

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BELEDİYELERDE MUHASEBE İŞLEMLERİ
VE DENETİM**

Yüksek Lisans Tezi

Süleyman AĞMAZ

Ankara-2011

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BELEDİYELERDE MUHASEBE İŞLEMLERİ
VE DENETİM**

Yüksek Lisans Tezi

Süleyman AĞMAZ

Tez Danışmanı:
Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN

Ankara-2011

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**BELEDİYELERDE MUHASEBE İŞLEMLERİ
VE DENETİM**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

.....
.....
.....

.....
.....
.....

Tez Sınavı Tarihi

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (06.06.2011)

Süleyman AĞMAZ

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ	1
<u>I.BÖLÜM: BELEDİYELER VE BELEDİYELERDE MALİ YÖNETİM</u>	3
1. BELEDİYELER	3
1.1 Türkiye'nin İdari Yapısı ve Mahalli İdareler (Yerel Yönetimler)	3
1.2 Belediye Kavramı	7
1.3 Belediyelerle İlgili Yasal Düzenlemeler	7
1.4 Belediyelerin Kuruluşu	9
1.5 Belediye Türleri	9
1.6 Belediyelerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları	12
1.7 Belediyelerin Bağlı İdareleri ve Mahalli İdare Birlikleri	15
1.7.1 Bağlı İdareler	15
1.7.2 Mahalli İdare Birlikleri	16
1.8 Belediyelerin Organları	16
1.9 Belediyelerde Mali Yapı	17
1.9.1 Belediyelerin Giderleri	17
1.9.2 Belediyenin Gelirleri	19
1.9.3 Belediyelerde Borçlanma	22
2. BELEDİYELERDE MALİ YÖNETİM	23
2.1 Kamu Mali Yönetimi ve Belediyelerde Mali Yönetim	23
2.2 Belediyelerde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme	28
2.2.1 Bütçe İlkeleri	30
2.2.2 Bütçe ile Muhasebe Arasındaki İlişki	32
2.2.3 Analitik Bütçe Sınıflandırması	33
2.2.4 Belediyelerde Bütçe Ödeneklerinin Kullanımı	43
2.2.5 Mali Yönetimde Görevli Birimler ve Memurlar	45
2.2.6 Belediyelerde Harcama Süreci	54

II.BÖLÜM: BELEDİYELERDE MUHASEBE İŞLEMLERİ	57
3.1 Giriş	57
3.2 Muhasebenin Tanımı	57
3.3 Muhasebenin Kapsamı ve Amacı	58
3.4 Devlet Muhasebesi	59
3.5 Devlet Muhasebesi ve Ülkemizde Muhasebe Uygulamaları	61
3.6 Devlet Muhasebesi Mevzuatı ve Belediyelerdeki Muhasebe Mevzuatı	62
3.7 Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemleri	67
3.8 Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esasına Geçilmesine Zorlayan Nedenler	70
3.9 Devlet Muhasebesinde Nakit ve Tahakkuk Esasının Birlikte Kullanılması	71
3.10 Devlet Muhasebesinde Temel Kavramlar, İlkeler ve Standartlar	73
3.11 Devlet Muhasebesinde ve Belediyelerde Kullanılan Hesap Planı	76
3.12 Devlet Muhasebesinde Muhasebeleştirme Belgeleri ve Defterler	78
3.13 Muhasebe İşlemleri	80
3.13.1 Muhasebe Politikalarında Değişiklikler ve Temel Yanlışlıklar	86
3.13.2 Bütçe Ödenek İşlemleri ve Kesin Hesap	87
3.14 Mali Raporlama ve Faaliyet Raporları	88
3.14.1 Mali Raporlamanın Amaçları ve Raporlama Birimi	89
3.14.2 Mizan Cetveli ve Düzenlenecek Temel Mali Tablolar	90
3.14.3 Raporlama Süreleri ve Mali Tabloların Konsolide Edilmesi	96
3.14.4 Yönetim Dönemi Hesabı	97
3.14.5 Faaliyet Raporları	99

III.BÖLÜM: BELEDİYELERDE DENETİM.....	104
4.1 Denetim Kavramı	104
4.1.1 Denetimin Tanımı.....	104
4.1.2 Denetimin Kapsamı ve Amacı	111
4.1.3 Denetimin Konusu	112
4.2 Belediyelerde Denetim	114
4.3 İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim	115
4.3.1 İç Kontrol Sistemi	115
4.3.2 İç Denetim	124
4.3.3 İç Kontrol İle İç Denetimin Ayrımı	135
4.3.4 Belediyelerdeki İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Değerlendirilmesi	136
4.4 Dış Denetim	137
4.4.1 Dış Denetim Türleri.....	141
4.4.1.1 Uygunluk Denetimi	143
4.4.1.2 Mali Denetim.....	145
4.4.1.2 Performans Denetimi	160
4.5 İçişleri Bakanlığının Belediyeler Üzerindeki Vesayet Denetimi	170
4.6 Belediye Meclislerinin bilgi edinme ve denetim yolları	173
SONUÇ	177
KAYNAKÇA	180

ÖZET

Yerel yönetim kuruluşlarının en önemlilerinden biri olan belediyelerin mahalli ve müşterek nitelikteki hizmetlerini iyi bir şekilde sunabilmeleri ve mevcut kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekmektedir.

Hizmetlerin daha iyi sunulabilmesi hem yerel hizmet talep eden bireyleri hem de sınırlı kamu kaynaklarının doğru bir şekilde kullanılması açısından da tüm vatandaşları ilgilendirdiği için oldukça önemli bir konudur.

Bu çalışmada, belediyelerin hizmetlerini daha sağlıklı bir şekilde sunabilmelerine ve hizmet sonuçlarının değerlendirilmesine yardımcı olan en önemli araçlardan belediyelerin muhasebe işlemleri ve denetimi, yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde bir bütün olarak incelenmiştir.

Çalışmanın amacı, belediyelerin mali işlemlerinde kullandıkları muhasebe sistemini ve farklı denetim tekniklerini bir bütün olarak gözler önüne sererek verimli bir mali sistemin oluşturulmasına yardımcı olmaktır.

Çalışma hazırlanırken konuya ilişkin literatür taraması yapılarak ilgili kaynak kitaplar, makaleler, tezler ve internette yer alan çalışmalar incelenmiştir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde Türkiye'deki belediyeler genel hatlarıyla anlatılmış ve belediyelerde mali yönetim ve bütçeleme süreçlerine ilişkin bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe ve belediyelerde kullanılan muhasebe sistemi ile muhasebe işlemleri anlatılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise denetim ve belediyelerde yapılan denetim açıklanmıştır.

ABSTRACT

Municipalities, which are one of the most important local authorities, have to serve their local and common services betterly and use their available resources effectively, economically and efficiently.

Serving their local and common services in order to interest people who demand local services betterly and also usage of limited public resources correctly in order to interest all citizens is an very important subject.

In this paper, in accordance with new public financial management and control approach accounting transactions and system in municipalities and auditing on municipalities which are the most important vehicles for serving municipalities' services and evaluating their results betterly is studied completely.

Goal of the paper is to show the accounting system used in municipalities and different auditing techniques on municipalities completely and to help to be constituted most effective financial system.

In preperation of this paper, literature and source books, articles, thesis and also papers published on the internet in this field are researched.

This paper has three parts.

In the first part of the paper, municipalities in Turkey are explained generally and information about their financial management and budgeting system are given.

In the second part of the paper, accounting and accounting system and transactions in municipalities are explained.

ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Türkiye'nin İdari Yapısı	6
Şekil 2: Belediye Türleri	10
Şekil 3: Bütçeleme Süreci	29
Şekil 4: Bütçenin Uygulanması	56
Şekil 5: Mali Yönetim ve Kontrolün Yapısı	116
Şekil 6: Mali Denetim Süreci	152
Şekil 7: Performans Denetimi Süreci	168

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Türleri İtibariyle Mahalli İdarelerin Sayısı	6
Tablo 2: Belediyelerin Türlerine Göre Dağılımı	10
Tablo 3: Türlerine ve Nüfus Aralıklarına Göre Belediyelerin Dağılımı	11
Tablo 4: Belediye Gelirleri Kanununa Göre Elde Edilen Gelirler	19
Tablo 5: Bütçe Sınıflandırması	34
Tablo 6: Bir Giderin Kodlanması Örneği	35
Tablo 7: Kurumsal Sınıflandırma	36
Tablo 8: Fonksiyonel Sınıflandırma	38
Tablo 9: Finansman Tipi Sınıflandırma	39
Tablo 10: Ekonomik Sınıflandırma (Harcama ve Borç Vermenin Ekonomik Sınıflandırması)	41
Tablo 11: Ekonomik Sınıflandırma (Gelirin Ekonomik Sınıflandırması)	42
Tablo 12: Ekonomik Sınıflandırma (Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması)	43
Tablo 13: Belediyelerde Ödenek Aktarımları	44
Tablo 14: Nakit ve Tahakkuk Esasının Birlikte Kullanılması Örneği	73
Tablo 15: Devlet Muhasebesinde Ana Hesap Grupları	77

KISALTMALAR

ABS	: Analitik Bütçe Sınıflandırması
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
Çev.	: Çeviren
Der.	: Derleyen
DMSK	: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
Ed.	: Editör
GFS	: Government Finance Statistics - Devlet Mali İstatistikleri
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC/ IPSAB	: The International Federation of Accountants / International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)
İDKK	: İç Denetim Kordinasyon Kurulu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MİBMY	: Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
MİGM	: Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	: ve benzeri

GİRİŞ

Yeni kamu yönetimi anlayışının bir gereği olarak kamu ekonomisinin yerini piyasa ekonomisi, merkeziyetçi yapının yerini de daha adem-i merkeziyetçi bir yönetim anlayışı almış ve kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, stratejik planlama, performans yönetimi ve denetimi gibi ilkeler önem kazanmıştır. Küreselleşme ve onun ikizi olarak anlamlandırılan yerelleşme ile ülkemizde de mahalli idareler, özellikle belediyeler büyük önem kazanmış ve bu değişimlere paralel olarak belediyelerin görev, yetki ve sorumlulukları artmıştır. Bu sürece bağlı olarak da belediyelerin mahalli müşterek nitelikli hizmetleri sunarken mevcut kaynaklarını daha etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları gereği doğmuştur.¹

Kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre Genel Yönetim kapsamında bir mahalli idare birimi olarak sınıflandırılan belediyelerde; muhasebe işlemleri, bütçeleme ve denetim başta olmak üzere tüm mali işlemlerin temel dayanağını Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelikler oluşturmaktadır.

Belediyeler, bütçelerini muhasebe birimlerinden aldıkları verilerden yararlanarak hazırlamaktadırlar. Bütçeden gerektiği şekilde yararlanılabilmesi için güçlü bir muhasebe altyapısı şarttır. Bütçenin kontrol edilebilmesi ise, bütçe kod yapısının (bütçe sınıflandırması) ölçmeye, izlemeye, analiz ve kontrol etmeye, kıyaslamalar yapmaya uygun olmasıyla doğrudan ilgilidir.

¹ Orhan Veli Alıcı, **Belediyelerin İç ve Dış Denetimi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, Nisan 2007, s.11

Belediyelerdeki muhasebe sisteminde, temelde bütçe işlemlerine endeksli ve istisnaları hariç nakit esasına göre kayıt yapılan bütçe muhasebesi ile tüm mali işlemleri kapsayan ve tahakkuk esasına göre kaydı da öngören ikili bir kayıt öngörülmüştür. Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında; bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde muhasebeleştirilirken; tahakkuk esasına göre ise bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmektedir.

Belediyelerde mali raporlama, faaliyet raporları ve kesin hesabın çıkarılması ile bütçe uygulama sonuçlarının ve muhasebe işlemlerin ilgililer tarafından değerlendirilebilmesine imkan sağlamakta ve denetim için altyapı oluşturulmaktadır.

Belediyeler ile bağlı kuruluş ve işletmelerinde iç denetim ve dış denetim yapılmaktadır. İç denetim, belediye başkanı bağlı olarak faaliyet gösteren iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem süreç denetimi türlerini kapsamaktadır. Sayıştay tarafından yapılan dış denetim ise kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin uygunluk (düzenlilik) denetimini, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesine ilişkin performans denetimini kapsamaktadır. Mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemlerin hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından denetimi ise İçişleri Bakanlığı tarafından yapılmakta, ayrıca belediye meclisi de; soru, genel görüşme, gensoru, denetim komisyonu ve faaliyet raporlarını değerlendirme yoluyla denetim yetkisini kullanmaktadır.

I. BÖLÜM

BELEDİYELER VE BELEDİYELERDE MALİ YÖNETİM

1. BELEDİYELER

1.1 Türkiye'nin İdari Yapısı ve Mahalli İdareler (Yerel Yönetimler)

Toplu halde yaşamanın kaçınılmazlığı, insanları ortak çıkarlarını korumak amacıyla örgütlenmeye, organizasyonlar kurmaya itmiştir. Bu organizasyonlardan şüphesiz en önemlisi devlettir. Devletin varlığının en temel amacı, belli bir toprak parçası üzerinde yaşayan insanların ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bu ihtiyaçlar tek başına karşılanamayacak ve birlikte yaşamaktan kaynaklanan ihtiyaçlardır. Ortak ihtiyaç denilince ilk olarak, iç ve dış güvenlik, adalet, sosyal güvenliğin sağlanması, koruyucu sağlık hizmetleri, temel eğitim ve toplumsal refahın sağlanması gibi hizmetler akla gelmektedir. Devletler söz konusu hizmetleri yerine getirebilmek için, faaliyet alanı ülkenin bütününe kapsayan bir “merkezi yönetim” örgütü kurmuşlardır. Merkezi yönetimin, başkentte bulunan merkez teşkilatı ve ülke geneline yayılmış taşra teşkilatları bulunmaktadır. Ayrıca devletin egemen olduğu sınırlar içerisinde, köyler ve kentler şeklinde değişik büyüklüklerde yerleşim birimleri de mevcuttur. Bu birimlerde yaşayanların da yerel sınırlar içinde önem taşıyan; çöplerin toplanması, kanalizasyon, itfaiye, park v.b. bazı hizmetlere ihtiyaçları vardır. Bu hizmetlerin merkezi yönetim aracılığıyla yapılması, demokratik düzenin gerekleri ve iktisadi etkinlik açısından bazı sakıncaları beraberinde getirdiğinden, devletler yerel nitelikteki ortak ihtiyaçları karşılayabilmek için merkezi yönetimin dışında yerinden yönetim esasına uygun olarak “yerel yönetim” örgütlerini kurmuşlardır.²

² Nezi Varcan, **Türkiye’de Yerel Yönetimler**, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1754, s.263

Ülkemizde de idare, hizmetlerin verimli yürütülebilmesi için, merkezden yönetim ve yerinden yönetim olmak üzere ikili bir yapıda örgütlenmiştir. Anayasanın 123 üncü maddesinde idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği, idarenin kuruluş ve görevlerinin merkezden yönetim ve yerinden yönetim eşitlik temelinde dayanacağı hüküm altına alınmış ve bu hükümle kamu hizmetlerinin etkinliği ve verimliliği açısından yerinden yönetim, merkezi yönetimden ayrılmıştır.³

Yerinden yönetim, yerel nitelikteki kamusal hizmetlerin merkezi yönetim dışındaki kamu tüzel kişilerince gerçekleştirilmesi için bir kısım kamu güçlerinin, merkezi otoriteden daha az yetkili bir diğer otoriteye aktarılmasıdır. Başka bir ifade ile yerinden yönetim; “kamu hizmetlerinin yönetiminin, merkezden yönetimden ayrı, özerk kamu hukuku tüzel kişilerine verilmesi” şeklinde de tanımlanabilir.⁴

Yerinden yönetim kuruluşları; hizmet yerinden yönetim kuruluşları⁵ ve yerel (coğrafi) yerinden yönetim kuruluşları olarak ikiye ayrılmaktadır. Belediyeler, yerel (coğrafi) yerinden yönetim kuruluşları olarak adlandırılan mahalli idarelerin (yerel yönetimlerin) içerisinde sayılmaktadırlar.

Yerel yönetimler, ülke sınırları içerisinde yerleşmiş büyüklü küçüklü köy, kasaba, kent gibi yerleşik insan topluluklarının ortak ve yerel nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla belli bir hukuk düzeni içinde oluşturulmuş anayasal kuruluşlar olarak tanımlanmaktadır.⁶ Ayrıntılı bir başka tanım ise şöyledir⁷: “Evrensel anlamda yerel yönetimler, belli bir coğrafi alanda yaşayan yerel topluluğun bireylerine, bir arada yaşamaları nedeniyle kendilerini en çok ilgilendiren

³ Zerrin Toprak, **Yerel Yönetimler**, Nobel Yayınları 5. Baskı İzmir, 2001, s.10-11

⁴ Varcan, **a.g.e.**, s.264

⁵ **Hizmet yerinden yönetim kuruluşları**; teknik bilgi ve uzmanlık isteyen bir hizmetin devlet tüzel kişiliği ve merkezi idare teşkilatı dışında örgütlenmesi ve tüzel kişiliğe kavuşturulması sonucu ortaya çıkan kuruluşlardır.

⁶ Halil Nadaroğlu, **Mahalli idareler**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul. 1994, s.3

⁷ İbrahim Gökhan Divanoğlu, **Türkiye’de Yerel Yönetimler Reformu ve Uygulanabilirliği**, T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Niğde-2001, s.10

konularda hizmet üretmek amacı ile kurulan, karar organları yerel toplulukça seçilerek göreve getirilen, yasalarla belirlenmiş görevlere ve yetkilere, özel gelirlere, bütçeye ve personele sahip merkez yönetimi ile ilişkilerinde merkezin gözetim ve denetimi altında olmakla beraber idari özerklikten (idari vesayet) yararlanan kamu tüzel kişileridir.”⁸

Yerel yönetim, adem-i merkeziyet olarak bilinen ve merkezden uzaktaki birimlere, merkez kuruluşlarınca tanınan yetkiler doğrultusunda işlevlerini yerine getirmesi anlamına gelen bir kavramdır. Ayrıca yönetim organları, yasal olarak belirlenmiş tüzel kişiliğe sahiptir. Merkez örgütünün dışında olmasının yanı sıra yönetim kadrosunu halkın seçmesi ve ortak ihtiyaçları karşılamak için çalışması bu birimlerin kamusal yönünü ortaya koymaktadır.⁹

Yerel yönetimlerin kuruluşundaki temel amaç, merkezi kamu otoritesi olan devlet ve diğer kuruluşlarca gereği kadar iyi ve verimli yürütülmeyen yerel kamu hizmetlerinin halkın ortak gereksinimlerine daha uygun ve etkin bir biçimde, bu yönetimlerce sağlanması düşüncesidir.¹⁰ Yerel yönetimlerin şekli ve yapısı, ülkelerin siyasi tarihlerinin doğrudan bir sonucu olarak ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Yine, ülkelerin sosyo-politik yapısına bağlı olarak yerel yönetim sistemi de merkeziyetçi veya özerk bir yapı sergilemektedir.¹¹

Ülkemizde mahalli idareler (yerel yönetimler) yasal dayanağını Anayasanın 127 nci maddesinden almakta olup mahalli idareler; “il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir” şeklinde tanımlanmıştır.

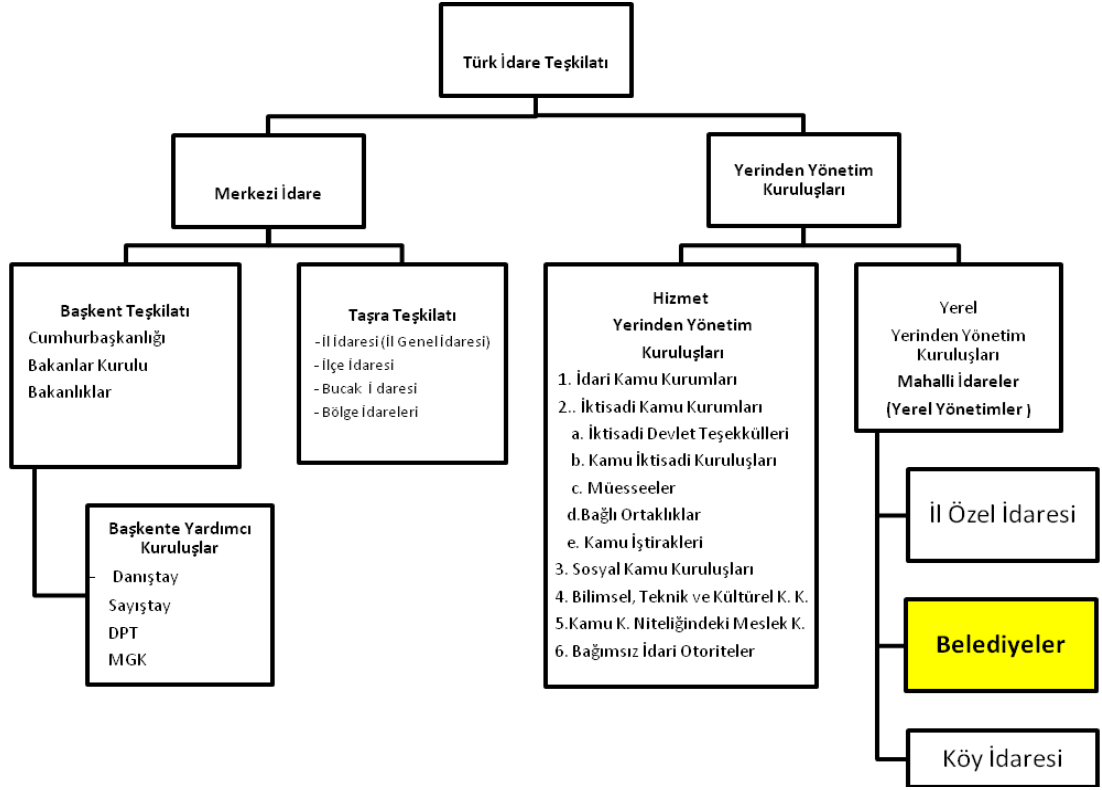
⁸ Mustafa Çiçek, Mustafa Ökmen, “Küreselleşme Süreci ve Yerel Yönetimler”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı:417,Aralık 1997, s.129

⁹ Kayhan Ümit Kutlucan, **Belediyelerde Stratejik Planlama Uygulaması**, T.C.Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ve Siyaset Bilimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, s.18

¹⁰ Mustafa Dönmez, “Merkezi Yönetim ile Yerel Yönetimler Arasında Görev ve Kaynak Bölüşümü”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt:26, Sayı:235,s.157

¹¹ Kutlucan, **a.g.e.**, s.18

Şekil 1: Türkiye'nin İdari Yapısı



Kaynak: Ahmet Nohutçu, **Kamu Yönetimi**, Savaş Yayınevi, 2007, s.91-99'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Ülkemizde yerel nitelikli birçok hizmetlerin görülmesini sağlayan ve demokratik yaşamın bir parçası olan yerel yönetim kuruluşları, il özel yönetimi (il özel idaresi), belediye yönetimi (belediye) ve köy yönetimi (köy) olmak üzere üç türdür. Yukarıda yer alan Şekil 1'de Türk idare teşkilatı içinde belediyelerin konumu gösterilmiştir.

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün verilerine göre ülkemizde 2010 yılı itibarıyla yer alan mahalli idare sayıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 1: Türleri İtibarıyla Mahalli İdarelerin Sayısı

Türü	İl özel idaresi	Belediye	Köy	Toplam
Sayısı	81	2.949	34.404	37.434

Kaynak: Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü (MiGM), 2010

1.2 Belediye Kavramı

Mahalli idareler denildiğinde akla ilk gelen belediyeler olmaktadır. Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de yerel yönetim birimleri arasında, halka en yakın olanı ve en çok gündemde olanı belediyelerdir. Bu durumun nedeni, belediyelerin yaptıkları hizmetler halkın günlük yaşantısını yakından ilgilendirmesi ve belediye başkanının seçimle iş başına gelmesidir.¹²

5393 sayılı Belediye Kanunu’nda **belde**; “*belediyesi bulunan yerleşim yeri*”, **belediye** ise; “*belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi*” olarak tanımlanmıştır.

Belediye kavramı kamu yönetimi sözlüğünde ise şu şekilde tanımlanmıştır: **Belediye**; kent niteliği taşıyan bir yerleşim yerinde yaşayanların ortak yerel gereksinmelerini karşılamakla görevli, kamu tüzel kişiliğine sahip ve karar organları halk tarafından seçimle oluşturulmuş yerel yönetim birimidir.¹³

1.3 Belediyelerle İlgili Yasal Düzenlemeler

Anayasanın 127 nci maddesiyle belediyeler anayasal bir nitelik kazanmışlardır. Dünyadaki ve ülkemizdeki her alanda yaşanan hızlı değişime karşın belediyeler 1930 yılından 2005 yılına kadar oldukça uzun bir süre 1580 sayılı Belediye Kanunu ile idare edilmişlerdir. Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında, mahalli idare sistemi ile ilgili yasalar, yeni kamu yönetimi anlayışına uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu çerçevede; belediyelerle ilgili olarak başta 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir

¹² Nadaroğlu, **a.g.e**, s.195

¹³ Ömer Bozkurt, Turgay Ergun, Seriya Sezen, **Kamu Yönetimi Sözlüğü**, TODAİE Yayını, Ankara, 1998, s.31

Belediyesi Kanunu olmak üzere belediyeleri düzenleyen temel yasalar uygulamaya konulmuştur.

Belediyelerin görev, yetki ve sorumlulukları esasen 5393 Sayılı Belediye Kanununda¹⁴ düzenlenmiş olup bu Kanun tüm belediyeler için temel kanun niteliğindedir. Kanunun amacı; belediyenin kuruluşunu, organlarını, yönetimini, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usûl ve esaslarını düzenlemektir.

Büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerinin görev yetki ve sorumlulukları ise 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda¹⁵ düzenlenmiştir; Kanununun amacı, büyükşehir belediyesi yönetiminin hukuki statüsünü düzenlemek, hizmetlerin planlı, programlı, etkin, verimli ve uyum içinde yürütülmesini sağlamaktır. Büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerine ilişkin konularda öncelikle büyükşehir belediye kanunu uygulanacak olup bu kanunda hüküm bulunmaması durumunda belediye kanunun ilgili maddeleri geçerli olacaktır. Ayrıca belediyelerin ve büyükşehir belediyelerinin birtakım görev, yetki ve sorumlulukları başka kanunlarda da düzenlenmiştir.

Öte yandan, genel bütçe vergi gelirlerinden il özel idareleri ve belediyelere aktarılan paylar konusunda yeni ilke ve esaslar getiren bir yasal düzenleme yapılmıştır. Mahalli idarelerin gelirlerinde önemli artışlar sağlayan bu Kanunla diğer bazı önemli esaslar da ortaya konulmuştur. 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkındaki Kanun ile pay dağıtımına ilişkin yeni ilkeler ortaya konulmuştur. Ayrıca farklı kanunlarda da belediyelere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

¹⁴ 3.7.2005 Tarih ve 5393 Sayılı **Belediye Kanunu**

¹⁵ 10.7.2004 Tarih ve 5216 Sayılı **Büyükşehir Belediyesi Kanunu**

1.4 Belediyelerin Kuruluşu

Belediyelerin kuruluşunu düzenleyen Belediye Kanununun 4 üncü maddesine göre, bir yerleşim biriminde belediyenin kurulabilmesi için bu yerleşim biriminin bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Öncelikle;

- Nüfusu 5.000 kişi ve üzerinde olan yerleşim birimlerinde belediye kurulabilir.
- İl ve ilçe merkezlerinde belediye kurulması zorunludur.
- Köyler veya muhtelif köy kısımları birleşerek belediye kurabilirler.
- Yeni iskân nedeniyle oluşturulan ve nüfusu 5.000 kişi ve üzerinde olan herhangi bir yerleşim yerinde, İçişleri Bakanlığının önerisi üzerine müşterek kararnameyle¹⁶ belediye kurulabilir.
- İçme ve kullanma suyu havzaları ile sit ve diğer koruma alanlarında ve meskûn sahası¹⁷ kurulu bir belediyenin sınırlarına 5.000 metreden daha yakın olan yerleşim yerlerinde belediye kurulamaz.

1.5 Belediye Türleri

Belediyeler, 5393 sayılı Belediye Kanununda düzenlenen il belediyeleri, ilçe belediyeleri ve belde belediyeleri¹⁸ ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile düzenlenen büyükşehir belediyeleri¹⁹ve büyükşehir ilçe belediyeleri olmak üzere beşe ayrılabilir.²⁰ Bu ayırım Şekil 2'de gösterilmiştir.

¹⁶ **Müşterek Kararname:** Üzerinde cumhurbaşkanı, başbakan, ilgili bakan veya bakanların imzası bulunan karar.

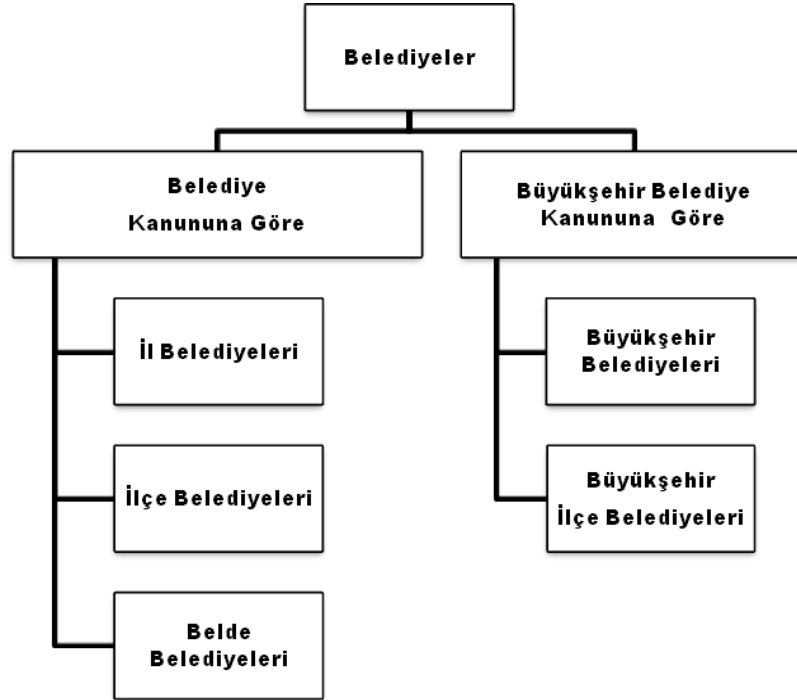
¹⁷ **Meskûn saha:** Yerleşim alanı, insan yerleşimi olan alan

¹⁸ Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 4 üncü maddesinde “belde belediyesi” sözcüğü yerine “kasaba belediyesi” sözcüğü kullanılmıştır.

¹⁹ **Büyükşehir Belediyesi,** 5216 sayılı Kanunun 3 ncü maddesinde “En az üç ilçe belediyesini kapsayan, bu belediyeler arasında koordinasyonu sağlayan; kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; idari ve mali özerkliğe sahip ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisi” olarak tanımlanmıştır:

Yine kanunun getirdiği düzenleme ile kuruluşu da şu şekildedir: “Belediye sınırları içindeki ve bu sınırlara en fazla 10.000 metre uzaklıktaki yerleşim birimlerinin son nüfus sayımına göre toplam nüfusu 750.000'den fazla olan il belediyeleri, fiziki yerleşim durumları ve ekonomik gelişmişlik düzeyleri de dikkate alınarak, kanunla büyükşehir belediyesine dönüştürülebilir.”

Şekil 2: Belediye Türleri



Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü verilerine dayanılarak hazırlanan aşağıdaki tabloda;

ülkemizde türlerine göre belediye sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2: Belediyelerin Türlerine Göre Dağılımı

Türü	Büyükşehir Belediyesi	Büyükşehir İlçe Belediyesi	İl Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	Toplam
Sayısı	16	143	65	749	1.976	2.949

Kaynak: MİGM, 2010

Türlerine ve nüfus aralıklarına göre belediyelerin dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Büyükşehir ilçe belediyesi, büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçelerde kurulan belediyedir. Büyükşehir belediyesi sınırları içerisindeki ilçe belediyelerine Ankara-Yenimahalle, İzmir-Konak, İstanbul-Beşiktaş vb. belediyeler örnek olarak gösterilebilir.

²⁰ Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile idare sistemimize girmiş olan büyükşehir ilk kademe belediyeleri (büyükşehir belediye sınırları içinde ilçe kurulmaksızın oluşturulan ve büyükşehir ilçe belediyeleri ile aynı yetki, imtiyazlara ve sorumluluklara sahip belediyeler), 5747 sayılı kanun ile kaldırılmıştır. 5747 sayılı Kanun çerçevesinde bu belediyelerden bazıları ilçe belediyesi dönüştürülmüş bazıları ise diğer bir ilçe belediyesine bağlanarak tüzel kişilikleri sona erdirilmiştir. 6.3.2008 tarihli ve 5747 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle; 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve diğer kanunlarda ilk kademe belediyesine yapılan atıfların ilçe belediyesine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Tablo 3: Türlerine ve Nüfus Aralıklarına Göre Belediyelerin Dağılımı

Nüfus Aralığı	Büyükşehir	İl	Büyükşehir İlçe	İlçe	Belde	Toplam
0 - 1999				52	873	925
2.000 - 4.999				218	915	1.133
5.000 - 9.999			5	177	145	327
10.000 -		2	11	175	39	227
25.000 -		6	19	61	3	89
50.000 -		23	17	55	1	96
100.000 -		24	32	11		67
250.000 -	1	10	43			54
500.000 -	7		16			23
1.000.000+	8					8
Toplam	16	65	143	749	1.976	2.949

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK)Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi (ADNKS) 2009 nüfus sayımı verilerine dayanılarak hazırlanmıştır, 2010

Yukarıdaki tabloya göre, nüfusu 2.000 kişinin altında 925, 5.000'in altında 2058, 10.000'in altında 2385, belediye bulunmaktadır. Nüfusu 10.000'in altındaki belediyelerin toplam belediye sayısına oranı % 80,87'dir. Nüfusu 100.000'in üzerinde ise 152 belediye bulunmaktadır.

Ayrıca, ülkemizdeki nüfusun %83,08'i belediye sınırları içerisinde yaşamaktadır. Belediye sınırları içerisinde yaşayanların da %54,91'i büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde bulunmaktadır.

Türkiye'de mahalli idare sayısında 1950'lerden itibaren artış yaşanmıştır. 1980'lerde artış daha da hızlanmıştır. 2008 yılı itibariyle belediye sayısı 3.225 olmuştur. Bu durum, çok düşük nüfuslu ve hizmet üretemeyen belediyelerin oluşmasına yol açmıştır. Bu sayı, 5393 sayılı Kanunun 8 ve 11 inci maddelerine göre yapılan düzenlemeler ve 6.3.2008 tarih ve 5747 sayılı Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun uygulanması neticesinde 2949'a düşmüştür. 5747 sayılı Kanunda belediyelerle ilgili bu düzenlemenin gerekçesi olarak; belediyelerin yerel kaynak oluşturma kapasitesinin olmaması, genel bütçeden gelecek kaynağa mahkûm kalmaları, nüfuslarının göç

ile birlikte günden güne azalması, mali yapılarının bozulması ve borçlarının giderek artması gibi nedenler belirtilmiştir.²¹

1.6 Belediyelerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Büyükşehir belediyeleri, il belediyeleri, büyükşehir ilçe, ilçe, belde belediyeleri ve bağlı idarelere ilgili kanunlarla çeşitli görev, yetki ve sorumluluklar verilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 14 üncü maddesinde belediyelerin görev ve sorumlulukları ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Birinci bölümde sayılan hizmetler belediyelere görev olarak verilirken ikinci bölümdeki hizmetleri yapabilme konusunda belediyelere yetki tanınmıştır.²² Ayrıca Belediye Kanununun farklı maddeleriyle de belediyelere bazı ek görevler verilmiştir. Belediyeler söz konusu hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelikli olarak, belediyenin mali durumunu ve hizmetin ivediliğini dikkate alacaklardır.

Belediyelerin yapmakla yükümlü olduğu (yaptığı veya yaptırdığı) hizmetler mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla şunlardır (Zorunlu Görevler):

- İmar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı;
- Coğrafi ve kent bilgi sistemleri;
- Çevre ve çevre sağlığı, temizlik ve katı atık;
- Zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans;
- Şehir içi trafik;
- Defin ve mezarlıklar;
- Ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar;
- Konut;

²¹ T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, **2008 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu**, s.28

²² T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, **a.g.e**, s.29

- Kùltür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor;
- Sosyal hizmet ve yardım, nikâh, meslek ve beceri kazandırma;
- Ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi,
- Kadınlar ve çocuklar için koruma evleri açılması (Büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 50.000'i geçen belediyelerde)

Belediyelere faaliyette bulunma yetkisi tanınan hizmet alanları ise şunlardır (İsteğe bağlı görevler):

- Devlete ait her derecedeki okul binalarının inşaatı ile bakım ve onarımını yapma (veya yaptıрма), her türlü araç, gereç ve malzeme ihtiyaçlarını karşılama;
- Sağlıkla ilgili her türlü tesisi açma ve işletme;
- Kùltür ve tabiat varlıkları ile tarihi dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin korunmasını sağlama; bu amaçla bakım ve onarımını yapma, korunması mümkün olmayanları aslına uygun olarak yeniden inşa etme;
- Gerektiğinde, öğrencilere, amatör spor kulüplerine malzeme verme ve gerekli desteği sağlama, her türlü amatör spor karşılaşmaları düzenleme,
- Yurt içi ve yurt dışı müsabakalarda üstün başarı gösteren veya derece alan sporculara belediye meclisi kararıyla ödöl verme
- Gıda bankacılığı yapma.

Ayrıca belediyeler, belediye meclisinin kararı üzerine yapacağı anlaşmaya uygun olarak görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda diğer mahalli idareler, kurumlar, kuruluşlar, dernekler ve vakıflarla birlikte aşağıda sayılan birtakım hizmetleri gerçekleştirebilir.

- Mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait yapım, bakım, onarım ve taşıma işlerini bedelli veya bedelsiz üstlenebilir veya bu kuruluşlar ile ortak hizmet

projeleri gerçekleştirebilir ve bu amaçla gerekli kaynak aktarımında bulunabilir. Bu takdirde iş, işin yapımını üstlenen kuruluşun tâbi olduğu mevzuat hükümlerine göre sonuçlandırılır.

- Mahalli idareler ile merkezi idareye ait asli görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla gerekli aynı ihtiyaçları karşılayabilir, geçici olarak araç ve personel temin edebilir.
- Kamu Kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu yararına çalışan dernekler, özürü dernek ve vakıfları, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar ve 507 sayılı Esnaf ve Küçük Sanatkârlar Kanunu kapsamına giren meslek odaları ile ortak hizmet projeleri gerçekleştirebilir.
- Kendilerine ait taşınmazları, asli görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelli veya bedelsiz olarak mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına devredebilir veya süresi yirmi beş yılı geçmemek üzere tahsis edebilir. Bu taşınmazlar aynı kuruluşlara kiraya da verilebilir. Bu taşınmazların, tahsis amacı dışında kullanılması hâlinde, tahsis işlemi iptal edilir. Tahsis süresi sonunda, aynı esaslara göre yeniden tahsis mümkündür.²³

Belediyeler ve büyükşehir belediyeleri, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken görev, sorumluluk ve yetki alanları (4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu hükümleri saklı kalmak ve sivil hava ulaşımına açık havaalanları ile bu havaalanları bünyesinde yer alan tüm tesisler bu Kanunun kapsamı dışında kalmak üzere) belediye sınırlarını²⁴ kapsar. Ayrıca belediye meclisinin kararı ile mücavir alanlara da belediye

²³ 5393 s. Belediye Kanunu m.75

²⁴ Büyükşehir belediyelerinin sınırları, adını aldıkları büyükşehirlerin belediye sınırları, Büyükşehir ilçe belediyelerinin sınırları ise bu ilçelerin, büyükşehir belediyesi içinde kalan kısımlarının sınırlarıdır.

hizmetleri götürülebilir.²⁵ Diğer kanunlarla getirilen hükümler saklı kalmak üzere, mezarlıklar ile belediye sınırları içinde bulunan ve sahipsiz arazi niteliğinde olan seyrangâh, harman yeri, koruluk, dinlenme yerleri, meydanlar, bataklık, çöp döküm sahaları, yıkılmış kale ve kulelerin arsaları ve enkazı ve benzeri yerler belediyenin tasarrufundadır. Belediye tarafından deniz, akarsu ve gölden doldurma suretiyle kazanılan alanlar, Kıyı Kanunu ve ilgili mevzuata uygun olarak kullanılmak şartıyla Maliye Bakanlığı tarafından belediyelerin, büyükşehirlerde büyükşehir belediyelerinin tasarrufuna bırakılır.

1.7 Belediyelerin Bağlı İdareleri ve Mahalli İdare Birlikleri

1.7.1 Bağlı İdareler

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile büyükşehir belediyelerine bağlı; içme suyu, kanalizasyon ve yağmur sularının uzaklaştırılması ile ilgili görevleri ifa etmek üzere ayrı bütçe ve kamu tüzel kişiliğine haiz su ve kanalizasyon idareleri kurulmuştur. Kanunun Ek 5 inci maddesi ile bu Kanunun diğer büyükşehir belediyeleri için de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Su ve kanalizasyon idarelerinin görevleri Kanunun 2 nci maddesinde sayılmıştır.

2010 yılı itibariyle toplam 19 adet belediye bağlı idaresi bulunmaktadır. Su ve kanalizasyon idarelerine ilave olarak İstanbul'da İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri Genel Müdürlüğü (İETT), Ankara'da Ankara Elektrik, Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) ve İzmir'de İzmir Elektrik, Su, Havagazı, Otobüs ve Trolleybüs Genel Müdürlüğü (ESHOT) idareleri mevcuttur. (16 adet SKİ ve İETT, EGO, ESHOT olmak üzere toplam 19 adettir.)

Ayrıca belediyelerin iktisadi girişimleri şirket kurulması ve işletme tesisi başlıkları altında Belediye Kanununun 70 ve 71 inci maddelerinde düzenlemiştir. Bu hükümlere göre

²⁵ 5393 s. Belediye Kanunu m.79

belediyeler kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usûllere göre şirket kurabilir ve belediyeler, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurarak yapabilirler.

1.7.2 Mahalli İdare Birlikleri

Belediyeler, kendi görevleri arasında bulunan bir kısım hizmetleri birlikler aracılığı ile yapmaya karar vererek mahalli idare birlikleri kurabilirler veya kurulmuş olan birliklere üye olabilirler. Mahalli İdare Birlikleri, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu düzenlenmiştir. Kanununun 3 üncü maddesinin (b) bendinde mahalli idare birliği; *“birden fazla mahalli idarenin, yürütmekle görevli oldukları hizmetlerden bazılarını birlikte görmek üzere kendi aralarında kurdukları kamu tüzel kişisi”* olarak şeklinde tanımlanmıştır.

Mahalli idare birliği kurulabilmesi için en az iki mahalli idarenin bir araya gelerek bir tüzük etrafında anlaşmaları gerekmektedir. Mahalli idare birlikleri, tüzüklerinde birliğe devredilmesi öngörülen mahalli müşterek nitelikli hizmetlere ilişkin olarak üye mahalli idarelerin hak ve yetkilerine sahip bulunmaktadır. Uygulamada bu birlikler çok farklı hizmetleri ifa etmek üzere kurulduklarından Kanunda bunlar tek tek sayılmak yerine hangi görevi ifa edecekler ise o görevle ilgili olarak o mahalli idarenin sahip olduğu hak ve yetkilere sahip olduğu şeklinde düzenleme yapılmıştır. Mahalli idarelerin bütün görevlerini kapsayacak şekilde genel amaçlı veya amacı açıkça belirlenmemiş birlik kurulamaz.

1.8 Belediyelerin Organları

Belediyelerin organları, Belediye Kanununun 17 ila 47 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre; belediyelerin belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanı olmak üzere üç tür organı bulunmaktadır. Bunlardan belediye başkanı yürütme, diğer ikisi görüşme, karar ve müzakere organıdır.

Belediye meclisi, belediyenin karar organıdır ve seçilmiş üyelerden oluşur. Belediye meclisinin üye sayısı, beldenin nüfusuna göre (9-55 arasında) değişiklik göstermektedir.

Belediye yönetiminin ikinci derecede karar ve danışma organı olan belediye encümeni, il belediyelerinde ve nüfusu 100.000'in üzerindeki belediyelerde 7 kişiden, diğer belediyelerde 5 kişiden oluşur.

Belediye başkanı, belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir. Başkan, genel olarak belediye teşkilâtının en üst amiri sıfatıyla, belediye teşkilâtını sevk ve idare etmek, belediyenin hak ve menfaatlerini korumakla görevlidir.

1.9 Belediyelerde Mali Yapı

Belediyelerde mali yapı başlığı altında belediyelerin giderleri (harcamaları), gelirleri ve borçlanması ana hatlarıyla verilecektir.

1.9.1 Belediyelerin Giderleri

Belediyelerin giderleri 5393 sayılı Belediye Kanununun 60 ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Belediye binaları, tesisleri ile araç ve malzemelerinin temini, yapımı, bakımı ve onarımı için yapılan giderler,
- Belediyenin personeline ve seçilmiş organlarının üyelerine ödenen maaş, ücret, ödenek, huzur hakkı, yolluklar, hizmete ilişkin eğitim harcamaları ile diğer giderler,
- Her türlü alt yapı, yapım, onarım ve bakım giderleri,
- Vergi, resim, harç, katılma payı, hizmet karşılığı alınacak ücretler ve diğer gelirlerin takip ve tahsili için yapılacak giderler,
- Belediye zabıta ve itfaiye hizmetleri ile diğer görev ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılacak giderler,

- Belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve katıldığı birliklerle ilgili ortaklık payı ve üyelik aidatı giderleri,
 - Mezarlıkların tesisi, korunması ve bakımına ilişkin giderler,
 - Faiz, borçlanmaya ilişkin diğer ödemeler ile sigorta giderleri,
 - Dar gelirli, yoksul, muhtaç ve kimsesizler ile özürllere yapılacak sosyal hizmet ve yardımlar,
 - Dava takip ve icra giderleri,
 - Temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri,
 - Avukatlık, danışmanlık ve denetim hizmetleri karşılığı yapılacak ödemeler,
 - Yurt içi ve yurt dışı kamu ve özel kesim ile sivil toplum örgütleriyle birlikte yapılan ortak hizmetler ve proje giderleri,
 - Sosyo-kültürel, sanatsal ve bilimsel etkinlikler için yapılan giderler,
 - Belediye hizmetleriyle ilgili olarak yapılan kamuoyu yoklaması ve araştırması giderleri,
 - Kanunla verilen görevler ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılan diğer giderler,
 - Şartlı bağışlarla ilgili yapılacak harcamalar,
 - İmar düzenleme giderleri,
 - Her türlü proje giderleri,
- belediyenin giderlerini oluşturur.

Ayrıca nüfusu 10.000'in altında olan belediyeler için 2007 yılından itibaren Belediyelerin Altyapısının Desteklenmesi Projesi (BELDES) uygulanmaya başlamıştır. Bu proje, nüfusu 10.000'in altında bulunan belediyelerin içme suyu ve yol altyapısı konusundaki yapım, tesis geliştirme, bakım-onarım gibi yatırımlarının yapılması ve bu amaçla ihtiyaç duyulacak demir, çimento, boru ve benzeri malzemelerin temini ile şebekeli içme suyu tesisi

bulunmayan belediyelere İller Bankası Genel Müdürlüğü tarafından içme suyu tesisi yapımı, içme suyu arıtma, kanalizasyon, atık su, arıtma, katı atık bertarafı ve geri kazanımı konularını kapsamaktadır.

1.9.2 Belediyenin Gelirleri

Belediyenin gelirleri Belediye Kanununun 59 uncu maddesinde sayılmıştır. Bunlar:

a) Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları

Belediyelerin topladığı vergiler; Belediye Gelirleri Kanunu²⁶ ve Emlak Vergisi Kanununda²⁷ düzenlenmiştir. Ayrıca Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununda²⁸ ise “Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı” düzenlenmiştir.

Tablo 4: Belediye Gelirleri Kanununa Göre Elde Edilen Gelirler

I. Belediye Vergileri	
• İlan ve reklam vergisi • Eğlence vergisi • Haberleşme vergisi	• Elektrik ve havagazı tüketim vergisi • Yangın sigortası vergisi • Çevre temizlik vergisi
II. Belediye Harçları	
• Temizleme ve aydınlatma harcı • İşgal harcı • Tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı • Kaynak suları harcı • Tellallık harcı • Hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcı • Ölçü ve tartı aletleri muayene harcı • Bina inşaat harcı • Kayıt ve suret harcı • İşyeri açma izni harcı	• Muayene, ruhsat ve rapor harcı • Sağlık belgesi harcı <u>İmar ile ilgili harçlar:</u> • Parselasyon harcı • İfraz ve tevhit harcı • Plan ve proje tasdik harcı • Zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı • Yapı kullanma izni harcı
III. Harcamalara Katılma Payları	
• Yol harcamalarına katılma payı • Kanalizasyon harcamalarına katılma payı • Su tesisleri harcamalarına katılma payı	
IV. Ücrete Tabi İşler	
• Müze giriş ücretleri ile madenlerden belediyelere pay	

²⁶ 26/5/1981 tarih ve 2464 sayılı **Belediye Gelirleri Kanunu**

²⁷ 29/7/1970 tarih ve 1319 sayılı **Emlak Vergisi Kanunu**

²⁸ 27.07.2004 tarihli ve 5226 sayılı **Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**

Belediye Gelirleri Kanununa göre elde edilen gelirlere Tablo 4'te yer verilmiştir. Kanunun birinci kısmında belediye vergilerine, ikinci kısmında belediye harçlarına, üçüncü kısımda ise harcamalara katılma paylarına²⁹ yer verilmiştir. Ayrıca *ücrete tabi işler* başlığında ise “Belediyeler bu Kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir” denilerek belediyelere gelir sağlanmıştır.

Emlak vergisi; bina vergisi ve arazi vergisinden oluşmaktadır. Bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi vergisine tabidir. Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi, arsa sayılır. Arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanmaktadır.

Ayrıca, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu uyarınca tahakkuk eden emlak vergisinin %10'u oranında “Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı” Tahakkuk ettirilir ve ilgili belediyece emlak vergisi ile birlikte tahsil edilir. Tahsil edilen miktar il özel idaresi tarafından açılacak özel hesapta toplanır. Bu miktar belediyelerce kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan projeler kapsamında kamulaştırma, projelendirme, planlama ve uygulama konularında kullanılmak üzere il sınırları içindeki belediyelere valiler tarafından aktarılır ve bu pay valinin denetiminde kullanılır.

b) Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay

İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile merkezi idare gelirlerinden bir kısmı yerel yönetimlere devredilmektedir.

²⁹ **Harcamalara katılma payları**, bir program dahilinde veya istek üzerine doğrudan yapılan işlerde, bu hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamıdır. Bu giderler belediye tarafından hizmeti talep eden istekliden tahsil edilir.

Bu Kanunda, il özel idareleri ve belediyelere genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden ayrılacak paylara ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir.

Belediyelere genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden pay verilir. Pay, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamından, vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden hesaplanır.³⁰

2009 yılından itibaren küçük belediyelerin mali açıdan desteklenmesi amacıyla, 2.7.2008 tarih ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunun 6 ncı maddesi ile denkleştirme ödeneği adı altında bir düzenleme yapılmıştır.³¹

c) Genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler.

d) Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler.

e) Belediye Meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler.

f) Faiz ve ceza gelirleri.

g) Bağışlar.

h) Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler.

i) Diğer gelirler.

³⁰ Genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının; yüzde 2,85'i büyükşehir dışındaki belediyelere ve yüzde 2,50'si büyükşehir ilçe belediyelerine ayrılır. (ayrılan belediye payının; yüzde 80'lik kısmı belediyelerin nüfusuna ve yüzde 20'lik kısmı gelişmişlik endeksine göre İller Bankası tarafından belediyelere dağıtılır.(5779 s. Kanun m.2)

³¹ Kesinleşmiş en son genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının binde biri Maliye Bakanlığı bütçesine belediyeler denkleştirme ödeneği olarak konulur. Maliye Bakanlığı, bu ödeneği, mart ve temmuz aylarında iki eşit taksit halinde dağıtılmak üzere, İller Bankası hesabına aktarır. Bu ödeneğin yüzde 60'ı, nüfusu 5.000'e kadar olan belediyelere, yüzde 40'ı ise nüfusu 5.001 – 9.999 arasında olan belediyelere eşit şekilde dağıtılır.

1.9.3 Belediyelerde Borçlanma

Belediyelerde borçlanma, Belediye Kanunun 68 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre belediyeler; görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak amacıyla aşağıda belirtilen usûl ve esaslara göre borçlanma yapabilir ve tahvil ihraç edebilir:

Dış borçlanma; 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde sadece belediyenin yatırım programında yer alan projelerinin finansmanı amacıyla yapılabilir.

İç Borçlanma; belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; yüzde onunu geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapabilir.³²

Borçlanma Sınırı: Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır.³³

Tahvil ihracı; yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için ilgili mevzuat hükümleri uyarınca yapılır.

³² İller Bankasından yatırım kredisi ve nakit kredi kullanan belediye, ödeme planını bu bankaya sunmak zorundadır. İller Bankası, hazırlanan geri ödeme planını yeterli görmediği belediyenin kredi isteklerini reddeder.

³³ Belediyelerin ileri teknoloji ve büyük tutarda maddi kaynak gerektiren alt yapı yatırımlarında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca kabul edilen projeleri için yapılacak borçlanmalar miktarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dış kaynak gerektiren projelerde Hazine Müsteşarlığının görüşü alınır.

2. BELEDİYELEDE MALİ YÖNETİM

2.1 Kamu Mali Yönetimi ve Belediyelerde Mali Yönetim

Kamu mali yönetimi; “*kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler*” olarak tanımlanmıştır.³⁴ Kamu mali yönetim sistemimiz 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla düzenlenmiş, söz konusu Kanun az sayıda değişiklikle 2006 yılına kadar yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürmüştür. 1927 yılından bu yana kamu mali yönetiminde, kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Zamanla sosyal devletten ekonomik devlete doğru gidişle birlikte 1050 sayılı Kanun, değişen devlet anlayışına uyum sağlayamaz hale gelmiştir. Ülkelerin gelişmişlik anlayışındaki değişime paralel olarak, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde vatandaş odaklı anlayışın yerleşmesi ve hizmetlerin nasıl, neden ve kimin için yapıldığı ve bunun sonuçlarının ne olacağı sorularına yanıt verilerek faaliyetlerin daha iyi nasıl yürütülebileceği hususunda kamu yönetiminde yeni arayışlar başlamıştır.³⁵ Söz konusu gelişmeler sonucunda; kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü düzenlemek amacıyla Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)³⁶ çıkarılmıştır.

³⁴ 5018 s. KMYKK m.3

³⁵ Zuhâl Tek, Mert Egemen Çetinkaya, “Kamu Mali Yönetimimizde Yeni Bir Yaklaşım: İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sonbahar 2004 Sayı 20.

³⁶ 24.12.2003 Tarih ve 5018 sayılı **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

Kanunun kapsamı uluslararası standartlara ve yaklaşımlara uygun olarak Genel Yönetim olarak öngörülmüştür.³⁷ KMYK Kanununa göre Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerini; uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri (Genel Bütçeye Dahil Kamu İdareleri, Özel Bütçeli Kamu İdareleri ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar), Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdareler oluşturmakta olup bu idarelerin mali yönetim ve kontrol işlemleri Kanun kapsamına alınmıştır.³⁸ Mahalli İdareleri³⁹ ise belediyeler, il özel idareleri ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler oluşturmaktadır.

Genel Yönetim kapsamında bir mahalli idare birimi olan belediyelerde mali yönetim ve kontrol işlemlerinin de temel dayanağını 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu oluşturmaktadır. Buna göre belediyelerde bütçeleme, muhasebe işlemleri, iç ve dış denetim gibi pek çok mali konu söz konusu kanunda ya da bu kanuna dayanılarak çıkarılmış yönetmeliklerle düzenlenmiş olup belediyelerdeki mali işlemlerin temel dayanağını oluşturmaktadır.

Kanun, Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerince kamu kaynaklarının elde edilmesi, kullanılması, faaliyetlerin kaydedilip raporlanması ve uygulama sonuçlarının denetimi konularında ortak esaslar getirmiştir. Kanunun temel konuları;

- Kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi,
- Kamu bütçelerinin hazırlanması (yerel yönetimler hariç⁴⁰) ve uygulanması,
- Muhasebeleştirilmesi,

³⁷ 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. Buna karşılık Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ile kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamuya ait şirketler Kanun kapsamı dışında tutulmuş; mali özerkliklerinin korunması amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumların Kanunun sadece belirli maddelerine tabi olmaları hükme bağlanmıştır. (KMYKK m.2 gerekçesi)

³⁸ Mahalli idareler dışında kalan, Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri 5018 sayılı KMYK Kanununa ekli cetvellerde tek tek sayılmıştır.

³⁹ **Mahalli idare:** Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler.

⁴⁰ Yerel Yönetimler için Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde düzenlenmiştir.

- Raporlanması,
- Kontrolüdür.

Kanun, kamu mali yönetim ve kontrolün amacından ve yapacağı düzenlemenin kapsamından bahsetmektedir. Kamu mali yönetim ve kontrolün amacı "hesap verilebilirlik" ve "mali saydamlık"ı sağlamaktır. Aslında amaç maddesinde bu iki ibare kullanılsa da Kanun bir bütün olarak ele alındığında temel amacının kamu yönetiminde "performans"ın sağlanması olduğu görülür.

Kanun "performans"ın sağlanabilmesi için mali sistemi;

- *Planlama*
- *Programlama ve bütçeleme*
- *Denetim*

olmak üzere üçlü bir sacayağına oturtmak istemiştir. Bu sacayağı birbirleri ile bağlantılıdır. Planlama yaparken, bütçe ve denetimi; bütçe yaparken, planlama ve denetimi; denetim yaparken de plan ve bütçeyi birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Kanun planlama, programlama ve bütçeleme ile denetimi ise; mali saydamlık ve hesap verilebilirlik düşüncesi içinde ele almıştır. Planlama, bütçeleme ve denetim süreçlerinde bu iki kavram, uygulayıcıların devamlı göz önünde bulunduracakları temel ilkelere⁴¹

Mali saydamlık kavramı, 5018 sayılı Kanunun "Mali Saydamlık" başlıklı 7 nci maddesinde; *"her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi"* olarak tanımlanmaktadır. Mali saydamlık, çağdaş kamu mali yönetiminin temel ilkelerindendir. Saydam bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması, mali verilerin zamanında kamuoyuna açıklanması ve raporlanmasıyla mümkündür. Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

⁴¹ Fikret ÇÖKER, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat**, YEKÜD Yayınevi, Ankara, 2007 s.2

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- 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,
- 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

zorunludur.

Mali saydamlık ilkesinin amacı, kamuda hesap verilebilirliği sağlamaktır. Mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisinin mevcut olması demektir. Mali saydamlığın temeli, etkili raporlamaya dayanır. Etkili raporlamanın sağlanabilmesi için de hedeflerin baştan bilinmesi ve belirlenmesi, bu hedeflere ilişkin uygulama ve sonuçların gözlenmesi ve hedeflerle karşılaştırılması ile raporlanması yoluyla sistemin denetlenmesi gerekir. Ayrıca mali saydamlık açısından kamuda rollerin ve sorumlulukların, bilginin, bütçe hazırlama uygulama ve raporlama süreçlerinin kamuya açık olması, denetim ve istatistik organlarının bağımsız olması gereklidir.⁴²

Çağdaş kamu mali yönetim sisteminin önemli unsurlarından biri olan hesap verebilirlik, kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri anlamına gelmektedir. Bu çerçevede, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının sağlanması, ayrıca kötüye kullanımın önlenmesi için

⁴² M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku** (1. Baskı), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını No: 99, Hukuk 7, İstanbul, Mayıs 2005, s.97-99

görevli ve yetkili olanların gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulması ve yetkili kılınmış mercilere bu Kanun hükümleri çerçevesinde hesap vermeleri öngörülmüştür.⁴³

5018 sayılı Kanuna baktığımızda sorumluluk kavramı ilk olarak “Hesap Verme Sorumluluğu” başlıklı 8 nci maddesinde karşımıza çıkmaktadır. İlgili maddede “*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*” denilerek hesap verme sorumluluğunun tanımı yapılmakta, hesap verme sorumluluğuna sahip görevli ve yetkililerin sorumluluk alanlarının ne olacağı belirtilmekte, kısaca hesap verme sorumluluğunun sınırları çizilmektedir.

Madde hükmünden anlaşılabacağı üzere sorumlu atfedilecek görevli ve yetkililerinin hesap verme sorumlulukları aşağıda yer almaktadır:

- Kamu kaynaklarını etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde etme/kullanma,
- Muhasebeleştirme,
- Raporlama,
- Kaynakların kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri alma.

Kanunun hesap verilebilirlik ile ilgili madde gerekçesinde; çağdaş kamu mali yönetiminin önemli unsurlarından biri olan hesap verilebilirliğin kamu harcamalarının can damarını meydana getirdiği ve kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını verme anlamına geldiği ifade edilmektedir.

⁴³ 5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu m.8 'in gerekçesi

2.2 Belediyelerde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinde bütçe, *“belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge”* olarak tanımlanmıştır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde ise belediye ve bağlı idarelerin bütçesi, *“mali yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren bir meclis kararı”* olarak tanımlanmıştır.

Bütçe, kurumların plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik, tutumluluk ilkeleri ile uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanır ve uygulanır.⁴⁴ Belediyenin stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedefler ile performans programına uygun ve performans esasına dayalı olarak hazırlanan bütçe, belediyenin mali yıl ve izleyen iki yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösterir, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin verir.

KMYK Kanununda yer alan bütçe sistemi ile Türk kamu mali yönetim sisteminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme anlayışı uygulamaya konulması amaçlanmıştır. Kanun ile son yıllarda hızla uygulama alanı bulan iki anlayışın Türk mali sisteminde uygulanmasını öngörmek suretiyle hesap verebilirlik ve kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliğin sağlanması açısından önemli bir aşama oluşturmaktadır.⁴⁵ Bütçe hakkının azami ölçüde kullanılabilmesi ve kamusal tercihin oluşturulması için gerekli ortamın sağlanması mali yönetim sistemine katılan hususlardır.

⁴⁴ MİBMY m.5

⁴⁵ 5018 s. Kanun m. 7 Gerekçesi

Kamu mali yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulması ve yürütülmesi suretiyle, yeni anlayışın hedefi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerinin ve mali disiplinin sağlanmasıdır.

Şekil 3: Bütçeleme Süreci

Stratejik Plan		Performans Programı		Bütçe
❖ Beş yıllık ❖ Kalkınma planına ve programına uygun ❖ Katılımcı ❖ İçerik: ❖ Misyon ❖ Vizyon ❖ Stratejik Amaçlar ❖ Stratejik Hedefler	⇒	❖ Üç yıllık ❖ Stratejik plana uygun ❖ İçerik: ❖ Öncelikler ❖ Performans Hedefleri ❖ Faaliyetler/ Projeler ❖ Kaynak İhtiyacı ❖ Performans Göstergeleri	⇒	❖ Stratejik plan ve performans programına uygun ❖ İzleyen iki yılın gelir ve gider tahminlerini içeren (Çok yıllık) ❖ İçerik: ❖ Harcama Birimleri itibarıyla ❖ Kaynak Tahsisi (Ödenekler) ❖ Temel Performans Göstergeleri

Belediyelerin de 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 hazırlamaları da sistemin yeni bakış açısının bir parçasıdır.⁴⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinde 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 plan*” olarak tanımlanmıştır. ⁴⁷Belediyelerde stratejik plan, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe girer. Nüfusu 50.000'in altında olan belediyelerde stratejik plan yapılması zorunlu değildir. Stratejik plan ve performans programı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir.⁴⁸

⁴⁶ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Mali Reformlar kapsamında yeni bütçeleme anlayışı: Merkezi yönetim bütçesi ve çok yıllık bütçeleme**, Ankara, Haziran 2005, S.1

⁴⁷5018 s. Kanun m. 9

⁴⁸ 5393 s. Kanun m. 41

Belediye başkanı, mahalli idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma planı ve programı ile varsa bölge planına uygun olarak stratejik plan ve ilgili olduğu yılbaşından önce de yıllık performans programı hazırlayıp belediye meclisine sunar.⁴⁹

2.2.1 Bütçe İlkeleri

Belediyeler, bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde KMYK Kanunun 13 üncü maddesinde sayılan ilkelere uyacaklardır. Bu ilkeler:

- Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.
- Bütçeyle Verilen Harcama Yetkisinin Kullanımı: Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.
- Bütçelerin Hazırlanması, Uygulanması ve Kontrol Edilmesi: 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.
- Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.
- Mali İşlemlerin Kapsamlı ve Saydam Görünmesi: Bütçe, kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.
- Gayrisafilik İlkesi: Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilmelidir.
- Belirli Gelirlerin Belirli Giderlere Tahsis Edilmemesi: Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

⁴⁹ 5393 s. Kanun m. 41

- Gelir ve Gider Denkliğinin Sağlanması: Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.
- Bütçenin Kabulü: Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.
- Bütçelerde Bulunamayacak Hükümler: Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez. Bütçe kanunlarında, özellikle metin kısmında ilgili yılın bütçesini ilgilendirmeyen hususların bulunmaması gerekmektedir.
- Bütçelerin Belirli Bir Sınıflandırma İçerisinde Hazırlanması ve Uygulanması: Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır. Bu ilkenin hayata geçirilmesi bugün için Analitik Bütçe Sınıflandırması ile gerçekleştirilmektedir.
- Bütçenin Raporlanması: Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır.
- Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.
- Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.
- Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

Bütçeye ayrıntılı harcama programları ile finansman programları eklenir. Bütçe dışı harcama yapılamaz. Belediye başkanı ve harcama yetkisi verilen diğer görevliler, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve yerinde harcanmasından sorumludur.

2.2.2 Bütçe ile Muhasebe Arasındaki İlişki

Bütçe ve muhasebe kavramları ayrılmaz bir ikili olarak değerlendirilmelidir. Bütçe yapmak için verilere (muhasebe kayıtlarına), verilerin ortaya çıkması için bütçe denilen belgeye ihtiyaç vardır. Diğer bir deyişle muhasebeden bahsedebilmek için muhasebenin ortaya çıkmasını sağlayacak olayların (gelir-gider) gelişmesi gerekir. Olayların doğmasını sağlayacak ise bütçedir. Bütçeden bahsedebilmek için ise olaylar ortaya çıktıktan sonra bunlarla ilgili verilerin tutulması ve bu geçmiş verilerden yararlanarak bütçenin oluşturulması gerekecektir.⁵⁰

Bütçeden gerektiği şekilde yararlanılabilmesi için güçlü bir altyapı şarttır. Bütçe sürecine aktif olarak katılan tüm birimler arasında sıkı bir iletişimin bulunması ve bütçe sürecinin kontrol altında tutulabilmesi, bu altyapının niteliği hakkında ipuçları sunmaktadır. Esasen kontrol edilemeyen bir sistemin işlevlerinden de söz edilemez veya bu işlevler çoğu zaman tesadüfi sonuçlar doğurur. Bütçenin kontrol edilebilmesi ise, bütçe kod yapısının (bütçe sınıflandırması) ölçmeye, izlemeye, analiz ve kontrol etmeye, kıyaslamalar yapmaya uygun olmasıyla doğrudan ilgilidir.⁵¹

Devlet muhasebesi-devlet bütçesi ilişkisi de yapılan açıklama doğrultusunda önemli olmaktadır. Devlet, bütçesini muhasebesinden aldığı ve raporladığı verilerle yapmaktadır. Eğer devlet muhasebesi ile bütçe arasında hesap ve kodlama açısından uyum sağlanamaz ise muhasebeden istenilen veriler alınamaz ve bütçe hazırlanamaz. Örneğin bütçede yer alan bir harcama kalemi için muhasebede buna uygun bir hesap açılmazda başka bir hesapta bu takip edilirse devlet bu harcaması ile ilgili rapor üretemez ve ne harcadığını bilemez.⁵²

⁵⁰ Özhan Yıldırım; Zuhale Çetinkaya, **Devlet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, 2006, s.116-117

⁵¹ Karaarslan (Haziran 2009), **a.g.e**, s.39

⁵² Yıldırım, **a.g.e**, s.117

Devlet bütçesi-devlet muhasebesi arasındaki ilişkinin en iyi şekilde kurulması için Türk bütçe sisteminde ve devlet muhasebesinde 1995 yılında Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında çalışmalar başlatılmıştır. Yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulmuştur. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği olan ve genel kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte hazırlanan GFS (Government Finance Statistics - Devlet Mali İstatistikleri) esasına dayalı sınıflandırma modeli ve bu modelin daha sonra Avrupa Hesaplar Sistemi (ESA95) standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı muhasebe sistemi ile ilişkilendirilmiştir.

Bütçe sistemi olarak ise "Performans Bütçe Sistemi"ne geçilmiştir. Performans bütçe sistemine ve analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, muhasebe yönetmeliğindeki hesap kodlarıyla uyumlu halde gerçekleştirilmeye başlanmıştır. 2002 yılında Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (TEDM) birkaç kurumda pilot uygulaması yapılmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esası dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁵³

2.2.3 Analitik Bütçe Sınıflandırması

Uluslararası bir standart olan ve IMF tarafından üye ülkelere tavsiye edilen GFS (Government Finance Statistics) esaslarına göre hazırlanmış olan, bünyesinde kurumsal,

⁵³ Erkan Karaarslan, **Mahalli İdarelerin Özellikli Bütçe-Muhasebe-Ödenek-Raporlama İşlemleri**, Mali Hizmetler Derneği Yayınları, Haziran 2009, s.34

fonksiyonel, finansman ve ekonomik tasnifleri içeren bütçe kodlamasına Analitik Bütçe Sınıflandırması denilmektedir.

Kökeni Fransızca olan *analitik* kelimesi, Türkçeye de geçmiş olup "çözümlemeli, çözümlemeye dayanan, tahlil" anlamlarında kullanılmaktadır. Analitik Bütçe Sınıflandırması, analitik kelimesinin anlamına uygun olarak çözümlemeye dayanan bir bütçe sınıflandırmasını ortaya koymaktadır.

Bütçe sınıflandırması, verilerin;

- Ölçmeye dayandırılarak elde edilmesini,
- Sade ve az tekrar edilir olmasını,
- Güvenilir olmasını,
- En az işlemle konsolide edilmesini,
- Ülkeler, dönemler ve kurumlar arasında karşılaştırılabilmesini

sağlayabilmeli ve uluslararası standartlara uygun olmalıdır.⁵⁴ Bu özellikleri taşıyan bir sınıflandırma, bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı

ABS temelde üç çeşit cetveldен oluşmaktadır. Bu cetveller gider, gelir ve finansman cetvelleridir. Aşağıdaki tabloda ABS'nin yapısı gösterilmektedir.

Tablo 5: Bütçe Sınıflandırması

Cetveller	Sınıflandırma			
Gider Cetveli	Kurumsal Sınıflandırma	Fonksiyonel Sınıflandırma	Finansman Tipi Sınıflandırma	Ekonomik Sınıflandırma
Gelir Cetveli				Ekonomik Sınıflandırma
Finansman Cetveli				Ekonomik Sınıflandırma
	İşlemi yapan kurumu (birimi) ve sorumluyu gösterir.	İşlemin ne işe (ne için yapıldığını) yarayacağını gösterir.	İşlemin hangi kaynaktan finanse edildiğini gösterir.	Yapılan işlemin ne tür bir işlem olduğunu gösterir.

⁵⁴ Güner Demirel, "Yeni Bütçe Kod Yapısı", **Bütçe Dünyası**, 9. sayı (Kasım 2001), s. 9

Analitik Bütçe Sınıflandırması gider kodlaması,

- Kurumsal Sınıflandırma
- Fonksiyonel Sınıflandırma
- Finansman Sınıflandırması
- Ekonomik Sınıflandırma

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden (finansman tipi sınıflandırma tek düzeyden, diğer sınıflandırmalar dört düzeyden oluşur) oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

Tablo 6: Bir Giderin Kodlanması Örneği

Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finansal Kod	Ekonomik Kod			
1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4
46	33	11	18	01	01	02	00	05	03	2	1	01

Yukarıdaki tabloda yer alan 13 düzeyli analitik bütçe kodlamasından; Mersin İli Mut İlçe Belediyesi Yazı İşleri Müdürlüğü harcama birimi tarafından Finansal ve Mali İşler ve Hizmetler için Mahalli İdareler (kendi kaynaklarından) kaynağından finanse edilerek kırtasiye alım gideri gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır.

Gelir bütçesi ve finansmanın ekonomik sınıflandırması cetvelleri de dört düzeyden oluşur. Kurumlar ihtiyaç duymaları halinde, bu düzeyler dışında ilave düzeyler açabilirler.

Kurumsal Sınıflandırma

Kurumsal sınıflandırma, sorumluluğun belirlenmesine ve program sorumlularının tespitine imkân veren bir sınıflandırmadır. Ayrıca kurumsal sınıflandırma, dönemler ve belirli tarihler arasında belediyelerin ve birimlerin karşılaştırılmasına da imkan verir. ABS'nin ilk kodlama grubu olan kurumsal sınıflandırma, kamu yönetimi içinde yer alan kurumların idari

yapıları dikkate alınarak oluşturulmuştur. Kurumsal sınıflandırma dört düzeyden oluşur, her düzeyi iki haneli rakamla kodlanır.⁵⁵

Kurumsal kodlama, “Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı”na göre yapılır. Belediye, bağlı idare ve birlikler için kullanılabilecek kurumsal sınıflandırma anahtarları Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yer almaktadır. Sorumluluğu bulunmayan ve kuruluşu mevzuattan kaynaklanmayan birimler kurumsal sınıflandırmada kodlanmaz.⁵⁶

Tablo 7: Kurumsal Sınıflandırma

1. Düzey	2. Düzey	3. Düzey	4. Düzey
Kurumun il özel idaresi, belediye, bağlı idare veya birlik olduğunu gösterir. Bütün belediyelerde birinci düzeyde 46 kodu bulunur.	Mahalli idarelerde kurumsal kodlamanın ikinci düzeyinde (bulunduğu ilin plaka numarasını gösteren) 01-81 arası kodlar bulunmaktadır. (Örneğin 46.33 kodu, Mersin ilinde bulunan bütün belediyeler için ortak olarak kullanılacaktır.)	Büyükşehir belediyesini, il belediyesini, bağlı idareyi, ilçe belediyesini ve kasaba belediyelerinin ortak kodunu gösterir. İl özel idareleri dışındaki mahalli idarelerin, kurumsal kodlamasında üçüncü düzeyde belediye, bağlı idare ve birlikler yer almaktadır. Bu kodlamada 01 büyük şehir belediyelerini, 05-40 ilçe belediyelerini, 02 il belediyelerini, 97-99 kasaba belediyelerini göstermektedir.	Üçüncü düzeyde kod verilen belediye ve bağlı idarelerin birimleri ile il dahilindeki her bir kasaba belediyesini gösterir. ⁵⁷
46 (Belediye)	33 (Mersin İli)	11 (Mut İlçe Belediyesi)	18 (Yazı İşleri Müdürlüğü)

Dört düzeyden oluşan kurumsal sınıflandırmada, her bir düzeyde yer alan birim yöneticileri için belli sorumluluklar da tespit edilmiş olmaktadır. Şöyle ki, ilgili birimde idareci sıfatıyla görev yapan kişi kendi biriminin harcamalarından sorumlu olacağından, biriminin bütçesiyle de yakından ilgilenecektir. Dolayısıyla, ödeneklerin rasyonel kullanılıp kullanılmadığı noktasında bir otokontrol sistemi de getirilmiş olmaktadır. Örneğin yapılan bir

⁵⁵ Karaarslan (Haziran 2009), **a.g.e**, s.41

⁵⁶ Ancak, özel kalem müdürlüğü kadrosu bulunup bulunmamasına bakılmaksızın üst yönetimin gördüğü hizmetler özel kalem adı altında kodlanır.

⁵⁷ Kurumsal kodlamanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan ilçe ve kasaba belediyeleri ile birliklerin kurumsal kodları İçişleri Bakanlığınca belirlenir. İl özel idareleri, belediyeler ve birlikler, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini meclis kararı ve İçişleri Bakanlığından izin alınmak suretiyle kurum bütçesi içerisinde işletme kurarak yapabilirler. İşletmeler için ayrı bütçe düzenlenmeyip, kurum bütçesi içerisinde ana hizmet birimi gibi kodlanır. (MİBMY m. 21)

harcama (gider) için düzenlenen ödeme emri belgesinde 46.33.11.18 kurumsal kodu Mersin ili Mut İlçe Belediyesi Yazı İşleri Müdürlüğü gösterilmişse bu harcama biriminin harcama yetkilisi olan yazı işleri müdürü yapılan harcamadan sorumlu olacaktır.

Fonksiyonel sınıflandırma

ABS'nin önemli bir kodlama grubu olan fonksiyonel sınıflandırma, kamu hizmetlerinin türlerine göre tasnif edildiği kodlama grubudur.

Fonksiyonel sınıflandırma, bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu anlamda, belli hizmetlere ağırlık verilmesi, belli hizmetlerin nispeten kısılması bu sınıflandırma ile mümkün olabilecektir.

Böyle bir sınıflandırmanın yapılmadığı program bütçe sınıflandırması döneminde, kurumlar, önceki yıllarda aldıkları ödeneklerin yeni yılda mümkün olduğunca artırılmasını isterlerdi. En azından ödeneklerin artış oranının, enflasyon artış oranının altına düşmemesi için çaba harcarlardı. Öte yandan, harcanmayan ödeneklerin yılsonunda iptal edileceği dikkate alınarak elde kalan paranın da bir şekilde harcanması yoluna gidilirdi. İdareleri bu şekilde davranmaya yönelten sebep şüphesiz sonraki yıllarda temin edilecek ödeneğin oransal olarak düşmesini engellemektir. Bu sınıflandırma ile birlikte, devlet faaliyetlerinin türü ve miktarının belirlenmesi öncelik kazanacağından hangi kurumun ne kadar ödenek alacağı ikinci derecede önemli hale gelmiştir.

Fonksiyonel sınıflandırma dört düzeyden oluşur, birinci düzeyi iki haneli, ikinci ve üçüncü düzeyi tek haneli, dördüncü düzeyi ise iki haneli rakamla kodlanır.⁵⁸

⁵⁸ MİBMY m. 8

Tablo 8: Fonksiyonel Sınıflandırma

1. Düzey	2. Düzey	3. Düzey	4. Düzey
Birinci düzey ile devlet faaliyetleri on temel fonksiyona ayrılmaktadır. Bu fonksiyonların isimleri ile bunların kapsadığı hizmetler: 01 Genel Kamu Hizmetleri, 02 Savunma Hizmetleri, 03 Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri, 04 Ekonomik İşler ve Hizmetler, 05 Çevre Koruma Hizmetleri, 06 İskân ve Toplum Refahı Hizmetleri, 07 Sağlık Hizmetleri, 08 Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri, 09 Eğitim Hizmetleri, 10 Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri olarak kodlanır. Kurumun bu hizmet gruplarından hiç birine girmeyen faaliyetleri, nitelik itibari ile en yakın olan gruba dahil edilir.	İkinci düzey, bu hizmetlerin bölündüğü programları ihtiva eder.	Üçüncü düzey, nihai hizmetleri ihtiva eder.	Dördüncü düzey ise, muhtemel ihtiyaçlar için ayrılmış olup, bu düzeyde izlenmesi gerekli hizmet türü ortaya çıktığında söz konusu kurum ile Maliye Bakanlığının mutabakatı ile o kuruma mahsus dördüncü düzey kodlar oluşturulabilecektir, projeler dördüncü düzeyde takip edilebilir.

Belediyelerin ana fonksiyonu “01 Genel Kamu Hizmetleri”, diğer kurumların ana fonksiyonu ise ağırlıklı olarak gördüğü hizmettir. Özel kalem ve denetim birimleri kurumun ana fonksiyonunda kodlanır.⁵⁹

Finansman tipi sınıflandırma

Finansman tipi sınıflandırma, harcamanın hangi kaynaktan karşılandığını gösterir. Tek düzey ve tek koddan oluşan finansman tipi sınıflandırma, Kamu İktisadi Teşebbüsleri dışında Devlet tanımına giren bütün kurumları kapsamakta olup harcamanın finanse edildiği kaynağı göstermektedir.⁶⁰

Finansman tipi kodlama tek düzeyden oluşur ve tek haneli rakamla kodlanır.

Finansman tipi sınıflandırma aşağıdaki gibi olacaktır.

⁵⁹ Nüfusu 5.000'in altında olan kasaba belediyelerinde; ekonomik sınıflandırma içerisinde yer alan “Personel Giderleri”, “Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Pirimi Giderleri”, “ Yolluklar” ve “Tedavi ve Cenaze Giderleri”, fonksiyonel sınıflandırmanın “01-Genel Kamu Hizmetleri” içerisinde (3.9 kodunda) gösterilebilir.

⁶⁰ MİBMY m.9

Tablo 9: Finansman Tipi Sınıflandırma

Tek Düzey
1. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri, 2. Özel Bütçeli İdareler, 3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, 4. Sosyal Güvenlik Kurumları, 5. Mahalli İdareler, 6. Özel Ödenekler, 7. Dış Proje Kredileri, 8. Bağış ve Yardımlar olarak kodlanır. Kurumların gördüğü hizmetlerin finansmanı; kendi öz kaynakları ile sağlanıyorsa “5-Mahalli İdareler”, dış proje kredileri ile sağlanıyorsa “7- Dış Proje Kredileri”, bağış ve yardımlardan sağlanıyorsa “8-Bağış ve Yardımlar” kodu ile kodlanır.

Ekonomik sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırma, kurumların faaliyetlerinin ekonomik ve mali anlamda çeşitlerini gösteren bir sınıflandırmadır. Çağdaş bütçe işlevleri açısından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzeyi iki haneli, iki ve üçüncü düzeyi tek haneli, dördüncü düzeyi ise iki haneli rakamla kodlanır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir.⁶¹

Diğer üç tür sınıflandırma (kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi) sadece gider bütçesi ile ilgili iken, ekonomik sınıflandırma bu üç cetvelin ortak yanını oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle bütçe kanunlarının (A) işaretli cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, ekonomik sınıflandırma;

1. Harcama ve borç vermenin sınıflandırmasında,
2. Gelirlerin sınıflandırmasında,
3. Finansmanın (gelir-gider farkının) sınıflandırmasında

kullanılmaktadır.

⁶¹ MİBMY m.10

1) Harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması

Harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması, "harcama" ve "borç verme" olmak üzere iki işlemi kapsamaktadır. Harcama, geri ödemesi yapılmayan devlet ödemeleri olarak tanımlanabilir. Harcamaların ekonomik sınıflandırması yapılırken harcamanın,

- Cari veya sermaye harcaması mı olduğu,
- Karşılıklı veya karşılıksız mı yapıldığı,
- Karşılıklı ise hangi mallar ve hizmetler karşılığında yapıldığı,
- Devlet içi veya devlet dışı kesimlere mi yapıldığı

gibi kriterlere bakılmaktadır.

Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşmayan ve normal ömrü bir yıl veya daha uzun olmayan mal ve hizmet alım giderleri, faiz giderleri ile savunmaya yönelik (askeri lojman alımı, yapımı ve büyük onarım için yapılan harcamalar hariç) harcamalar cari giderlerdir. Genel bütçe dışındaki kurumların cari nitelikli giderlerini finanse etmek amacıyla bütçeden yapılan karşılıksız ödemeler ise cari transfer giderleridir.

Bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşan ve normal ömrü bir yıl veya daha uzun olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayrimenkullerin ya da gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan ödemeler sermaye giderleri içinde yer alır. Ödemenin yapıldığı kesimin sermaye nitelikli harcamalarını karşılamak amacıyla, karşılıksız olarak yapılan ödemeler ise sermaye transferi olarak kabul edilir.

Borç verme ise, kamusal bir amaçla bir mali hakka (geri ödemesi olan anlamında) ya da taahhüde dayalı olarak yapılan işlemdir. Verilen borçlar gider bölümünde sınıflandırılırken, geri ödemeler gelirler bölümüne dahil edilecektir. Borç verme, bütçe sınıflandırması içinde ilk defa açıkça bütçelenmektedir.

Harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması dört düzeyli bir kodlama grubu olup, birinci düzeyle ilgili tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 10: Ekonomik Sınıflandırma (Harcama ve Borç Vermenin Ekonomik Sınıflandırması)

1. Düzyen	2. Düzyen	3. Düzyen	4. Düzyen
01 Personel Giderleri (Bordroya dayalı olarak kamu personeline yapılan ödemeler (tedavi ödemeleri ve aynı ödemeler hariç)), 02 Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri (Devletin işveren sıfatıyla ödediği sosyal güvenlik katkı payları (personelden kesilen primler hariç)), 03 Mal ve Hizmet Alım Giderleri (Faturalı olarak teslim alınan mal ve hizmet bedelleri (sabit sermaye edinimi giderleri hariç)), 04 Faiz Giderleri (Devlet borçlarına ilişkin faiz ödemeleri (ödenen komisyon ve ihraç giderleri hariç)), 05 Cari Transferler (Sermaye birikimi hedeflemeyen karşılıksız ödemeler (Devlet borç faizleri hariç)), 06 Sermaye Giderleri (Devlet malvarlığını artıran ödemeler (savunma ve stok alımları hariç)), 07 Sermaye Transferleri (Bütçe dışına sermaye birikimi amaçlayan ödemeler (KİT sermaye iştirakleri hariç)), 08 Borç Verme (Bir mali varlık karşılığında yapılan ödemeler (görev zararları hariç)), 09 Yedek Ödenekler (Bütçede öngörülmeven hizmet karşılıkları (yalnızca Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alır)).			

Gider bütçeleri ile verilen ödeneklerle yapılan harcamaların, cari veya sermaye harcaması mı olduğu, karşılıklı veya karşılıksız mı yapıldığı, karşılıklı ve hangi mallar ve hizmetler karşılığında yapıldığı vb. gibi bilgiler ekonomik sınıflandırma ile elde edilebildiğinden bu sınıflandırma, hem bütçe politikalarının seçici bir biçimde uygulanmasını sağlamakta hem de gayri safi milli hasıla hesaplamalarında kullanılabilir.

2) Gelirlerin ekonomik sınıflandırması

Gelirlerin ekonomik sınıflandırması, karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan gelirlerin sınıflandırmasıdır. Bütçe kanunlarının (B) işaretli cetvelinde gösterilmektedir. Gelirin ekonomik sınıflandırması da dört düzeyden oluşmaktadır. Birinci düzeyle ilgili tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 11: Ekonomik Sınıflandırma (Gelirin Ekonomik Sınıflandırması)

1. Düzey	2. Düzey	3. Düzey	4. Düzey
Birinci düzey ekonomik kodlar; 01 Vergi Gelirleri, 02 Vergi Dışı Gelirler, 03 Sermaye Gelirleri, 04 Alınan Bağışlar ve Yardımlar, 08 Alacaklardan Tahsilâtlar, 09 Ret ve İadeler (-)	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin ekinde yer alan Gelirin Ekonomik Sınıflandırması Cetvelinde yer almaktadır.		
Örneğin: 01.1.1.01 kodu: Beyana Dayanan Gelir Vergisi			

3) Finansmanın ekonomik sınıflandırması

Finansmanın (gelir gider farkının) ekonomik sınıflandırması, Devletin finansman açıklarını karşılamak amacıyla kendi yükümlülükleri karşılığı yaptığı ödeme ve tahsilatlar olarak tanımlanan "finansman"ın ekonomik sınıflandırmasıdır. Bu sınıflandırmanın yukarıda geçen finansman tipi sınıflandırma ile karıştırılmaması gerekir.

Finansmanın ekonomik sınıflandırması, bütçe gelirleri ile gideri arasındaki açığın hangi kaynaklardan finanse edildiğini, diğer taraftan gelirler ile giderler arasında bir fazlalığın söz konusu olması halinde ise bu fazlalığın nasıl değerlendirildiğini gösterir. Finansmanın ekonomik sınıflandırması konsolide bütçe açısından Hazine Müsteşarlığı hazırlanacak olup, bütçe kanunlarında yer almayacaktır.

Bütçenin hazırlanmasında;

- Bütçe açığı ortaya çıkar ise ve bu açık borçlanma yoluyla kapatılacaksa yapılacak borçlanma tutarı,
- Bütçe açığı ortaya çıkar ise ve bu açık önceki yıldan nakit devri yoluyla kapatılacaksa devreden nakit tutarı,
- Bütçe fazlası ortaya çıkar ise, bu fazlanın nasıl değerlendirileceği,
- Alınan borçların anapara ödemeleri,

"Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması Cetvelinde" gösterilir.

Alınan borçlar ile bu borçların anapara ödemeleri gelir ve gider bütçelerinde gösterilmez. Alınan borçların faiz tutarları gider bütçesinin faiz giderleri tertibinden⁶² ödenir.

Tablo 12: Ekonomik Sınıflandırma (Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması)

1. Düzey	2. Düzey	3. Düzey	4. Düzey
1. İç Borçlanma, 2. Dış Borçlanma, 3. Likidite Amaçlı Tutulan Nakit, Mevduat ve Menkul Kıymetlerdeki Değişiklikler	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin ekinde yer alan Gelirin Ekonomik Sınıflandırılması Cetvelinde yer almaktadır.		
Örneğin: 2.1.1.2 kodu: 2 Dış Borçlanma,	1 Uzun Vadeli Tahviller	1 ABD Doları Cinsinden Tahviller	2 Ödeme

2.2.4 Belediyelerde Bütçe Ödeneklerinin Kullanımı

Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılacak ve ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilecektir. Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.⁶³

Anayasa ve 5018 sayılı Kanun ile Bütçe Kanunu hükümleri çerçevesinde belediyelerde bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin esasları aşağıdaki bentler halinde sıralamak mümkündür;

a) Belediyeler, 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 mali yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.

b) Cari yılda kullanılmayan ödenekler yılsonunda iptal edilir.

⁶² "Tertip" deyimi, "kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini" ifade eder.

⁶³ Erkan Karaarslan (Editör), **Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No:11. Ankara 2006. s.176

c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörölmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

Ödeneklerin Aktarılması

Bütçenin herhangi bir tertibinde bulunan ve o hesap döneminde kullanılmayacağı anlaşılan ödeneklerden alınarak, ödenek ihtiyacı olan diğer gider tertiplerine veya yeni tertip açılarak yapılan eklemeye aktarma denir.

a. Meclis Kararıyla Yapılacak Aktarmalar:

- Bütçede fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyleri arasındaki aktarmalar,
- Kurumsal kodların tüm düzeyleri arasındaki aktarmalar,
- Ek ödenek verilmesi

b. Belediye Encümeni Kararıyla Yapılacak Aktarmalar:

- Fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyleri arasındaki aktarmalar,
- Ekonomik kodlamanın 09.04 detayında kayıtlı "öngörölmeyen giderler" ödeneğinden yapılacak aktarmalar,
- Yedek ödenekten yapılacak aktarmalar,

c. Üst Yönetici Kararıyla Yapılacak Aktarmalar

Yukarıdakiler dışında kalan tüm aktarmalar ise üst yöneticinin onayı ile yapılır.

Tablo 13: Belediyelerde Ödenek Aktarımları

Birimler arası aktarma	Belediye Meclisi
Fonksiyonel 1. Düzey	Belediye Meclisi
Öngörölmeyen giderler	Belediye Encümeni
Yedek Ödenek	Belediye Encümeni
Fonksiyonel II. Düzey	Belediye Encümeni
Diğer aktarmalar	Belediye Başkanı

Ödenek Aktarmasının Yapılamayacağı Gider Tertipleri

Aşağıda yer alan kısıtlamalar dışında bütçenin tüm tertipleri arasında ödenek aktarımı (değişimi) yapılabilir. Ancak,

- a) Personel giderleri tertiplerinden başka tertiplere ödenek aktarımı yapılamaz.
- b) Aktarma suretiyle ilave veya düşme yapılmış tertiplerden başka tertiplere aktarma yapılamaz.
- c) Yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden başka tertiplere aktarma yapılamaz.
- d) Projeye bağlı yatırım tertiplerinden diğer tertiplere aktarma yapılamaz.
- e) Mevzuatla aktarma yapılmaması öngörülen tertiplerden, diğer tertiplere aktarma yapılamaz.

2.2.5 Mali Yönetimde Görevli Birimler ve Memurlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu "ekonomik devlet" anlayışının bir ürünüdür. Kamu mali sisteminde görevli olanlar; görevlerini yerine getirirken "hukuk ve sosyal devlet" olmanın yanında "ekonomik devlet" olma gereğini de göz önünde bulunduracak ve faaliyetlerinde hukuka uygun hareket etmekle sınırlı kalmayıp, bütçe ile kendisine verilen ödeneği "ticari bir iş" gibi en az girdi ile nitelik ve nicelik olarak en fazla çıktıyı elde etmek durumundadırlar.⁶⁴

Kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır. Sorumluluk, siyasi, idari ve mali olarak analitik bütçe kurumsal kod sınıflandırması içerisinde gösterilmiştir Dört düzeyden oluşan kurumsal sınıflandırmada, her bir düzeyde yer alan birim yöneticileri için belli sorumluluklar da tespit edilmiş olmaktadır.

⁶⁴ Çöker, a.g.e, s.5

Belediyelerde mali yönetimde görevli birimleri; belediye (kamu idaresi), harcama birimleri, mali hizmetler birimi olarak, mali yönetimde görevli olanları ise belediye başkanı (üst yönetici), iç denetçiler, muhasebe yetkilisi, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri olarak sayılabilir.

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 getirilmektedir.

Üst Yönetici (Belediye Başkanı)

5018 sayılı Kanunda üst yönetici, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden sorumlu tutulan kişi olarak tarif edilerek, bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı üst yöneticiye örnek olarak gösterilmiştir.

5018 sayılı Kanuna göre belediyelerde üst yönetici belediye başkanıdır. Belediye başkanı, belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir. Başkan, genel olarak belediye teşkilâtının en üst amiri sıfatıyla, belediye teşkilâtını sevk ve idare etmek, belediyenin hak ve menfaatlerini korumakla görevlidir. Üst yöneticiler, analitik bütçe kodlamasında kurumsal sınıflandırmanın genel olarak ikinci düzeyde kodlanmakta iken belediyelerde üçüncü düzeyde kodlanmaktadır. Belediye başkanının belediye meclisine karşı siyasi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceklerdir⁶⁵. Bazı istisnai durumlar dışında belediye başkanının mali ve idari sorumluluğu bulunmamaktadır.

⁶⁵ Ramazan Şener, **Üst Yöneticinin Harcama Yetkilisi Olabilir mi?**, <http://www.stratejikboyut.com/haber/ust-yoneticin-harcama-yetkilisi-olabilir-mi-28603.html>, 12 Ağustos 2009

Yönetim ve raporlama amaçlarına uygun ve etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulmasını sağlamak üzere muhasebe birimlerinin ve kamu idarelerinin yöneticileri;

a) İşlemlerin sistemli olarak ve zamanında muhasebeleştirilmesini sağlayan etkin bir kayıt sisteminin oluşturulması,

b) Bütün gider ve gelir işlemlerinin hesaplara aynı yöntemle kaydedilmesi,

c) Net olarak tanımlanmış kavramlar ve belgelere dayalı bir muhasebeleştirme sürecinin kurulması,

d) Mali raporlar ve tabloların düzenli olarak hazırlanması,

e) Bütçe ödeneklerinin her aşamada kaydı ve kullanımını izleyecek bir sistemin oluşturulması,

f) Mali raporların dipnotlarında muhasebe politikalarının belirtilmesi ve bilgilerin doğru yorumlanmasını sağlayacak yeterli detayda açıklamaların yer alması,

g) Borçlar ve diğer mali yükümlülükler ile ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantilerin kaydı, izlenmesi ve kamuoyuna açıklanması

konularında gerekli tedbirleri alır.⁶⁶

Harcama birimi ve harcama yetkilisi

5018 Sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yapılan tanıma göre harcama birimi; “*kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi*” ifade etmektedir. Belediyelerde belediyenin teşkilat yapılarına göre harcama birimleri farklılık gösterebilmektedir. Büyükşehir belediyelerinde daire başkanlıkları harcama birimleri iken daha küçük belediyelerde müdürlükler harcama birimi olabilmektedir. Belde belediyelerinde ise belediye başlı başına bir tek bir harcama birimi olarak kabul edilmektedir.

⁶⁶ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) m.144

5393 Sayılı Belediye Kanununun 48 inci maddesinde belediye teşkilatının, norm kadroya uygun olarak yazı işleri, mali hizmetler, fen işleri ve zabıta birimlerinden oluşacağı; beldenin nüfusu, fiziki ve coğrafi yapısı, ekonomik, sosyal ve kültürel özellikleri ile gelişme potansiyeli dikkate alınarak, norm kadro ilke ve standartlarına uygun olarak gerektiğinde sağlık, itfaiye, imar, insan kaynakları, hukuk işleri ve ihtiyaca göre diğer birimler oluşturulabileceği belirtilmiştir.

5018 Sayılı Kanunun 31. maddesinde harcama yetkilisi tanımlanmaktadır. Anılan madde hükmüne göre harcama yetkilisi, *“bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi”*dir. Harcama yetkilisi, gelirlerin tahsili, kaynakların yönetimi, giderlerin geçici veya kesin olarak ödenmesini sağlama görevini yürütür. Dolayısıyla, her bir harcama biriminin yöneticisi, o harcama biriminin kaynaklarının kullanılmasından ve ihtiyaçlarının tahsis edilen ödenekler çerçevesinde karşılanmasından sorumludur. Harcama yetkilisinin devredilmesi yetkiyi devreden sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Harcama yetkilileri, bütçede belirlenen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle ödenek verilen harcama yetkilileri ise gönderilen ödenek tutarında harcama yapabilirler. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının ve harcamanın bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer ilgili mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludurlar. Harcama yetkililerinin, kendi birimleri için tahsis edilen kaynakların harcanması için talimat vermeye yetkili olması, aynı zamanda bu talimatın ve harcamanın hem mevzuata uygun ve hem de ödeneklerin etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasından sorumlu olması, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki-sorumluluk

dengeinin kurulduğunu göstermektedir.^{67,68} Buna göre harcama yetkililerinin idari ve mali sorumlulukları bulunmaktadır.

Mali Hizmetler Birimi ve Muhasebe yetkilisi

Mali hizmetler birimleri, belediyelerin teşkilat yapılarına göre farklı şekillerde örgütlenmesi mümkündür. Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, genel olarak bir harcama birimi sayılan mali hizmetler birimi tarafından yürütülür⁶⁹:

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 mali 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,

⁶⁷ Sibel Güroca, "5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular", **Dış Denetim Dergisi**, 1.sayı, s.154

⁶⁸ Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşmez.

⁶⁹ Mali hizmetler biriminin görevleri 5018 sayılı KMYK Kanunun 60 ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Mali hizmetler biriminin yapısı teşkilat kanunlarında gösterilir. Mali 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.

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 mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,

k) Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,

l) Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek,

m) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,

n) Mali konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

5018 sayılı Kanun'da muhasebe yetkilisi "Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları" başlıklı 61 inci maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Anılan maddede muhasebe hizmeti tanımlanmış ve muhasebe yetkililerinin bu hizmete ilişkin sorumlulukları ile kontrol yükümlülüklerinin neler olduğu gösterilmiştir. Muhasebe yetkilisi, gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması olarak tanımlanan muhasebe hizmetini yürütenler olarak tanımlanabilir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi bulunmamaktadır.

61 inci maddenin incelenmesi sonucunda muhasebe yetkilisinin sorumluluklarını şu şekilde sıralayabiliriz;

1. Ödemeye İlişkin Sorumlulukları:

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını⁷⁰,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri

kontrol etmekle yükümlüdür.

Ayrıca 5018 sayılı Kanunun “Ödenmeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar” başlıklı 34 üncü maddenin birinci fıkrasında “Ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. Ancak, malın alındığı veya hizmetin yapıldığı mali yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir” hükmü yer almaktadır.

Kanunda açıkça belirtilmemiş olmasına rağmen, ödemeye ilişkin 34 üncü maddenin 2 nci fıkrasında öncelikli ödemelerin öncelik sırasına göre yapılmalarından da muhasebe yetkilisinin sorumlu olduğu düşünülmektedir. 34 üncü maddenin 2 nci fıkrasına göre, kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe

⁷⁰ Muhasebe yetkilileri; ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamayacaklardır. Yani ödeme emri kanıtlayıcı belgelerin içeriği muhasebe yetkilisini ilgilendirmemektedir. Muhasebe yetkilisi yalnızca, ödeme türüne göre ilgili mevzuatında belirtilen ve aranılan belgelerin tam olmasından sorumlu olacaktır. Bunlar üzerindeki şekil noksanlığı ve bakıldığında görülemeyecek maddi hatalar muhasebe yetkilisinin sorumluluğunda değildir. Yani kanıtlayıcı belgelerin sıhhatini kontrol etme yükümlülüğü 5018 sayılı Kanun’la muhasebe yetkilisine verilmemiştir. 5018 sayılı Kanunun mali sistemimize getirmiş olduğu önemli değişikliklerden birisi de budur. 5018 sayılı Kanundan önce, ödeme öncesi uygunluk denetiminden sorumlu görevli sayman iken, 5018 sayılı Kanun ile ödeme öncesi uygunluk denetiminden muhasebe yetkilisi sorumlu tutulmamaktadır. Uygunluk denetiminden sorumlu görevli 5018 sayılı Kanunla harcama yetkilisidir. Kısaca muhasebe yetkililerinin 5018 sayılı Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

kayıtlarına alınma sırasına göre ödenmelidir. Bu durumun istisnaları yine 34 üncü maddenin 2 nci fıkrasında sayılmıştır. Madde hükmüne göre; sırasıyla öncelik verilecek ödemeler şunlardır:

- 1) Kanunları gereğince diğer kamu idarelerine göre ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay vb.,
- 2) Tarifeye bağlı ödemeler,
- 3) İlama bağlı borçlar,
- 4) Ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlar,
- 5) Ödenmesi talep edilen emanet hesabındaki tutarlar.

Muhasebe yetkilisi, nakit yetersizliği nedeniyle ödenemeyen tutarları, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödemekle ve yukarıdaki ödemeleri sırasıyla öncelikli şekilde ödemekle de yükümlüdürler.

2. Diğer Sorumluluklar: 5018 sayılı Kanun da belirtilen diğer sorumluluklar ise şunlardır;

- a) Muhasebe hizmetlerinin yapılması,
- b) Muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulması,
- c) Gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine vermek,
- d) Muhasebe işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza etmek,
- e) Defter, kayıt ve belgeleri denetime hazır bulundurmak.

5018 sayılı Kanunun “Muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması” başlıklı 62 nci maddesi uyarınca çıkarılan “Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde görev yapan muhasebe yetkililerinin eğitimi, sertifika verilmesi ile çalışma usul ve esaslarını kapsamakta, yönetmeliğin 23 ve 24 üncü maddeleri muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri ile sorumluluklarını belirtmektedir.

Muhasebe yetkililerinin Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Muhasebe yetkililerinin ret ve iadeler ile ayrılıp gönderilmesi gereken paylara ilişkin fazla ve yersiz ödemelerde sorumluluğu, söz konusu Yönetmeliğin 29 uncu maddesi uyarınca yapması gereken kontrollerle sınırlı tutulmuştur.

Gerçekleştirme Görevlileri

Kanunun 32 nci maddesi uyarınca harcama süreci; harcama yetkilisince hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilerin yer aldığı harcama talimatının verilmesi ile başlamaktadır. Yine kanunun “giderin gerçekleştirilmesi” başlıklı 33 üncü maddesi uyarınca da verilen harcama talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürüteceklerdir. İş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması ile gider yapılmış olacak, harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi ve tamamlanması ile de gider gerçekleştirilmiş olacaktır.⁷¹

⁷¹ Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler mali işlem sürecinde görev alamazlar.

2.2.6 Belediyelerde Harcama Süreci

5018 sayılı Kanuna göre harcama süreci şu şekildedir;

- 1) Yüklleme (taahhüt)
- 2) Tahakkuk
- 3) Ödeme emrine bağlama
- 4) Ödeme

Yüklleme (Taahhüt): 5018 sayılı kanunun 26 ncı maddesine göre; yüklleme (taahhüt), *“usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesi ”*dir. Yine aynı madde hükmü gereğince harcama yetkilileri, harcama birimlerine tahsis edilen ödenek tutarını aşmamak kaydıyla taahhüde girebileceklerdir. Önceden taahhüde girilse bile, bütçede yeterli ödenek yoksa harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi mümkün değildir. Bütçe hakkının gereği olarak harcama yapılabilmesi, her şartta ödeneğin mevcut olmasını gerekli kılar. Ayrıca Kanunun 31 nci maddesine göre de; harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilirler.⁷²

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Yani süreç harcama talimatı verilmesi ile başlamaktadır. Verilen harcama talimatı üzerine sürece giren gerçekleştirme görevlileri;

- a) İşin yaptırılması,
- b) Mal veya hizmetin alınması,
- c) Teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması,
- d) Bu işlemlerin belgelendirilmesi,

⁷² Gürocak, **a.g.e.**, s.154

e) Ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması

işlerini yürüteceklerdir.

Tahakkuk: Giderin tahakkukunun yapılması, belediyenin borçlu olduğunun kabul edilmesidir. Giderin tahakkuk aşamasında, iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alınmış ve gerçekleştirilmiş, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Tahakkuk aşamasında hizmetin yapılıp yapılmadığı, malın teslim edilip edilmediği ve bedeli belirlenerek belediye borç altına sokulur. Ayrıca, borcun kime ödeneceğinin saptanması da tahakkukun bir bölümünü teşkil eder. Giderin tahakkuk ettirilmesi, belediyenin borç miktarının tespit edilmesi ve bu amaçla tahsis edilmiş ödeneğin kesin olarak ilgili mal veya hizmet için ödenebilmesi için bu amaca yönelik olarak bloke edilmesini sağlar. Giderin tahakkuku, gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilmektedir. Tahakkuk evrakının doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan, gerçekleştirme görevlileri, düzenledikleri evrak çerçevesinde sorumludurlar.⁷³

Ödeme Emrine Bağlama: Giderlerin gerçekleştirilmesi için harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesi için ödeme emrinin muhasebe yetkilisine gönderilmesi gerekir. Ödeme emrine, giderin yapılmasında yer alan önceki aşamalarda eklenen ödemeye esas tüm kanıtlayıcı belgeler ile birlikte harcama belgeleri yönetmeliği gereğince eklenmesi gereken diğer belgeler eklenir. Ödeme emri üzerinde, ilgili giderin ödeneceği tertibi (kurumsal, fonksiyonel, finans tipi kodlar ve ekonomik kodlar), ödenecek tutar ve harcama yetkilisinin imzasının yer alması gerekir.⁷⁴

Ödeme: Ödemeler, muhasebe yetkilisince yapılır. Ödemeler çek kesilerek veya bankacılık sistemi aracılığıyla yapılır. Belirli limitin altındaki ödemeler kasadan yapılabilir.

⁷³ Gürocak, **a.g.e.**, s.160

⁷⁴ Gürocak, **a.g.e.**, s.160

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde, yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri araması ve incelemesi gerekir.

Şekil 4: Bütçenin Uygulanması

Harcama Süreci		Muhasebeleştirme		Denetim
❖ Ödeneklerin kullanılması ❖ Ödenek aktarmaları ❖ Harcama talimatı ❖ Yüklenme (taahhüt) ❖ Tahakkuk ❖ Ödeme emri belgesine bağlama ❖ Ödeme	⇒	❖ Tüm mali işlemlerin kaydı ❖ Mali tabloların hazırlanması ❖ Faaliyet raporunun hazırlanması ❖ Nakit ve mahsup işlemlerinin bütçe hesaplarına kaydı. ❖ Kesin Hesabın hazırlanması	⇒	❖ Sayıştay'ın denetimi ❖ Meclisinin denetimi ❖ Kamuoyunun denetimi ❖ Tüm mali işlemlerin denetimi ❖ Mali tabloların, faaliyet raporlarının denetimi ❖ Kesin hesabın kabulü/denetimi ❖ Performansın değerlendirilmesi

II. BÖLÜM

BELEDİYELERDE MUHASEBE İŞLEMLERİ

3.1 Giriş

Muhasebe, pazar için mal ve hizmet üreten kâr amaçlı kuruluşlar yanında, kâr amacı olmamasına karşın temel kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için toplumun ortak kaynaklarını kullanan örgütler için de temel bir yönetim aracıdır. KİT'ler, BİT'ler⁷⁵ gibi mal ve hizmet üreten mali ve mali olmayan kuruluşları bir kenara bırakırsak, Devletin esas faaliyet alanı; sağlık, savunma, adalet, bayındırlık ve eğitim gibi temel kamu hizmetlerinin üretimidir. Bilindiği üzere Devlet, temel kamu hizmetlerini vergiler ile finanse etmektedir. Devlet muhasebesi temel kamu hizmetlerini finanse eden topluma karşı, Devletin hesap verme ve saydam olma yükümlülüğünün yerine getirilebilmesinde önemli bir dayanaktır. Kamu hizmetleri merkezi ve yerel yönetimler tarafından yerine getirilmektedir. Böyle olunca, devlet muhasebesinin kapsamına merkezi yönetim yanında, belediyeler, il özel idareleri, eğer merkezi yönetim içinde sınıflandırılmamışlarsa, sosyal güvenlik kuruluşları ile kamu kaynakları ile finanse edilen fonlar da girmektedir.⁷⁶

3.2 Muhasebenin Tanımı

Muhasebe; bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir

⁷⁵ **BİT'ler**: Belediye İktisadi Teşekkülleri

⁷⁶ Erkan Karaarslan, Eyüp Kızılkaya, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2006, s.3

bilgi sistemidir.⁷⁷ Başka bir tanıma göre ise muhasebe, tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ilişkin anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, düzenlenmesi, raporlar halinde sunulması, analiz ve yorumlanmasıdır.⁷⁸

3.3 Muhasebenin Kapsamı ve Amacı

Şüphesiz kapsam ve amaç birbirine sıkı sıkıya bağlı iki unsurdur. Bir işlemin amacı belirlendiğinde kapsamı da belirlenmiş olmaktadır. Muhasebe ilk bakışta ilgili olduğu organizasyon merkezli bir işlem olmakla birlikte, diğer birimlerle de bağlantısı ve etkileşimi söz konusudur. Bir bilgi sistemi olan muhasebe, bir yönetim biriminde kendisinden beklenene bağlı olarak değişen boyutlarda fonksiyon üstlenir. Bir kısım işletmelerde vergi matrahının belirlenmesi ve borç ve alacakların izlenmesi yeterli bulunurken, bazı işletmelerde ise muhasebeden tüm ilgi gruplarının (işletmenin yöneticileri, ortakları, çalışanları, vergi idaresi gibi) ihtiyacına cevap verecek bilgilerin (yöneticilerin işletmenin yönetiminde karar geliştirebilmeleri, işletmede payı olanların verimlilik ve karlılık durumunu izlemeleri, vergi idaresinin vergilemeyi izlemesi gibi) üretilmesi ve raporlanması beklenir.

Diğer taraftan ilgili yönetim biriminin niteliğine uygun olarak organize edilmiş bir muhasebe, yönetimde etkinlik sağlar. Çünkü muhasebe:

- Bilgi aracıdır. Geçmiş işlemleri kaydederek yazılı bir bellek oluşturur.
- Kontrol aracıdır. Sorumluların işlemlerinin derece derece kontrolü yanında, bütçe veya standartlarla gerçekleştirmeleri karşılaştırıp sapmaları ortaya çıkarır.
- Öngörme aracıdır. Ürettiği bilgiler ile geleceğe ait tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olur.

⁷⁷ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, 2003, s.14

⁷⁸ Yüksel Koç Yalkın, Genel Muhasebe: İlkeler-Uygulamalar, 11.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s. 1

Kısaca, kontrol ve yönetim fonksiyonlarına sahip muhasebenin kapsamını muhasebenin ilgili olduğu organizasyonla ilişkili grupların bilgi ihtiyaçları belirlemektedir.

Günümüzde görev ve yetkileri giderek artan kamu idarelerinin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için bazı yönetim bilgi ve tekniklerini kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Artık pek çok yönetim biriminin ekonomik ve mali yapısına ilişkin muhasebe verileri olmadan ve bu temelde karar geliştirmeden bu birimleri yönetme imkanı zorlaşmaktadır. İçinde bulunduğumuz çağda, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, kendilerine kamu kaynaklarını kullanma yetkisi verilen kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğu ve devlet faaliyetlerinde saydamlık gibi kavramlar modern kamu mali yönetim sistemlerinin temel unsurlarıdır. Devlet muhasebesi kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı, kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesi ve devlet faaliyetlerinde saydamlığın sağlanmasında en önemli araç haline gelmiştir.

3.4 Devlet Muhasebesi

Devlet muhasebesini; kapsama giren idarelerinin yürüttükleri devlet faaliyetlerine ilişkin olarak meydana gelen mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlamak mümkündür. Tanımda ifade edilen ilgili kişi ve kurumlar hükümet bünyesinde politika oluşturan kişi ve kurumlar ile yerli-yabancı yatırımcılar, akademisyenler, bütçe hakkı gereği halk ve benzerleridir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 14 üncü maddesinde **muhasebe işlemi**; *“Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi*

ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi” olarak tanımlanmış ve muhasebe işleminin;

a) Karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi,

b) Bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri,

c) Kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerlendirilmesi, stokların kullanılması,

vb. şekillerde gerçekleştiği ifade edilmiştir.

Devlet muhasebesinin temel amacı, kapsama giren idare ve kurumların bir mali yıla ait faaliyetleri ile gelir ve giderlerinin yönetim ve kontrolüne yardımcı olmaktır. Devlet muhasebesi bu amaca yönelik olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderlerdeki değişimleri tespit ve kayıt ederek sonuçlarını raporlar şeklinde ortaya koyar.

Devlet muhasebesinin diğer bir amacı ise, genel yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları (ilerde hüküm ifade edecekler dahil) en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır.

Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak, etkinlik, etkililik ve verimlilik analizlerine temel oluşturmaktır. Başka bir deyişle, devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir. Bu kapsamda devlet muhasebesi kamu idarelerinin performans kriterlerini gerçekleştirip gerçekleştirilemediklerine yönelik olarak yapılacak denetim ve değerlendirmelere de sayısal veriler üretir.

Muhasebe, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini

düzeltilmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurlarındandır.

Muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullanıp kullanmadıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan önemli bir araçtır.

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların değerlendirilerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanında sunulması, sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar ve gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili, zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde vazgeçilmez bir rol oynar.

3.5 Devlet Muhasebesi ve Ülkemizde Muhasebe Uygulamaları

Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları özel kesim açısından Maliye Bakanlığınca yayımlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması Tebliği ile belli bir yeknesaklığa ulaşmıştır. Son yıllarda Maliye Bakanlığı ile ilişkili bir kurul olarak Sermaye Piyasası Kanununa eklenen bir madde ile kurulan “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” ile muhasebe alanında dünyada özel sektöre yönelik olarak geliştirilen muhasebe standartlarının ülkemize uyarlanması suretiyle, bu alandaki muhasebe uygulamalarına bir düzen ve istikrar getirilmiştir.

Kamu kesimi muhasebe uygulamaları açısından ise, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmeden önce ülkemizde genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinde farklı muhasebe uygulamaları vardı. Bu farklı uygulamalar ayrıntısı ileride verilen kayıt esasları başta olmak üzere, kayıt yöntemi bakımından çift ve tek taraflı kayıt yöntemine kadar birbirinden çok farklı yöntem ve ilkeler dolayısıyla genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinin hazırladıkları raporlar konsolidasyona uygun değildi. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinde ortak standartları olan ve birbiriyle paralel ve konsolide edilebilir bir muhasebe sistemi kurulması yönünde önemli bir adım atılmıştır.

3.6 Devlet Muhasebesi Mevzuatı ve Belediyelerdeki Muhasebe Mevzuatı

Kamuda bütün uygulamaların Anayasadan başlayarak kanun, tüzük ve yönetmelik, tebliğ, yönerge ve genelge şeklinde sıralanan yasal dayanakları vardır. Bu kapsamda, Devlet muhasebesinin dayandığı temel Kanun 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunun yerini alan ve 1.1.2006 tarihi itibarıyla bütün hükümleri ile yürürlüğe giren 24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur.

Genel kabul gören muhasebe kavramları dışında, ülkemizde uygulanan ticari muhasebenin temel esaslarının Vergi Usul Kanunu ve Ticaret Kanunuyla belirlenmesinde olduğu üzere, devlet muhasebesinin temel esasları da Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirlenmiştir. Kanunda kamu gelir ve giderlerinin tanımı, mali işlemlere ilişkin ilke ve standartlar, kayıt zamanı, sınıflandırma esasları, özellikli muhasebeleştirme işlemleri gibi hususlar hükme bağlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim 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 gibi konularda uluslararası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir.

Kamu mali yönetim sisteminin iyileştirilmesi çalışmaları çerçevesinde mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanılarak geleceğin daha sağlıklı planlanması, saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi modern kavramların daha iyi işleyebilmesi için ihtiyaç duyulan altyapının ancak sağlam ve gelişmiş, tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi ile kurulabileceğinin anlaşılması, dikkatleri devlet muhasebesi üzerinde toplamış ve bu konuda uluslararası çalışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu sektöründe ulusal ekonominin yeni sektörel sınıflandırmadaki genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve belediyeler, il özel idareleri ve mahalli idare birliklerinden oluşan mahalli idarelerden oluşan Genel Yönetimde de özel kesimdeki benzeri tekdüze bir muhasebe sistemi kurulmuş ve 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Döner sermayeler ve fonlarda da genel yönetim sektöründe uygulamaya başlanan yeni muhasebe sistemi 1.1.2007 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun devlet muhasebesine ve devlet mali istatistiklerinin oluşturulmasına yaklaşımı Kanununun 49 uncu maddesinde açık olarak ortaya konulmuştur. Maddeye göre devlet muhasebe sistemi, mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup, yönetilecektir. Maddede devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bu durum, günümüze kadar özel sektörde de olduğu gibi, devlette de muhasebeye olan eksik veya olumsuz bakış açısının olumluya, yani olması gerektiği yönde değiştiği anlamına gelmektedir.

Muhasebe sisteminin temel esasları ve sistemin işleyişi ile ilgili merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; standartları belirlenmiş bir muhasebe sistemi kurulması ve uygulaması ile muhasebe sisteminin;

- KİT'ler hariç tüm kamu idarelerini ve tüm mali işlemleri kapsamı,
- Standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olması,
- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermelerini ve kontrol edilmelerini mümkün kılması,
- Yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretilebilmesi için yeterli detayda olması,
- Mali raporların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olması,
- Nakit ve tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasına uygun olması ve bütçe gelir ve giderlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi,
- Muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlara uygun olarak Kanunda belirtilen idarelerden temsilcilerin katılımıyla oluşturulacak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmesi,
- Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca hazırlanıp, Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulacak Yönetmelikle belirlenmesi,
- İdarelerin hesap planlarına muhasebe kayıt ve işlemlerine ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hususları düzenleyen uygulamaya yönelik düzenlemeleri, genel yönetmeliğe aykırı olmamak üzere yapmaları,
- Mizanlardan başlayarak, mali raporların ve bunlardan üretilcek mali istatistiklerin, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılışılık, yöntemsel

geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması Kanunla hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, münhasıran muhasebe sistemi ve idari düzenlemelere yönelik olarak da; Kanunun 49 uncu maddesinde; devlet muhasebesi uygulamalarına esas teşkil edecek muhasebe ve raporlama standartlarını belirlemek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulması öngörülmüştür. Bu kurul kurulup standart oluşturuncaya kadar yeni muhasebe sistemine yön verecek muhasebe ve raporlama standartları ile bu standartları da dikkate alarak kamunun tümünde uygulanacak çerçeve bir hesap planı oluşturulması, idarelerce düzenlenecek raporların şekil ve süreleri, ortak uygulama esasları ve detaylı hesap planlarının hazırlaması usul ve esaslarının Maliye Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür. Belirtilen kapsamda Sayıştay'ın da görüşü alınarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49, 50 ve geçici 3 üncü maddeleri ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11 inci maddesi hükümlerine dayanılarak, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesi amacıyla hazırlanmış olan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,

16.10.2003 tarihli ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğini yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Yönetmelik, 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁷⁹

Belediyelerde Muhasebe Mevzuatı

Genel Yönetim kapsamına giren idareler Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine uygun olarak ve Maliye Bakanlığının uygun görüşünü almak suretiyle uygulamaya ilişkin idari düzenlemelerini (yönetmelik, yönerge gibi) ve detaylı hesap planlarını hazırlamışlardır. Kapsama giren idare ve kurumlar muhasebe kayıt ve işlemlerini Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve kendi idari düzenlemelerine göre gerçekleştireceklerdir. Buna göre mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı; Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğini⁸⁰ hazırlamış ve bu 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁸¹ Bu Yönetmelikle Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği⁸² ile İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği⁸³ yürürlükten kaldırılmıştır.⁸⁴ Bu Yönetmelik hükümleri; il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve mahalli idare birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır.

Hesapların niteliği ve işleyişleri hariç olmak üzere hesaba ilişkin işlemler, değerlerin alınıp verilmesi ve kaydedilmesinde kullanılacak alındı, defter ve belge örnekleri, yönetim dönemi işlemleri, değerlerin yılsonu sayımları, muhasebe yetkilileri ve veznedarlar arasındaki devir işlemleri gibi hususlarda bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uygulanır.

⁷⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi ve aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olan kamu idareleri, bu Yönetmeliğin sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve hesapların konsolidasyonuna ilişkin hükümlerine tabidir.

⁸⁰ 10.12.2003 tarihli ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49 uncu, 22/2/2005 tarihli ve 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 48 inci, 3/7/2005 tarihli ve 5393 Sayılı Belediye Kanununun 65 inci, 26/5/2005 tarihli ve 5355 Sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18 ve 22 nci maddelerine dayanılarak ve Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın görüşü alınarak

⁸¹ Ancak üyelerinin tamamı köylerden oluşan birliklerde, bütçenin hazırlanmasına ilişkin hükümler yayımı tarihinde, diğer hükümler ise 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁸² 19.02.1994 gün ve mükerrer 21854 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan

⁸³ 01.10.1995 gün ve mükerrer 22421 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan

⁸⁴ Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (MİBMY) m.466

3.7 Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemleri

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır. Dünyadaki devlet muhasebesi uygulaması, değişik uygulamaları olsa bile esas olarak, nakit esaslı, uyarlanmış nakit esaslı, uyarlanmış tahakkuk esaslı ve tahakkuk esaslı olmak üzere dörde ayrılmaktadır.⁸⁵

Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi, nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir ve gider tahminlerinin gerçekleşmelerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlar.

Nakit esaslı devlet muhasebesi devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini tam olarak kaydetmez ve raporlamaz.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına fazla hizmet etmez.

⁸⁵ Karaarslan, Kızılkaya, **a.g.e**, s.13

Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi muhasebeleştirilir. Mali işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde de, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre, (genellikle bir ay) önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar, kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Uyarlanmış nakit esasının, nakit esasından tek fazlası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.⁸⁶

Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasında işlemler nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini; giderler hesabı da nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Ekonomik olaylara ilişkin işlemler ait oldukları mali yılda kaydedilir ve raporlanır. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar, ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Amortisman giderleri dahil, program

⁸⁶ Karaarslan, Kızılkaya, **a.g.e**, s.13

maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını, diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.

Tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsar ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir. Bu sisteme göre üretilcek mali raporlar bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esasından farklı olarak hesaplanan bu göstergeler saydamlığın ve kamu kaynaklarını kullananların hesap vermelerinin temelini oluşturur.

Yukarıda açıklanan özellikleri dolayısıyla tahakkuk esaslı devlet muhasebesi modern kamu mali yönetim sistemlerinde ihtiyaç duyulan ve yakın gelecekte, bütün ülkelerde yaygınlaşması beklenen bir sistemdir.

Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi esas olarak tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.

Değişik uyarlanmış tahakkuk esası uygulamaları olmasına karşın, uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı, muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi

ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. İşlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.⁸⁷

3.8 Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esasına Geçilmesine Zorlayan Nedenler

Türkiye’de devlet muhasebesi alanındaki en önemli sorunlardan birisi uygulamadaki dağınıklıktır. Genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum mevcut değildi. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli nedeni budur. Ayrıca devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamaktaydı. Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye’ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir.

Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları en önemli veri, devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistiklerdir. Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartlarına ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç vardır. Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere dünyada devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir eğilim vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi, ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Bu durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını

⁸⁷ Karaarslan, Kızılkaya, **a.g.e**, s.14

yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır.

Devlet Muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı, devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturmaktır. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin ve kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasıdır.

3.9 Devlet Muhasebesinde Nakit ve Tahakkuk Esasının Birlikte Kullanılması

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılarına yer verildiği üzere, nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde muhasebeleştirilir. Buna karşın Devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı olmadığı gibi, 5018 sayılı Kanunun 50 nci maddesinde de, “Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir” hükmü ile mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası benimsenmiştir.

Buna göre, Kanunda temelde bütçe işlemlerine endeksli ve istisnaları hariç nakit esasına göre kayıt yapılan bütçe muhasebesi ile tüm mali işlemleri kapsayan ve tahakkuk esasına göre kaydı da öngören ikili bir kayıt öngörülmüştür. Tahakkuk esasına göre yapılan muhasebe kayıtları ile nakit esasına göre kaydedilen bütçe muhasebesi kayıtları arasında geçişi sağlamak üzere hesap planında “yansıtma tekniği” kullanılmıştır.

Finansal muhasebe; mali varlıklar, yükümlülükler, net değer hesapları, faaliyet gelir ve giderleri ile koşullu yükümlülüklerle ilişkin mali işlemlerin muhasebesi ve raporlanmasıdır. Genel yönetim sektöründe mali muhasebeden çok farklı olmayan, hatta nakit esasına dayalı muhasebe sistemi uygulayan kurumlarda iç içe geçmiş bütçe muhasebesi vardır. Bütçe muhasebesi, hem merkezi yönetim birimlerinde ve hem de yerel yönetim birimlerinde yetkili

organlarca kabul edilen bütçe kanunu veya belgelerinin, ilgili mali yıl içinde uygulanmasına ilişkin işlemlerin kaydedilmesi, sonuçların raporlanması, kesin hesabın çıkarılması ve aklanmak için gerekli belgelerin ilgili meclislere sunulmasıdır. Bütçe muhasebesinde varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesaplar kesin hesaba dahil edilmezler. Ancak bunlara ilişkin raporların ilgili meclis denetimine sunulması konusunda yasal düzenleme varsa, bütçe kesin hesap raporlarına ilave olarak, bunlar da ilgili meclis denetimine sunulabilir. Bütçe muhasebesinin yönetimi kolaydır; asıl olarak nakit işlemlerine dayanır; bütçe uygulama sonuçlarına ve kesin hesabın çıkarılmasına odaklanır; maddi varlıkların sadece satın alındığında bütçe gideri olarak kaydedilmesinde olduğu gibi mali işlemlerin hepsini kapsamaz.

Tam tahakkuk esası gereği, tüm mali işlemlerin öncelikle genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uygun olarak bilanço ve faaliyet hesaplarına kaydedilmesi ve bu işlemlerden bütçe gelir ve giderlerini ilgilendirenlerin ise yansıtma hesapları aracılığıyla bütçe gelir ve bütçe gider hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak, Genel Bütçede işlem süreçlerindeki ve detaylardaki yoğunluk nedeniyle geçiş sürecinde kayıt önceliği geçici olarak bütçe hesaplarındadır. Diğer bir ifadeyle bir mali işlemin kaydı sırasında eğer bu işlemin bütçe hesapları ile ilişkisi varsa öncelikle niteliğine göre bütçe hesaplarına borç ve alacak kaydı yapıp, ilgili bilanço hesaplarına kayıt verildikten sonra, bu işlemin faaliyet hesapları (gelirler veya giderler) ile ilgisi varsa bu ilgi yansıtma hesabı aracılığıyla kurulmaktadır. Buna karşın Genel Bütçe dışında kalan genel yönetim sektörüne dahil diğer idare ve kurumlarda kayıt önceliği faaliyet hesaplarındadır. Faaliyet hesaplarına kaydedilen bir işlemin bütçe hesapları ile ilişkilendirilmesi gerekiyorsa bu ilişkilendirmede yansıtma hesapları kullanılacaktır.

Tablo 14: Nakit ve Tahakkuk Esasının Birlikte Kullanılması Örneği: 10.000 TL + KDV Tutarında Mal Alımı İşlemi

Hesap No	Ekonomik Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
630	03.01.09	GİDERLER H.(Üretime yönelik mal ve hizmet alımları)	10.000 TL	
191		İNDİRİLECEK KDV H.	1.800 TL	
360	03.09	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H. (Damga Vergisi)		75 TL
103	02	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ H. (Gönderme Emri)		11.725TL
830	03.01.09	BÜTÇE GİDERLERİ H. (Diğer mal ve hizmet alımları)	11.800 TL	
835		GİDER YANSITMA H.		11.800 TL
905	03.01	ÖDENEKLİ GİDERLER H. (Üretime yönelik mal ve hizmet alımları)	11.800 TL	
903	03.01	KULLANILACAK ÖDENEKLER H. (Üretime yönelik mal ve hizmet alımları)		11.800 TL

3.10 Devlet Muhasebesinde Temel Kavramlar, İlkeler ve Standartlar

Muhasebe düşünülüp, oluşturulduktan sonra uygulamaya konulmuş bir kurama dayanmaz. Aksine mevcut uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak uygulamanın neden öyle olduğunu ve neden başka türlü olmaması gerektiğini ortaya koyar. Bu yolla mevcut uygulamanın daha iyi anlaşılmasını sağlarken, onun gelişmesini mümkün kılacak bilgi alanını da oluşturur.⁸⁸

Gelinen noktada tam olarak bir bilim-disiplin olarak henüz kabul edilmeyen muhasebe, bir disiplin olma yönünde mesafe almaktadır. Bu bağlamda muhasebeye özgü kavramlar, genel kabul görmüş ilkeler, standartlar ve bilimsel yaklaşımlar ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Devlet muhasebesinin tutulmasından ve işleyişinden sorumlu olanlar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer verilen temel muhasebe kavramlarına, ilkelerine ve standartlarına uymak zorundadırlar.⁸⁹

⁸⁸ Sevilengül, **a.g.e.**, s.21

⁸⁹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) m. 42

Temel Kavramlar

Kavramlar, gözlemleri düzene koymanın ve anlayabilmenin araçları olup bilgiler arasında ilgi kurulmasını sağlarlar. Kavramlar, ilgili bilim veya pratiğin ortak dili olup, aynı zeminde ortak paydayı oluştururlar.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile giren kavram uygulaması; son olarak Maliye Bakanlığınca yayınlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde de yer almış ve Tebliğde 12 adet temel muhasebe kavramına yer verilmiştir. Bu kavramlar; sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliğidir.

İşletmeler için belirlenen bu kavramların evrensel boyutu da vardır. Bu yönüyle muhasebenin her yerde aynı esaslar etrafında şekillenip uygulanmasına imkan verirler. Her ne kadar genel muhasebe sistemi ve işletmelerin bilgi ihtiyaçları esas alınarak belirlenmiş olsa da, bu kavramlar kamu muhasebesi düzenlemelerinde de yer almaya ve uygulamalarına yön vermeye başlamıştır. Dünyadaki kamu muhasebe uygulamaları bu kavramlar çerçevesinde şekillenmeye başlamıştır.

Devlet muhasebesinde kullanılan temel kavramlara devlet muhasebesi ile ilgili ana düzenleme olan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer verilmiştir. Yönetmelikte, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan “Sosyal Sorumluluk”, “Kişilik” ve “Özün Önceliği” temel kavramlarına yer verilmemiştir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Muhasebenin temel kavramları çerçevesinde oluşan muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulamasının kuramsal dayanaklarıdır. İlkeler, bir bakıma temel kavramların uygulamaya yansımaları sağlayan araçlardır. Muhasebe ilkeleri de her yerde ve her zaman geçerli nitelikte

kurallar değildir. Ülkelerin özelliklerine ve zaman içindeki gelişmelere göre değişiklikler gösterebilir. Bir diğer ifadeyle kavram daha evrensel bir nitelik kazanmış olmasına rağmen, aynı şey ilkeler için henüz söz konusu değildir. Bu konuda da bir standartlaşma eğilimi vardır.

Ülkemizde muhasebe ilkeleri uygulaması, Maliye Bakanlığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde temel mali tablolar bağlamında “Gelir Tablosu İlkeleri” ve “Bilanço İlkeleri” olarak belirlenmiştir. Kamu muhasebeleri; kavram konusunda olduğu gibi ilkeler konusunda da genel muhasebe teori ve uygulamalarından etkilenme ve yönelme sürecine girmişlerdir. Bu ilkeler işletmelerin bu tabloları düzenlemede uyacakları esasları belirlemektedir. Bu ilkelerin devlet muhasebesine uyarlanmış tanımlamalara Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer verilmiştir. Muhasebenin kuralları gelişip, evrensel hale geldikçe, kamu muhasebesi kural ve uygulamaları da bu gelişmeden etkilenerek, ilke bazında ortak uygulamalara ulaşacaktır.

Muhasebe Standartları

Bir ülke içindeki muhasebe uygulamalarında bile farklılıklar görülebilmektedir. Ancak, dünyanın hızla küreselleştiği bir dönemde ülke içindeki farklılıklar o ülke için büyük bir olumsuzluktur. Dünya artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba sarf etmekte, bu amaç için kurumsallaşmaktadır (IASC'de olduğu gibi). Standartlara olan ihtiyaç, ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir. IFAC/PSASB uluslararası devlet muhasebe standartları oluşturmaya çalışmaktadırlar. Bir ülkede genel yönetim sektörünün konsolide edilmiş güvenilir ve sağlıklı mali rapor ve tablolarının hazırlanabilmesi için ortak muhasebe standartları geliştirmek ve bütün kamu idarelerinde uygulanmasını sağlamak büyük önem arz etmektedir.

Devlet, muhasebe sisteminden edinilen verilerle ilgili olarak, diğer kullanıcıların kullanımı için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmeli ve kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin

sağlıklı bilgi aktarabilmelidir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Bu ihtiyacın açıkça kendini gösterdiği ve uygulamasının istikrar kazandığı, sermaye piyasalarında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasebe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir. İlgililerin muhasebeden yararlanarak yönetim ve kontrol ihtiyaçlarını karşılama bir tarafa; yalnızca bütçe hakkı noktasından bakıldığında dahi kamu kaynak ve varlıklarının hesabında aynı düzey ve tutarlığın sağlanmasının gerekliliği tartışılmazdır.

3.11 Devlet Muhasebesinde ve Belediyelerde Kullanılan Hesap Planı

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmeden önce devlet muhasebe sistemine yöneltilen temel eleştirilerden birisi belli bir kodlama sistematığının olmaması ve sistematik bir kodlamaya göre kaydedilmeyen mali işlemlerin konsolide edilememesi ve yönetime yeterli, anlamlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulamamasıydı. Yeni sistemde bu eleştiri de dikkate alınarak hesap planı genel kabul gören muhasebe sınıflandırmasına uygun olarak sınıflandırılmıştır. Hesap planı ondalık (desimal) kod sistemine göre sınıflandırılmıştır. Yardımcı hesaplar ise yukarıdaki bölümde ayrıntılarına yer verildiği üzere analitik bütçe kod sistemiyle uyumlu olarak dört düzeyde ve her düzeyi iki haneden oluşmak üzere kodlanmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Genel Yönetime dahil kamu idarelerinin hesaplarının konsolidasyona uygun ve karşılaştırılabilir olması için Maliye Bakanlığı tarafından Çerçeve Hesap Planı hazırlanmıştır.

Çerçeve hesap planı; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen ana hesap grupları, hesap grupları ve hesapların tamamından oluşmaktadır.

Hesap planı; Ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşur.

Detaylı hesap planı; Ana hesap grupları, hesap grupları ve hesapları içeren hesap planı ile dört düzeyli ve her bir düzeyi iki haneli yardımcı hesaplardan oluşur.⁹⁰

Söz konusu hesap planı, genel yönetim sektörünün tamamı için geçerli olup, kapsama giren idareler hesap planlarını buna göre oluşturmak zorundadırlar. Genel yönetimi oluşturan merkezi yönetim (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici denetleyici kurumlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler için ilgili idarelerce belirlenmiş çerçeve hesap planında yer alan hesaplardan kamu idaresince kullanılacak olanlar tespit edilerek kamu idaresi hesap planını hazırlayacaklardır. Belediyelerde kullanılan detaylı hesap planı ise Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen hesap planı çerçevesinde Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen hesaplardan oluşacaktır.^{91,92}

Buna göre çerçeve hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerine ayrılır. Ana hesap grupları aşağıda gösterildiği gibi isimlendirilir.

Tablo 15: Devlet Muhasebesinde Ana Hesap Grupları

Ana Bölümler	Ana Hesap Grupları
Bilanço Hesapları	1) Dönen Varlıklar 2) Duran Varlıklar 3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 5) Öz Kaynaklar
Faaliyet Hesapları	6) Faaliyet Hesapları
Maliyet Hesapları	7) Maliyet Hesapları
Bütçe Hesapları	8) Bütçe Hesapları
Nazım Hesaplar	9) Nazım Hesaplar

⁹⁰ Ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplara ilişkin açıklamalar Yönetmeliğin 45 ila 109 uncu maddelerinde yapılmıştır.

⁹¹ GYMY m.110- MİBMY m.46

⁹² Yönetmelik hesap planında yer almamakla birlikte, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer alan herhangi bir hesabın kullanılması gerekliliği ortaya çıkarsa Yönetmelikteki hesap planına ilave hesap eklemeye veya çıkarmaya, ihtiyaç duyulduğunda Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çerçeve hesap planında belirlenen hesaplar dışında yeni hesaplar açmaya, **Maliye Bakanlığının** uygun görüşü üzerine **İçişleri Bakanlığı** yetkilidir.

Bütçe ve faaliyet hesapları ana hesap gruplarının hesap gruplarına, hesap gruplarının hesaplara ve hesapların yardımcı hesaplara ayrılması, gelir ve giderlerin ekonomik ayrımına uygun olarak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ilgili maddelerinde belirtilen bilgileri verecek şekilde yapılır.⁹³

Nazım hesaplar ana hesap grubu, kurumların ihtiyaçlarına göre sınıflandırılır.

3.12 Devlet Muhasebesinde Muhasebeleştirme Belgeleri ve Defterler

Her muhasebe kaydının bir belgeye dayanması ve mali sonuç doğuran bütün işlemlerin muhasebe kayıtlarında gösterilmesi zorunludur.⁹⁴ Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını gerektiren ve ilgili mevzuatında belirtilen belgelerden oluşur. Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Her muhasebeleştirme belgesinin mutlaka bir maddi dayanağı olmalıdır. Bu maddi dayanak bir belgedir. Belge olmadan kayıt yapılmaz.⁹⁵

Devlet muhasebesinde muhasebeye konu belgeler ikiye ayrılabilir. Bunlar;

Muhasebe kaydına esas olan belgeler (Ödeme emri belgesi ve muhasebe işlem fişi)

- Bütçeden nakden veya mahsuben (geçen yıl bütçe mahsupları hesabının borç çalıştığı işlemler dahil) yapılan harcamalar ile okul pansiyonları hesabına ilişkin işlemler “Ödeme Emri Belgesi” ile muhasebeleştirilir.
- Diğer işlemler ise “Muhasebe İşlem Fişi” ile muhasebeleştirilir.

Muhasebe kaydına esas olan belgelerin ekleri

- Harcama birimlerinden (tahakkuk dairelerinden) bir ödeme emri belgesi veya muhasebe işlem fişine ekli olarak maaş bordrosu, yolluk bildirimi gibi veya diğer

⁹³ İhtiyaç duyulduğunda yeni hesaplar açmaya, hesapların adlarını ve kodlarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

⁹⁴ MİBMY m.461

⁹⁵ MİBMY m.460 - Defter ve belgelerin bilgisayarla düzenlenmesi: (1)Bu Yönetmelikte düzenlenen defter ve belgeler, belirtilen bilgileri kapsamak kaydıyla adedine bağlı kalınmaksızın bilgisayarla düzenlenebileceği gibi kurumlar tarafından ihtiyaç duyulan diğer defterler de bilgisayarla düzenlenebilir.

resmi ve özel kişilerden ilam, rapor, yazı, vergi beyannameleri gibi bir belge veya bilgi şeklinde muhasebe birimlerine ulaşan belgeler ile

- Muhasebe birimlerinin kendilerinin muhasebeye konu bilgileri tespit ederek (hesaplardaki dövizin değerlemesi, nakit hareket cetvelinin düzenlenmesi gibi) tanzim ettikleri belgelerdir.

Devlet Muhasebesinde Kullanılan Defterler

Mahalli idarelerde muhasebe kayıt ve işlemlerinde aşağıdaki defterler kullanılır.⁹⁶

- Yevmiye defteri
- Büyük defter
- Kasa defteri
- Yardımcı hesap defterleri
- Tutulacak diğer defterler

Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defterdir. Yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilir.

Büyük Defter

Yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılan büyük defterin ilgili sayfalarına tasnifli olarak kaydedilir.

⁹⁶ MİBMY m.44

Kasa Defteri

Kasa işlemlerine ait büyük defter, diğer büyük defterlerde yer alan bilgilere ilaveten, günlük kasa sayımına ilişkin bilgileri ve muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek tarzda düzenlenir.

Yardımcı Hesap Defterleri

Detaylı hesap planında yer alan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir. Bu defterlere Yönetmelikte ek olarak yer verilmemiştir. Dolayısıyla mevzuatta açık ve net olarak belirlenmiş şekli yoktur. Bilgi işlem kayıtlarında yapılan kayıtlar doğrultusunda belirlenmiş formatları vardır. Bununla birlikte yeni muhasebe kayıt sisteminin en önemli araçlarıdır. Yardımcı hesaplar ve defterleri olmaksızın hesap planından bilgi alınamaz, alınan bilgiler de yeterli bilgi vermez.

Tutulacak Diğer Defterler

Tutulacak diğer defterler; borçlular defteri, kadro ve aylık raporu, kadro defteri, alındı kayıt defteri, arşiv defteri ile duran varlıklar amortisman ve yeniden değerlendirme defteridir. Kurumlar, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen hususlarla ilgili olarak ihtiyaç duydukları diğer defterleri de tutabilirler.⁹⁷

3.13 Muhasebe İşlemleri

Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri nakden veya mahsuben tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.⁹⁸

Mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların mahsup işlemleri, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mali yılın bitimini izleyen bir ay

⁹⁷ Tutulacak diğer defterler MİBM Yönetmeliğinin 442 ile 448 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

⁹⁸ MİBMY m. 411

içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde ise beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir.⁹⁹

Kaydın Yapılması

Gerçekleşen işlemler, hesaplara ait “hesabın işleyişi” bölümlerinde belirtilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, MİBMY’nde belirtilen hesapların niteliğine uygun bir biçimde kaydedilir. Her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Bir hesaba borç veya alacak kaydedilen tutar, başka hesap ya da hesaplara alacak veya borç kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç alacak eşitliği bulunur.¹⁰⁰

İşlemler, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedilir; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılır.

Bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar “Ödeme Emri Belgesi”, diğer işlemler ise “Muhasebe İşlem Fişi” ile muhasebeleştirilir.

Kamu idarelerinin muhasebe birimleri, muhasebe işlemlerini, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde, muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında (1)’den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ve yardımcı defter kayıtlarında bu yevmiye numaraları esastır.

⁹⁹ GYMY m.141

¹⁰⁰ MİBMY m. 43

Kayıt Düzeltmesi ve Kayıt Yanlışlıklarının Düzeltilmesi

Muhasebe kayıtları ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Muhasebe belgesinde düzeltme işleminin gerekçesine yer verilir.¹⁰¹ Kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırma kodlarında yapılan kayıt hatalarının düzeltilmesi durumu hariç olmak üzere, yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlık ancak muhasebe kaydıyla düzeltilir.¹⁰²

Dönem Başı İşlemleri

Mali yılın başında, bir önceki hesap dönemi kapanış bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenlenir. Açılış bilançosuna dayanılarak, açılış yevmiyesinin kayıtlarını kaydetmek üzere bilançodaki tutarlar, düzenlenecek “1” yevmiye numaralı muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir. Açılış kaydına ilişkin muhasebe işlem fişine, açılış bilançosunun bir nüshası eklenir. Açılış kaydına esas tutarlar, ilgili hesaplar için açılacak büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine aktarıldıktan sonra yılı işlemlerinin kaydına başlanır.

Muhasebe işlem fişinin düzenlenmesi sırasında fişin muhasebe kayıtlarına esas olacak hesap kodu sütunlarında gerekli bilgilere yer verilir ve işlemin türüne göre izleyen tablolardan ilgili olanı da ayrıca doldurulur.

Mali yılın başında muhasebe kayıtlarının açılmasını sağlamak üzere bilançoda yer alan hesapların açılış kaydı yapılarak dönem başlatılır.

Açılış kaydını takiben önceki yıl olumlu veya olumsuz faaliyet sonucu geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabı veya geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabına aktarılır.¹⁰³

¹⁰¹ GYMY m.18

¹⁰² MİBMY m.459

¹⁰³ MİBMY m.413

Muhasebe Döneminin Kapatılması ve Dönem Sonu İşlemleri

Her faaliyet döneminin sonunda, muhasebe yetkilileri, dönem sonu işlemlerini yaparak yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas alınacak kesin mizanı çıkarır. Faaliyet hesaplarında kayıtlı gelir ve giderler karşılaştırılarak faaliyet sonucu tespit edilir. Faaliyet sonucu da öz kaynaklar hesap grubundaki dönem faaliyet sonuçları hesaplarından ilgili olanına aktararak faaliyet hesapları kapatılır. Hazırlanan kesin mizanda borç ve alacak kalanı veren hesaplar yeni muhasebe döneminin açılış kaydına esas teşkil eder.¹⁰⁴

Dönem sonu işlemleri mali yılın sonunda geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan aşağıdaki işlemlerden oluşur.¹⁰⁵

a) Bütçe ve ödenek hesaplarına ilişkin dönem sonu işlemleri

1) Bütçe gelirleri hesabının alacak bakiyesi bütçe gelirleri hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.

2) Bütçe giderleri hesabının borç bakiyesi bütçe giderleri hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir.

3) Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabının borç bakiyesi bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir.

4) Gider yansıtma hesabının alacak bakiyesi gider yansıtma hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.

5) Gelir yansıtma hesabının borç bakiyesi gelir yansıtma hesabına alacak, bütçe uygulama sonuçları hesabına borç kaydedilir. Gelir yansıtma hesabının alacak bakiyesi verdiği durumlarda gelir yansıtma hesabına borç, bütçe uygulama sonuçları hesabına alacak kaydedilir.

¹⁰⁴ GYMY m.143

¹⁰⁵ MİBMY m.412

6) Belediye, bağılı idare ve birliklerde, bütçe ödenekleri hesabının yardımcı hesapları itibariyle; alacak bakiyesi aynı yardımcı hesaplara borç, borç bakiyesi aynı yardımcı hesaplara, ödenekli giderler hesabının borç bakiyesi ödenekli giderler hesabına alacak kaydedilir.

Bu işlemten sonra bütçe hesapları ana hesap grubu ile ödenek hesapları hesap grubunda yer alan tüm hesaplar kapanır.

b) Bütçe ve ödenek hesapları dışındaki dönem sonu işlemleri:

1) Dönen varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan mali yılsonuna kadar tahsili gerekenlerden tahsil edilemeyen tutarlar, mali yılsonunda gelirlerden alacaklar hesabına alacak, gelirlerden takipli alacaklar hesabına borç kaydedilerek takibe alınır.

2) Duran varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan, gelirlerden alacaklar hesabı, gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabı, kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabı ve gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı tutarlardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlar, bu hesaplara alacak, dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara borç kaydedilerek aktarma işlemleri tamamlanır.

3) Bütçe emanetleri hesabında kayıtlı olan tutarlar, zamanaşımı süresine göre bütçe emanetleri hesabının ilgili yardımcı hesabına aktarılması gerektiğinden bu hesaba borç ve alacak kaydedilir.

4) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grupları içindeki iç ve dış mali borç hesaplarında kayıtlı borçlar için işlemiş faiz tutarları hesaplanır ve ilgili dönemde ödenmek üzere ilgisine göre kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu veya uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki gider tahakkukları hesabına alacak, giderler hesabına borç kaydedilir.

5) Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan, tahviller hesabı, uzun vadeli diğer iç mali borçlar hesabı, dış mali borçlar hesabı, gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları hesabında kayıtlı tutarlardan vadeleri bir yılın altına inmesi nedeniyle, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gerekenler bu hesaplara borç, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara alacak kaydedilerek aktarma işlemleri tamamlanır.

6) Öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan “Değer Hareketleri” hesap grubundaki hesaplar değer hareketleri sonuç hesabının ilgili yardımcı hesaplarına kaydedilerek kapatılır. Bu işlemler sonucunda, muhasebe birimleri arası işlemler hesabı kesin mizanda bakiye vermez.

7) Değer hareketleri sonuç hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.

8) Dönem sonunda ilgili varlık ve yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olup, yabancı para cinsinden izlenen tutarlar değerlemeye tabi tutulur ve raporlama tarihindeki gerçek değerleri ile mali raporlarda gösterilir.

9) Yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekli olan taahhütler değerlemeye tabi tutulur.

10) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplarda kayıtlı değerlerden yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması gerekenler, bu MİBMY’nin ilgili hükümleri uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulur.

11) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplarda kayıtlı amortisman tabi tutulması gereken varlıklara ilişkin amortisman işlemleri yapılır.

12) Gelirler hesabının alacak bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına alacak, gelirler hesabına borç kaydedilir.

13) Giderler hesabının borç bakiyesi, dönem sonunda faaliyet sonuçları hesabına borç, giderler hesabına alacak kaydedilir.

14) Faaliyet sonuçları hesabının alacak veya borç bakiyesi öz kaynaklar hesap grubu içerisinde yer alan dönem olumlu faaliyet sonuçları hesabı veya dönem olumsuz faaliyet sonuçları hesabıyla kapatılır.

15) Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba borç ve alacak kaydı yapılır.

16) Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabında kayıtlı tutarlar, bu hesapların ilgili alt bölümüne aktarılması için bu hesaba alacak ve borç kaydı yapılır.

Bu işlemlerden sonra faaliyet hesapları ana hesap grubunda yer alan tüm hesaplar kapanır.

Her faaliyet döneminin sonunda, muhasebe yetkilileri dönem sonu işlemlerini yaparak yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas alınacak kesin mizanı çıkarırlar. Hazırlanan kesin mizanda borç ve alacak kalanı veren hesaplar yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas teşkil eder.

Kesin mizanın düzenlenmesini takiben, dönem sonunda son yevmiye olarak borç ve alacak bakiyesi veren hesapların kapatılmasını sağlamak için kesin mizanda borç bakiyesi veren hesaplar alacak kaydı yapılarak, alacak bakiyesi veren hesaplar ise borç kaydı yapılarak muhasebe dönemi kapatılır.

3.13.1 Muhasebe Politikalarında Değişiklikler ve Temel Yanlışlıklar

Muhasebe politikaları, dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. Ancak bu politikalar, yeni düzenlemelerin gerektirmesi veya işlemlerin ve olayların daha sağlıklı sunulmasını sağlamak amacıyla değiştirilebilir.

Devlet muhasebesinin uygulanmasına ilişkin ilkeler, esaslar, kurallar ve raporlamaya ilişkin yeni uygulamaya konulacak politikalar önceden uygulayıcılara ve kullanıcılara duyurulur

ve değişikliklerin mevcut muhasebe politikaları ve raporlarını nasıl etkileyeceği açıklanır. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler DMSK tarafından duyurulur.¹⁰⁶

Temel yanlışlık, içinde bulunulan faaliyet döneminde fark edilen ve faaliyet sonuçları üzerindeki önemli etkisi dolayısıyla geçmiş dönemlerde yayımlanmış olan mali tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklardır. Önceki dönemlerle ilgili olarak, süregelen herhangi bir temel yanlışlık, faaliyet sonuçlarının yeni dönem açılış kayıtlarında düzeltilir. Karşılaştırmalı bilgiler, eğer yanlışlık açıklamaya değecek kadar önemli görülürse düzeltilir ve aşığıdaki hususlar ayrıca açıklanır:

- a) Temel yanlışlıkların niteliği,
- b) İçinde bulunulan faaliyet dönemi ve geçmiş faaliyet dönemleri için yapılan düzeltmeler,
- c) Karşılaştırmalı mali tablolarda yer alan önceki faaliyet dönemlerine ilişkin düzeltilmiş tutarlar,
- d) Düzeltmenin karşılaştırmalı bilgiyi içerecek şekilde yapıldığına ilişkin hususlar.¹⁰⁷

3.13.2 Bütçe Ödenek İşlemleri ve Kesin Hesap

Kapsama dahil kamu idarelerinin bütçe ödeneklerine ilişkin her türlü muhasebe işlemi, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe sisteminde nazım hesaplar ana hesap grubu içindeki hesaplarda izlenir.¹⁰⁸

Kapsama dahil kamu idarelerinin bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesapları, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe kayıtlarından çıkarılır. Kamu idarelerinin kesin hesapları ilgili mevzuatında belirlenen esas ve usullere uygun olarak yetkili organların denetim ve bilgisine sunulur.¹⁰⁹

¹⁰⁶ GYMYm.138

¹⁰⁷ GYMY m.139

¹⁰⁸ GYMY m. 41

¹⁰⁹ GYMY m. 42

Kesin hesaplar belediye yönetiminin kendisine tahsis edilen kaynakların hesabını belediye meclisine verme aracıdır. Belediyenin bir önceki yıl uygulama sonuçlarını gösteren belediye kesin hesapları¹¹⁰ mali hizmetler birimi tarafından mali yılın bitiminden itibaren hazırlanarak, belediye başkanı tarafından nisan ayı içinde encümene sunulur. Encümen kesin hesabı en geç Nisan ayının sonuna kadar inceleyip, görüşü ile birlikte meclisin Mayıs ayı toplantısında görüşülmek üzere belediye başkanına sunar. Kesin hesabın görüşülmesi ve kesinleşmesinde, bütçeye ilişkin hükümler uygulanır. Belediye yönetimine bütçe kararı ile verilen gelir toplama ve harcama yapma yetkilerinin nasıl kullanıldığı mecliste görüşülür ve bir karara bağlanır. Ancak kabul edilmeyen hususlar gerekçeleri belirtilmek suretiyle karara bağlanır. Konusu suç teşkil eden hususlar var ise meclis başkanlığınca yetkili mercilere iletilir. Belirtilen durumların dışında meclisçe kesin hesabın reddedilmesi halinde, durum üst yönetici tarafından 5393 sayılı Belediye Kanunun 30 uncu maddesine göre değerlendirmek üzere İçişleri Bakanlığı'na bildirilir. Kesin hesap Haziran ayının sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına gönderilir.

3.14 Mali Raporlama ve Faaliyet Raporları

Mali tablolar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur.

Mali tablolar, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri

¹¹⁰ Kesin hesabı oluşturan cetveller; a) Bütçe Giderleri Kesin Hesap Cetveli, b) Bütçe Gelirleri Kesin Hesap Cetveli, c) Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması Kesin Hesap Cetveli, ç) Genel Mizan, d) Bilanço, e) Görev Yapan Muhasebe Yetkililerine Ait Liste, f) Gerek duyulan diğer belgeler,

üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir.¹¹¹

3.14.1 Mali Raporlamanın Amaçları ve Raporlama Birimi

Mali raporlama ile genel olarak kaynakların dağıtımı, uygulanan mali politikaların etkileri ile ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sağlanır. Mali tablolar kamu idarelerinin;

- Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
- Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- Mali durumu ve mali durumundaki değişiklikleri,
- Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,
- Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
- Mali işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini,

gösterir.¹¹²

Mali tablolar, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için; kamu idarelerinin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi verir. Mali tabloların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için son üç dönemin verilerini de içermeleri ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanmaları esastır.

¹¹¹ MİBMY m. 418

¹¹² GYMY m.112

Kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlölük üstlenebilen, diğér kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dahil her kamu idaresi bir kurumsal birimdir. Kapsama dahil her kurumsal birim bir raporlama birimidir.¹¹³

3.14.2 Mizan Cetveli ve Düzenlenecek Temel Mali Tablolar

Mizan cetveli ve düzenlenecek temel mali tablolar Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 420 ile 440 ıncı maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Aşağıda sayılan mizan cetveli ve diğér mali tablolar, muhasebe birimince hazırlanır.¹¹⁴

- Mizan cetveli
- Bilanço
- Faaliyet sonuçları tablosu
- Bütçe uygulama sonuçları tablosu
- Nakit akım tablosu
- Mali varlık ve yükümlölükler değışim tablosu
- İç borç değışim tablosu
- Dış borç değışim tablosu
- Şarta bağı varlık ve yükümlölükler tablosu
- Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

¹¹³ Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri GYM Yönetmeliğinin uygulanmasında tek bir raporlama birimi sayılır. Ancak, bu durum genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il ve muhasebe birimi düzeyinde raporlar hazırlanmasına engel değildir.

¹¹⁴ Yukarıda belirtilen ve şekilleri bu Yönetmelik ekinde yer alan mali tabloların şekilleri üzerinde değışiklik yapmaya, kamu idareleri itibarıyla türlerini belirlemeye veya ihtiyaç duyulması halinde yeni mali tablolar oluşturmaya ve elektronik ortamda alınmasıyla ilgili düzenlemeler yapmaya İçişleri Bakanlığı yetkilidir.

Mizanlar

Kurumca, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanlar düzenlenir. Mizan cetveli, yevmiye defteri ile yardımcı defterlerden yararlanılarak ayrıntılı olarak ve ana hesap bazında her ayın sonu itibarıyla düzenlenir. Cetvelde; her hesabın borç ve alacak sütunlarındaki tutarların, yevmiye ve yardımcı defterlerindeki borç ve alacak toplamalarına ve borç sütunu toplamı ile alacak sütunu toplamının birbirine eşit olması gerekir.

Dönem sonu işlemleri yapılmadan önce geçici mizan düzenlenir ve bunu takiben dönem sonu işlemleri yapılır. Dönem sonu işlemleri tamamlandıktan sonra kesin mizan düzenlenir. Kesin mizanda faaliyet ve bütçe hesapları bakiye vermez.

Bilanço

Bilanço, kurumun belli bir tarihteki varlıklarını, yabancı kaynaklarını ve öz kaynaklarını gösteren tablodur. Kesin mizanda yer alan hesapların borç kalanları bilançonun aktif hesaplarını, alacak kalanları da bilançonun pasif hesaplarını oluşturur. Aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar bulundukları grupta eksi değer olarak gösterilir.

Bilançolar, bilanço ilkeleri, varlıklara, yabancı kaynaklara ve özkaynaklara ilişkin ilkelere¹¹⁵ uygun olarak hazırlanır ve sunulur.

Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet sonuçları tablosu, kurumun bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, mali ve mali olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan mali tablodur. Faaliyet sonuçları tablosu, faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesaplarından üretilir. Bütün gelir ve giderler, tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir.

¹¹⁵ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenmiş olan ilkeler

Dönem net fazla veya açığının ne kadarının kur ve değer değişimleri farklarından kaynaklandığı ve bunların faaliyet sonucunu nasıl etkilediği tablonun dip notunda belirtilir.

Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu

Bütçe uygulama sonuçları tablosu, kurumun bütçe uygulamaları sonucunda belirli raporlama dönemlerinde elde ettiği bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan mali tablodur.

Bütçe uygulama sonuçları tablosu, bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları hesaplarından üretilir. Bütçe yılının tamamına ilişkin olarak düzenlenen tabloya mahsup dönemi işlemleri de dahil edilir.

Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, kurumun belirli raporlama dönemleri itibarıyla nakit ve nakit benzeri varlıklarının akışını gösteren tablodur. *Nakit benzeri varlıklar*, hemen paraya dönüştürülebilen ve değer değişikliği oluşma ihtimali ihmal edilebilir ölçüde olan varlıklardır. Nakit akım tablosu kurumun dönem nakit tahsilatları ve ödemeleri, mali ve mali olmayan varlıkları ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan nakit akımlarını gösterir.

Nakit akım tablosunda, belirli bir dönem içinde nakit giriş ve çıkışları ihtiyaca göre sınıflandırılmış olarak yer alır. Yabancı para cinsinden olan nakit giriş ve çıkışları ilgili döviz alış kuru üzerinden ulusal para birimine çevrilip nakit akım tablosuna dahil edilir.

Nakit ve nakit benzeri varlıkların kullanımını gerektirmeyen kazanç ve kayıplar, nakit dışı bağış ve yardımlar, takas ve trampa gibi işlemler ile gelecekte nakit akımı yaratacak işlemler nakit akım tablosuna dahil edilmez.

Nakit ve nakit benzeri varlıkları oluşturan unsurların dönem başı ve dönem sonu mevcudu ile dönem içi değişim tutarı tablonun dipnotlarında ayrıca gösterilir. Söz konusu

değişim tutarının, nakit akım tablosunun düzenlenmesi sonucu ortaya çıkan “Nakit Stokundaki Net Değişim” tutarına eşit olması gerekir.

Nakit akım tablosu; faaliyetlerden sağlanan nakit akımları, yatırımlardan sağlanan nakit akımları ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akımları şeklinde bölümlenir.

a) Faaliyetlerden sağlanan nakit akımları

Faaliyetlerden sağlanan nakit akımları; faaliyet gelir ve giderlerinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarından oluşur. Ancak, maddi duran varlıkların edinilmesi ve elden çıkarılması gibi işlemler sonucunda ortaya çıkan nakit akımları bu bölüme dahil edilmez.

b) Yatırımlardan sağlanan nakit akımları

Yatırımlardan sağlanan nakit akımları; varlık hesaplarına yansıtılan maddi duran varlık yatırımlarının üretim ve inşasına ilişkin ödemeleri de kapsamak üzere, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesinden kaynaklanan nakit çıkışları ile maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişlerinden oluşur.

c) Finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akımları

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları;

- Tahvil ve bono gibi kısa veya uzun vadeli borçlanma araçları ihracı yoluyla veya diğer surette yapılan borçlanmalar karşılığı sağlanan nakit girişleri,
- Borç ödemelerinden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Nakde eşdeğer varlık olarak nitelendirilenler ve alım-satım amacıyla elde tutulanlar hariç olmak üzere; diğer kuruluşların borçlanma senetlerini veya hisse senedi gibi öz kaynak araçlarını veya ortak girişimlerdeki ticari hakları elde etmek için yapılan nakdi ödemeler ve bunların satılmasından kaynaklanan nakit çıkış ve girişleri,

- Üçüncü kişilere verilen nakdi borçlar ve nakit ön ödemeler ile bunlardan yapılan tahsilatlardan kaynaklanan nakit çıkış ve girişlerinden

oluşur.

Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu

Kurumun mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu, faaliyet dönemi süresince belirli raporlama dönemleri arasında mali varlıkları ve yükümlülüklerindeki değişmeyi gösterir ve raporlama tarihi itibarıyla toplam mali varlıklar ile toplam mali yükümlükler arasındaki farkı ifade eden net mali değeri ölçer.

İç Borç Değişim Tablosu

İç borç değişim tablosu, kurumun belirli raporlama dönemleri arasında iç borç tutar ve bileşimindeki değişimleri vade yapısına göre gösterir.

Dış Borç Değişim Tablosu

Dış borç değişim tablosu, kurumun belirli raporlama dönemleri arasında dış borç tutar ve bileşimindeki değişimleri vade yapısına göre gösterir.

Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu

Kurumun, geçmişteki bir olay dolayısıyla gelecekte belirli koşulların gerçekleşmesi halinde kamu idaresi lehine veya aleyhine doğması muhtemel olan varlık veya yükümlülükleri gösterir.

Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kurumun faaliyet gelirleri, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosunda, detaylı hesap planlarındaki sınıflamaya uygun olarak raporlanır.

Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu

Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu, giderlerin kurumsal düzeyde ekonomik dağılımını gösteren mali tablodur.

Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu

Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, genel yönetimin temel fonksiyonları esas alınarak hazırlanır. Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosunda giderler; genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, konut ve toplum refahı hizmetleri, sağlık hizmetleri, eğlence, kültür ve din hizmetleri, eğitim hizmetleri ve sosyal yardım hizmetleri alt sınıflarına ayrılır. Mali olmayan duran varlık edinimleri karşılığı yapılan ödemeler tabloda ayrıca gösterilir.

Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kurumun faaliyet giderleri, giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosunda, detaylı hesap planlarındaki sınıflamaya uygun olarak raporlanır.

Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kuruma ait bütçe gelirleri, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak raporlanır. Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe gelir hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.

Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu

Kuruma ait bütçe giderlerinin kurumsal düzeyde ekonomik dağılımını gösteren mali tablodur. Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.

Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu

Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, kurumun temel fonksiyonları esas alınarak hazırlanır. Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosunda bütçe giderleri; genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, konut ve toplum refahı hizmetleri, sağlık hizmetleri, eğlence, kültür ve din hizmetleri, eğitim hizmetleri ve sosyal yardım hizmetleri alt

sınıflarına ayrılır. Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.

Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu

Kurumun bütçe giderlerinin hangi kaynaklardan finanse edildiği, bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosunda gösterilir. Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.

Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kuruma ait bütçe giderleri, bütçelerindeki ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak raporlanır. Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.

Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, yapılan bütçe giderleri ile ödenekler, ödeneklerden kullanılanlar ve tenkis edilenler ile ödenek üstü harcamayı gösterecek şekilde bütçe hesapları ana hesap grubundaki bütçe gider hesaplarından ve nazım hesaplar ana hesap grubundaki ödenek hesaplarından yararlanılarak hazırlanır.

3.14.3 Raporlama Süreleri ve Mali Tabloların Konsolide Edilmesi

Mali tablolar; bu tablolarda yer alan bilgilerin, gelecekteki olaylar ve sonuçları hakkında tahminlerin oluşturulması, doğrulanması veya değiştirilmesine olanak sağlayacak şekilde ihtiyaca göre aylık, üç aylık ve yıllık olarak hazırlanır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, kamu idarelerince bu GYMY hükümlerine uygun olarak hazırlanan mali tablolardan Maliye Bakanlığınca üretilir ve aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali tablolardan üretilen mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler Maliye Bakanlığınca konsolide edilerek, genel yönetime ait mali

istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla hem elektronik ortamda ve hem de basılı olarak yayımlanır.¹¹⁶

Konsolidasyon işlemi önce merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları alt grupları bazında, daha sonra da genel yönetim düzeyinde yapılır. Konsolidasyon sonucunda ortaya çıkan mali tablolar, kapsama dahil kamu idareleri arasındaki işlemlerden kaynaklanan karşılıklı borç ve alacak doğuran işlemler arındırıldıktan sonra ilgili alt grupların veya genel yönetimin mali durumunu gösterir.¹¹⁷

3.14.4 Yönetim Dönemi Hesabı

Yönetim dönemi, bir mali yılın başından sonuna kadar yapılan bütün işlemler ile mali yıl geçtikten sonra, mahsup dönemi içerisinde önceki mali yıla ilişkin olarak yapılan mahsup işlemlerini kapsar.

Yönetim dönemi hesabı, yönetim döneminde yapılan bütün mali işlemleri kapsayan mali tablo, rapor, defter ve cetveller ile sayım tutanaklarından oluşur. Görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından düzenlenen yönetim dönemi hesabı dosyasının bir örneği de muhasebe biriminde muhafaza edilir.¹¹⁸

Düzenlenen yönetim dönemi hesabı defter ve raporları ile düzenlenmesi gereken yılsonu sayım tutanakları, mahsup dönemi sonu itibarıyla görev başında bulunan muhasebe yetkilisi tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bir dosya ile en geç mahsup dönemini izleyen bir ay içerisinde, kesin hesap ise Haziran ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Ancak, hesapları yerinde incelemeye alındığı duyurulan muhasebe birimleri, Sayıştay'a gönderecekleri kesin hesap ile yönetim dönemi hesabı dosyasını, görevli

¹¹⁶ Kamu idarelerine ait olarak bu Yönetmelik hükümleri uyarınca üretilen mali tablolar ile mizanlar ayrıca, altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanır.

¹¹⁷ GYMY m.115

¹¹⁸ MİBMY m.415

Sayıştay denetçisine teslim etmek üzere aylık hesap belgeleri ve raporlarla birlikte muhasebe biriminde bekletir.¹¹⁹

Yönetim dönemi hesabı aşağıda sayılan defter ve raporlardan oluşur.

- Yevmiye defteri
- Mizan cetveli
- Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu
- Bütçe gelirleri tahakkuk artıklarından zamanaşımına uğramış olanlara ilişkin ayrıntı cetveli
- Sayıştay ilamları cetveli
- Yönetim döneminde görev yapan muhasebe yetkililerine ait liste

Aylık hesap belgeleri

Aylık hesap belgeleri, muhasebe birimlerinde aşağıda açıklandığı şekilde sınıflandırılarak ayrı ayrı zarflara konulur. Zarfların üzerlerine muhasebe biriminin adı, belgelerin çeşidi, ilgili olduğu ay ve yıl ile adedi yazılır.¹²⁰

a) Bütçe giderleri ile geçen yıl bütçe mahsuplarına ait belgeler (daireler itibarıyla),

b) Kasa veya bankaca yapılan tahsilata ait belgeler ile bankadan alınan banka hesap

özet cetvelleri,

¹¹⁹ MİBMY m.416

¹²⁰ MİBMY m.417

- c) Ön ödemelere ait belgeler,
- d) Kişilerden alacaklar hesabına borç kaydedilen paralara ait belgeler ve kayıt silme emirleri,
- e) Alınan depozito ve teminatlar hesabı, emanetler hesabı, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri hesabı, fonlar veya diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilat hesabından yapılan ödemelere ait belgeler,
- f) Menkul kıymetler, teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgelerin alınması ve iadesine ilişkin belgeler,
- g) Diğer hesaplara ait belgeler.

3.14.5 Faaliyet Raporları

Faaliyet Raporu; kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlerini, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan, idare hakkındaki genel ve mali bilgileri içeren rapordur. Faaliyet raporu tabiri; birim ve idare faaliyet raporlarını, genel faaliyet raporunu ve mahalli idareler genel faaliyet raporunu ifade etmektedir.

Faaliyet raporları kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın temel ilkeleri olan saydamlık, denetlenebilir olma ve hesap verme ilkelerinin en önemli aracıdır.¹²¹

Kurumların faaliyet raporlarının hazırlanması, ilgili idarelere gönderilmesi, kamuoyuna açıklanması konularındaki usul ve esaslar, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 41 inci maddesi ve bu maddeye dayanarak hazırlanan ve 17.03.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan *Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik* hükümleri ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

¹²¹ T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, **2009 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu**, s.2

Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır.¹²²

Birim Faaliyet Raporu

Mahalli idarelerde birim faaliyet raporu; mahalli idarelerin bütçelerinde kendisine ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanır.¹²³

Mahalli idareler harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporları izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunulur.¹²⁴¹²⁵

Birim faaliyet raporu hazırlayan harcama yetkilileri, raporun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan üst yöneticiye karşı sorumludur.

İdare faaliyet raporu

İdare faaliyet raporu, birim faaliyet raporları esas alınarak, idarenin faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde üst yönetici tarafından hazırlanır.

Belediyelerde üst yönetici olan belediye başkanı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 41 inci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen biçimde; stratejik plan ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini ve belediye borçlarının durumunu açıklayan faaliyet raporunu hazırlar.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık

¹²² 5018 s. Kanun m.41 (Faaliyet Raporları)

¹²³ FR yön. m.10

¹²⁴ FR yön. m.10

¹²⁵ Üst yönetici, harcama birimlerinin faaliyetlerini ve performansını izleyebilmek amacıyla, harcama yetkililerinden üç veya altı aylık birim faaliyet raporları isteyebilir.

ve yükümlölükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütölen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.¹²⁶

Faaliyet raporunda, bağılı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin söz konusu bilgi ve değeriendirmelere de yer verilir.¹²⁷

Birim ve İdare Faaliyet Raporlarında Yer Alması Gereken Hususlar ve Kapsamları¹²⁸

Birim ve idare faaliyet raporları, aşağıda yer alan bölümleri ve bilgileri içerecek şekilde hazırlanır.

Genel bilgiler: Bu bölümde, idarenin misyon ve vizyonuna, teşkilat yapısına ve mevzuatına ilişkin bilgilere, sunulan hizmetlere, insan kaynakları ve fiziki kaynakları ile ilgili bilgilere, iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değeriendirmelere kısaca yer verilir.

Amaç ve hedefler: Bu bölümde, idarenin stratejik amaç ve hedeflerine, faaliyet yılı önceliklerine ve izlenen temel ilke ve politikalarına yer verilir.

Faaliyetlere ilişkin bilgi ve değeriendirmeler: Bu bölümde, mali bilgiler ile performans bilgilerine detaylı olarak yer verilir.

a) Mali bilgiler başlığı altında, kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleşmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlölükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilir. Ayrıca, iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgiler de bu başlık altında yer alır.

b) Performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütölen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef

¹²⁶ 5018 s. Kanun m.41

¹²⁷ 5393 s. Kanun m.56

¹²⁸ FR yön. m.18

ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir.

c) Kurumsal kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesi: Bu bölümde, orta ve uzun vadeli hedeflere ulaşılabilmesi sürecinde teşkilat yapısı, organizasyon yeteneği, teknolojik kapasite gibi unsurlar açısından içsel bir durum değerlendirmesi yapılarak idarenin üstün ve zayıf yanlarına yer verilir.

d) Öneri ve tedbirler: Faaliyet yılı sonuçları ile genel ekonomik koşullar, bütçe imkânları ve beklentiler göz önüne alınarak, idarenin gelecek yıllarda faaliyetlerinde yapmayı planladığı değişiklik önerilerine, hedeflerinde meydana gelecek değişiklikler ile karşılaşılabileceği risklere ve bunlara yönelik alınması gereken tedbirlere bu bölümde yer verilir.

Faaliyet raporu nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından belediye meclisine sunulur. Üst yöneticiler, idare faaliyet raporlarının içeriğinden ve raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğundan ilgili Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludur.^{129,130,131,132}

Belediyelerin faaliyet raporları nisan ayı sonuna kadar üst yöneticileri tarafından kamuoyuna açıklanır.¹³³ Bu raporların birer örneği aynı süreler içinde Sayıştay'a ve İçişleri

¹²⁹ FR yön. m.11

¹³⁰ 2009 MİGFR - Değerlendirme ve Sonuç Bölümü

¹³¹ Belediye başkanınca belediye meclisine sunulan bir önceki yıla ait faaliyet raporundaki açıklamalar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilir. Vali, dosyayı gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştay'a gönderir. Yetersizlik kararı, Danıştayca uygun görüldüğü takdirde belediye başkanı, başkanlıktan düşer.

¹³² Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderir.

5018 s. Kanun m.41

¹³³ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik (FR Yönetmeliği) m.20

Faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması: Genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve idare faaliyet raporları Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirlenmiş olan sürelerle uyularak **basın açıklaması yapılmak suretiyle** kamuoyuna duyurulur ve **ilgili idarenin internet sayfasında** yayımlanır. İnternet sayfası bulunmayan idareler, faaliyet raporlarına kamuoyunun erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri alırlar.

(Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik m. 21)

Bakanlığına gönderilir. Sayıştay, Maliye Bakanlığı veya İçişleri Bakanlığınca istenilmesi halinde faaliyet raporları ayrıca elektronik ortamda da gönderilir.¹³⁴

Genel Faaliyet Raporu

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahalli idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir.¹³⁵

Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu

Mahalli idareler genel faaliyet raporu, mahalli idarelerin idare faaliyet raporları esas alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanır.

Mahalli idareler genel faaliyet raporu İçişleri Bakanlığı tarafından izleyen mali yılın Haziran ayının on beşine kadar kamuoyuna açıklanır. Bu raporun birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.¹³⁶

Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne 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.¹³⁷

Gizlilik gerektiren bilgiler: (1) Faaliyet raporlarında milli güvenlik, savunma ve istihbarat hizmetlerine ilişkin gizlilik gerektiren bilgiler ile devlet sırrı ve ticari sır niteliğindeki bilgilere ve ülkenin ekonomik çıkarları açısından gizli kalması gereken bilgilere yer verilmez.

¹³⁴ FR yön. m.11

¹³⁵ 5018 s. Kanun m.41

¹³⁶ FR yön. m.12

¹³⁷ 5018 s. Kanun m.41

II. BÖLÜM

BELEDİYELERDE DENETİM

4.1 Denetim Kavramı

4.1.1 Denetimin Tanımı

Denetim, “olması gerekenle, olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınması”¹³⁸ olarak tanımlanabilir. Denetim; “bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci”¹³⁹ olarak da tanımlanabilir.

Denetim kapsamlı bir kavramdır. Dolayısıyla literatürde ortak bir denetim kavramı tanımına rastlamak güçtür. Bu güçlülüğün nedeni ise tanımlamanın genel olarak yapılmaya çalışılmasında yatmaktadır.

Bu güçlükten kurtulmak için, yapılan çoğu tanımda denetim özel bir duruma yönlendirilmiştir ve o durum içinde denetimin belirli amaçları ve görevleri belirtilmektedir¹⁴⁰. Hatta bu nedenle denetimin tanımlanmadığı, betimlendiği ileri sürülmektedir¹⁴¹. Örneğin literatürde çokça yapılan tanımlardan bir tanesi şu şekildedir; “Denetim, ekonomik faaliyet ve

¹³⁸ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2007/374, Ankara, 2007, s. 7.

¹³⁹ H.Ömer Köse, Denetim ve Demokrasi, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1999 s. 63.

¹⁴⁰ Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması**, T. C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2001, s. 29.

¹⁴¹ Salih Şanver, Kamusal ve Özel Mali Denetçi, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, T. C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş yıldönümü Yayını, Ankara, 1988, s. 206.

olaylarla ilgili savların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”¹⁴² Görüldüğü gibi tanım genel bir tanımlı vermekten çok denetimin iktisadi yönünü vurgulamaktadır.

Yine denetime iktisadi açıdan bakan diğer bir tanımda denetim; “bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması süreci”¹⁴³ olarak ifade edilmiştir.

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir¹⁴⁴.

Denetimin yukarıdaki tanımlarının yanında doktrinde farklı denetim tanımlarına da yer verilmektedir. Bu farklılıkların nedeni, denetimin birçok bilim dalının inceleme konusunu oluşturması ve denetim tanımının farklı ihtiyaçlar, özel durumlar göz önünde bulundurularak yapılmasıdır. Denetimin işlevi, niteliği, yöntemi, işletme yönetimi ve kamu yönetimi bakımından farklı olabilmektedir. Denetime ilişkin bakış açısı, bu fonksiyona / faaliyete yüklenen misyon / anlam, doğal olarak tanımda da bazı farklılıklara yer verilmesine ve denetimin belirli yönlerinin vurgulanmasına neden olmaktadır¹⁴⁵.

Denetim kavramının anlamına ilişkin verilen tanımlar çoğaltılabilir. Dünyanın her yanında kabul gören genel bir denetim tanımı yapmak oldukça güçtür. Ayrıca, yukarıda da

¹⁴² Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s. 1.

¹⁴³ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Avcıol yayınevi, İstanbul, Mart 1996, s. 1.

¹⁴⁴ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa yayınları, İstanbul, 1999, s.23

¹⁴⁵ Candan, **a. g. e.**, s. 9.

bahsedildiği gibi, denetimin girdiği her alanda konulara özgü olarak ayrı ayrı denetim tanımı yapılmaktadır. Bu tanımları tek tek belirtmek yerine, farklı tanımlara göre denetim kavramının unsurlarını ve özelliklerini sıralamak daha uygun olacaktır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

- Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır.

Denetimin konusu ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ile muhasebe süreci sağlamaktadır¹⁴⁶.

Denetimi yapılacak birim; bir işletme, bir kamu kuruluşu, bir ortaklık olabileceği gibi, işletmenin bir bölümü veya bir kişinin sorumlu olduğu ve yürüttüğü faaliyetlerle ilgili de olabilir. Denetimi yapılacak ekonomik birimin tespiti, denetçinin sorumluluk ya da denetim alanının belirlenmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca, söz konusu ekonomik birimin hangi dönemler için denetleneceğinin de belirlenmesi gerekir¹⁴⁷.

- Denetim önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma sürecidir.

Denetimde önceden belirlenmiş standartların bulunması gerekir. Denetim işlevi, kuruluş/ şirket faaliyetlerinin önceden saptanmış standartlara uygunluğunu tarafsız bir biçimde kanıtlara dayalı olarak araştırır ve değerlendirir¹⁴⁸. Kullanılan ölçütler denetimin amacına göre değişmektedir. Örnek olarak, muhasebe denetimi yapılıyorsa, kullanılacak ölçütler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olacaktır. Vergi denetimi yapılıyorsa, ölçüt, vergi mevzuatıdır. İç denetim yapılıyorsa, ölçüt, devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulmuş olan kurallardır¹⁴⁹. Denetimin amacı, kayıt işlemlerinin doğruluğunu araştırmak ise birinci unsur,

¹⁴⁶ Akgül, a. g. e. , s. 1.

¹⁴⁷ Bozkurt, a. g. e. , s 23.

¹⁴⁸ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Cilt 1, Yetkin Yayınları, İkinci baskı, Ankara, 2006, s. 48.

¹⁴⁹ Bozkurt, a. g. e. , s. 24.

işletme personeline tutulmuş kayıtlardır. Ölçütler ise yetkililerce konulmuş prosedürler, yöntemler ve yasal yükümlülüklerdir¹⁵⁰.

- Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır.

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Denetimin amaçlarına ulaşılması için, denetimde elde edilen her türlü bilgi ve veri kanıt olarak kullanılabilir¹⁵¹. Çeşitli denetim prosedürleri yardımıyla toplanan bu kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilerek sonuçta bir denetim görüşü oluşturulmaktadır¹⁵².

- Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür.

Denetim işini yapacak olan denetçilerin yüksek düzeyde mesleki bilgi ve deneyime sahip kişiler olması gerekir. Denetçinin sahip olması gereken çok önemli bir nitelik de bağımsız davranma özelliğidir. Denetçi, hiçbir etki altında kalmadan tarafsız ve dürüst biçimde çalışmalarını yürütmelidir. Aksi halde kimse denetim sonucuna güvenmez¹⁵³. Sonuç olarak bağımsızlık denetim mesleğinin vazgeçilmez bir unsurudur.

- Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir.

Denetim raporu denetim sürecinin son evresidir. Denetçi elde ettiği bulguları ve ulaşılmış olduğu görüşü içeren bir rapor düzenler. Genelde yazılı biçimde oluşturulan denetim raporu, denetimin türüne ve yararlananların niteliğine göre çeşitli biçimlerde olabilmektedir¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Akgül, a. g. e. , s. 2.

¹⁵¹ Kepekçi, a. g. e. , s. 1.

¹⁵² Bozkurt, a. g. e. , s. 24.

¹⁵³ Hüseyin Ergin, **Denetim**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 2007, s. 24.

¹⁵⁴ Akgül, a. g. e. , s. 2.

B. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar

Denetim önceki başlıkta bahsedildiği üzere kapsamlı bir kavramdır. Uygulamada yoklama, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş ve murakabe, tahkik, muayene, araştırma, gözleme, sına ve gözetleme gibi denetleme hizmetlerine ilişkin kavramlar rasgele kullanılmaktadır. Terminolojideki dağınıklık bu terimlerin çoğu kez eşanlamlı olarak kullanılmasına neden olmaktadır. Bu kavram kargaşası aynı zamanda bu hizmetleri yürüten elemanların görev ve yetkilerinin belirlenmesinde de sorunlar yaratmaktadır¹⁵⁵. Denetim kavramının açıklanmasında, denetime yakın kavramların, dilbilim yönünden anlamlarının belirlenmesinde fayda vardır.

1. Kontrol:

Kontrol, “bir işlemin yapılması sırasında doğru ve düzenli olarak kayıtlara alınmasının gözlenmesi, varsa hatayı anında işlemi yapana bildirerek düzeltilmesini sağlamaktır”.¹⁵⁶ Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamındadır. Yönetimin ve diğer birimler, riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini arttırmak amacıyla gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Bu güvencenin sağlanması için yapılan planlama, belirlenen politikalar, öngörülen düzenlemeler ve uygulanan süreçler kurumun iç kontrolünü oluşturur¹⁵⁷.

Kontrol; kurumun genel hedefleri gerçekleştirebilmesi konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanmaktadır. Bunun yanında; bir organizasyonun karşı karşıya kaldığı değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir. Yönetim ve

¹⁵⁵ Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s. 10.

¹⁵⁶ Ergin, **a. g. e.**, s. 18.

¹⁵⁷ Ekrem Candan, Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve esaslar, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı: 38, Mayıs- Haziran 2006, s. 19.

her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan bu sürece müdahil olmak durumundadır¹⁵⁸.

Kontrol ve denetim arasındaki farkları ise şu şekilde sıralayabiliriz¹⁵⁹:

- Kontrol işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Denetim ise yapılmış işlemler ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesini ifade eder.
- Denetim bir defada yapılır. Kontrol ise devamlılık gösterir.
- Denetim zihni ve analitik bir işlemdir. Kontrolün ise mutlaka insanlar tarafından yürütülüp tamamlanması gerekmez.
- Denetim işletmenin dışındaki bağımsız kişiler tarafından da yürütülür. Kontrol ise sadece işletmeye bağlı organlarca yapılır.

2. Revizyon:

Tekrar görmek, bir daha incelemek anlamında Latince “devidere” sözcüğünden gelmektedir. Bir işletmenin bünyesi ve faaliyetleri ile ilgili konuların incelenmesidir¹⁶⁰. Uygulamada muhasebe ile ilgili incelemeler için kullanılır. Örneğin bir serbest muhasebe uzmanının bir özel işletmenin faaliyetlerini, kayıtlarını incelemesi durumunda kayıtlarının revizyonundan söz edilir¹⁶¹. Revizyon daha çok vergisel inceleme amaçlıdır¹⁶².

3. Teftiş:

Bir şeyin aslını veya doğrusunu anlamak için yapılan araştırmadır¹⁶³. Latince “Inspiciere” sözcüğünden türeyen, “inspect” sözcüğü karşılığı olarak Türkçede kullanılan bu terim, işlerin iyi ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. Bu kavram bir

¹⁵⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Baran Özeren (Çev.), Ankara, 2 Haziran 2004, s. 4.

¹⁵⁹ Ergin, **a. g. e.** , s. 18.

¹⁶⁰ Özer, **a.g.e.** ,s. 10.

¹⁶¹ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa, 2000, s. 1.

¹⁶² Ergin, **a. g. e.** , s. 18.

¹⁶³ **Meydan Larousse**, Cilt 12, s. 7.

otoriteyi içerir. Örneğin banka kayıtlarının ilgili banka müfettişlerince incelenmesi ya da gümrük kayıtlarının gümrük müfettişlerince teftişi sonucu verilen raporların ilgileri bağlaması durumu¹⁶⁴. Teftiş denetimden daha dar kapsamlıdır.

4. Murakabe:

Murakabe sözcüğü yukarıda belirtilen revizyon, kontrol ve teftiş terimlerinin tamamını kapsar. Arapça “rakb” kökünden gelen sözcük, bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamı taşır. Örneğin anonim şirketlerde, genel kurulca bir yıl süreyle seçilen murakıplar, şirket defterlerini, bütçe ve bilançoğu, kasayı, yönetim kurulunu denetlemekle görevlidirler¹⁶⁵.

Bu açıklamalardan sonra, kontrol, revizyon ve teftiş arasındaki farkları şu şekilde belirtebiliriz¹⁶⁶:

- Kontrol; işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Bu nedenle organik ve devamlı bir yapı gösterir. Revizyon ise yapılmış işlemlerin ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi suretiyle yapılır.
- Kontrol, işletmenin organizasyonuna bağlı olarak ve işletme içinde cereyan eder. Revizyon ise, prensip olarak, işletme dışı organlar tarafından dışarıdan yapılan bir incelemedir.
- Revizyon ve kontrol, organizasyondaki faaliyetleri ve işlemleri devamlı olarak incelemeye yöneliktir.
- Teftiş ise gerek görüldükçe ve belirsiz zamanlarda yapılır, yönetime müdahale edilmemekle birlikte, gerektiğinde sorumlu memura işten el çektirilebilir.
- Revizyon ve kontrolde inceleme görevinin zamanı, inceleme konusu ve inceleme alanı evrak açısından sınırlanmasına karşın, teftişte bu sınırlamalar daha soyut bir

¹⁶⁴ Figen Altuğ, **a. g. e.** , s. 2.

¹⁶⁵ Figen Altuğ, **a. g. e.** , s. 1.

¹⁶⁶ Hüseyin Özer, **a.g.e.** , s. 11.

nitelik arz eder. Müfettiş gerek görürse mahrem sayılan tüm evrak ve belgeleri de resen isteyebilir ve inceleyebilir.

4.1.2 Denetimin Kapsamı ve Amacı

Denetimin amacının, mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı bulmak, uygulama farklılığını gidermek, olumsuzlukları ortaya çıkarmak ve isabetli kararlar verebilmek olduğu sonucuna varılmaktadır¹⁶⁷.

Mali denetimin amacının ise, yukarıda sayılanların yanında, yanlışları düzeltmek, sorumluları belirlemek, uygulamayı değerlendirmek ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek olduğu görülmektedir.¹⁶⁸

Çağdaş denetim uygulamasında mali denetimin amacı, bir kurum veya kuruluşun hesabı hakkındaki denetçi görüşünü oluşturmaya yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtlarını toplamak ve böylece;

- Hesabın şekil ve muhteva itibariyle muhasebe mesleğinin gereklerine ve ilkelerine uygunluğu,
- Hesaptaki rakamların mali tablolarda gerektiği gibi gösterildiği,
- Tahsis edilen kamu fonlarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı,
- Tahsilat ve ödemelerin ilgili kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak yapıldığı konularında güvence elde etmektir.

¹⁶⁷ Kadir Kartalı, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Yayınlanmış Doktora Tezi, s. 51.

¹⁶⁸ Demirkan Uçar, **Kamusal Mali Denetim (Türkiye’deki Uygulaması ve Eleştirisi)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No. 172, Damga Matbaası, 1977, s. 17- 18.

Çağdaş denetim uygulamasında performans denetiminin amacı ise, ilgili idarenin kendisine tahsis edilen tüm kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanımını sağlayacak düzen ve mekanizmaları kurma ve bunları gereği gibi çalışır tutma yükümlülüğünü ne derece yerine getirdiğinin ve bu düzen ve mekanizmaların ne derece etkili islediğinin bağımsız ve tarafsız bir değerlendirmesi ile bu düzen ve mekanizmaların nasıl daha iyileştirilebileceğini, yöneticilerin hesap verme yükümlülüğünü takviye etmek üzere raporlamaktır¹⁶⁹.

4.1.3 Denetimin Konusu

Denetimin konusunu neyin veya kimin denetlendiği oluşturur. Denetimin konusu bir kurum olabildiği gibi kişi veya organ da olabilir. Bunları birkaç başlık altında sıralayabiliriz.

A. Kurumların Denetimi

Hem özel sektördeki kuruluşlar hem de kamu kuruluşları çeşitli açılardan denetlenebilmektedir. Özel sektör kurumlarının yöneticileri kendileri denetim yapabildiği gibi bağımsız denetim kurumlarına da denettirebilmektedirler. Yöneticilerin yaptığı denetim, kurumun personelinin, işlemlerinin kısaca kurumun her açıdan denetlenmesidir. Bağımsız denetim kurumları ise genellikle kurumun mali tablolarını denetler ve mali durum hakkında tespitlerde bulunur¹⁷⁰.

B. Organların Denetimi

Organların organ niteliğini kazanmasının tescili (örneğin Yüksek Seçim Kurulu ve seçim kurullarının işlevi), bu niteliği kazanma ve kaybetmelerinin denetimi (vesayet makamları ve Danıştay tarafından), organların atamayla oluşturulması, değiştirilmesi, görevden alınması ve bunların yargı denetimi; bu organların ve kurulların işleyişi, oluşumu ve organlar üzerinde

¹⁶⁹ Tülay Arın, İhsan Gören, Necdet Kesmez, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Tesev Yayını, İstanbul, 2000, s. 123- 124.

¹⁷⁰ Murat Turhan, **Sayıştay'ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009, s. 22

yapılan çeşitli tip denetimler bu kapsamdadır. Organların denetimi, büyük ölçüde yargı denetiminin konusunu oluşturmakta ve yapacakları işlemlerin hukuksal geçerliliğini etkilemektedir¹⁷¹.

C. İşleyişin Denetimi

Kurumların, kendi personelinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmasına rağmen maddi alanda sonuç doğurabilecek bir eylem ve işlem tesis edebilmesi kendi personeli eliyle olur. Denetimin asıl konusu da bu personelin tesis ettiği işlemler ve bu personel aracılığıyla gerçekleştirilen eylemlerdir. İşlemler, hukuksal sonuçlar doğuran irade beyanları olabileceği gibi kendileri bir hukuksal sonuç doğurmamakla birlikte bu tür sonucu doğuran işlemlerin yapılması için gerekli maddi işlemlerde olabilmektedir. İşlemlerin denetimi hukuka uygunluk ve yerindelik açısından olabilmektedir¹⁷².

D. Kişilerin ve Personelin Denetimi

Hukuk açısından iki tür kişilik vardır. Birisi gerçek kişiler diğeri de tüzel kişilerdir. Gerçek kişiler insanlardır. Gerçek kişiler bulundukları toplumda bir kurumun personeli veya bir kuruluşun üyesi olabilmektedirler. Bir kuruluşa üye olmanın veya bir kuruluştaki çalışmanın belirli şartları vardır. Ayrıca personelin veya üyelerin neleri yapıp neleri yapamayacağı önceden belirlenmiştir. Kişilerin, mevcut kurallara uygun davranıp davranmadığının denetimi kişilerin ve personelin denetimini oluşturur. Bilhassa kamu kesiminde, kamu personeli diğer statülere göre daha çok sınırlamalara ve denetime tabidir. Ülkemizdeki kamu kurumlarının teftiş kurulları büyük oranda personel denetimini yapmaktadır. Bu konuyu bir örnekle açıklayabiliriz. Maliye Bakanlığı daha iyi hizmet verebilmek amacıyla tüm vergi mükelleflerinin bilgilerini bilgisayar ortamına taşımış ve vergi dairelerinin birbiri ile bağlantılı olması yoluyla bu

¹⁷¹ Cevdet Atay, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999, s. 30.

¹⁷² Atay, **a. g. e.**, s.30.

bilgilere her vergi dairesinden ulaşılmasını sağlamıştır. Bu sistemi kullanma iznini ise belirli maliye personeline vermiştir. Personelin bu kullanma iznini hangi durumda kullanacağı da önceden belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, burada, personelin hangi durumda ne yapması gerektiği önceden yazılı bir şekilde belirlenmiştir. Ancak, personel bu izni başka amaçlar için kullanırsa kendisi için belirlenen sınırları aşmış olacaktır. Dolayısıyla bu personel teftiş kurulu tarafından denetlenebilecektir¹⁷³.

E. Malların Denetimi

Anayasa'nın 160. maddesinde; "Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek..." ifadesi yer almaktadır.

Kamu kurumları, amaçlarını yerine getirebilmek için taşınır ve taşınmaz mallara ihtiyaç duyarlar. Kamu hizmetlerinin sunulması için gerekli olan bina, otomobil ve diğer araçlar mal kapsamındadır. Hizmetlerin, etkin ve verimli bir şekilde sunulabilmesi ise bu malların korunması, saklanması ve her an hizmete hazır halde tutulması ile mümkündür. Kısacası mal denetimi malların durumunun denetimi anlamına gelmektedir.

4.2 Belediyelerde Denetim

Belediyelerde yapılacak denetimin genel çerçevesi, Anayasanın 127 nci maddesi, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile çizilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunun 54 üncü maddesinde ise belediyelerin denetimi; faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilâtının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek

¹⁷³ Turhan, **a.g.m.** , s. 22.

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

5393 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde belediyelerde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre iç ve dış denetimin yapılacağı, bu denetimin iş ve işlemlerin hukuka uygunluğunu, mali ve performans denetimini kapsayacağı, mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemlerin hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından denetleneceği, ayrıca bağlı kuruluş ve işletmelerin de bu esaslar çerçevesinde denetleneceği ve denetime ilişkin sonuçların kamuoyuna açıklanacağı ve meclisin bilgisine sunulacağı hükme bağlanmıştır.

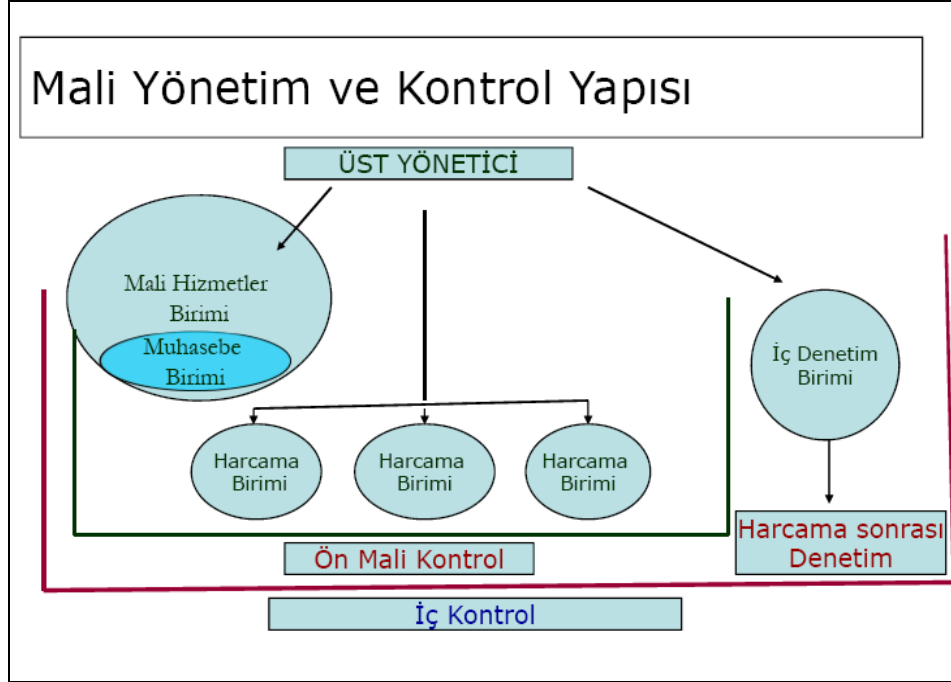
Buna göre mahalli idarelerde iç denetim, dış denetim, İçişleri Bakanlığı'nın vesayet denetimi yapılmaktadır. Buna ayrıca belediye meclisinin soru, genel görüşme, gensoru ve faaliyet raporlarını değerlendirme şeklinde yaptığı denetimi de ilave edilebilir.

4.3 İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim

4.3.1 İç Kontrol Sistemi

İç Kontrol Sistemi, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 55 ile 58 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca daha ayrıntılı olarak, Maliye Bakanlığınca 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan *İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte* düzenlenmiştir. Belediyelerde de iç kontrol sistemi aynı esaslara göre kurulacaktır.

Şekil 5: Mali Yönetim ve Kontrolün Yapısı



Kaynak: Erkan KARAARSLAN, AB Süreci Yeni Yasalar ve Belediyeler, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/slayt/dosya/7.pdf>, (10.03.2011)

Kontrolün yapısı ve işleyişi

Belediyelerin mali yönetim ve kontrol sistemleri;

- Harcama birimleri,
- Muhasebe ve mali hizmetler ile
- Ön mali kontrol ve
- İç denetimden

oluşur.

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

Kanunun 55 inci maddesinde iç kontrol; *“idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü”* olarak tanımlanmıştır.

İç kontrolün amacı ise;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

sağlamak olarak belirtilmiştir.

İç Kontrolün Temel İlkeleri

İç kontrolün temel ilkeleri şunlardır¹⁷⁴:

- a) İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- b) İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- c) İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.

¹⁷⁴ Yönetmelik-İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m. 6

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

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

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

İç Kontrolün Unsurları ve Genel Koşulları

İç kontrolün unsurları ve genel koşulları şunlardır¹⁷⁵:

a) Kontrol ortamı: İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.

b) Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.

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

¹⁷⁵ Yönetmelik-İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m. 7

d) Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.

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

İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar

Üst yöneticiler (belediye başkanları), iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.¹⁷⁶

İdarelerin mali hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön mali kontrol faaliyetini yürütür. Muhasebe yetkilileri, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun

¹⁷⁶ Yönetmelik-İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m.8

bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.

İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tâbi tutulur ve gerekli önlemler alınır.

Ön Mali Kontrol

Ön Mali Kontrol; *“idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü”* ifade eder.¹⁷⁷

Ön mali kontrolün kapsamı, kontrol yetkisi, niteliği, süreci ve kontrol usulü İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar adlı yönetmeliğin 10 ila 14 üncü maddeleri arasında düzenlemiştir.

Ön Mali Kontrolün Kapsamı

Ön mali kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilir.

Ön mali kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile

¹⁷⁷ Yönetmelik-İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m.3

idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.

Kontrol Yetkisi

Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol yetkisi mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri mali hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır. Mali hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Mali hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön mali kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür. Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tâbi mali karar ve işlemlerin kontrolü, birimin iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilir. Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.

Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.¹⁷⁸

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin mali karar ve işlemler, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali

¹⁷⁸ Yönetmelik- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m.15

mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Mali karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.¹⁷⁹

Ön Mali Kontrolün Niteliği

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tâbi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Ön Mali Kontrol Süreci

Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tâbi mali karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere mali hizmetler birimine gönderilir. Mali hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Ön mali kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Mali hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir.

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemten önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç

¹⁷⁹ Yönetmelik- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m.15

kontrolünü sağlamak amacıyla mali işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.

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

Kontrol usulü

Harcama birimlerinde ve mali hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir.

Mali karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin mali hizmetler birimince kayıtları tutulur ve aylık dönemler itibarıyla üst yöneticiye bildirilir. Söz konusu kayıtlar iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulur.¹⁸⁰

Mali hizmetler birimince, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 17 ve 26 ncı maddeleri¹⁸¹ uyarınca yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu

¹⁸⁰ Yönetmelik- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m.28

¹⁸¹ ***Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tâbi mali karar ve işlemler:*** taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, ödenek gönderme belgeleri, ödenek aktarma işlemleri, kadro dağılım cetvelleri, seyahat kartı listeleri, seyyar görev tazminatı cetvelleri, geçici işçi pozisyonları, yan ödeme cetvelleri, sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri, yurtdışı kira katkısı (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m.17-26) Gelirlerin

yazıda, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan mali karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilir.

4.3.2 İç Denetim

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 63 üncü maddesinde iç denetim, *“kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik¹⁸² esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti”* olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi¹⁸³, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve idareye yükümlülük getirecek kanun tasarıları, mali yüklerinin hesaplanmasını sağlamak üzere mali hizmetler birimine gönderilir. Kanun tasarılarının mali yükleri en az üç yıllık bir dönem için hesaplanarak, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan çerçevesinde, idarenin stratejik planı, performans programı ve bütçesi üzerindeki etkileri açısından değerlendirilir. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tasarılarında ise en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplama yapılır. (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar m.16 -Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması)

¹⁸² **Ekonomiklik:** Bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktılarına ulaşmak için kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmeyi,

Etkililik: Bir faaliyetin, planlanan ve gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi; hedefe ulaşma derecesini ve yerindeliğini,

Verimlilik: Kullanılan kaynaklarla, bir faaliyetin sonuçlarını ya da çıktılarını azamiye çıkarmayı, ifade eder. (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.4)

¹⁸³ **Risk:** Kamu idarelerinin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerinin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olayları,

Risk analizi: Kamu idarelerine, kaynaklarına ve varlıklarına yönelik risklerin değerlendirilmesini,

Risk yönetimi: Potansiyel risklerin sistematik olarak değerlendirilerek, olası zararlarının etkisini azaltıcı yönde, verilere dayalı karar vermeyi sağlayan yönetimi, ifade eder. (İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 4)

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında yönetmelikle belirlenmiştir. Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre, iç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

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

İç denetim faaliyetinin kapsamı ve alanı

İç denetim faaliyetinin kapsamı ve alanı, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında yönetmeliğin 6 ve 7 nci maddesinde düzenlenmiştir.

Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur.

İç denetim;

- a) Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
 - b) Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,
 - c) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,
 - d) İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,
 - e) Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,
 - f) Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,
 - g) Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi,
- alanlarını içerir.

İç denetimin uygulanması

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre kamu idarelerinde yapılacak iç denetim; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem süreç denetimi türlerini kapsamaktadır.

a) *Uygunluk denetimi*: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

b) *Performans denetimi*: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

c) *Mali denetim*: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

d) *Bilgi teknolojisi denetimi*: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

e) *Sistem denetimi*: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

İç denetim süreci ise iç denetimin planlanması, iç denetimin yürütülmesi, iç denetim sonuçlarının raporlanması ve iç denetimin takibi şeklinde cereyan etmektedir.

İç denetim, yukarıda belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir.

Denetimin risk odaklı yapılması

İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanır. İç denetim bu plan ve programa uygun olarak yapılır.

Kamu idarelerinin en riskli alanlarından başlamak ve iç denetim imkanları dikkate alınmak suretiyle, iç denetim uygulamalarından bir veya birkaçı birlikte programa alınır.

Yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda idare için yüksek risk alanları belirlenir. İç denetim birimi, üst yöneticinin önerilerini de dikkate alarak, idarenin risklerinden kabul edilemeyecek olanları denetim programına alır ve üst yöneticiye onaylatır. Bu onay denetim programının risk odaklı hazırlanmasına, hangi risklerin yüksek, hangilerinin düşük olduğuna karar vermeye ve programa alınmasına müdahale anlamına gelmez. Program onaylandıktan sonra önemli risk alanlarının tespit edilmesi veya İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından önerilmesi halinde program dışı özel iç denetim yapılabilir.

Risk odaklı olarak hazırlanan denetim rehberi, Kurul tarafından geliştirilir ve güncellenir. İDKK, risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılacak risk değerlendirme yöntemleri ile risk değerlendirmesine ilişkin usul ve esasları, uluslararası uygulamaları da dikkate alarak belirler.¹⁸⁴

Risklerin değerlendirilmesi

Yönetim, risklerin tanımlanması ve kontrolü için gerekli stratejilerin geliştirilmesinden ve uygulanmasından sorumludur.¹⁸⁵

¹⁸⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.36

¹⁸⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.37

İdarelerin tüm faaliyetleri İDKK'nın düzenlemelerine uygun olarak iç denetim birimlerince kapsamlı bir risk analizine tabi tutulur. Bu analiz sonuçları değerlendirilerek, kamu idarelerinin hizmetlerini etkileyebilecek riskler, risklilik oranı ve önemine göre ağırlık verilerek sıralanır. İç denetçi kamu idaresinin hedeflerini, faaliyetlerini ve varlıklarını etkileyebilecek önemli riskleri değerlendirir.¹⁸⁶

Bu değerlendirme sonuçlarına göre en yüksek risk içeren alan ve konulardan başlanarak iç denetim planı ve uygulamaya ilişkin programlar hazırlanır. Denetim programlarının hazırlanmasında; üst yöneticinin riskli gördüğü ve öncelik verilmesini istediği hususlarla birlikte, iç denetçilerin sayısı, çalışma süre ve imkanları dikkate alınarak, en riskli alan ve konulara öncelik verilerek azami verim hedeflenir.

Yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler yüksek risk içerdiğinden, denetim programına öncelikle alınır.

Yılsonlarında, denetlenen birimlerde yapılacak toplantılarda denetim sonuçlarına göre mevcut riskler gözden geçirilir.

İç Denetimin Planlanması, Yürütülmesi ve Raporlanması

İç denetim planı; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynakları içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek ve (İDKK) Kurulunca hazırlanan iç denetim stratejik planı da dikkate alınarak, üç yıllık dönemler için hazırlanır. Bu plan, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilir.¹⁸⁷

¹⁸⁶ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.38

¹⁸⁷ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.39

En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanır. Bir yıllık dönemi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek, zaman çizelgesine bağlanır. Hazırlanan iç denetim programı¹⁸⁸ üst yönetici tarafından onaylanır.¹⁸⁹

İç denetçi, denetime başlamadan önce, ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler, tahmini denetim süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanması konularında görüşmeler yapar. İç denetçi, bu görüşmelerin sonuçlarını da dikkate alarak çalışma planını hazırladıktan sonra denetime başlar ve denetimler bu çalışma planına göre yürütülür.¹⁹⁰

İç denetçi, denetim rehberlerinden de yararlanarak denetim faaliyetini yürütür. İç denetçi, denetim programında ve çalışma planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için, yeterli ve güvenilir bilgi ve belgeleri tespit etmek, incelemek ve değerlendirmekle yükümlüdür.¹⁹¹

Raporlama ilkeleri

Denetim faaliyetinin sonuçları, düzenlenecek raporla kayıt altına alınır. İç denetçi, ulaştığı görüşü, görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini raporunda açıkça belirtir. İç denetim raporları, kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılır. Raporlar,

¹⁸⁸ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetim planının ve programının hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirler.

¹⁸⁹ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.40

¹⁹⁰ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.41

¹⁹¹ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.42

İDKK'nın belirlediği raporlama standartlarına uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak düzenlenir.¹⁹²

Rapor türlerine ve raporlama standartlarına ilişkin diğer hususlar, İDKK'nun düzenlemelerine uygun olarak iç denetim birimlerinin yönergelerinde düzenlenir.

Raporların sunulması

İç denetçi, denetim raporunu, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticilerine verir. Birim yöneticileri, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle rapordaki ilgili hususları cevaplandırarak iç denetçiye gönderir.¹⁹³

Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile yönetici arasında anlaşmazlık varsa, iç denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder.

Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile yönetici, aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınmasında anlaşılırlar.

İç denetçi raporunu, idarenin görüşlerini de ekleyerek cevaplarıyla birlikte, iç denetimin kapsamı, denetimde tespit edilen riskler, risklerin olası etkileri, denetim sonuçlarına ilişkin genel değerlendirme ve risklerin ortadan kaldırılmasına veya en aza indirilmesine yönelik önerileri içeren rapor özetini de ekleyerek üst yöneticiye sunar.

Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra gereği için ilgili birimler ve strateji geliştirme birimine verilir.

Denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir.

¹⁹² İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.43

¹⁹³ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.44

İç denetim raporlarına dayanılarak yapılacak işlemler

İç denetçiler tarafından düzenlenecek raporların, iç denetim birimlerince kalite güvencesi kapsamında değerlendirilmesine, ilgili makamlara gönderilmesine ve oluşabilecek görüş ayrılıklarının giderilmesine ilişkin usul ve esaslar, İDKK'nun düzenlemelerine uygun olarak, iç denetim birim yönergelerinde belirlenir.¹⁹⁴

İdari birimlerce rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri, iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir.

İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İDKK'na gönderilir.

Birim faaliyet raporu

Yıllık faaliyet raporunda; program dışı yapılanlar da dahil iç denetim faaliyetleri, iç denetim biriminin performansı, tespit ve önerileri, önerilerden onaylanmayan ve uygulanmayanlar varsa onaylanmama ve uygulanmama nedenleri, iç denetçilerin eğitimi, yönetime verilen danışmanlık hizmetleri ve diğer faaliyet sonuçları ile ilgili bilgiler yer alır. İlgili kamu idaresinin yönetim ve kontrol sisteminin genel değerlendirmesi, önemli riskler, yönetim ve kontrol sorunları ve bunlara ilişkin önerilere de faaliyet raporunda yer verilir. Birim faaliyet raporu, şubat ayı sonuna kadar İDKK'na gönderilir.¹⁹⁵

İç denetim genel raporu

İDKK, iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunar ve kamuoyuna internet ortamında, basın yoluyla veya yazılı olarak açıklar.¹⁹⁶

¹⁹⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.45

¹⁹⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.46

¹⁹⁶ İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.49

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 program kapsamında ve program dışı iç denetim görevlendirmeleri üst yönetici tarafından yapılır.¹⁹⁷

İç Denetçilerin Görevleri

5018 sayılı Kanunun 64 üncü ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 15 inci maddesinde iç denetçilerin görevleri sayılmıştır:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek,
- Kamu idaresinde üretilen her türlü bilginin doğruluğunun denetlemek,

¹⁹⁷ İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.14

- Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek,
- Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir¹⁹⁸. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.¹⁹⁹

Belediye başkanına bağlı olan iç denetçilerin bağımsızlığı ise kısmi niteliktedir. Buradaki bağımsızlıktan maksat, iç denetim sürecinde iç denetçinin hiç kimsenin etkisi altında kalmadan denetimin amacını gerçekleştirmek için gerekli olan tüm yetkilere sahip olmaktır. Keza iç denetçi, bu denetim sürecinde suç teşkil eden bir durumla karşılaştığında bu durumu raporunda belirterek belediye başkanına sunmak zorundadır. Dolayısıyla belediye başkanı dışında suçla ilgili yetkili mercilere başvurma hakkı bulunmamaktadır. Tüm bu veriler ışığında iç denetimin, danışmanlık tarafı ağır basan bir denetim olduğunu söyleyebiliriz. Bu yüzden iç denetçiler kısmi nitelikte bir bağımsızlığa sahiptirler.²⁰⁰

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.^{201,202} İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar

¹⁹⁸ 5018 s. Kanun m.64

¹⁹⁹ 5018 s. Kanun m.64

²⁰⁰ Orhan Veli Alıcı, **Belediyelerin İç Denetimi**, http://bekirkoksal.com/makale_detay.php?haber_id=30, 17.11.2008 (Beklenen Mahalli İdareler Dergisi 147. Sayıda yayınlandı.)

²⁰¹ 5018 s. Kanun m.64

²⁰² Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

Belediyelerde idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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 iç denetim faaliyetlerine ilişkin çalışmalara başlanılmıştır. Bu çerçevede; mahalli idarelere 5.10.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 588 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. 5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci maddesine göre iç denetçi istihdamı öngörülen büyükşehir, büyükşehir ilçe belediyeleri, büyükşehir belediyelerine bağlı idareler ve il belediyelerinde iç denetçi atamalarına 2007 yılında başlanmıştır.²⁰³ Bu kapsamda mahalli idarelerin iş ve işlemleri hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimi biçiminde iç denetçiler marifetiyle yürütülmektedir. 2009 yılı itibariyle belediyelere tahsis edilen 515 kadronun 203 tanesine belediyelerde iç denetçi ataması yapılmıştır.²⁰⁴

4.3.3 İç Kontrol ile İç Denetimin Ayrımı

İç denetim, iç kontrolün bir unsuru olmakla birlikte, iç kontrol alanları ile sınırlı değildir. İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; bilginin zamanında ve güvenilir kaynaklardan elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmasında kullanılması amacıyla oluşturulan faaliyet bütünüdür. Yönetimin sorumluluğu altında olan iç kontrol sürecinin etkinliği ve verimliliği için yönetimin bu yapıyı düzenli bir

²⁰³ 2008 MİGFR S.94

²⁰⁴ 2009 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu (2010)

biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekmektedir. Bu konuda iç denetim yönetime yardımcı olup, iç kontrolle ilgili olarak bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Yani iç denetim, iç kontrolün yerindeliğinin denetimidir. İç denetçi sadece iç denetimin başarısından sorumlu olup, iç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur.²⁰⁵

İç kontrol harcama öncesinde eş zamanlı kontroller yoluyla muhtemel riskler karşısında bir güvenlik sistemi oluştururken, iç denetim harcama sonrasında uygunluk, performans ve finansal denetimler yapmaktadır. Önemli bir ayrım ise iç denetimin kurum yönetimi ve iç kontrol sürecinden bağımsız olarak yapılmasıdır. Ancak iç denetim, her ne surette olursa olsun iç kontrolün ikamesi olarak görülmemelidir.

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

4.3.4 Belediyelerdeki İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Değerlendirilmesi

Belediyeler, iç ve dış denetim bakımından merkezi idarenin diğer kurumları ile aynı usul ve esaslara tabi tutulmuştur. Belediyelerde öngörülen iç denetim sistemi ile ilgili olarak detaylı bir mevzuat olmamakla birlikte diğer kamu idarelerinden farklı olarak siyasi bir özellik taşıyan belediyelerde iç denetim sisteminin aynı usul ve esaslara dayanması bir takım sorunlara neden olacaktır. Temel tartışma noktası ise belediyelerde görev yapacak iç denetçilerin bağımsızlığı sorunudur. Belediye başkanlarının diğer kamu idarelerinden farklı olarak seçimle göreve gelmesi ve siyasi bir kimlik taşıması, belediyelerde iç denetçilerin

²⁰⁵ Alıcı (2008), **a.g.e.**, s.1

belediye başkanına bağlı olması, belediye başkanı tarafından atanıp görevden alınması, yıllık denetim raporları ile hazırlanan tüm denetim raporlarının belediye başkanına sunulması, iç denetçilerin tam bir bağımsızlığa sahip olmadığını göstermektedir.²⁰⁶ Ayrıca ilgili mevzuatlarda belediyelerle ilgili sorun teşkil eden konularda açıklamalara yer verilmemesi, belediyelerde yapılacak harcama sonrası iç denetimin ve harcama öncesi ön mali kontrolün şekli düzeyde kalması, bağlayıcı olmayıp danışma niteliğinde olması, belediyelerin tüm harcamacı birimlerinin, merkezi idareden farklı olarak tek bir muhasebe yetkilisine bağlı olması göze çarpan önemli sakıncalardır. Ortaya çıkacak sorunların giderilmesinde de belediyelerin istemleri doğrultusunda düzenlemeler yapılması ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun bu geçiş sürecinde önemli bir işlev üslenmesi gerekmektedir.²⁰⁷

4.4 Dış Denetim

5018 Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun 68 inci maddesine göre **dış denetim**; “*Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılan denetim*”dir. Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Bu hüküm çerçevesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali iş ve işlemlerini denetleme yetkisine sahip Sayıştay Başkanlığı, belediyeler ile bunların bağlı kuruluş ve işletmelerinin mali iş ve işlemlerini de harcama sonrası dış denetim kapsamında denetlemektedir.

Sayıştaylar, parlamentoların bütçe hakkının bekçileridir. Yasama organının hükümete verdiği gelir toplama ve harcama yapma izninin yasalar çerçevesinde ve yerinde kullanılıp

²⁰⁶ Alıcı (2008), **a.g.e.**, s.1

²⁰⁷ Alıcı (2007), **a.g.e.**, s.II

kullanılmadığı bu kurumlarca denetlenmekte ve izlenmektedir.²⁰⁸ Sayıştaylar esas yapıları itibarıyla denetim kurumlarıdır. Kamu gelir ve giderlerinin verilen yetkilerle uyumlu ve hukuk kuralları çerçevesinde harcanıp harcanmadığını izleyerek sonuçları hakkında parlamentoya raporlar sunarlar.²⁰⁹

Sayıştay denetimleri sırasında, mali iş ve işlemler üzerinde yasalara aykırı bir takım uygulamalar da saptanmaktadır. Bunların Sayıştay tarafından hükme bağlanması, Sayıştay'a farklı bir fonksiyon daha yüklemektedir. Bu yönüyle Sayıştaylar, bir denetim kurumu olma yanında bir de hesap mahkemesi kimliği kazanmaktadır.

Sayıştayların asıl kimlik ve karakterleri yüksek denetim kurumu olma niteliği ile çizilmiştir. Sayıştay denetimlerinin, çağdaş gelişmelerde giderek ağırlık kazanan bölümü, hüküm ile değil, raporlama ile sonlanmaktadır. Yargı, denetime bağlı ek ve güçlendirici bir görevdir.

Ülkemizde, mali denetim organı olan Sayıştay, Anayasal bir kurumdur. 1862'de kurulan Sayıştay ilk Anayasamız olan 1876 tarihli Kanun-u Esasi'de yerini almış ve günümüze kadar da Anayasal bir kurum olma özelliğini devam ettirmiştir. Kurulduğundan beri hem denetim hem de yargılama fonksiyonlarına sahip olmakla birlikte 1982 Anayasasına kadar Sayıştay'ın mali niteliğinin ağır bastığı ve denetim işlevinin öne çıktığı ancak 1982 Anayasası ile birlikte yargısal işlevinin de ağırlıklı olarak öne çıkarıldığı görülmektedir.²¹⁰

Anayasamıza göre²¹¹ Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın TBMM adına denetimi, Sayıştay'ın

²⁰⁸ Doğan Bayar, "Sayıştayın Anatomisi", **Maliye Dergisi**, Sayı:148 (Mart-Nisan 2005) s.63.

²⁰⁹ Erkan Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, 2.Baskı s.381

²¹⁰ H.Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayınları, Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi, No:12, Ankara, 2000, s.229

²¹¹ 1982 Anayasası m.160

faaliyetlerinden sadece bir kısmını oluşturmakta olup TBMM ile Sayıştay arasında organik bir bağ bulunmamaktadır. Sayıştay'ın yönetsel görevleri arasında, bütçenin uygulanmasını denetlemek, kesin hesapları incelemek ve görüşünü Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na bildirmek, mali konularda TBMM'ye raporlar vermek gibi görevler; yargısal nitelikteki görevleri arasında da, gelir, gider ve mal işlemleri ile bu işlemlere ilişkin hesapları incelemek ve sorumluların "tazmin" ya da "beraatına" karar vermek gibi görevler yer alır.

Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, Sayıştay'ın, denetim ve kesin hükme bağlamanın yanı sıra, TBMM'ye rapor sunma işlevinin de ağırlık kazandığı görülmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunda Sayıştay denetiminin, 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 gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.²¹²

Söz konusu Kanunun 35 inci maddesinde ise Sayıştay denetiminin genel esasları şu şekilde sayılmıştır:

- *“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 alınamaz.*
- *Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.*

²¹² 03/12/2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu m. 34

- *Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez.*
- *Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.*
- *Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir.*
- *Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.”*

Ayrıca Sayıştay, kanunlarla kendisine verilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında denetimine giren işlemlerle ilgili bakanlık, kurul ve kurumlarla, idare amirlikleriyle, muhasebe birimleriyle ve diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya; gerekli gördüğü her türlü bilgi ve belgeyi, tüm resmi kurum ve kurullarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebileceği gibi, görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler vasıtasıyla ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir. Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.²¹³

Yukarda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Sayıştay'ın, denetim, yargılama, dışa dönük raporlama ve danışma işlevleri söz konusudur.

²¹³ 6085 s.Sayıştay Kanunu m.6

4.4.1 Dış Denetim Türleri

Anayasamızda ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanununda Sayıştay'ın denetim alanı belirlenmiş olmakla beraber, esasen bu denetimin niteliği 5018 Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun 68 inci maddesinde belirtilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre; Sayıştay'ın yapmakta olduğu dış denetimin türleri; *uygunluk denetimi*, *mali denetim* ve *performans denetimi* olmak üzere üçe ayrılır.

Mali denetim, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkinen, **uygunluk denetimi**, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, **performans denetimi** ise, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesidir.²¹⁴

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 2 nci maddesinde Sayıştayın denetimi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

“Sayıştay denetimi: Düzenlilik ve performans denetimini ifade eder.

Düzenlilik denetimi: Mali denetim ve uygunluk denetimini ifade eder.

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 ifade eder.

Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi ifade eder.

²¹⁴ Denetimler sonucunda; 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.

Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade eder.”

6085 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinde ise, Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsadığı, düzenlilik denetiminin; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Performans denetiminin ise; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Sayıştayın yapacağı denetimlerdeki denetim süreci ise 6085 s.Kanunun 37 nci maddesinde düzenlenmiştir, buna göre 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.

4.4.1.1 Uygunluk Denetimi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununa göre uygunluk denetimi, “*kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti*”dir.

Sayıştaylar yargı yetkileri bulunsun veya bulunmasın, denetimleri sırasında hesap ve işlemler üzerinde saptanan hukuka aykırılıkları bir karara bağlarlar. Yargı yetkisi bulunan Sayıştaylar bu kararın arkasına yasal yaptırımını da koyar. Hem mali işlemin mevzuata aykırılığını saptayan, hem de sorumlusu hakkında yaptırım öngören karara **hüküm** denir. Hükümler, süresinde temyiz edilmemek veya Sayıştay temyiz kurullarında (kuruluş yasasında öyle düzenlenmiş ise Danıştay’da) onanmaları halinde kesin hüküm niteliği kazanır. Yargı yetkisi bulunmayan Sayıştayların, hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına ilişkin kararları, idari yollarla yerine getirilme veya adli yargıda yargılama suretiyle hükme bağlanır.²¹⁵

Sayıştay’ın uygunluk denetimi, büyük ölçüde, harcama sonrası denetime ilişkindir. Sonradan yapılan denetimler hesaplar üzerinden yürütölmektedir. Harcama sonrası yapılan uygunluk denetimi, devletin gelirlerini, giderlerini ve mallarını kapsamaktadır. Giderlerin denetimi, Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların hesapları üzerinden gerçekleştirilir. Harcamaların kanunlara, tüzöklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı; ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığı; bütün gider hesap ve işlemlerinin belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığı hususlarını kapsamaktadır.

Gelirlerin denetimi gelirlerin, alacakların ve her türlü hakkın mevzuata ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediğini; bütün gelir hesap ve

²¹⁵ Bayar, **a.g.e.**, s.63.

işlemlerinin belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığını içermektedir. Taşınır ve taşınmaz malların denetiminde taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanması, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde mevcut olup olmadığı hususlarının yasal düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi izlenmektedir.

Uygunluk denetimi, hesapların Sayıştay'a gönderilişinden ya da Sayıştay denetçileri tarafından yerinde teslim alınmasından, bu hesaplara ilişkin ilamların düzenlenmesine kadar devam eden bir süreci kapsamaktadır.

Muhasebe yetkilileri mahsup döneminin tamamlanmasından itibaren bir ay içinde hesaplarını ve belgelerini Sayıştay'a göndermekle yükümlüdürler. Sayıştayca, bazı durumlarda hesapların aylık vb. dönemlerle gönderilmesi de kararlaştırılabilir. Sayıştay Genel Kurulu tarafından yerinde incelenmesine karar verilen hesaplar ise, yerinde incelemeyi gerçekleştirecek denetçilere teslim edilmek üzere hazır bekletilir.

Sayıştay'a gönderilen ya da yerinde teslim alınan hesaplar, yıllık programlar dâhilinde incelenmek üzere denetçilere dağıtılır. Hesap ve işlemlerin incelenmesi sırasında mevzuata aykırı bulunan, maddi hata içeren ve suç unsuru taşıyan belgeler ayrılır ve "sorgu" adı verilen bildirimler düzenlenerek sorumlulardan yazılı savunma yapmaları istenir. Bu savunmanın otuz takvim günü içerisinde yapılması zorunludur. Aksi durumda disiplin veya ceza kovuşturması talebinde bulunulabilir. Suç niteliği taşıyan işlemler için ayrıca Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulur. Sorumlu şahıslar savunmaları istenen konularda gerekli düzeltmeleri yapıp sonucu, kanıtlayıcı belgeleriyle birlikte Sayıştay'a bildirdikleri takdirde kendileri hakkında herhangi bir işleme başvurulmaz. Denetçi raporunda sadece yapılan tahsilatın ilamda gösterilmesini istemekle yetinir.²¹⁶

²¹⁶ Karaarslan (2008), a.g.e, s.393

Sorumlular denetçi görüşüne katılmadıkları takdirde, katılmama gerekçelerini ve bunu destekleyecek bilgi ve belgeleri savunmalarında belirtirler. Savunması yerinde görülen konular rapora alınmaz. Henüz gerekli düzeltmenin yapılmadığı ya da yapılan savunmaya denetçinin katılmadığı konular rapora alınarak sorumluları hakkında gerekli işlemlerin yapılması istenir. Sorguda incelenen konular genel bir nitelik taşıyorsa ya da daha ayrıntılı bir incelemeye gerek gösteriyorsa, konunun ilgili bakanlığa ve kamu kurumuna bildirilmesi de talep edilebilir. Bu aşamadan sonra rapor yargılanmak üzere dairelere intikal ettirilir.

Sayıştay'ın yargı işlevi, denetim türlerinden sadece uygunluk denetimi için geçerlidir. Diğer bir ifadeyle, sadece uygunluk denetimi sonuçlarından ihtilaflı olanlar Sayıştay yargısına konu olabilmektedirler. Sayıştay'ın hesap yargısı, denetimin devamı olan bir faaliyettir. Sayıştay denetim faaliyetlerini TBMM adına yürütmekte iken yargılama faaliyetlerinde ise bağımsızdır.

4.4.1.2 Mali Denetim

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununa göre **mali denetim**, “*kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir.*”

Sayıştay tarafından bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak yapılacak mali denetimin amacı; kamu idaresinin gelir, gider, mal ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etme, mali tabloların mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği konusunda denetim görüşü oluşturmaktır.²¹⁷ Sayıştay'ın denetim görevi Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen

²¹⁷ T.C Sayıştay Başkanlığı, **Taslak Mali Denetim Rehberi 2010** (Sayıştay iç mevzuatı ile INTOSAI ve IFAC

denetçiler tarafından yerine getirilir. Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun mali denetim yürüten denetçi, denetim görüşünü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamak suretiyle;

- Mali tabloların şekil ve içerik açısından mali raporlama sistemine uygunluğu,
- Mali tablolarda yer alan rakamların kuruma ilişkin tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğu,
- Kuruma tahsis edilen kamu kaynaklarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı,
- Hesap ve işlemlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak yapıldığı

konularında makul güvence elde eder.

Makul güvence, denetçinin, bir bütün olarak mali tabloların önemli hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Makul güvence tüm mali denetim süreci ile ilgilidir. Denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçi mutlak güvence elde edemez. Bu sınırlılıklar aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir:

- Denetimin doğası gereği teste dayalı olması,
- İç kontrolün yapısal sınırlılıkları (denetlenen kurumun bilgi saklaması ya da muvazaalı işlemleri gibi),
- Denetim kanıtlarının niteliği itibari ile yoruma açık olması.

Özellikle aşağıdaki hususlarda, denetçi tarafından denetim görüşü oluşturmak için yürütülmekte olan işler mesleki kanaat kullanmayı gerektirir;

tarafından yayımlanan standartlar dikkate alınarak hazırlanan Sayıştay'ın Mali Denetim faaliyetlerinde kullandığı rehber.)

a) Denetim kanıtı toplanmasında, örneğin denetim prosedürlerinin kapsamına, zamanlamasına ve niteliğine karar vermede,

b) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak bir sonuca ulaşılmasında, örneğin, idarenin mali tahminlerinin (bütçe tahmini gibi) makul olup olmadığını değerlendirmede denetçi kendi kanaatini kullanır.

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı, bir denetim mali tabloların yüzde yüz hata içermediğini garanti etmez, çünkü mutlak güvence ulaşılabılır değildir.

Sistem Tabanlı / Risk Odaklı Denetim

Yukarıda mali denetimin amacının, mali tabloların denetlenen kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği konusunda denetim görüş oluşturmak olduğu, bunun da mali tabloların bir bütün olarak, hata veya yolsuzluk nedeniyle önemli hata içermediğine ilişkin makul güvence elde edilmek suretiyle yerine getirileceği belirtilmiştir. Bir kurumun mali tablolarına ilişkin güvence temel olarak iki yolla elde edilir:

- İç kontrollerden (kontrol güvencesi)
- Hesap ve işlemlerin incelenmesinden (maddi doğruluk güvencesi)

Kurumda iç kontroller yeteri derecede çalışıyor ve yapılan incelemede denetçi iç kontrollerin güvenilir olduğu kanaatine varmışsa iç kontrollerden yeterli güvence elde ediyor demektir. Ancak, iç kontrollerin güvenilir olması denetim görevinin tamamlandığı anlamına gelmez. Denetçi hesap ve işlemlerin incelenmesinden de güvence elde etmelidir. Mali denetim her iki kaynaktan elde edilen güvencenin bir bileşkesi şeklinde yürütülmektedir. Denetçinin iç kontrollerden güvence elde ettiğinde yapacağı işin miktarı, güvencenin tümünü hesap ve işlemlerden elde etmek istemesi durumunda yapacağı işin miktarından çok daha az olacaktır. Bu da zaman ve kaynak tasarrufu sağlayacaktır. İç kontrollerden güvence elde edebilmek için

denetçi, denetlenen kurumu tüm yönleriyle tanımak ve kurumun içinde bulunduğu kontrol ortamını, muhasebe ve bilişim sistemlerini anlayıp değerlendirmek suretiyle kuruma ilişkin riskleri tanımlayabilmeli ve denetimini bu riskleri baz alarak tasarlamalıdır. Bu nedenle bu yönetime sistem tabanlı ya da risk odaklı denetim denilmektedir.

Denetim Prosedürleri ve Kanıt Toplama Teknikleri

Denetim prosedürleri denetim görevi süresince, denetim kanıtı elde etmeye yönelik izlenecek yol ve yöntemleri gösterir. Bu prosedürler denetimin farklı aşamalarında birlikte ya da tek başına uygulanabilir. Denetim prosedürleri; kontrol testleri, analitik prosedürler ve doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.

Kontrol Testleri

Kontrol testleri, denetlenen kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali tablolarda önemli hata oluşmasını önleyecek şekilde kurulup kurulmadığına ve etkin olarak işleyip işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla test edilmeleridir. İç kontrollerin test edilmesiyle elde edilecek denetim kanıtlarına göre denetçi, kontrollere güvenip güvenmeyeceğini belirleyecektir. Denetçinin, iç kontrollere güven duyması için, denetim yaptığı dönemde kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işlediğine dair kanıtlar elde etmesi gerekmektedir. Denetçinin iç kontrollere duyacağı güven ya da güvensizlik, denetimin planlama aşamasında denetim yaklaşımını doğrudan etkileyecektir.

Analitik Prosedürler

Analitik prosedürler, mali ve mali olmayan verilerin, kendi içinde ve diğer verilerle aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak, mali bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Bir başka ifade ile, mali tablolara etkisi olabilecek beklenmeyen işlemleri ve tutarları, oranları ve değişimleri tespit etmek üzere yapılan analiz ve karşılaştırmalara analitik prosedür adı verilmektedir. Analitik prosedür, denetimin belirli aşamalarında kullanılabilecek olan faydalı ve

etkili bir denetim yöntemidir. Denetim çalışmalarına odaklanmaya, önemli denetim kanıtlarına ulaşmaya yardımcı olduğu gibi, denetim kapsam ve boyutlarının belirlenecek düzeyde tutulmasını sağlar.

Analitik değerlendirmelerin denetimdeki önemli işlevlerinden biri, erken uyarı sistemi olmasıdır. Denetimin planlama aşamasında, denetim risklerinin belirlenmesi suretiyle denetimin daha iyi planlanmasını sağlayacak şekilde ön analitik değerlendirmeler yapılır. Denetimin uygulama aşamasında, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun tespiti ya da teyidi için doğrulayıcı ve tamamlayıcı analitik prosedürler kullanılabilir. Bu işleyle, bazı hesapların önemli hata içermediğine dolayısıyla hesaplarla ilgili başka inceleme yapmanın gereksiz olduğuna ilişkin yeterli denetim güvencesi sağlayabilir.

Doğrudan Maddi Doğrulama Prosedürleri

Doğrudan maddi doğrulama prosedürleri, denetçi tarafından işlemlerin ve hesapların tamlığı, geçerliliği ve doğruluğuna ilişkin olarak gerçekleştirilen denetim süreçlerini kapsar ve mali tablolarda bulunabilecek önemli hataları ortaya çıkarmak üzere denetim kanıtları elde etmek için hesap ve işlemler üzerinde yapılan detaylı incelemeleri ifade eder. Doğrudan maddi doğrulama prosedürleri mali denetimde en geniş uygulama alanı olan denetim prosedürüdür. Örneğin uygunluk denetim hedefine ilişkin, herhangi bir gelir, gider ya da mal işleminin, ilgili yasa ve diğer mevzuata uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tüm belge ve kayıtlar üzerinden yapılacak olan inceleme tespit edilmesi bir maddi doğrulama prosedürüdür.

Bu prosedürlerin uygulanması ile aynı inceleme ile birden fazla denetim hedefine ilişkin denetim kanıtı elde edilebilir.

Denetçi, denetim prosedürlerini uygularken aşağıda sayılan tekniklerden birini ya da bir kaçını kullanarak denetim kanıtı toplar.

Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi, inceleme, kayıt veya belgelerin kağıt üzerinde yazılı

ya da elektronik ortamda veya başka şekillerde ve kurum içinde veya dışında üretilmiş olup olmadığına bakılmaksızın denetimini kapsar.

Fiili-Fiziki İnceleme, maddi varlıkların ve sözleşme taahhütlerinin fiziki denetimini içerir.

Gözlem, başkaları tarafından uygulanan süreç veya işlemlerin izlenmesini ve gözlemlenmesini ifade eder.

Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma (Soruşturma), kurum içinden ya da dışından bilgi sahibi olan kişilerden bilgi edinmeyi ifade eder.

Karşılaştırma, işlemlerin doğruluğunu araştırmak üzere yapılan kıyas, çapraz inceleme ve benzeri çalışmaları ifade eder.

Teyit, kurum kayıtlarında yer alan bilgilerin doğrulanması için yapılan incelemeleri içerir. Örneğin banka hesabı kayıtları ile ilgili bankalarda yer alan kayıtların teyidi.

Yeniden Hesaplama, mali tablolara kaynak teşkil eden belge ve kayıtların matematiksel doğruluğunun denetçi tarafından kontrol edilmesidir.

Yeniden Uygulama, denetçinin esas itibarıyla kurumun iç kontrol sistemlerince yerine getirilen süreç ya da kontrol mekanizmalarını, kurumdan bağımsız bir şekilde bizzat yerine getirmesini ifade eder.

Mali Denetimde Örneklem

Örneklem, denetim prosedürlerinin, hesaptaki işlemlerin yüzde yüzünden azına uygulanması durumudur. Denetim örnekleme, denetçiye örnekleme yaptığı toplam popülasyon (veri ana kütlesi) ile ilgili kanaate varma ya da sonuca ulaşmada yardımcı olmak için seçilen birimlerin bazı özellikleriyle ilgili denetim kanıtı toplayarak değerlendirme imkanı sağlar. Denetim örneklemesinde, istatistiki ya da istatistiki olmayan yaklaşımlar kullanılabilir.

Örneklem, denetim hedeflerini gerçekleştirmek için denetim kanıtı toplanırken hangi

işlem ya da belgelerin inceleneceği konusunda denetçiye yardımcı olan bir araç olmakla birlikte, denetimler yalnızca örnekleme yapılarak yürütülmez. Yapılacak risk değerlendirmesine göre denetçi, belirli hesap alanlarında tüm işlemlerin incelenmesine (%100 inceleme) karar verebileceği gibi, belirli hesap alanlarında, yüksek mali değerli veya kilit konumdaki işlemlerin ya da belirli tutarın üzerindeki işlemlerin örnekleme dışına çıkarılarak incelenmesine karar verebilir.

Bilişim Sistemleri Denetimi

Kurumlar, mali işlemlerin gerçekleştirilme ve mali tabloların üretilmesinde bilgi teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanabilirler. Muhasebe ve mali raporlama sistemine ilişkin bilişim sistemi, kurum işlemlerini oluşturmak, kaydetmek, işlemek, raporlamak ve ilgili varlıklar, yükümlülükler ve sermaye kayıtlarını tutmak için kurulmuş olan prosedür ve kayıtlardan oluşur. Bilişim sistemlerinden yararlanılması, kurum faaliyetlerinin yürütülmesinde önemli avantajlar sağlamakla birlikte yeni risk ve tehditleri beraberinde getirmektedir. Kullanılan bilişim sistemi, denetim izinin gizlenmesine, münferit hataların sistematik hatalara dönüşmesine, işlem yapan kişinin belirlenememesine ve hesap verme sorumluluğunun zayıflamasına yol açabilmektedir. Kurumlar, güvenli ve güvenilir bir mali sistem oluşturmak için bilişim sisteminden kaynaklanabilecek riskleri minimize edecek iç kontrol mekanizmalarını oluşturmaları gerekir.

Mali denetim kapsamında bilişim sistemleri denetiminin amacı, denetlenen kurumun kullandığı bilişim sisteminin işlem ve uygulamalarının güvenlik ve güvenilirliğini sağlayan iç kontrolleri incelemek ve değerlendirmektir.

Bilişim sistemlerinin varlığı temel denetim hedeflerini değiştirmemekle birlikte denetim sürecinde, tekniğinde, kanıtlarında ve en önemlisi denetim yaklaşımında değişimlerin yaşanmasına neden olabilir.

Mali denetim kapsamında gerçekleştirilecek bilişim sistemlerinin denetimi için öncelikle kurumun bilişim sistemlerinin tanınması, bilişim ortamında gerçekleştirilen işlerin belirlenmesi, bilişim sistemlerinin karmaşıklık düzeyinin tespiti ve bilişim sistemleri kontrollerinin değerlendirilmesi faaliyetleri yürütülür.

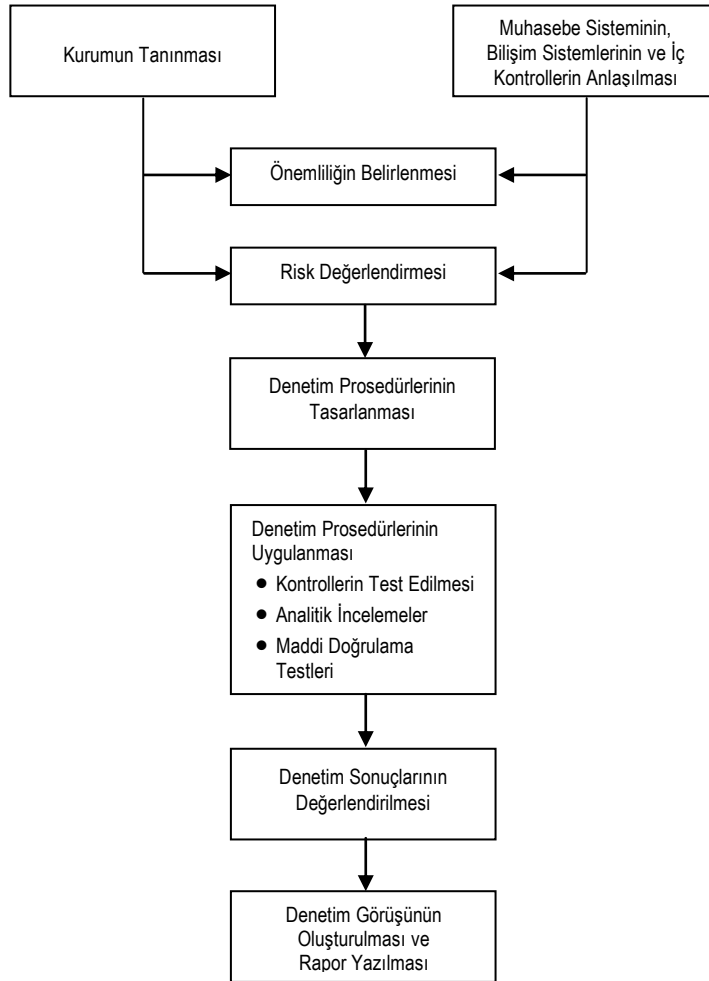
Mali Denetim Süreci

Mali denetim süreci üç ana safhadan oluşur:

- Planlama
- Uygulama
- Raporlama

Mali denetim sürecini bir bütün olarak Şekil 6'de gösterildiği gibi şematize etmek mümkündür.

Şekil 6: Mali Denetim Süreci



Planlama Safhası

Yürütülecek mali denetimin amacı, denetlenen kurumun mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin görüş oluşturmak ve gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmektir.

Planlama; mali denetimin bu amacını gerçekleştirmek üzere yürütülecek denetimin etkin, verimli, ekonomik ve zamanlı olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla yapılır. Denetimin sayılan bu kriterlere uygun olarak yürütülmesi ise ancak denetimde sistem tabanlı ve risk odaklı yaklaşımın uygulanmasıyla mümkündür.

Sistem tabanlı ve risk odaklı yaklaşım; denetlenen kurumda, mali işlem, olay ve faaliyetlerin içinde olduğu ortamı ve sistemi kavramak ve mali tabloların ve mali işlemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin önemli ölçüde zedelenmesine neden olacak riskleri belirleyerek denetimi bu riskli alanlara yoğunlaştırma yaklaşımıdır.

Planlama faaliyetleri aşağıdaki sürece uygun şekilde yürütülür.²¹⁸

1. Kurumu Tanıma: Kurum faaliyetlerini etkileyen faktörler, kurumun mali yapısı, muhasebe ve bilişim sistemleri incelenerek kurum ve faaliyet ortamı hakkında güçlü bir kavrayışa sahip olunur.
2. Hesap Alanlarının Belirlenmesi: Kurumu tanıma çalışmalarından özellikle kurumun mali sistemi ve muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerle, benzer özelliklere ve benzer süreçlere sahip, benzer iç kontrol süreçlerini içeren hesap ve işlemleri ifade eden hesap alanları belirlenir.
3. Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi: Kurum faaliyetlerine yönelik parlamento, halk ve diğer ilgili tarafların ilgisi değerlendirilmek suretiyle mali tablolarda oluşacak hangi hata ve yanlışlıkların önemli addedileceğini belirlemeye, başka bir deyişle hangi hata

²¹⁸ T.C Sayıştay Başkanlığı (2010), **a.g.e.**, s.33-35

ve yanlışlıkların mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini zedeleyeceğini ölçmeye yarayacak hata oranı belirlenir. Bu oran önemlilik seviyesidir.

4. Önemli–Önemsiz Hesap Alanlarının Sınıflandırılması: Belirlenen hesap alanları önemlilik düzeyi göz önünde tutularak önemli veya önemsiz olarak sınıflandırılır.
5. Yapısal Risklerin Belirlenmesi: Kurum tanıma çalışmalarından hareketle kurum mali tablolarını ve mali işlemlerini önemli oranda etkileyebilecek yapısal riskler belirlenir.
6. Yapısal Risklerin Önceliklendirilmesi: Denetimde ağırlık verilecek alanları tespit etmek amacıyla, belirlenen riskler, oluşma ihtimallerine ve oluştuğu takdirde mali tablolar üzerindeki oluşturacakları etkiye göre önceliklendirilir.
7. Yapısal Risklerin Etkilediği Hesap Alanlarının Belirlenmesi: Yapısal riskler hesabın bütününe etkileyebileceği gibi bir ya da birden fazla hesap alanını da etkileyebilir. Tespit edilen her bir yapısal riskin etkilediği hesap alanı ya da hesap alanları belirlenerek hesap alanları itibariyle yapısal risk değerlendirmesine ulaşılır.
8. İç Kontrollerinin Anlaşılması ve Değerlendirilmesi: Kurumun iç kontrolleri unsurları itibariyle ayrı ayrı incelenerek etkin bir yapıda kurulup kurulmadığı ve fiilen işleyip işlemediği yönünden değerlendirilir.
9. Kontrol Risklerinin Belirlenmesi: Kurumun iç kontrollerini tanıma ve değerlendirme çalışmalarının sonucunda kontrol riskleri belirlenir.
10. Kontrol Risklerinin Etkilediği Hesap Alanlarının Belirlenmesi: Tespit edilen kontrol risklerinin etkilediği hesap alanı/alanları belirlenerek hesap alanları itibari kontrol riski değerlendirmesine ulaşılır.
11. Risklerin Birlikte Değerlendirilmesi: Hesap alanları itibariyle belirlenen yapısal riskler ve kontrol riskleri birleştirilerek hesap alanları itibariyle risk seviyelerine ulaşılır.

12. Kontrollerin Test Edilmesi: Bu aşamada önemli hesap alanlarından birleştirilmiş risk seviyesi yüksek olanlarda bu riskleri azaltıcı başka kontrol mekanizmalarının varlığı araştırılır ve hem bu ilave kontrollerin risklerin etkisini azaltıp azaltmadığını anlamak üzere ve hem de risk seviyesi orta ve düşük olarak tespit edilmiş hesap alanlarındaki kontrollerin etkin şekilde ve dönem boyunca çalışıp çalışmadığını anlamak üzere ilgili kontroller test edilir.
13. Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi: Yürütülen kontrol testlerinin sonucuna göre kontrollerin çalışıp çalışmadığı dikkate alınarak, hesap alanları itibariyle denetim güvence modeli (denetim karar ağacı) oluşturulur. Böylece her bir hesap alanı ile ilgili olarak yürütülecek maddi doğrulama testlerinin (analitik incelemeler ve belge ve işlem incelemesi) niteliği, kapsamı ve zamanlaması belirlenir.
14. İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi ve Örneklemenin Planlanması: Belirlenen denetim yaklaşımına uygun olarak, hesap alanlarında yürütülecek denetim prosedürlerine uygun olarak incelenecek işlemlerin hacmi ve inceleme yöntemi belirlenir. Buna göre, hangi hesap alanlarında veya popülasyonlarda yüzde yüz inceleme, belirli işlemlerin seçilerek incelenmesi veya örnekleme yöntemlerinin uygulanacağı belirlenir ve örnekleme yapılacak alanlarda incelenecek örneklem büyüklüğü hesaplanır.
15. Denetim Planı ve Denetim Programının Hazırlanması: Belirlenen denetim yaklaşımına uygun olarak denetim çalışmasının kapsamını, zamanlamasını ve yönetimini belirleyen denetim planı ile bu planın uygulamasını hesap alanları ve denetim hedefleri itibariyle ayrıntılı olarak gösteren denetim programı hazırlanır. Denetim programında, hesap alanları ve denetim hedefleri itibariyle incelenecek hesap ve işlemler belirtilir.

Uygulama Safhası

Denetçi planlama çalışmaları sırasında yaptığı risk değerlendirmesine dayalı olarak belirlediği denetim yaklaşımına göre hazırladığı denetim planı ve denetim programında hesap alanları itibariyle her bir denetim hedefine ulaşmak üzere denetim kanıtı elde etmek için yürüteceği denetim prosedürleri ve teknikleri ile bunların niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını tasarlamıştır.

Uygulama aşamasında denetçi denetim hedeflerine ulaşmak için denetim programında tasarladığı denetim prosedürlerini ve tekniklerini uygulayarak denetim kanıtları toplayacaktır. Toplanan bu denetim kanıtları denetçinin vereceği denetim görüşüne dayanak teşkil edecektir. Denetimin uygulanması aşağıdaki sürece göre yürütülür.

Denetim Kanıtı Toplanması (Denetim Prosedür ve Tekniklerinin Uygulanması):

Denetim planı ve programında her bir hesap alanı ve her bir denetim hedefi itibariyle yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak üzere tasarlanmış olan denetim prosedür ve teknikleri yürütülür. Denetim kanıtları aşağıdaki çalışmalardan elde edilir.

- Açılış hesaplarının ve önceki dönemden devreden verilerin incelenmesi: Geçen dönem kapanış kayıtlarının yeni döneme aktarılmasını içeren açılış kayıtları ile bu açılış kayıtlarının kaynağını teşkil eden geçen yıldan devreden verilerin doğruluğu ve güvenilirliği incelenir.
- Cari yıl hesap ve işlemlerinin incelenmesi: Gelir ve gider hesapları, varlık ve kaynak hesapları ve mali tablo dipnotları ve düzenleyici hesaplara ilişkin olarak bir hesap alanındaki işlemler denetim programında gösterildiği şekilde incelenir.
- Mali tabloların incelenmesi: Cari yıla ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi tamamlandığında, kurum yönetimince düzenlenen mali tablolar incelenir.

- İlgili taraf işlemlerinin incelenmesi: Kurumun ilgili taraflarla (kurum tarafından kontrol edilen veya onu kontrol eden kurumlar ya da bağlı birimler; kurum üzerinde etkisi olup dolaylı veya doğrudan bir çıkarı bulunanlar ile bunların yakın aile üyeleri; kilit yönetim personeli veya bunların yakın aile üyeleri) gerçekleştirdiği işlemleri incelenir.
- Kurum tarafından üretilen diğer bilgi ve belgelerin incelenmesi: Kurum yönetimi tarafından hazırlanan raporlar, yıllık faaliyet raporları, mali özetler veya açıklamalar, insan kaynaklarına ilişkin veriler ve yatırım planları incelenir.
- Dış teyit alınması: Kurumun işlemlerini etkileyen belirli konular hakkında, gerçek ve tüzel üçüncü kişilerden doğrudan iletişim kurulması suretiyle doğrulama yapılır ve değerlendirilir.
- Diğer çalışmalardan yararlanma: Belirli konularda ve alanlarda denetim kanıtı elde etmek üzere iç denetçiler, bağımsız dış denetçiler, diğer denetim elemanları ile uzmanların çalışmalarından yararlanılabilir.

Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi: Denetim planı ve denetim programında planlanan denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanması suretiyle yukarıda açıklanan şekilde yapılan inceleme ve çalışmaların sonunda denetim sonuçları hesap alanları ve mali tabloların bütünü itibariyle değerlendirilir. Denetim sonuçlarını bir bütün olarak değerlendirirken bulunan hatalar, tespit edilen kontrol zaafaları ve yolsuzluğa işaret edebilecek bulguları içeren tüm önemli hususlar mutlaka göz önünde bulundurulur. Bu değerlendirme yapılırken hesap alanları itibari ile uygulanan maddi doğruluk prosedürleri, analitik incelemeler ve kontrol testlerinin sonuçları esas alınır.

- Kontrol testlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi: Kontrol testlerinin sonucunda kurumun mali işlemlerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyen kontrol sapmaları/kontrol zaafaları

tespit edilir.

- Doğrulayıcı analitik incelemelerin sonuçlarının değerlendirilmesi: Analitik incelemelerin sonuçları değerlendirildiğinde, tahmini tutarla kayıtlı tutar arasında oluşan fark önemli miktarda ise bu farkın nedenlerini araştırmak ve varsa parasal hataları tespit etmek üzere uygun maddi doğrulama prosedür ve teknikleri belirlenir.
- Doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi: Doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinin (hesap ve işlemlerin ayrıntılı incelenmesi) sonuçları, bir hesap alanındaki tüm kayıt ve işlemlerin incelenmesi; bir hesap alanındaki yüksek miktarlı ya da kilit konumdaki işlemlerin incelenip kalan işlemlere denetim örnekleme yapılarak incelenmesi; hesap alanındaki tüm işlemlerin denetim örnekleme yapılarak incelenmesi durumlarına göre ayrı ayrı değerlendirilir.
- Denetim sonuçlarının hesap alanları itibarıyla değerlendirilmesi: Denetim sonuçları (ilgili hesap alanında yürütülen yüzde yüz inceleme, belirli işlemlerin incelenmesi ve örnekleme sonuçları) her bir hesap alanı itibarıyla birleştirilerek tahmin edilen hata bulunur ve önemlilik seviyesi ile karşılaştırılarak hesap alanına ilişkin denetim görüşü belirlenir veya ilave çalışma ihtiyacı değerlendirilir.
- Tüm hesap alanlarına ilişkin sonuçların birleştirilerek değerlendirilmesi: Tüm hesap alanlarından elde edilen sonuçlar birleştirilerek toplam tahmin edilen hata bulunur ve önemlilik seviyesi ile karşılaştırılarak mali tablolara ilişkin denetim görüşü belirlenir. Ayrıca varsa, hangi alanlarda ilave çalışma ihtiyacı olduğu belirlenir.

Denetim Görüşünün Oluşturulması: Denetim sonuçları yukarıdaki şekilde değerlendirildikten sonra, mali tablolara ilişkin denetim görüşü oluşturulur. Denetim görüşü olumlu ya da nitelikli denetim görüşü olabilir.

Denetimin Tamamlanması: Denetim sürecini tamamladıktan sonra oluşturulan denetim görüşünün doğruluğunu güvence altına almak amacıyla aşağıdaki ilave çalışmalar yapılır.

- Tamamlayıcı analitik prosedürlerin uygulanması,
- Denetimin yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- Yolsuzluk riskinin tekrar gözden geçirilmesi,
- Mali tablo tarihinden sonraki olayların incelenmesi,
- Denetim özeti ve tasdik dosyasının hazırlanması.

Raporlama Safhası

Raporlama safhasında, uygulama safhasında ulaşılan denetim sonuçları raporlanır. Yürütülen bir mali denetimin sonucunda denetim sonuçları göz önüne alınarak üç tür rapor hazırlanır. Bunlar sırasıyla; Denetim Bulguları ve Öneriler Raporu, Mali Denetim Raporu ve Yargı Raporudur.

Raporlama aşaması aşağıdaki süreçlerden oluşur.

Denetim Bulgularının Denetlenen Kurum Yönetimine Bildirilmesi: Denetim sonucunda ulaşılan denetim bulguları ve bunlara ilişkin denetçinin yaptığı önerileri içeren Denetim Bulguları ve Öneriler Raporu hazırlanarak kuruma bildirilir ve kurumun hem denetim bulgularıyla hem de bu bulgulara ilişkin geliştirilen önerilerle ilgili görüş ve önerileri alınır.

Mali Denetim Raporunun Yazılması: Denetim bulgularına ilişkin Denetim Bulguları ve Öneriler Raporu ile alınan kurumun görüşü de dikkate alınarak oluşturulan denetim görüşünü içeren ve Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacağı Sayıştay Raporuna (Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu) esas olmak üzere Mali Denetim Raporu yazılır.

Yargı Raporunun Yazılması: Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap

ve işlemlerinin denetimi sırasında, kamu zararına yol açan, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı bir durumla karşılaşıldığında, sorumluların yazılı savunmaları alınarak, mali denetim raporundan ayrı olarak Sayıştay yargılama dairelerine gönderilmek üzere Yargı Raporu düzenlenir.

4.4.1.2 Performans Denetimi

Sayıştay performans denetimini, 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre yürütmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da, 68 inci maddesinde yer alan; *“Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; (...) kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi (...) suretiyle gerçekleştirilir”* şeklindeki düzenleme ile, Sayıştay’ın dış denetim kapsamında yürüteceği performans denetimlerinin çerçevesini belirlemiştir.

Bu yasal düzenlemelerle, kamu kurumlarının kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanıp kullanmadıklarının denetlenmesi, Sayıştay’ın temel görevlerinden birisi haline gelmiştir.

Performans denetimi sonuçları, tüm dünyada olduğu gibi, ancak, TBMM’ye bildirilerek siyasi değerlendirmelere ve sorumluluğa yol açabilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa uyumlu olarak çıkarılan 6085 sayılı Kanunda “Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir” denilmek suretiyle Sayıştayın performans denetimi yetkisi önceki (832 sayılı)

Sayıştay Kanunundaki performans denetiminin²¹⁹, uluslararası denetim standartlarının ön gördüğü veya uluslararası performans denetimi uygulamaları ışığında daha ileri bir seviyeye taşınması yerine daha da geriye götürüldüğü söylenebilir. Bunun sebeplerinden birisi olarak performans denetimi sonucunda hazırlanan raporların görevliler hakkında idari, mali ya da cezai sorumluluğa yol açabileceği düşüncesi iken diğeri ise Sayıştayın performans denetimi yetkisiyle idarenin kararlarının yerindeliğini de denetleyebildiği düşüncesidir. Oysa uluslararası denetim standartları göre yapılan performans denetimlerinin sonucunda, yapılan denetimin sonuçları TBMM'ye raporlanır ve ayrıca kamuoyuna açıklanır, sonucunda herhangi bir yargılama yapılmaz. Dolayısıyla etkin işleyen bir mekanizmanın (Sayıştayın denetim konularının ve çıktıların yasama ve yürütme tarafından değerlendirilmesini sağlayabilecek bir mekanizma) oluşturulması şartıyla bu denetimle yasamanın yürütme işlemlerine ilişkin denetim yetkisini kullanmasına yardımcı olunurken, yürütmeye de kaynakların etkili ekonomik ve verimli olarak kullanması yolunda önemli bir danışmanlık faaliyeti sağlanabilir.

Performans Denetiminin Tanımı ve Kapsamı

Performans denetimi, kamu kurumlarının ya da bu kurumların belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından objektif ve sistematik bir incelemesidir.²²⁰ 5018 Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununa göre ise **performans denetimi**, *“kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi”* dir.

²¹⁹ 832 sayılı Kanunun Ek 10 uncu maddesi, Sayıştay'ın performans denetimi yetkisini ve sonuçlarının raporlanmasını şu şekilde düzenlemekteydi: “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.”

²²⁰ Performans Denetimi Rehberi 2009 (Taslak): Performans Denetimi Rehberi, INTOSAI Denetim Standartları ve INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, diğer ülkelerin ve ilgili uluslararası kuruluşların iyi uygulama örnekleri ile ilgili literatür üzerinde yapılan yoğun inceleme ve araştırma çalışmaları sonucunda hazırlanmıştır. Bu rehberin hazırlanmasında diğer ülke Sayıştaylarının ve uluslararası denetim kuruluşlarının deneyimleri temel alınmış olmakla birlikte, Sayıştay'ın kendisine özgü yaklaşımları ve metodolojisi de geliştirilmeye çalışılmıştır.

Performans Denetimi; “INTOSAI Standartları Performans Denetimi Uygulama Rehberi” tanımına göre, devlet faaliyetleri, programları veya organizasyonlarının verimliliğinin ve etkinliğinin, ekonomiklik ve iyileştirmelere yol açma amacı gözetilerek bağımsız bir biçimde incelenmesidir.²²¹

En genel anlamda *performans denetimi*; denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilmektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarında performans denetimi, “*Denetlenen kurumların görevlerini yerine getirirken kaynaklarını tutumlu, verimli ve etkin kullanıp kullanmadıklarının denetimi*” (INTOSAI Denetim Standartları 1.0.38) olarak tanımlanmış ve performans denetiminin kapsamı da aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (INTOSAI Denetim Standartları 1.0.40):

- a) Kurumların faaliyetlerinin tutumluluğunun, iyi yönetim ilke ve uygulamaları ile devlet politikalarına göre denetlenmesi;
- b) İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki *verimliliğin*, bilişim sistemleri, performans ölçütleri, gözetim ve iç kontrol sistemlerinin de incelenmesi suretiyle denetlenmesi;
- c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının *etkinliğinin*, kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.

Performans denetiminin temel unsurlarını tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kavramları oluşturur. Bu kavramlar kısaca şu şekilde açıklanabilir:

²²¹ INTOSAI Standartları Performans Denetimi Uygulama Rehberi

Tutumluluk

Tutumluluk, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, bir faaliyette kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir.

Tutumluluk kavramı fiziksel ve mali kaynaklar kadar insan kaynakları ve bilgiyi de kapsar. Tutumluluk konuları irdelenirken kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda, doğru kalitede ve doğru maliyetle elde edilip edilmediği saptanmaya çalışılır. En uygun girdi en iyi fiyata temin edilebiliyor mu? sorusuna aranan cevaptır.

Verimlilik

Verimlilik, üretimde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin üretilmesi ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti üretmek için en az miktarda girdi kullanılmasıdır.

Verimlilik, belli bir girdi ile maksimum çıktı elde etmek anlamına gelir. Verimlilik denetimi *“Faaliyetlerimizden nitel ve nicel olarak en fazla çıktıyı alabiliyor muyuz?”* sorusunun cevaplandırılmasına imkan sunar. Bu soru sunulan hizmetler ve gerçekleşen faaliyetlerin kalitesi ve miktarı ile bunları üretmekte kullanılan kaynakların maliyeti arasındaki ilişkiyi yansıtır. Verimlilik denetimi;

- İnsan, mali ve diğer kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının,
- Kamusal programların ve kurumsal faaliyetlerin verimli yönetilip yönetilmediğinin,
- Kamusal programların hedeflerinin maliyet etkin bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirmesini de kapsar.

Etkinlik

Etkinlik, hedeflere ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder.

Aynı zamanda etkinlik amaçlar ve çıktıları ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi de ifade eder. Etkinlik incelenirken girdi, çıktı ve sonuçları ölçmek ve değerlendirmek gerekir.

Etkinlik denetimi;

- Öngörülen amaçlar gerçekleşen istihdam, üretilen çıktılar ve gözlenen etkiler bakımından gerçekleşmiş midir?
 - Gözlenen etkiler diğer koşullardan ziyade incelenen ve uygulanan politikaların sonuçları mıdır?
- sorularını cevaplamaya yöneliktir.

Etkinlik denetimi, politika hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ve bu başarının izlenen politika sonucunda gerçekleşip gerçekleşmediğini sorgular. Etkinlik konusu politikaya çok yakın olup, denetçiler politikalarla değil, politika araçlarının seçimi ve bunların uygulanması ile ilgilidirler. Geniş kapsamlı bir yargıya varmak için faaliyet ya da programın uygulama öncesinin sonrası ile kıyaslanması gerekir.

Sayıştay Başkanı, her yıl kaç çalışma yapılacağına ve hangi konuların inceleneceğine karar vermektedir. Denetçiler, Sayıştay Başkanı'nın kararı doğrultusunda; verimliliği artıracak, maliyetleri düşürecek, hizmet kalitesini yükseltecek, hedeflere ulaşmayı geliştirecek, riskleri azaltacak, yönetim ve kontrol sistemlerini iyileştirecek, hesap verme sorumluluğuna ve şeffaflığa katkı sağlayacak çalışmaları planlamakta ve yürütmektedirler.

Performans Denetimi çalışmaları, 18.05.1999 tarihli Sayıştay Başkanlığı onayı ile oluşturulan Performans Denetimi Grubu Çalışma Rehberinde belirtilen esaslara göre sürdürülmekte olup, 2009 yılı sonuna kadar on altı performans denetimi raporu tamamlanmıştır.

Sayıştay, performans denetimi alanında 14 yıllık çalışması sonucunda önemli bir teorik ve uygulama birikimi elde etmiştir. 1996 yılında, İngiltere Sayıştayının eğitim, rehberlik ve desteğiyle başlanılan çalışmalar, bu alandaki diğer gelişmiş ülkelerin iyi uygulama örneklerinin de izlenmesi, teori ve pratiğin geliştirilmesiyle performans denetimi alanında Sayıştay'ın yetkin bir konuma gelmesini sağlamıştır. Sayıştay, kendisinden daha deneyimli ülke Sayıştaylarının denetim konularına kıyasla, kapsamlı ve karmaşık konularda yürüttüğü başarılı çalışmalarla, uluslararası alanda saygın bir yer edinmiştir. Performans denetimi raporlarımız konuyla ilgili kurumlarda, sivil toplum örgütlerinde, üniversitelerde ve yazılı ve görsel medyada büyük ilgi uyandırmaktadır.²²²

Performans Denetiminin Amacı

Performans denetimi, kamudaki kaynak yönetiminin kalitesi hakkında Parlamenteoya ve halka bilgi ve güvence sağlamanın yanı sıra, iyi yönetim uygulamalarını belirlemek ve geliştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle kamu yöneticilerini destekler.

Performans denetimleri her şeyden önce Parlamenteoya kamu kaynaklarının tutumlu, verimli ve etkin bir şekilde ve Parlamenteonun beklentileri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı konusunda bağımsız güvence sağlar.

Performans denetimi;

- Denetlenen kurumlara tasarruf sağlanması ya da maliyetlerin azaltılması,
- Hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması,
- Yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi,
- Kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması,

amacıyla yapılması gereken iyileştirmeler konusunda yol gösterir.

²²² T.C Sayıştay Başkanlığı, **2009 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara,2010, s.44-46

Performans denetimi, kamuda hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine, kaynak kullanımında verimlilik ve tutumluluğun geliştirilmesine, kamu idarelerinin amaçlarına ulaşmadaki etkinliğin, kamu hizmetlerinin sunulmasında kalitenin yükseltilmesine ve planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine önderlik eder.

Performans denetimlerinin ana unsurlarını tutumluluk, verimlilik ve etkinlik oluşturmakta ise de, zamanla kapsamı sürekli genişlemekte ve yeni unsurlarla performans denetiminin kapsamı zenginleşmektedir. Bunların başlıcaları çevre, adalet (eşitlik) ve etikdir.

Önemli bir kamu kaynağı olarak algılanan ve küresel kamu malları arasında ilk sırayı alan çevrenin de belirli kurallar çerçevesinde ve sürdürülebilir bir şekilde kullanılması gereği, performans denetimlerinde de çevrenin ayrı bir unsur olarak değerlendirilmesine yol açmıştır.

Performans denetiminde adalet (eşitlik) ise, kamu kaynaklarının kullanımında adil ve tarafsız olmaya ilişkin olup, yönetimin hakkaniyete uygun ve yansız davranmasını, ayırım gözetmeksizin hedef grupların çıktılarından/hizmetlerden yararlanması ya da bu çıktılarından/hizmetlerden dolayı üretilen faydaya herkesin ulaşmasını hedefler.

Kamu kaynaklarının yönetiminde etik ise, kişisel davranışlarda doğruluk ve dürüstlük ilkelerine riayet edilmesini ve kamu yöneticilerinin görev bilinci ile hareket etmelerini içerir. Performans denetiminin bir unsuru olarak etik, yönetimin, kamu görevlerinin kamu fonlarını dürüst biçimde kullanmalarını güvence altına alacak prosedürler oluşturmuş olması ile kamu görevlilerinin güvenilirliği, göreve bağlılıkları ve başarı için motive edilmiş olmalarının değerlendirilmesini içerir.

Kamu kaynaklarının kullanılmasından dolayı yöneticilerin hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları, sağlıklı bir demokrasinin temel koşullarından olup, çağdaş yönetim sürecinin de anahtar ilkelerindendir. Halkın temsilcileri, kamu görevlileri ve halk, kamu kaynaklarının tutumlu, verimli, etkin ve yasal gereklere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını, kamudaki

program ve projelerin amaçlarına ulaşp ulaşmadığını, arzu edilen sonuçların elde edilip edilmediğini ve maliyetlerinin ne olduğunu bilmek isterler. Bu soruların cevapları, performans denetimi raporlarında yer alır.

Kurumların performansı hakkında gerçekleştirilecek etkili bir raporlama,

- Hesap verme sorumluluğunu artırır,
- Yönetimde açıklığa katkı sağlar,
- Geliştirilen programlar ve hizmetler hakkında bilgi verir,
- Parlamentonun bu program, proje ya da hizmetlere karşı ilgisini geliştirir,
- Kurumların hedefledikleri sonuçlara ulaşmasında güdüleyici bir rol oynar.

Kamu yöneticileri, faaliyetlerinden ve bu faaliyetlerin sonuçlarından dolayı yasama organına ve halka karşı sorumludurlar. Performans denetimi, yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesinde temel bir öge niteliğindedir.

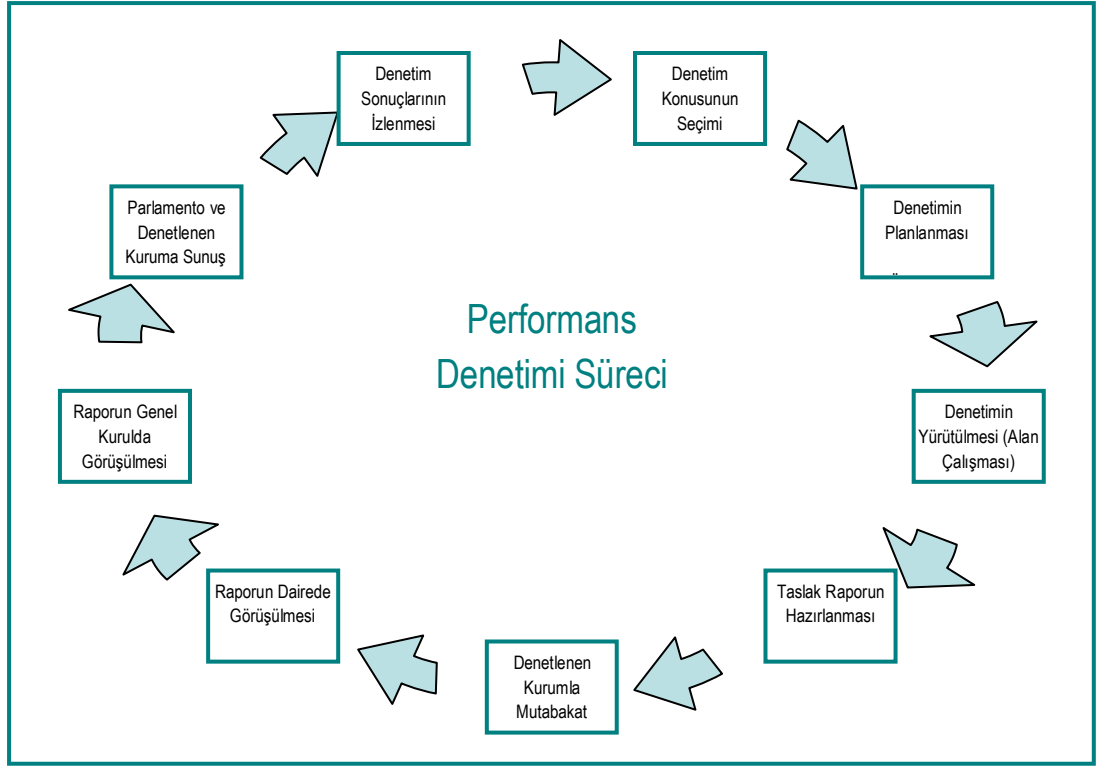
Performans Denetimi Süreci

Performans denetiminde ilk aşama, potansiyel denetim alanlarının seçimi amacıyla denetime tabi kurumlar hakkında gerekli bilgilerin toplandığı ve analiz edildiği stratejik planlama aşamasıdır. Bu aşamada, muhtemel denetim konuları analiz edilerek önem sırasına göre sınıflandırılır. Bu sınıflandırma esas alınarak Başkanlık tarafından yapılan öncelik değerlendirmelerine göre denetim konuları seçilir.

Konu seçimini takiben performans denetimi, yürütülecek denetimin detaylarını içeren bir plan geliştirilerek başlatılır. Yapılacak planlama (ön çalışma), konu hakkında daha fazla bilgi toplamayı ve denetim için muhtemel riskler ve beklenen sonuçların ortaya konulmasını sağlayacaktır.

Performans denetimi sürecinin temel aşamaları Şekil 3'te gösterilmiştir.

Şekil 7: Performans Denetimi Süreci²²³



Performans denetiminde uygulama aşaması (alan çalışması), denetim programının geliştirilmesi ve uygulanmasını; yeterli düzeyde, uygun ve güvenilir kanıtların, nitel ve nicel analiz yöntemleri de kullanılmak suretiyle elde edilmesi ve dosyalanmasını; denetim bulgularının, ulaşılan sonuçların ve önerilerin formüle edilmesini içerir.

Bu aşamalardan sonra, parlamentonun, denetlenen kurumun ve halkın beklentileri de dikkate alınarak, bir rapor taslağının oluşturulması gerekmektedir. Denetimin her bir aşaması boyunca, tutarlı ve değer katma etkisine sahip bir rapor üretmeye odaklanılması gerekmektedir. Rapor yazma süreci, denetim konusu hakkında ulaşılan sonuçların formüle edilmesi, test edilmesi ve gözden geçirilmesinin sürdürülmesi olarak görülmelidir. Bu nedenle denetimden beklenen etki ve katma değer ya da gerçekleşecek tasarruf gibi hususların denetim süresince göz önünde bulundurulması gerekir.

²²³ T.C Sayıştay Başkanlığı (2009), **a.g.e.**, s.23

Denetlenen kurum ve faaliyetlere ilişkin sistemlerin, süreçlerin ve uygulamaların kalitesini geliştirmeyi amaçlayan performans denetimlerinin kendi iç süreçlerinde de kalite kilit bir unsur konumundadır. Bu nedenle denetimin tüm süreçlerinde ve özellikle nihai çıktısı olan denetim raporunda belirli bir kaliteye ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetler özel bir öneme sahiptir. Kaliteyi sağlayan temel unsurlar, denetim ekibinin çalışmalarında ve çıktılarında kaliteyi artırmak üzere gerçekleştirdiği her türlü kontrol çalışması, denetim ekibinin hiyerarşik üstleri tarafından yapılan gözetimler ve bunlar dışında yer alan kurum içi ve kurum dışı kalite değerlendirme faaliyetleridir.

Kalite güvencesinin sağlanması bakımından denetlenen kurum ile ilgili komisyonların rapor hakkındaki görüşleri büyük önem taşır. Denetlenen kurumla mutabakat sağlanması ve raporun ilgili komisyonlarda görüşülmesi aşamasında amaç, bulgu ve yargılarımıza ilişkin hataları belirlemek ve sonuç ve önerileri tartışmaktır. Bu aşamalar yüksek kalite standartlarına sahip rapor üretmeyi sağlar.

Diğer bir aşama raporun TBMM'ne sunulması ve yayınlanmasıdır. Raporun değişik iletişim araçları ile kamuoyuna da duyurulması gerekir.

Raporun TBMM'de görüşülmesinden sonra, denetimin etkilerini ve denetim önerilerinin denetlenen kurumlarca uygulanması sonucunda gözlenen gelişmelerin tespitini ve dokümantasyonunu içeren izleme süreci başlatılır. İzleme süreci, gerçekleştirilen denetimin kamu yönetiminde yol açtığı gelişmeler hakkında Sayıştay'a, yasama organına ve ilgili kurumlara geribildirim sağlamayı amaçlar.

4.5 İçişleri Bakanlığının Belediyeler Üzerindeki Vesayet Denetimi

Sıddık Sami Onar'ın tanımına göre idari vesayet merkezin, ademi merkeziyet idarelerinin icrai kararlarını, idari fiil ve hareketlerini murakabe etmek ve bu kararları bozabilmek salahiyetidir.²²⁴ Metin Günday'ın tanımına göre devletin bütünlüğünü ve kamu hizmetlerinin tüm ülke düzeyinde uyumlu bir biçimde yürütülmesini sağlamak için, devlet tüzelkişiliğinin ve bu tüzelkişiliği temsil eden merkezi idarenin yerinden yönetim kuruluşları üzerinde sahip olduğu bu denetim yetkisine **idari vesayet** denir.²²⁵ Tanımlardan anlaşıldığı gibi idari vesayet üniter devleti korumak ve kamu hizmetlerinin tüm ülkede en iyi şekilde, dengeli biçimde yerine getirilmesi için merkezi yönetim organlarının yerel yönetimler ve hizmet yerinden yönetim kuruluşlarının organları ve işlemleri üzerindeki kanunların verdiği yetki dahilinde denetim yetkisidir.

Anayasamızda idari vesayetin tanımı yapılmamış, Anayasamızın 127.maddesinin 5.fıkrasında idari vesayetten bahseden hüküm öngörülmüştür: “Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir.” Bu anayasal hükümde idari vesayetin ne olduğu değil amacı ve kanuni niteliği vurgulanmıştır. İdare hukukunun temel ilkelerinden olan “İdarenin Bütünlüğü” ilkesinin uygulanabilmesi için iki kuruma ihtiyaç vardır: hiyerarşi ve idari vesayet. Unutulmamalıdır ki idarenin bütünlüğü ve özellikle idari vesayet üniter (tekçi) devletlerde söz konusudur.²²⁶

Hiyerarşi aynı kamu tüzelkişiliği içindeki farklı makamlar arasındaki ilişkiyi ifade ederken idari vesayet farklı kamu tüzelkişilikleri arasındaki ilişkidir. Hiyerarşide ast-üst vardır

²²⁴ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul, 1966, Cilt 2, s.622

²²⁵ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara, 2004, s.74

²²⁶ Özge Yücel, İdari Vesayet(makale), **Türk Hukuk Sitesi Hukuki İncelemeler Kütüphanesi**, Bilimsel İncelemeler, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_507.htm, 2006-2007

ve emir suç niteliğinde olmadığı sürece yerine getirilir. Ancak idari vesayette denetlenen kamu tüzelkişiliği kapsamı değişmekle beraber özerkliğe sahiptir. Yerinden yönetim kuruluşları için özerklik kural, denetim istisnadır, bu istisnai durumlar da kanunda öngörülmüştür.²²⁷

İçişleri Bakanlığı, 5393 sayılı Belediye Kanununun 55 inci maddesi gereğince belediye ve bağlı idarelerin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından denetleme yetkisine sahiptir. Mahalli idare organlarının seçilmiş üyeleri ile diğer görevlileri hakkındaki şikâyetler İçişleri Bakanlığı tarafından değerlendirilmekte ve ilgili mevzuata göre sonuçlandırılmaktadır.²²⁸

İçişleri Bakanlığı ile mahalli idareler arasındaki ilişki Anayasanın 127 nci maddesi ve 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 2 nci ve 11 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Anayasanın 127 nci maddesine göre, görevleri ile ilgili bir suç sebebi ile hakkında soruşturma veya kavuşturma açılan mahalli idare organları veya bu organların üyeleri, İçişleri Bakanı tarafından kesin hükme kadar geçici bir tedbir olarak görevden uzaklaştırılmaktadır. 3152 sayılı Kanunun 2 nci maddesine göre İçişleri Bakanlığı idari bölümlerin oluşturulması, il, ilçe ve belediyelerin kurulması ve mahalli idarelerin merkezi idare ile münasebetlerini düzenlemekle görevlidir. Diğer taraftan aynı kanunun 11 inci maddesi;

“a) Mahalli idarelerin iş ve işlemlerine dair çeşitli kanun, tüzük ve yönetmeliklerle Bakanlığa verilmiş olan görev ve hizmetleri yapmak, takip etmek, sonuçlandırmak ve geliştirmek,

b) Bakanlığın mahalli idareler üzerinde sahip olduğu vesayet yetkisinin mevzuat hükümleri gereğince uygulanmasını sağlamak,

c) Mahalli idare yatırım ve hizmetlerinin kalkınma planları ile yıllık programlara uygun şekilde yapılmasını gözetmek,

²²⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 2003, s.371

²²⁸ T.C İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, **2008 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu**, s.85

d) Mahalli idarelerin geliştirilmesi amacıyla araştırmalar yapmak, istatistiki bilgileri toplamak, değerlendirmek ve yayımlamak,

e) Mahalli idareler personelinin hizmet içi eğitimini ve uygulanmasını takip etmek, Eğitim Daire Başkanlığıyla işbirliği yaparak planlamak,

f) Mahalli idarelerin teşkilat, araç ve kadro standartlarını tespit etmek,

g) Mahalli idare kontrolörlerinin çalışma programlarını Bakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığının görüşünü almak suretiyle düzenlemek ve uygulanmasını sağlamak,” şeklinde düzenlenmiş olup bu kapsamda, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü mahalli idarelerle ilgili olarak vesayet, denetleme, eğitim, rehberlik etme ve düzenleme görevlerini yürütmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 77 nci maddesi kapsamında 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, işleri bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahalli idarelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği iç denetim koordinasyon kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 57 nci maddelerine göre de belediye hizmetlerinin ciddi bir biçimde aksatıldığı ve bu durumun halkın sağlık, huzur ve esenliğini hayati derecede olumsuz etkilediğinin İşleri Bakanlığının talebi üzerine yetkili sulh hukuk hâkimi tarafından belirlenmesi durumunda İşleri Bakanı, hizmetlerde meydana gelecek aksamanın giderilmesini, hizmetin özelliğine göre makul bir süre vererek belediye başkanından ister. Aksama giderilemezse, söz konusu hizmetin yerine getirilmesini o ilin valisinden ister. Bu durumda vali aksaklığı giderir. Ortaya çıkacak maliyet vali tarafından İller Bankasına bildirilir ve İller Bankasınca o belediyenin müteakip ay genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı

üzerinden belediyeye ayrılan paydan valilik emrine gönderilir.

4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerine göre görevleri ile ilgili suç işlediği iddia edilen büyükşehir, il, ilçe belediye başkanı ve meclis üyeleri hakkında İçişleri Bakanlığı'nca ön inceleme işlemleri yürütülmektedir. Belde belediye başkanları ve meclis üyelerinin ön incelemesini yaptırmaya vali ve kaymakamlar yetkili olmakla birlikte ilgili valilik veya kaymakamlığın talebi halinde bu görevlilerin ön incelemeleri de İçişleri Bakanlığı tarafından yapılabilmektedir.

İçişleri Bakanlığı'nca mahalli idarelerin denetimi yukarıda sayılan kanunlarla çizilen çerçevede İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü ile İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği'nde belirlenen esaslara göre mülkiye müfettişleri ve mahalli idareler kontrolörleri aracılığıyla gerçekleştirilmekte ve denetime tabi birimlerin üç yılda bir denetlenmesi ilkesine bağlı kalınmaya çalışılmaktadır. Bu çerçevede her yıl Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü ile Teftiş Kurulu Başkanlığı'nca müştereken hazırlanan programa göre olağan denetimler gerçekleştirilmektedir.

Olağan denetim programı dışında İçişleri Bakanının onayı ile gerektiğinde özel denetim, inceleme, soruşturma ve araştırma yapılmaktadır. İhbar ve şikâyet dilekçeleri ise ilgisine göre merkez birimleri, bağlı kuruluşlar veya valiliklerce incelendikten sonra sonuçlandırılmaktadır.

4.6 Belediye Meclislerinin bilgi edinme ve denetim yolları

Belediye meclislerinin bilgi edinme ve denetim yolları Belediye Kanununun 26 ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre belediye meclisi, bilgi edinme ve denetim yetkisini;

- Soru,
- Genel görüşme,
- Gensoru,
- Denetim komisyonu,

- Faaliyet raporunu değerlendirme,

Yoluyla kullanır.

a. Soru

Meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır.

b. Genel Görüşme

Meclis üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte bulunarak, belediyenin işleriyle ilgili bir konuda genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır.

c. Gensoru

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

Gensoru önergesinin karara bağlanmasında; Belediye başkanınca meclise yapılan açıklamalar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilir. Vali, dosyayı gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştay'a gönderir. Yetersizlik kararı, Danıştayca uygun görüldüğü takdirde belediye başkanı, başkanlıktan düşer.

d. Denetim Komisyonu

İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde²²⁹, belediye meclisi, her yılın Ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur.²³⁰Büyükşehir belediyelerinde bu komisyonlar en az beş en çok dokuz üyeden oluşturulur. Meclis, komisyonlara üye seçiminden önce kurulacak komisyonu ve üye sayısını belirler. Denetim komisyonu, her siyasi parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur. Komisyonların toplam üye sayısının meclis üye tam sayısından fazla olduğu durumlarda komisyona üye veremeyen siyasi partilerin üyeleri ile bağımsız üyeler meclis kararıyla komisyonlarda görev alabilirler.

Denetim komisyonu kendi arasından bir başkan, bir başkan vekili seçer. Denetim komisyonu üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır ve katılanların salt çoğunluğu ile karar alır. Denetim komisyonu, belediye başkanı tarafından belediye binası içinde belirlenen yerde çalışır ve çalışmalarında uzman kişi ve kuruluşlardan yararlanabileceği gibi kamu kuruluşları personelinde de yararlanabilir. ²³¹

Siyasi partilerin genel merkez, il, ilçe ve belde teşkilatlarında halen görevli olan kişiler, denetim komisyonlarında uzman olarak görevlendirilemez.

Komisyon belediye birimleri ve bağlı kuruluşlarından her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilir. Bu istekler gecikmeksizin yerine getirilir. Komisyon tarafından istenen bilgi ve belgelerin iade edilmek üzere verilmesi zorunludur.

²²⁹ Nüfusu 10.000'den aşağı olan belde belediyeleri ile birliklerde denetim komisyonu isteğe bağlı olarak oluşturulabilir.

²³⁰ 5393 Sayılı Belediye Kanunu m.25

²³¹ Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliği, 09 Ekim 2005 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 25961, m. 22

Komisyon, çalışmasını kırk beş işgünü içinde tamamlar ve buna ilişkin raporunu, Mart ayının sonuna kadar meclis başkanlığına sunar. Başkan, Nisan ayı meclis toplantısında denetim raporunu okutmak suretiyle meclise bilgi verir.

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

e. Faaliyet Raporunu Değerlendirme

Belediyeler hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu yayınlamaktadırlar. Belediye başkanınca meclise sunulan bir önceki yıla ait faaliyet raporundaki açıklamalar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilir. Vali, dosyayı gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştay'a gönderir. Yetersizlik kararı, Danıştayca uygun görüldüğü takdirde belediye başkanı, başkanlıktan düşer.

SONUÇ

Yerel yönetimler (mahalli idareler) denildiğinde akla ilk gelen belediyeler olmaktadır. Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de yerel yönetim birimleri arasında, yaptıkları hizmetlerin halkın günlük yaşantısını yakından ilgilendirmesi ve başkanının seçimle iş başına gelmesi gibi nedenlerle halka en yakın olanı, dolayısıyla yaptıkları ve yapmadıklarıyla en çok gündemde olanı belediyelerdir.²³² Ülkemizdeki nüfusun % 83,08’i belediye sınırları içerisinde yaşamaktadır, dolayısıyla belediyeler, ülke nüfusunun çok büyük bir bölümüne hizmet götürmektedirler. Belediyeler; bağlı idareleri, şirketleri, işletmeleri, iştirakleri ve diğer mahalli idare kuruluşlarıyla kurdukları mahalli idare birlikleri aracılığıyla da belde sakinlerine hizmet sunabilmektedirler. Belediyeler, bulundukları beldenin idari yapısına ve büyüklüğüne göre farklı türlerde olabilmektedir.

5018 sayılı Kanun ile mali yönetimde şeffaflığın sağlanması ve sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin gerekli zamanda verilmesi suretiyle kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre tutulması sağlanmaktadır. Diğer taraftan, kamu idarelerince idare faaliyet raporu, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığınca mahalli idareler faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca genel faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte, ayrıca diğer yöntemlerle mali yönetim verilerinin ve mali istatistiklerin düzenli olarak kamuoyuna açıklanması sağlanmaktadır.

²³² Nadaroğlu, a.g.e, s.195

Kamu mali yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulması ve yürütülmesi suretiyle, yeni anlayışın hedefi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerinin ve mali disiplinin sağlanmasıdır. Kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-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 getirilmektedir. Bununla birlikte mali sorumluluğun paylaşılmasında bir takım sorunları ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte hukuka uygunluğa ilaveten istenilen ekonomik ve performansa dayalı yönetim anlayışının kamu idarelerinde ve belediyelerde tam anlamıyla uygulamaya geçirilmesi uzun zaman alacaktır.

Küreselleşme ve onun ikizi olarak anlamlandırılan yerelleşme ile ülkemizde de mahalli idareler, özellikle belediyeler büyük önem kazanmış ve bu değişimlere paralel olarak yetki, görev ve sorumlulukları arttırılmıştır. Bu sürece bağlı olarak da belediyelerin mahalli müşterek nitelikli hizmetleri sunarken mevcut kaynaklarını daha etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları gereği doğmuştur. Dolayısıyla önemi ve işlevi artan belediyeler için denetim, vazgeçilmez bir yönetim ilkesi olma konumunu güçlendirmiştir.²³³ Belediyeler ile bağlı kuruluş ve işletmelerinde iç denetim ve dış denetim yapılmaktadır.

İç denetim, belediye başkanı bağlı olarak faaliyet gösteren iç denetçiler tarafından yapılan; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem süreç denetimi türlerini kapsamaktadır.

Sayıştay tarafından yapılan dış denetim ise uygunluk (düzenlilik) denetimini, mali denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. Sayıştay tarafından yapılan bu denetim

²³³ Alıcı (2007), **a.g.e**, s.2

çeşitleri henüz istenilen etkileri tam olarak gösterememektedir, 5018 s. Kanun ile uyumlu olarak çıkarılan 6085 s. Sayıştay Kanunu ile belediyelerde çok daha etkin bir dış denetimin yapılması beklenilmektedir.

Belediyeler, iç ve dış denetim bakımından merkezi idarenin diğer kurumları ile aynı usul ve esaslara tabi tutulmuştur. Belediyelerde öngörülen iç denetim sistemi ile ilgili olarak detaylı bir mevzuat olmamakla birlikte diğer kamu idarelerinden farklı olarak siyasi bir özellik taşıyan belediyelerde iç denetim sisteminin aynı usul ve esaslara dayanması bir takım sorunlara neden olacaktır. Temel tartışma noktası ise belediyelerde görev yapacak iç denetçilerin bağımsızlığı sorunudur. Belediye başkanlarının diğer kamu idarelerinden farklı olarak seçimle göreve gelmesi ve siyasi bir kimlik taşıması, belediyelerde iç denetçilerin belediye başkanına bağlı olması, belediye başkanı tarafından atanıp görevden alınması, yıllık denetim raporları ile hazırlanan tüm denetim raporlarının belediye başkanına sunulması, iç denetçilerin tam bir bağımsızlığa sahip olmadığını göstermektedir.²³⁴ Ayrıca ilgili mevzuatlarda belediyelerle ilgili sorun teşkil eden konularda açıklamalara yer verilmemesi, belediyelerde yapılacak harcama sonrası iç denetimin ve harcama öncesi ön mali kontrolün şekli düzeyde kalması, bağlayıcı olmayıp danışma niteliğinde olması, belediyelerin tüm harcamacı birimlerinin, merkezi idareden farklı olarak tek bir Muhasebe Yetkilisine bağlı olması göze çarpan önemli sakıncalardır.²³⁵

Ayrıca mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemlerin hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından denetlenmektedir, bu denetimlerde uygulamada ortaya çıkan en önemli sorun ise mali işlemlerin denetiminin de halen İçişleri Bakanlığı tarafından yapılmaya devam edilmesidir.

²³⁴ Alıcı (2008), **a.g.e**, s.1

²³⁵ Alıcı (2007), **a.g.e**, s.2

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 2003
- AKGÜL, Başak Ataman, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000
- AKSOY, Tamer; **Tüm Yönleriyle Denetim**, Cilt 1, Yetkin Yayınları, 2. baskı, Ankara, 2006
- ALICI, Orhan Veli, **Belediyelerin İç ve Dış Denetimi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, Nisan 2007
- ALICI, Orhan Veli, **Belediyelerin İç Denetimi**, http://bekirkoksal.com/makale_detay.php?haber_id=30, 17.11.2008 (Beklenen Mahalli İdareler Dergisi 147. Sayıda yayınlandı.)
- ALTUĞ, Figen, **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000
- ARIN Tülay, KESMEZ, Necdet, GÖREN İhsan, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Tesev Yayını, İstanbul, 2000
- ATAY, Cevdet, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999
- BAYAR, Doğan, “*Sayıştayın Anatomisi*”, **Maliye Dergisi**, Sayı:148 (Ocak-Nisan 2005) s.63-81
- BOZKURT, Ömer, ERGUN, Turgay, SEZEN Seriya, **Kamu Yönetimi Sözlüğü**, TODAİE Yayını, Ankara, 1998
- BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa yayınları, İstanbul, 1999
- CANDAN, Ekrem, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2007/374, Ankara, 2007
- CANDAN, Ekrem, “*Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve esaslar*”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı: 38 (Mayıs- Haziran 2006)
- ÇETİNKAYA, Özhan, YILDIRIM Zuhul, **Devlet Muhasebesi**, , Ekin Kitabevi, 2006
- ÇİÇEK, Mustafa, ÖKMEN, Mustafa, “*Küreselleşme Süreci ve Yerel Yönetimler*”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı:417 (Aralık 1997), s.129–137
- ÇÖKER, Fikret, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat**, YEKÜD Yayınevi, Ankara, 2007
- DEMİRBAŞ, Tolga, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması**, T. C. Sayıştay Başkanlığı, 2001
- DEMİREL, Güner, “*Yeni Bütçe Kod Yapısı*”, **Bütçe Dünyası**, 9.sayı (Kasım 2001), s.9-15

DİVANOĞLU, İbrahim Gökhan, **Türkiye'de Yerel Yönetimler Reformu ve Uygulanabilirliği**, T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, , Yüksek Lisans Tezi, Niğde-2001

DÖNMEZ, Mustafa, “*Merkezi Yönetim ile Yerel Yönetimler Arasında Görev ve Kaynak Bölüşümü*”, **Mülkiye Dergisi**, Cilt:26, Sayı:235 (Temmuz-Ağustos 2002), s.155-192

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, Ankara, 2004

GÜROCAK, Sibel, “*5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular*”, **Dış Denetim Dergisi**, 1.sayı (Temmuz-Eylül 2010), s.145-153

KARAARSLAN, Erkan, **Kamu Harcama Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, 2.Baskı

KARAARSLAN, Erkan, **Mahalli İdarelerin Özellikli Bütçe-Muhasebe-Ödenek-Raporlama İşlemleri**, Mali Hizmetler Derneği, Haziran 2009

KARAARSLAN, Erkan, KIZILKAYA Eyüp, **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2006

KARAARSLAN, Erkan, (Editör),**Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No:11. Ankara 2006,

KARAARSLAN, Erkan, **AB Süreci Yeni Yasalar ve Belediyeler**, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/slayt/dosya/7.pdf>, 10.03.2011

KARTALCI, Kadir, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Yayımlanmış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007

KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim**, Avcıol yayınevi, İstanbul, Mart 1996

KÖSE, H.Ömer, “*Denetim ve Demokrasi* ”, **Sayıştay Dergisi**, 33.sayı (Nisan-Haziran 1999), s.62-85

KÖSE, H.Ömer, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayınları, Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi, No:12, Ankara, 2000

KUTLUCAN, Kayhan Ümit, **Belediyelerde Stratejik Planlama Uygulaması**, T.C.Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ve Siyaset Bilimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Mali Reformlar kapsamında yeni bütçeleme anlayışı: Merkezi yönetim bütçesi ve çok yıllık bütçeleme**, Ankara, Haziran 2005

MUTLUER M. Kâmil, ÖNER Erdoğan, KESİK Ahmet, **Bütçe Hukuku** (1. Baskı), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını No: 99, Hukuk 7, İstanbul, Mayıs 2005

NADAROĞLU, Halil, **Mahalli idareler**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul. 1994

ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul, 1966, Cilt 2

ÖZER, Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997

SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, IV. Baskı, 1995

ŞANVER, Salih, Kamusal ve Özel Mali Denetçi, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, T. C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş yıldönümü Yayını, Ankara, 1988

ŞENER, Ramazan, **Üst Yöneticinin Harcama Yetkilisi Olabilir mi?**, <http://www.stratejikboyut.com/haber/ust-yoneticinin-harcama-yetkilisi-olabilir-mi--28603.html>, 12 Ağustos 2009

T.C Sayıştay Başkanlığı, **INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Baran Özeren (Çev.), Ankara, 2 Haziran 2004

T.C Sayıştay Başkanlığı, **Taslak Mali Denetim Rehberi 2010** (Sayıştay iç mevzuatı ile INTOSAI ve IFAC tarafından yayımlanan standartlar dikkate alınarak hazırlanan Sayıştay'ın Mali Denetim faaliyetlerinde kullandığı rehber.

T.C Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Rehberi 2009** (Taslak)

T.C Sayıştay Başkanlığı, **2009 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2010

T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü,
2008 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu
2009 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu
2010 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu

TEK, Zuhal; ÇETİNKAYA Mert Egemen; “*Kamu Mali Yönetimimizde Yeni Bir Yaklaşım: İç Denetim*”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı 20 (Sonbahar 2004), s.6-16

TOPRAK, Zerrin, **Yerel Yönetimler**, Nobel Yayınları 5. Baskı, İzmir, 2001

TURHAN, Murat, **Sayıştay'ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci**, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009

UÇAR, Demirkan, **Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No. 172, Damga Matbaası, 1977

VARCAN, Nezih; **Türkiye'de Yerel Yönetimler**, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1754

YALKIN, Yüksel Koç; **Genel Muhasebe: İlkeler-Uygulamalar**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999

YÜCEL, Özge, İdari Vesayet, Makale (makale), **Türk Hukuk Sitesi Hukuki İncelemeler Kütüphanesi**, Bilimsel İncelemeler, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_507.htm, 2006–2007

Kanunlar ve Yönetmelikler

T.C Anayasası

3.7.2005 Tarih ve 5393 Sayılı **Belediye Kanunu**

24.12.2003 Tarih ve 5018 sayılı **Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu**

03.12.2011 tarih ve 6085 sayılı **Sayıştay Kanunu**

10.7.2004 Tarih ve 5216 Sayılı **Büyükşehir Belediyesi Kanunu**

26.5.1981 tarih ve 2464 sayılı **Belediye Gelirleri Kanunu**

29.7.1970 tarih ve 1319 sayılı **Emlak Vergisi Kanunu**

27.07.2004 tarih ve 5226 sayılı **Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin (MİBMY)

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY)

Yönetmelik-İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik (FR Yönetmeliği)

Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliği