idari (organik), fonksiyonel ve ekonomik olarak sınıflandırılabilir.

1.3.2.1 İdari (Organik) Sınıflandırma

İdari sınıflanmada kamu harcamaları devleti oluşturan idari birimlere göre paylaştırılmış şekilde gösterilir Örneğin Cumhurbaşkanlığı, TBMM, Maliye Bakanlığı, Anayasa Mahkemesi gibi idari birimlerin ödenekleri ayrı ayrı dağıtılır (Bilici 2011:50).

İdari örgütlenme biçimi dikkate alınmak suretiyle, kamu harcamaları; merkezi yönetim harcamaları; merkezi yönetim harcamaları ve yerel yönetim harcamaları biçiminde bir tasnife tabi tutulabilmektedir. Savunma, eğitim ve büyük ölçüde sağlık harcamaları ile transfer harcamalarının hemen hemen tamamı merkezi nitelik gösterirken, çevre temizliği, su, şehir içi ulaşım gibi yerel ihtiyaçların karşılanmasına yönelik harcamalarda yerel niteliktedir (Karaarslan 2006:33).

İdari tasnif; kamu hizmetlerini gerçekleştirecek kuruluşların belirlenmesinde, fayda-maliyet analizleri yoluyla tercihlerin belirlenmesinde, tasarrufun sağlanmasında, bütçenin yapımı, harcanması ve denetiminde kolaylık sağlamaktadır.

1.3.2.2 Fonksiyonel Sınıflandırma

Fonksiyonel sınıflandırmada kamu harcamaları, kamu hizmetleri dikkate alınarak bölünür. Yani harcamaları yapan kuruluşlar yerine harcamaların yöneldiği devlet faaliyetlerine göre yapılır.

Genel olarak fonksiyonel sınıflandırmayı üç genel başlıkta toplamak mümkündür;

Genel Hizmetler: Devlet düzeninin sürdürülmesini, korunmasını ve Devletin yönetilmesini sağlayan hizmetlerdir. Savunma, yargı, kolluk ve genel yönetim hizmetleri bu kapsamdadır.

Ekonomik Hizmetler: Firmalara yarar sağlamaya yönelik hizmetlerdir. Tüketicilere dolaylı bir biçimde yarar sağlar. Tarım, enerji, doğal kaynaklar, üretim, inşaat ve ulaşım hizmetleri bu kapsama girer.

Sosyal Hizmetler: Teker teker bireylere ve dolayısıyla topluma yarar sağlayan hizmetlerdir. Eğitim, sağlık, sosyal güvenlik, kültürel, dini ve boş zamanları değerlendirici hizmetler ile konut ve genel araştırma hizmetleri bu kapsama girer.

Eğitim, sağlık, bayındırlık, savunma, iç güvenlik hizmetleri gibi çeşitli başlıklar altında giderlerin tasnifi, kamu hizmetlerinin etkin ve başarılı bir şekilde yürütülmesi, kaynakların etkin bir şekilde kullanılması, mükerrer hizmetlerin önlenmesi ve noksanlıkların giderilmesi gibi yönlerden oldukça yararlıdır.

Fonksiyonel sınıflandırma, ayrıca belirli bir hizmetin yerine getirilmesinin toplam maliyetinin saptanmasına, toplam maliyetin saptanmasını müteakip birim maliyetin tespit edilmesine ve birim maliyete tesir eden etkenlerin gözden geçirilerek hizmette etkinlik sağlanmasına ve harcanan para ile elde edilen fayda arasında kıyaslamalar yapılmasına imkân sağlamaktadır (Kararlan 2006:32-33).

Kamu harcamalarının fonksiyonel şekilde sınıflandırılmasının yararları şunlardır (Doğruyol 2010:81):

- Kamu harcamalarına rasyonellik getirmesi,
- Bütçe ödenek tahminlerinin objektif ve gerçekçi yapılması,
- Hizmetin toplam ve birim maliyetinin görülmesi,
- Ödeneklerin fonksiyonlara ayrımında sosyal faydanın sağlanması,
- Hizmetle ilgili maliyet-fayda analizinin yapılması.

Sayılan tüm bu olumlu yönlerinin yanında fonksiyonel tasnif, bazı olumsuzlukların ya da eksiklikleri de bünyesinde barındırmaktadır. Aynı kamu hizmetlerinin, bazı durumlarda, farklı kamu kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi bu sınıflandırmayı ve bunun bir uzantısı olarak aynı hizmet için yapılan toplam harcamaların tespitini güçleştirmektedir. Ayrıca hizmetlerin karşılıklı olarak birbirlerini etkilemeleri ve diğer hizmetlerle ilgili olarak da fayda yaratabilmeleri nedeniyle bazı sıkıntılar ortaya çıkabilmektedir. Savunma giderlerinin güvenliğin sağlanması ile ilgili doğrudan yararı yanında, bu hizmetlere yönelik tesislerde çalışanların elde ettikleri gelir, deneyim ve istihdam olanakları, üretilen maddelerin diğer hizmet alanlarında da kullanılabilmesi, savunma giderlerinin bir bölümünün diğer hizmetler ilgili olduğu kanaatini uyandırabilmektedir (Kararlan 2006:32-33).

1.3.2.3 Ekonomik Sınıflandırma

Kamu harcamalarının ekonomik etkilerine göre sınıflandırılması ekonomik sınıflandırma ismini almaktadır. Ekonomik sınıflandırma, “reel harcamalar” ve “transfer harcamaları” olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.3.2.3.a Reel Harcamalar

Reel harcamalar genellikle devletin geleneksel fonksiyonlarını ifa ederken yaptığı harcamalardır. Askeri harcamalar, idari harcamalar, milli eğitim harcamaları ve yatırım harcamaları bunlara örnek olarak gösterilebilir. Reel harcamalar sonucunda ekonomide yeni gelir akımları doğan ve milli gelir artar. Ekonomide mal ve hizmet akımları meydana getiren harcamalar reel harcamalardır diyebiliriz (Doğruyol 2010:82).

Reel harcamalar kendi aralarında “cari harcamalar” ve “yatırım harcamaları” olarak ikiye ayrılır.

Cari harcamalar, ele alınan dönemde gayri safi milli hâsılaya (GSMH) katkıda bulunan ve o dönemde tüketilen harcamalardır. Bu harcamalar, ekonominin var olan üretim kapasitesini kullanmak için gerekli mal ve hizmetlerin satın alınmasına yönelik olarak yapılmaktadır. Bu nedenle de, büyük bir bölümünü personel giderlerinin, diğerlerini ise dayanıklı olmayan mal ve hizmetlere yapılan harcamaların oluşturduğu kamu cari harcamaları ile yatırım harcamalarının, ekonominin üretim kapasitesinin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için, optimum bileşiminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ekonomik kalkınma süreci içinde kıt kaynaklarla gerçekleştirilen kamu yatırımlarından yüksek düzeyde verim sağlamak, nitelik ve nicelik açısından yeterli miktarda cari harcama yapılmasını gerektirmektedir (Ulutürk 1998:114).

Cari harcamalar nitelikleri itibarıyla her yıl tekrarlanma görünümündedirler ve faydaları döneminde yol olan giderler olarak kabul edilirler (Akdoğan 2003:86). Cari harcamalar; iş gücü, elektrik, su, kömür, akaryakıt, kırtasiye gibi kısa ömürlü girdileri satın almak için yapılan ödemelerdir. Cari giderler firmaların işletme giderlerine benzer. Bunlar kamu ekonomisinde mevcut olan sabit tesislerden –bina, makine ve teçhizattan- yararlanmak için gerekli girdilerin satın alınmasında kullanılır.

Ancak bazı kamu harcamalarının etkileri dönemde yok olmadığı, gelecek dönemlerde de geçtiği halde, bunların nesnel varlıklar halinde olmamaları, cari harcamalar olarak nitelendirilmelerine sebep olmaktadır. Örneğin eğitim ve sağlık harcamalarının bir üretici güç olarak insan üzerinde gelecek dönemlere de kalıcı etkileri

olduğu halde, bunlar kamu muhasebesinde cari harcama sayılmaktadır. Bunlara insan sermayesine yatırım ya da kalkınma carisi de denilmektedir (Bulutoğlu 1981:219).

Cari harcamalardan bazıları iktisadi gelişme ile ilişkili bulunmuştur. İktisadi gelişme cari giderleri, daha ziyade milli eğitim, sosyal güvenlik ve sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi sonucu, insan üzerine yapılan yatırımlar denilebilecek cari harcamalardan meydana gelen giderlerdir (Türk 2004:41).

Daha çok devletin yüklendiği kamu hizmetlerinin yapılması bakımından ihtiyaç duyulan idari hizmetlerin sağlanması ve sürdürülmesi ile ilgili olan cari harcamalar, ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle birlikte, toplam kamu harcamalarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Gelecek dönemlere kalan varlıklara yapılan harcamalar yatırım niteliğindedir. Yatırım harcamaları; okul, hastane, idare binaları, alt yapı olarak tanımladığımız yol, köprü, baraj, gibi sabit tesislerin yapımı ve makine ve teçhizat alımı için yapılan ödemelerdir. Bu tür harcamalar kamu ekonomisinde üretim kapasitesinin genişlemesi ile sonuçlanır. Başka bir deyişle üretim araçlarını ve üretim kapasitesini arttırmak için yapılan; bir veya birkaç defa kullanmakla tükenmeyen malla için yapılan harcamalar yatırım harcamalarıdır.

Yatırım harcamaları bir ekonominin doğrudan üretim gücünü artırıcı etkiye sahiptir. Bu harcamalar, ele alınan dönemde, GSMH'ya katkıda bulunmakla birlikte, kamu sektöründe sermaye birikimine de yol açmaktadır. Bu durum, yatırım harcamalarını ekonominin toplam talep düzeyi üzerinde ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi konusunda önemli etkilere sahip kılmaktadır. Gerçekten, kamu yatırım harcamalarında yapılacak bir kısıntı, kısa dönemde toplam talebi daraltacağından, bir ekonomide enflasyonist baskıları azaltıcı etkiler sağlayabilecektir. Kamu yatırım harcamalarında kısıntı yapma olanağı diğer tür harcamalara göre daha fazladır. Çünkü bu harcamaların etkileri uzun dönemde ortaya çıkacağından kısa dönemde bir dirençle karşılaşılmayacaktır. Ancak burada, yatırım harcamalarının kısa dönem talep artırıcı etkisinin olduğunun da belirtilmesi gerekir. Ekonomide kısa dönemde enflasyonla mücadele etmek için yatırım harcamalarında yapılacak bir indirim, uzun dönemde, ekonominin üretim gücünü daraltıcı bir etki yaratacak, bu yolla, ekonominin büyümesi ve gelecekte mal ve hizmet elde etme olanağı sınırlanmış olacaktır. Bu, özellikle, fiziki alt yapı şeklindeki kamu yatırımlarının ağırlıklı bir yere sahip olduğú gelişmekte olan ülkelerde önemli olmaktadır (Ulutürk 1998:116).

Bazı durumlarda yatırım harcamalarının “üretim araçlarını ve üretim kapasitesini arttırma” özelliği, cari harcamalar içinde geçerli olabilmektedir. Nitekim memur aylıkları ve ücretler ile kamu binalarının bakım ve onarımı için yapılan harcamaların üretime yardımcı olmadığını iddia etmek kolay değildir. Aynı şekilde genel yönetim içinde yer alan emniyet hizmetlerine yönelik bazı harcamaların cari nitelikte olması, bu hizmetlere yapılan harcamaların “üretken” olmadığı anlamına gelmemelidir. Ayrıca, cari harcamalar yapılmadığı takdirde, yatırım harcamaları kapsamında ki hizmetlerin gerçekleştirilmesi ihtimali bulunmayacağından, cari harcamaların da yatırım harcamaları gibi üretim kapasitesi üzerindeki dolaylı olarak, etkili oldukları söylenebilecektir (Karaarslan 2006:36).

1.3.2.3.b Transfer Harcamaları

Transfer harcamaları, milli gelir üzerinde doğrudan doğruya bir etki meydana getirmezler; sadece satın alma gücünün özel şahıslar veya sosyal tabakalar arasında el değiştirmesine sebep olurlar (Ulutürk 1998:116). 1930’lu yıllardan itibaren kamu harcamalarının, gittikçe önemi artan bir bölümü olan transfer harcamaları, devletin mal veya hizmet gibi bir üretim faktörü elde etmediği; ekonomik, sosyal ve mali nedenlerle satın alma gücünün bir kısım kişiler veya sosyal gruplara karşılıksız olarak intikal ettirildiği harcamalardır (Öner 1987:34). Kaynak dağılımının transfer harcamaları yoluyla yeniden yapılması, transfer harcamalarından yararlananların satın alma güçlerini arttırmaktadır.

Transfer harcamalarını “Dolaysız-Dolaylı transfer harcamaları”, “Gelir-Sermaye transferi harcamaları” ve “Verimli-Verimsiz transfer harcamaları” olarak ayırma tabii tutmak mümkündür.

Dolaysız transfer harcamaları, bireylerin gelirlerini doğrudan doğruya arttıran kamu harcamalarıdır (Öner 1987:34). Gazi ve malul maaşları, sosyal yardımlar, devlet borç faizleri gibi harcamalar bu tip harcamalardır.

Ekonomik amaçlı mali yardımlar ve sübvansiyonlar ise dolaylı transfer harcamalarının kapsamını oluşturmaktadır. Tüketim mallarının destekleme satışlarla fiyatlarının düşürülmesi, tüketicilerin gelirlerini dolaylı olarak arttırırken; üreticilerin mallarının fiyatlarının destekleme alımlarıyla yüksek tutulması halinde ise, üreticilerin gelirleri yaptıkları üretime, satışa bağlı ve orantılı olarak artacaktır (Karaarslan 2006:36).

Dolaylı veya dolaysız olarak gelir aktarımı şeklinde uygulanan transfer harcamalarına gelir transfer harcamaları denilmektedir. Transfer harcamaları ger zaman gelir aktarımı şeklinde ortaya çıkmamakta, bazı durumlarda sermaye aktarımı niteliği kazanabilmektedir. Savaştan mağlup çıkan ülkelerin galip devletlere ödediği tazminat sermaye transferinin en belirgin örneklerindedir (Türk 1996:53). İhraç mallarında vergi iadesi veya zirai üretimde kullanılacak akaryakıtların vergi dışı bırakılması sermaye transferi kabul edilir.

Bu sınıflandırma kesin bir sınırı olmayan sınıflandırmadır. Kamu harcamaları hakkında iki verimlilik anlayışı söz konusudur:

Verimli harcamalar sosyal faydaya ilavede bulunan harcamalardır. Ancak bu anlayış da tartışmalıdır. Aslında verimli harcamaları milli ekonominin üretim potansiyelini artıran harcamalar olarak anlamak daha doğrudur.

Verimli harcamalar sınırı: Bu sınıflandırma yatırım harcamaları ve cari harcamalar sınıflandırılması ile karıştırılabilir. Çünkü yatırım harcamaları ülkenin üretim potansiyelinin artırır. Bununla beraber yatırım harcamalarından bazılarının verimsiz sermaye ihtiva edeceğini, cari harcamalarında önemli bir kısmının ekonomide üretimin artmasında faydalı bir rol oynayacağı söylenebilir. Verimli – verimsiz harcamalar sınıflandırmasını reel – transfer harcamaları sınıflandırmasıyla da karıştırmamak gerekir. İktisadi gayeli mali yardımların hepsi üretim üzerinde aynı derecede etki göstermezler. Cari harcamalardan bazıları da tüketim harcamaları arasına sokulamaz. Bu durum, ulaştırma ve sağlık harcamalarında da aynıdır. Askeri harcamalar bile uzun vadeli üretimin gelişmesine yardımcı olurlar (Türk 2004:36).

Yukarıda ki tanımdan yola çıkarsak, iktisadi amaçlı (üretken) transferler verimli, sosyal amaçlı (üretken olmayan) transferler verimsiz tanımlamasını yapabiliriz.

Bazı durumlarda iktisadi amaçlı transferlerden verimli olmayanlar da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin A.B.D.'de çiftçilere aktarılan kaynaklar, ekonomide kaynak israfına yol açtıklarından, verimli transfer harcamaları olarak değerlendirilmemektedir (Karaarslan 2006:37).

1.3.3 Kamu Harcamalarında Verimlilik

Verimlilik kavramı genel olarak eldeki kaynaklarla en çok üretimi gerçekleştirme uğraşısı olarak nitelendirilmekle birlikte tüm durumları kapsayacak tek bir verimlilik tanımı da yoktur. Uygun bir tanım incelenen olaya ve güdülen amaca bağlı olarak yapılabilir. Genel bir tanımlama yapılacak olursa, verimlilik; bir üretim ya da hizmet

sisteminin ürettiği çıktı ile bu çıktıyı yaratmak için kullanılan girdi arasındaki ilişkidir. Yüksek verimlilik, aynı miktar kaynakla daha çok üretmek ya da aynı girdiyle daha çok çıktı elde etmektir (Çevik 2000:152).

Verimlilik, çok genel bir bakış açısıyla, bir mal veya hizmet üretmek amacıyla ortaya konan çıktılar ile bu çıktıyı sağlamak için kullanılan girdilerin ilişkisi olarak belirtilmekte ve çeşitli mal ve hizmetlerin üretimindeki kaynakların (insan, para ve fiziksel kaynaklar) etkin kullanımı olarak tanımlanmaktadır. Aslında verimlilik düşünüldüğü alana göre değişmektedir. Ancak günümüzün modern dünyasında daha çok ekonomik alanla ilgili olarak tanımlar verilmekte ve verimlilik, üretim sürecindeki işlevlerin gerçekleştirilmesinde en az girdi ile en fazla çıktının elde edilmesini ifade etmek için kullanılmaktadır. Buna ilave olarak verimlilik konusu, yaşamın her kesitinde kullanılabilir bir kavramdır. İnsanın yaşamını verimli geçirmesinden bütün özel ve kamu kuruluşlarının en verimli şekilde çalışmasına kadar geniş bir alanı kapsamaktadır (Çevik 2004:274). Özel kuruluşlarda verimliliğin ölçülmesinde kar önemli bir unsur olmaktadır. Kamu yönetiminde karın esas amaç olmayışı nedeniyle, kamu hizmetlerinde verimliliğin ölçümünde kar bir ölçüt olarak kullanılmamaktadır. Yani, devlet faaliyetlerinin ürettiği sosyal fayda para ile değerlendirilmez.

Kamu harcamalarında verimliliğin artırılmasının iki yolu vardır. Birinci yol kamu harcamalarında verimliliği önleyen etkenlerin ortadan kaldırılması, ikinci yol ise kamu harcamalarında verimliliği artırmak üzere yapılacak düzenlemelerdir.

Büyük bir kuruluş olarak nitelendirilebilecek Devletin işleyişi de her kuruluş gibi mükemmel değildir. İşleyişte çeşitli sebeplerden dolayı aksaklıklar meydana gelebilir. Devlet organları ile çalışan bir kuruluştur. Devletin organları çalıştırdığı memurlardır. Devletin çalıştırdığı memurlarda tasarruf fikri noksan olabilir, tasarruf fikri yerleşmemiş olabilir. Bu konuda yapılacak işlerin başında devletin memurlarına kamu fonlarını kullanma sorumluluğunu, duyarlılığını yerleştirmesi, tasarruf zihniyetini aşılmasıdır. Devletin memurlarını bürokrasiden kırtasiyecilikten kurtararak kamu hizmetlerinin akışını hızlandırması gerekir. Kamu yönetimi etkin ve hızlı çalışmalıdır. Kamu makamlarının yaptıkları harcamaları politik maksatlarla yapmaları kamu harcamalarında verimliliği düşürmüş olabilir. Kamu harcamaları konularının seçiminde ve kamu harcamaları konularının kendi aralarında dağılımında güdülen amacın üretilecek sosyal faydayı en çoğa çıkarma bilincinin kamu makamlarına ve kamu personeline yerleştirilmesi kamu harcamalarında verimlilik artışlarına sebep olabilir (Türk 1996:77).

1.3.4 Kamu Harcamalarının Etkileri

Kamu harcamalarının doğrudan ve dolaylı etkilerinin bilinmesi, bu araçların kullanımı ve denetimi bakımından önem arz etmektedir. Kamu harcamaları kamusal mal ve hizmet üretimine yönelik olmaları sebebiyle piyasadan üretim faktörü talebine yol açarlar. Kamu harcamalarının artırılması, üretim faktörlerine olan talep üzerinde de benzer bir artış ortaya çıkarır. Devlet, kamu harcamalarıyla üretim faktörlerine sahip olarak üretimde bulunabileceği gibi; piyasadan mal ve hizmet satın almak suretiyle de üretimi uyarabilir. Böyle bir durumda araştırılması gereken husus, hangi tür harcamaların üretim artışı üzerinde etkili olacağıın belirlenmesidir. Kamu harcamalarının hacim ve bileşimi üretim faktörlerinin, genel bir ifadeyle ekonomideki kaynakların, belirli alanlara yönlendirilmesine neden olur (Eker ve Tüğen 1995:101).

Ayrıca kamu harcamalarının gelir dağılımı üzerinde etkileri söz konusudur. Reel harcamalar, efektif talep üzerinde doğrudan doğruya etki sahibi olması nedeniyle milli gelir ve istihdam üzerinde artışa neden olmaktadır. Reel harcamalar bu yönü ile özellikle durgunluk dönemlerinde istihdama yaptığı etki ile az gelirli sosyal tabakaların gelirlerini etkilemektedir. Transfer harcamaları devlet tahvillerine ödenen faiz olarak gerçekleştiğinde gelir dağılımını bozucu etkisinden söz edilirken sosyal güvenlik açıklarının finansmanı için kullanıldığında gelir dağılımını dengeleyici etkisinden bahsedilebilmektedir (Eker ve Tüğen 1995:101).

Kamu harcamalarıyla ekonomideki istihdam hacmi artırılabilir. Bu amaca en uygun kamu harcaması, yatırım harcamaları olmaktadır. Yatırım harcamaları üretim kapasitesinin artışına yol açarak daha büyük çapta üretim faktörü kullanılmasını sağlar. Eğer yatırımlarda seçilen, teknoloji, emek-yoğun bir teknoloji ise, bu takdirde yapılacak yatırımda daha çok sayıda işgücü istihdam edilebilir. Kamu yatırım harcamaları az gelişmiş ülkelerde genelde düşük seviyede kaldığı için, bu ülkede devlet, özel kesim yatırımlarını çeşitli teşviklerle (yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, gümrük vergi ve resimleri muafiyeti gibi) harekete geçirmeye çalışır. Devletin özel kesim lehine feragat ettiği ekonomik ve mali kaynaklar kısa dönemde ekonominin istihdam yeteneğinin gelişmesine yardımcı olur. Uzun dönemde ise, yatırımların tamamlanıp üretime geçirilmesinden itibaren devlet, yavaş yavaş ve fakat daha büyük miktarlarda feragat ettiği kaynaklara kavuşmaya başlar (Eker ve Tüğen 1995:105).

BÖLÜM II DENETİM

2.1 DENETİMİN TANIMI

Denetimin çeşitli tanımları yapılabilir. Denetimin tüm işlevlerini bir araya getiren tanımını yapmak oldukça zordur. Ancak genel olarak kabul görmüş denetim tanımı şu şekildedir. Belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Gürbüz 1995:5).

Muhasebe denetiminin en gelişmiş olduğu Anglo-Sakson ülkelerinde bir işletmede yürütülen muhasebe çalışmalarının denetimine “auditing” denir. Bu deyim “işitmek, dinlemek” anlamına gelen Latince “Audire” fiilinden türetilmiştir. Eski Mısır ve Roma uygarlıklarında her kurumda yapılan her kurumda yapılan tahsilat ve ödemeler, bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları dinleyerek yapılan tahsilat ve ödemelerin uygun olduğuna karar verilmekteydi (Gürbüz 1995:1).

Literatürde klasik anlamda denetim; genel hatlarıyla bir kurumun, programın veya projenin yapısının, çıktılarının ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu araştırmak ve elde edilen denetim bulgularının nesnel ve sistematik bir değerlendirmeye tabi tutulması ve ilgili taraflara duyurulması faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (Kaya 2002: 3).

Denetim için Türk Dil Kurumunun yaptığı tanım: “denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklindedir (Başpınar 2005:36).

Örgütsel eylemlerin ve işlemlerin, öngörülen amaçlar doğrultusunda, benimsenen ilke ve kurallara uygunluğunun belirlenmesi olan denetimde temel amaç, örgüt amaçlarının gerçekleştirilme derecelerini saptayarak, örgütün etkililik, ekonomiklik ve verimlilik düzeylerini yükseltmek ve onun geliştirilmesini sağlamaktır (Gönülaçar 2007:2).

Birçok tanımı yapılmakla birlikte, genel anlamda denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak

ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim unsurları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Başpınar 2005:35-36):

1. Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dâhilinde sürdürülür.
2. İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.
3. Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.
4. Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.
5. İlgi duyanlara bildirme: İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetimin sonunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama denetimin son aşamasını oluşturur.

2.2 DENETİMİN AMAÇLARI

Olumsuzlukları gidermek için önleme, sınırlama ve düzeltme yapmak, reformlara gitmek denetimin amaçları arasında yer almaktadır. Ancak denetimin yöneldiği nihai amaç verimlilik ve etkinliktir. Her kurum örgüt veya işletme iyiye ulaşmayı hedeflediği için verimlilik, etkinlik bir amaçtır. Ayrıca verimliliği artırmada önemli bir rol oynayan eşgüdüm de denetimin amaçları arasında yer almaktadır. Denetimin diğer bir amacı verilmiş olan kararlarla tutarlılığı sağlamak, denetim uygulanan süje açısından, mevcut duruma kıyasla daha iyi ve yararlı olanı ortaya çıkarmak, uygulamalardaki olumsuzlukları ve farklılıkları gidermektir. Bunun yanı sıra denetim, denetlenen birimlerdeki hata ve yolsuzluk riskini en aza indirerek, mal ve hizmet üretiminde daha

etkin, verimli ve tutumlu yöntemlerin uygulanmasını sağlayan alternatifleri geliştirmeyi amaç edinmiş bir eylemdir (Falay 1997:18).

Denetimin amaçlarını genel amaçlar ve özel amaçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür.

2.2.1 Denetimin Genel Amaçları

Denetimin ilke olarak genel amacı, denetim sonucu denetçinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ilgili kişilere gerekli olan sağlıklı bilgi ve belgeleri sunmaktır. Denetimin genel amacı olarak ortaya çıkan diğer bir koşul da hesap verme sorumluluğu ilişkisinin gereklerinin yerine getirilmesidir (Mobel 1995:12). Denetimler sonucunda tespit edilen bulguların raporlar halinde ilgi duyanlara iletilmesi de yine denetimin amacını sergilemektedir.

2.2.2 Denetimin Özel Amaçları

Özel amaçlarda belirtmek istenen, yasalar çerçevesinde hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmeye çalışılmasıdır. Örnek vererek açıklamak gerekirse; hukuksal denetimin amacı yasalara uyumun sağlanmasıdır. Eğer hesap verme sorumluluğu yerine getirilmişse denetimin özel amacı sağlanmış demektir; aksi durumda cezai sorumluluklar ortaya çıkabilecektir.

Denetimin, tespit etme yanında, bir takım olayları önleyici olarak kullanılabilirdiği bilinmektedir. Tabi ki bu yine denetimin amacı ile ilgilidir. Denetimin uyum ve eşgüdümü sağlamak gibi amacı da bulunmaktadır. Böylelikle mekanizmalar daha iyi ve verimli işleyebilecek, kamu kesimi ve özel kesimde uygulama farklılıkları ortadan kalkmış olacaktır (Atay 1997:22).

2.3 DENETİMİN ÖNEMİ

Kamu veya özel sektör için denetim vazgeçilmez bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim sistemin işleyişinin güvenilirliği ve doğruluğu için bize yol göstermektedir.

Örgütün çalışmalarının devamlı gözetim ve denetim altında tutulması, kaynakların yerinde kullanılıp kullanılmadığının saptanması ve örgüt verimliliğinin devamlı olarak artmasını sağlayacak tedbirlerin alınması zorunludur. Bu açıdan bakıldığında denetim faaliyeti hayati bir öneme sahiptir. Ayrıca birbirinden farklı olan bireysel ve örgütsel amaçlar nedeniyle üyelerin örgütsel amaçlar doğrultusunda çalışmalarını sağlamak için kontrol de gerekli olan bir kavramdır. Aksi halde faaliyetler gelişigüzel ve

koordinasyondan uzak olacaktır. Bu yüzden denetim amaçlardan sapmaların olduğu durumlarda düzeltmeye katkı sağlayıcı bir faaliyet durumundadır (Örmeci 1994:7).

2.4 DENETİMİN KAPSAMI

Denetimin hangi konuları kapsayacağı, kimlerin ne şekilde denetleneceği ve nelerin denetleneceği sorunu denetimin kapsamını oluşturmaktadır. İşyerlerinin uygun olarak seçilmesi, yerleşme planlarının verimli çalışmayı arttırıcı yönde hazırlanması, zamanın iyi değerlendirilmesi gibi konular da denetimin kapsamını oluşturmaktadır.

Denetim yapabilmek için önce rakamlarla ifade edilebilen bilgileri elde etmek gerekir. Bu bilgiler kayıtlar, tablolar, tutarlar vb. olabilir. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasa ve yönetmelikler, sözleşme şartları olabilir (Gürbüz 1995:5). Bu yüzden denetim; bir karşılaştırma sürecidir, belirli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar, delil toplama ve değerlendirme sürecidir, uzman ve bağımsız kişiler tarafından yapılır ve bu çalışmalar sonucunda bir rapor düzenlenir (Gürbüz 1995:6-7)

Muhasebe denetimi sonucunda ortaya çıkan gerçekler, bir işletme denetiminin de yapılmasını kaçınılmaz hale getireceği gibi, işletme yönetiminin gayret, yetersizlik ve yanlışlıklarının tespiti halinde, bunların muhasebe işlem ve sonuçlarını da doğrudan ilgilendirmesi nedeniyle, bu çerçevede bir muhasebe denetiminin de kaçınılmaz olacağı açıktır. Bundan dolayı, günümüzde, özellikle uygulamada muhasebe ve işletme denetimi eşanlı olarak kullanılmaktadır.

Muhasebe denetiminin kapsamı ve amaçları önem sırasına bakılmaksızın aşağıdaki biçimde özetlenebilir. (Holmes, Overmyer 1974:28-29)

1. Bağımsız bir yetkilinin onayından geçmiş olarak genel kabul görmüş standartlara uygun ve güvenilir mali tabloların, işletmeyle ilgilenenlere sunulmasını sağlamak.

2. Kredi imkânlarının genişletilmesini sağlamak.

3. Kredi açan kurumlara gerekli bilgileri sağlamak.

4. Vergi beyannamelerinin yasalara uygun bir şekilde hazırlanmasına yardımcı olmak.

5. Resmi kuruluşların yapacakları incelemelere yardımcı olmak.

6. Yangın, hırsızlık, soygun vb. zararların belirlenmesini sağlamak.

7. Mali kuruluşların daha güvenilir olmasına ve bu kuruluşlara duyulan güvenin güçlendirilmesine katkıda bulunmak.

8. Yapılabilecek hile olasılığını azaltmak.
9. Başarıların belirlenmesine ve bu başarıların ödüllendirilmesine imkân vermek.
10. Mali yapının değiştirilmesi için gerekli verileri sağlamak.
11. Muhasebe ve iş uygulamalarının değiştirilmesine dayanak hizmeti götürmek.
12. Sermaye piyasasının kayıt ve bildiri şartlarına uyulmasına imkân vererek halk yararını korumak.
13. Çeşitli kurum ve kuruluşlar ile kişilerin soracakları soruların cevaplandırılmasında kaynak hizmeti görmek.
14. Halkın işletme sermayesine katılmasına hizmet etmek.
15. Borçluluk ve iflas halinde yapılacak işler için kaynak olmak.
16. Vekâlet, ortaklık vb. sözleşmelerin sağlıklı yapılmasına imkân hazırlamak.
17. İşletmenin el değiştirmesi veya başka bir işletme ile birleşmesi hallerinde ilgili taraflara doğru mali verileri sağlamak.
18. Bir problem doğması halinde (ortaklar arasında) sağlıklı hesaplaşmaya yardımcı olmak, gereksiz yere masraflı davaların açılmasını önlemek.
19. İşletmenin genel mali durumunu ortaya koymak.
20. Kar ve zarardaki dalgalanmaların nedenlerinin giderilmesine yardımcı olmak.
21. İç kontrol sistemini geliştirmek, yoksa sistemin kuruluşuna katkı sağlamak.

2.5 DENETİMİN AŞAMALARI

Denetim faaliyetinin gerçekleşmesi için bulunması gereken üç unsur vardır. Bu anlamda denetimin ilk unsuru, kabul edilen planın, verilen direktiflerin veya belirli şekilde konulan ilkelerin var olmasıdır. İkinci olarak ise kabul edilen plana, verilen direktiflere ve konulan ilkelere uygun ve etken bir yönetim faaliyetinin varlığı gereklidir. Tüm bunların yanı sıra denetimin oluşması için gerekli olan üçüncü unsur, denetimi gerçekleştirecek bir organ veya kişinin bulunmasıdır. Ayrıca denetim belirli bir planın yapılması; çalışmaların gözetimi ve rapor edilmesi; elde edilen sonuçlarla arzulanan sonuçların karşılaştırılması ve gerekli düzeltici faaliyetlerde bulunulması aşamalarının varlığı halinde söz konusu olmaktadır (Tortop, Aykaç 1993:20-21).

Genel olarak bir denetim faaliyetinde 4 aşama bulunmaktadır. Bunlar (Atay 1999:55);

1. Mevcut durumu tespit etmek,
2. Olması gerekenle olanı karşılaştırmak,

3. Olan ve olması gereken arasındaki sapmaları veya kusurları belirlemek farklılıkları ortaya çıkarmak ve gerekli önlemleri belirlemek,
4. Bir yargıya ya da sonuca ulaşmaktır.

ERTEKİN'e göre bu aşamalar (Ertekin 1998:499)

1. Standartların saptanması,
2. Gerçekleşen performansın ölçülmesi,
3. Gerçekleşen performans ile standartların karşılaştırılması,
4. İstenen ve gerçekleşen performans arasındaki farkın değerlendirilmesidir.

2.6 DENETİM TÜRLERİ

Denetim; denetimi yapan kesimler açısından denetim türleri, konusuna göre denetim türleri, zamanına göre denetim türleri ve denetçinin yasal statüsüne göre denetim türleri olarak dörde ayrılmaktadır.

2.6.1 Denetimi Yapan Kesimler Açısından Denetim Türleri

Denetim kamu ve özel kesim tarafından yapılabilmektedir.

2.6.1.1 Kamu Kesimi Denetimi

Kamu kesimi denetimi, görev ve yetkileri yasalarla hüküm altına alınmış ve kamu adına denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen denetimlerdir. Yapılacak denetimlerin kapsam ve amaçları yine yasal mevzuatlarda belirlenmiştir.

Merkezi idare ve mahalli idareye bağlı olarak ya da kamu kesimi içinde yer almakla birlikte hiçbir yere bağlı olmadan çalışan denetçiler tarafından, hem kamu kesimi birimlerinin hem de özel kesim birimlerinin denetimine kamusal denetim denir (Demirbaş 2001:38).

Kamu kesimi denetimleri kamu hukuku konusunda yapılmaktadır. Özel kesim denetçileri kamu kesimini denetleyemezken; kamu kesimi denetçileri görev alanlarına giren konularda özel kesimi denetleyebilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.

2.6.1.2 Özel Kesim Denetimi

Özel kesim denetimi grubunda özel sektörde faaliyet gösteren firmaların kendi içlerinde oluşturdukları denetim grupları veya firma dışında faaliyet gösteren denetim grupları yer almaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda anonim şirketlerin denetimine yönelik olarak önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanununun 397 maddesi ile Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği öngörülmüştür. Ayrıca, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetimin kapsamı içine dâhil edilmiştir.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı, kanunda özellikle vurgulanmıştır. Kanunun gerekçesine bakıldığında, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunluluğu, yasal bir yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetlenecek olan, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir (Web_2 2012).

Buna göre,

- Büyük, küçük ve orta ölçekli,
- Halka açık olan veya olmayan,
- Hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen,
- Özel ve kamu sektörüne dâhil tüm anonim şirketler denetime dâhildir.

Hiçbir anonim şirket bu denetimden istisna edilmemiştir, ancak küçük ve orta ölçekli şirketlere özgü nispeten hafif hükümler getirilmiştir. Ancak getirilen bu hükümlerin (küçük anonim şirketlerin denetçi olarak yeminli mali müşavir ve/veya serbest muhasebeci mali müşavir seçebilmeleri) denetlemenin niteliğini, kalitesini ve denetçinin sorumluluklarının etkilemediği, azalmaya sebep olmadığı özellikle vurgulanmıştır. Ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanununun Geçici 6 ncı maddesi ile anonim şirketlerin yanı sıra limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de denetime tabi olacağı öngörülmüştür. (Web_2 2012).

Yeni Türk Ticaret Kanununun 400 üncü maddesine göre, sadece üyeleri yeminli mali müşavirler ve/veya serbest muhasebeci mali müşavirler olan bir bağımsız denetleme kuruluşu denetçi olabilecektir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler ise, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi

olarak seçebileceklerdir. Yeni Türk Ticaret Kanununda denetçilik mesleğine önem verildiği ve denetlemede bu mesleğe mensup olmanın bir ana ilke olarak kabul edildiği ifade edilmekte, bu nedenle bağımsız denetleme kuruluşlarının üyelerinin de yeminli mali müşavir ve/veya serbest muhasebeci mali müşavir olmaları şartının getirildiği vurgulanmaktadır. Üyelerden kasıt, bağımsız denetleme kuruluşlarının pay sahipleri veya ortaklarıdır. Meslekten olmayan kişiler bağımsız denetleme kuruluşu kuramayacaklardır.

2.6.2 Konusuna Göre Denetim Türleri

Konusuna göre denetim; mali tabloların denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve ekonomik denetim olarak gruplandırılabilir.

2.6.2.1 Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)

Bu denetim bağımsız denetçiler veya kamu denetçileri tarafından; genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre mali tablolara yapılan denetim türüdür. Denetimin amacı, rapor veren kurumların hazırladığı finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini sağlamaktır. Denetçi, denetlenen kurumun finansal faaliyetleri ile ilgili olarak yazılı denetim görüşü (rapor) hazırlamak zorundadır. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen, genel amaçlı bir çalışmadır. Ancak her grup için ayrı denetim yapılmamakta, bunun yanında, yapılan denetim tüm grupların bilgisine sunulmaktadır (Güredin 1998:14).

2.6.2.2 Faaliyet Denetimi

İş dünyasında yer alan rekabetin küreselleşmesi, durgunluğun bazen de gerilemelerin yaşandığı kriz süreçlerinin yoğunlaşması, girdi kaynaklarının etkin kullanımının fiyat ve kalite rekabeti bağlamında önemli bir duruma gelmesi ile faaliyet denetiminin popülerliği giderek artmıştır (Baş 1991:7).

İç denetimden daha kapsamlı olan bu denetim türünde, kurum ve kuruluşların örgütsel yapısı, bağlı oldukları mevzuat, iç kontrol sistemleri, iş akışları ve uygulamaları irdelenir. Faaliyet denetimi, ilgili organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlara ulaşmış ve ulaşmadığını ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikte olmayan konuları araştırmaktır. Ayrıca performans ve risk denetimi de faaliyet denetimi kapsamında yer alan denetim türleridir.

Faaliyet denetimi, yönetimin amaç ve hedeflerine ulaşmak için fonksiyonlarında yaptığı tüm faaliyetlerin sayısal ve sayısal olmayan bilimsel yöntemlerle gözden

geçirilerek değerlendirilmesi, işletmenin tüm faaliyetlerinin sonucunda ortaya koyduğu performansın saptanması, sorunların belirlenmesi ve öneriler geliştirilmesidir

İç denetçiler, kamu denetçileri ya da bağımsız denetim firmaları tarafından yapılmakta olan faaliyet denetiminde, planlama, durumun ele alınması, raporlama ve izleme olmak üzere üç asama bulunmaktadır (Baş 1991:6).

Faaliyet denetimi, performans denetimi ile es anlamlı olarak ta kullanılmakta ve muhasebe denetiminin ekonomik yönüne karşılık gelmektedir. Bu aşamada, sadece uygunluk denetimi ile yetinilmemekte, kuruluşun amaçlarına ulaşma derecesini ve ekonomikliğini saptamaya yönelik olarak, politikaları ve bunların uygulamaya ilişkin sonuçları değerlendirilmekte öneriler geliştirilmektedir (Atay 1999:21).

2.6.2.3 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığını araştıran uygunluk denetimi, iç denetçiler, dış denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür.

Kararların önceden saptanmış hukuk normlarına aykırı olmaması hukuksal denetimin alt sınırını, hukuka uygunluğu ise üst sınırını belirlemektedir. (Atay 1999:43). Şekli denetim olarak ta bilinen uygunluk denetimi, kamu yönetiminde yaygın olarak kullanılmaktadır.

Bu denetim türünde işlemlerin veya harcamaların yerindeligi, yani ekonomik ve sosyal etkileri üzerinde durulmayıp, mevzuata uygunluğu araştırılmaktadır (Sanal 2002:19). Ayrıca Sayıştay denetçileri tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırılması yoluyla uygunluk denetimi yapılmaktadır (Kepekçi 1996:3).

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen uygunluk denetiminde, esas olarak idarelerin harcamalarının, bütçe yasasında öngörülen serbest ödeneklerden yapılmış olup olmadığı araştırılmaktadır (Sanal 2002:19).

2.6.2.4 Ekonomik Denetim

Bu denetim türünde, soruna kaynaklar yönünden bakılır ve aynı çıktı miktarına daha az kaynak (girdi) ile ulaşmanın mümkün olup olmadığını incelenir (Doğanyigit 1993:35). Ekonomik denetim, finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin

birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür. Bu denetim kapsamında, kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığı, finansal tabloların mevzuata ve muhasebe standartlarına uygunluğu ve kuruluşa tahsis edilen kaynakların rasyonel, etkin, verimli, tutumlu kullanılıp kullanılmadığı da ölçülür. Ekonomik denetimde temel amaç performans denetimidir ve bu finansal denetim ile desteklenmektedir.

2.6.3 Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetimin yapıldığı zamana göre; devamlı denetim, ara denetim, yıl sonu denetimi başlıkları altında incelenmektedir.

2.6.3.1 Devamlı Denetim

Devamlı denetim, denetim çalışması yapılan işletmenin muhasebe sürecinde ki işlemlerin yıl boyunca denetlenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması şeklindeki denetimdir. Bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılır (Bakır 2011:17).

2.6.3.2 Ara Denetim

Faaliyetlerin belirli aralıklarla denetlenmesi işlemidir. Bu tür denetimde yılın belirli dönemlere ayrılması (üç aylık, altı aylık gibi) ve bu dönemler itibariyle hesaplara ait sonuçların denetlenmedi söz konusudur.

2.6.3.3 Yıl Sonu Denetimi

Faaliyetlerin hesap dönemi sona erdikten sonra denetlenmesi işlemine yıl sonu denetimi ve son denetim denir. Esas denetim olarak da adlandırılan bu tür denetimlerde hesap dönemi henüz kapatılmadan denetim çalışmaları başlatılmakla beraber, ağırlıklı olarak denetim çalışmaları tüm hesaplar kapatıldıktan sonra yapılır (Bakır 2011:17).

2.6.4 Denetçinin Yasal Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetleyenin statüsüne göre denetim de aynı şekilde üçe ayrılarak incelenebilir. Bunlar; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak belirtilebilir.

2.6.4.1 İç Denetim

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve

geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasında yardımcı olur (TİDE 2010:2)

Genel denetim tanımları açısından değerlendirildiğinde örgüte hizmet etmek amacı ile örgütün faaliyetlerini kontrol etmek bunlar hakkında veriler toplamak ve değerlendirmeler yapmak amacı ile kurulmuş bir denetim fonksiyonudur. Daha detaylı tanımlamaya göre iç denetim, işletme faaliyetlerinin, kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü arttıracak biçimde düzenlenmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı olan ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir (Yıllancı 2003:9).

İç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılarak açıklanmıştır.

İç denetime ilişkin temel unsurlar sırasıyla belirtilecek olursa, şunları söylemek mümkündür (Arcagök, Yörük 2004:198);

- Değerleme fonksiyonu olma; iç denetim yapmakla yetkili olan kişilerin incelemeler sonucu tespit edilmesinin bulunulması gerekmektedir.
- Bağımsızlık ölçütü; genellikle dış denetim için kullanılan bu kavram iç denetimde de önem arz etmektedir. İç denetçinin yaptığı faaliyetin önemi gereği bağımsız olması gerekmektedir.
- Örgüt içine dâhil olma; iç denetim adından da anlaşılacağı üzere işletme ya da kurum içerisine dâhil olan denetçiler vasıtasıyla yapılmalıdır.
- İnceleme ve değerlendirme yapmak; iç denetçilerin örgüt içindeki esas görevi denetim işlevini yerine getirmektir. İnceleme yapmaları, bulma işlevini, karar vermeye yönelik davranışları ise değerlendirme işlevini temsil etmektedir.
- Örgütün faaliyetlerini ifadesi; önceleri iç denetim sadece işletmenin iç hesaplarından, muhasebe kayıtlarının, matematiksel doğruluğunun veya fiziksel varlığının tespiti iken günümüzde örgütün tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.

- Örgüte hizmet etmek, iç denetimin tüm örgüte ve ona ait personele hizmet etmesidir.

2000’li yıllara kadar geçerli olan ancak mesleki uygulamalar çerçevesinde yeniden düzenlenmiş olan yeni tanım, “bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için dizayn edilmiş, bağımsız, tarafsız bir güven ve danışma eylemidir.” şeklindedir. İç denetim, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini, değerlendirmek ve geliştirmek için, sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşımla organizasyonun amaçlarını başarmasına yardım eder

2.6.4.1.a İç Denetim Türleri

Uygulamada iç denetim beş temel faaliyet alanını kapsar. Bu faaliyetler mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir.

2.6.4.1.b İç Denetim Standartları

Standartların amaçları şunlardır (TİDE 2010:11):

- İç denetim uygulamasının olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

Nitelik Standartları (1000 Serisi), Performans Standartları - (2000 Serisi), Yürütme Standartları şeklinde üç seriden oluşmaktadır. (TİDE 2010:15):

2.6.4.2 Dış 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. Dış denetçinin denetim çalışmaları esas olarak şunlardan oluşmaktadır:

- a) İşletmenin iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,
- b) Denetim çalışmasının planlanması,
- c) Örnekleme metotlarının yardımıyla incelenecek şeylerin belirlenmesi ve bunların denetim teknikleri aracılığı ile incelenmesi,
- ç) İncelemeler sonucunda erişilen kanaatin denetim raporu aracılığı ile ortaklara iletilmek üzere işletme yönetimine sunulması süreçleridir (Ataman 2000:16).

İşletmeler ile ilgili olarak güvenilir bilgi elde edilmesi devlet açısından da önemli hale gelmiştir. Devlet temel görevlerini yerine getirebilmek, ekonomik kalkınmayı gerçekleştirebilmek ve ülke gelişimini sağlayabilmek bakımından nitelikli ve güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe sistemi ile ortaya konulan bu bilgiler, mali raporlar vasıtası ile gösterilebilmektedir. Günümüzde muhasebe sistemi ile ilgili bilgilerin, raporlamaların objektifliği ve karşılaştırılabilir olup olmadığı bağımsız dış denetim ile belirlenebilmektedir.

Tanım olarak bağımsız dış denetim kavramı; işletmenin ekonomik ve ticari faaliyetleri içerisinde, işletmeye giren, çıkan veya işletmede oluşan değer hareketlerinin ilgili formlara veya belgelere doğru yansıtılıp yansıtılmadığının, bunların muhasebe kayıtlarına doğru geçirilip geçirilmediğinin, kar veya zararın doğru hesaplanıp hesaplanmadığının, mali tabloların, işletmenin o hesap dönemine ve ileriye dönük ekonomik yapısını doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının kontrolü ve sağlanmasıdır (Demirkan 1998:12).

Bağımsız dış denetimin diğer bir tanımı ise; ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş kriterler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını, bu kuruluşlarla ilgili kullanıcılara (kurumlar, yatırımcı ve hissedarlar) iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir (Kiracı 2004:143).

Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır.

2.6.4.2.a Bağımsız Denetim (Independent Auditing)

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 işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir.

2.6.4.2.b Kamu Denetimi (Public / State Auditing / Supervision)

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan 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 denetimi, ayrıca, devletin (government) kamuoyuna hesap verme yükümlülüğünü gerçekleştirmenin önemli bir ögesidir.

BÖLÜM III YÜKSEK DENETİM

3.1 DIŞ DENETİM / YÜKSEK DENETİM TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

İç denetim ve dış denetim kavramları hem özel sektör işletmeleri hem de kamu kurumlarının denetimleri için kullanılmaktadır. Sadece kamu kurumlarının denetimi esas alınarak yapılacak bir sınıflandırmada üçüncü bir denetim türünün tanımlanmasına gerek duyulmaktadır. Geniş anlamda devlet denetimi olarak da isimlendirilebilecek olan bu sonuncu denetim türü; yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen yüksek denetimdir. Yüksek Denetim kurum dışındaki denetçiler marifetiyle yürütüldüğünden dış denetime benzemektedir. Ancak, yüksek denetim elemanı denetim sonuçlarını yargıya veya parlamentoya sunmaktadır (Sayın,1998: 23).

Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek men-suplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır (WEB_3 2012).

Dış denetim daha geniş anlamlı bir kavram olarak yüksek denetimi de kapsamakla birlikte, yüksek denetimin parlamento adına; yasama, yürütme ve yargı erkleri dışında “sui generis” bir devlet faaliyet olarak yürütülmesi (Köse 2007:17) yönleri ile dış denetimden ayrıldığı da açıktır. Diğer taraftan yüksek denetim elbette ki bir dış denetim faaliyetidir.

Anayasal hükümlere dayalı olarak yürütülen, mensuplarının denetlenen kuruluşlara karşı bağımsızlığının anayasal ve yasal hükümlerle güvence altına alındığı yüksek denetim kuruluşlarının Ülkemizde olduğu gibi özellikle Kara Avrupasında yargısal yetkilerle de donatıldığı görülmektedir.

Klasik anlamda yüksek denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilirken, dış denetimin yüksek denetim kurumlarının (yüksek denetleme kurulları, Sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerindeki parlamentolar adına yaptıkları denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle, günümüzde ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir Yüksek

denetim kamu kesimine özgü bir denetim türüdür. Dolayısıyla özel kesim açısından düşünüldüğünde denetçinin statüsü ve bağlı olduğu birime göre yapılan ayırım iç-dış denetim şeklinde ikiye ayrılacaktır. Kamu kesimi açısından bakıldığında yasama, yürütme ve yargı birimlerinden bağımsız bir şekilde yapılan ve kaynağını doğrudan anayasadan alan Sayıştay denetimleri kendine özgü bir kamusal faaliyet olarak kamusal iç ve dış denetçilerin yaptıkları denetim tanımına uymamaktadır. Bu statüsü ile Sayıştay bir yüksek denetim kurumu, yaptığı denetim de yüksek denetim faaliyeti olarak adlandırılır (Demirbaş 2001:41). Yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanabilir.

Uluslararası boyutlar çerçevesinde yüksek denetim olgusu irdelendiğinde, anayasalarca desteklenmiş, yapılan işlemlerin anayasal dayanağı olan ve bu denetimi yapan meslek mensuplarının çeşitli yönlerden yasal güvenceleri olan bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış bağımsız ya da özerk denetim kuruluşlarının, parlamento adına kamu kurum ve kuruluşlarında yapmış oldukları denetim tipidir. Diğer bir deyişle yüksek denetim, kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal teminatlara sahip olduğu, Kıta Avrupa'sı ülkelerinde yargı yetkisiyle de donatılmış, bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimlerdir. Yüksek denetim bu özelliği ile dış denetimden ayrılmaktadır (Karataş 2005:208).

Yüksek denetim kurumları yasamaya yardımcı olan kurumlardır. Fakat yasama erkine dâhil değildirler. Yüksek denetim ile yetkili kuruluşların hazırlamış olduğu raporlar sadece yasama için değil yürütme erki için de gerekli raporlardır. Yüksek denetim kurumları yetkilerini yasama ya da yürütme erkinden değil anayasadan almışlardır. (Kaya 2006:35)

Yüksek denetim organları genel olarak bağımsız bir yapıya sahiptirler. Yüksek denetimin iç ve dış denetimden en önemli farkı ise, iç denetimin, bağlı oldukları kurumun üst yönetimine rapor veren bir süreç olmasıdır. Buna göre iç denetçiler hangi kurumu inceliyorsa o kurumun elemanı iken dış denetimde denetçiler denetlenen kurumun elemanı değildirler. Dış denetçiler yapmış oldukları denetimler sonucu hazırlamış oldukları raporları bağlı oldukları teşkilatın ilgili birimlerine sunmaktadırlar. Sayıştay tarafından yapılan denetim, dış denetim ve aynı zamanda yüksek denetim olarak kabul edilmektedir. Yüksek denetim ağırlıklı olarak kamu kesimini kapsamaktadır (Işık 1995:15)

Öte yandan uluslararası denetim standartlarına göre denetim ile ilgili tüm işlemlerin yüksek denetim ile ilişkili hatta yüksek denetime dâhil olmaları gerekmektedir. Kamu harcama denetimi kadar, kamusal gelir denetimi de denetim süreci bakımından önem arz etmektedir. Ancak günümüzde çoğunlukla gelir denetimini yürütme organları üstlenmektedir. Nitekim çevre denetimi, hükümet politikalarının denetimi, özelleştirme denetimi gibi hususlar yüksek denetimin ilgi alanına girmekle birlikte her geçen gün önem kazanmaktadır (Kaya 2006:48).

Yüksek denetim kurumlarının dünya çapında bir araya gelmeleri sonucu büyük bir organizasyonlar birliği oluşturulmuştur. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (INTOSAI) ilk akla gelen birliktir. Bu örgüt bünyesinde Latin Amerika ülkeleri, Arap ülkeleri, Asya ülkeleri, Avrupa ülkeleri gibi değişik bölgeler kendi teşkilatlarını kurmuşlardır. INTOSAI haricinde, ECOSAI, EURORAI gibi kuruluşlar da bulunmaktadır (Kaya 2006:48-49)

Avrupa Birliği kriterlerine göre de yüksek denetim, parlamento adına bağımsız bir kurumun genel yönetim üzerinde denetim yaparak sonuçlarını parlamento raporlamasıdır. Yüksek denetimin başlıca özellikleri ise şunlardır:

- Dış denetim yürütme içinde bulunan kuruluşlarca da yapılmakla birlikte, yüksek denetim parlamento adına yüksek denetim kuruluşları tarafından yerine getirilir.
- Yüksek denetim organları yargısal yetkilere sahip olabilmektedir.
- Yüksek denetim organlarının işlevsel, kurumsal ve mali bağımsızlıkları bulunmaktadır.
- Yüksek denetim anayasal hükümlere dayanır.
- Yüksek denetim kuruluşlarının mensupları anayasal ve yasal teminatlara sahiptir.
- Uluslararası standartlara göre yürütülmesi gereken bir faaliyettir.

Genel olarak dış denetim, bir kuruluşun kendisi dışında bir başka kuruluş tarafından denetlenmesi olarak tanımlanabilirse de, yüksek denetimden bahsedilebilmesi için denetimi yapan kuruluşun yukarıda sayılan özelliklere sahip olması gerekmektedir. Örneğin ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın diğer idareler üzerindeki mali denetimi, ya da Başbakanlığa bağlı teftiş kurulunun denetimi dış denetim sayılmakla birlikte, yüksek denetim niteliğinde değildir (Görgün 2011:26).

3.2 DENETİM STANDARTLARI

Yüksek denetimin ilkeleri, yöntem ve teknikleri Uluslararası örgütlülüğe sahip “International Organization of Supreme Audit Institutions” (INTOSAI) tarafından belirlenmektedir

INTOSAI, 1953 yılında Küba/Havana’da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 190’a ulaşmıştır. OLACEFS (1965), AFROSAI (1976), ARABOSAI (1976), ASOSAI (1978), PASAI (1987), CAROSAI (1988), EUROSAI (1990) bölgesel kuruluşları konumundadırlar. INTOSAI’ye ancak yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu, yasayla kurulmuş olması ve parlamento adına denetim yapıyor olmasıdır (WEB_4 2012).

INTOSAI, yüksek denetim kuruluşlarının şemsiye örgütü konumunda, bağımsız ve siyasi olmayan özerk bir kuruluştur. Merkezi Viyana, Avusturya bulunmaktadır. Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşları INTOSAI’ye üye olabilirler (WEB_4 2012).

INTOSAI’nin temel amacı devlet denetiminde Yüksek Denetleme Kurumları arasında fikir ve deneyim alışverişini sağlamak olarak tanımlanmaktadır (WEB_4 2012).

INTOSAI’nin 9. Uluslararası Kongresinde benimsenen Denetim Kurallarının Ana Hatlarına İlişkin Lima Deklarasyonu, kamu denetiminin Magna Carta’sı olarak kabul edilmektedir (INTOSAI,1998). INTOSAI’nin statüsü, 1992 Washington Kongresi’nde ana yapı, üyelik, talimat ve kurallar yeniden tanımlanarak kabul edilmiştir. Washington Kongresi’nde “Denetim Standartları ve “İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları” başlıklı yayınlar tarihsel öneme sahip yayınlardır (WEB_5 2003:19).

INTOSAI’nin her üç yılda bir değişik ülkede gerçekleştirilen kongrelerinde, yüksek denetim organlarına; olayları tartışma, tecrübeleri paylaşma olanağı vermekte, dünyada kamunun hesap verebilirliğinin geliştirilmesi ile ilgili öneri ve çözümler getirmektedir (WEB_4 2012).

3.2.1 Denetimde Standart Belirlemenin Önemi

Denetimin amacı, denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir yargıya ulaşmaktır. Ortaya konacak sonuçların ve değerlendirmelerin inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi, yeterince açık, belirgin ve objektif değerlendirmeler olmasına bağlıdır. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu

ise, denetimde önceden birtakım kriterler belirlemek ve bunlara uygun hareket etmektir. Bu kriterler, genel olarak denetim standartlarını oluşturmaktadır. (Köse, 2007:50).

Denetim standartları, denetimin her aşamasında, her denetçinin uyması gereken temel kural ve ölçütleri tanımlamaktadır. Bu standartlar, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Denetim faaliyetinin konusu ve denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgili bulunan denetim standartları, genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirler (Köse 2007:51).

Denetimin belirli bir prosedür ve yönteme özellikle de uluslararası kabul görmüş standartlara dayanması, denetim sonucunun hem denetlenenler hem de bu denetim çıktılarından yararlananlar açısından güvenirliliğini güvence altına alacak ve günün konjonktürüne dayalı denetim anlayışını ortadan kaldıracaktır. Uluslararası denetim standartlarına dayalı olarak yapılan denetim, denetçinin bağımsızlığını ve denetim sonuçlarının güvenirliliğini koruduğu gibi, keyfiliğin de önüne geçilmesi bakımından oldukça önemlidir (Görgün 2011:28).

Son olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 68'inci maddesinde, dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiş, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35'inci maddesinde de bu hüküm tekrar edilmiştir (Görgün 2011:28).

3.2.2. Denetim Standartlarının Tarihi Gelişimi

Denetim standartları mesleki birikim ve deneyimlerin ürünü olup, sürekli geliştirilmekte ve yenilenmektedir. İlk olarak 1948 yılında ABD'de AICPA (American Institute of Certified Public Accountant's Committee) adında bir kuruluş, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını belirlemiş ve sonraki yıllarda bunları geliştirmiştir. Bu tür meslek kuruluşlarını yüksek denetim kurumları takip etmiş ve bu kurumlarca oluşturulan uluslararası örgütler de kendi alanlarına özgü standartlar belirlemişlerdir (Köse, 2007:51).

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olan ve Sayıştay'ın da üyesi bulunduğu INTOSAI, üye ülke yüksek denetim kurumları arasında denetim usul, metot ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla 1984 yılında kurduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları saptamış ve söz konusu ilkeler 1987 yılında yayınlanarak üye ülkelere duyurulmuştur. Ancak Haziran 1989 yılında Berlin'de toplanan XIII. INTOSAI Kongresinde, denetim

standartlarında mahkeme şeklinde kurulmuş yüksek denetim kurumlarının bu özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına da cevap verecek biçimde değişiklik yapılarak anılan standartların yeniden düzenlenmesi önerilmiştir. Bu öneri çerçevesinde gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra denetim metodolojisi ve uygulamasına ilişkin son düşünceleri, eğilimleri ve konuları mümkün olduğu ölçüde yansıtan ve “yaşayan” bir belge olma niteliğini kazanan INTOSAI Denetim Standartları, INTOSAI Yönetim Kurulunun Ekim 1991 tarihinde Washington DC de yaptığı toplantıda onaylanmıştır. (Sayıştay 1997:1)

Değişik ülkelerin yüksek denetim kurumları da, INTOSAI'nin yayınladığı standartlar ışığında kendi denetim standartlarını geliştirmeye başlamışlardır. Günümüzde INTOSAI uluslararası denetim standartlarının bütün dünya ülkelerinde kabul gördüğünü söylemek mümkündür (Görgün 2011:29).

Türkiye’de denetim standartları ile ilgili ilk çalışmalar 1964-1968 yılları arasında Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tespiti ile yapılmış ve 1972 yılından itibaren de iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır. İlk olarak SPK’nın 18.06.1988 tarihinde yayımladığı tebliğler ile denetleme ilke ve kuralları hukuki bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar SPK mevzuatına tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olarak kabul edilmesini sağlamak için kabul edilmiştir. Ancak SPK’nın belirlediği bu standartların daha doğru bir biçimde hazırlanması konusunda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) sorumluluk üstlenmiştir. TÜR- MOB tarafından amacı Türkiye Muhasebe Denetim Standartlarını belirlemek olan, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi (TMUDESK) kurulmuştur. Ancak muhasebe standartlarında belli ölçüde bir aşama kaydedilip bir taslak oluşturulmasına karşın denetim standartlarında henüz amaca uygun ve genel kabul görmüş bir sonuca ulaşılamamıştır. TMUDESK’in bu standartları hazırlama amacı; ülke genelindeki tüm işlemlerin denetiminde esas alınması gereken standartların belirlenmesidir (Koçak 2005:1-2).

TMUDESK’in hem muhasebe hem de denetim standartlarını saptama ve geliştirme görevine devam etmesi planlanmıştır. Ancak, yakın gelecekte ve koşullar oluşunca, Muhasebe Standartlarını geliştirmekten sorumlu ve bağımsız "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nu oluşturmak temel hedeftir. Diğer ülkelerde, Muhasebe Standartları Kurulu bağımsız bir kuruluştur. Buna karşın, Denetim Standartları Kurulu TÜRMOB bünyesinde kalacaktır (Yalkın 1995: 261-262)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek 1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir. Ancak Kurul görevini 02.11.2011 tarihli Resmi Gazetenin 28103 sayılı nüshasında yayınlanarak yürürlüğe giren "660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK)'na bırakmış olup; Kurumun görevleri KHK'nin 9. Maddesine aşağıda ki biçimde belirtilmiştir; (WEB_6 2012)

- a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.
- c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.
- e) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları

ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

g) Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

h) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

ı) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

i) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

j) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

k) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.

l) Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.

m) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.

n) Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.

o) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.

ö) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

3.2.3 Uluslararası Denetim Standartları

INTOSAI tarafından geliştirilen söz konusu denetim standartları dört grupta toplanmış olup, bunlar temel önermeler, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarıdır. INTOSAI bu standartları, denetimin yürütülmesinde izlenecek bazı usuller ve uygulamalar tesis etmek amacıyla gerçekleştirmiştir. Söz konusu standartların her bir yüksek denetim kuruluşunun kendi anayasal, yasal ve diğer şartları çerçevesinde değerlendirilmesi ve uygulanması gerekmektedir.

Denetim standartlarını yorumlamak ve açıklamak yetkisi INTOSAI Yönetim Kuruluna, söz konusu standartlarda değişiklik yapma sorumluluğu ise INTOSAI Kongresine aittir.

INTOSAI dışındaki çeşitli kuruluşlarca geliştirilen denetim standartlarının da büyük ölçüde aynı kapsama sahip oldukları ve genellikle genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarından oluştuğu görülmektedir (Köse,2007:53).

3.2.3.1 Temel Önermeler

Denetim standartları için oluşturulan temel önermeler, denetim standartlarının gelişmesine yardımcı olacak ve denetçilerin özel standartların uygulanmadığı durumlarda kanaat (görüş) ve rapor oluşturmalarını sağlayacak temel varsayımlar, tutarlı ve sürekli faraziyeler ve mantıki prensiplerdir. Denetim standartlarının denetim önermeleriyle tutarlı olması gerekmektedir. Söz konusu standartlar denetçiye, denetimde uygulanacak denetim prosedürlerinin ve aşamalarının (kademelerinin) sınırlarını tayin etmede yardımcı olur. Denetim standartları denetim sonuçlarının niteliğinin değerlendirilmesi için kriter (ölçütler) de oluşturur. Temel önermeler şunlardır (Sayıştay 1997:2) :

- a) Yüksek denetim kurumları önemli olarak nitelendirilebilecek her konuda INTOSAI denetim standartlarına uymalıdır. Belirli standartlar gerek mahkeme şeklinde kurulan yüksek denetim kurumlarının, gerek diğerlerinin yaptıkları bazı işlere ve özellikle de denetim dışı işlere uygulanmayabilir. Yüksek denetim kurumları, bu tür işlerin üstün vasıflı olmasını temin için bunlara uygulanabilecek standartları kendileri tespit etmelidir.
- b) Yüksek denetim kurumları, devlet denetimi sırasında karşılaştıkları değişik durumlara kendi kararlarını uygulamalıdır.

- c) Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verme sorumluluğunun giderek belirginleşmesi, sorumluluk sürecinin varlığına ve etkin bir şekilde uygulanmasına duyulan ihtiyacı artırmıştır.
- d) Devlet/Hükümet bünyesindeki yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluk sürecini kolaylaştıracaktır. Malî raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur.
- e) İlgili makamlar, devlet/hükümetin ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve söz konusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin kabul görmüş muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalı ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir.
- f) Kabul görmüş muhasebe standartlarının tutarlı ve devamlı bir şekilde uygulanması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının doğru ve tam olarak gösterilmesi sonucunu doğurmalıdır.
- g) Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve düzensizliklere ilişkin riski asgariye indirir.
- h) Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi için gerekli tüm ilgili verilere ulaşabilme konusunda denetlenen kuruluşların yüksek denetim kurumuyla işbirliği yapmasını kolaylaştırmalıdır.
- i) Bütün denetim faaliyetleri yüksek denetim kurumunun denetim görev ve yetki alanı içinde olmalıdır.
- j) Yüksek denetim kurumları performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir.
- k) Yüksek denetim kurumları denetçilerle denetlenen kurumlar arasındaki menfaat çatışmasını önlemelidir.

3.2.3.2 Genel Standartlar

Genel standartlar denetçinin ve denetim kurumunun niteliklerine ilişkin olup, özellikle denetçi ve kurumunun bağımsız ve istenen yeterliliğe sahip olması alanında belirlenmiş kapsamlı ilkelerdir. Bu grubu oluşturan standartlar (Sayıştay 1997 :12) :

-Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişilerce gerçekleştirilmelidir.

-Denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır.

-Denetim faaliyetinin her aşamasında INTOSAI denetim standartlarına uygun davranılmalıdır.

Yüksek denetim kurumlarının denetçilerden ayrı olarak bir kurum olarak uymasının zorunlu olduğu genel standartlar ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- a) Uygun nitelikli personelin işe alınmasını,
- b) Kurum çalışanlarını, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmeyi ve denetçiler ile diğer çalışanların ilerlemeleri için gerekli koşulları belirlemeyi,
- c) Denetimin yürütülmesine ilişkin olarak el kitabı, yazılı direktifler ve rehberler hazırlamayı,
- d) Kurum içinde mevcut beceri ve deneyimleri desteklemeyi, eksik olan becerileri tespit etmeyi, mevcut becerileri denetim görevlerine iyi bir şekilde dağıtmayı, denetim için yeterli sayıda insanı görevlendirmeyi ve amaçlarına gereken ilgi ve özen düzeyinde ulaşabilmek için uygun bir planlama ve gözetim yapmayı,
- e) Yüksek denetim kurumunun iç standartları ile usullerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirmeyi, mümkün kılacak politika ve usuller belirlemesi gereğini içerir.

3.2.3.3 Çalışma Alanı Standartları

Denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesiyle ilgili olarak belirlenmiş olan çalışma alanı standartlarının amacı, "denetçinin takip etmesi gerekli olan amaçlı, dengeli ve sistematik aşamaların veya tedbirlerin kriterini koymak ve genel çerçevesini çizmek" olarak belirlenmiştir (Köse,2007:53). Bu standartlar, çalışma standartlarının uygulanması sonucu raporun veya kanaatin (görüşün) muhtevasının ana kaynağını oluşturan ve denetimin iletişim yönünü kapsayan raporlama standartlarıyla da ilgilidir (Sayıştay 1997: 21).

Bu grubu oluşturan standartlar şunlardır (Tosun ve Cebeci,2006:179) :

-Denetim faaliyeti yeterli bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcıları uygun bir biçimde gözetlenmelidir.

-Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kütlelerin belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir.

-Denetim faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılabilmesi için denetlenen işletmede çeşitli denetim teknik ve yöntemlerinin uygulanarak yeterli kanıt toplanması gerekmektedir.

3.2.3.4 Raporlama Standartları

Raporlama standartları denetim sonuçlarının raporlanmasında denetçi tarafından uyulması gereken esas ve usulleri belirleyen standartlardır.

Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir (Sayıştay 1997 :30-31):

-Her denetimin sonunda denetçi, duruma göre, bulgularını ortaya koyan yazılı bir kanaat belirtir veya rapor düzenler. Bu raporun kapsamının kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, yeterli ve ilgili denetim kanıtlarına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması gerekmektedir.

-Denetçilerce ortaya çıkarılan ciddi düzensizlikler ve yolsuzluk uygulamalarına ilişkin olarak yapılması gerekenler hakkında nihai karar vermek, yüksek denetim kurumuna ait bir yetkidir.

-Düzenlilik denetimine ilişkin olarak denetçi, mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluğu saptamak için yaptığı testler sonucunda, ya mali tablolara (idare hesabına) ilişkin olan raporun bir parçası şeklinde ya da ayrı bir rapor tarzında yazılı bir rapor düzenlemelidir. Raporun, uygunluk testine tabi olan konular için olumlu teminat, teste tabi olmayan konular için ise olumsuz teminat veren bir beyan içermesi gerekmektedir.

-Performans denetimi ile ilgili raporun, denetim hedefleri içinde anlamlı olan ve ehemmiyet arz eden bütün mevzuata aykırı durumları içermesi gerekir.

INTOSAI standartlarına uygun olarak denetçi tarafından hazırlanan rapordaki bulgular ancak bu standartlara uygunluğu yönünden eleştiriye tabi tutulabilecektir. Elde edilen bulguların, delillerin ve sonuç olarak ortaya konulan önerilerin sağlamlığı standartlara uygunluğu ölçüsünde olacaktır. Denetçinin bulgularında ve önerilerinde yapılacak değişiklik yine bu standartlar çerçevesinde olmalıdır. Bunun haricinde rapora yapılacak her türlü müdahale dayanaksız olacağı gibi, rapordaki bütünlüğün bozulması ve standart dışı hale gelmesi de kaçınılmaz hale gelecektir. (Görgün 2011:36)

3.3 YÜKSEK DENETİMİNDE ULUSLARARASI UYGULAMA BİÇİMLERİ

Denetim konusunda uluslararası uygulama modelleri temel olarak ülkeler arasında birbirine yakın olmakla birlikte her ülke kendi yönetim organizasyon yapısına uygun denetim modelleri uygulamaktadır. Kamusal denetim uygulaması ülkelerin uyguladıkları denetim anlayışına göre farklılıklar göstermektedir. Gelişmiş ülkelerin birçoğunda Anglosakson ya da Kıta Avrupası denetim sistemlerinden biri uygulanmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere, Anglosakson denetim sisteminde her idare iç denetçileri vasıtasıyla denetlenirken, dış denetim Sayıştay tarafından yürütülür.

Kıta Avrupası denetim sisteminde ise iç denetimler teftiş kurulları vasıtasıyla, dış denetim ise yüksek mahkeme olan Sayıştay yanında, özellikle maliye Bakanlığına bağlı Müfettişler tarafından yapılmaktadır.

Sayıştay'ın dış denetimi ise Parlamento adına merkezi hükümet ve yerel yönetimlerin yaptıkları kamu giderleri ile topladıkları kamu gelirlerinin bir hesap mahkemesi olarak yasalara uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin denetimi ve Parlamento'ya rapor edilmesini içermektedir

3.3.1 Kıta Avrupası Denetim Sistemi Uygulayan Ülkeler

3.3.1.1 Fransa'da Kamusal Dış Denetim

Fransa'da denetim bakanlıklar bünyesinde bulunan teftiş kurulları tarafından yapılmaktadır. Mali denetim ise esas olarak bakanlıklar arası yetkiye sahip, 1816 yılında Maliye ve Hazine Bakanlıklarının birleşmesiyle oluşan, Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı'nda doğrudan bakana bağlı olarak çalışan Maliye Teftiş Kurulu tarafından yapılmaktadır (WEB_7 2012).

Teftiş, soruşturma ve incelemelerle Bakanlığın etkin ve verimli çalışmasını sağlamak amacıyla kurulmuş olan kurul Genel Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettişlerinden oluşmaktadır. Maliye Müfettişleri teftiş, inceleme ve soruşturma yapmakla birlikte kamu politikalarının değerlendirilmesi konularında danışmanlık hizmeti de vermektedirler. Ayrıca, Maliye Bakanlığı'nda özel olarak vergi incelemeleri yapmak üzere Vergi Müfettişleri bulunmaktadır. Kamu kaynaklarının kötüye kullanımını engellemek üzere her bakanlıkta teftiş kurulları olup, ayrıca Kamu Harcamaları Komitesi bulunmaktadır. Asıl kuruluş amacı dış denetim olan kurum Sayıştay'dır. Fransız anayasasına göre Sayıştay'ın görevi Parlamento ve Hükümete mali yasaların uygulanmasının gözetimi konusunda yardımcı olmaktır. 1996 yılı anayasa değişiklikleri sonrası Sayıştay sosyal güvenlik kuruluşlarının yönetimine ilişkin yasaların uygulanmasının gözetimi konusunda da Parlamento ve Hükümete yardımcı olmaktadır. Bu görevlerine rağmen Sayıştay bu iki erkten bağımsızdır. Sayıştay devlet hesaplarını, devletin mali yönetimini, kamu kurumlarını ve kamu şirketlerini, devletten mali yardım alanları, sosyal güvenlik kuruluşlarını ve millileştirilmiş endüstrileri denetler. Fransa'da Sayıştay yargısal denetim faaliyetinde bulunmaktadır. Fransa'da mali yönetim, ita amirliği ve sayman üzerine kurulmuştur. Bu yüzden Sayıştay, sayman hesaplarını mali açıdan yargılayarak hesapları karara bağlamaktadır. Fransız Sayıştay'ının kuruluşu da

saymanların sorumlulukları hakkında karar veren bir mahkeme seklindedir (Köse 2007:125). Sayıştay düzenlilik denetimi dışında verimlilik ve etkinlik denetimleri de yapmaktadır (Köse 2007:126).

Sayıştay'ın görevleri arasında raporlama faaliyetleri de bulunmaktadır. Sayıştay her yıl Temmuz ayında mali konularda Parlamentoya rapor sunmaktadır. Ayrıca Genel Uygunluk Bildirimini Eylül ayında Parlamentoya sunar. Sosyal Güvenlik Kuruluşlarına ilişkin yıllık raporu Parlamentoya sunmaktadır. Yıllık Kamu Raporuyla Cumhurbaşkanı, Parlamento ve kamuoyu Sayıştay'ın faaliyetleri, görüş ve önerileri bakımından bilgilendirilir (Köse 2007:128).

3.3.1.2 İtalya'da Kamusal Dış Denetim

Avrupa ülkeleri arasında yolsuzluklarla mücadele konusunda deneyim sahibi olan İtalya'da mali denetim, 1939 yılında kurulan ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na hiyerarşik örgütlenme dışında bağlı olarak kurulmuş olan kamu mali teftiş birimi (Servizi Ispettitivi Di Finanza Pubblica–S.I.F.P) tarafından yapılmaktadır (WEB_7 2012).

Temel görevi teftiş, inceleme ve yasalara uygunluk denetimi yapmak olan bu birim, kurumlar arasında merkezi bir denetim koordinasyon görevi yürütmektedir. Mali konularda bakanlıklar arası görev yapan bu birim, konular (bakanlıkların görev alanları) ve bölgeler itibariyle örgütlenmiştir. 148 teftiş ve denetim görevlisinden oluşan mali teftiş birimi görevlilerininin 62'si mali ve idari teftiş, 86'sı rutin teftiş ve denetim yapmaktadır. Birim başkanı yıllık denetim programlarını hazırlamak, koordinatör müfettiş ise merkez ve taşradaki maliye bakanlığı birimleriyle işbirliği içinde teftiş ve inceleme konularını belirlemekle görevlidirler (WEB_7 2012).

Kamu mali denetim birimi dışında her kurum ve kuruluşun idari teftiş ve soruşturmalarını yürüten iç yönetim müfettişleri (Ispettoriati Di Amministrazione Interna) bulunmaktadır. İç yönetim müfettişleri her bakanlık veya kuruluştaki hiyerarşik yapı içinde farklı birimler şeklinde görev yapmakta, disiplin veya cezai fiil ve işlemleri tespit amacı taşıyan idari soruşturma yapmakla görevli kişilerdir. Bunların dışında, parlamento adına soruşturma ve inceleme yapmakla görevli savcılık (Autorita Giudiziaria), bir hesap mahkemesi olarak Sayıştay (Corte Di Conti) bulunmaktadır.

3.3.1.3 İspanya’da Kamusal Dış Denetim

Ekonomik yapı olarak Türkiye’ye benzer özellikler taşıyan İspanya’da Ekonomi ve Maliye Bakanlığı içinde örgütlenmiş olan kamu kurumları arası yönetim birimi (Intervencion General De La Administracion Del Estado) merkezi hükümetin bütün mali işlemlerini denetlemekle yetkili kılınmıştır. Mali denetim dışında kamu yönetimi bakanlığı içinde her bakanlığın teftiş, denetim ve inceleme programlarını hazırlayan kamu yönetimi genel teftiş kurumu (Inspeccion General De La Administracion Del Estado) bulunmaktadır (Köse 2007:157-161).

3.3.1.4 Belçika’da Kamusal Dış Denetim

Maliye müfettişleri, 1998 yılında federatif şekilde yeniden yapılandırılan bir organizasyon yapısı içerisinde, geniş anlamda kamu harcamaları hakkında görüş belirtmek ve bunlar üzerinde denetim yapmak görevini ifa etmektedir. Teftiş heyeti, harcama sonrası denetim yanında, bütçe uygulamalarında harcama öncesi denetim ile ilgili olarak da görev üstlenir. Sayıştay da harcamaların denetiminde görev üstlenmekle birlikte, teşkilat yapısı bakımından bu ikisi farklılık gösterirler. Sayıştay yasamaya bağlı olarak çalışan bir denetim birimidir. Maliye teftiş kurulu ise idare adına üst düzey denetim yapar ve ona danışmanlık görevi ifa eder.

Maliye müfettişleri, yine görev alanları dâhilinde hükümet veya herhangi bir bakan tarafından talep edilen hususları araştırır, bütçe ve mali yönü olan konularda resen veya ilgililerin talebi üzerine görüş açıklar. İdarelerin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına yönelik de çalışmalar yaparak, ilgili bakana idaresi altındaki bakanlığın performansının artırılması bakımından yardım ederler. Müfettişlere federal veya federe devletlerin hükümetleri veya bütçeden sorumlu bakanları tarafından özel görevler verilebilir.

28.04.1998 tarihli kraliyet kararıyla, teftiş heyetinin federatif devlet yapısındaki yeri ve çalışma usulleri yeniden belirlenmiş ve federe devlet hükümetlerinin teftiş heyeti yönetimiyle ilişkileri, müfettişlerin federe devletlerde görevlendirilme esaslarıyla ilgili düzenlemeler getirilmiştir.

Kurul bünyesinde 2002 yılı sonu itibarıyla 61 müfettiş çalışmakta olup bunların 30 kadarı federatif ve federal devlet idarelerinde görev almışlardır. İdari ilişkiler bakımından müfettişler, kontrolleri artındaki birimlerin genel müdür statüsü ve üzerindeki üst düzey idarecileriyle eşdeğer konumda bulunurlar (WEB_7 2012)

3.3.2 Anglosakson Denetim Sistemi Uygulayan Ülkeler

3.3.2.1 İrlanda'da Kamusal Dış Denetim

İrlanda'da Anglosakson yönetim geleneğine sahiptir. Parlamento(Oireachtas) tarafından yapılacak denetim, onun adına Sayıştay ve Soruşturma Komisyonlarınca yapılır. Sayıştay, Parlamento adına kamu gelir ve giderleri bir hesap mahkemesi olarak denetler. Soruşturma Komisyonları ise yolsuzluk denetimlerini yerine getiren yüksek mahkeme statüsündedir. Maliye Bakanlığı bütün kamu kurumlarının denetimlerde uyacağı genel kuralları gösteren rehberi hazırlamak, kurumlar da bu genel ilkelere göre iç denetim birimlerini oluşturmakla yükümlüdürler. Denetim sisteminin kurulması ve gereken şekilde çalışıp çalışmadığı Maliye Bakanlığı'nın sorumluluğundadır. Maliye Bakanlığı, denetçinin yönetimde tespit ettiği yanlış veya eksik uygulamaları yöneticiye bildirilerek gereken önlemlerin alınmasını sağlayacak sistemi kurmakla yükümlü bulunmaktadır (Kartalıcı 2007:133).

3.3.2.2 İngiltere'de Kamusal Dış Denetim

İngiltere Anglosakson denetim sistemi geçerlidir. Bu sistemin temel özelliği gereği idari denetimler daha çok idarelerin kendileri tarafından yapılan denetimlerden oluşmaktadır. Bu anlamda her bir idare iç denetçileri vasıtasıyla denetlenmektedir. Bu nedenle İngiltere'de dış denetim denildiğinde Sayıştay tarafından yapılan denetim akla gelmektedir. İngiltere'de Sayıştay-Ulusal Denetim Ofisinin (National Audit Office), yine Anglosakson denetim geleneğinden kaynaklanan sebeplerle yargılama boyutu bulunmaz. Sayıştay denetimi parlamentoya yakın iliksi içinde yürütülür. Bu anlamda Sayıştay; kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarını incelemek ve Parlamenteoya raporlamadan sorumludur (WEB_8 2012).

1983 tarihinde çıkarılan Ulusal Denetim Kanunuyla (National Audit Act) birlikte Sayıştay'ın denetim programlarında performans denetimleri ağırlıklı bir yere sahip olmuştur. Sayıştay Başkanı performans denetimi başlatmak ve bunun sonuçlarını Parlamenteoya sunmakla görevlidir (Köse 2007:152).

Sayıştay, raporlarını Parlamenteoya sunar. Bu raporlar Parlamenteonun bir üst ihtisas komisyonu olan ve başkanlığı muhalefet partili bir üye tarafından yürütülen Kamu Hesapları Komisyonu tarafından görüşülür. İngiltere'de Sayıştay görevini Ulusal Denetim Ofisi yerine getirmekle birlikte yerel yönetimlerin ve sağlık kurumlarının

Parlamento adına denetlenmesi için ayrıca Denetim Komisyonu (Audit Commission) oluşturulmuştur (Köse 2007:152).

Parlamenter demokrasinin ilk ortaya çıktığı ülke olan İngiltere’de yüksek denetim de oldukça uzun bir geçmişe sahiptir. Daha Parlamento oluşturulmadan, 1314 yılında kurulan Sayıştay (Comptroller General of the Exchequer), dünyadaki ilk yüksek denetim kurumu olarak kabul edilmektedir. İngiltere’de yüksek denetim işlevinin tarihçesi 14. yüzyıla kadar dayanmakta ise de, bugünkü şekliyle yapılanması, 19. yüzyıl ortalarında yapılan merkezi yönetim reformunun bir parçası olarak gerçekleştirilmiştir. 1861’de Parlamento (Avam Kamarası) bünyesinde Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş, 5 yıl sonra da 1866 yılında Sayıştay (Exchequer and Audit Department) Yasası kabul edilerek, tüm kamu kurumlarının hesaplarının (uygun görülenlerin) bağımsız denetimi öngörülmüştür. 1977’de yeni Sayıştay Yasası ile Sayıştay’ın yetki ve sorumlulukları genişletilmiş, mali yapının yanı sıra yönetim işlerinin ne derece iyi yürütüldüğünün incelenmesi görevi de Sayıştay’a verilmiştir. 1983 tarihli yasa ile yeniden yapılandırılan Sayıştay’ın yürütme karşısındaki bağımsızlığı güçlendirilmiş ve Parlamento ile daha çok yakınlaşması sağlanarak, Sayıştay Başkanı Avam Kamarasının bir görevlisi olarak addedilmiştir. Sayıştay’ın adı da Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office-NAO) olarak değiştirilmiştir. 2000 yılında kamu kaynakları ve hesaplarına ilişkin olarak yürürlüğe konulan bir kanun ile yasalara uygunluk denetimlerinin ağırlığı artırılmış ve Sayıştay’ın yetkileri genişletilmiştir.

3.3.2.3 ABD’de Kamusal Dış Denetim

50 eyaletten oluşan federal bir devlet olan Amerika Birleşik Devletleri’nde, eyaletlerin her birinde görev yapan Federe Devlet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu bulunmaktadır. Bunların yanı sıra, 1921 yılında Washington’da kurulan ve federal düzeyde denetim yapmakla görevli bulunan bir federal yüksek denetim kurumu olarak General Accounting Office (GAO), Ulusal Parlamento adına denetim işlevini sürdürmektedir (Köse 2007:163).

ABD’de mali denetimler ülkenin federatif yapısı nedeniyle o federatif devletin Sayıştayı tarafından yerine getirilir. Bu nedenle GAO’nun denetimi genel hükümet konuları, insan kaynakları, iletişim, milli güvenlik ve uluslar arası iliksiler, kaynaklar iletişim ve ekonomik gelişme konuları gibi daha geniş bir açıdan bakmayı gerektiren konulardan oluşmaktadır (Özdem 2006:97).

GAO'nun denetimleri içinde mali denetimin payı performans denetimlerine göre çok az yer tutar. Performans denetimleri GAO'nun denetimlerinin %90'nını teşkil eder (Özdem 2006:100).

GAO'nun görevi Kongreye denetim ve danışmanlık hizmeti vermektir. Bu amaçla kendisine yöneltilen talepler sonucunda ya da doğrudan denetimler yaparak, bunların sonuçlarını Kongreye raporlar. GAO yürütme organı tarafından yöneltilen sorunların çözümü konusunda gerekli çalışmaları yapmakla da görevlidir. GAO, muhasebenin genel ilkeleri konusunda kural ve prensipleri koyar ve idarelerin verimliliğini artırmak için diğer idarelerle işbirliği içinde bulunur (Özdem 2006:100-101).

3.4 TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM

3.4.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Yüksek Denetim

5018 Sayılı KMYKK 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili hükümleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir. Kanun, 5436 Sayılı, KMYKK ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişikliklerle son halini almış ve 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiştir.

5018 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle 1927 yılından itibaren uygulanmakta olan ve "Mali Anayasa" olarak kabul edilen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kalkmıştır.

832 sayılı Sayıştay Kanunu ise, 5018 sayılı Kanunu tarafından yürürlükten kaldırılan hükümleri haricinde, bu dönemde yürürlüğünü devam ettirmiştir. Vize ve tescil işlemlerine 5018 sayılı Kanun uyarınca son verilmiştir. Sayıştay artık uygunluk denetiminin yanında, mali denetim ve performans denetimi de gerçekleştirecektir. Her ne kadar 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce de performans denetimi yapılmakta ise de, 5018 sayılı Kanunu ile birlikte uygunluk denetiminin ağırlığını azaltırken, mali denetim ve performans denetimi önem kazanmaktadır.

3.4.1.1 Denetim Alanı ve Şekli

Sayıştay'ın denetim alanı 5018 sayılı Kanununun 2. maddesine göre; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşmaktadır. Bu idarelerin toplamına, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak adlandırılmıştır.

Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla Sayıştay denetimine tabidir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini, düzenleyici ve denetleyici kurumlar: Bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumları, sosyal güvenlik kurumları: Bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını, mahallî 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 ifade eder (5018/3).

Sayıştay denetimi ise kanunda şu şekilde tanımlanmıştır: Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (5018/68).

5018 sayılı Kanun, Sayıştay tarafından yapılacak mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimini şu şekilde tanımlamaktadır:

- Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;
- a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
 - b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir (5018/68).

6085 sayılı Sayıştay Kanununda da performans denetimi dışında bu hükümlere uyumlu düzenlemeler yer almaktadır.

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

sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir (5018/68).

Sayıştay tarafından yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre, 2009 yılı denetim döneminde 1616 adet hesap incelenmiş olup, bunun 246'sı genel bütçe, 216'sı genel bütçeli idarelere ait döner sermaye, 155'i özel bütçe, 149'u özel bütçeli idarelere ait döner sermaye, 7'si düzenleyici ve denetleyici kurum, 49'u sosyal güvenlik, 81'i özel idare, 667'si belediye, 8'i Fon, Sandık vb., 38'i mahalli idare birliği hesabından oluşmuştur. Ayrıca, aynı dönemde, Sosyal Güvenlik Kurumunun merkez hesabı ile 33 adet taşra hesabı, İş Kurumunun merkez hesabı ile 14 adet taşra hesabı, 8 adet Fon ve sandık benzeri hesap ile 10 adet belediye birliği hesabı ile 28 adet özel idare birliği hesabı incelenmiştir (WEB_9 2010).

3.4.1.2 Sayıştay'ın Denetlenmesi

5018 sayılı Kanunla birlikte ilk defa Sayıştay'ın da denetlenmesi düzenlenmiştir. Kanuna göre; Sayıştay'ın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır (5018/69).

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanınca 5018 sayılı Kanunun 69'uncu maddesi uyarınca Sayıştayın dış denetimini yapmak üzere görevlendirilen Komisyon tarafından "2008 Mali Denetim Raporu" hazırlanmış ve TBMM Başkanlık Divanına sunulmuştur (WEB_9 2010).

3.4.2 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na Göre Yüksek Denetim

6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nu (YDK), Sayıştay'a devrederek, Türkiye'de yüksek denetimi tek elde toplamış, çift başlılığa son vermiştir.

Sayıştay'ın teşkilat yapısında köklü değişiklikler yapılmış, daha önce bulunmayan yeni kurullar oluşturulmuştur. Rapor Değerlendirme Kurulu ve Denetim Plan-lama ve Koordinasyon Kurulu 6085 sayılı Kanunun getirdiği yeni kurullardır.

Daha önce pek çok kurum ve kuruluş kendi teşkilat kanunlarındaki hükümlerle Sayıştay denetimi dışında bırakılmışken, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile diğer kanunların Sayıştay denetiminden istisna veya muafiyet tanıyan hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Denetim faaliyetleri yeniden düzenlenmiş, uygulaması alt mevzuat çalışmaları tamamlandığında daha net görülebilecek olan, yargı raporu üretme odaklı denetimden, T.B.M.M.'ye ve kamuoyuna bilgi sunma amaçlı denetime geçilmesine olanak sağlanmıştır.

6085 sayılı Kanunla birlikte Sayıştay;

-Düzenlilik denetimi ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecektir.

-Tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacaktır.

-İşleyiş ve fonksiyonel açıdan bağımsız olacaktır.

-Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapa-bilecektir.

-Hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna sunabilecektir.

-Kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve yaygınlaştırılmasına, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecektir.

-Görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olması sağlanacaktır. (6085 sayılı Kanunun Genel Gerekçesinden).

Yeni Sayıştay Kanununa getirilen en önemli eleştiri ise performans denetimi ile ilgilidir. Kanun performans denetimi ile ilgili getirdiği düzenlemelerle, 832 sayılı Kanunun gerisine düşmüş durumdadır. 832 sayılı Kanun performans denetimini; verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetimi olarak tanımlarken ve yeni kanun faaliyet sonuçlarının ölçümüne indirgemıştır. 6085 sayılı Kanun performans denetimini, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi (6085/2.d) olarak tanımlamaktadır.

3.4.2.1 Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı ve İşleyişi

Sayıştay mensupları, meslek mensupları, yönetim mensupları ile başsavcı ve savcılardan oluşmaktadır. Meslek mensupları Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler ile denetçilerdir.

Sayıştay Başkanı TBMM tarafından dört yıllığına seçilmektedir. Başkana yardımcı olmak üzere, biri denetim işlerinden diğeri de yönetim işlerinden sorumlu iki başkan yardımcısı üyeler arasından Başkan tarafından görevlendirilmektedir. Başkan yardımcıları daire başkanı statüsündedirler. Başkanın onayı ile denetim işlerine yardımcı olmak üzere denetçiler arasından en çok beş bölüm başkanı, yönetim işlerine yardımcı olmak üzere en çok üç bölüm başkanı görevlendirilir (6085/21-22).

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluşmaktadır. Denetim grup başkanlıkları, Sayıştay'ın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkân verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulur. Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları; Sayıştaya bu Kanun ve diğerk kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlıkça verilen görevleri yapar. Denetçiler, Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanlarınca kendilerine verilen denetim ve inceleme görevlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerdeki esas ve usuller dairesinde yerine getirerek sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmek ve bu Kanunla verilen diğerk işleri yapmakla görevlidir.

Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarına yardımcı olmak üzere yeterli sayıda yönetim mensubu görevlendirilir.

Sayıştay Başkanının teklifi ve Sayıştay Genel Kurulunun kararı ile gerek görülen illerde denetim grup başkanlıkları kurulabilir.

Sayıştay'da 2011 yılı itibariyle başkan yardımcıları ve daire başkanları dahil olmak üzere 58 üye, 823 denetçi, 578 yönetim mensubu görev yapmaktadır. Bu sayıya diğerk kurumlarda görev yapan denetçiler de dâhil bulunmaktadır.

3.4.2.2 Sayıştay'ın Yetkileri

Sayıştay, yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye,

sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir.

Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dâhil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir. Denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir.

Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir. Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir (6085/6).

3.4.2.3 Yargı ve Karar Organları

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

Sayıştay'ın yargısal işlevlerini yürütmekle görevli sekiz yargı dairesi bulunmaktadır. Bir başkan ve altı üyeden oluşan daireler birer hesap mahkemesi niteliğindedir. Daireler bir başkan ve dört üye ile toplanmakta ve kararlar oy çokluğu ile alınır.

Daireler; Hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlar, denetim raporları hakkında görüş bildirir, Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenilen konular hakkında görüş bildirir veya karar verir (6085/23).

Genel Kurul; Sayıştay Başkanının başkanlığında daire başkanları, başkan yardımcıları ve üyelerden oluşur. Genel Kurul kanunla kendisine verilen görevleri yapar ve Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen diğer konular hakkında görüş bildirir veya karar verir. Başsavcı oy hakkı olmamakla beraber Genel Kurul toplantılarına katılır. Genel Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliğinde Sayıştay Başkanının bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

Genel Kurul; genel uygunluk bildirimlerini görüşür, içtihadın birleştirilmesi kararı alır, bu Kanun gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirir, Sayıştay'a ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirir, Sayıştay Başkanı tarafından

incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirir veya karar verir, kanunla verilen diğer görevleri yapar (6085/25).

Temyiz Kurulu; Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kurulunda görevlendirilenler dışında kalan daire başkanları arasından iki yıl için seçilecek dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulur. Temyiz Kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilâmların son hüküm merciidir (6085/26).

Daireler Kurulu; Rapor Değerlendirme Kurulunda görevlendirilen ve Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulur. Daireler Kurulu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemlerle, Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir ve bu Kanunla kendisine verilmiş olan diğer görevleri yapar.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştay'ın istışari görüşü alınarak yürürlüğe konulur (6085/27).

Rapor Değerlendirme Kurulu; Sayıştay Başkanı tarafından iki yıl için görevlendirilen iki daire başkanı ile her daireden birer ye ve denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşur. Kurulun başkanı Sayıştay Başkanıdır. Başkanın katılmadığı durumlarda Kurula denetimden sorumlu başkan yardımcısı başkanlık eder. Kurul, Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir. Sayıştay raporlarının görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin st yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir (6085/28).

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu; Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşur. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun görevleri şunlardır:

Kurum stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlamak, Türkiye Büyük Millet Meclisinin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri de dikkate alınarak denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırlamak, plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerekli koordinasyonu sağlamak, performans ölüm sistemlerini oluşturmak ve Sayıştay faaliyet raporunu hazırlamak, denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek, Sayıştay Başkanının görüşülmesini istediği konularda görüş bildirmek (6085/31).

Yüksek Disiplin Kurulu; her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek beş daire başkanı ve her daireden seçilecek birer üye ile kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul, üye tamsayısı ile toplanır. Disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası verilmesine ilişkin kararlar üçte iki çoğunlukla verilir. Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarına bakar (6085/29).

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu; her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi veya raportör, bir baş denetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından kurulur. Kurula daire başkanı başkanlık eder. Kurul, üye tamsayısı ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verir. Kurul üyeleri şahıslarını ilgilendiren konuların görüşüldüğü toplantılara katılamazlar. Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürütür (6085/30).

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

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

Başsavcılığın çalışma esas ve usulleri yönetmelikle düzenlenir (6085/33).

3.4.2.4 Denetim Alanı ve Şekli

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre, Sayıştay'ın denetim alanına giren kurum ve kuruluşlar şunlardır (6085/4):

- a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları (% 50'den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),
- b) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri (kamu payının yarıdan 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 dâhil 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.

Kanuna göre Sayıştay denetimi; 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, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir (6085/34).

Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar. Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini içeren uygunluk denetimi, 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 değerlendirilmesini içeren mali denetim'den oluşmaktadır.

Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir. (6085/36).

Performans denetimi dışındaki denetim türleri 5018 sayılı Kanunla uyumlu olarak düzenlenmiştir. Performans denetimi ise 6085 sayılı Kanunda yeniden düzenlenmiş, performans ölçümüne dönüştürülmüştür. Bu haliyle 5018 sayılı Kanunda öngörülen performans denetiminin uygulanabilirliği de kalmamıştır.

Denetimler; denetimin planlanması, denetim programının hazırlanması ve uygulanması, sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması, raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi ve raporların izlenmesi aşamalarından oluşur.

Denetim sürecine ilişkin hususlar, kanunlar dikkate alınmak ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanmak suretiyle hazırlanacak yönetmelik, standart ve rehberlerde belirtilir (6085/37). Kanuna göre bu yönetmelik, standart ve rehberlerin bir yıl içinde çıkarılması gerekmektedir.

Sayıştay'ın uygunluk denetiminin sonucunda yargı raporu düzenlenmekte ve sorumluların hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanmaktadır. Mali denetim ve performans denetiminin çıktıları ise denetim raporlarıdır. Bu raporlar Sayıştay'ın yetkili kurullarında görüşüldükten sonra TBMM'ye sunulmaktadır.

3.4.2.5 Eşleştirme (Twinning) Projesi

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik sürecinde, üyelik hedeflerini ve takvimini düzenleyen "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Program"ın "Mali Kontrol" Başlıklı 28. Bölümünde belirtilen önceliklerden birisi de, "Dış denetimin alanının uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirilmesi"dir. Bu başlık iki ana unsurdan oluşmaktadır (Polat 2006:35):

1. Dış denetim alanındaki AB normlarına ve uluslararası standartlara uygun mevzuat değişikliği,

2. Sayıştay Başkanlığının Dış Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi.

Sayıştay'ın dış denetime ilişkin görevlerini Ulusal Program çerçevesinde uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi" başlıklı Eşleştirme (Twinning) Projesi hazırlanmıştır. Proje, Türkiye-AB Mali İşbirliği çerçevesinde 2003 yılı proje paketinde yer almış ve Avrupa Komisyonu Yönlendirme Komitesinin 14 Mart 2005 tarihli koşulsuz onay kararı ile hukuki geçerlik kazanmıştır. Çalışmaları 30.03.2005 tarihinde başlayan ve 20 ay sürmesi planlanan proje NAO ile birlikte yürütülecek, ayrıca projede İspanya Sayıştay'ı uzmanlarından da yararlanılacaktır. Proje, Türkiye'ye AB

Bütçesinden verilen 1 milyon 349 bin Avro ile finanse edilmektedir. Projenin temel hedefleri şunlardır (Polat, 2006:35-36):

-Sayıştay'ı; kamu sektörünün yönetim, hesap verme sorumluluğu, kontrol ve denetim kalitesini daha iyi değerlendirecek şekilde desteklemek,

-Türkiye'de kamu mali kontrol sistemlerinin verimlilik ve etkinliğini güvence altına almak.

-Sayıştay'ın denetimlerini bütünüyle uluslararası denetim standartlarına uygun hale getirmek.

Eşleştirme projesine bağlı olarak mali denetim, performans denetimi, AB fonlarının denetimi, bilgisayar destekli denetim teknikleri ve bilişim sistemleri denetimi alanında çalışma yapacak çalışma grupları oluşturulmuş olup bu grupların faaliyetleri halen devam etmektedir.

Bilişim sistemlerinin denetimi, gerek düzenlilik denetimi, gerekse performans denetimlerinden sağlıklı sonuçlar elde edilmesi ile yakından ilgilidir. Eğer denetlenen kurumun bilişim sistemlerinin güvenilirliği test edilmemişse, denetimlere esas verilerin doğruluğundan tam emin olunamayacaktır. Ancak düzgün işleyen bir sistem doğru bilgiler üretebilir. Bu nedenle Sayıştay'ın kurumsal bazda yapacağı denetimler öncesinde, o kurumun bilişim sistemlerinin güvenilirliğini onaylaması oldukça önemlidir.

Bilişim sistemlerinin denetimi ile ilgili olarak Sayıştay ile Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) arasında bilişim sistemleri denetimi, eğitimi, rehber ve yazılım geliştirilmesi ile ilgili konularda işbirliği yapılmasına ilişkin bir protokol imzalanmıştır. Yapılan protokol ile Sayıştayın bilişim sistemlerine yönelik denetim işlerinin kalite güvencesinin artırılması sağlanacak ayrıca, DPT tarafından geniş katılımı hazırlanan 2006-2010 yıllarını kapsayan ve eylem planlarıyla desteklenen Türkiye Bilgi Toplumu Stratejisinde öngörülen kamusal alanda bilgi güvenliği yönetim sistemlerinin oluşturulması ve geliştirilmesi amaçlarına da katkıda bulunulacaktır (Yıldız 2007:185).

3.4.2.6 Sayıştay Raporları

Kanunda Sayıştay Raporları, denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan veya kamu idarelerine gönderilen raporlar olarak tanımlanmaktadır (6085/2). Sayıştay raporları, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan

denetim raporları esas alınarak hazırlanır. Bu raporlar; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimini ve bunların dışında kalan diğer raporlardır.

TBMM'ye sunulan Sayıştay Raporlarının etkin ve sonuç alınabilir bir hale gelebilmesi için Meclis İktüzüğünde; TBMM'ye sunulacak raporların hangi esas ve usuller çerçevesinde görüşüleceğinin, komisyonunun üreteceği nihai raporun biçim ve içeriğinin, bu raporlarda belirtilecek hususların izlenmesine dair prosedürün, TBMM Genel Kurulunda da Sayıştay Kanunu gereğince genel görüşme konusu olacak raporların Genel Kurulda görüşme esas ve usullerinin, düzenlenmesi gerekmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonunun kesin hesap görüşmelerinde geçmiş dönem bütçe uygulama sonuçlarının iyi bir şekilde denetlenmesini sağlamak için daha önce uygulaması olan Sayıştay Komisyonu gibi bağımsız bir yeni komisyonun oluşturulmasına gidilmelidir.

3.4.2.7 Raporların kamuoyuna duyurulması

Sayıştay raporları, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur.

Savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının bu Kanun uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporların kamuoyuna duyurulmasına ilişkin hususlar; ilgili kamu idarelerinin görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir (6085/44). Kanuna göre, bu yönetmeliğin kanunun yayımı tarihinden itibaren bir yıl içerisinde çıkarılması gerekmektedir.

3.4.2.8 Yargılamaya Esas Raporlar

Sayıştay kesin hükme bağlama faaliyetlerini Sayıştay Denetçilerinin uygunluk denetimleri sonucunda düzenledikleri raporlar üzerinden gerçekleştirmektedir. 6085 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önceki dönemde, bu raporlar denetlenen muhasebe biriminin bir yıllık hesabına ilişkin olup düzenlenmesi de zorunluluk arz etmekteydi. Zira bu raporlar üzerinden sorumluların ibra edilmesi gerekiyordu. Denetlenmeyen hesaplar için ise iki yıllık bir süre öngörülmüştü. Sorumlular hesabını Sayıştay'a teslim ettikten sonra iki yıl içinde yargılanmadığı takdirde hükmen onanmış sayılıyordu (832/66). Hükmen onama sorumlular açısından ibra edilmeleri anlamına gelmekteydi.

6085 sayılı Kanun ile birlikte sorumluların Sayıştay tarafından ibra edilmesi ortadan kalkmıştır.

Kanuna göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir. Ancak sektör, program, proje ve konu bazında yapılan denetimlere ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlar için mali yılsonu beklenmez (6085/48). Buna göre sadece kamu zararı tespit edilmesi durumunda yargılamaya esas rapor düzenlenecektir. Daha önce kamu zararı tespit edilmemiş olsa da bu raporun düzenlenmesi sorumluların ibrası açısından zorunluydu.

6085 sayılı Kanunun Sayıştay denetimine tabi bütün kurum ve kuruluşlarını bu kapsama dâhil etmediği görülmektedir. Yargılamaya esas raporlar, genel yönetim kapsamı dışında kalan ancak Sayıştay denetimine tabi olan kamu iktisadi teşekkülleri (KİT), belediye iktisadi teşekkülleri (BİT) için düzenlenmeyecektir.

3.4.2.9 Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

Sayıştay'ın bütün denetim faaliyetlerinde sorumluluk konusu birincil derecede öneme sahip olmakla birlikte, özellikle uygunluk denetimi sonucunda ortaya çıkan kamu zararının sorumlularının tespiti, gerek denetim gerekse kesin hükme bağlama faaliyetlerinde önemli bir yere sahiptir. Mali iş ve işlemlerden sorumlu kamu görevlilerinin, kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargı kararı sonucu tespit edilen kamu zararından hangi hallerde sorumlu tutulacakları hem denetlenenler hem de denetleyenler açısından açık olmalıdır. Bu nedenle gerek mülga 1050 ve 832 sayılı Kanunlarda gerekse 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarda sorumluluk konusu ayrıntılı bir biçimde yer almaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Sorumlular ve Sorumluluk Halleri" başlıklı 7. maddesinde:

"Bu Kanunun sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır.

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu

sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.

Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.

Usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği halde kendiliğinden veya verilen emir üzerine 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 dâhil edilmediği takdirde, sorumluluk bu kişiler hakkında da uygulanır. Bu durum yöneticilerin yazılı emirleri üzerine meydana gelmiş ise sorumluluğa yöneticiler de ortak olur.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve TBMM'ye karşı sorumludurlar.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan kamu zararının tanımında da, 5018 sayılı Kanundaki kamu zararı tanımına atıf yapılmaktadır. Sonuç olarak 5018 sayılı Kanunla getirilen sorumluluk sistemi yeni Sayıştay Kanununda da aynen benimsenmiştir (6085/7).

Kanunda, Sayıştay'ın kesin hükme bağlama sonucu çıkardığı ilamlarda sorumlu tuttuğu kamu görevlileri ile kamu zararı arasında illiyet bağı kurması hüküm altına alınmaktadır (6085/7). Bundan kastın sorumluların kasıt, kusur ya da ihmalleri sonucunda kamu zararının meydana geldiğinin ilamda gösterilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Yapılan düzenleme ile sorumluların, kasıt, kusur, ihmal türünden subjektif (kişisel) hallerin dikkate alınmadığı, objektif sorumluluğu yerine kusur sorumluluğu esası benimsenmiştir.

Sorumluluk konusunda Sayıştay Genel Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararı yürürlükte bulunmakla birlikte, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun, Sayıştay İlamlarında sorumlu tutulan kamu görevlileri ile kamu zararı arasında illiyet bağı kurulması ile ilgili hükmü dikkate alınarak Sayıştay Genel Kurul Kararının yenilenmesi gerekmektedir.

Hesap yargılamasında kasıt, kusur, ihmal tespitinin nasıl yapılacağı konusu ise müphemdir. Sayıştay'ın adeta soruşturma yürüterek kamu zararına yol açan kamu

görevlilerini tespit etmesi, kasıtlı, kusurlu davrandıklarını, ya da görevlerini ihmal ettiklerini ispat ederek kamu zararına hükmetmesi gerekmektedir.

Eğer, mali kanunlarda özel belirlemeler yer almıyorsa, hesap yargısının kusura hükmetmesi olanağı zaten yoktur. Başka bir deyişle, “Sorumlu memur görevini gereğince yerine getirseydi, bu hata ortaya çıkmaz, Hazine de zarara uğramazdı. Bu durumda en azından görev ihmali vardır.” biçiminde bir kusur tespiti Sayıştay’ca yapılamaz. Görevi ihmal, Türk Ceza Kanunu kapsamında değerlendirilmesi gereken bir suç kavramıdır (Bayar 2010:56).

Bu düzenleme Sayıştay ile adli yargı arasında çok açık bir görev uyumsuzluğu yaratacaktır. Aslında 5018 sayılı Kanun Sayıştayın yargı yetkisini öngörmediğinden sorun daha da büyümüş olarak karşımızda durmaktadır (Bayar, 2005:80).

Nitekim bu konuyla bağlantılı olarak, Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun, 2005/110 Esas, 2005/159 Kara nolu kararında ve 2007/4-88 Esas, 2007/94 Karar no.lu kararında, 5237 sayılı TCK’nın 257. maddesinde tanımlanan “Görevi Kötüye Kullanma” suçunda ifade edilen “kamu zararına neden olma” olgusunu tanımlarken, 5018 sayılı Kanunun 71. maddesindeki “Kamu Zararı” tanımına doğrudan atıf yapıldığı görülmektedir. Bu durum, mali iş ve işlemlerle görevli kamu görevlileri açısından kamu zararına yol açma ithamının sonuçlarının ne kadar vahim olabileceğini göstermektedir.

Bunun yerine 5018 sayılı Kanunda yeniden bir düzenleme yapılması ve kamu zararına dayalı sorumluluk anlayışı yerine, eskiden olduğu gibi objektif sorumluluğa dayalı ve cezai sonuçlar doğurmayacak bir sorumluluk anlayışının getirilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

3.4.2.10 Yargılamaya Esas Raporların Dairelerce İncelenmesi Ve Hükme

Bağlanması

Denetçiler tarafından düzenlenen yargılamaya esas raporlar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Başkanlık bu raporları en geç onbeş gün içinde yargılamanın yapılacağı daireye gönderir (6085/48).

Daire başkanları dairelerine verilen yargılamaya esas raporlar hakkında başsavcılığın yazılı düşüncesini alır. Daire başkanı başsavcılığın yazılı düşüncesini içeren yargılamaya esas raporu düşüncesini bildirmesi için üyelere birine verir. Üye kendisine verilen yargılamaya esas rapor üzerinde gerekli incelemeyi yapar ve yazılı düşüncesi ile birlikte daire başkanlığına geri verir ve raporda konu edilen hesap ve

işlemlerin yargılanmasına başlanır. Hesap yargılaması sırasında savcı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar (6085/49).

Yargılama yapılmadan yargılamaya esas raporun önce bir üyeye verilerek yazılı düşüncesinin alınması, ihsas-ı rey anlamına gelebilir. Bu nedenle rapor hakkındaki görüşün üye yerine raportörce verilmesi daha uygun bir düzenleme olacaktır.

Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir (6085/50).

Yargılama sonucu gerekçeli olarak düzenlenen ilamlar sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir (6085/52).

Bu Kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18.6.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır (6085/61).

3.4.2.11 İlamların İnfazı

Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumludur. İlamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 9.6.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur (6085/53).

Mülga 832 sayılı Kanunda, eklenecek faizin tutarının, tazminine karar verilen miktarın %10 unu geçemeyeceği şeklinde bir hüküm bulunmaktaydı (832/64). Bu hüküm özellikle faizlerin yüksek olduğu dönemlerde ve kamu zararının sorumlulardan tahsili süre-cinin uzadığı hallerde, tazminine hükmedilen tutarların faiz karşısında erimesine neden olmaktaydı. Yeni düzenlemenin bu sakıncaları gidereceği düşünülmektedir.

3.4.2.12 Kanun Yolları

Sayıştay yargılamasında kanun yolları, yargı organlarındakine paralel olarak düzenlenmiştir. Bunlar temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi talebidir. Kanun yollarına sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimi ve

başsavcılık başvurabilir. Başvuru, Sayıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış imzalı bir dilekçe ile yapılır.

3.4.2.13 İctihatların Birleştirilmesi

Kamu mali yönetiminde Sayıştay'ın içtihadı birleştirme kararlarının yeri oldukça önemlidir. Sayıştay dairelerince aynı konulara ilişkin olarak yorum farklılığına dayalı olarak verilen farklı kararların uygulayıcılar açısından yeni problemlere sebebiyet verdiği görülmektedir. Kamu idarelerinin mali işlemlerine ilişkin olarak tereddütlü hususların açığa kavuşturulması, Sayıştay denetiminde ve kararlarında istikrarın sağlanması içtihadı birleştirme kararları ile mümkündür.

Kanuna göre, işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise Sayıştay Başkanı bu ilamları içtihatların birleştirilmesi için Genel Kurula gönderir. Sayıştay Başkanı birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de istemde bulunabilir. İctihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi kararları Resmi Gazetede yayımlanır. Bu kararlara Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumlular uymak zorundadır (6085/58).

3.4.2.14 Danıştay ile Sayıştay Kararları Arasındaki Uyuşmazlık Hali

Bu konu Anayasa'nın Sayıştay'ı düzenleyen 160. maddesinde açıklığa kavuşturulmaya çalışılmış olmakla birlikte, sadece vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler konusundaki uyuşmazlıkları içermesi nedeniyle eksik bir düzenlemedir.

Yasa koyucu vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler dışında kalan özellikle gider mevzuatına ilişkin ortaya çıkacak uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulacağına ilişkin bir düzenleme getirmemektedir. Kamu harcamaları konusunda aynı konu hakkında Sayıştay'ın kesin hükümleri ile Danıştay kararları arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu tür uyuşmazlıkların çözüm usulünün kanuni düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Kanuna göre, vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştayın kesinleşmiş kararları arasındaki uyuşmazlıklarda, ilgililerin başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyuşmazlık Danıştay kararı doğrultusunda giderilir. Uyuşmazlığın bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı 52 nci maddede belirtilen ilgililerce Danıştaya başvurulduğu takdirde, bu hususa

ilişkin Danıştay kararına uyulur. Uyuşmazlığın mevcut olmadığı tespit edilinceye kadar Sayıştay ilamının yerine getirilmesi durdurulur (6085/60).

3.4.3 Sayıştay'ın Üye Olduğu Uluslararası Organizasyonlar

Sayıştay 1965 yılından beri INTOSAI'in üyesi olup, kongrelere sürekli olarak başkan ve üst düzey yetkililerden oluşan heyetlerle iştirak etmektedir. Sayıştay ayrıca INTOSAI Özelleştirme Çalışma Grubu üyesi olup, 1995 ve 1997 yıllarında bu grubun toplantılarına ev sahipliği yapmıştır (Görgün 2011:142).

Asya Ülkeleri Sayıştayları Organizasyonu (ASOSAI) kuruluşuna ilişkin anlaşma INTOSAI'nin 9. kongresinin yapıldığı Lima'da sunulmuş ve nihayet 1979 yılında kurulmuş olup, INTOSAI'nin bölgesel bir teşkilâtı olarak faaliyetini sürdürmektedir. ASOSAI'nin başlangıçta 11 olan üye sayısı bugün 45'e yükselmiştir (ASOSAI,2011). Sayıştay ASOSAI'ye 1997 Temmuz ayında üye olmuş, 9-15 Ekim 2000 tarihleri arasında Tayland'da yapılan 8'inci Kongresinde temsil edilmiştir (Görgün 2011:142).

Avrupa Ülkeleri Sayıştayları Organizasyonu (EUROSAI), INTOSAI'nin bölgesel bir teşkilâtı olarak etkinliklerini sürdürmektedir. Kuruluşuna ilişkin ilk adım INTOSAI'nin Madridde yapılan 8. kongresinde atılmıştır. EUROSAI'nin kuruluş bildirgesi 1989 yılında Berlin'de imzalanmış, Kuruluş Konferansı 1990'da Madrid'de toplanmıştır. Başlangıçta 30 olan üye sayısı bugün 50'ye yükselmiştir (Görgün 2011:142).

Sayıştay 1990 yılında yapılan Kongrede kuruluşun denetçiliğine seçilmiş, İsveç/Stockholm ve Çek Cumhuriyeti/Prag'da gerçekleştirilen Kongrelerde denetçilik görevini sürdürmüştür(Görgün 2011:142).

Ekonomik İşbirliği Organizasyonu Ülkeleri Sayıştayları Birliği (ECOSAI) 1994 yılında Pakistan/Bhurban'da toplanan Kongre ile kurulmuş meslekî bir bölgesel teşkilattır. Kuruluşa, Türkiye, Pakistan, İran, Afganistan, Azerbaycan, Kazakistan, Tacikistan ve Özbekistan, Kırgızistan ve Türkmenistan yüksek denetim kurumları üyedir. ECOSAI faaliyetlerine 1994 yılında Pakistan/Bhurban'da kabul edilen tüzüğüne göre Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Sayıştay'ı tüzük gereği kuruluşun ekonomik, kültürel ve teknik faaliyetlerine gözlemci sıfatıyla katılmaktadır (Görgün 2011:143).

Teşkilatın kuruluş öncesi hazırlık aşamasında aktif bir rol üstlenen Sayıştay kuruluş kongresinde ECOSAI'nin başkanlığına seçilmiştir. ECOSAI Yönetim Kurulunun ilk toplantısı 1995 Aralık ayında Ankara'da ve Girne'de gerçekleştirilmiştir. Sayıştay 2006 yılında tekrar kuruluşun Başkanlığına seçilmiştir (Görgün 2011:143).

BÖLÜM IV SAYIŞTAY DENETİMİ UYGULAMASI

4.1 Uygulamanın Amacı

Uygulama bölümünün amacı; tez çalışmasının önceki bölümlerinde teorik olarak anlatılan yüksek denetim sürecinin uygulamada denetçiler tarafından nasıl yerine getirildiğinin incelenmesidir.

4.2 Uygulamanın Kapsamı

Çalışmamızın bu bölümünde Büyükşehir sınırları içerisinde yer alan ve 2010/9809 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına İlişkin Esaslara göre C-18 sınıfında yer alan ABC İlçe Belediyesi'nin 2011 yılı harcamalarının Sayıştay Denetçisi tarafından denetimi yer almaktadır.

4.3 Denetim Sonuçları

2011 yılı harcamalarını denetleyen Sayıştay Denetçisi kamu harcamalarında altı adet kamu zararı tespit etmiş ve aşağıda ki sorguları ilgisine tebliğ etmiştir.

4.3.1 Sorgu No:1

ÖDEME EMRİNİN		KAMU ZARARI	SORUMLULAR
TARİHİ	NO'SU		
13.11.2011	8613	27.251,52 TL.	Harcama Yetkilisi (Fen İşl. Md.) Gerçekleştirme Gör. (Memur)

Yukarıda yevmiye tarih ve numarası yazılı ödeme emri ve ekli belgelerin incelenmesi sonucunda;

A) ALTIN İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şirketi'nin yükleniminde 2011 yılında gerçekleştirilen ve çeşitli idarelere yapılmış olunan yapım işlerinde, teknik personel taahhüdünü yerine getirmediği tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun İhaleye Katılımda Yeterlik Kuralları başlıklı 10 uncu maddesinde;

10.b.4 "isteklinin organizasyon yapısına ve ihale konusu işi yerine getirmek için yeterli sayıda ve nitelikte personel çalıştırdığına ilişkin bilgi ve belgeler"

10.b.5 "İhale konusu hizmet veya yapım işlerinde isteklinin yönetici kadrosu ile işi yürütecek teknik personel çalıştırdığına veya çalıştıracağına ilişkin bilgi ve belgeler." isteklinin yeterliliğinin belirlenmesi için istenecek belgeler olarak sayılmıştır.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin 41 inci maddesinde; 'İsteklinin organizasyon yapısına ve personel durumuna ilişkin belgeler Madde 41:İsteklinin organizasyon yapısına ve ihale konusu işi yerine getirmek için idarece öngörülen sayıda ve nitelikte personel çalıştırdığına veya çalıştıracağına dair bilgi belgeler ile isteklinin yönetim kadrosu ve işi yürütecek teknik personelin eğitimi ve mesleki niteliklerini gösteren belgeler istenebilir ve bunlar üzerinden asgari yeterlik kriterleri belirlenebilir.

Asgari yeterlik kriteri olarak anahtar teknik personel öngörülmesi halinde, bu personelin en az beş yıl deneyimli mimar ve mühendis olması ve halen isteklinin bünyesinde çalışıyor bulunması şartı aranır.

İdarenin ihale dokümanında istediği "teknik personel taahhütname" bu kriter kapsamında değerlendirilmez ve anahtar teknik personel aynı zamanda teknik personel taahhütnamesinde yer almaz." denilmektedir.

Bu hükümler, idarelerin ihale edecekleri yapım işlerinin teknik gereklerine göre yürütülmesini güvence altına alınabilmesi için, ihale aşamasında firmaların personel yapısına ilişkin yapılacak değerlendirmeye esas olmak üzere istenebilecek yeterlilik şartlarına imkân vermektedir. Yapım işleri ihaleleri uygulama yönetmeliğinin eki olan tip şartname ve sözleşmelerde de teknik personele ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Yapım işlerine Ait Tip Sözleşme (Teklif Birim Fiyatlı İşler İçin) Teknik Personel Bulundurulması başlıklı 24.1 inci maddesinde "Yüklenici, işe başlama tarihinden itibaren aşağıda adet ve unvanları belirtilen teknik personeli iş yerinde devamlı olarak bulundurmak zorundadır." hükmü bulunmaktadır. Yüklenici de idareye çalışacak teknik personelin listesini vermiştir.

Buna göre;

1. Şantiye Şefi (İnşaat Mühendisi) : 3 yıl deneyim

2. Kontrol (İnşaat Kalfası) : 5 yıl deneyim
3. Kontrol (Harita Teknikeri) : 2 yıl deneyim

Söz konusu işe ait Sözleşmenin; Teknik Personel Bulundurulması başlıklı,

24.1'inci maddesinde "Yüklenici işe başlama tarihinden itibaren aşağıda adet ve unvanları belirtilen teknik personeli işyerinde devamlı olarak bulundurmak zorundadır."

24.2'nci maddesinde "Yüklenici yukarıda adet ve unvanları belirtilen teknik personeli iş başında bulundurmadığı takdirde; inşaat Mühendisi, Mimar, Makine Mühendisi ve Elektrik Mühendisi unvanlı ve diğer teknik personelin her birinin görev yerinde bulunmadığı takdirde bir takvim günü için sözleşme bedelinin % 0,0002 (on binde iki) oranında ki ceza toplamı, müteakip ilk hak edişten kesilecektir."

24.3 üncü maddesinde "Yüklenici yukarıdaki teknik elemanların isimlerini ve belgelerini Teknik personel bildirisi ile birlikte sözleşmenin imzalandığının kendisine tebliğinden itibaren beş gün içinde idareye bildirmek mecburiyetindedir. İdare bu elemanlar hakkında gerekli incelemeyi yaptıktan sonra kabul edip etmediğini on gün içinde yükleniciye tebliğ eder. İdarece bu tebliğ yapılmadığı takdirde bildirilen teknik elemanlar kabul edilmiş sayılır. Yüklenici bu tebliğe uymaya mecburdur. Aksi halde yukarıda öngörülen günlük cezalar uygulanır ve idare herhangi bir ihbar yapmaksızın işi durdurmak yetkisini kullanır." denilmektedir.

İşi yürüten firmanın idare bünyesinde sürdürdüğü iki farklı işte görev verdiği teknik personele ilişkin yapılan döküm aşağıdaki gibidir.

Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü 2011/1 Muhtelif Mahallerde İsale Hatları İnşaatları	ABC Belediyesi Sınırları İçinde Muhtelif Mahallerde Bordür ve Tretuvar Yapım İş
Teknik Personel	Teknik Personel
Hasan İKİZ (İnşaat Mühendisi)	Hasan İKİZ (İnşaat Mühendisi)
Ramazan ÇAN(Harita Mühendisi)	Fuat ALİOĞLU(İnşaat Kalfası)
Semra MARANGOZ (İnşaat Teknikeri)	Aytekin AYDIN (İnşaat Kalfası)
Güler CEBELLİ (Harita Teknikeri)	Güler CEBELLİ (Harita Teknikeri)
İrfan CİVAN (İnşaat Kalfası)	
Fuat ALİOĞLU(İnşaat Teknisyeni)	

Firma tarafından bu iki iş için verilen isimler incelendiğinde, teknik personelin Hasan İKİZ (İnşaat Mühendisi) birden fazla işte görev aldığı görülmektedir.

Yukarıda gösterildiği üzere teknik personelin bizzat tam zamanlı olarak iş başında bulunmak zorundadır. Yüklenicinin Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü ile olan sözleşmesinde yalnızca inşaat mühendisi için ceza öngörülmüş olup, söz konusu teknik personelin Hasan İKİZ (İnşaat Mühendisi) iki işte de teknik personel olarak görevlendirilmesi, tam zamanlı çalışılacağı için fiilen imkânsızdır.

İdare: Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü

2011/1 Muhtelif Mahallerde isale Hatları İnşaatları Yapım işi

İşe başlama tarihi: 24.03.2011-15.09.2011

İdare: ABC Belediyesi

ABC Belediyesi Sınırları içinde Muhtelif Mahallerde Bordür ve Tretuvar Yapım işi

İşe başlama tarihi: 03.06.2011-31.12.2011

Ceza uygulanacak süre : 212 gün

Sözleşme bedelinin %0,0002'si : 121,63 TL

Ceza kesintisi (bir kişi için) : 25.785,56 TL (121,63 TL *212 gün)

Teknik personel taahhüdüne uyulmadan teknik personel çalıştırılması sonucu 25.785,56 TL ceza kesintisi yapılmama sebebinin açıklanması,

B) ALTIN İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şirketi yüklenimindeki ABC Belediyesi Sınırları içinde Muhtelif Mahallerde Bordür ve Tretuvar Yapım İşiyile ilgili olarak, sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde yer alan iş kalemlerinin imalat miktarlarında % 20 artış olmasına karşın Tip Sözleşme'ye aykırı olarak revize birim fiyat uygulaması yapılmadan ödendiği tespit edilmiştir.

Yapım işlerine Ait Tip Sözleşmenin (Teklif Birim Fiyatlı işler İçin) İş Kalemi Miktarlarının Değişmesi başlıklı 31. maddesinde,

"Sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde yer alan her hangi bir iş kaleminin miktarında, işin devamı sırasında % 20'yi aşan artışın meydana gelmesi ve bu artışın aynı zamanda sözleşme bedelinin yüzde l'ini geçmesi halinde, artışın sözleşme bedeli içindeki payı nispetinde ilgili iş kalemine ait birim fiyat aşağıda gösterildiği şekilde revize edilir ve bu iş kaleminin yüzde yirmi artışı aşan kısmına revize birim fiyat üzerinden ödeme yapılır.

$$R = F \times [1 - (A \times F) / S]$$

S = Sözleşme bedeli (TL)

F = İş kaleminin sözleşme birim fiyatı (TL/....)

A = İş kaleminde meydana gelen artış miktarı (Adet, mt, m2 vb.)

R = Revize birim fiyat (TL /....) hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, birim fiyat teklif cetvelinde yer alan bir iş kaleminde artış meydana gelmesi ve bu artış miktarının da yukarıda yazılı hükümde yer alan şartları taşıması halinde, bu iş kalemi bedelinin ödenmesi, yine yukarıda yazılı formüle göre hesaplanacak olan revize birim fiyatı esas alınarak yapılacaktır.

Söz konusu işe ilişkin hak ediş evrakında yapılan incelemede, Tip Sözleşmenin 31 inci maddesine aykırı olarak, işin devamı sırasında bazı iş kalemlerinde % 20'yi aşan artışların olmasına karşın revize birim fiyat uygulaması yapılmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar gereğince, bahsi geçen yapım işinde, revize fiyat yapılmaması nedeniyle hesabı ekli tabloda gösterildiği üzere 1.465,96 TL kamu zararına sebebiyet verilmesi nedeninin açılanması,

Sözleşme Bedeli	: 608.150,00 TL
Teklif Birim Fiyat Cetvelindeki İmalat Miktarı	: 500 m ²
Teklif Birim Fiyatı	: 9 TL
Hak edişteki İmalat Miktarı	: 3.630,080 m ²
İş Kaleminin Yüzde 20 Artırmalı Miktarı	: 500 * 1,20=600 m ²
İhale Bedelinin %1' i	: 6.081,50 TL
Artışın sözleşme bedelinin yüzdesi	: % 4,63 (3.630,080-500)*9/608.150,00)
(A) İş Kalemindeki Artış Miktarı (3.630,080-600)	: 3.030,08m ²
Uygulanması Gereken Revize Birim Fiyat	
$R = F \times [1 - (A \times F) / S]$	
$R = 9 \times [1 - (3.030,08 \times 9) / 608.150,00$	
$R = 8,59$	
Ödenmesi Gereken Tutar	: 9 x 600 = 5.400,00 TL
	8,59 x 3.030,08 = 26.028,38 TL
Toplam	: 31.428,38 TL
Ödenen Tutar	: 32.670,72 TL
Fark	: 1.242.34 TL
%18KDV	: 223,62 TL
Kamu Zararı	: 1.465,96 TL

Toplam: A+B = 27.251,52 TL (=25.785,56 TL +1.465,96 TL)

4.3.2 Sorgu No:2

ÖDEME EMRİNİN		KAMU ZARARI	SORUMLULAR
TARİHİ	NO'SU		
15.11.2011	8623	2.297,36 TL.	Harcama Yetkilisi (Ulaşım Hiz. Md.)
17.11.2011	8645	581,82 TL.	Gerçekleştirme Gör. (Memur)

Yukarıda tarih ve numaraları yazılı ödeme emri ve eki belgelerin incelenmesi sonucunda;

626.600.00 TL ihale bedelli XYZ Petrol Ltd. Şti. yüklenimindeki akaryakıt alımı ihalesinde yapılan hak ediş ödemelerinde fiyat farkının hatalı hesaplanması nedeniyle fazla ödemeye neden olduğu görülmüştür.

Söz konusu şartnamenin 6.6 Maddesinde Mal Alımına İlişkin Fiyat Farkı Hesabı (Değişik:05.05.2005 tarih ve 25806/3 maddesine göre) hesap edileceği belirtilmiştir.

05.05.2005 tarih ve 25806 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Mal Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararının "Uygulama Esasları"* başlıklı 6. maddesinde;

*"Fiyat farkı hesabında aşağıdaki hususlara uyulması zorunludur: d) Ücret, vergi ve sigorta artışlarından dolayı fiyat farkı ödemesinde bulunulmaz. "*denilmektedir.

02.11.2011 tarih ve "2011/12756 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yayımı tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Özel Tüketim Vergisi Kanununun Ekli (I) ve (III) Sayılı Listelerde Yer Alan Mallarda Uygulanan Özel Tüketim Vergisine İlişkin maktu vergi tutarları artırılma yoluna gidilmiştir ve 02.11.2011 tarihi itibariye ÖTV maktu vergi tutarları şu şekilde değişmiştir:

Kurşunsuz benzin 1,3625 TL'den 1,4765 TL' ye, motorin 0,9270 TL'den 0,9945 TL' ye çıkarılmıştır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, akaryakıt ürünlerinde artan maktu özel tüketim vergisi, mal teslim tarihindeki bayi satış fiyatından indirildikten sonra fiyat farkı hesabı yapılması gerekmektedir.

İdarenin yükleniciden aldığı akaryakıt ürünlerinde özel tüketim vergisinde meydana gelen artışın da fiyat farkı hesabına dâhil edilerek idare bütçesinden ödenmesi sonucu

oluşan ve hesabı ekli tabloda gösterilen 2.879,18 TL.'lik fazla ödemeye sebebiyet verilmesi nedenlerinin açıklanması;

HESAP TABLOSU

15.11.2011 tarih ve 8623 numaralı ödeme emri ile düzenlenen hak ediş ödemesi:

Motorin 2000 Fiyat Farkı Hesabı:

05.11.2011 Tarihli 0219819 No.lu Fatura ile Yapılan Ödeme.

(04.11.2011 tarihli alım)

ÖTV Zammı: $0,9945 - 0,9270 = 0,0675$

$A2 = 2,10169 - 0,0675 = 2,03419$

$F = (M \times B) \times [(A2/A1) - 1]$

$F = (30.493,00 \times 1,76700) \times [(2,03419 / 1,86806) - 1] = 4.791,75$

Ödenen Fiyat Farkı: 6.738,67

Fark: $6.738,67 - 4.791,75 = 1.946,92$

Fazla Ödeme: 1.946,92 x 1,18 = 2.297,36 TL

17.12.2011 tarih ve 9419 numaralı ödeme emri ile düzenlenen hak ediş ödemesi:

Kurşunsuz Benzin Fiyat Farkı Hesabı:

30.11.2011 Tarihli 0219915 No.lu Fatura ile Yapılan Ödeme

(03.11.2011 tarihli alım)

ÖTV Zammı: $1,4765 - 1,3625 = 0,114$

$A2. = 2,59004 - 0,114 = 2,47604$

$F = (M \times B) \times [(A2/A1) - 1]$

$F = (44,97 \times 2,219) \times [(2,47604 / 2,35275) - 1] = 5,23$

Ödenen Fiyat Farkı: 10,06

Fark: $10,06 - 5,23 = 4,83$

Fazla Ödeme: 4,83 x 1,18 = 5,70 TL

(04.11.2011 tarihli alım)

ÖTV Zammı: $1,4765 - 1,3625 = 0,114$

$A2 = 2,61970 - 0,114 = 2,50570$

$F = (M \times B) \times [(A2/A1) - 1]$

$F = (152,05 \times 2,219) \times [(2,50570 / 2,35275) - 1] = 21,93$

Ödenen Fiyat Farkı: 38,28

Fark: $38,28 - 21,93 = 16,35$

Fazla Ödeme: 16,35 x 1,18 = 19,29 TL

(07.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammı: } 1,4765 - 1,3625 = 0,114$$

$$A2 = 2,64618 - 0,114 = 2,53218$$

$$F = (M \times B) \times [(A2/A1) - 1]$$

$$F = (126,83 \times 2,219) \times [(2,53218 / 2,35275) - 1] = 21,46$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 35,10$$

$$\text{Fark: } 35,10 - 21,46 = 13,64$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 13,64 \times 1,18 = 16,10 \text{ TL}$$

(07.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammı: } 1,4765 - 1,3625 = 0,114$$

$$F = (M \times B) \times [(A2/A1) - 1]$$

$$F = (884,72 \times 2,219) \times [(2,54066 / 2,35275) - 1] = 156,80$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 251,92$$

$$\text{Fark: } 251,92 - 156,80 = 95,12$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 95,12 \times 1,18 = 112,24 \text{ TL}$$

Motorin 50 Fiyat Farkı Hesabı:

(03.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammı: } 0,9245 - 0,8345 = 0,0900$$

$$A2 = 2,17796 - 0,0900 = 2,08796$$

$$F = (M \times B) \times [(A2/A1) - 1]$$

$$F = (98,24 \times 1,904) \times [(2,08796 / 1,98728) - 1] = 9,48$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 17,95$$

$$\text{Fark: } 17,95 - 9,48 = 8,47$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 8,47 \times 1,18 = 10,00 \text{ TL}$$

(04.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammı: } 0,9245 - 0,8345 = 0,0900$$

$$A2 = 2,19491 - 0,0900 = 2,10491$$

$$F = (M \times B) \times [(A2/A1) - 1]$$

$$F = (145,57 \times 1,904) \times [(2,10491 / 1,98728) - 1] = 16,41$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 28,96 \text{ Fark: } 28,96 - 16,41 = 12,55$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 12,55 \times 1,18 = 14,82 \text{ TL}$$

(06.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammi: } 0,9245 - 0,8345 = 0,0900$$

$$A2 = 2,22669 - 0,0900 = 2,13669$$

$$F = (M \times B) \times [(A2 / A1) - 1]$$

$$F = (37,20 \times 1,904) \times [(2,13669 / 1,98728) - 1] = 5,33$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 8,53$$

$$\text{Fark: } 8,53 - 5,33 = 3,20$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 3,20 \times 1,18 = 3,78 \text{ TL}$$

(07.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammi: } 0,9245 - 0,8345 = 0,0900$$

$$A2 = 2,23728 - 0,0900 = 2,14728$$

$$F = (163,27 \times 1,904) \times [(2,14728 / 1,98728) - 1] = 25,03$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 39,11$$

$$\text{Fark: } 39,11 - 25,03 = 14,08$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 14,08 \times 1,18 = 16,62 \text{ TL}$$

(10.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammi: } 0,9245 - 0,8345 = 0,0900$$

$$A2 = 2,27966 - 0,0900 = 2,18966$$

$$F = (M \times B) \times [(A2 / A1) - 1]$$

$$F = (832,04 \times 1,904) \times [(2,18966 / 1,98728) - 1] = 161,33$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 233,08$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 71,75 \times 1,18 = 84,66 \text{ TL}$$

(24.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammi: } 0,9245 - 0,8345 = 0,0900$$

$$A2 = 2,31673 - 0,0900 = 2,22673$$

$$F = (M \times B) \times [(A2 / A1) - 1]$$

$$F = (197,46 \times 1,904) \times [(2,22673 / 1,98728) - 1] = 45,30$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 62,32$$

$$\text{Fark: } 62,32 - 45,30 = 17,02$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 17,02 \times 1,18 = 20,08 \text{ TL}$$

(25.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammı: } 0,9245 - 0,8345 = 0,0900$$

$$A2 = 2,32944 - 0,0900 = 2,23944$$

$$F = (M \times B) \times [(A2 / A1) - 1]$$

$$F = (468,79 \times 1,904) \times [(2,23944 / 1,98728) - 1] = 113,26$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 153,67$$

$$\text{Fark: } 153,67 - 113,26 = 40,41$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 40,41 \times 1,18 = 47,68 \text{ TL}$$

Motorin 2000 Fiyat Farkı Hesabı:

(08.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammı: } 0,9945 - 0,9270 = 0,0675$$

$$A2 = 2,14406 - 0,0675 = 2,07656$$

$$F = (M \times B) \times [(A2 / A1) - 1]$$

$$F = (1.399,42 \times 1,767) \times [(2,07656 / 1,86806) - 1] = 275,99$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 365,34 \text{ Fark: } 365,34 - 275,99 = 89,35$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 89,35 \times 1,18 = 105,43 \text{ TL}$$

(24.11.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammı: } 0,9945 - 0,9270 = 0,0675$$

$$A2 = 2,18750 - 0,0675 = 2,120$$

$$F = (M \times B) \times [(A2 / A1) - 1]$$

$$F = (164,61 \times 1,767) \times [(2,120 / 1,86806) - 1] = 39,23$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 49,74$$

$$\text{Fark: } 49,74 - 39,23 = 10,51$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 10,51 \times 1,18 = 12,40 \text{ TL}$$

(05.12.2011 tarihli alım)

$$\text{ÖTV Zammı: } 0,9945 - 0,9270 = 0,0675$$

$$A2 = 2,16207 - 0,0675 = 2,09457$$

$$F = (1.500,00 \times 1,767) \times [(2,09457 / 1,86806) - 1] = 321,38$$

$$\text{Ödenen Fiyat Farkı: } 417,16$$

$$\text{Fark: } 417,16 - 321,38 = 95,78$$

$$\text{Fazla Ödeme: } 95,78 \times 1,18 = 113,02 \text{ TL}$$

Fazla Ödeme: 113,02 + 12,40 + 105,43 + 47,68 + 20,08 + 84,66 + 16,62 + 3,78 + 14,82 + 10,00+ 112,24+ 16,10+ 19,29+ 5,70 = 581,82 TL

TOPLAM FAZLA ÖDEME: 581,82 + 2.297,36 = 2.879,18 TL

4.3.3 Sorgu No:3

ÖDEME EMRİNİN		KAMU ZARARI	SORUMLULAR
TARİHİ	NO'SU		
21.11.2011	9345	312.782,31 TL.	Harcama Yetkilisi (Park Bahçeler Md.) Gerçekleştirme Gör. (Memur)

Yukarıda tarihi numaraları ve sorumluları belirtilen ödeme emri ve ekli belgelerin incelenmesi sonucunda;

Kara İnş. Ltd. Şti ile Katem Temizlik Ltd. Şti yüklemine bulunan 14.309.301,05 TL keşif bedelli "ABC Belediyesi Sınırları İçinde bulunan parkların, yeşil alanların, ağaçlandırma sahalarının 01 Ocak 2010 – 31 Aralık 2011 tarihleri arasında sulanması, çimlerin biçilmesi, korunması temizlenmesi her türlü budama zirai mücadele ile parkların yeşil alanların bitkilendirilmesi toprağın nakli ve serilmesi işlerinin yapılması için ihtiyaç olan hizmet alım" işinde sözleşme ve şartnamede a1 katsayısı belirlenmiş olmasına rağmen idari Şartnamede işçilerin çalışma saatleri düzenlenmediğinden 8'nci maddeye göre fiyat farkı verildiği ile sözleşme ve şartnamelerde olmamasına rağmen fazla mesai ücreti ödendiği görülmüştür.

A-07.05.2004 tarih 25455 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Esasların "*Asgari ücret ve diğer işçilik maliyetlerindeki değişiklikten kaynaklanan fark*" başlıklı 80'nci maddesinde

"İhale konusu hizmetin gerçekleştirilebilmesi için çalıştırılacak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tabi personelin. savı ve günlük çalışma saatinin belirtilmesi kaydıyla

a) Asgari ücret tespit komisyonunca ihale (son teklif verme) tarihinde 16 yaşını doldurmuş işçiler için belirlenmiş asgari ücretin değiştirilmesi halinde eski ve yeni asgari ücret arasındaki fark,

b) İhale (son teklif verme) tarihi itibarıyla işveren tarafından karşılanacak olan sosyal sigorta primi ve işsizlik sigortası primine ilişkin toplam tutarda; asgari ücret değişikliği veya sigorta primi alt sınır değişikliği ile prim oranları değişikliği gibi sebeplerle meydana gelecek fark,

c) 506 sayılı Kanununun 77 nci maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde sözleşmede öngörülen ücret ekleri nedeniyle, işveren tarafından karşılanmakta olan sosyal sigorta primi ve işsizlik sigorta primine ilişkin toplam tutarda meydana gelecek fark toplamı

(a), (b) ve (c) bentleri toplamı, 506 sayılı Kanun gereğince işveren nam ve hesabına Hazinece yapılacak olan ödemeler de dikkate alınmak suretiyle bu Esasların 7 nci maddesi uygulanmaksızın ödenir veya kesilir." hükmü düzenlenmiştir.

Buna göre fiyat farkı verilmesi için çalıştırılacak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tabi personelin, sayı ve günlük çalışma saatinin belirtilmesi gerekmektedir.

İhale konusu işin idari şartnamenin 22 nci maddesinde; "Yüklenici, söz konusu hizmet işi ile ilgili olarak kendisine teslim edilen park ve diğer alanlarda:

- Park ve diğer yeşil çim alanlarının hortumla sulanması işini yürütmek üzere asgari 97 işçi çalıştıracaktır.(bir elemanın azami 3500 m² alan sulayacaktır.)

- Park ve diğer yeşil çim alanlarının makas ve makine ile biçimi işini yürütmek üzere asgari 17 işçi çalıştırılacaktır.

- İlaçlama çalışmaları işini yürütmek üzere 1 adet ilaçlama pülverizatörü ve 1 adet ilaçlama işinden anlayan erbab işçi olmak üzere asgari 2 kişi çalıştırılacaktır.

- Arazözlerde 19 şoför, 19 sulama işçisi olmak üzere asgari 38 kişi çalıştırılacaktır.

- Açık kasa kamyonlarda asgari 14 adet şoför çalıştırılacaktır.

- Parkların genel bakım ve diğer hizmetlerini yürütmek üzere 1 adet tesisat ustası, 1 adet kaynakçı ustası, 1 adet marangoz ustası, 3 adet kosa işçisi, 5 adet inşaat ustası, 4 adet budama yapabilecek, diğer hizmetleri yapabilecek park ve bahçe işinden anlayan ve parkların temizliği için 36, boya için 4 işçi, inşaat için 10 işçi, çim artıklarını toplama için 2 işçi olmak üzere asgari 67 kişi çalıştırılacaktır.

- Bahçe tanzim işlerinde idarenin öngöreceği sayıda elemanı bulundurulacaktır.

23. Yüklenici söz konusu hizmet işini yürütürken 22. Maddedeki asgari işçi miktarlarının altına düşmeyecektir....." Düzenlemesi yapılmıştır. Görüleceği üzere, işçi sayısı verilmesine rağmen, çalışma saatleri düzenlenmemiştir.

Bu durumda sözleşme ve şartnamede al katsayısı belirlenmiş olmasına rağmen İdari Şartnamede çalışma saatleri düzenlenmediğinden 8nci maddeye göre fiyat farkı verilmemesi gerekirken, ödeme yapılması sonucu 284.964,59 TL yersiz ödemede bulunulmuştur.

B- Gerek yüklenici ile yapılan sözleşmede gerekse şartnamelerde fazla mesaiye ilişkin hüküm olmamasına rağmen ödeme emri eki hak edişlerde fazla mesai altında ödeme yapılması sonucu Kamu Zararı Tablosunda gösterildiği üzere 27.816,22 TL yersiz ödemede bulunulmuştur.

Yukarıda gösterildiği üzere 312.782,81 TL kamu zararında bulunulması sebebinin izahı,

2010-2011 Yılı Hakedişleri Birim Fiyat Farkı ve İşçilik Farkları

TOPLAM: 241.495,42 TL.

%18 KDV Dâhil Kamu Zararı: 284.964,59 TL.

B-

	TOPLAM (GÜN)
2011 YILI TEMMUZ AYI İÇERİSİNDE HAKEDİŞDE YAPILAN MESAİLER	
TEMİZLİKARACI	12 GÜN
PULVERİZATÖR	11 GÜN
TEMİZLİK ARACI=12GÜN*8SAAT*38TL=3648,00TL*Pn(0,90*1,2257) = 4.024,22TL	
PULVERİZATÖR=11GÜN*8SAAT*28TL=2464TL*Pn (0,90*1,2257) =2.718,11 TL	
2011 YILI AĞUSTOS AYI İÇERİSİNDE HAKEDİŞDE YAPILAN MESAİLER	
TEMİZLİKARACI	16 GÜN
PULVERİZATÖR	6 GÜN
TEMİZLİKARACI=16GÜN*8SAAT*38TL=4864,00TL*Pn(0,90*1,2257) =5.365,62 TL	
PULVERİZATÖR=6GÜN*8SAAT*28TL=1344TL*Pn(0,90*1,2257) =1482,61TL	
2011 YILI HAZİRAN AYI İÇERİSİNDE HAKEDİŞDE YAPILAN MESAİLER	
TEMİZLİKARACI	4 GÜN
TEMİZLİK İŞÇİSİ	20 GÜN
TEMİZLİKİŞÇİSİ=20GÜN*8SAAT*4,5TL=720TL	

2011 YILI TEMMUZ AYI İÇERİSİNDE HAKEDİŞDE YAPILAN MESAİLER	
BUDAMA İŞÇİSİ	8 GÜN
TEMİZLİK İŞÇİSİ	13 GÜN
TEMİZLİK ARACI	5GÜN
TEMİZLİK İŞÇİSİ=13GÜN*8SAAT*4,5TL= 468TL	
BUDAMA İŞÇİSİ=8GÜN*8SAAT*5,30TL= 339,20TL	
TEMİZLİKARACI=5GÜN*8SAAT*38TL=1520TL*Pn(0,90*1,2567) = 1.719,17 TL	
2011 YILI AĞUSTOS AYI İÇERİSİNDE HAKEDİŞDE YAPILAN MESAİLER	
BUDAMA İŞÇİSİ	16GÜN
TEMİZLİK İŞÇİSİ	16GÜN
TEMİZLİKARACI	12GÜN
TEMİZLİK İŞÇİSİ=16GÜN*8SAAT*4,5TL=576TL	
BUDAMA İŞÇİSİ=16GÜN*8SAAT*5,30TL=678,40TL	
TEMİZLİKARACI=12GÜN*8SAAT*38TL=3648TL*Pn(0,90*1,2567) =4126,00 TL	
TEMİZLİK ARACI FİYAT FARKI DÂHİL TOPLAMI= 16.590,75 TL	
PULVERİZATÖR FİYAT FARKI DÂHİL TOPLAMI= 4.200,72 TL	
TEMİZLİK İŞÇİSİ =1.764,00TL	
BUDAMACI= 1.017,60 TL	
TOPLAM	23.573,07 TL
% 18 KDV(Dahil)	27.816,22 TL

4.3.4 Sorgu No:4

ÖDEME EMRİNİN		KAMU ZARARI	SORUMLULAR
TARİHİ	NO'SU		
18.12.2011	10312	21.945,60 TL.	İhale Komisyonu Üyeleri

Yukarıda tarihi numaraları ve sorumluları belirtilen ödeme emri ve ekli belgelerin incelenmesi sonucunda;

ABC Belediyesi Fen İşleri Müdürlüğü tarafından ihalesi yapılan Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti. yüklemdeki "365.760,00 keşif bedelli Fen İşleri Müdürlüğü şantiye hizmetlerinde kullanılmak üzere personel hizmet alımı "işinde Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti.nin %51 hisse oranıyla kurmuş olduğu Serçe İnşaat Temizlik Taşımacılık Yemekçilik San Tic. A.Ş. olarak Belediyemiz tarafından ihalesi yapılan "Ulaşım hizmetleri Müdürlüğünün personel alımı" ihalesi bu firma tarafından alınmıştır. Bu firma tarafından verilen İş Deneyim Belgelerinin Başka Bir Tüzel Kişiyeye Kullandırılmayacağına ilişkin Taahhütname ile Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti. Şirketinin İş Bitirme Belgesini yalnızca Serçe İnşaat Temizlik Taşımacılık Yemekçilik San Tic. A.Ş.'ne kullandıracağını taahhüt etmesine rağmen Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti. "Fen İşleri Müdürlüğü şantiye hizmetlerinde kullanılmak üzere personel hizmet alımı" ihalesini katılıp, ihaleyi aldığı tespit edilmiştir.

Kamu İhale Tebliğinin "F. İş Deneyim Belgesinin Başka Bir Tüzel Kişiyeye Kullandırılmayacağına İlişkin Taahhütname ile İsteklilerin Ortaklık ve/veya Hisseleri İçin Verecekleri Beyanname" başlıklı düzenlemesinde;

a) 4734 sayılı Kanunun "İhaleye Katılımda Yeterlik Kuralları" başlıklı 10 uncu maddesinde, iş deneyim belgelerinin, belge sahibi kişi veya kuruluşların dışındaki istekliler tarafından kullanılmayacağı, bu belgelerin devredilemeyeceği, kiraya verilemeyeceği ve satılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükmünde, bu belge sahiplerinin kuracakları veya ortak olacakları tüzel kişiliklerin ihaleye katılımlarında, belge sahiplerinin tüzel kişiliğin yarısından fazla hissesine sahip olmaları, her ihalede bu oranın aranması ve teminat süresince bu oranın muhafaza edilmesi koşulları aranmış, aynı koşullara uygulama yönetmeliklerinde de yer verilmiştir.

Aynı şekilde uygulama yönetmeliklerinde, bu belge sahiplerinin kuracakları veya ortak olacakları tüzel kişiliklerin ihaleye girebilmesi hususuna ilişkin olarak, belge sahibi gerçek veya tüzel kişilerin, birden fazla tüzel kişiliğin sermayesinin yarısından fazlasına sahip bulunmaları halinde, sahip oldukları iş deneyim belgelerini bu tüzel kişilerin sadece birine kullanılabilecekleri ifade edilmiştir.

Bu çerçevede 4734 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 10 uncu maddesindeki amir hükmünün uygulanmasını sağlamak amacıyla, tüzel kişiliğin yarıdan fazla hissesine sahip gerçek veya tüzel kişi ortak adına düzenlenmiş iş deneyim belgesini sunmak suretiyle ihaleye katılan tüzel kişiliği haiz aday veya isteklilerin, teklifleri kapsamında, "İş Deneyim Belgelerinin Başka Bir Tüzel Kişiye Kullanılmayacağına İlişkin Taahhütname"yi sunacakları hükme bağlanmış ve buna ilişkin olarak bir standart form oluşturulmuştur.

Söz konusu standart form; ihaleye katılımda, tüzel kişiliğin yarıdan fazla hissesine sahip ortağın birden fazla tüzel kişiliğin sermayesinin yarısından fazlasına sahip bulunması ve bu ortağa ait iş deneyim belgesinin tüzel kişilikçe kullanılması halinde, ortağın hisse oranının teminat süresince (kesin kabule kadar) muhafaza edileceğinin ve belge sahibinin adına düzenlenmiş bütün iş deneyim belgelerinin, bu tüzel kişilikte söz konusu hisse oranı muhafaza edildiği sürece, sadece aynı tüzel kişiye kullanılacağına, ihalelere katılabilmelerini sağlamak amacıyla başka tüzel kişilere de ayrıca kullanılmayacağına taahhüdüne yöneliktir.

Buna göre Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti.nin %51 hisse oranıyla kurmuş olduğu Serçe İnşaat Temizlik Taşımacılık Yemekçilik San Tic. A.Ş.nin Belediyenizden almış olduğu "Ulaşım hizmetleri Müdürlüğünün personel alımı "ihalesi 2011 yılının bütününe kapsadığından 2011 yılında Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti. iş bitirme belgesini kullanamayacak bu belgeyi yalnızca Serçe İnşaat Temizlik Taşımacılık Yemekçilik San Tic. A.Ş.'i tarafından kullanılacağından, Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti.nin "Fen İşleri Müdürlüğü şantiye hizmetlerinde kullanılmak üzere personel hizmet alımı" işinde, İhale Komisyonu tarafından bu firmanın ihale dışı bırakılması gerekirken teklifinin geçerli kabul edilip sözleşme imzalanması sonucu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun "*Sözleşmeden Önceki Yasak Fiil veya Davranışlar Nedeniyle Fesih*" başlıklı 21 maddesindeki "*Yüklenicinin, ihale sürecinde Kamu ihale Kanununa göre yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu sözleşme yapıldıktan sonra tespit edilmesi halinde, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir.*" hükmü doğrultusunda, geçerli olmayan alt

yüklenici iş bitirme belgesiyle ihaleye girdiğinden kesin teminat olan **(Sözleşme Bedeli (ilave keşif dâhil) x % 6) = 365.760,00x 0,06: 21.945,60 TL)** 'nin gelir kaydedilmesi ile yüklenici için ne gibi işlemin yapıldığının tarafıma bildirilmesi,

4.3.5 Sorgu No:5

ÖDEME EMRİNİN		KAMU ZARARI	SORUMLULAR
TARİHİ	NO'SU		
20.12.2011	10354	19.772,00 TL.	İhale Komisyonu Üyeleri

Yukarıda tarihi numaraları ve sorumluları belirtilen ödeme emri ve ekli belgelerin incelenmesi sonucunda;

ABC Belediyesi Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından ihalesi yapılan Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti. yüklemesindeki "329.533,42 keşif bedelli, Halkla İlişkiler Müdürlüğü hizmetlerinde kullanılmak üzere personel hizmet alımı" işinde Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti.nin %51 hisse oranıyla kurmuş olduğu Serçe İnşaat Temizlik Taşımacılık Yemekçilik San Tic. A.Ş. olarak Belediyeniz tarafından ihalesi yapılan "Ulaşım hizmetleri Müdürlüğünün personel alımı" ihalesi bu firma tarafından alınmıştır. Bu firma tarafından verilen İş Deneyim Belgelerinin Başka Bir Tüzel Kişiye Kullandırılmayacağına ilişkin Taahhütname ile Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti.nin iş Bitirme Belgesini yalnızca Serçe İnşaat Temizlik Taşımacılık Yemekçilik San Tic. A.Ş.'ne kullandıracağını taahhüt etmesine rağmen Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti. 'Fen işleri Müdürlüğü şantiye hizmetlerinde kullanılmak üzere personel hizmet alımı" ihalesini katılıp, ihaleyi aldığı tespit edilmiştir.

Kamu İhale Tebliğinin "F. İş Deneyim Belgesinin Başka Bir Tüzel Kişiye Kullandırılmayacağına İlişkin Taahhütname ile İsteklilerin Ortaklık ve/veya Hisseleri İçin Verecekleri Beyanname" başlıklı düzenlemesinde;

a) 4734 sayılı Kanunun "İhaleye Katılımda Yeterlik Kuralları" başlıklı 10 uncu maddesinde, iş deneyim belgelerinin, belge sahibi kişi veya kuruluşların dışındaki istekliler tarafından kullanılmayacağı, bu belgelerin devredilemeyeceği, kiraya verilemeyeceği ve satılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükmünde, bu belge sahiplerinin kuracakları veya ortak olacakları tüzel kişiliklerin ihaleye katılımlarında, belge sahiplerinin tüzel kişiliğın yarısından fazla hissesine sahip olmaları, her ihalede bu oranın aranması ve teminat süresince bu oranın muhafaza edilmesi koşulları aranmış, aynı koşuhara uygulama yönetmeliklerinde de yer verilmiştir.

Aynı şekilde uygulama yönetmeliklerinde, bu belge sahiplerinin kuracakları veya ortak olacakları tüzel kişiliklerin ihaleye girebilmesi hususuna ilişkin olarak, belge sahibi gerçek veya tüzel kişilerin, birden fazla tüzel kişiliğın sermayesinin yarısından fazlasına sahip bulunmaları halinde, sahip oldukları iş deneyim belgelerini bu tüzel kişilerin sadece birine kullandırabilecekleri ifade edilmiştir. Bu çerçevede 4734 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 10 uncu maddesindeki amir hükmünün uygulanmasını sağlamak amacıyla, tüzel kişiliğın yarıdan fazla hissesine sahip gerçek veya tüzel kişi ortak adına düzenlenmiş iş deneyim belgesini sunmak suretiyle ihaleye katılan tüzel kişiliğı haiz aday veya isteklilerin, teklifleri kapsamında, "İş Deneyim Belgelerinin Başka Bir Tüzel Kişiyeye Kullandırılmayacağına İlişkin Taahhütname" sunacakları hükme bağlanmış ve buna ilişkin olarak bir standart form oluşturulmuştur.

Söz konusu standart form; ihaleye katılımda, tüzel kişiliğın yarıdan fazla hissesine sahip ortağın birden fazla tüzel kişiliğın sermayesinin yarısından fazlasına sahip bulunması ve bu ortağın ait iş deneyim belgesinin tüzel kişilikçe kullanılması halinde, ortağın hisse oranının teminat süresince (kesin kabule kadar) muhafaza edileceğinin ve belge sahibinin adına düzenlenmiş bütün iş deneyim belgelerinin, bu tüzel kişilikte söz konusu hisse oranı muhafaza edildiğı sürece, sadece aynı tüzel kişiyeye kullandırılacağıının, ihalelere katılabilmelerini sağlamak amacıyla başka tüzel kişilere de ayrıca kullandırılmayacağıının taahhüdüne yöneliktir. "

Buna göre Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti.nin %51 hisse oranıyla kurmuş olduğu Serçe İnşaat Temizlik Taşımacılık Yemekçilik San Tic. A.Ş.nin Belediyenizden almış olduğu "Ulaşım hizmetleri Müdürlüğünün personel alımı "ihalesi 2011 yılının bütününü kapsadığından 2011 yılında Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti. iş bitirme belgesini kullanamayacak bu belgeyi yalnızca Serçe İnşaat Temizlik Taşımacılık Yemekçilik San Tic. A.Ş.'ti tarafından kullanılacağından, Serhat İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti.nin "Fen İşleri Müdürlüğü şantiye hizmetlerinde kullanılmak üzere personel hizmet alımı" işinde, İhale Komisyonu tarafından bu firmanın ihale dışında bırakılması gerekirken teklifinin geçerli kabul edilip sözleşme imzalanması sonucu, 4735 sayılı Kamu ihale Sözleşmeleri Kanununun "Sözleşmeden Önceki, Yasak Fiil veya Davranışlar Nedeniyle Fesih" başlıklı

21 maddesindeki "Yüklenicinin ihale sürecinde Kamu İhale Kanununa göre yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu sözleşme yapıldıktan sonra tespit edilmesi halinde, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir." Hükmü doğrultusunda, geçerli olmayan alt yüklenici iş bitirme belgesiyle ihaleye girdiğinden kesin teminat olan **Sözleşme Bedeli (ilave keşif dâhil) x % 6=329.533,42 x 0,06=19.772,00 TL** 'nin gelir kaydedilmesi ile yüklenici için ne gibi işlemin yapıldığının tarafıma bildirilmesi,

4.3.6 Sorgu No:6

ÖDEME EMRİNİN		KAMU ZARARI	SORUMLULAR
TARİHİ	NO'SU		
25.12.2011	10370	49.283,36 TL.	İhale Komisyonu Üyeleri

Yukarıda tarihi numaraları ve sorumluları belirtilen ödeme emri ve ekli belgelerin incelenmesi sonucunda;

ABC Belediyesi tarafından ihalesi yapılan Doğal İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti yüklemesindeki "821.359,48 keşif bedelli ABC Belediyesi Su Kanalı İnşaatı" içinde yükleniciye ait Yüklenici iş bitirme belgesine dayanak olan Özel Sektör sözleşmesinin noterden düzenlenmediği tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un İhaleye Katılımda Yeterlik Kuralları başlıklı 10. maddesinde mesleki ve teknik yeterliliğin belirlenmesi için kriterler belirtilmiştir, madde de "İhaleye katılacak isteklilerden, ekonomik ve mali yeterlik ile mesleki ve teknik yeterliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeler istenebilir. Mesleki ve teknik yeterliğin belirlenmesi için;

"2) (Değişik: 4964/ 7 md.) İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işlerde; mal ve hizmet alımları için son beş yıl içinde, yapım işleri için ise son on beş yıl içinde kamu veya özel sektörde o işe ait sözleşme bedelinin en az % 70'i oranında gerçekleştirdiği veya % 50'si oranında denetlediği veyahut yönettiği idarece kusursuz kabul edilen benzeri işlerle ilgili deneyimini gösteren belgeler" istenilmesi hüküm altına alınmıştır.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin Belgeyi düzenleyecek merci başlıklı 50'nci maddesinde "Gerçek kişi veya yukarıda belirtilenler dışındaki tüzel kişilere gerçekleştirilen işler için ise, belediye sınırları veya mücavir alan içinde ise ilgili belediye tarafından, belediye sınırları veya mücavir alan dışında ise ilgili bayındırlık ve iskân il müdürlüğü tarafından düzenlenir. Belediyece düzenlenen iş deneyim belgeleri belediye başkanı veya yetki verdiği kişi tarafından, bayındırlık ve iskân il müdürlüğünce düzenlenenler ise, valilik tarafından onaylanır." hükmü;

Mezkur Yönetmeliğinin "Belge için başvuru" başlıklı 52 üncü maddesinin (b) bendinde (Değişik: 22/06/2005 - 25853 R.G. / 18 md.) Kamu kurumu niteliğindeki kuruluşlar ile özel sektöre taahhütte bulunan yükleniciler için; noter onaylı inşaat sözleşmesi, yapı ruhsatı, yapı kullanma izin belgesi, ilgili sigorta müdürlüğünden alınan iş yeri bildirgesi, varsa yapım harcamalarına ait belgeler,...." hükmü;

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin "İş deneyim belgelerinin verilmesi" başlıklı 54 üncü maddesinde "2) Yurtiçinde veya yurt dışında özel sektöre taahhüt edilen işler için; İş bitirme belgesi; yapım işini noter tasdikli sözleşme ile taahhütte bulunarak bitirenlere, sözleşmelerinde yazılı bedel esas alınarak fiilen yapılan iş miktarı üzerinden;

İş durum belgesi; yapım işini noter tasdikli sözleşme ile taahhütte bulunarak sözleşme bedelinin en az yüzde yetmişlik kısmını gerçekleştirenlere, sözleşmelerinde yazılı bedel esas alınarak fiilen yapılan iş miktarı üzerinden;

(Değişik: 26/02/2010 - 26092 R.G. II md.) İlgisine göre; teknoloji geliştirme bölgesinin yetkili makamları tarafından düzenlenmesi üzerine Sanayi ve Ticaret Bakanlığının ilgili birimince onaylanmak; organize sanayi bölgesinde ise yetkili organ tarafından düzenlenmesi üzerine müteşebbis heyet kararına dayalı olarak müteşebbis heyet başkanınca, organize sanayi bölgesinde kredi kullandırılan işler için ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığının ilgili birimince onaylanmak, diğer işler için ise ilgili belediye, valilik veya serbest bölge müdürlüğü tarafından onaylanmak suretiyle, tek sözleşme ile ilişkili olarak verilir." hükmü bulunmaktadır.

Yükleniciye ait Yüklenici -İş bitirme belgesi eki Özel Sektör sözleşmesi incelendiğinde; belgenin S.S Kardelen Konut Yapı Kooperatifi ile yüklenicinin yapmış olduğu sözleşme olduğu ancak noter onayının olmadığı tespit edilmiştir.

Buna göre yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre bu belgenin geçerliliği olmadığından, ihale aşamasında ihale komisyonu tarafından bu firmanın elenmesi gerekirken teklifinin geçerli kabul edilip sözleşme imzalanması sonucu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun "Sözleşmeden Önceki Yasak Fiil veya Davranışlar

Nedeniyle Fesih” başlıklı 21 maddesindeki “Yüklenicinin, ihale sürecinde Kamu ihale Kanununa göre yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu sözleşme yapıldıktan sonra tespit edilmesi halinde, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir.” hükmü doğrultusunda, geçerli olmayan alt yüklenici iş bitirme belgesiyle ihaleye girdiğinden kesin teminat olan **Sözleşme Bedeli (ilave keşif dâhil) x % 6= 821.359,48 x 0,06=49.283.36 TL.**'nin gelir kaydedilmesi ile yüklenici için ne gibi işlemin yapıldığının tarafıma bildirilmesi rica olunur.

SONUÇ

Dünyada ve ülkemizde kamu harcamalarının denetimi devletin varlığının idamesi açısından çok önemli bir kavramdır. Kamu harcama denetimi devletin elde ettiği gelirlerin devlet kurumları tarafından nasıl harcandığını incelemektedir. Yani gelirin nasıl toplandığı değil toplanan gelirin nasıl harcandığı üzerinde durulmaktadır. Dolayısıyla konunun hassasiyeti tüm ülkeler için önem arz etmektedir.

Diğer ülkelere baktığımızda kamu harcama denetimine oldukça fazla önem verildiği gözlemlenmektedir. Genel anlamda uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına uyum söz konusudur. Avrupa ülkelerinde yapılan kamusal mali denetimler teknik analizleri de içermekte ve böylelikle gelişimin önünü açmaktadır. Yapılan bu teknik analizler ile denetim mekanizmasındaki eksiklikler hemen göze çarpmakta ve bu aksaklıklar kısa sürede çözüme kavuşturulabilmektedir.

Her düzeyde denetim faaliyetleri yürütülmekle birlikte, yüksek denetim denildiğinde, Sayıştay'ın önemi ortaya çıkmaktadır. Zaman geçtikçe yeni görevler üstlenen ve buna bağlı olarak harcamaları artan kamu yönetiminin şeffaflık ve saydamlığının tesisinde Sayıştay'a önemli görevler düşmekte, kamuoyu nezdinde denetim kavramı daha da önem kazanmaktadır.

Sayıştay'ın denetim alanı 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte kamusal işletmeler dâhil olmak üzere bütün kamu kuruluşlarını içine alacak şekilde genişlemiştir. Bu açıdan bakıldığında Sayıştay'ın görevlerini yerine getirebilmesi için, daha etkin ve dışa açık bir kurumsal yapı ve işleyişi gerçekleştirmesi zorunludur.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Avrupa ülkelerinde ki yüksek denetim standartlarında denetimler gerçekleştirilmesinin de yasal olarak önü açılmıştır. Ancak bu değişimler sadece kurumsal yapıda ve işlevlerde olmamalı insan kaynaklarının da bu değişime ayak uydurması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında denetimin teorik alanlarıyla ilgili Sayıştay-Üniversite işbirliğinde akademik çalışmalar yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yüksek denetim mevcut yolsuzlukları tespit etmek anlamına gelmemektedir. Yüksek denetim bir yolsuzluk-usulsüzlük bulma amacına yönelik değil; mevcut mali sistemde

ki aksaklıkları tespit ederek sistemin yolsuzluk üretmesini engellemeye yönelik olmalıdır. Yüksek denetimin (Sayıştay) asli görevi mali sistemin sağlık işlemesine katkıda bulunmaktır.

Sayıştay'ın harcama sonrası denetiminin yanında dönem içi raporlamanın düzgün işlemesi ile birlikte bütçenin uygulanma aşamasında da denetim yapması, kamusal harcamaların etkinliğini arttıracaktır. Kamusal harcamaları denetimiyle yetkili kılınmış kurumlar arasında koordinasyon sağlanmalı ve teknolojik gelişmeler takip edilmelidir. Bunun sağlanması ile birlikte kamu denetim kuruluşları otomasyonlu bir şekilde hareket edecek ve eleman yetersizliği sorunu düzgün işleyen bir mekanizma ile ortadan kaldırılmış olacaktır.

Genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak Sayıştay denetimlerinin yürütüleceği ilk defa 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarda yer almıştır. Standartlara uygunluk ilgili taraflar açısından da güvenilirlik anlamına gelmektedir.

İdarenin belirlediği hedef ve göstergelere göre idarenin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi bir manada performans denetiminin Sayıştay yetkisinden çıkartılması anlamına gelmektedir. Performans denetimi idarenin ortaya koyduğu ölçütleri sorgulamaktadır. Oysa Sayıştay tarafından gerçekleştirilen verimlilik ve etkinlik denetimi çok daha sağlıklı sonuçlar vermektedir. Verimlilik ve etkinlik denetiminin gerçekleşmemesi INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberinde tanımlanan performans denetiminin yerine gelmemesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberinde tanımlandığı şekliyle performans denetim yetkisinin tekrar Sayıştay'a verilmesi yerinde bir düzenleme olacaktır.

Sonuç olarak; gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa gerekse 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na bakıldığında ülkemiz Sayıştay'ının uluslararası denetim standartlarına uyumlu hale getirilmesinde halen bir takım eksiklikler içerdiği sonucuna varılabilmektedir. Bu bakımdan çıkarılan yahut çıkarılacak tüm kanunların birbiri ile uyum içinde oluşturulması kamu harcama denetiminin verimliliği ve etkinliği bakımından yerinde olacaktır.

KAYNAKLAR (REFERENCES)

- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 - 25326)
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (RG. 19.12.2010- 27790)
- Akdoğan Abdurrahman (2003), “*Kamu Maliyesi*”, 9.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Alikadioğulları Arzu (2010), “*Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları*”, Maliye Bakanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara
- Arcagök M. Sait; Ertan Erüz; (2006), “*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*”, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara
- Arcagök M.Sait, Yörük Bahadır, (2004) “*Yönetim Kontrolü/İç Kontrol*”, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan, Sayı: 145, s. 198)
- Arslan Ahmet, (2004) “*5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler*”, Maliye Dergisi, Sayı 145, Ocak-Nisan, s. 1-44
- Ataman Akgül Başak, (2000) “*Türk Denetim Kurumları*” Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Atay Cevdet (1999) “*Devlet Yönetimi ve Denetimi*”, Alfa Yayınları, 2.Baskı, İstanbul
- Atay Cevdet, (1997) “*Devlet, Yönetim, Denetim*” Marmara Kitapevi, Bursa
- Bakır Mehmet, (2011) “*Denetim ve Meslek Hukuku*”, 6. Baskı, Murathan Yayıncılık, Trabzon
- Balcı Asım (2003), “*Kamu Yönetiminde ‘Hesap Verebilirlik’ Anlayışı, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar-Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller ve Dünya ve Türkiye Yaklaşımları*”, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Baş İ.Melih, (1991) “*Faaliyet Denetçisi ve Faaliyet Denetim Süreci*”, Denetim Dergisi, Yıl:6, Sayı 68-69 (Agustos-Eylül), s.7
- Başpınar Ahmet (2005), “*Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*”, Maliye Dergisi, sayı:148 / Ocak-Nisan, 2005 s.35-62)
- Bayar Doğan, (2005), “*Sayıştayın Anatomisi*”, Maliye Dergisi. S.148, s.63-81
- Bayar Doğan, (2010), “*Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk*”, Dış Denetim Dergisi, S.1, s.47-57
- Bilici Nurettin, Bilici Adem (2011), “*Kamu Maliyesi*”, Seçkin Yayınları, Ankara
- Bulutoğlu Kenan (1981), “*Kamu Ekonomisine Giriş*”, Filiz Kitabevi, İstanbul
- Çevik Hasan Hüseyin (2004) “*Türkiye’de Kamu Yönetimi Sorunları*”, Seçkin Yayınları, Ankara

Çevik Savaş (2000) “*Türk Bütçe Sisteminde Denetim: Geleneksel Denetimden Performans Denetimine*”, M.Ü., Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Çöker Fikret, (2007) “*Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat*”, Yeküd, Ankara

Demirbaş, Tolga, (2001), “*Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*”, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi, Ankara.

Demirkan Şefika (1998) “*Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkenliği*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Dinçer Ömer ve Yılmaz Cevdet, (2003), “*Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 1. Değişimin Yönetimi için Yönetimde Değişim*”, T.C. Başbakanlık, Ankara

Doğanyigit Sadettin (1993) “*Feedback Denetimi ve Sayıştay*”, Sayıştay Dergisi, Sayı 11 (Ocak-Mart), s.34-40

Doğruyol Cengizhan (2010), “*Kamu Maliyesi*”, 4. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara

Edizdoğan Nihat (1995), “*Kamu Maliyesi I*”, 4. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa

Ejder Haydar Lütfü (2006), “*Türkiye’de Mali Disiplinin Sağlanması Açısından Kamu Harcamaları Stratejisi, 1980 – 2002 Dönemi Analizi*”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara

Eker Aytaç ve Tügen Kamil (1995) “*Kamu Maliyesine Giriş*”, Takav Matbaası, İzmir

Ekinci Birol ve Toker M. Cem (2005) “*Avrupa’da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği*”, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, Cilt 14, Sayı 1

Emil Ferhat M. ve Yılmaz Hakan, (2004) “*Mali Saydamlık İzleme Raporu II*”, Tesev Yayınları

Erginay Akif (1992), “*Kamu Maliyesi*”, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara

Ertekin Yücel, (1998) “*Çağdaş Yönetim ve Denetim*”, Türk İdare Dergisi, Yıl:70, Sayı 421

Falay Nihat, (1997) “*Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay*”, Sayıştay Dergisi, Özel Sayı 25, Nisan-Haziran, s.18-30

Gönülaçar Şener, (2007) “*İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler (I)*”, Mali Hukuk Dergisi, Temmuz Ağustos 2007, Sayı 130, s.1-21

Görgün Emin (2011) “*Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi*”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Karaman

- Gülan Aydın, (1988) “*Kamu Hizmeti Kavramı*”, İHİD, Yıl:9, Sayı:1-3
- Gülşen Hamdi, (2006) “*5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme*”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı 121, s.40-45
- Güngör Hayrettin, (2004) “*4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun Bütçe Ödenekleriyle İlişkisi*”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Mart 2004, Cilt 9, Sayı 3
- Gürbüz Hasan, (1995) “*Muhasebe Denetim*”, 4.bs. Bilim Teknik Yayınevi Eskişehir
- Güredin Ersin (1998) “*Denetim*” Beta Basım, İstanbul
- Gürsoy Bedri (1980) “*Kamusal Maliye*”, Cilt 1, Sevinç Matbaası, Ankara
- Holmes Arthur W. Overmyer Wayne S. (1974) “*Muhasebe Denetim Standartları ve Yöntemleri*” (Çev. Oğuz GÖKTÜRK), Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, İstanbul
- Işık Hikmet (1995) “*Türkiye’de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Sayıştay*”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 15
- Karaarslan Erkan (2002) “*Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*”, Maliye Dergisi, No 140, Ağustos 2002, s. 56-74.)
- Karaarslan Erkan (2006), “*Kamu Harcama Hukuku*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Karataş Mehmet (2005) “*Yüksek Denetim: Tanımı, Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere’deki Uygulaması*”, Vergi Sorunları, Ocak 2005, Sayı: 196, s. 208
- Kartalcı Kadir (2007), “*Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul
- Kaya Burçin (2006) “*Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*” Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi
- Kaya Safiye, (2002) “*Dünya Bankası Kredilerinin Denetimi*”, Sayıştay Yayınları, Ankara
- Kepekçi Celâl (1996) “*Bağımsız Denetim*”, Lazer Ofset, Ankara
- Kerimoğlu Baki, (2003) “*Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu*”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 22, s. 31-32
- Kerimoğlu Baki, (2004) “*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi*”, Mali Kılavuz, Sayı: 23, s:71-78
- Kızılkaya Eyüp, (2010), “*Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi*”, Dış Denetim Dergisi, S.1, s.173-179

Kızıltaş Emine (2001), “*IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları, Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği, ve Bu Konuda Yapılan Düzenlemelere İlişkin Öneriler*”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara

Kıracı Murat, (2004) “*Bağımsızlık İlkesi Ekseninde Bağımsız Denetim Mesleğiyle İlgili Düzenlemelerin Bir Değerlendirmesi*”, Vergi Dünyası, Ekim 2004, Sayı: 278, s. 143

KOÇAK, Aysun, (2005), ”*Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları İle Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması*”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S.29, s.1-5

Koçberber Seyit, (2006) “*Kalkınma Ajansları ve Sayıştay Denetimi*”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan- Haziran 2006, Sayı 61, s.37-55

Köse Hacı Ömer (2007) “*Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*” *Sayıştay* 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Ankara

Maliye Bakanlığı Yayınları (2003), “*İyi Yönetişimin Temel İlkeleri*”, Ayrıntı Basımevi, Ankara

Mobel Murat, (1995) “*Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Öner Erdoğan (1987) “*Kamu Maliyesi-I*”, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK, Yayın No:1986/282, Ankara

Örmeci Mesut, (1994) “*Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak Denetimin Örgütsel Amaçlara Ulaşmada Örgütsel Etkinliği Araştırmada Örgütsel Değişimi Sağlamada Yeri ve Önemi*”, TODAİE Kamu Yönetimi Uzmanlık Tezi, Ankara

Özdem Tuna, (2006) “*Kamu Mali Denetiminde Yeniden Yapılandırılma ve Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması ile Karşılaştırılması* ”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 2006

Özkan Yılmaz, (2008), “*5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul

Polat Necip (2006) “*Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi*”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak- Mart 2006, Sayı 60, s.35-50

Sanal Recep (2002) “*Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*”, TODAİE, Ankara

Sayın, İ. Hakkı, (1998), “*Avrupa Birliği Sayıştayı*”, *Sayıştay Yayınları*, Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara

Sayıştay Başkanlığı, (1997), “*INTOSAI Denetim Standartları/Çeviri*”, Sayıştay Yayınları, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, s.1

Sönmez Sinan (2001), “*Yolsuzluk, Saydamlık ve Küreselleşme*”, İşletme ve Finans Dergisi, Yayın 16, Sayı 188, s. 31

Şalcı Filiz (2005), “*Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi*”, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 3

Tide, (2010) “*Uluslar arası İç Denetim Standartları, Uluslar arası Mesleki Uygulama Çerçevesi*”, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul

Tortop, Nuri, Aykaç Burhan, (1993) “*Yönetim Bilimi*”, Yargı Yayınları, Ankara

Tosun Ertan,(2004) “*Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı*”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 19. S.1-10

Tosun Hikmet ve Cebeci A. Uğur, (2006), “*5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*”, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, s.176-183

Türk İsmail (1996) “*Kamu Maliyesi*”, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara

Türk İsmail (2004), “*Maliye Politikası*”, 16.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara

Ulutürk Süleyman (1998), “*Türkiye’de Planlı Dönemde Kamu Harcamalarının Gelişimi ve Devletin Ekonomideki Rolü*”, Akçağ Yayınları, Ankara

WEB_1 <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0692.pdf>, 10.04.2012

Web_2 “*Türk Ticaret Kanunu*”, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, Erişim tarihi: 15.03.2012

WEB_3 Hazine Kontrolörleri Derneği), “*Denetim*”, <http://www.hazine.org.tr/tr/index.php/denetim>, 21.04.2012

WEB_4 INTOSAI, <http://www.intosai.org/about-us.html>, 06.05.2012

WEB_5 Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, (2003), “*Denetim Standartları Ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu*”, <http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/rapor11.doc>, 06.05.2012

WEB_6 KGK, “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Kurulması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*” http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/660_sayili_khk.pdf, 01.06.2012

WEB_7 Maliye Müfettişleri Derneği, <http://www.mmd.org.tr/dunya-teftis-kurulu-ornekleri>, 30.05.2012

WEB_8 SIGMA (2001) “*Financial Management And Control Of Public Agencies*”, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN006809.pdf>, s.150. Erişim Tarihi :01.04.2012)

WEB_9 Sayıştay (2010) “Sayıştay 2009 Yılı Faaliyet Raporu”, <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2009.pdf>, 01.05.2012

Yalkın, Yüksel Koç, (1995), “Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (Tmudesk) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi” Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: 50, S.1, s.259-270.

Yayla Yıldızhan (1985), “İdare Hukuku”, İstanbul

Yıllancı Münevver (2003), “İç Denetim”, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 086, Eskişehir

Yıldız Özcan Rıza, (2007), “Bilişim Sistemleri Denetimi Ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, S. 65 (Özel sayı), s.173-185

Yüksel Cüneyt (2005), “Devlette Etikten Etik Devlete, Kamu Yönetiminde Etik”, Cilt 2, Tüsiad Yayını No:2005- 11/411

EKLER

Ek-A 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

BİRİNCİ KISIM

Genel Hükümler

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç

Madde 1- Bu Kanunun amacı, 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 malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.

Kapsam

Madde 2- Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar.

Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, 76 ve 78 inci maddelerine tâbidir.(1)

Tanımlar

Madde 3- Münhasıran bu Kanunun uygulanmasında;

a) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareleri,

b) Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini,

c) Düzenleyici ve denetleyici kurumlar: Bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumları,

d) Sosyal güvenlik kurumları: Bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını,

e) Mahallî 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,

f) Bütçe: Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi,

g) Kamu kaynakları: Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri,

h) Kamu gideri: Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri,

i) Kamu geliri: Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri,

j) Özel gelir: Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirleri,

k) Harcama birimi: Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi,

l) Kamu malî yönetimi: Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri,

m) Malî kontrol: Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde

kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri,

n) Stratejik plan: Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı,

o) Malî yıl: Takvim yılını,

İfade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Kamu Maliyesi

Kamu maliyesi

Madde 4- Kamu maliyesi; gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsar.

Kamu maliyesi, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına göre yürütülür. Kamu idarelerinin görevleri, ilgili kanunlarında açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır.

Kamu maliyesinin temel ilkeleri

Madde 5- Kamu maliyesinin temel ilkeleri şunlardır:

a) Kamu malî yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür.

b) Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.

c) Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür.

d) Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür.

e) Kamu malî yönetimi malî disiplini sağlar.

f) Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.

g) Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.

İlgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir ve izlenir.

Hazine birliği

Madde 6- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür.

Bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirleri Hazine veznelerine girer, giderleri bu veznelerden ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz.

Her türlü iç ve dış borçlanma, yurt dışından hibe alınması, borç ve hibe verilmesi ve bunlara ilişkin geri ödemeler, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlarda 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı, 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

(Ek fıkra: 25/6/2009-5917/47 md.) Bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimlerince gerçekleştirilen tahsilât ve ödeme işlemleri, güvenli elektronik imza kullanılarak veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenecek güvenlik kriterlerine uygun olarak elektronik ortamda verilecek talimatlar çerçevesinde bu Banka aracılığıyla gerçekleştirilebilir. Genel yönetim kapsamındaki diğer kamu idarelerini uygulama kapsamına almaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları

Malî saydamlık

Madde 7- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

- a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

Zorunludur.

Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.

Hesap verme sorumluluğu

Madde 8- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme

Madde 9- Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.

Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir.

(Ek fıkra: 24/7/2008-5793/30 md.) Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar.

Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Bakanların ve Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu

Bakanlar

Madde 10- Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına, mahallî idareler için İçişleri Bakanına aittir.

(Değişik ikinci fıkra: 24/7/2008-5793/31 md.) Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.

Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.

Üst yöneticiler

Madde 11- Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

İKİNCİ KISIM

Kamu İdare Bütçeleri

BİRİNCİ BÖLÜM

Genel Hükümler

Bütçe türleri ve kapsamı

Madde 12- Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak

hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.

Merkezî yönetim bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahallî idare bütçesi, mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.

Bütçe ilkeleri

Madde 13- Bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde aşağıdaki ilkelere uyulur:

a) Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.

b) Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.

c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.

d) Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.

e) Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.(1)

f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.

g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

h) Bütçelerde gelir ve gider denkleğinin sağlanması esastır.

i) Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.

j) Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.

k) Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.

l) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.

m) Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.

n) Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

o) Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

Gelir ve giderleri etkileyecek kanun tasarıları

Madde 14- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri; kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği malî yükü, orta vadeli program ve malî plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplar ve tasarılar eklerler. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tasarılarında ise en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplara yer verilir. Ayrıca, bu kanun tasarılarına Maliye Bakanlığı ile ilgisine göre Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı veya Hazine Müsteşarlığının görüşleri eklenir.⁽¹⁾

İKİNCİ BÖLÜM

Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu

Merkezî yönetim bütçe kanununun kapsamı

Madde 15- Merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur.

Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.⁽²⁾

Orta vadeli program, malî plan ve bütçe hazırlama rehberi

Madde 16- Maliye Bakanlığı, merkezî yönetim bütçe kanunu tasarisının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur.

Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta vadeli program, aynı süre içinde Resmî Gazetede yayımlanır.

Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli malî plan, Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır.

Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak Haziran ayının sonuna kadar Resmî Gazetede yayımlanır.

Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.

Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanması

Madde 17- Gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında;

a) Orta vadeli program ve malî planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar,

b) Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları,

c) Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme anlayışı,

d) İdarenin performans hedefleri,

Dikkate alınır.

Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlar. Genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ilgili idarelerce hazırlanır.

(Değişik üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır.

Kamu idareleri, stratejik planları ile Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir.

Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar.

Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısının sunulması

Madde 18- Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile millî bütçe tahmin raporu, malî yıl başından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;

- a) Orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi,
- b) Yıllık ekonomik rapor,
- c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,
- d) Kamu borç yönetimi raporu,
- e) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
- f) Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
- g) (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)

h) Merkezî yönetim kapsamında olmayıp, merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğerkurum ve kuruluşların listesi,

Eklenir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştay ile Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler. (1)

Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısının görüşülmesi

Madde 19- Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezî yönetim bütçe kanunu malî yıl başından önce Resmî Gazetede yayımlanır.

Kamu yatırım programı, merkezî yönetim bütçe kanununa uygun olarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanır ve anılan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on beş gün içinde Bakanlar Kurulu kararıyla Resmî Gazetede yayımlanır.

Zorunlu nedenlerle merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe uygulaması altı ayı geçemez. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeven hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Bütçelerin Uygulama Esasları

Ödeneklerin kullanılması

Madde 20- Bütçe ödeneklerinin kullanılmasında aşağıda belirtilen esaslara uyulur:

(a) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderir. Bütçe ödenekleri, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır.

(b) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) Özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar.

(c) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) Ayrıntılı harcama ve finansman programlarının hazırlanmasına, vize edilmesine, uygulanmasına ve uygulamanın izlenmesine dair usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

d) Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. Ancak, ait olduğu malî yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.

e) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) Cari yılda kullanılmayan ödenekler yıl sonunda iptal edilir.

f) Genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerde Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki mevcut ödenekler, bu idarelerin ödenek toplamları aşılmamak şartıyla, birleştirilerek kullanılabilir. Bu durumda da mevcut ödeneklerin yeterli olmaması halinde toplam ödenek tutarının yüzde on beşine kadar ek harcama yapılabilir. Yukarıda sayılan hallerde sevk ve intikalle ilgili giderler için, harcama yetkililerinin onayıyla görevlendirilecek mutemetlere gereken miktarda avans verilebilir ve gönderilecek ödeneğe istinaden bir ay içinde mahsup edilir.

Ödenek aktarmaları

Madde 21- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır.

Ancak, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Bu şekilde yapılan aktarmalar, yedi gün içinde Maliye Bakanlığına bildirilir.

Personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden, diğer tertiplere aktarma yapılamaz.

(Mülga son fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.)

Merkez dışı birimlere ödenek gönderme

Madde 22- Kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Ödenek Gönderme Belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ödenek gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanı yetkilidir.

Yedek ödenek

Madde 23- Merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülmeyen hizmetler için, bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarılmak üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar Maliye Bakanlığı bütçesine yedek ödenek konulabilir. Bu ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.⁽¹⁾

Malî yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı, yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Maliye Bakanlığınca ilan edilir.

Örtülü ödenek

Madde 24- Örtülü ödenek; kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin millî güvenliği ve yüksek menfaatleri ile Devlet itibarının gerekleri, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar ve olağanüstü hizmetlerle ilgili Hükümet icapları için kullanılmak üzere Başbakanlık bütçesine konulan ödenektir. Kanunlarla verilen görevlerin gerektirdiği istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine de örtülü ödenek konulabilir. Örtülü ödenek, bu amaçlar dışında ve Başbakanın ve ailesinin kişisel harcamaları ile siyasi partilerin idare, propaganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılamaz. İlgili yılda bu amaçla tahsis edilen ödenekler toplamı, genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşini geçemez.

Başbakanlık ve diğer ilgili idare bütçelerinde yer alan örtülü ödeneklerin kullanılma yeri, giderin kimin tarafından yapılacağı, hesapların tutulma ve kapatılma yöntemi, gideri yapanın değişmesi halinde yeni yetkiliye hangi belgelerin aktarılacağı Başbakan tarafından belirlenir.

Örtülü ödeneklere ilişkin giderler Başbakan, Maliye Bakanı ve ilgili Bakan tarafından imzalanan kararname esaslarına göre gerçekleştirilir ve ödenir.

Kamu yatırım projeleri

Madde 25- Kamu yatırım projeleri 19.6.1994 tarihli ve 540 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde hazırlanır, uygulanır ve izlenir.

Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yatırım programında yer alan proje ödeneklerinin belirlenmesi sürecinde, bütçe bütünlüğünün sağlanması açısından Maliye Bakanlığı ile işbirliği yapar.

Bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan idarelerin yatırım nitelikli projelerine, bilgi için yılı yatırım programında yer verilir. Ayrıca, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin yatırımlarının uygulanması ve izlenmesine ilişkin usul ve esaslar Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca belirlenir.

Kamu yatırım projelerinin gerçekleşme ve uygulama sonuçları, ilgili kamu idaresi tarafından izleyen yılın Mart ayı sonuna kadar bir rapor halinde Sayıştay Başkanlığına, Maliye Bakanlığına ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına gönderilir.

Proje maliyeti, Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararında belirlenecek sınırın üzerinde bulunan afetlerle ilgili olanlar hariç yeni kamu yatırım projesi tekliflerinden; fayda-maliyet veya maliyet-etkinlik analizleri ile çevresel analizleri içerecek şekilde yapılabirlik etüdü bulunmayan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından incelenerek yapılabirliği onaylanmamış projeler yatırım programına alınamaz.

Yüklenmeye girişilmesi

Madde 26- Yüklenme, usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir. Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez. Yüklenme süresi malî yılla sınırlıdır. Harcama yetkilileri, tahsis edilen ödenekler dahilinde yüklenmeye girebilirler. Yüklenmeye girişilen tutara ait ödenekler saklı tutulur; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamaz.

Ertesi yıla geçen yüklenme

Madde 27- Niteliğinden dolayı malî yılla sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan aşağıdaki iş ve hizmetler için; her iş itibarıyla, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilir:

a) Türk Silahlı Kuvvetlerinin yapım, onarım, etüt ve proje işleri, araştırma-geliştirme projeleri, giyecek ve yiyecek alımları, makine-teçhizat, silah-mühimmat-teçhizat alımlarıyla bunların bakım, onarım ve imalat işleri.

b) Yiyecek, yakacak, akaryakıt ve madeni yağ ihtiyaçları.

c) Temini ve korunması güç olan ilaç, aşı, serum ve tıbbi sarf malzemeleri.

d) Süreli yayın alımı, taşıma, koruma ve güvenlik, temizlik ve yemek hizmetleri.(1)

e) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) Taşıtların malî sorumluluk sigortası ile yurt dışından tedariki yapılan silah, silah-teçhizat ve mühimmat sevkinin her türlü riske karşı sigortalıması amacıyla yaptırılan nakliyat sigortası.

f) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) Makine-teçhizat, yol ve otoyol, bilgisayar ve haberleşme sistemlerinin bakım işleri; her türlü onarım işleri ile elektronik bilgi erişim hizmetleri.

g) (Ek: 25/4/2007-5628/1 md.) Emniyet Genel Müdürlüğünün giyecek alımları ile silah, mühimmat ve teçhizat alımları.

h) (Ek: 24/7/2008-5793/32 md.) Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığının etüt ve proje işleri, araştırma-geliştirme projeleri, makine, silah-mühimmat, teçhizat ve sistem alımlarıyla bunların bakım, onarım ve imalat işleri.

(Ek ikinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Ancak (d) bendinde sayılan işler için bütçelerinde ödeneklerin yüzde ellisinin aşılmayacağı hükmü Millî Eğitim Bakanlığı için aranmaz.

Gelecek yıllara yaygın yüklenmeler

Madde 28- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bir malî yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişebilir.

Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planında yer alan projeler için 2.7.1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanun çerçevesinde gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişmeye, ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı veya İçişleri Bakanlığı yetkilidir.

Dışişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığının uygun görüşünü almak kaydıyla, yabancı ülkelerde dış temsilcilik binası veya arsa satın alınması, bina yaptırılması veya kiralanması için gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişebilir.

(Ek dördüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.; Değişik: 25/4/2007-5628/2 md.) Yılı bütçesinde ödeneği bulunması ve merkezî yönetim kapsamındaki idareler için Maliye Bakanlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla; satın alma suretiyle edinilmesi ekonomik olmayan her türlü makine-teçhizat, cihazlar ve taşıtlar ile hava ambulansı ve

yangınla mücadele amacıyla hava ve deniz araçlarının kiralanması veya finansal kiralama suretiyle temini; temizlik, yemek, koruma ve güvenlik ile personel taşıma hizmetleri, 16/6/2005 tarihli ve 5369 sayılı Kanuna göre sağlanan sabit ve ankesörlü telefon hizmetleri ile acil yardım çağrıları hizmetleri ve okullara sağlanan internet erişim hizmetleri, harita, plan, proje, etüt ve müşavirlik hizmetleri, ulusal araştırma geliştirme kurumlarının süreli ve süresiz yayın alımları, orman ağaçlandırma ve amenajman işleri, kit karşılığı cihaz, aşı ve anti-serum alımı için; süresi üç yılı geçmemek, finansal kiralama suretiyle temin edileceklerde ise dört yıl olmak üzere üst yöneticinin onayıyla gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilir.

Bütçelerden yardım yapılması

Madde 29- Gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağı kullandırılmaz, yardımda bulunulamaz veya menfaat sağlanamaz. Ancak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

Bu yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Bütçe politikası, gelir ve giderlerin izlenmesi

Madde 30- Maliye Bakanı, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulamasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerle belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almaya, standartları belirlemeye, sınırlamalar koymaya, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermeye, bütçe harcama ve gerçekleştirmelerini izlemeye, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmaya yetkilidir.

Genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve malî imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküller; gelir ve gider tahminlerini, malî tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri, istenilmesi halinde Maliye Bakanlığına vermek zorundadırlar. Bilgi, belge ve hesap durumlarını ibraz

etmeyen veya uygun harcama yapmayan kamu idareleri ve diğerkuruluşlarla ilgili olarak gerekli önlemleri almaya Maliye Bakanı yetkilidir.

(Değişik son fıkra: 22/12/2005-5463/10 md.) Genel yönetim kapsamındaki idareler bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini; Maliye Bakanlığı ise merkezî yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetleri kapsayan malî durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklar.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Harcama Yapılması

Harcama yetkisi ve yetkilisi

Madde 31- (Değişik: 22/12/2005-5436/1 md.)

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Ancak, teşkilât 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; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğerkuruluşlarda ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

Harcama talimatı ve sorumluluk

Madde 32- Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

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 sorumludur.

Giderin gerçekleştirilmesi

Madde 33- Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. (Değişik son cümle: 22/12/2005-5436/10 md.)Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

(Ek üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

(Ek son fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türleri; kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için İçişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik kurumları için de bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar(1)

Madde 34- (Değişik: 22/12/2005-5436/2 md.)

Ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. Ancak, malın alındığı veya hizmetin yapıldığı malî yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmeyen emanet

hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir.

Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir.

İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Maliye Bakanlığınca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, oluştuğu yer ve zamanda ödeneği bulunmayan giderler; dayanağını oluşturan harcama belgeleri de eklenmek suretiyle usûlüne göre gerçekleştirilerek ilgili hesaplara alınır ve ödeneğinin gelmesini müteakip ödenir. Bu tutarlara ilişkin ödenek gönderme belgeleri, en geç malî yılın sonuna kadar muhasebe birimine gönderilerek muhasebeleştirme işlemleri tamamlanır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Ön ödeme

Madde 35- (Değişik birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.

Sözleşmesinde belirtilmek ve yüklenme tutarının yüzde otuzunu geçmemek üzere, yüklenicilere, teminat karşılığında bütçe dışı avans ödenebilir. İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklıdır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur.

Sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış ancak, ilgili idarece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi malî yıla taşmış ise; yıl sonunda yüklenme artışı devredilir ve bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artışı karşılığı hizmet ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir.

Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ön ödeme şekilleri, devir ve mahsup işlemleri, yapılacak ön ödemelerin idareler ve gider türleri itibarıyla miktarı ve oranlarının belirlenmesi, zorunlu hallerde yapılacak harcamalar için ön ödemenin tutarı ve mahsup süresi, mutemetlerin görevlendirilmesi ve diğer işlemlere ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Diğer kamu idarelerinde ön ödemeye ilişkin usul ve esaslar bu madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle ilgili mevzuatlarında düzenlenir.

2.7.1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanunun avans ve kredi işlemlerine ilişkin hükümleri saklıdır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Gelirlerin Toplanması

Gelir politikası ve ilkeleri

Madde 36- Gelirlerin toplanmasında aşağıdaki ilkelere uyulur:

a) Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her malî yıl başında kamuoyuna duyurur.

b) Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır.

c) Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.

d) Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır.

Gelirlerin dayanakları

Madde 37- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır.(1)

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanır. Malî yıl içinde kullanılacak ödenek miktarı, ilgili kanun hükümleri uyarınca tahsil edilen miktar dikkate alınarak hesaplanacak pay miktarını geçemez. Hesaplanan pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı geçmemek kaydıyla ödenek eklemesi yapmaya genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanı, diğer idarelerde üst yöneticiler yetkilidir.

Tahsili zamanaşımına uğrayan gelirlerin silinmesine ilişkin usul ve esaslar, ilgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Gelirlerin toplanması sorumluluğu

Madde 38- Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur.

Özel gelirler

Madde 39- Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Malî yıl içinde kullanılacak özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez.

Özel gelirlere ilişkin olarak ilgili kanunlarında belirtilen fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin tarifeleri ile uygulamaya yönelik usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının görüşü alınarak ilgili kamu idarelerince belirlenir.

Özel gelirlerin ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemler merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.

Bağış ve yardımlar

Madde 40- Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilat yapılamaz.

Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar (...) (1) gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır.

Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.

Bu ödeneklerden malî yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir.

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettirilir.

ALTINCI BÖLÜM

Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap

Faaliyet raporları

Madde 41- (Değişik: 22/12/2005-5436/3 md.)

Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştaya gönderir.

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.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.

Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usûl ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştayın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Kesin hesap kanunu

Madde 42- Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştaya gönderilir.

Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- a) Genel mizan,
- b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- g) (Ek: 22/12/2005-5436/10 md.) Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri, (1)
- h) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler,(2)

Yer alır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.(2)

İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.

Mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır.

Genel uygunluk bildirimini

Madde 43- Sayıştay, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Taşınır ve Taşınmazlar

Taşınır ve taşınmaz işlemleri

Madde 44- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, taşınır ve taşınmaz edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması, ecrimisilin tahsil ve takibinde izlenecek yöntem, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin yönetimi ve korunması, işgalli malların tahliyesi gibi hususlar ilgili kanunlarında düzenlenir.(Değişik ikinci cümle: 22/12/2005-5436/10 md.) Bu malların kaydı ile

taşınırların muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

(Değişik ikinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Türk Silahlı Kuvvetleri (Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı dahil) ile Millî İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün (...) (1) taşınırlarının kayda alınması ile bunların yönetim ve iç denetimine ilişkin usûl ve esaslar Millî Savunma, İçişleri ve Maliye bakanlıklarınca birlikte hazırlanarak Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir.

Taşınır ve taşınmaz edinme

Madde 45- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, kamu hizmetlerinin zorunlu kıldığı durumlarda gereken nicelikte ve nitelikte taşınır ve taşınmazları, yurt içinde veya yurt dışında, bedellerini peşin veya taksitle ödeyerek veya finansal kiralama suretiyle edinebilirler. Kamu idareleri, taşınmaz satın alma veya kamulaştırma işlemlerini yetki devri yoluyla bir başka kamu idaresi eliyle yürütebilir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine adına, diğer kamu idarelerine ait taşınmazlar ise tüzel kişilikleri adına tapu sicilinde tescil olunur. Hazine adına tescil edilen taşınmazlar Maliye Bakanlığı tarafından yönetilir. Bu tescil işlemleri, adına tescil yapılan idarenin taşınmazın bulunduğu yerdeki ilgili birimine bildirilir.

Kamu idarelerince üretilen malların kendi tüketimlerinde kullanılması halinde bunların bedelleri, rayiç bedel üzerinden ilgili ödenek tertibine gider ve karşılığı gelir kaydedilir.

Kamu idareleri, ihtiyaç fazlası taşınırları ile görmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinde kullanılacağına ve amacına uygun kullanılmaması halinde geri alınacağına dair tapu kütüğüne şerh konulması kaydıyla taşınmazlarını diğer kamu idarelerine bedelsiz olarak devredebilir. Devredilmeyecek taşınır ve taşınmazlar ile devir ve kayıt işlemlerine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Kamu idareleri arasındaki taşınmazların mülkiyetine ilişkin uyuşmazlıklar, görevli mahkemelerce çözümlenir.

Taşınır ve taşınmaz satışı

Madde 46- Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her türlü taşınır ve taşınmazlarının satışına Maliye Bakanlığı yetkilidir. Satış bedelleri genel bütçeye gelir

kaydedilir. Diğer kamu idarelerine ait taşınır ve taşınmazların elden çıkarılması özel kanunlarında belirtilen yetkili organlarının kararıyla mümkündür.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin taşınmazlarından değeri her yıl merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen sınırın üzerinde olanlar, Bakanlar Kurulu kararıyla satılır.

Taşınmaz tahsisi

Madde 47- (Değişik: 22/12/2005-5436/4 md.)

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

Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri tahsis etmeye, kamu ihtiyaçları için gerekli olmayanların tahsisini kaldırmaya Maliye Bakanlığı; diğer taşınmazları tahsis etmeye ve tahsisini kaldırmaya ise maliki kamu idaresi yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Kanunlardaki özel hükümler saklıdır.

Mal yönetiminde etkililik ve sorumluluk

Madde 48- Kamu idareleri, taşınırın yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumludurlar. Taşınırın özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk aranmaz.

Kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludur. Kamu idareleri, verilen zararların sorumlularına ödettilmesini sağlamakla yükümlüdür.

Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur.

DÖRDÜNCÜ KISIM

Kamu Hesapları ve Malî İstatistikler

BİRİNCİ BÖLÜM

Kamu Hesapları

Muhasebe sistemi

Madde 49- (Değişik: 22/12/2005-5436/5 md.)

Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usûl ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Bu Kurulda görevlendirilenlerin aslî görevleri devam eder. Başkan ve üyelere, ayda ikiden fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir.(1)

Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.⁽¹⁾

Kayıt zamanı

Madde 50- Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.

Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır. (Mülga ikinci ve üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.)

Kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemi

Madde 51- Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir.

Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.

Kamu hesapları malî yıl esasına göre tutulur. Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde iki ayı geçmemek üzere uzatılabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Malî İstatistikler

Kapsam, temel ilkeler ve kurumsal çevre

Madde 52- Malî istatistikler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsar.

Malî istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır.

Malî istatistiklerin hazırlanmasında kamu idarelerinin yöneticileri uygun kurumsal çevrenin oluşturulması için gerekli önlemleri alır.

(Ek fıkra: 24/7/2008-5793/33 md.) Bu Kanunda yer alan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tanımına bağlı kalmaksızın; mali istatistiklerin derlenmesi amacıyla, uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ve Türkiye İstatistik Kurumunun da görüşünü almak suretiyle, ayrıca genel yönetim sektörü adıyla bir kapsam belirlemeye ve bu kapsamdaki kamu idarelerinin mali verilerini almaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Malî istatistiklerin hazırlanması ve açıklanması

Madde 53- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri malî istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.

Malî istatistiklerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olması esastır.

(Ek fıkra: 24/7/2008-5793/34 md.) 52 nci maddenin son fıkrasına göre belirlenen kamu idarelerinden, mali istatistiklerine esas verilerini süresinde göndermeyenlere Maliye Bakanlığınca bir ay ek süre verilir. Ek süre sonunda da verilerin gönderilmemesi halinde, Maliye Bakanlığının talebi üzerine, ilgili kamu idaresinin üst yöneticileri tarafından mali hizmetler birimi yöneticisi ile muhasebe yetkilisine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamı tutarında idari para cezası verilir. İdari para cezası uygulanmış olması bilgi verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. İdari para cezaları, bu Kanunun 73 üncü maddesi hükümlerine göre tahsil edilir.

Malî istatistiklerin değerlendirilmesi

Madde 54- Bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığınca gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.

BEŞİNCİ KISIM

İç Kontrol Sistemi

İç kontrolün tanımı

Madde 55- (Değişik birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve

uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

İç kontrolün amacı

Madde 56- İç kontrolün amacı;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

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

e) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

Sağlamaktır.

Kontrolün yapısı ve işleyişi

Madde 57- (Değişik birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur.

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

(Mülga son fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.)

Ön malî kontrol

Madde 58- (Değişik: 22/12/2005-5436/6 md.)

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.

Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.

Malî kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması

Madde 59- (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)

Malî hizmetler birimi

Madde 60- (Değişik: 22/12/2005-5436/7 md.)

Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:

a) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

b) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.

d) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.

e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.

f) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.

g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.

h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.

i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.

j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.

k) Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.

l) Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.

m) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.

n) Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.

Malî hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında gösterilir. Malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar.

(Değişik son fıkra: 25/4/2007-5628/3 md.) İdarelerin malî hizmetler birimlerinde malî hizmetler uzman yardımcısı ve malî hizmetler uzmanı çalıştırılabilir. Malî hizmetler uzman yardımcısı kadrolarına veya pozisyonlarına atanabilmek için 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde sayılan genel şartlara ilave olarak;

a) En az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki öğretim kurumlarından mezun olmak,

b) Yapılacak özel yarışma sınavında başarılı olmak,

c) Sınavın yapıldığı yılın başı itibarıyla 30 yaşını doldurmamış olmak, şartları aranır.

Özel yarışma sınavı, Maliye Bakanlığı tarafından Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezine yaptırılacak yazılı sınav ve Maliye Bakanlığınca yapılacak sözlü sınavdan oluşur. Özel yarışma sınavında başarılı olanlar, ÖSYM tarafından başarı sırası ve yaptıkları tercihler dikkate alınarak belirlenir ve bunlar idarelerde malî hizmetler uzman yardımcısı kadro veya pozisyonlarına atanırlar. Bu kadro veya pozisyonlara atanmalar en

az üç yıl çalışmak ve başarılı olmak şartıyla, açılacak yeterlik sınavına girme hakkını kazanırlar. Maliye Bakanlığınca yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar malî hizmetler uzmanı kadro veya pozisyonlarına atanırlar. Malî hizmetler uzman yardımcılığı döneminde veya yeterlik sınavında başarılı olamayanlar, istihdam şekline göre buldukları kamu idarelerinde durumlarına uygun kadro veya pozisyonlara atanırlar. Özel yarışma sınavına katılacak adayların belirlenmesi, sınavların yapılması, atama ve yerleştirilmeleri, yetiştirilmeleri, yeterlik sınavları ile çalışma usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Malî hizmetler uzmanı kadrolarına atandıktan sonra en az üç yıl süreyle atandıkları idarelerde söz konusu kadrolarda 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre görev yapanlar, kendilerinin isteği ve idarelerinin muvafakati ile başka bir kamu idaresinin aynı unvanlı kadrolarına atanabilirler.

Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları

Madde 61- (Değişik birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

Kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya

tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin ikinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. (Ek cümle: 22/12/2005-5436/10 md.; Değişik: 24/7/2008-5793/35 md.) Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin yardımcılara devredilmesine, muhasebe yetkililerinin herhangi bir nedenle görevlerinden ayrılmalarında muhasebe hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin düzenleme yapmaya ve sertifika sınavlarına girmeye hak kazanılması bakımından muhasebe yetkilisi yardımcısı eşiti görevleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması

Madde 62 - (Değişik: 22/12/2005-5436/8 md.)

Muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak koşuluyla bu idarelerde muhasebe yetkilisi yardımcısı veya eşiti görevlerde bulunmak.
- c) Muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak.
- d) Son üç yıl içerisinde olumsuz sicil almamış olmak.
- e) Aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası almamış olmak.
- f) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

Ancak, belde ve nüfusu 25.000'in altında olan ilçe belediyeleri ile mahalli idare birliklerinde muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, yukarıdaki fıkranın (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla, en az lise mezunu olmaları ve kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmaları yeterlidir.

9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde ise üst yöneticiler tarafından atanır.

Muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak meslekî konularda eğitime tâbi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir.

(Değişik son fıkra: 24/7/2008-5793/36 md.) Muhasebe yetkilisi sertifika programına başvuru şartları, adayların eğitimi, eğitim süresi, sertifika sınavı, sertifika verilmesi, bu işlemlerin genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte yapılması ile muhasebe yetkililerinin çalışma usul ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe konulan yönetmelikle düzenlenir.

İç denetim

Madde 63- İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetçinin görevleri

Madde 64- Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.⁽¹⁾

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

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

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

İç denetçinin nitelikleri ve atanması

Madde 65- İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

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

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

(Değişik ilk cümle: 22/12/2005-5436/10 md.) İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Madde 66- Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri

Madde 67- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.

h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

i) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

l) (Ek: 22/12/2005-5436/10 md.) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

ALTINCI KISIM

Dış Denetim

Dış denetim

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

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

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

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

Suretiyle gerçekleştirilir.

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

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

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

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.

Sayıştayın denetlenmesi

Madde 69- Sayıştayın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır.

YEDİNCİ KISIM

Yaptırımlar ve Yetkili Merciler

Ödenek üstü harcama

Madde 70- Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir.

Kamu zararı

Madde 71- (Değişik birinci fıkra: 25/4/2007-5628/4 md.) Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

Kamu zararının belirlenmesinde;

- a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,

d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,

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

f) (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)

g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması,

Esas alınır.

(Değişik üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) 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.

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

(Değişik son fıkra: 25/4/2007-5628/4 md.) Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Yetkisiz tahsil ve ödeme

Madde 72- Kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamaz.

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

Para cezaları ve yetkili merciler

Madde 73- Bu Kanunda belirtilen para cezaları, ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verilir. Para cezaları, karar verilmesini izleyen ay başından başlamak üzere

ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunur.

Zamanaşımı

Madde 74- Kamu zararının meydana geldiği ve bu Kanunda belirtilen para cezalarının verilmesini gerektiren fiilin işlendiği yılı izleyen malî yılın başından başlamak üzere zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla onuncu yılın sonuna kadar tespit ve tahsil edilemeyen kamu zararları ile para cezaları zamanaşımına uğrar.(1)

SEKİZİNCİ KISIM

Diğer Hükümler

Maliye Bakanlığınca yürütülecek hizmetler

Madde 75- (Mülga birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.)

Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir.

Kamu idarelerinin sorumluluğu

Madde 76- Malî karar ve işlemlere ilişkin her türlü kayıt, bilgi ve belgeler, kamu idareleri tarafından düzenli olarak muhafaza edilir.

Kamu idareleri ve görevlileri; malî yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması işlemlerine ait bilgi ve belgeleri denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır.

Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler

Madde 77- Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer malî işlemleri, bu Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlarındaki hükümlere tâbidir. Ancak, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılır.

Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahallî idarelerin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilir.

Kurumlardan alınacak hasılat payı

Madde 78- Kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamu şirketlerinin gayrisafî hasılatının yüzde onbeşine kadar tutarda bir bedel tahsil edilerek genel bütçeye gelir kaydedilir. Bu kapsamda bedel tahsil edilecek kurum ve kuruluşlar ile hasılat payı oranları, ödeme yeri ve zamanı Bakanlar Kurulunca belirlenir. Zamanında ödenmeyen hasılat payları, Bakanlar Kurulunca belirlenen oranda zam uygulanmak suretiyle 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilir. Hesaplanan zam, kurum ve kuruluşun bu payları ödeme yetkisi verilmiş görevlilerinden alınır. Ancak, Maliye Bakanlığınca verilmiş ek süreler için zam uygulanmaz.⁽¹⁾

(Değişik ikinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Düzenleyici ve denetleyici kurumların üçer aylık dönemler itibarıyla oluşacak gelir fazlaları, her üç ayda bir izleyen ayın onbeşine kadar genel bütçeye aktarılır. Bu fıkra hükmü İstanbul Menkul Kıymetler Borsası hakkında da uygulanır. Söz konusu tutarların süresi içinde ödenmemesi halinde, ödenmeyen tutarlar 6183 sayılı Kanuna göre gecikme zammı da uygulanmak suretiyle takip ve tahsil edilir.

Kamu alacaklarının silinmesi

Madde 79- İdare hesaplarında kayıtlı olup, zaruri veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan kamu alacaklarından merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilen tutara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler yetkilidir. Bu tutarı aşan kamu alacaklarından silinmesi öngörülenler merkezî yönetim bütçe kanununa ekli cetvelde gösterilir.

Yetki

Madde 80- Bu Kanun hükümlerinin uygulanmasına ilişkin gerekli düzenlemeleri yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

DOKUZUNCU KISIM

Yürürlükten Kaldırılan Hükümler, Geçici Maddeler ve Yürürlük

Yürürlükten kaldırılan hükümler

Madde 81- Bu Kanunun geçici maddelerindeki hükümler saklı kalmak kaydıyla;

a) 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile ek ve değişiklikleri,

b) 832 sayılı Sayıştay Kanununun 30, 32, 33, 36, 37 nci maddeleri ile diğer maddelerinin bu Kanuna aykırı hükümleri,

c) Bu Kanun kapsamındaki kamu idarelerine ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 211 sayılı Kanunun 98 - 106 ncı maddeleri hariç olmak üzere, diğer kanunlarla 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 6245 sayılı Harcırah Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanununa tâbi olunmadığına dair istisna veya muafiyet getiren hükümleri,

d) 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrası,

e) 26.11.1999 tarihli ve 4481 sayılı Kanunun 15 inci maddesi,

f) Diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri,

Yürürlükten kaldırılmıştır.

Ek Madde 1- (Ek: 22/12/2005-5436/11 md.)

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştayın muhasebe hizmetleri Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı, Cumhurbaşkanlığı muhasebe hizmetleri ise Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreteri tarafından atanan muhasebe yetkilileri tarafından yerine getirilir.

Müşterek fon hesabı

Ek Madde 2- (1/7/2006-5538/20 md.)

Çeşitli mevzuatla kurulmuş fonların her türlü geliri Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde Hazine Müsteşarlığı adına açılan müşterek fon hesabına yatırılır. Bu hesaba yatırılan gelirlere ilgili mevzuatında öngörülen fonlar arası pay ve kesintiler Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından yapılır.

Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonunun gelirleri, yapılan kesintilerden sonra kalan tutarlar üzerinden genel bütçenin (B) işaretli cetveline gelir kaydedilir. Bu Fon, hizmetlerini bütçenin (A) işaretli cetveline konulan ödeneklerle yerine getirir. Ancak, bu Fon gelirlerinden kredi ana para geri dönüşleri, kredi faizleri, borçlanma ve satış hasılatı, genel bütçenin (B) işaretli cetveline gelir kaydedilmeksizin doğrudan müşterek fon hesabından ilgili Fonun gider hesabına aktarılır.

Kapsam dışında bırakılan fonların gelirleri ve harcamaları bütçe ile ilişkilendirilmez. Ancak, bunların müşterek fon hesabında toplanan gelirlerinden Maliye Bakanı ve

Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın birlikte teklifi üzerine Başbakanın onayı ile belirlenecek oran ve tutarlarda kesinti yapılarak genel bütçeye gelir kaydedilebilir.

Fonlar, hizmet ve harcamalarını kendi mevzuatında yer alan esas ve usûllere göre yürütürler. Fon gelirlerinin tahsili, takibi, gelir kaydı, muhasebeleştirilmesi ve denetimine ilişkin süre, esas ve usûller Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığınca müştereken tespit edilir.

Kanun ve kanun hükmünde kararname ile kurulanlar hariç olmak üzere, hizmet alanı kalmayan fonlar Maliye Bakanı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın birlikte teklifi üzerine Başbakanın onayı ile tasfiye edilebilir. Bunların tasfiyesine ilişkin her türlü düzenlemeyi yapmaya Maliye Bakanı ile Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan yetkilidir. Maliye Bakanı ile Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın birlikte teklifi üzerine Başbakanın onayı ile fonların gider hesapları üzerinden aktarma yapılabilir. Aktarılan tutar, kendisine aktarma yapılan fonun gelir hesabı üzerinden müşterek fon hesabına, buradan da tamamı gider hesabına aktarılır.

Bütçe kapsamı dışındaki fonlardan kendi mevzuatına göre yapılan kesinti ile fonlar arası aktarmalardan sonra kalan tutar, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilgili fonun gider hesabına aktarılır.

Yürütme

Madde 83- Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

EK-B 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

BİRİNCİ KISIM

Genel Hükümler

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Amaç ve kapsam

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

Tanımlar

MADDE 2- (1) Bu Kanunun uygulanmasında;

- a) Sayıştay denetimi: Düzenlilik ve performans denetimini,
- b) Düzenlilik denetimi: Mali denetim ve uygunluk denetimini,
- c) 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 denetimi,
- ç) Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi,
- d) Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini,
- e) Hesap yargılaması: Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını,
- f) Yargılamaya esas rapor: Sayıştay dairelerince yapılacak yargılamaya esas olmak üzere, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve

- işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen raporu,
- g) Denetim raporu: Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan raporu,
- ğ) Sayıştay raporu: Denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan veya kamu idarelerine gönderilen raporu,
- h) Sayıştay incelemesi: Sayıştayın kesin hükme bağlama ve denetim dışında kalan diğer çalışmalarını,
- ı) Kamu idaresi: Kamu veya özel hukuk hükümlerine tabi olup olmadığına bakılmaksızın Sayıştay denetimine tabi tüm idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme, bağlı ortaklık ve şirketleri,
- i) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri: 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini,
- j) Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tanımlanan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini,
- k) Kamu zararı: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirtilen kamu zararını,
- l) Kamu kaynakları: Kamuya ait veya kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirler, taşınır ve taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler, para, alacak ve haklar, borçlanma suretiyle elde edilenler dahil her türlü değerler ile bağış ve yardımları,
- m) Sayıştay denetçisi: Uzman denetçi, başdenetçi, denetçi ve denetçi yardımcısını,
- n) Performans: Kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesini, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM Sayıştayın Bağımsızlığı, Denetim Alanı, Görev ve Yetkileri

Bağımsızlık

MADDE 3- (1) Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur.

Denetim alanı

MADDE 4- (1) Sayıştay;

- a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak

% 50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

b) Kamu payı % 50'den az olmamak kaydıyla (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler.

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

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

Sayıştayın görevleri

MADDE 5- (1) Sayıştay;

a) Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar.

b) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar.

c) Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

ç) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar.

Sayıştayın yetkileri

MADDE 6- (1) Sayıştay, bu Kanunla veya diğer kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar

hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırmaya, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir.

(2) Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dahil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir.

(3) Sayıştay, denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir. Bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğu genel hükümlere tabidir.

(4) Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir.

(5) Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir. Bilirkişi ve uzman görevlendirilmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikle belirlenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Sorumlular ve Sorumluluk

Sorumlular ve sorumluluk halleri

MADDE 7- (1) Bu Kanunun sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır.

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

(3) Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.

(4) Usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği halde kendiliğinden veya verilen emir üzerine 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, sorumluluk bu kişiler hakkında da uygulanır. Bu durum yöneticilerin yazılı emirleri üzerine meydana gelmiş ise

sorumluluğa yöneticiler de ortak olur.

(5) Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.

(6) Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.

Hesapların verilmesi, muhasebe birimlerinin ve muhasebe yetkililerinin bildirilmesi

MADDE 8- (1) Kamu idarelerinin hesapları, muhasebe yetkilileri tarafından hazırlanarak üst yöneticiler veya görevlendirdiği harcama yetkilileri ile muhasebe yetkilileri tarafından denetime hazır bekletilir veya Sayıştayın bildireceği yere gönderilir.

(2) Bu hesaplara ilişkin ve mevzuatına uygun olarak tutulan defter, kayıt ve belgelerden Sayıştaya sunulacak olanların çeşitleri, verilme yeri, süresi ve usulleri Sayıştay tarafından belirlenir.

(3) Hesapların verilmemesinden doğan sorumluluk, hesapların Sayıştay tarafından istendiği tarihte görev başında bulunan muhasebe yetkilisi ile üst yönetici veya görevlendirdiği harcama yetkilisine aittir.

(4) Sayıştay denetimine tabi kamu idareleri, her hesap yılı başında muhasebe birimlerini, muhasebe yetkililerinin ad ve soyadlarını Sayıştaya bildirmekle yükümlüdür. Yıl içinde yapılan değişiklikler, değişiklik tarihinden itibaren en geç bir ay içinde aynı şekilde Sayıştaya bildirilir.

Kamu idareleri ve görevlilerinin sorumluluğu

MADDE 9- (1) Sorumlular veya diğer ilgililer, denetçilerin isteyecekleri bilgi, kayıt ve belgeleri vermeye, işlem, faaliyet ve malların fiili ve fiziki durumlarını geciktirmeksizin göstermeye mecburdurlar.

(2) Sorumlular veya diğer ilgililerce verilemeyen veya gösterilemeyen belgeler ilgili kamu idarelerinden istenir. Sorumlular veya diğer ilgililer belgelerin asıllarını ve aslı gösterilemeyen belgelerin ikinci nüshalarını göstermek zorundadır.

(3) Hesabı bu Kanun hükümlerine göre zamanında ve tam olarak vermeyen sorumlular veya diğer ilgililer ile Sayıştay denetimine giren kamu idareleri görevlilerinden, denetleme ve yargılama sırasında, istenilen her çeşit bilgi, belge ve defterleri vermeyen ve denetleme ve yargılamayı güçleştirenlerin aylıkları, Sayıştayın istemi üzerine ilgili kamu idarelerince, hesabı veya istenen bilgi, belge ve defterleri eksiksiz verinceye kadar yarım olarak ödenir. Yarım aylık kesilmeye başlandığı tarihten itibaren muhasebe yetkilileri en çok üç ay, diğer görevliler ise Sayıştayca belli edilen süre içinde yine hesabı veya istenilen bilgi, belge ve defterleri vermez veya denetleme ve yargılamayı

güçleştiren sebepleri ortadan kaldırmazlarsa, bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturma yapılır.

(4) Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen ve gereklerini yerine getirmeyenler hakkında da üçüncü fıkradaki hükümler uygulanır.

(5) Kamu idareleri ve görevlileri, denetim ve inceleme ile görevlendirilmiş olanlara her türlü hesap, bilgi, belge ve kayıtları ibraz etmek, işlem, faaliyet ve malların fiili ve fiziki durumlarının görülmesini sağlamak, görevin düzenli olarak yapılmasını sağlayacak tedbirleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır.

(6) İlgili kamu idareleri bu madde hükümlerinin uygulanış ve sonucu hakkında Sayıştaya bilgi vermeye zorunludur.

(7) Yukarıdaki hükümlere uymayanlar ile 6 ncı maddenin birinci ve ikinci fıkralarının gereklerini haklı bir sebebe dayanmaksızın tam olarak ve zamanında yerine getirmeyen ilgililer hakkında Sayıştayın istemi üzerine disiplin veya ceza kovuşturması yapılır.

İKİNCİ KISIM

Teşkilat Yapısı

BİRİNCİ BÖLÜM

Sayıştayın Mensupları ve Teşkilatı

Sayıştay mensupları

MADDE 10- (1) Sayıştay mensupları şunlardır:

- a) Meslek mensupları,
 - 1) Sayıştay Başkanı,
 - 2) Daire başkanları ve üyeler,
 - 3) Sayıştay denetçileri.
- b) Başsavcı ve savcılar,
- c) Yönetim mensupları.

Başkanlık, yargı ve karar organları

MADDE 11- (1) Sayıştayın kuruluşuna dahil organlar şunlardır:

- a) Başkanlık,
- b) Daireler,
- c) Genel Kurul,
- ç) Temyiz Kurulu,
- d) Daireler Kurulu,
- e) Rapor Değerlendirme Kurulu,

- f) Yüksek Disiplin Kurulu,
- g) Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu,
- ğ) Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu,
- h) Başsavcılık.

İKİNCİ BÖLÜM

Sayıştay Mensuplarının Nitelikleri, Seçimi ve Atanması

Sayıştay Başkan ve üyelerinin nitelikleri

MADDE 12- (1) Sayıştay Başkan ve üyelerinin hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya öğrenim itibariyle bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onanmış yurt içinde veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokulların birinden mezun olduktan sonra kamu idarelerinde en az onaltı yıl çal ışımış olmaları gerekir.

(2) Sayıştay Başkanlığı için birinci fıkrada sayılan nitelikler ile birlikte;

- a) Sayıştay üyeliği,
- b) Bakanlık,

c) Müsteşarlık veya Valilik,

ç) Rektörlük,

d) Başbakanlık ve bakanlıklar ile bağı kuruluşların genel müdürlük veya başkanlık,

e) Maliye Teftiş Kurulu ile Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı,

f) Başbakanlık ve bakanlıklar Teftiş Kurulu başkanlıkları,

g) Düzenleyici ve Denetleyici Kurul başkanlıkları,

görevlerinde toplam bir yıl bulunmuş olmaları gerekir.

(3) Üyelik için birinci fıkrada sayılan nitelikler ile birlikte;

a) İkinci fıkranın (a) bendi hariç diğer bentlerinde sayılan görevler ile müsteşar yardımcılığında,

b) Birinci sınıfa ayrılmak şartıyla Sayıştay denetçiliği, Sayıştay başsavcı veya savcılığında,

c) Profesörlükte,

ç) Birinci sınıfa ayrılmak şartıyla idari veya adli yargı hakimliğinde veya savcılığında,

d) Başbakanlık, bakanlıklar ve Hazine Müsteşarlığı merkez denetim elemanlığı görevlerinde, toplam bir yıl bulunmuş olmaları gerekir.

(4) Sayıştay dışından üye seçilenler, son görev yaptıkları idare ile ilgili işlere üç yıl süre ile bakamazlar.

Sayıştay Başkanının seçimi

MADDE 13- (1) Sayıştay Başkanı, bu Kanunda yazılı niteliklere sahip isteklilerden 16 nci madde esaslarına göre belirlenecek iki aday arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunca gizli oyla seçilir.

(2) Görev süresinin dolmasından otuz gün önce veya makamın herhangi bir sebeple boşalmasından on gün sonra Sayıştay Başkanı seçimine başlanır ve seçime başlama tarihinden itibaren otuz gün içinde seçim sonuçlandırılır. Bu sürelerin hesabında, Meclisin ara verme veya tatilde bulunduğu günler dikkate alınmaz.

(3) Sayıştay Başkanı seçilebilmek için Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olmamak kaydıyla, toplantıya katılanların salt çoğunluğunun oyu aranır.

(4) Sayıştay Başkanının görev süresi beş yıldır. Bir kimse en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilebilir. Başkanın görev süresi yeni Başkan göreve başlayıncaya kadar devam eder. Görevi sona eren Başkan boş kadro şartı aranmaksızın Sayıştay üyesi olarak göreve devam eder, boşalan ilk üye kadrosu kendisine tahsis edilir ve en kıdemli üye sayılır.

Daire başkanlarının seçimi

MADDE 14- (1) Daire başkanları, Sayıştay Genel Kurulunca, en az üç yılını doldurmuş üyeler arasından gizli oy ve üye tamsayısının salt çoğunluğu ile seçilir. İlk üç oylamada salt

çoğunluk sağlanamazsa, üçüncü oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır. Dördüncü oylamada en fazla oy alan üye daire başkanı seçilmiş olur.

(2) Daire başkanlarının görev süresi dört yıldır. Süresi dolan veya kendi isteği ile üyeliğe dönmüş olanlar yeniden seçilebilir.

(3) Seçim, görev süresinin bittiği tarihten, diğer sebeplerle boşalma halinde boşalmanın vuku bulduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde yapılır. Çalışmaya ara verme müddeti bu sürenin hesabında dikkate alınmaz.

(4) Görevi sona eren daire başkanları, boş üye kadrosu şartı aranmaksızın üyeliğe dönerler. Bu durumda boşalan ilk üye kadrosu kendilerine tahsis edilir.

Üyelerin seçimi

MADDE 15- (1) Sayıştay üyelerinin beşte üçü Sayıştay meslek mensuplarından, geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından olmak üzere bu Kanunun 12 nci maddesinde nitelikleri belirlenen diğer adaylar arasından seçilir.

Üyeliklerde boşalma olması halinde daire başkanlığı kadroları da dahil olmak üzere boşalan kontenjan için seçim yapılır.

(2) Sayıştay Başkanlığı boşalan üyelik sayısının beşi bulunduğu tarihten itibaren yedi gün içinde başlamak üzere, Resmi Gazete ve diğer basın ve yayın organları aracılığıyla seçim için duyuru yapar. Başvurular Sayıştaya yapılır. Üye adaylığı için başvuru süresi, ilk duyuru tarihinden itibaren otuz gündür.

(3) Sayıştay Genel Kurulunca, Sayıştaya başvuranların sicilleri üzerinde yapılacak inceleme sonucunda, bu Kanunda yazılı niteliklere sahip oldukları anlaşılanlar arasından mevcut üye sayısının salt çoğunluğunun gizli oyu ile her boş yer için dörder aday seçilir. Aday seçimi, başvuru süresinin bitiminden itibaren otuz gün içerisinde sonuçlandırılır. Seçim sonuçları, seçilen adayların sicil özetleri ile birlikte Sayıştay Başkanlığınca seçimi takip eden üç iş günü içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur. Otuz günlük sürede seçim tamamlanamadığı takdirde, Sayıştay Başkanlığı aday adaylıkları kabul edilmiş olanların tümünü, sicil özetleri ile birlikte kontenjan gruplarını da belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunar.

Seçim usulü

MADDE 16- (1) Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda yapılacak Sayıştay Başkanlığı ve Sayıştay üyeliği seçimleri için gerekli değerlendirmeleri yapmak ve aday belirlemek üzere Sayıştay Başkanı ve Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonu kurulur.

(2) Ön Seçim Geçici Komisyonu, Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından, siyasi partiler ile bağımsızların Türkiye Büyük Millet Meclisindeki temsil güçleri oranında ve ad çekme usulü ile belirlenen onbeş kişiden oluşur. Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanı, kendi siyasi parti grubunun kontenjanından Ön Seçim Geçici Komisyonuna katılır ve başkanlık eder.

(3) Ön Seçim Geçici Komisyonu salt çoğunluk ile toplanır. Sayıştay Başkan adaylarının seçiminde aday listesi, Sayıştay üye adaylarının seçiminde ise kontenjan gruplarına göre düzenlenen birleşik oy pusulası kullanılır. Aday seçimleri gizli oyla yapılır. Aday seçilebilmek için ilk turda üye tam sayısının salt çoğunluğu, ikinci turda oylamaya katılanların salt çoğunluğu aranır. İlk iki oylamada sonuç alınamadığı takdirde, üçüncü oylamada geçerli oyların en yüksekini alanlar seçilmiş sayılır. Adayların belirlenmesi sırasında oylarda eşitlik olması halinde, eşit oy alanlar arasında yeniden oylama yapılır.

(4) Ön Seçim Geçici Komisyonu gerekli gördüğü hallerde adaylarla mülakat yapabilir.

(5) 15 inci maddenin birinci fıkrasındaki kontenjan grupları oranlarına göre, Ön Seçim Geçici Komisyonu tarafından boş üyelik sayısının iki katı olarak belirlenen adayların isimleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur. Kontenjan grupları oranlarına göre gösterilen adaylar için ayrı ayrı listeler halinde birleşik oy pusulası düzenlenir. Adayların adlarının karşısındaki özel yer işaretlenmek suretiyle gizli oylama yapılır. Seçilecek üyelerin sayısından fazla verilen oylar geçersiz sayılır.

Sayıştay denetçilerinin nitelikleri ve mesleğe alınmaları

MADDE 17- (1) Denetçiler, denetçi yardımcılığından yetişirler.

(2) Denetçi yardımcılığına hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olanlar arasından açılacak giriş sınavını kazananlar Sayıştay Başkanı tarafından aday olarak atanır. Sınava girebilmek için sınavın yapıldığı yılın ocak ayının ilk günü itibariyle 31 yaşını (yüksek lisans veya doktora derecesine sahip olanlar için 35 yaşını) bitirmemiş olmak ve 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilen genel nitelikleri taşımak şarttır.

(3) Giriş sınavı; eleme sınavı, yazılı sınav ve mülakattan oluşur. Eleme ve yazılı sınavları, Sayıştay Başkanlığı ile imzalanacak protokole göre Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından yapılır.

(4) Eleme sınavı; alan bilgisi, genel kültür ve genel yetenek sorularından oluşur ve test usulüne göre yapılır. Eleme sınavı sonucunda, yetmiş puandan az olmamak üzere en yüksek puandan başlayarak sınav ilanında belirtilen kadronun beş katına kadar aday yazılı sınava çağrılır.

(5) Yazılı sınav, zorunlu olan; iktisat, maliye, hukuk, kompozisyon ile seçimlik olan ticaret hukuku veya muhasebe konularından oluşur. Yazılı sınav sonucunda, yetmiş puandan az olmamak üzere, en yüksek puandan başlayarak eleme sınavı ilanında belirtilen kadronun üç katına kadar aday mülakata çağrılır.

(6) Mülakat, adayın;

- a) Bir konuyu kavrayıp özetleme, ifade yeteneği ve muhakeme gücü,
- b) Liyakati, temsil kabiliyeti, davranış ve tepkilerinin mesleğe uygunluğu,
- c) Özgüveni, ikna kabiliyeti ve inandırıcılığı,
- ç) Genel yetenek ve genel kültürü,
- d) Bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığı,

yönlerinden değerlendirilerek, ayrı ayrı puan verilmek suretiyle gerçekleştirilir. Adaylar, komisyon tarafından (a) ila (d) bentlerinde yazılı özelliklerin her biri için yirmişer puan üzerinden değerlendirilir ve verilen puanlar ayrı ayrı tutanağa geçirilir. Bunun dışında mülakat ile ilgili herhangi bir kayıt sistemi kullanılmaz.

(7) Mülakat komisyonu; Sayıştay Başkanının veya görevlendireceği bir daire başkanının başkanlığında, iki üye ve üç uzman denetçi olmak üzere altı kişiden oluşur. Mülakatta başarılı sayılmak için, komisyon başkan ve üyelerinin yüz tam puan üzerinden verdikleri puanların aritmetik ortalamasının en az yetmiş olması şarttır.

(8) Giriş sınav sonuç listesi, eleme sınav puanı ve yazılı sınav puanı ile mülakat puanının aritmetik ortalaması tespit edilerek en yüksek puan alandan başlamak üzere hazırlanır. Giriş sınav sonuç listesindeki sıralama doğrultusunda eleme sınav ilanında belirtilen kadro sayısı kadar adayın atama işlemleri yapılır.

(9) Denetçi yardımcılarının mesleki eğitim ve staj süresi en az iki en çok üç yıldır. Adaylık süresi en az bir en çok iki yıldır. Adaylık süresi sonunda; olumlu sicil alanlar Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunun kararı ve Sayıştay Başkanının onayıyla denetçi yardımcılığına atanırlar. Olumlu sicil alamayanların görevine Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunun kararı ve Sayıştay Başkanının onayıyla son verilir.

(10) Denetçi yardımcılarının denetçiliğe atanabilmeleri için mesleki eğitim ve staj sonunda yapılacak sınavda başarılı olmaları ve olumlu sicil almaları şarttır. Yeterlik sınavında başarılı olamayanların meslek mensupluğu ile ilişkisi kesilir. Bunlardan yazılı olarak talepte bulunanlar, Sayıştay Başkanının onayıyla yönetim mensubu olarak atanır.

(11) Denetçi yardımcılarını denetçiliğe, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kararı ve Sayıştay Başkanının onayı ile atanır.

(12) Denetçi yardımcılığı adaylığına giriş sınavı esas ve usulleri, mesleki eğitimde okutulacak derslerle staj şekli ve şartları ile süresi, eğitim ve staj sonundaki sınav usulleri ve diğer hususlar yönetmelikle düzenlenir.

Başsavcı ve savcılarının nitelikleri ve atanmaları

MADDE 18- (1) Sayıştay Başsavcısı ve savcıları, Sayıştay Başkanının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca yapılacak teklif üzerine ortak kararname ile atanırlar. Sayıştay Başsavcısının görev süresi dört yıldır. Süresi dolan Sayıştay Başsavcısı yeniden atanabilir. Görevi sona eren Sayıştay Başsavcısı boş kadro şartı aranmaksızın Sayıştay savcısı olarak görevine devam eder ve boşalan ilk savcı kadrosu kendisine tahsis edilir.

(2) Sayıştay Başsavcısı ve savcılarının aşağıdaki nitelikleri taşıması gerekir:

a) Hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya Yükseköğretim Kurulu tarafından bunlara denkliği kabul edilen yurt içindeki veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olmak ve yüksek öğrenimden sonra mali, iktisadi veya hukuki konularla ilgili kamu hizmetinde en az on altı yıl çalışmış olmak.

b) Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde denetim elemanlığı, müşavir Hazine avukatlığı veya daire başkanlığı ve üstü görevlerde bulunmuş olmak.

(3) Başsavcı birinci sınıfa ayrılmış ve bu sınıfta dokuz yılını doldurmuş denetçinin sahip olduğu haklardan yararlanır. Savcılarının intibaklarında Sayıştay dışındaki hizmet sürelerinin üçte ikisi dikkate alınır. Başsavcı ve savcılar; aylık, ödenek, mali, sosyal, emeklilik ve diğer hakları ile disiplin, ceza kovuşturması, sicil ve teminatları bakımından kendi derece ve kıdemindeki denetçiler hakkındaki hükümlere tabidir.

Yönetim birimleri ve mensupları

MADDE 19- (1) Sayıştayın yönetim işleri Sayıştay Başkanının teklifi ve Sayıştay Genel Kurulunun kararı ile kurulacak birimler tarafından yürütülür.

(2) Yönetim mensuplarının, 657 sayılı Kanunda yazılı nitelikleri taşımaları gerekir. Bunlar, 657 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde Sayıştay Başkanının onayı ile atanır. Yönetim mensupları, 657 sayılı Kanuna tabi olarak yönetim birimlerinde çalışan görevlileri ifade eder. Yönetim birimlerinin görevleri, bu görevlerin yürütülmesine ilişkin esas ve usuller ile ilgililerin sorumlulukları yönetmelikle düzenlenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Başkanlık, Yargı, Karar ve Diğer Organların Kuruluş,

İşleyiş, Görev ve Yetkileri

Başkanlık

MADDE 20- (1) Başkanlık; Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşur.

(2) Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları ile yönetim birimleri doğrudan Başkanlığa bağlı olarak görev yapar.

(3) (Ek : 11/10/2011 - KHK - 662/63 md.) Bir Başkan ve yeterli sayıda meslek mensubundan oluşan Denetim Geliştirme ve Eğitim Merkezi doğrudan Başkanlığa bağlı olarak görev yapar.

Sayıştay Başkanı

MADDE 21- (1) Sayıştay Başkanı, Sayıştayı yönetir ve temsil eder. Sayıştay Başkanı, Kurumun en üst yöneticisi olup genel işleyişten sorumludur; kanunlarla verilen görevlerin iyi yapılması ve yönetimin düzenli bir surette yürütülmesi için gerekli tedbirleri alır.

(2) Sayıştay Başkanı, Genel Kurulun başkanı olup gerekli gördükçe Temyiz Kurulu ve Daireler Kuruluna da başkanlık eder; bu kurullara verilecek işleri düzenler ve görüşmeleri yönetir.

(3) Sayıştay Başkanı, Sayıştayın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları bilgilendirir.

(4) Sayıştay raporlarının Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı hazır bulunur.

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

(6) Sayıştay Başkanı, gerekli gördüğü durumlarda, en çok beş denetçiyi ilgililerin muvafakatı ile Başkanlık danışmanı olarak görevlendirebilir.

(7) Sayıştay Başkanı görevinde bulunamayacağı zaman başkan yardımcılarında birine vekalet verir. Vekil tayin etmemiş olduğu veya görevinde bulunamayacağı hallerde başkan yardımcılarında kıdemli olanı, Sayıştay Başkanlığının açık bulunduğu hallerde ise en kıdemli daire başkanı Sayıştay Başkanlığına vekalet eder. Kıdemde esas, üyeliğe veya daire başkanlığına seçilmedir.

Başkan yardımcıları

MADDE 22- (1) Sayıştay Başkanı, biri denetim diğeri yönetim ile ilgili işlerde kendisine yardımcı olmak üzere üyeler arasından iki başkan yardımcısı görevlendirir. Başkan yardımcıları daire başkanı statüsündedir.

(2) Denetimle ilgili başkan yardımcısı, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, raporlanması ve gözden geçirilmesinden sorumlu olup, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını Sayıştay Başkanı adına yönetir. Denetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile, birinci sınıfa ayrıldıktan sonra en az üç yıl çalışmış meslek mensupları arasından en çok beş bölüm başkanı görevlendirilir.

(3) Yönetimle ilgili başkan yardımcısı, yönetim birimlerini Sayıştay Başkanı adına

yönetir. Yönetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile bir ila dördüncü derecelerdeki meslek mensuplarından en çok üç bölüm başkanı görevlendirilir.

Daireler

MADDE 23- (1) Bir başkan ile altı üyeden kurulu daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler, bir başkan ve dört üye ile toplanır, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir.

(2) Daireler;

a) Hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlar.

b) Denetim raporları hakkında görüş bildirir.

c) Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenilen konular hakkında görüş bildirir veya karar verir.

(3) Denetim raporlarının dairelerde görüşülmesi sırasında ilgili grup başkanı veya raporu düzenleyen denetçi katılarak görüşünü açıklar. Ayrıca ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı açıklamalarda bulunmak üzere çağrılabilir.

(4) Yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunmak üzere ilgili grup başkanı, raporu düzenleyen denetçi, sorumlular ve ahizler çağrılabilir.

(5) Daire başkanlığının boşalması, daire başkanının izinli veya özürlü olması halinde en kıdemli üye daire başkanlığına vekalet eder. Kıdemde esas, üyeliğe seçilmez.

Daire başkanları ve üyeler

MADDE 24- (1) Daire başkanları, çalışmaya ara verilme süresi hariç en geç altı ay içinde, dairelerine havale edilen yargılamaya esas raporların karara bağlanmasını, bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesini sağlamakla görevlidir.

(2) Daire başkanları, denetim raporlarına ilişkin görüşlerin bildirilmesiyle ilgili işlemleri yürütür ve görüş bildirdikleri raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında hazır bulunur. Üyeler, buldukları dairelerde daire başkanı ya da dahil buldukları kurulda kurul başkanı tarafından kendilerine verilen dosyaları ve raporları geciktirmeden inceleyerek görevli daire veya kurullara gerekli açıklamaları yapar, görüş ve düşüncelerini gerekçeleri ile yazılı olarak bildirir, dairelerin ve üyesi buldukları kurulların toplantılarına katılır, oylarını verir, karar ve görüşlerde azınlıkta kalanlar karşı oy gerekçelerini yazılı olarak bildirir, daire ve kurullarla ilgili olmak üzere verilen diğer işleri yapar.

(3) Daire ve kurullarca verilen karar ve görüşler dairesinde karar, tutanak, ilam ve daire görüşünü düzenleyerek bunların gerektirdiği diğer işlemleri yapmak üzere yeterli sayıda

denetçi Sayıştay Başkanı tarafından raportör olarak görevlendirilir.

Genel Kurul

MADDE 25- (1) Genel Kurul Sayıştay Başkanının başkanlığında başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşur.

(2) Genel Kurul;

a) Genel uygunluk bildirimlerini görüşür.

b) İçtihadın birleştirilmesi kararı alır.

c) Bu Kanun gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirir.

ç) Sayıştaya ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirir.

d) Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirir veya karar verir.

e) Bu Kanunla verilen diğer görevleri yapar.

(3) Başsavcı oy hakkı olmamak üzere Genel Kurul toplantılarına katılır ve görüşünü açıklar.

(4) Genel Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Sayıştay Başkanının bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

(5) Sayıştay Başkanının katılmadığı hallerde Genel Kurula, Kurula katılan başkan yardımcılarında kıdemli olanı başkanlık eder.

Temyiz Kurulu

MADDE 26- (1) Temyiz Kurulu; Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanları ile üyeler arasından dört yıl için seçilecek dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulur. Her yıl Kurul üyelerinin dörtte biri yenilenir. Üyeliği sona erenler dört yıl geçmeden tekrar seçilemez. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder.

(2) Kurul üye tamsayısının en az üçte ikisi ile toplanır. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, dairelerden Kurula seçilmiş bulunan üye sayısını aşmamak ve o toplantıya münhasır olmak kaydıyla Kurul Başkanı tarafından katılmayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilebilir. Kurul, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. Kararı temyiz edilen daire başkan ve üyelerinin oy hakkı yoktur. Savcı, duruşmalı oturumlarda doğrudan, diğer oturumlarda ise Kurulun daveti üzerine toplantıya katılarak görüşünü açıklar.

(3) Temyiz Kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir.

Daireler Kurulu

MADDE 27- (1) Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu ile Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulur. En kıdemli daire başkanı Kurula başkanlık eder.

(2) Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, o toplantıya münhasır olmak kaydıyla Kurul Başkanı tarafından katılamayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilebilir. Kurul, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

(3) Daireler Kurulu;

a) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler,

b) Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular, hakkında görüş bildirir ve bu Kanunla kendisine verilmiş olan diğer görevleri yapar.

(4) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştayın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulur. Sayıştay, görüşünü istemin yapılması tarihinden itibaren çalışmaya ara verilme süresi hariç en geç otuz gün içinde bildirir. Bu sürenin aşıldığı haller, Sayıştay faaliyet raporunda gerekçeli olarak yer alır.

Rapor Değerlendirme Kurulu

MADDE 28- (1) Kurul, Sayıştay Genel Kurulu tarafından iki yıl için seçilen iki daire başkanı ve her daireden birer üye ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşur. Kurul üyeliğinde boşalma olması halinde kalan süreyi tamamlamak üzere Genel Kurul tarafından boşalan yer için seçim yapılır.

(2) Kurulun başkanı Sayıştay Başkanıdır. Başkanın katılamadığı durumlarda Kurula denetimden sorumlu başkan yardımcısı başkanlık eder.

(3) Kurul, üye tamsayısının en az üçte ikisi ile toplanır. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, Kurula görevlendirilmiş üye sayısını aşmamak ve o toplantıya münhasır olmak kaydı ile Kurul Başkanı tarafından katılamayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilebilir. Kurul, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu

sağlamış sayılır.

(4) Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir.

(5) Sayıştay raporlarının Kurulda görüşülmesi sırasında ilgili grup başkanı veya raporun denetçisi katılarak görüşünü açıklar.

(6) Sayıştay raporlarının görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir.

Yüksek Disiplin Kurulu

MADDE 29- (1) Yüksek Disiplin Kurulu, her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek beş daire başkanı ve her daireden seçilecek birer üye ile kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder.

(2) Kurul, üye tamsayısı ile toplanır. Disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası verilmesine ilişkin kararlar üçte iki çoğunlukla verilir.

(3) Daire başkanı veya üyelerden herhangi birinin Kurula katılmadığı veya boşalma olduğu hallerde daire başkanı veya üyenin bağlı bulunduğu dairenin en kıdemli üyesi Kurula katılır. Haklarında isnatta bulunulan Disiplin Kurulu üyeleri Kurula katılamaz.

(4) Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarına bakar.

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu

MADDE 30- (1) Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir başdenetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından kurulur. Aynı şekilde birer yedek üye seçilir. Kurula daire başkanı başkanlık eder.

(2) Kurul, üye tamsayısı ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verir. Kurul üyeleri şahıslarını ilgilendiren konuların görüşüldüğü toplantılara katılamazlar.

(3) Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürütür.

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu

MADDE 31- (1) Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşur. Sayıştay Başkanının katılmadığı hallerde Kurula, Kurula katılan başkan yardımcılarında kıdemli olanı başkanlık eder.

(2) Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun görevleri şunlardır:

a) Kurum stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlamak.

b) Türkiye Büyük Millet Meclisinin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri de dikkate alınarak denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırlamak.

c) Plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerekli koordinasyonu sağlamak, performans ölçüm sistemlerini oluşturmak ve Sayıştay faaliyet raporunu hazırlamak.

ç) Denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek.

d) Sayıştay Başkanının görüşülmesini istediği konularda görüş bildirmek.

(3) Denetim ve denetim destek grup başkanları, görev alanlarına ilişkin konuların görüşülmesi sırasında Kurul toplantılarına çağrılabilir.

(4) Kurul toplantılarına Kurum stratejik planlarının hazırlanması ve izlenmesi ile yıllık programların hazırlanmasına ilişkin hususların görüşülmesi sırasında, Sayıştay Başkanı tarafından her daireden görevlendirilecek birer üye ile denetim ve denetim destek grup başkanları da katılır.

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları

MADDE 32- (1) Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluşur.

(2) Denetim grup başkanlıkları, Sayıştayın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkan verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulur.

(3) Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları; Sayıştaya bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlıkça verilen görevleri yapar.

(4) Denetçiler, Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanlarınca kendilerine verilen denetim ve inceleme görevlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerdeki esas ve usuller dairesinde yerine getirerek sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmek ve bu Kanunla verilen diğer işleri yapmakla görevlidir.

(5) Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarına yardımcı olmak üzere yeterli sayıda yönetim mensubu görevlendirilir.

(6) Sayıştay Başkanının teklifi ve Sayıştay Genel Kurulunun kararı ile gerek görülen illerde denetim grup başkanlıkları kurulabilir.

(7) Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışma esas ve usulleri, görev ve sorumlulukları, illerde kurulacak denetim grup başkanlıklarında görevlendirme kriterleri ve diğer hususlar yönetmelikle düzenlenir.

Başsavcılık

MADDE 33- (1) Başsavcılık, Başsavcı ve savcılardan oluşur.

(2) Başsavcı;

a) Başsavcılığa intikal eden yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri savcılara havale eder.

b) İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunar. İlamların infazını izler ve bu hususla ilgili gerekli işlemleri yapar.

c) Hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer ilgililerin durumlarını izler.

ç) Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında bu Kanunda belirtilen gerekli işlemleri yapar.

d) Kanunlarla ve Sayıştay Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

(3) Savcı;

a) Kendisine havale edilen yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri inceleyerek düşüncesini gerekçeli olarak bildirir.

b) Oy hakkı bulunmamak üzere hesap yargılamasına katılır ve görüşünü açıklar.

c) Başsavcı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

(4) Başsavcılığın çalışma esas ve usulleri yönetmelikle düzenlenir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Denetim ve Raporlama

BİRİNCİ BÖLÜM

Denetim ve Denetim Süreci

Denetimin amacı

MADDE 34- (1) Denetim;

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

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

- c) Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,
ç) Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir.

Denetimin genel esasları

MADDE 35- (1) Denetimin genel esasları şunlardır:

- a) Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınmaz. Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.
- b) Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez.
- ç) Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.
- d) Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir.
- e) Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.

Sayıştay denetimi

MADDE 36- (1) Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar.

(2) Düzenlilik denetimi;

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

(3) Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.

(4) Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir.

Denetim süreci

MADDE 37- (1) Denetimler;

- a) Denetimin planlanması,
- b) Denetim programının hazırlanması ve uygulanması,
- c) Sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması,
- ç) Raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi,
- d) Raporların izlenmesi, aşamalarından oluşur.

(2) Denetim sürecine ilişkin hususlar, kanunlar dikkate alınmak ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanmak suretiyle hazırlanacak yönetmelik, standart ve rehberlerde belirtilir.

İKİNCİ BÖLÜM Sayıştay Raporları

Dış denetim genel değerlendirme raporu

MADDE 38- (1) Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup Başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır. Bu cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporları Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının onbeşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar. Daireler denetim raporları hakkında görüş oluştururken, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin görüşünü Sayıştay Başkanlığına sunar.

(2) Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır. Dış denetim genel

değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

(3) Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında müstakil raporlar halinde de hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilir.

(4) Dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve bu Kanunun 42 nci maddesinde belirtilen raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere Sayıştay Başkanı veya denetimden sorumlu başkan yardımcısı ile kamu idarelerinin üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

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

Faaliyet genel değerlendirme raporu

MADDE 39- (1) Kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilir.

(2) Denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere 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 mahallî idarenin meclisine gönderilir.

Mali istatistikleri değerlendirme raporu

MADDE 40- (1) Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden

belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir.

(2) Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.

Genel uygunluk bildirimini

MADDE 41- (1) Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

(2) Genel uygunluk bildirimini taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen genel uygunluk bildirimini taslakları grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulur.

(3) Genel uygunluk bildirimini taslakları Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şekli verilir. Genel uygunluk bildiriminin görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir. Bu görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı adına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur.

(4) Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.

Genel

uygunluk bildirimini sunulmasından sonra kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimini ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

(5) Kesin hesap kanunu tasarılarına, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvel eklenir.

Diğer raporlar

MADDE 42- (1) Denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan ve bu Kanunun diğer maddelerinde öngörülenler dışında kalan raporlardır. İlgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu Sayıştay Başkanı tarafından belirlenen süreler içinde bu raporlar hakkında görüş bildirir.

(2) Sayıştay Başkanı, bu raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar veya ilgili kamu idaresine gönderir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi ve Raporlanması

Denetim ve raporlama

MADDE 43- (1) Denetim grup başkanlıklarınca bu Kanunun 4 üncü maddesinin son fıkrası kapsamında bulunan kuruluşların denetimi sonucunda hazırlanan yıllık denetim raporları, en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden eylül ayı sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Rapor Değerlendirme Kurulu, ekim ayı sonuna kadar rapora son şeklini verir. Bu raporlar, Sayıştay Başkanlığınca denetlenen kuruluşa ve bir örneği de ilgili bakanlığa gönderilir. Kuruluşlar hazırlayacakları cevaplarını varsa yönetim kurullarından yoksa yetkili organlarından geçirmek kaydıyla, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde Sayıştaya ve ilgili bakanlığa gönderir. İlgili bakanlık bu cevapları kendi görüşleri ile birlikte en geç onbeş gün içinde Sayıştaya gönderir.

(2) Denetlenen kuruluşlara ait yıllık denetim raporları, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı tarafından, 3346 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde ilgili komisyonda görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Bu raporlar aynı zamanda Devlet Planlama Teşkilatı ve Hazine müsteşarlıklarına gönderilir.

(3) Bu kapsamda, denetlenen kuruluşların, yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Denetim ve Raporlama ile İlgili Diğer Hususlar

Raporların kamuoyuna duyurulması

MADDE 44- (1) Sayıştay raporları, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur.

(2) Savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının bu Kanun uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporların

kamuoyuna duyurulmasına ilişkin hususlar; ilgili kamu idarelerinin görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.

Türkiye Büyük Millet Meclisinden gelen denetim talepleri

MADDE 45- (1) Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı; araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Sayıştaydan, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesini talep edebilir. Denetim sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

(2) Türkiye Büyük Millet Meclisinden gelen denetim taleplerine öncelik verilir.

(3) Cumhurbaşkanlığı bu madde kapsamı dışındadır.

Diğer denetim raporlarından yararlanma

MADDE 46- (1) Sayıştay, denetimler sırasında kamu idareleri hakkında hazırlanan diğer denetim raporlarından da yararlanır.

Uzman görevlendirme

MADDE 47- (1) Sayıştay Başkanı, denetimler sırasında denetçiler tarafından gerekli görülmesi halinde, meslek mensuplarının koordinasyonunda çalışmak ve incelenecek konu ile sınırlı olmak üzere Sayıştay dışından uzman görevlendirmeye yetkilidir. Sayıştay dışından uzman görevlendirilme esas ve usulleri yönetmelikle düzenlenir.

(2) Sayıştay Başkanının yazılı talebi üzerine ilgili kamu idaresince uygun görülen uzman personel görevlendirilir ve her türlü yardım sağlanır. Bu şekilde görevlendirilenler, görevli oldukları sürece kurumlarından izinli sayılır ve aylık, tazminat, yan ödeme ile diğer özlük ve sosyal haklarından yararlanmaya devam eder. Bu personele görevleri süresince (20.000) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucunda bulunacak tutarı geçmemek üzere, aylık ek ödemede bulunulur. Bir aydan kısa süreli görevlendirmeler için kıst hesaplama yapılır. Bu ödemeler damga vergisi hariç herhangi bir kesintiye tabi tutulmaz. Bu kişilere 10/2/1954 tarihli ve 6245 sayılı Harcırah Kanununa göre ödeme yapılması gereken hallerde, aynı Kanunun 33 üncü maddesinin (b) bendinde sayılanlar için öngörülen ödemelerden yalnızca yol ve ikamet masrafı ödenir.

DÖRDÜNCÜ KISIM

Hesap Yargılaması

BİRİNCİ BÖLÜM

Yargılamaya Esas Rapor ve Daire İlamları

Yargılamaya esas rapor

MADDE 48- (1) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yıl sonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir. Ancak bu Kanununun 6 ncı maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen hususlara ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlar için mali yıl sonu beklenmez. Yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmaz.

(2) Yargılamaya esas raporlar eki belgelerle birlikte Başkanlığa sunulur. Başkanlık bu raporları en geç onbeş gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderir.

Yargılamaya esas raporların dairelerce incelenmesi ve hükme bağlanması

MADDE 49- (1) Daire başkanları dairelerine verilen yargılamaya esas raporlar hakkında başsavcıl ığın yazılı düşüncesini alır.

(2) Daire başkanı başsavcılığın yazılı düşüncesini içeren yargılamaya esas raporu düşüncesini bildirmesi için üyelerden birine verir. Üye kendisine verilen yargılamaya esas rapor üzerinde gerekli incelemeyi yapar ve yazılı düşüncesi ile birlikte daire başkanlığına geri verir ve raporda konu edilen hesap ve işlemlerin yargılanmasına başlanır.

(3) Hesap yargılaması sırasında savcı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar.

Hüküm ve tutanaklar

MADDE 50- (1) Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir.

(2) Verilen hüküm ve kararlar gerekçeli olarak tutanağa bağlanır ve daire başkanı ve üyeler tarafından imzalanır.

(3) Hesap yargılaması sırasında, mahkemelere veya yürütülen bir soruşturma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle belgeleri bulunmayan hesap yargılamasına konu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesi ve kovuşturma veya soruşturma sonucunun beklenmesine gerek görülen hallerde, bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak, hüküm dışı bırakılabilir. Hüküm dışı bırakılan

hususlara ilişkin noksanlıklar giderildikten sonra bu hesap ve işlemlerin yargılanmasına devam edilir.

İlamlar

MADDE 51- (1) İlamlar gerekçeli olarak düzenlenir. İlamlardan ikişer nüshası daire başkanı ve üyeler tarafından imza edildikten sonra imzalı nüshalardan biri dairede alıkonulur, diğeri ve imzasız nüshaları rapor dosyası ile birlikte Sayıştay Başkanlığına verilir. Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği kimseler tarafından Sayıştay mührü ile mühürlenip imza edildikten sonra hesap yargılamasını yapan daire başkan ve üyeleri tarafından imzalanan nüsha Başkanlıkça saklanır.

(2) İlamlarda;

- a) Daire ve karar numarası, ilgili kamu idaresinin adı ve denetim dönemi,
- b) Raporu düzenleyen denetçinin, savcının ve ilamı yazan raportörün ad ve soyadları,
- c) Sorumluların ve varsa vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları ile unvan ve adresleri,
- ç) Denetçinin rapora konu ettiği hususların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, savcının düşüncesi, istem sonucu ve sorumluların savunmalarının özeti,
- d) Duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunanların ad ve soyadları,
- e) Kararın hukuki dayanakları ile gerekçesi, tazmin hükmolunan hallerde tazmin miktarı ve uygulanacak faizin başlangıç tarihi,
- f) Tahsil edilmek suretiyle ilişkisi giderilmiş hususlar ve ahizleri ile tahsilat miktarları,
- g) Sorğu üzerine tahsil edilmiş olan miktarların yersiz tahsil edildiğine karar verilmesi durumunda, tahsilata ilişkin belgelerin tarih ve numarası, sorumluların ve ahizlerin ad ve soyadları ile iade gerekçesi,
- ğ) Hüküm dışı bırakılan hususlar,
- h) Kararın tarihi ve oybirliği veya oy çokluğu ile verilmiş olduğu ve varsa muhalefet şerhi,
- ı) Hesap yargılamasını yapan daire başkan ve üyelerinin ad ve soyadları ile imzaları, yer alır.

İlamların tebliği, tavzihi ve düzeltilmesi

MADDE 52- (1) Sayıştay ilamları; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir.

(2) Sayıştay dairelerinden veya Temyiz Kurulundan verilen kararlar müphem ise taraflardan her biri bunların tavzihini yahut tarafların adı ve soyadı ile sıfatı ve

iddiaların sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesini isteyebilir.

(3) Tavzih veya düzeltme dilekçeleri karşı taraf sayısından bir nüsha fazlasıyla verilir.

(4) Kararı vermiş olan daire veya Kurul işi inceler ve lüzum görürse dilekçenin bir nüshasını, tayin edeceği süre içerisinde cevap verilmek üzere, diğer tarafa tebliğ eder. Cevap iki nüsha olarak verilir; bunlardan biri tavzih veya düzeltmeyi isteyen tarafa gönderilir.

(5) Görevli daire veya Kurulun bu husustaki kararı taraflara tebliğ olunur.

(6) Tavzih veya düzeltme, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir.

İlamların infazı

MADDE 53- (1) Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumludur.

(2) İlamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur.

İKİNCİ BÖLÜM Kanun Yolları

Kanun yollarına başvurma

MADDE 54- (1) Temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi talepleri, Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile yapılır. Dilekçeler Sayıştay Başkanlığına verilir veya gönderilir. İlgililer isterlerse evrakın alındığına dair kendilerine bir alındı verilir.

(2) Dilekçelerde aşağıdaki hususlar bulunur:

a) Başvuruda bulunan kişinin ve varsa kanuni temsilcisinin veya vekilinin adı, soyadı, unvanı ve adresi.

b) İlamın tarihi, numarası.

c) İlgili hesabın adı ve yılı.

ç) Başvurunun konusu.

d) Hangi kanun yoluna başvurulduğu ve başvurunun hukuki sebepleri.

e) Varsa duruşma talebi.

(3) Dilekçelere ilgililer tarafından itirazlarını ispat edecek belgeler eklenir. Dilekçeler ve bunlara ekli belgelerin örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

(4) Dilekçelerin yukarıda belirtilen hususları ihtiva etmediğine, ilgisine göre Temyiz Kurulu veya dairece karar verilirse, eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması

dilekçe sahibine tebliğ olunur. Bu süre içinde eksiklikler tamamlanmazsa, ilgisine göre Temyiz Kurulunca veya dairece başvurunun reddine karar verilir. Şu kadar ki, başvuru sahibinin kimliğini, imzasını, başvuru konusu ilam hükmünü ve hangi kanun yoluna hangi sebeple başvurulduğunu yeteri kadar belli edecek kayıtları ihtiva eden dilekçeler, diğer hususlar gösterilmemiş olsa bile kabul edilir.

Temyiz

MADDE 55- (1) Sayıştay dairelerince verilen ilamlar Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz olunur. Bu Kurulca verilen kararlar kesindir.

(2) Sayıştay dairelerinin ilamları;

a) Kanuna aykırılık,

b) Yetkiyi aşmak,

c) Hesap yargılaması usullerine riayet etmemek, gibi sebeplerle, 52 nci maddenin birinci fıkrasında yazılı ilgililer tarafından temyiz olunabilir.

(3) Temyiz süresi ilamın ilgiliye tebliğinden itibaren altmış gündür.

(4) Temyiz dilekçesiyle buna ekli evrak karşı tarafa tebliğ olunur. Cevap süresi tebliğden itibaren otuz gündür. Bu cevaplar temyiz edene tebliğ olunur. Temyiz eden buna onbeş gün içinde cevap verir. Bu cevaplar da karşı tarafa tebliğ olunur. Buna da onbeş gün içinde cevap verilir.

(5) Cevaplar alındıktan sonra veya taraflardan biri süresi içinde karşılık vermediği takdirde temyiz incelemesi yapılarak karara bağlanır.

(6) Taraflar dilekçelerinde duruşma istediklerini belirtmişlerse veya Temyiz Kurulu lüzum görürse tarafları davet ederek savunmalarını dinler ve açıklama isteyebilir. Sorumlular diğer ilgililer ile birlikte açıklamalarda bulunabilirler. Taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiçbiri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır.

(7) Temyiz Kurulu temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzelterek tasdik eder, bozar ya da Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile kaldırır. Bozma halinde evrak yeniden karara bağlanmak üzere o kararı veren daireye gönderilir.

(8) Daire ilk kararında ısrar eder ve bu ısrar üzerine temyiz olunarak tekrar Temyiz Kurulunca bozma kararı verilirse daire bu karara uymak zorundadır.

(9) Temyiz Kurulunun tazmin hükmünün kaldırılmasına ilişkin kararları, temyiz konusu ilam maddesindeki bütün sorumluları kapsar.

Yargılamanın iadesi

MADDE 56- (1) 52 nci maddenin birinci fıkrasında yazılı ilgililer tarafından yargılamanın iadesi istenebileceği gibi Sayıştay dairelerince de doğrudan doğruya buna karar verilebilir.

(2) Yargılamanın iadesi sebepleri şunlardır:

a) Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması.

b) Hükme etki yapmış olan bir belgede sahtecilik bulunması.

c) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması.

ç) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması.

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

e) Bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin ortaya çıkması.

(3) Yargılamanın iadesi isteminde bulunma süresi ilamın tebliği tarihinden itibaren beş yıldır.

(4) Yargılamanın iadesi isteminde bulunmak ilamın icrasını alıkoymaz. Yargılamanın iadesi dilekçesini inceleyen daire gerekli gördüğü takdirde, kanunen geçerli teminat karşılığında, icranın geciktirilmesine karar verebilir.

(5) Yargılamanın iadesi istemi, hükmü veren dairece incelenir ve ilk olarak yargılamanın iadesi talebinin kabulüne veya reddine karar verilir. Kabul kararı verilmesi halinde iade edilen hususlarla sınırlı olmak üzere hesap yargılaması yapılır.

(6) Türkiye Büyük Millet Meclisince kesin hesap kanunu tasarısının karara bağlanmış olması şahıs borçlarına etkili değildir.

Karar düzeltilmesi

MADDE 57- (1) Temyiz Kurulu kararları hakkında, 52 nci maddenin birinci fıkrasında yazılı ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere aşağıdaki sebeplerle karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler:

a) Hükmün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması.

b) Bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması.

c) Temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması.

ç) Temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması.

(2) Karar düzeltilmesi istem ve incelenmesi temyiz şekil ve usulleri dairesinde yürütülür.

(3) Temyiz Kurulu, karar düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağlıdır. Karar düzeltilmesi istemi, kesin hükmün yerine getirilmesine engel değildir. Verilen karar, ilgililere tebliğ edilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Hesap Yargılamasına İlişkin Diğer Hususlar

İçtihatların birleştirilmesi

MADDE 58- (1) İşin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise Sayıştay Başkanı bu ilamları içtihatların birleştirilmesi için Genel Kurula gönderir.

(2) Sayıştay Başkanı birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de istemde bulunabilir.

(3) İçtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi kararları Resmi Gazetede yayımlanır. Bu kararlara Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumlular uymak zorundadır.

İdari nitelikteki kararların birleştirilmesi

MADDE 59- (1) Dairelerin kararları veya bir dairenin iki kararı arasında aynı konuda aykırılık bulunur veya bir içtihadın değişmesine lüzum görülür ya da bu mahiyette bütün işlemlere uygulanabilecek kararlar almaya ihtiyaç duyulursa, konu Genel Kurulda görüşülerek karara bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır. Bu konunun görüşülmesinde Başsavcı da bulunur ve görüşünü açıklar. Bu kararlara Sayıştay daire ve kurulları uymak zorundadır.

Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluk hali

MADDE 60- (1) Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştayın kesinleşmiş kararları arasındaki uyumsuzluklarda, 52 nci maddede belirtilen ilgililerin 56 ncı maddedeki esas ve usuller dairesinde başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyumsuzluk Danıştay kararı doğrultusunda giderilir.

(2) Uyumsuzluğun bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı 52 nci maddede belirtilen

ilgililerce Danıştaya başvurulduğu takdirde, bu hususa ilişkin Danıştay kararına uyulur.

(3) Uyumsuzluğun mevcut olmadığı tespit edilinceye kadar Sayıştay ilamının yerine getirilmesi durdurulur.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağı haller

MADDE 61- (1) Bu Kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

BEŞİNCİ KISIM

Mali Hükümler, Personel ve Özlük İşleri

BİRİNCİ BÖLÜM

Bütçe, Mali, Sosyal ve Diğer Haklar

Bütçe

MADDE 62- (1) Sayıştay, genel bütçeye dâhildir.

(2) Sayıştay Başkanlığı, bütçesini eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar ve bir örneğini Maliye Bakanlığına gönderir.

(3) Sayıştay bütçesine ilişkin iş ve işlemleri Sayıştay Başkanı yürütür.

(4) Çeşitli kanunların Bakanlar Kurulu kararına lüzum gösterdiği işlerden Sayıştay hizmetleriyle ilgili olanlar, Sayıştay Genel Kurulunun idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülür.

(5) Sayıştayın muhasebe hizmetleri Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı tarafından atanan muhasebe yetkilisince yerine getirilir.

Sayıştay mensuplarının hakları

MADDE 63- (1) Aylık, ödenek, mali, sosyal, emeklilik ve diğer hakları ile teminatları bakımından;

a) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeleri, sırasıyla Yargıtay Birinci Başkanı, daire başkanları ve üyeleri,

b) Yukarıdakiler dışında kalan Sayıştay meslek mensupları kıdem, sınıf ve derecelerindeki birinci sınıf, birinci sınıfa ayrılmış, ikinci sınıf ve üçüncü sınıf hakim ve savcılar, hakkındaki hükümlere tabidir. Ek göstergelere ilişkin olarak birinci sınıfa ayrılmış hakim ve savcılar için aranan “Yargıtay ve Danıştay üyeliklerine seçilme hakkını kaybetmemiş olmak” şartı Sayıştay denetçileri için “birinci sınıfa ayrılma niteliklerini kaybetmemiş olmak” şeklinde uygulanır.

(2) Denetçi yardımcıları, hakim ve savcı adayları gibi aylık ve ek ödeme alırlar.

(3) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışında kalan meslek mensupları üçüncü sınıf, ikinci sınıf, birinci sınıfa ayrılmış ve birinci sınıf olmak üzere dört sınıfa ayrılır. Bunların sınıfları ile birinci sınıfa ayrılma şart ve yöntemleri, 24/2/1983 tarihli ve 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanununda belirtilen esaslara göre Sayıştay Genel Kurulunca belirlenir.

(4) Meslek mensuplarının aylık, ödenek, mali, sosyal, emeklilik ve diğer hakları ile diğer hususlara ilişkin olarak bu Kanunda hüküm bulunmayan hallerde 2802 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uygulanır.

(5) Sayıştay denetçilerinin atanmaları ve görevde yükselmeleri, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kararı ve Sayıştay Başkanının onayı ile olur. Sayıştay denetçilerinin yükselme süreleri iki yıldır.

(6) Sayıştay denetçilerinden yükselme sürelerini dolduranların buldukları kadroda üst derece aylığı verilerek veya üst kadroya atanarak yükselmelerinde sicillerine göre belirlenecek yeterlik esastır. Bunların yükselebilmeleri, üst üste iki sicillerinin olumlu olmasına bağlıdır. Üç sicil döneminde iki olumlu sicil alanlar da yükselebilirler.

(7) Boşalan bir üst kadroya atanmada aynı derecede yeterli olanlar birden fazla ise; disiplin cezası almamış bulunmak, mesleki inceleme ve yayınlarda bulunmuş olmak ve kıdem tercih sebepleri sayılır. Tercih sebepleri yoksa yapılacak sınavda üstün başarı gösterenler yükseltir.

(8) Sözleşmeli personel dahil yönetim mensuplarına, ayda elli saati aşmayacak şekilde fiilen yapılan fazla çalışma karşılığında, Bütçe Kanunu ile belirlenen fazla çalışma ücretinin üç katına kadar fazla çalışma ücreti ödenebilir. Fazla çalışma yaptırılacak gün ve saatler ile çalışma mahallî gibi hususlar dikkate alınmak suretiyle belirlenecek saat başı ödeme miktarı ve ödemeye ilişkin diğer usul ve esaslar Genel Kurul tarafından tespit edilir. Bu madde uyarınca yapılacak ödeme, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

İzin ve çalışmaya ara verme

MADDE 64- (1) Daire başkanları ve üyelerin izin ve geçici görevleri Sayıştay Başkanının onayıyla olur. Sayıştay Başkanının izin ve geçici görevleri kendi takdirine göre uygulanır.

(2) Daire başkanları ve üyeler dışında kalan Sayıştay meslek mensuplarının izinleri hakkında 657 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uygulanır.

(3) Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu ve daireler her yıl ağustosun birinden eylülün beşine kadar çalışmaya ara verir. Bu müddet içinde Rapor Değerlendirme Kurulu ile Sayıştaya gelecek ivedi işlere bakmak ve gereken kararları vermek üzere sıra ile bir daire çalışmaya devam eder.

(4) 66 ncı madde hükmü saklı kalmak üzere çalışmaya ara verme süresince Daireler Kuruluna ilişkin görevlerden gecikmesinde sakınca görülenler görevli daire tarafından yerine getirilir.

(5) Sayıştay Başkanı çalışmaya ara verme süresi içinde daire ve kurulları toplantıya çağırabilir.

(6) Çalışmaya ara verme süresi içinde görevli olan daire başkanları ve üyeler, takip eden yılın sonuna kadar aynı müddetle izinlerini kullanabilir.

İKİNCİ BÖLÜM Disiplin ve Ceza İşleri

Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler hakkında disiplin kovuşturması

MADDE 65- (1) Daire başkanları ve üyelerin görevlerinin vakar ve şerefi ile bağdaşmayan veya hizmetin aksamasını mucip olan hal ve hareketleri görülür veya öğrenilirse, Sayıştay Başkanı durumu inceledikten sonra sonucuna göre, haklarında disiplin kovuşturması yapılır.

(2) Sayıştay Başkanının yukarıda yazılı hal ve hareketlerinin görülmesi veya öğrenilmesi halinde, Yüksek Disiplin Kurulu Başkanı, olayı Yüksek Disiplin Kuruluna intikal ettirir.

(3) Yüksek Disiplin Kurulu, eldeki bilgi ve delillere ve isnat olunan hal ve hareketin mahiyetine göre disiplin kovuşturması yapılmasına yer olup olmadığını takdir eder. Kurul, disiplin kovuşturması yapılmasına karar verirse, Kurul dışındaki daire başkanları ve üyeler arasından seçeceği üç kişiyi soruşturma yapmakla görevlendirir.

(4) Soruşturmayı yapmakla görevlendirilenler, ilgiliye isnat olunan hal ve hareketi bildirir; lüzum gördükleri kimseleri yeminle dinler, konu ile ilgili bilgileri toplar ve sübut delillerini tespit eder. Bütün kamu idareleri ile gerçek ve tüzel kişiler, sorulan hususlara cevap vermek ve soruşturmaya ilişkin diğer istekleri yerine getirmek zorundadır. Soruşturmayı yapanlar, yaptıkları soruşturmaları ve elde ettikleri bilgi ve delilleri gösteren ve bunlara göre disiplin cezaları verilmesine yer olup olmadığı hakkındaki kanaatlerini belirten bir rapor hazırlayıp dayanak belgelerini de bu rapora ekleyerek Yüksek Disiplin Kuruluna verirler.

(5) Kurul Başkanı soruşturma sonucunu ilgiliye yazılı olarak bildirir ve yedi günden az olmamak üzere tayin edeceği süre içinde yazılı savunmasını vermeye davet eder. Kurul Başkanı, soruşturma dosyasını raportör olarak Yüksek Disiplin Kurulu üyelerinden birine havale eder. Kurul işi evrak üzerinde inceler ve gerekirse soruşturmanın genişletilmesine ve derinleştirilmesine karar verir.

(6) Yüksek Disiplin Kurulu, yedi günden az olmamak üzere süre vererek ilgilinin ek savunmasını alır ve isnat olunan hal ve hareketi sabit görmezse dosyanın işlemde kaldırımasına karar verir. Kurul bu hal ve hareketleri sabit gördüğü takdirde bunların mahiyetine ve ağırlığına göre ilgilinin uyarılmasına veya istifa etmeye yahut

emekliliğini istemeye davete karar verir.

(7) İlgilinin uyarılmasına karar verildiği takdirde, Kurul kararı Sayıştay Başkanı tarafından ilgiliye tebliğ edilir. Karar Sayıştay Başkanı hakkında ise Yüksek Disiplin Kurulu Başkanınca tebliğ olunur.

(8) Yüksek Disiplin Kurulunca hizmet süresine göre istifa etmeye yahut emekliliğini istemeye davete karar verilmesi halinde, olay en geç bir hafta içinde bir defa da Sayıştay Genel Kurulunda görüşülür. Bir haftalık süre, kanuni tatillere ve 64 üncü madde gereğince çalışmaya ara verme süresine rastlarsa, bu tatillerin bitimi tarihinden başlar. Genel Kurul, Yüksek Disiplin Kurulu kararını onaylar veya ilgilinin uyarılmasına karar verir. Bu halde Genel Kurul, üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile toplanarak katılanların üçte iki çoğunluğu ile karar verir. Hakkında kovuşturma yapılan üye toplantıya katılamaz. Genel Kurul kararı ilgiliye yukarıda açıklanan esaslar dairesinde tebliğ edilir.

(9) İlgili, emekliliğini istemeye veya istifa etmeye davete dair karara, tebliğ tarihinden

itibaren bir ay içinde uymazsa istifa etmiş sayılır. İlgili, bu süre içinde izinli kabul edilir. Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler hakkında ceza kovuşturması

MADDE 66- (1) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyelere birinin görevleri sebebiyle işlediği iddia edilen bir suçtan dolayı Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek üç daire başkanı ve iki üyeden kurulu bir heyet tarafından ön inceleme yapılarak hazırlanacak rapor ile sair evrak soruşturma izni verilmesine veya verilmemesine esas alınmak üzere Daireler Kuruluna verilir. Bu Kurulun soruşturma izni verilmemesine ilişkin kararı kendiliğinden ve soruşturma izni verilmesine ilişkin katılanların üçte iki çoğunluğu ile verilen karar, itiraz üzerine Genel Kurulca incelenir. İtiraz süresi kararın tebliği tarihinden itibaren onbeş gündür. Genel Kurulun soruşturma izni verilmemesine ilişkin kararı kesindir. Soruşturma izni verilmesine ilişkin karar katılanların üçte iki çoğunluğu ile alınır.

(2) Soruşturma kurulunun seçimine ilgililer katılamaz. Soruşturma izni verilmesi veya verilmemesi kararına ilişkin görüşmelere soruşturma kurulu üyeleri ile ilgililer katılamaz.

(3) Yukarıdaki fıkrada yazılı olanların görev sırasında, ancak ilgilinin görevi ile ilgisi bulunmayan şahsi bir suç işlemeleri halinde soruşturma izni verilmesine veya verilmemesine karar verilmesi işlemi bu maddede yazılı usuller dairesinde yürütülür.

(4) Daireler Kurulu kararları şahsi davacılar varsa onlara da tebliğ olunur.

(5) Soruşturma izni verilmesine ilişkin verilen kesin karar üzerine dosya Anayasa Mahkemesine tevdi olunur.

(6) Bunların görevleri ile ilgisi bulunmayan şahsi bir suç işlemleri halinde yapılacak kovuşturmada Yargıtay üyelerinin şahsi suçlarının kovuşturmasına ilişkin hükümler uygulanır.

Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkında disiplin kovuşturması

MADDE 67- (1) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensuplarının; mesleğin vakar ve şerefi ile bağdaşmayan veya hizmetin veya görevlerinin aksamasını mucip olan, çalışma düzenini veya disiplini bozan hal ve hareketleri görülmesi veya öğrenilmesi üzerine Sayıştay Başkanı durumu inceledikten sonra sonucuna göre haklarında bu Kanun hükümleri uyarınca disiplin kovuşturması yapılmak üzere Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kuruluna bildirir.

(2) Bu Kurul eldeki bilgi ve karinelere ve isnat olunan hal ve hareketin mahiyetine göre disiplin kovuşturması yapılmasına lüzum olup olmadığını takdir eder.

(3) Kovuşturma yapılmasına karar verilirse, Kurulca Kurul dışından seçilecek bir üyenin başkanlığında bir uzman denetçi ile bir başdenetçiden teşekkül eden kurul tarafından soruşturma yapılır.

(4) Soruşturma şekli ve raporun verilmesi, rapor üzerinde Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunca yapılacak işlemle diğer hususlar hakkında 65 inci maddede yazılı hükümler uygulanır.

(5) Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunca dosya üzerinde gizli olarak yapılan inceleme ve görüşme sonunda isnat olunan hal ve hareket sabit görülmezse dosyanın işlemde kaldırılması, bu hal ve hareket sabit görüldüğü takdirde 68 inci maddede yazılı disiplin cezalarından birinin verilmesi karar altına alınır.

Disiplin cezaları

MADDE 68- (1) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki Sayıştay meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları hakkında 657 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uygulanır.

Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkında ceza kovuşturması

MADDE 69- (1) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensuplarının görevleri sebebiyle bir suç işlediklerinin iddia edilmesi halinde Sayıştay Başkanı tarafından görevlendirilecek bir üyenin başkanlığında bir uzman denetçi ile bir

başdenetçiden teşekkül eden bir kurul ön incelemeyi yaparak düzenleyeceği raporu Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kuruluna verir. Bu Kurul soruşturma izni verilmesine veya verilmemesine karar verir.

(2) Karar şüpheliye varsa şikayetçiye tebliğ edilir. İlgililerin, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde karara itirazları halinde dosya bir defa da Yüksek Disiplin Kurulunda incelenir. Bu Kurulca da soruşturma izni verilmesine karar verilirse dosya Yargıtaya tevdi olunur. Kurulca verilen kararlar ilgililere tebliğ edilir. Yargılama Yargıtayın görevli ceza dairesinde yapılır.

(3) Bunların kişisel suçları hakkında, soruşturma ve kovuşturma yetkisi Ankara Cumhuriyet Başsavcısı ve Ağır Ceza Mahkemesine, grup başkanlığı kurulan illerde ise; grup başkanlığının kurulduğu ilin Cumhuriyet başsavcısı ve ağır ceza mahkemesine aittir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Meslek Mensuplarına İlişkin Diğer Hususlar

Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyelerin teminatı

MADDE 70- (1) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler azlolunamaz, 65 inci madde hükmü saklı kalmak kaydıyla kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevkedilemez.

(2) Ancak memuriyetten çıkarılmayı gerektiren bir suçtan dolayı kesin hüküm giymiş olanların görevleri kendiliğinden, görevini sağlık bakımından yerine getiremeyeceği tam

teşekküllü resmi hastane sağlık kurulu raporuyla anlaşılınların görevleri Sayıştay Genel Kurulu kararıyla sona erer.

Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensuplarının görevden uzaklaştırılması

MADDE 71- (1) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensuplarının görevlerine, bu Kanunda yazılı haller dışında son verilemez, aylık ve diğer hakları ellerinden alınamaz. Bunlar, meslek mensupları için tesis edilmiş sınıflardan başka bir sınıftaki görevde çalıştırılmazlar.

(2) Ancak memuriyetten çıkarılmayı gerektiren bir suçtan dolayı kesin hüküm giymiş olanların görevleri kendiliğinden sona erer. Sağlık bakımından görevlerini yerine getiremeyecek durumda oldukları tam teşekküllü resmi hastane sağlık kurulu raporuyla anlaşılınların da görevine Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kararı ve Sayıştay Başkanının onayıyla son verilir.

(3) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensuplarından

haklarında disiplin veya ceza kovuşturması yapılmasına karar verilen ve görevi başında kalmasında soruşturmanın veya hizmetin gereği bakımından sakınca görülenler, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kararıyla geçici bir süre için Sayıştay Başkanı tarafından görevden uzaklaştırılabilir.

(4) Görevden uzaklaştırma ile tekrar işe başlatma ve bunlarla ilgili diğer hususlar hakkında 657 sayılı Kanunun görevden uzaklaştırma ile ilgili hükümleri uygulanır.

Meslek mensupları ve savcılarının sicilleri

MADDE 72- (1) Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensupları ile savcılarının sicilleri her takvim yılı sonunda, kişisel ve mesleki nitelikleri, buldukları görevlerdeki performansları, görevleri ile ilgili kanun, nizam ve mesleki etik kurallarına uyumları ve rapor değerlendirme puanları göz önünde tutularak yükselmeye yeterli olup olmadıklarını belirtecek şekilde;

a) Bölüm başkanları ve grup başkanları ile Başkanlık danışmanı olarak görevlendirilen denetçiler hakkında ilk derecede ilgili başkan yardımcısı, ikinci derecede Sayıştay Başkanı,

b) Kurullarda görevli en kıdemli denetçi hakkında ilk derecede ilgili kuruldan bir üye, ikinci derecede ilgili kurul başkanı,

c) Dairelerde görevli en kıdemli denetçi hakkında ilk derecede ilgili daireden bir üye, ikinci derecede ilgili daire başkanı,

ç) Uzman denetçiler, başdenetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcıları hakkında, ilk derecede ilgili olduğu grup başkanı, kurullarda veya dairelerde en kıdemli denetçi; ikinci derecede, dairelerde ve kurullarda görevli olanlar için ilgili daire başkanı veya kurul başkanı, diğer yerlerde görevli olanlar için ise bir üye,

d) Başsavcı için Sayıştay Başkanı, savcılar için birinci derecede başsavcı, ikinci derecede

Sayıştay Başkanı tarafından düzenlenir.

(2) Birinci ve ikinci derece siciller arasında aykırılık olması halinde, Genel Kurulca her yıl için seçilecek bir daire başkanı ile dört üyeden oluşan bir komisyonun verdiği sicil geçerlidir.

(3) Sicil notunun yüzde yirmisi, raporların hükme bağlanması veya görüşülmesi sonrasında rapora daire ve kurulca verilen rapor değerlendirme puanından oluşur.

(4) Görevlerinde başarı gösteremedikleri veya yükselmeye yeterli olmadıkları yolunda sicil alanlara ve yeterli buldukları halde diğerlerinin tercihi sebebiyle yükseltilmeyenlere durum Sayıştay Başkanı tarafından izleyen yılın mart ayı sonuna

kadar gizli bir yazı ile bildirilir.

(5) İki defa üst üste olumsuz sicil alanın sicil amirleri değiştirilir.

(6) Üç defa üst üste olumsuz sicil alan meslek mensuplarına, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunun kararı ve Sayıştay Başkanının onayı üzerine emekliliklerini istemeleri veya istifa etmeleri bildirilir. Bir ay içinde bu davete uymayanlar istifa etmiş sayılır.

(7) Yukarıda öngörülen hususların uygulama şekli yönetmelikle düzenlenir.

Başka görev yasağı

MADDE 73- (1) Özel bir kanun ile olmadıkça Sayıştay mensupları, kamu idareleri ile gerçek ve tüzel kişiler yanında paralı veya parasız hiçbir görev alamaz ve bilirkişilik yapamazlar. Ancak kooperatifler ve hayır kurumlarının yönetim ve denetim kurullarında görev alanlar, üniversite veya diğer eğitim ve öğretim kurumlarında Başkanın onayı ile mesleki konularda ders verenler, ilmî ve mesleki araştırma ve yayınlarda bulunanlar, Sayıştay Başkanlığının bilgisi dahilinde davet olundukları milli ve milletlerarası kongre, konferans ve toplantılara katılanlar için bu madde hükümleri uygulanmaz.

(2) Sayıştay meslek mensupları, Sayıştay Başkanının izniyle kamu idarelerinde bir göreve atanabilir. Bu şekilde bir göreve atanarlardan Sayıştaya dönmek isteyenler, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunun kararı üzerine, Sayıştay Başkanının onayı ile yeniden atanır. Özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak üzere bunların kurum dışında görevli oldukları süre meslekte geçmiş gibi değerlendirilir. Bu kişiler görev yaptıkları idarenin denetiminde üç yıl süre ile görevlendirilemez.

(3) Bu maddeye aykırı hareket edenlerin durumları disiplin kurullarınca karara bağlanır. Genel hükümler saklıdır.

Yabancı ülkelere gönderilme

MADDE 74- (1) Bilgi ve görgülerini artırmak, meslekleriyle ilgili araştırma yapmak, kurs ve öğrenim görmek üzere seçilen ya da iç veya dış burstan yararlanan meslek mensupları iki yılı; yabancı memleketlerde veya uluslararası kuruluşlarda çalışmak üzere görevlendirilenler ise beş yılı aşmamak üzere Sayıştay Başkanınca yurt dışına gönderilebilirler. Bu süreler, gerekirse en çok bir katına kadar uzatılabilir.

(2) Bu surette yurt dışına gidip altı aydan fazla yurt dışında kalanlar, yurda dönüp mesleğe başladıktan sonra iki kat süre ile mecburî hizmet yapmak zorundadırlar. Mecburi hizmet yapmadan görevden ayrılmak isteyenler, yurt dışında kaldıkları sürede

kendilerine ödenen aylık, ödenek, tazminatlar ile her türlü ödemelerin, mecburi hizmetin eksik kalan kısmı ile orantılı miktarını iki kat olarak ödemekle yükümlüdürler.

(3) Yabancı ülkelere gönderilenlerin; derece yükselmeleri, kademe ilerlemeleri, emeklilik, mali hakları, yükümlülükleri, giderlerinin karşılanması, aylık ve ödeneklerinin transferi konularında Devlet memurlarına ilişkin hükümler uygulanır.

(4) Yurt dışına gönderilme usul ve esasları çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Eğitim ve yayın

MADDE 75 – (1) Sayıştay, denetim ve diğer faaliyetleri ile ilgili eğitim ve yayın hizmetleri verebilir. Bu hizmetlerin ücretlendirilmesi sonucunda elde edilen gelirler bütçeye gelir kaydedilir. Bu faaliyetlerde görevlendirilenlere yapılacak ödemeler, telif ücretleri ve diğer hususlar yönetmelikle düzenlenir.

(2) (Ek : 11/10/2011 - KHK - 662/63 md.) Denetim Geliştirme ve Eğitim Merkezi, birinci fıkra kapsamında aşağıda belirtilen görevleri yapar:

a) Meslekî gelişimlerine katkı sağlamak amacıyla Sayıştay mensuplarına eğitim vermek, eğitim sonuçlarını izlemek ve değerlendirmek; Sayıştay denetçi yardımcıları için gerekli mesleki eğitimleri yürütmek.

b) Sayıştayın görev alanına giren konularda kamu idarelerine yönelik eğitim faaliyetlerinde bulunmak, kurs, seminer, konferans ve eğitim programları düzenlemek, kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen eğitim faaliyetlerinin hazırlanmasına ve yürütülmesine katkı sağlamak.

c) Ulusal ve uluslararası denetim standartlarının kamu idarelerinde uygulanmasını sağlamak amacıyla denetim metotları ve araçları üzerinde araştırma, inceleme, geliştirme ve eğitim faaliyetlerinde bulunmak.

ç) Uluslararası alanda denetime ilişkin konularda eğitim faaliyetlerinde bulunmak, seminer ve konferanslar düzenlemek, yabancı ülkelerin yüksek denetim kurumları ve uluslararası kuruluşlarla kapasite geliştirme ve teknik yardım programları, proje ve benzeri etkinlikler düzenlemek.

d) Çalışma alanı ile ilgili olarak üniversitelerle işbirliği yapmak ve denetimle ilgili alanlarda yürütülen lisansüstü çalışmalara ve araştırmalara destek sağlamak.

e) Sayıştay Başkanı tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

(3) (Ek : 11/10/2011 - KHK - 662/63 md.) Sayıştay Başkanı, Sayıştay meslek mensupları arasından birini Denetim Geliştirme ve Eğitim Merkezi başkanlığını yürütmek üzere görevlendirir. Denetim Geliştirme ve Eğitim Merkezinde görevlendirilen başkan ve meslek mensuplarının sicil ve diğer işlemleri hakkında grup

başkanlığında görevli meslek mensuplarına ilişkin hükümler uygulanır.

(4) (Ek : 11/10/2011 - KHK - 662/63 md.) Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlar ile üniversite öğretim üyeleri, kurumlarının muvafakatiyle aylık, ödenek, her türlü zam ve tazminatlar ile diğer malî ve sosyal hak ve yardımları kurumlarınca ödenmek kaydıyla bu maddede sayılan görevlerin yapılmasına katkı sağlamak amacıyla geçici olarak Sayıştay'da görevlendirilebilir. Bu personel, kurumlarından aylıklı izinli sayılır. İzinli oldukları sürece memuriyetleri ve görevleriyle ilgili özlük hakları devam eder, bu süreler; terfi ve emekliliklerinde hesaba katılır ve makam, temsil, görev veya yüksek hâkimlik tazminatı ödenmesini gerektiren görevlerde geçmiş olarak değerlendirilir. Akademik unvanların kazanılmasına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bunların terfileri başkaca bir işleme gerek kalmaksızın süresinde yapılır. Hâkim ve savcıların bu fıkra uyarınca görevlendirilmeleri, muvafakatleri alınmak kaydıyla Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından yapılır.

Kıyafet

MADDE 76- (1) Sayıştay meslek mensupları ile Başsavcı ve savcılarının resmi kıyafetleri ile bunların giyim yer ve zamanları yönetmelikle düzenlenir.

ALTINCI KISIM

Diğer Hükümler

Belgelerin saklanması

MADDE 77- (1) Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerine ilişkin her çeşit belge ve bilgi ilgili idarenin muhasebe biriminde, diğer idarelerin hesap ve işlemlerine ilişkin her çeşit belge ve bilgi ilgili idarelerce saklanır. Bu belge ve bilgilerin Sayıştaya gönderilmesi ve Sayıştay tarafından ilgili idareye iadesi, ilgili idarece saklanması ve yok edilmesine ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle Sayıştayca hazırlanacak yönetmelikle belirlenir.

Suç teşkil eden fiiller

MADDE 78- (1) Denetim ve incelemeler sırasında suç teşkil eden bir fiile rastlandığı takdirde, ilgili denetçi tarafından derhal deliller tespit edilerek durum Sayıştay Başkanlığına bildirilir. Sayıştay Başkanının görevlendireceği dairece onbeş gün içinde yapılacak inceleme sonucunda toplanan ilk delillerin kamu davası açılmasını gerektirecek nitelikte görülmesi halinde, gereği yerine getirilmek üzere dosya sorumluların bağlı olduğu kamu idaresine veya suçun niteliğine göre doğrudan soruşturma yapılmak üzere Cumhuriyet savcılığına gönderilmesi için Sayıştay Başsavcılığına verilir.

(2) Adli, idari ve askeri mahkemelerce verilen hükümler, Sayıştayın denetim yapmasına ve hükme bağlamasına engel değildir.

Sayıştayın denetlenmesi

MADDE 79- (1) Sayıştayın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler de esas alınarak yapılır.

Yetki

MADDE 80- (1) Bu Kanun hükümlerinin uygulanmasına ilişkin gerekli düzenlemeleri yapmaya Sayıştay Başkanlığı yetkilidir.

Çeşitli hükümler

MADDE 81- (1) 657 sayılı Kanunun;

a) Ek göstergelere ilişkin (II) sayılı cetvelinin "2- Yargı Kuruluşları, Bağlı ve İlgili Kuruluşlar ile Yüksek Öğretim Kuruluşlarında" bölümüne "Sosyal Güvenlik Kurumu Daire Başkanları (Ana ve Yardımcı Hizmet Birimi)" ibaresinden sonra gelmek üzere ", Sayıştay Başkanlığı Birim Başkanı, Sayıştay Başkanlığı Strateji Geliştirme Birim Başkanı" ibareleri eklenmiştir.

b) Ekli (IV) sayılı Makam Tazminatı Cetvelinin (5.c) numaralı bendinde yer alan "Sosyal Güvenlik Kurumu Daire Başkanları," ibaresinden sonra gelmek üzere "Sayıştay Başkanlığı Birim Başkanı, Sayıştay Başkanlığı Strateji Geliştirme Birim Başkanı," ibareleri eklenmiştir.

Kaldırılan hükümler

MADDE 82- (1) Bu Kanunun geçici maddelerindeki hükümler saklı kalmak kaydıyla;

a) Geçici 11 inci maddesi hariç, 21/2/1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile ek ve değişiklikleri,

b) 24/6/1983 tarihli ve 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile ek ve değişiklikleri,

c) Diğer kanunların Sayıştay denetiminden istisna veya muafiyet tanıyan hükümleri ile bu Kanuna aykırı hükümleri, yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 83 – (1) Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 84 – (1) Bu Kanun hükümlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı yürütür.

ÖZGEÇMİŞ

1979 yılında Gelibolu’da doğdu. İlk, orta ve lise eğitimini Bursa’da tamamladı. Dumlupınar Üniversitesi İktisat bölümünden 2002 yılında mezun oldu. Bir süre özel sektörde çalıştıktan sonra Bursa Yıldırım Belediyesinde mali hizmetler elemanı olarak 2006-2009 yılları arasında çalıştı. 2009 yılında Jandarma Genel Komutanlığı’nın açmış olduğu sınavları kazanarak Hesap Sorumlusu olarak çalışmaya başladı. 2010 yılında ise Ardahan Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları programına Öğretim Görevlisi olarak atandı. Halen bu görevine devam etmektedir.