

## SAYIŞTAY DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME (ŞANLIURFA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ)

**Cumali ACAR<sup>1</sup>**

Sakarya Üniversitesi

**Dr. Nurullah ALTUN<sup>2</sup>**

Sakarya Üniversitesi

### Özet

1215 yılında Büyük Özgürlük Şartı'nın (Magna Carta Libertatum) imzalanması ile birlikte ortaya çıkan bütçe hakkı, halkın seçtiği parlamentolar aracılığı ile kamu gelir ve giderlerini belirleme hakkıdır. Bütçe hakkına bağlı olarak ortaya çıkan bütçenin denetlenmesi ihtiyacı beraberinde denetimin etkin olup olmadığı sorusunu ortaya çıkarmıştır. Denetim kuruluşlarının yapısı ve işleyiş biçimi ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Tarihsel süreç içerisinde bütçenin denetlenmesinden sorumlu olan denetim kurumlarının denetimleri belli noktalarda eleştiri konusu yapılmıştır. Türkiye'de bütçenin denetiminden sorumlu kamu kurumu olarak ortaya çıkan Sayıştay, tarih sahnesine 1862 yılında ilk olarak Divan-ı Muhasebat adıyla çıkmıştır. Tarihsel süreç içerisinde çeşitli değişikliklerle beraber günümüz 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile mevcut yapısına kavuşmuştur. Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimlerin yeterli olup olmadığı konusunda birçok akademik çalışma yapılmıştır. Özellikle Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin uluslararası denetim standartlarına uygun olmadığı, denetimlerin raporlaştırmanın ötesine gitmediği yapılan eleştiriler arasında yer almaktadır. Bu çalışmanın temel amacı Türkiye'de Sayıştay denetiminin etkinliğini Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi özelinde hazırlanan denetim raporları üzerinden ortaya koymaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Etkinlik, Sayıştay, Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi.

### AN EVALUATION ON THE EFFECTIVENESS OF THE SAYIŞTAY (SAMPLE OF ŞANLIURFA METROPOLITAN MUNICIPALITY)

#### Abstract

The budget right that emerged with the signing of the Great Freedom Charter (Magna Carta Libertatum) in 1215 is the right to determine public revenues and expenses through the parliaments elected by the people. The need to audit the budget, which occurred depending on the budget right, raised the question of whether the audit was effective. The structure and functioning of audit firms varies from country to country. The audits of the audit institutions responsible for auditing the budget in the historical process have been criticized at certain points. Sayıştay, emerged as a public institution responsible for auditing budget in Turkey, it has emerged on the history with its first name "Divan-ı Muhasebat" in 1862. With its various changes in the historical process, it has attained its current structure with the Sayıştay Law No. 6085. Many academic studies have been conducted on whether the audits of the Sayıştay are sufficient or not. It is among the criticisms that the audits conducted by the Sayıştay do not comply with the international auditing standards and that the audits do not go beyond reporting. The main purpose of this study the effectiveness of Sayıştay audit

<sup>1</sup> Gelir Uzman Yardımcısı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi, <https://orcid.org/0000-0002-3002-2628>

<sup>2</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Sakarya Üniversitesi, Maliye Bölümü, <https://orcid.org/0000-0003-2325-0769>

Şanlıurfa Metropolitan Municipality in Turkey reveals out special audit reports prepared.

**Key Words:** Audit, Efficiency, Sayıştay, Şanlıurfa Metropolitan Municipality

## GİRİŞ

Bütçe, yasama organının yürütme organına kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin toplanmasına sınırlı bir süreyle verilen yetkidir. Bu izin Devleti meydana getiren milletin temsilcilerinin oluşturduğu yasama organı tarafından kamu hizmeti sunmakla görevli yürütme organına verilmektedir.

Kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin toplanmasına izin veren milletin verilen iznin kanunlara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı hususunda denetleme hakkı bulunmaktadır.

Millet bu denetleme yetkisini doğrudan kullanamamaktadır. Yine milletin iradesiyle oluşturulmuş olan yasama organı (meclis/parlamento) tarafından yerine getirilmektedir. Bütçenin uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi ya da denetlenmesi oldukça teknik konulardır. Bu nedenle bütçenin uygulama sonuçlarının denetlenmesi alanında yetkin kişilerin yapması gereken bir denetimdir.

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de bütçenin denetimi yasama organı adına bağımsız<sup>3</sup> bir denetim kuruluşu olan Sayıştay tarafından uluslararası denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılmaktadır.

1982 Anayasasının *Sayıştay* başlıklı 160 ncı maddesinde; “*Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.*” İfadelerine yer verilmiştir. Maddede de açıkça ifade edildiği gibi Sayıştay bu denetim yetkisini doğrudan Anayasadan almaktadır.

Ancak her ne kadar Sayıştay üst düzey yetkilerle donatılmış olsa da yapılan çalışmalarda/araştırmalarda denetimlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliği eleştiri konusu yapılmaktadır.

## 1.KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde denetim, iç denetim ve dış denetim kavramları literatürde yer alan çalışmalar ışığında açıklanmaya çalışılacaktır.

### 1.1.Denetim

Türk Dil Kurumuna göre denetim; “*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci.*” olarak ifade edilmektedir (TDK, 2020).”

Denetim; iktisadi, mali, idari faaliyet ve işlemlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirerek raporlayan bir süreçtir (www.bumko.gov.tr, 2006’dan aktaran; Alıcı, 2008: 224).

Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçlendirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin

<sup>3</sup> Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur (6085 s.K. m.3).

vazgeçilmez bir parçası olarak tanımlanmaktadır. Kamu kaynaklarının yönetimi bir ortaklığı temsil ettiğinden denetim kavramı ve müessesesi kamu mali yönetiminin doğasında vardır (INTOSAI, 1977: 4-5'ten aktaran; Yalçın, 2017: 48).

Kamu sektörünün denetimi ise; kamu kaynaklarının hukuka, belirlenen amaçlara uygun bir biçimde etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı hususunda vatandaşlara ve kamuoyuna güvence vermektir (INTOSAI, 2012: 11). Genel olarak kamu sektörü denetiminin dört temel amacı vardır (Yalçın, 2017: 49);

1. Kamu kaynaklarının doğru ve etkin kullanılması,
2. Mali yönetimin sağlıklı bir şekilde gelişmesi,
3. İdari faaliyetlerin doğru uygulanması,
4. Kamuoyuna ve kamu otoritelerine objektif raporlarla bilgi verilmesi.

Yukarıda da açıkça ifade edildiği üzere denetimlerin amacı sistemin sağlıklı bir şekilde devam etmesidir. Denetimler aynı zamanda uygulamadaki aksaklıkların tespitine imkân tanımaktadır. Sistemde var olan aksaklıklar/uyumsuzluklar sistemden beklenen verimi düşürmektedir. Bu nedenle denetimler ile verimin de beklenen seviyelere çıkarılması amaçlanmaktadır. Ayrıca denetimler kamu idareleri açısından bir içtihat oluşturma niteliği taşımaktadır. Kamu kurumlarında kamu hizmeti yürütmekle görevli olan kişilerin bazı durumlarda hukuk normlarını doğru yorumlayamamaları nedeniyle olumsuz durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda denetimler kamu idareleri ve personelleri için yönlendirici ve eğitici bir etki ortaya koymaktadır.

Denetimlerin, sistemdeki mevcut olumsuzlukları tespit edip bertaraf etme özelliği bulunduğu gibi ileride meydana gelmesi muhtemel olumsuzluklar ile ilgili öngöründe bulunup bu muhtemel olumsuzlukların ortaya çıkmasını engelleme durumu da söz konusudur.

Bu amaçla kamu idarelerinde gerek iç denetimlerin gerekse dış denetimlerin etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesi kamu kaynaklarının belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda kullanılması ve sistemin istenilen düzeyde işlemesi açısından son derece önem taşımaktadır.

### **1.1.1.İç denetim**

İç denetim; kamu idarelerinin çalışmalarını geliştirmek için kamu idarelerinin kaynaklarının daha etkili, ekonomik ve verimlilik kıstaslarını baz alacak şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik etmek amacıyla yapılan bağımsız ve objektif nitelikli bir danışma faaliyetidir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetim icrai bir denetim olmayıp, tespit ve danışma niteliği taşımaktadır.

12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde iç denetim faaliyeti;

*“İç 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 asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.”*

şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu<sup>4</sup> 57 nci maddesine göre, mali yönetim ve kontrol süreci; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler birimi ile ön mali kontrol ve iç denetimden meydana gelmektedir.

Uluslararası denetim standartlarına göre iç denetim, iç kontrol süreçleri dışında tasarlanmalıdır. İç denetim, iç kontrolün yerindeliğinin denetimi olduğundan hiçbir zaman iç kontrolün bir ikamesi olarak görülmemelidir (Alıcı, 2008: 226).

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

### 1.1.2.Dış denetim

Dış denetim; örgütün kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu ya da kişisi tarafında yapılan denetim olarak ifade edilmektedir (Çakar, 2008: 2).

Dış denetim uygulama sonrası yapılan bir denetim türüdür. Harcamaların yapılmasından sonra gerçekleştirilen ve hedeflenen ile ulaşılan sonuçların karşılaştırılması ve yasalara uygunluğu açısından yapılan denetimdir.

Bütçenin denetlenmesi olgusunu ortaya çıkaran en önemli enstrümanlardan biri hiç şüphesiz *bütçe hakkının* tesis edilmesidir. Bütçe hakkı kapsamında bütçenin denetlenmesi bir zorunluluk haline bürünmüştür. Nitekim 5018 sayılı KMYKK da “*Kamu mali yönetimi TBMM’nin bütçe hakkına uygun bir şekilde yürütülür.*” ifadesi bunu açıkça ortaya koymaktadır (KMYKK, m.5/d).

Parlamentolar, yürütme organına verdikleri harcamaların yapılması ve gelirlerin toplanması yetkisinin yine kendi belirlemiş oldukları ilke ve sınırlar içinde uygulanıp uygulanmadığının denetlenmesi ihtiyacı içinde olmuşlardır. Bütçelerin dış denetimlerini gerçekleştiren kurumların ortaya çıkması bu ihtiyacın bir sonucu olarak ortaya çıkmışlardır.

Bütçenin dış denetimi görevini üstlenen kurumların yapısı ve işleyişine bakıldığında ülkelerin hukuki, siyasi ve sosyal yapıları dikkate alındığında her ülkede farklı bir denetim mekanizması bulunduğu görülmektedir.<sup>5</sup>

1982 Anayasasının Sayıştay başlıklı 160’ıncı maddesinde; “*Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.*” ifadesi yer almaktadır. Madde hükmünden de görüldüğü üzere Sayıştay bir yargı yeri (mahkeme) olarak da görev yapmaktadır.<sup>6</sup> Türkiye’de mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde

<sup>4</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bundan sonra KMYKK şeklinde kullanılacaktır.

<sup>5</sup> Dış Denetimi Gerçekleştiren ve Yargı Görevi Bulunmayan Dış Denetim Kurumları Modeli: ABD, Avusturya, İrlanda, Hindistan, Yeni Zelanda

Dış Denetimi Gerçekleştiren Parlamenter Denetçiler Modeli: İsveç, Norveç, Danimarka, Finlandiya

Yargı Görevi Olmayan Bağımsız Mahkemeler Modeli: Almanya, Hollanda

Yargı Görevi Olan Bağımsız Mahkemeler Modeli: Belçika, Fransa, İspanya, İtalya

Yürütme Organına Bağlı Dış Denetim Kurumları: Kore, Japonya (Çakar, 2008: 3-7; Mutluer vd. 2018: 298).

<sup>6</sup> Anayasa Mahkemesi 27.12.2012 tarih ve E.2012/102, K.2012/207 sayılı kararında Sayıştay’ın bir yargı yeri (mahkeme) olarak kabul etmiştir (RG 02.04.2013-28606 mük.).

*yargı görevi bulunan bağımsız mahkemeler modeli'nin uygulandığını söylemek mümkündür.*

Dış denetim ile ilgili ülkelerin uymaları gerekli kuralların yasal çerçevesi, yüksek denetim faaliyetinin bağımsızlığı ve temel kuralları, 1977 yılında Peru/Lima'da toplanan IX.İNTOSAI<sup>7</sup> Kongresinde güvence altına alınmıştır. Lima Deklarasyonu ile başlayan süreçte, dış denetimin ortak özellikleri zaman içinde yaygınlık kazanmıştır.

Bu kurallar (Çakar, 2008: 7; Mutluer vd. 2018: 298);

1- Anayasa, yasa ve dış denetimi düzenleyen yasalar, dış denetim kurumunun, denetlenen kurum ve yürütme organı karşısındaki mali ve idari bağımsızlığını temin etmelidir.

2- Dış denetim kurumu başkanının atanma ve görevden alınmalarında söz sahibi organın sadece parlamento olması gerekmektedir.

3- Mali işlemlere ilişkin olarak kayıt ve muhasebe uygulamalarının mevzuata uygunluğunun denetimini sağlayan uygunluk denetiminin öncelikli olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İkinci aşamada ise, uyulması gerekli kurallar dikkate alınarak, performans denetiminin gerçekleştirilmesi gerekir.

4- Dış denetim kurumunun, ülkenin parlamentosuna en geç mali yıl sonundan itibaren 9 ay içinde denetlediği kurumları kapsayan dış denetim raporlarını iletmesi gerekmektedir.

5- Dış denetim kurumunun denetim görevini yerine getirebilmesi için, talep ettiği her türlü belgenin kendisine verilmesi ve bu belgeler üzerinden inceleme yapma yetkisinin yasalarca temin edilmesi gerekir.

6- Dış denetim raporlarında belirtilen hususlar ile alınması gerekli önlemlerin yer aldığı dış denetim raporları ile dış denetim kurum/kurullarının önerilerini içeren raporlara verilmesi gereken cevapların yasal düzenlemelerle güvence altına alınması gerekir. Parlamentoda alınan veya alınması düşünülen önlemlerin yer aldığı bu raporların ve bu raporlara verilen cevapların kamuoyuna açıklanması, ülkelerde dış denetimin sağlıklı olarak gerçekleştirilebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Dış denetim ile ilgili temel ilkeler İNTOSAI tarafından ortaya konulmuş olup Lima Deklarasyonunda belirtmekle birlikte, ülkelerin kendi Anayasaları ve yasalarında da farklı uygulama alanları bulmaktadır (Çakar, 2008: 7).

## **2.BÜTÇENİN DENETİMİ**

Bütçenin denetimi, cari dönem içerisinde uygulamaların denetlenmesi şeklinde yapıldığı gibi bütçe dönemi sona erdikten sonra da yapılmaktadır. Hatta bütçe hazırlama sürecinde dahi bir denetimden söz edilebilir. Türkiye'de bütçe denetimi, kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde idari denetim, yasama denetimi ve yargı denetimi olmak üzere üç şekilde gerçekleşmektedir.

### **2.1.İdari Denetim**

İdari denetim, hükümetin yetkili organları tarafından bütçenin uygulanması sırasında yapılan denetimdir. İdari denetim, Hazine'den henüz para çıkışı olmadan önce yani harcamaların yüklenme ve gerçekleştirme safhalarında yapılabildiği gibi, Hazine'den harcama yapıldıktan sonra sarf evrakıyla belgeler ve hesaplar üzerinden de yapılabilir

Avrupa Birliği, idari denetimin karşılığı olarak kamu iç mali kontrol kavramını kullanmaktadır. Avrupa Komisyonuna göre İç Mali Kontrol; bütçe aracılığıyla belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi için kamu fonlarının kuruluşlara makul ölçüler ve saydam metotlar dahilinde dağıtılmasını sağlamayı amaçlayan bir sistemdir.

İç Mali Kontrol harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuatta, mali yönetim ilkelerinden, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ilkelerine

<sup>7</sup> İNTOSAI: Yüksek Denetim Kurumları Örgütü

uyumalarını sağlamak amacıyla yürütme organı tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır.

5018 sayılı KMYKK'ya göre "İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür." şeklinde tanımlanmıştır (KMYKK, m.55).

İç kontrol idarenin yönetim sorumluluğu içerisinde yer almaktadır. Bu bağlamda her bir idare, yönetim sorumluluğu çerçevesinde, iç kontrol sistemini oluşturmak ve geliştirmek zorundadır. Bunun yanında gerekli görülmesi halinde mevcut sistemin değiştirilerek yeniden düzenlenmesi de idarenin sorumluluğundadır.

5018 sayılı KMYKK 56 ncı maddesinde iç kontrolün amacı;

"...

1- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,

2- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,

3- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,

4- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi,

5- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunması,"

olarak belirtilmiştir.

## 2.2. Yasama Denetimi

Bütçenin yasama denetimi, bütçe kanun tasarısının yürütme organı tarafından yasama organına sunulmasını, görüşülmesini, kabul edilen bütçenin uygulanması ve nihayet uygulanma sonuçlarını gösteren Kesin Hesap Kanun tasarılarının görüşülüp karara bağlanması aşamalarını kapsamaktadır (1982 Anayasası, m.161).

Bütçe hakkının bir gereği olarak yasama organı, bütçe uygulaması sırasında ve uygulamadan sonra gerek genel denetim araçlarını<sup>8</sup> kullanarak gerekse de bütçeye ilişkin özel mekanizmaları (Sayıştay Denetimi, Kesin Hesap Kanunu, Bütçe Kanun Tasarısı) işleterek ve bunların sonuçlarını değerlendirerek bir denetim yapar.

Yasama organının bütçeyle yürütme organına vermiş olduğu yetkinin bağlı bir yetki olması denetim hakkını da beraberinde getirmektedir. Yasama organının bütçe hakkına sahip olması, bütçenin onanması yanında denetlenmesini de içermektedir. Ayrıca kamu idarelerinin, yasama organının vermiş olduğu harcama yetkisini amacına, usulüne ve mevzuata uygun bir şekilde kullanıp kullanmadığı, finanse edilen hizmetlerin gereği gibi ifa edilip edilmediği ve kurumsal amaç ve hedeflere tam ve zamanında ulaşılabilmesi için de bütçenin denetlenmesi gerekmektedir.

Bütçe kanunuyla verilen kamu harcamalarının yapılması ve kamu gelirlerinin toplanması izninin daha sonra uygulama sonuçlarının denetlenmemesi halinde verilen izin mantıksal bir boyutu kalmayacaktır.

## 2.3. Yargısal Denetim

Yasama organının, hükümete Bütçe Kanunuyla devrettiği yetki bütçeye konulan ödeneklerle sınırlıdır. Yasama organı, hükümete verilen bu yetkinin belirlenmiş olan sınırlar içinde kullanılmasını sağlamak için denetim mekanizmasını kullanır. Bütçe hakkının bir gereği olarak verilen harcama yetkisinin yargısal anlamda da

<sup>8</sup>Türkiye Büyük Millet Meclisi; Meclis araştırması, genel görüşme, Meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla bilgi edinme ve denetleme yetkisini kullanır (1982 Anayasası, m.98).

denetlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Buradaki yargısal denetimden kasıt hükümete verilen ödeneklerin kullanılmasına müteakip hesap kayıtlarının bağımsız bir denetim/yargı kurumu olan Sayıştay tarafından incelenip denetlenmesi ifade etmektedir.

Anayasanın *Sayıştay* başlıklı 160. maddesinde yer alan “... *sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak*” ifadesinde Sayıştay’ın yargısal denetim yapma yetkisi olduğu açıkça ifade edilmektedir.

Sayıştay denetimi esas itibariyle bütçenin uygulanma sonuçları üzerine yapılmaktadır. Sayıştay’ın yargılama faaliyeti hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini içermektedir.

### **3.TÜRKİYE’DE SAYIŞTAY VE SAYIŞTAY’IN DENETİM TÜRLERİ**

Çalışmanın bu bölümünde Sayıştay kurumu kısaca ele alınacak ve Sayıştay’ın denetim türleri mevzuat ve literatürde yer alan çalışmalar üzerinden anlatılacaktır.

#### **3.1.Türkiye’de Sayıştay**

Sayıştay ilk olarak Osmanlı Devleti’nde Fransız Sayıştay’ından esinlenilerek 29 Mayıs 1862 tarihinde Divan-ı Muhasebat olarak kurulmuştur. Divan-ı Muhasebat, 1876 yılında ilan edilen Kanun-i Esasi’nin 105-107 maddelerinde düzenlenerek Anayasal bir kuruluş niteliği kazanmıştır (www.sayistay.gov.tr, E.T: 10.05.2020).

1924 Anayasası’nın 100. Maddesinde yer alarak Anayasal kurum olma özelliğini devam ettirmiştir. 1945 yılında Divan-ı Muhasebat adı, Anayasa’daki değişiklik doğrultusunda Sayıştay olarak değiştirilmiştir. 1952 yılında değişiklik getiren Kanun yürürlükten kalkınca eski adı geri geldi. Ancak 1961 Anayasası ile birlikte yine Sayıştay olarak değiştirildi. İzleyen 1982 Anayasası’nda da Sayıştay ismiyle devam etti (Mutluer vd., 2018: 299-300).

1967 yılında yürürlüğe giren 832 sayılı Sayıştay Kanunu 3/12/2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu mevcut halini almıştır.

1982 Anayasası’nın Sayıştay başlıklı 160. maddesinde “*Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.*” denilerek Sayıştay’ın görev ve yetkisi açıkça ifade edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu 10. maddesinde Sayıştay mensupları<sup>9</sup> ve 11. maddesinde de Sayıştay’ın organları<sup>10</sup> ifade edilmiştir.

#### **3.2.Sayıştay’ın Denetim Türleri**

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 2. maddesinde Sayıştay denetiminden kastın *düzenlilik denetimi ve performans denetimi* olduğu ifade edilmiştir.

##### **3.2.1.Düzenlilik denetimi**

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi ile bu idarelerin mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirdiği denetimdir (Sayıştay Kanunu, m.36). Bu tanımdan hareketle

<sup>9</sup> Sayıştay mensupları şunlardır: a) Meslek mensupları, 1) Sayıştay Başkanı, 2) Daire başkanları ve üyeler, 3) Sayıştay denetçileri. b) Başsavcı ve savcılar, c) Yönetim mensupları (Ayrıntılı bilgi için 6085 sayılı Sayıştay Kanununun İkinci Kısım İkinci Bölümüne bkz. m.12-19.).

<sup>10</sup> Sayıştay’ın kuruluşuna dahil organlar şunlardır: a) Başkanlık, b) Daireler, c) Genel Kurul, ç) Temyiz Kurulu, d) Daireler Kurulu, e) Rapor Değerlendirme Kurulu, f) Yüksek Disiplin Kurulu, g) Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, ğ) Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, h) Başsavcılık (Ayrıntılı bilgi için 6085 sayılı Sayıştay Kanununun İkinci Kısım Üçüncü Bölümüne bkz. m.20-33.).

düzenlilik denetiminin *mali denetim* ve *uygunluk denetimi* olmak üzere iki denetimden oluştuğu görülmektedir (Küçükaycan, 2020: 41).

Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar *mali denetimi* oluşturmaktadır.

Kamu idaresinin gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin yürütülecek çalışmalar ise *uygunluk denetimini* içermektedir.

Düzenlilik denetiminin hedefi, denetlenen kamu kurumlarının mali rapor ve tablolarında ve bunları oluşturan hesap ve işlemlerinde ifade edilen beyanların doğruluğunun, güvenilirliğinin ve uygunluğunun denetimidir. Bu hedefler kamu kurumlarının varlık ve kaynak hesapları, gelir ve gider hesapları ve mali tablolarına ilişkin olmak üzere üç grupta gerçekleştirilmektedir.

Bu amaçla düzenlilik denetimi; kapsamlı, ayrıntılı ve nitelikli çalışma gerektiren bir denetim sürecini ifade eder. Denetimin planlama aşamasından izleme aşamasına kadar<sup>11</sup> oldukça kapsamlı bir süreci içeren düzenlilik denetiminin, halkın ekonomik ve sosyal menfaatlerini korumayı, hesap verebilirlik ve şeffaf yönetimi sağlamayı, kamu idarelerinin mali yapısında ortaya çıkan hataları yapıcı bir şekilde önlemeyi hedeflemektedir (Selen ve Taytak, 2017: 210).

### 3.2.2. Performans denetimi

Performans denetimi; kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik/tutumluluk ilkeleri kapsamında kullanılıp kullanılmadığını ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek kurum faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak ifade edilmektedir (Özer, 1992: 33'ten aktaran; Selen ve Taytak, 2017: 210).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36/3 maddesinde "*performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda da belirtildiği üzere Sayıştay'ın performans denetimi, kamu idareleri tarafından oluşturulacak olan performans bilgileri üzerinden yapılacaktır.

Performans denetimi, denetlenen kurumun kamu kaynaklarını verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde kullanıp kullanmadığı hususunda yapılan denetimdir.

6085 sayılı Kanun Teklifinin TBMM genel kurulunda görüşülmesi döneminde verilen bir önerge ile Sayıştay performans denetiminin karakteristik bir değişime uğradığı görülmektedir. Şöyle ki: Plan ve Bütçe Komisyonuna verilen önergede performans denetimi; "*...idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi*" şeklinde iken daha sonra verilen önerge değişikliği ile "*idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade eder.*" (6085 s.K. m.2/d). Aynı değişiklik mezkûr Kanunun Sayıştay başlıklı 36 ncı maddesinde de yapılmıştır. Söz konusu değişiklikle performans denetimi olması gereken etkinliğinden uzak içi boş bir uygulama halini almıştır.

Daha yasalasma döneminde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, kamu idarelerinin performans denetimi konusunda tartışmalı hale gelmiş ve takip eden yıllardaki uygulama, performans denetiminin tanımındaki bu değişiklikten önemli ölçüde etkilenmiştir.

<sup>11</sup> Denetimler; a) Denetimin planlanması, b) Denetim programının hazırlanması ve uygulanması, c) Sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması, ç) Raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi, d) Raporların izlenmesi, aşamalarından oluşur (Sayıştay Kanunu, m.37).



Söz konusu değişikliğin gerekçesine bakıldığında TBMM tutanaklarına “*performans tanımının teknik olarak daha uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır*” (TBMM, 2010: 36) şeklinde aktarılmıştır.

Mezkûr tutanakta muhalefet milletvekilleri tarafından performans denetiminin tanımında yapılan bu değişiklikle; “*Sayıştay’ın performans denetiminin ortadan kaldırılmasının hukuk bozuculuğu olduğu*”, “*uluslararası denetim standartlarına göre hazırlanan performans denetimi tanımının Plan ve Bütçe Komisyonundan çıktığı şeklinin değiştirildiği*”, “*uluslararası normların dışında yeni bir performans denetimi tanımı getirildiği*”, “*Sayıştay’ın onayı alınmadan yapılan bu değişiklikle kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasının denetlemeden kaçırıldığı*”, “*Sayıştay’ın etkisizleştirildiği*”, “*5018 sayılı Kanunun anlamsız hale getirildiği*”, “*Sayıştay’ın on dört yıllık performans denetimi uygulamasının bugüne değin uluslar arası uygulamalarla da tam bir uyum içinde yürütülmüşken bugün bundan vazgeçildiği*”, “*performans denetimi faaliyetlerine son verildiği*” şeklinde eleştirilmiştir. Yapılan eleştirilere cevaben dönemin iktidar partisi temsilcisi tarafından özetle; “*Söz konusu değişiklikte Anayasanın 125. maddesi uyarınca yargının yerindelik denetimi yapamayacağı ilkesi ile paralel bir mantıkla hareket edildiği*”, “*yargının kendisini idarenin yerine koyarak takdir yetkisini ortadan kaldırıcı bir denetim yapamayacağını, yapılan bu değişikliğin de bu amacı güttüğü*” belirtilmiştir (TBMM, 2010: 20, 250).

Yukarıda mezkûr tutanakta yer alan ifadelerden de anlaşılacağı üzere söz konusu maddede yapılan değişiklik performans denetimlerinin etkisizliğine neden olmuştur. Konu ile ilgili olarak Sayıştay denetçilerinin (96 denetçi) bu konudaki görüşlerini yansıtan bir ankette “Denetçinin görevi kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını tespit etmektir.” şeklindeki yargıya ankete katılan denetçilerin %4’ü ‘katılmıyorum’ veya ‘kısmen katılmıyorum’ yanıtını verirken %96’sı ‘kısmen katılıyorum’, ‘katılıyorum’, ‘tamamen katılıyorum’ yanıtları verilmiştir. Anket sonucundan da anlaşıldığı üzere denetçiler de yapılan denetimin işlevsiz olduğunu beyan etmişlerdir. (Parlak, M ve Parlak, Z, 2014: 19’dan aktaran; Balyemez, 2018: 285).

Performans denetiminin tanımı Sayıştay Denetim Yönetmeliğine<sup>12</sup> kanundaki haliyle aktarılmıştır. Ancak kanunda yer almayan yeni bir denetim türü olarak “*etkililik, ekonomiklik/tutumluluk ve verimlilik denetimi*” yönetmelikte yer almaktadır. Böylece Kanunda yer almayan bir denetim şekli yönetmelik gibi bir düzenleyici işlemle ihdas edildi. Mezkûr yönetmeliğin ikinci bölümü düzenlilik denetimini, üçüncü bölümü performans denetimini ve dördüncü bölüm de etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimini düzenlemektedir. Ayrıca Sayıştay tarafından 2014 yılında “*Performans Denetim Rehberi*” ve “*Düzenlilik Denetim Rehberi*” yayımlanmıştır. Ancak diğer bir denetim türü olan etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ile ilgili bir denetim rehberi yayımlanmıştır. Ayrıca Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde düzenlenen raporlara bakıldığında da sadece düzenlilik denetimi ve performans denetim bölümlerinin yer aldığı ancak etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ile ilgili bir denetim bölümü bulunmamaktadır.

Sayıştay Kanununda denetim türleri arasında adı geçmeyen VET<sup>13</sup> Denetimi yeni bir denetim türü olarak Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde yer almaktadır. Ancak yönetmeliğin yayımlandığı tarihten bugüne kadar Sayıştay tarafından yapılan denetimler ve bu denetimler sonucunda düzenlenen raporlarda VET Denetimine ait herhangi bir emareye rastlanmamıştır.

Önerge değişikliğinden sonra 12.07.2012 tarih ve 28351 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 04.07.2012 tarih ve 6353 sayılı Bazı Kanun ve Kanun

<sup>12</sup> 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>13</sup> Verimlilik-Etkililik-Tutumluluk

Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun eklenen bir hüküm (m.45) ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikle 35. maddeye “...yönetmelik bakımından gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez.” şeklinde eklenme yapılarak performans denetiminde VET unsurlarının işlevselliği devre dışı bırakılmıştır.

6353 sayılı kanunla yapılan değişikkte yer alan “*etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle*” ibaresi Muhalefet Partisi (CHP) tarafından iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine taşınmış ve ilgili ibareler iptal edilmiştir.<sup>1415</sup>

Yukarıda yer alan karar ile Anayasa Mahkemesi (AYM) Sayıştay’ın her ne kadar yerindelik denetimi yapamayacağına karar vermiş olsa da öte yandan kararın bir başka sonucu da Sayıştay’ın performans denetimlerinde VET unsurları ile inceleme yapabilmesinin yolu açılmıştır. Ayrıca daha önce yönetmelik düzenlemesinde yer alan VET unsurları artık Kanun metninde de yer etmiş oldu.

Sayıştay’ın mevcut yasal düzenlemeler ve Anayasa Mahkemesi kararı kapsamında 2017 yılı sonu itibariyle kamu harcamaları ile varlık ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında VET yönünden inceleme yapması, değerlendirmesi ve raporlaması yasal bir zorunluluk haline gelmiştir.

Her ne kadar Anayasa Mahkemesi 6353 sayılı kanunda yer alan VET ile ilgili kısmını iptal etmiş olsa da siyasi iradenin VET ile ilgili tutumu ve mevcut yasal düzenlemeler arasındaki uyumsuzluk nedeniyle yapılan/yapılacak incelemelerde VET unsurlarının değerlendirmelerde sekteye uğrayacağı açıktır.

6085 Sayıştay Kanununun görüşmeleri sırasında İktidar tarafından yapılan basın toplantısında;

“... Dolayısıyla Performans denetimi kaldırılmadı. Sadece performans denetiminin tanımı değiştirildi. Neden değiştirildi? Çünkü, performans denetimi, yerindelik denetimini içerecek şekilde tanımlanmıştı. Yani idarenin takdir yetkisine müdahale eden, onu değiştirebilen ve onu denetleyen bir mantıkla kaleme alınmıştı.... Yargı nasıl yerindelik denetimi yapamıyorsa, aynı şekilde Sayıştay da yerindelik denetimi ya da bu anlama gelecek bir icraat içinde olmaması gerekir.” (TBMM, 2013’ten aktaran; Balyemez, 2018: 291) şeklinde savunmuştur.

Görüldüğü üzere temel çekince performans değerlendirmesinde VET unsurlarının uygulanması halinde yerindelik denetimi yapılacağı endişesidir. Anayasa’nın 125’inci maddesinde “*Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz.*” ifadesi yer almaktadır. Temel endişe yapılacak denetimlerin Anayasa’ya

<sup>14</sup> Anayasa Mahkemesinin 27.12.2012 tarih ve E.2012/102, K.2012/207 sayılı kararı. Söz konusu iptal kararının gerekçesi ise; “6085 ve 5018 sayılı kanunların ilgili maddeleri birlikte ele alındığında, hukukumuzda öngörülen performans denetiminin uluslararası standartlarla belirlenen performans denetimi ile aynı içeriğe sahip olduğu ve sadece performans ölçümünden ibaret olmayıp, verimlilik, etkililik ve tutumluluk yönlerinden bir değerlendirme yapmayı da kapsadığı anlaşılmaktadır.

Dava konusu kuralın, performans denetimini performans ölçümüne indirgeyip bu denetimin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini **engellemek amacıyla** düzenlendiği sonucuna ulaşılmaktadır.

... Sayıştay’ın uluslararası denetim standartlarının gereği olarak, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususunda TBMM’ye raporlama yapması yerindelik denetimi olarak nitelenemez.” şeklindedir (02.13.2013 tarih ve 28606 sayılı Resmi Gazete (mükerrer)).

<sup>15</sup> Aynı konu ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi 28.02.2013 tarih ve E.2011/21, K.2013/36 sayılı kararında da “Performans denetimi kapsamında olan verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik hususları ise yerindelik denetimi kavramı içinde yer almaz. Performans denetimi sonucunda da, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınması mümkün değildir. Yapılan işlem sadece raporlama olup durum tespitinde bulunulmaktadır.” ifadelerine yer verilmiştir (06.03.2014 tarih ve 28933 sayılı Resmi Gazete).

ihlal edeceği endişesidir. Ancak AYM'nin yukarıda yer alan kararında da açıkça ifade edildiği gibi söz konusu performans denetimlerinin VET unsurlarına bağlı olarak yapılması halinde yerindelik denetimi anlamı taşımayacağı, durumun sadece bir durum tespiti olduğu ve bir raporlama işlemi olduğu açıkça ifade edilmektedir.

Anayasa Mahkemesi yukarıda zikredilen kararı ile VET değerlendirmelerinin, yerindelik denetimi olarak algılanmaması gerektiğini karara bağlayarak son noktayı koymuştur. Ancak Anayasa Mahkemesinin kararına siyasi otoritenin “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini engellemek” iradesi değişmediğinden uygulamada halen Anayasa Mahkemesine götürülmeyen iki madde nedeniyle<sup>16</sup> Sayıştay denetçileri halen performans denetimlerinde VET inceleme ve değerlendirmeleri yap(a)mamaktadırlar. Yasal bir engel bulunmamakla birlikte Sayıştay denetçilerinin denetimlerini yaparken uymakla yükümlü oldukları “Performans Denetim Rehberi”nde VET ile ilgili bir hüküm bulunmadığından uygulamada performans denetimlerinde VET unsurlarının uygulanmaması sonucunu doğurmakta ve işlevsiz bir performans denetimi yapılmış olmaktadır.

Sayıştay tarafından yapılan performans incelemelerinde VET unsurlarının dikkate alınmaması Avrupa Birliği (AB) İlerleme Raporlarında da eleştiri konusu yapılmıştır. 2016 yılına ait ilerleme raporunda “*Sayıştay performans denetimlerinin yalnızca performans göstergelerine ilişkin olmaması bunun yanında kamu kurumlarının ekonomisine, verimliliğine ve etkililiğine de odaklanması sağlanmalıdır.*” (Avrupa Komisyonu, 2016: 94).

Mevcut düzenlemeler ışığında Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi sadece kurumların belirlemiş olduğu performans kriterlerinin değerlendirilmesine olanak tanıdığı, uluslar arası standartlara ve evrensel uygulama örneklerine uygun bir performans denetimi yerine, kurumlarca yapılması zorunlu olan performans ölçümlerinin Sayıştay'a verildiği bu durumda performans denetiminin idarelerin koydukları hedeflerin ölçülmesinden ibaret olduğu ve Sayıştay'ın durum tespitinden öte bir işlevi bulunmadığı yadsınamaz bir gerçektir.

Sayıştay tarafından yayımlanan Performans Denetim Rehberinde denetim süreci ve uygulama (Sayıştay Kanunundaki performans denetimi tanımına uygun olarak); “Stratejik Planın Değerlendirilmesi, Performans Programının Değerlendirilmesi, Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi, Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi şeklinde düzenlenmiştir.

Uygulamada Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde bu yönde hareket edilmekte ve denetim raporlarının ilk maddesinde “6085 sayılı Kanunun 36 ncı maddesi uyarınca, Sayıştay hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak *faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle* gerçekleştirilen denetim olarak tanımlanan performans denetimini yapmakla görevli ve yetkilidir.” burada iki durum ortaya çıkmaktadır. Birinci durum Sayıştay performans denetimleri kapsamında VET inceleme ve değerlendirmeleri yapmayacaktır, ikinci durum ise Sayıştay performans denetimleri “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre yapılacaktır (Balyemez, 2018: 288).

Yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında bakılacak olursa Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi sığ bir düzeyde kalmıştır. Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin uygulama sonuçlarının uluslararası standartlara uygun olarak denetlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla performans denetimi ile ilgili gerek birincil mevzuat gerekse ikincil mevzuatta gerekli adımların atılması ivedi bir

<sup>16</sup> 6085 sayılı Kanunun m.2/d ve m.36/3.

gerekliliktir. Aksi takdirde Sayıştay performans denetimini sadece kurumların performans bilgileri üzerinden yapacaktır. İşlevsiz bir performans denetimi hiç şüphesiz kamu kaynaklarının usulsüz olarak kullanılmasına neden olacaktır.

#### **4. ŞANLIURFA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI (2014-2018)**

Çalışmanın bu bölümünde Sayıştay Başkanlığınca Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi hakkında düzenlenen denetim raporlarında (düzenlilik denetimi ve performans denetimi) tespit edilen bulgular aktarılacak ve değerlendirilecektir.

##### **2014 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda Tespit Edilen Bulgular**

1. İhalesiz veya ihale ile kiraya verilen gayrimenkullerin encümen kararıyla kira sürelerinin sınırsız olarak belirlenmesi.

##### **2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda Tespit Edilen Bulgular**

2. Halde bulunan iş yerlerinden teminat alınmaması,
3. Viranşehir şehir içi hatların satışının ödemelerinden faiz alınmaması ve şartname ile sözleşme hükmünün uygulanmaması,
4. İhalesiz taksi plakası verilmesi,
5. Karaköprü Belediyesinin kent mobilyalarını geç devretmesi nedeniyle oluşan gelirin Büyükşehir Belediyesine verilmemesi,
6. Bina yapım işlerinde binaların yangından korunması hakkında yönetmeliğe aykırı malzeme kullanılması,
7. Yevmiye defterinde bazı yevmiyelerin bulunmaması,
8. İç denetim raporu düzenlenmemesi,
9. Servislerin izinsiz çalışması,
10. 2014 yılı Sayıştay Denetim Raporunun belediye meclisinde görüşülmemesi,
11. Belediye başkanlığınca verilen çalışma belgesine istinaden halk otobüslerinin ihalesiz çalıştırılması,
12. Belediyeye ait iki taşınmazın kanuna aykırı tahsis edilmesi,
13. Belediye meclis kararı olmadan belediyeye ait bazı taşınmazların kanuna aykırı tahsis edilmesi,
14. Encümen kararı olmadan ve ihale yapılmadan belediyeye ait bir adet taşınmazın kanuna aykırı olarak tahsis edilmesi,
15. Kamu yararına çalışmayan bir derneğe belediyeye ait bir adet taşınmazın kanuna aykırı tahsis edilmesi,
16. Belediyeye ait taşınmazların encümen kararıyla kamu kurumlarına tahsis edilmesi,
17. Ceylanpınar halinde iş yeri sayısının istenenden az olması,
18. Dolu olan özel kalem müdürlüğü kadrosuna başka birinin görevlendirilmesi ve harcama yetkililiğinin kullanılması,
19. Encümen kararı ile ihalesiz verilen halk otobüslerinin çalıştırılması,
20. Hal bilgi sisteminin kurulmaması,
21. Halfeti kayık/vapurlarının ihalesiz çalıştırılması,
22. Hallerde birden fazla kişiye verilen işyerleri ile bir iş yerinin birden fazla kişiye verilmesinde yönetmelik hükümlerinin uygulanmaması,
23. Hilvan belediyesinin kent mobilyalarını büyükşehir devretmemesine rağmen büyükşehir belediyesinin buna karşı hiçbir işlem yapmaması,
24. İhaleyle verilen halk otobüsü hatlarının kiralanmasında süre belirlenmemesi,
25. Birecik ilçesi içi toplu taşıma hatlarının ihalesiz verilmesi,
26. Siverek ilçe içi dolmuş çalıştırılmasının ihalesiz verilmesi,
27. Kanun ve yönetmelikte istenen hal şartlarının taşınmaması,
28. Kısas beldesi dolmuş hatlarının verilme şeklinin mevzuata uygun olmaması,
29. Kısmi zamanlı avukat istihdam edilmesi,

30. Meclis kararında yer almayan tahsis süresinin protokolde belirtilmesi,
31. Servis (S) plakalarının ihalesini aldığı halde sözleşme imzalamayan ve gerekli işlemleri yapmayanlarla ilgili 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre işlemlerin yapılmaması,
32. Servis plakalarının ihalesiz verilmesi,
33. Siverek halinde istenen şartların olmaması,
34. Sözleşmeli personel ücretlerinin meclis tarafından belirlenmemesi,
35. Sözleşmeli personele verilecek ek ödemenin sözleşmelerde belirtilmemesi,
36. Şanlıurfa Büyükşehir halinde bulunan bazı iş yerlerinin ücretlerinin yatırmamaları,
37. Şanlıurfa merkez halinde bulunan iş yerlerinin devrinde yönetmeliğe uygun işlem yapılmaması,
38. Taksi plakalarının usulüne uygun verilmemesi ile bir kişinin adına birden fazla taksi plakası olması,
39. Taşınmaz kiralamalarda kira artışının kira şartname ve sözleşmelerinde belirlenmemesi,
40. Taşınmaz kiralamalarında kanunlara uyulmaması,
41. Taşıt kiralamalarında Bakanlar Kurulu Kararlarına aykırı davranılması,
42. Toplu iş sözleşmesinde 4857 sayılı İş Kanununa aykırı hüküm bulunması,
43. Ulaşım daire başkanı olarak işçi kadrosunda olan kişinin görevlendirilmesi ve harcama yetkililiğinin kullanılması,
44. Viranşehir halinde bulunan işyerlerinin kanuna uygun tahsis edilmemesi,
45. Viranşehir şehir içi dolmuş hatlarının verilme şeklinin mevzuata uygun olmaması,

#### **2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda Tespit Edilen Bulgular**

1. Belediyeye ait bazı taşınmazların kanuna aykırı şekilde tahsis edilmesi,
2. Halk otobüslerinin belediye başkanlığınca verilen çalışma belgesine istinaden ihalesiz çalıştırılması,
3. Encümen kararı ile ihalesiz verilen halk otobüslerinin çalıştırılması,
4. İhaleye verilen halk otobüsü hatlarında kira süresinin belirlenmemesi,
5. Birecik ilçe içi toplu taşıma hatlarının ihalesiz verilmesi,
6. Siverek ilçe içi dolmuş hatlarının ihalesiz verilmesi,
7. Kısas beldesi dolmuş hatlarının mevzuata aykırı şekilde verilmesi,
8. Konuklu beldesi halk otobüsü hatlarının mevzuata aykırı şekilde verilmesi,
9. Taksi plakalarının usulüne uygun verilmemesi,
10. Taksi plakalarının ihalesiz verilmesi,
11. İl içi toplu taşıma izin belgelerinin ihalesiz verilmesi,
12. Servis plakalarının ihalesiz verilmesi,
13. Halfeti kayık/vapurlarının ihalesiz verilmesi,
14. Engelliler için erişilebilir duruma getirilmeyen bazı özel halk otobüslerinin çalıştırılması,

#### **2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda Tespit Edilen Bulgular**

1. Yapım işleri için ödenen Katma Değer Vergilerinin tamamının indirim konusu yapılması,
2. Bazı yatırım harcamalarının ilgili maddi duran varlık hesabına alınmaması ve doğrudan giderleştirilmesi,
3. Banka kredilerine ait faiz tahakkuk kayıtlarının hatalı yapılması,
4. İdareye bağışlanan taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılmaması,
5. Taşınmazların maliyet bedeli veya rayiç bedel üzerinden muhasebe kayıtlarına alınmaması,
6. Tahsis edilen ve tahsisli kullanılan taşınmazların muhasebe kayıtlarında yer almaması,

7. İller bankasından yapılan borçlanma için İçişleri Bakanlığında onay alınmaması,
  8. 2886 sayılı Kanuna göre kiraya verilen taşınmazların kira süresi sonunda yeniden ihale edilmemesi ve mevcut sözleşme süresinin uzatılması suretiyle aynı kişilere kiraya verilmesi,
  9. Bazı taşınmazların ihale yapılmaksızın işgaliye karşılığında kullandırılması,
  10. Balık ve manav halindeki taşınmazların ihale yapılmadan kiraya verilmesi,
  11. Taşınmaz kira bedellerinin günün emsal ve rayiç bedellerine göre güncellenmemesi,
  12. Taşınmazların cins tashihlerinin yapılmaması,
  13. Satışı yapılan taşınmazların kayıtlı değer yerine satış bedelleri üzerinden muhasebe kayıtlarından çıkartılması,
  14. Taşınmazların kamu kurum ve kuruluşları dışındaki dernek ve vakıflara tahsis edilmesi,
  15. Akaryakıt ve LPG istasyonlarının spor kulübüne ait vakfa tahsis edilmesi,
  16. Halk otobüsü ve dolmuş hatlarının mevzuata aykırı şekilde verilmesi,
  17. Taksi plakalarının mevzuata aykırı şekilde verilmesi,
  18. Servis plakalarının ihalesiz verilmesi,
  19. İl içi toplu taşıma izin belgelerinin ihalesiz verilmesi,
  20. Halfeti kayak/vapurlarının ihalesiz çalıştırılması,
  21. Belediye sınırları dahilinde faaliyette bulunan toplu taşıma araçlarının izin veya ruhsat almaksızın çalışması,
  22. Engelliler için erişilebilir duruma getirilmeyen bazı özel halk otobüslerinin çalıştırılması,
  23. Bazı birim fiyatlı hizmet ihalelerinde yüklenici tekliflerinde düşük fiyat verilen iş kalemlerinin yapılmaması,
  24. Yapım işlerine ait ihalelerde mahal listesinin hazırlanmaması,
  25. Yemek ihalesinde yaklaşık maliyetin yüksek hesaplanması ve yemek bedelinin nakit olarak verilmesi,
  26. Bazı meclis kararlarında kapsam, süre ve miktarın belirtilmemesi,
  27. Telekomünikasyon altyapı ve şebekelerinde alınması gereken geçiş hakkı bedellerinin takip ve tahsilinin yapılmaması,
  28. Çevre temizlik vergisinden alınan payların tahsilatının yapılmaması,
  29. Kısmi zamanlı avukat istihdam edilmesi,
  30. Norm kadroda olmayan unvanlarda personel çalıştırılması,
  31. 775 sayılı Gecekondu Kanunu hükümlerine aykırı uygulamalar,
- 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda Tespit Edilen Bulgular**
1. Faaliyet konusu olmayan giderlere ilişkin KDV tutarlarının indirim konusu yapılması,
  2. Trolleybüs toplu ulaşım işine ilişkin ihale öncesi ve ihale sürecinde mevzuata aykırı uygulamalarda bulunulması,
  3. Belediyeye ait taşınmazların kanuna aykırı olarak tahsis edilmesi,
  4. Belediye taşınmazlarının ihale yapılmaksızın ecrimisil karşılığında kullandırılması,
  5. Belediye araçlarının mesai saatleri dışında resmi görevlendirme olmaksızın kullanılması,
  6. Çevre düzeni planı hükümlerine aykırı olarak akaryakıt istasyonlarına fazla emsal verilmesi,
  7. Evsel katı atık ücretinin takip ve tahsilatının yapılmaması,
  8. Halfeti ilçesi Fırat nehri üzerindeki kayak/vapurların ihalesiz çalıştırılması,
  9. Sebze ve meyve hallerinde bulunan işyerlerinden teminat alınmaması,

10. İşçilere yıllık fazla çalışma sınırı olan 270 saatin üzerinde fazla çalışma yaptırılması,
11. Mülkiyeti belediyeye ait olup kiraya verilen bazı taşınmazlardan kira süresi sona erenlerin ihale yapılmaksızın sürelerinin uzatılması,
12. Sayıştay denetim raporunun belediye meclisinde görüşülmemesi,
13. Yapılan imar plan değişiklikleri ile üst ölçekli plan ve imar yönetmeliklerine aykırı uygulama yapılması,
14. Yapım işlerinde mevzuata aykırı proje değişikliklerinin iş artışına sebep olması,
15. Belediyeye ait apartman dairelerinin emniyet müdürlüğüne kanuna aykırı olarak 25 yıllığına tahsis/devir edilmesi,
16. Belediyenin kamu sermayeli olmayan bankalarda hesabının olması,
17. İlçe belediyeleri tarafından Büyükşehir belediyesine aktarılması gereken çevre temizlik vergisi paylarının takip edilmemesi,
18. İlçe belediyeleri tarafından tahsil edilip Büyükşehir belediyesine aktarılması gereken otopark bedellerinin takip edilmemesi,
19. Sözleşmeli personelin şube müdürlüğü kadrolarında görevlendirilmesi,
20. Taşınmazların cins tashihlerinin yapılmaması,
21. Yapım işlerinde gerekli defter ve tutanakların tutulmaması ve malzeme numunelerinin bulunmaması,

#### **4.1.Raporların Değerlendirilmesi**

Tespit edilen bulgulara bakıldığında genel olarak bazı işlerin ihalesiz yapıldığı, kanunların uygulanmadığı veya yanlış uygulandığı, belediye kanununun uygulanmadığı veya yanlış uygulandığı görülmektedir.

#### **4.1.1.İşlerin ihalesiz yapılması (4734 sayılı Kamu İhale Kanunu yönünden)**

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun *Kapsam* başlıklı 2 nci maddesinde;

*“Aşağıda belirtilen idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür:*

*(Değişik: 1/6/2007-5680/1 md.) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler (meslekî kuruluş şeklinde faaliyet gösterenler ile bunların üst kuruluşları hariç), tüzel kişiler.”*

açıklamalarına yer verilmiştir. Görüldüğü üzere belediyeler de yapacakları işlerde bu kanun hükümlerine göre işlem yapmakla mükelleftirler (Kamu İhale Kanunu, m.2).

Aynı Kanunun *Temel İlkeler* başlıklı 5 inci maddesinde;

*“İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.”* ifadeleri yer almaktadır (Kamu İhale Kanunu, m.5).

Belediyenin yapacağı ihalelerde Kanun hükümlerine riayet etmesi hem usul yönünden mevzuata uygunluğu sağlayacak hem yukarıda belirtilen ilkelere uygun olması halinde kamu kaynakları da verimli ve etkili kullanılmış olacaktır.

Örnek üzerinden açıklamak gerekirse yapılan bir ihalede ihale öncesi işlemlerde gerekli düzenlemeler yapılmayıp ihaleye yeterli sayıda ve yetkinlikte başvuru katılmadığı zaman istenilen düzeyde bir ihale gerçekleşmeyecektir. Rekabet ilkesi burada önemini ortaya koymaktadır. Yine diğer ilkelere de bu ölçüde riayet edilmesi halinde ancak kamu kaynakları etkili, verimli ve tutumlu kullanılacaktır.

Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesine ait Sayıştay denetim raporlarına bakıldığında ihalesiz işlemlerin neredeyse her dönem bulunduğu görülmektedir. Örnek olarak 2018 yılı denetim raporunda Trolleybüs Toplu Ulaşım işine ait olarak;

“Şanlıurfa Belediyesi tarafından yapılan “Şanlıurfa 1. Etap Trolleybüs Projesi Malı Alım İşine” ait ihale öncesi hazırlık ve ihale sürecinde yapılan iş ve işlemlerin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun temel ilkelerinden; saydamlık, rekabet, eşit muamele, gizlilik, kaynakların verimli kullanımı ilkelerini ihlal ettiği anlaşılmıştır.

İdare tarafından sırasıyla; ön proje hazırlanması, proje ile ihale doküman hazırlanması ve projenin uygulamaya konulması şeklinde üç aşama halinde gerçekleştirilen trolleybüs mal alım işi ihalesinde; ön proje ve proje aynı danışmanlık firmasına mevzuata aykırı olarak yaptırılmış, bu danışmanlık firması ise projenin uygulanmasına ilişkin ihaleye tek bir firmanın katılmasını ve kazanmasını sağlayacak iş ve işlemler yapmıştır.

Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesince 2017 yılında şehir içi ulaşımda mevcut toplu ulaşım hizmetlerinin yanında raylı sistem yapılması da öngörülmüştür. Bu doğrultuda tramvay ve trambüs (elektrikli otobüs) olmak üzere iki alternatif ön proje hazırlanmıştır. Ön projelerin değerlendirilmesi neticesinde İdare tarafından trambüs projesinin yapılmasına karar vermiştir. Trambüs projesine ilişkin proje ve ihale dokümanları bir danışmanlık firmasına hazırlanmış ve ihaleye çıkmış, ihaleye katılan ve teklif veren tek firma ihaleyi kazanmıştır.” (Sayıştay Denetim Raporu, 2018; 14).

Raporun konu ile ilgili olarak ilerleyen bölümlerinde;

“İdare, bu hizmet alım işine ait yaklaşık maliyet oluşturulması aşamasında Şanlıurfa sınırlarında yer almayan (2 Kayseri, Karaman ve İstanbul) 4 adet firmadan teklif almış, buna karşın yerel raylı sistemlerin daha gerçekçi olarak belirlenebileceği Şanlıurfa’da da faaliyet gösteren firma teklifleri ve ilgili odalarca belirlenmiş fiyatlardan (Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği madde 8 gereği) yararlanmamıştır. İdarelerin yaklaşık maliyet oluştururken esas amacı gerçek piyasa fiyatlarının tespit edilmesidir. Dolayısıyla ilgili oda (mühendis ve mimarlar odası) fiyatı ve yerel raylı sistemlerin göz ardı edilip, şehir dışındaki firmalardan teklif alınarak yaklaşık maliyet oluşturulması, il sınırlarında yaptırılacak hizmetin gerçek piyasa fiyatını yansıtmamaktadır.” (Sayıştay Denetim Raporu, 2018: 15).

“Kamu İhale Kanunu’nun 21’inci maddesinin (f) bendinde; pazarlık usulü yapılan ihaleler için, ilan yapılmayan hallerde en az üç isteklinin davet edilerek yeterlik belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermeleri şartı yer almaktadır. Ancak İdare yalnızca bir firmadan teklif alarak ihaleyi sonuçlandırmıştır. Bu firma aynı zamanda işin yaklaşık maliyeti hesabı için teklif alınan ... .. A.Ş. dir. Kanun’un açık bir şekilde emrettiği hüküm uygulanmaksızın yalnızca bir firmadan teklif alınarak ihalenin sonuçlandırılması sonucunda açıklık, rekabet ve kaynakların verimli kullanımına ilkelerine aykırı hareket edilmiştir.” (Sayıştay Denetim Raporu, 2018: 15).

“Trambüs projesi için uygulamaya esas proje ve metrajların hazırlanması işinde, İdare tarafından yapılan piyasa fiyat araştırması aynı ön proje hazırlanması işinde olduğu gibi Şanlıurfa dışındaki firmalardan teklif alınarak yapılmıştır. Toplam 5 firmadan teklif alınmıştır. Bu firmalar işin doğrudan verildiği Kayseri firması, asıl işin alt yüklenicisi olarak çalışan firma ve ortaklarının bir kısmı aynı kişiler olan 3 adet Kayseri firmasıdır. Bu suretle oluşturulan fiyatların gerçek fiyatları yansıtacağı konusunda tereddüt oluşturacağı ortadadır. Zaten yaklaşık maliyet için alınan en düşük fiyat teklifi, projeleri yapan ... .. A.Ş. firmasının teklifi olmuş ve İdare başkaca bir sorgulama yapmaksızın 455.000 TL’ye bu firmaya vermiştir.” (Sayıştay Denetim Raporu, 2018: 16).

“Raylı istem, katener sistemi, sinyalizasyon sistemi vb. yapım işlerine ilişkin yaklaşık maliyet hesapları için yapılan piyasa fiyat araştırmaları, yeterli araştırma olmadan yine... AŞ.’den ve Kayseri merkezli firmalardan alınan tek fiyatlardır Bunların dışında sadece atölye binası yapım işinde kamu idarelerine ait birim



*fiyatlar kullanılmıştır. Dolayısıyla yaklaşık maliyetin tespitlerinin büyük bir bölümünde dayanak olarak sadece yüklenici firmadan alınan fiyatlar kullanılmış, başkaca bir piyasa fiyat araştırması yapılmamış ve “her türlü piyasa fiyat araştırması yapılması” zorunluluğu ihlal edilmiştir. ... .. AŞ.’nin hem bu firmanın teknik şartnamesini birebir kullanması, hem de yalnızca bu firmadan teklif alarak yaklaşık maliyet hesaplaması İhale mevzuatının temel ilkelerine açıkça aykırıdır.” (Sayıştay Denetim Raporu, 2018: 17).*

*“...Yüklenici firmanın ihalede teklif ettiği bedeller, ilk iki iş kalemi haricinde yaklaşık maliyet için verdiği bedellerin üzerinde gerçekleşmiştir. Bu firma dolaylı olarak hem istekliler tarafından bilinmemesi gereken yaklaşık maliyeti, hem de ihale bedelini belirlemiştir. **Danışmanlık firması yaklaşık maliyetin gizliliği ilkesini kasten veya ihmalen zedelemiştir.**” (Sayıştay Denetim Raporu, 2018: 21).*

Görüldüğü üzere yapılan ihalede Kamu İhale Kanunu hükümlerine aykırı birçok durum tespit edildiği ve bunların bazılarının kasten yapıldığı tespit edilmiştir. Mevzuat hükümlerine aykırı bir şekilde yapılan bu ve buna benzer ihalelerde sadece usul yönünden bir hukuka aykırılık oluşmamaktadır. Ayrıca ihalenin istenilen verimi ortaya koyması da engellenmiş olmaktadır. Bu tespitler doğrultusunda Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesince yapılan ihale kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu olarak kullanılmadığı ve kamu zararına sebebiyet verildiği açıkça ortadadır.

Sayıştay denetimlerinde tespit edilen usulsüzlüklerin raporlarda bir bulgu olarak kalması denetimlerin etkililiğini olumsuz yönde etkilemektedir. Konusuna göre ilgili kurumlar bildirilmelidir. Yukarıda yer alan ihalede Kanun hükümlerinin açıkça ihlal edildiği ve bu ihlalin kamu zararına sebebiyet verdiği ortadadır. Dolayısıyla herhangi bir yaptırımla karşılaşmayan kamu kurumunun ilerleyen dönemlerde de aynı usulsüzlükleri yapmaya devam etmesi beklenmedik bir şey değildir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun *Görevlilerin Cezai Sorumluluğu* başlıklı 60 mncı maddesinde;

*“İhale yetkilisi ile ihale komisyonlarının başkan ve üyeleri ile ihale işlemlerinden sözleşme yapılmasına kadar ihale sürecindeki her aşamada görev alan diğer ilgililerin; 17 nci maddede belirtilen fiil veya davranışlarda bulduklarının, görevlerini kanuni gereklere uygun veya tarafsızlıkla yapmadıklarının, taraflardan birinin zararına yol açacak ihmalde veya kusurlu hareketlerde bulduklarının tespiti halinde, haklarında ilgili mevzuatları gereğince disiplin cezası uygulanır. Ayrıca, fiil veya davranışlarının özelliğine göre haklarında ceza kovuşturması da yapılır ve hükümlenilecek ceza ile birlikte tarafların uğradıkları zarar ve ziyan genel hükümlere göre kendilerine tazmin ettirilir. (Değişik son cümle: 30/7/2003-4964/36 md.) Bu Kanuna aykırı fiil veya davranışlardan dolayı hüküm giyen idare görevlileri, bu Kanun kapsamına giren işlerde görevlendirilemezler.”*

Hükümleri yer almaktadır. Görüldüğü üzere mevzuat hükümlerine aykırı hareket eden kamu görevlileri hakkında hem disiplin soruşturması hem de Türk Ceza Kanunu açısından ceza soruşturması açılabilir. Bu tespitlerin ihale öncesi veya sonrası yapılmamış olması işlemin hukuka uygun olduğu anlamına gelmez. Sayıştay tarafından yapılan tespit için ilgili Kurumca mevzuatında öngörülen cezai yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanununda suç oluşturan fiiller sayılmış ve bu fiilleri işleyenlerin hangi yaptırımla karşı karşıya kalacakları da aynı kanunda belirtilmiştir. Yaptırımı olmayan bir suç işlenmeye devam edilir. Bu nedenle Sayıştay denetimlerinde tespit edilen bulgular ile ilgili olarak kendi kanunlarında öngörülen yaptırımların uygulanması Sayıştay denetimlerinin etkililiği için elzemdir.

**4.1.2.İşlerin ihalesiz yapılması (2886 sayılı Devlet İhale Kanunu yönünden)**

Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi hakkında Sayıştay Başkanlığı'nca düzenlenen denetim raporlarında birçok işlemin ihalesiz bir şekilde yapıldığı ve bu nedenle mevzuata aykırı işlem tesis edildiği görülmektedir.

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun Kapsam başlıklı 1 inci maddesinde;

*“Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri aynı hak tesisi ve taşıma işleri bu Kanunda yazılı hükümlere göre yürütülür.”* (Devlet İhale Kanunu, m.1).

Madde de açıkça ifade edildiği üzere belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri aynı hak tesisi ve taşıma işleri ile ilgili olarak yapacağı işlemlerde bu Kanun hükümlerine uygun olarak hareket etmesi gerekmektedir.

Denetim raporlarında birçok işin ihale ile yapılması gerekirken doğrudan belediye başkanı tarafından kiralama yoluyla yapıldığı ve Kanun hükümlerinin ihlal edildiği ortadadır. Kanun hükümlerinin ihlali ile birlikte hem hukuka aykırı işlem yapılmış olmaktadır hem de kamu kaynaklarından elde edilmesi gerek verim azalmaktadır.

İhale ile yapılması halinde daha fazla kamu geliri elde edilmesi, kamu kaynağının verimli ve etkili kullanılması olanağı bulunurken ihale yapılmayıp doğrudan kiralama yapılması hem kanuna aykırıdır hem de kamu zararına sebebiyet verilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun *Kamu Zararı* başlıklı 71 inci maddesinde;

*“Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.”* olarak ifade edilmiştir (KMYKK, m.71). Görüldüğü üzere kamu kaynağında sadece eksilmeye neden olmak değil aynı zamanda artışına da engel olmak kamu zararı olarak kabul edilmektedir.

Belediyenin ihale ile yapması gerekirken ihalesiz yapması nedeniyle kamu kaynağında artışa engel olunduğu ortadadır. Ayrıca bazı tespit edilen bulguların da (Halfeti ilçesinde Fırat nehri üzerindeki kayık/vapurların ihalesiz çalıştırılması) her dönem tekrar ettiği tüm raporlarda belirtilmesine rağmen idarece hiçbir işlem yapılmamıştır. Buna rağmen Sayıştay tarafından idare hakkında kamu zararı ile ilgili bir işlem yapılmamıştır.

Kamu zararına sebebiyet veren tespitler ile ilgili olarak yaptırım olmadığından aynı usulsüzlük her dönem devam etmektedir. Bu nedenle Sayıştay'ın Kanunlarda öngörülen yaptırımları uygulaması hem kamu idarelerinin iş ve işlemlerinde daha dikkatli olmasını sağlayacak hem de denetimin etkililiğini/etkinliğini sağlayacaktır. Aksi takdirde denetimler raporlaştırılmanın ötesinde bir fayda sağlamayacaktır.

#### **4.1.3. Kanunların uygulanmaması veya yanlış uygulanması**

Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetiminde denetlenen kamu kurum veya kuruluşunun iş ve işlemlerinin mevzuata uygunluğu denetlenmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun *Sayıştay Denetimi* başlıklı 36 ncı maddesinde;

*“...Düzenlilik denetimi;*

*a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti”* olarak ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere Sayıştay düzenlilik denetimi ile denetlenen kamu kurum veya kuruluşunun iş ve işlemlerinde mevzuata uygun hareket edip etmediğini denetlenmektedir (Sayıştay Kanunu, m.36).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun *“Denetimin amacı”* başlıklı 34'üncü maddesinde;

*“Denetim;*

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

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

c) Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,

ç) Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması,

amacıyla gerçekleştirilir.”(Sayıştay Kanunu, m.34).

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun “Denetimin kapsamı ve türleri” başlıklı 55'inci maddesinde;

“Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar.

İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır.

Ayrıca, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir.” (Belediye Kanunu, m.55)

Hükümleri yer almaktadır.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin “Denetim raporları” başlıklı 35'inci maddesinde ise;

“... bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilir. Kurulca görüş verilen mahalli idarelere ait denetim raporları ilgili mahalli idarelerin meclislerine bilgi ve gereği için gönderilir.” denilmektedir (Sayıştay Denetim Yönetmeliği, m.35).

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinde de açıkça belirtildiği üzere denetlenen kamu kurumu ile ilgili hazırlanan raporun örneği hem gereği yapılmak için hem hatalı işlemlerin tekrarlanmaması için bilgilendirme amacıyla ilgili kamu kurumuna gönderilmektedir.

Denetimlerin amacı sadece noksanlıkları tespit etmek değildir. Aynı zamanda mevzuatın uygulamada ortaya çıkan noksanlıklarını bertaraf etmek için rehberlik etmektir. Bu bakışla denetimin aynı zamanda yönlendirici, eğitici bir yönünün de bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesine ait denetim raporlarında tespit edilen bulguların büyük bir kısmı ilgili mevzuatın hiç uygulanmaması veya yanlış uygulanması nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

Mevzuatın uygulanmaması veya yanlış uygulanması halinde hem kamu zararı doğma ihtimali ortaya çıkmaktadır hem de uygulamada yeknesaklık ortadan kalkmaktadır. Ancak denetimlerin temel bir amacı da mevzuatın uygulanmasında uygulamada yeknesaklığı sağlamaktır. Başka bir deyişle her kurumun mevzuatı farklı şekilde uygulaması halinde uygulamada yeknesaklığı ortadan kaldıracaktır. Bu durum hem her dönem hatalı işlemlerin ortaya çıkmasına neden olacak ve denetim süresini arttırarak denetimin etkinliğini azaltacaktır.

#### **4.1.4. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun hatalı uygulanması veya hiç uygulanmaması**

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun *Meclisin görev ve yetkileri* başlıklı 18 inci maddesinde meclisin görev ve yetkileri sayılmıştır (Belediye Kanunu, m.18). 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda belediye meclisi belediyenin karar organı olarak yer almaktadır. İlgili kanunda belediye meclisinin görev ve yetkileri açıkça sayılmıştır. Ancak Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi denetim raporlarına bakıldığında özellikle belediye kanununun uygulanması konusunda hatalı işlemlerin yapıldığı görülmektedir. Özellikle meclisin görev ve yetki alanında olan işlemlerin meclis kararı olmaksızın doğrudan belediye başkanı tarafından yapıldığı görülmektedir.

Bir makamın başka bir makamın görev ve yetki alanında bulunan bir işlem tesis etmesi durumunda bu işlem idare hukukunda *yetki tecavüzü* olarak

adlandırılmaktadır. Burada tesis edilen işlemin iptal edilmesi ve yerine yetkili ve görevli makamın işlem tesis etmesi gerekmektedir.

Büyükşehir Belediyesince tabii olduğu Kanun hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Nitekim Kanun görev ve yetkileri sayma usulü ile belirleyerek görev ve yetki konusunu kesin olarak belirtmiştir. Sayıştay denetim raporunda denetlenen her dönemde aynı hatalı işlemlerin tespit edilmesi Sayıştay denetimi sonucu düzenlenen raporlara gerekli önemin verilmediğini ortaya koymaktadır. Oysaki düzenlenen raporların bir örneği denetlenen kamu kurumuna verilmektedir. Belediye meclisinde görüşülmesi ve tenkit edilen işlemlerin düzeltilmesi ve ilerleyen dönemlerde aynı hatalı işlemlerin tekrarlanmaması amacıyla gönderilmektedir. Ancak Sayıştay raporlarında da belirtildiği üzere önceki denetim raporlarının belediye meclisinde görüşülmediği yine denetim raporlarında tenkit konusu yapılmıştır.

Düzenlilik denetimi, idarenin işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetlemek, hatalı işlemlerin düzeltilmesi, ilerleyen dönemlerde aynı hatalı işlemlerin ortaya çıkmasını bertaraf etmek gibi amaçları bulunmaktadır. Ancak bunu sağlamak sadece denetimle değil aynı zamanda denetlenen idarenin de eş güdümlü çalışmasıyla olabilecek bir şeydir.

2014-2018 aralığında Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi nezdinde Sayıştay tarafından yapılan denetimler ve bu denetimler sonucunda düzenlenen raporlarda genellikle aynı işlemler tenkit konusu yapılmıştır.

Tenkit konusu bulguların her dönem devam etmesine rağmen sorumlular hakkında bir işlem yapılmadığından hatalı/usulsüz işlemler devam etmiştir. Dolayısıyla Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimin etkinliğinden bahsetmek mevcut veriler ışında uzak bir ihtimaldir.

Yapılan denetimlerin gerçek amacına ulaşabilmesi için yaptırıma dayalı denetim yapılmalıdır. Tespit edilen hatalı/usulsüz işlemlerin sorumluları hakkında kendi mevzuatlarında ve konusuna göre TCK kapsamında gerekli işlemler yapılmalıdır.

Şurası yadsınamaz bir gerçektir ki bir kuralın ihlali halinde eğer yaptırımı yoksa o kural daima ihlal edilir. Bu nedenle Sayıştay denetimlerinin etkinliği için sorumlular hakkında yaptırıma dayalı işlem yapılması gerekmektedir.

## 5.SONUÇ VE ÖNERİ

Bütçe, kamu kaynaklarının toplanması ve kamu giderlerinin yapılması için yasama organının yürütme organına vermiş olduğu sınırlı süreli bir izindir. Bütçe hakkının bir gereği olarak verilen yetkinin mevzuatta belirtilen usul ve esaslar dahilinde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi gerekmektedir.

Türkiye'de bütçenin denetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. *"Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir."* ifadelerine yer verilmiştir. Maddede de açıkça ifade edildiği gibi Sayıştay bu denetim yetkisini doğrudan Anayasadan almaktadır.

Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesinin 2014-2018 dönemlerini denetleyen Sayıştay tarafından hazırlanan raporlarda tenkit konusu yapılan tespitlere bakıldığında birçok tespitin her dönem tekrar ettiği ve herhangi bir işlem yapılmadığı görülmüştür. Yaptırıma tabi olmayan mevzuat ihlallerinin devam etmesi hem mevzuatın uygulanmasında yeknesaklığı zedelemektedir hem de denetimlerin süresini uzatarak zaman israfına neden olmaktadır. Ayrıca bazı ihlallerin de kamu zararına sebebiyet vermesi de ayrı bir sorundur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ayrıntısıyla açıklandığı üzere belli alanlarda hatalı işlemlerin fazla olduğu görülmektedir. Bunların bir kısmı mevzuatın yanlış uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca bazı işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınması noktasında da idarenin hatalı işlemler yaptığı tespit edilmiştir.

Mevzuatın yanlış uygulanması noktasında Danıştay'ın danışma görevi üstlenmesi gibi Sayıştay tarafından da bir görüş verme birimi kurulabilir. Kamu kurum ve kuruluşları yapacakları işlemlerde mevzuatın uygulanması noktasında tereddüde düşmeleri halinde Sayıştay'dan görüş alarak işlem tesis edebilirler. Ayrıca verilen görüşler kurumun internet sitesinde yayınlanarak diğer kurumlara da yol gösterici bir niteliğe sahip olacaktır. Böylece mevzuatın uygulanması noktasında içtihat ortaya çıkacaktır. Böyle bir uygulamanın başlatılması halinde kurumlarca yapılan işlemler mevzuata uygun olacağından Sayıştay'ın denetim süresi de kısa olacaktır.

Sayıştay denetimlerinin etkin olabilmesi için öncelikle mevzuatın performans esaslı bütçeleme sistemi ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. 5018 sayılı yasayla Klasik Bütçe anlayışı terk edilerek Performans Esaslı Bütçeleme sistemine geçilmiştir. Ancak performans esaslı bütçeleme sisteminin bir gereği olan performans denetimleri uluslararası standartlar dikkate alınmadan yapılmaktadır. Böylece performans denetimi formalite bir denetimden öteye gidememektedir. Kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılabilmesi için performans denetiminin uluslararası denetim standartlarına göre düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca Sayıştay raporlarında tenkit konusu yapılan işlemlerin düzeltilmesi, düzeltilmemesi halinde sorumlular hakkında gerek kendi kanunları gerekse TCK yönünden gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir. Denetimler sonucunda herhangi bir yaptırım olmaması halinde aynı hatalı/usulsüz işlemlerin devam edeceği yadsınamaz bir gerçektir.

#### KAYNAKÇA

ALICI, Ö. (2008). Belediyelerin Denetlenmesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Akademik İncelemeler Dergisi (AID)*, 3(2), 223-233.

Avrupa Birliği Başkanlığı (2016). 2016 Türkiye Raporu, [https://www.ab.gov.tr/files/ceb/Progress\\_Reports/2016\\_ilerleme\\_raporu\\_tr.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/ceb/Progress_Reports/2016_ilerleme_raporu_tr.pdf), (Erişim Tarihi: 20.05.2020).

BALYEMEZ, A. S. (2018). Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(2), 276-311.

ÇAKAR, E. (2008). Bütçenin Dış Denetimi: Türkiye ve Yabancı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi, *Mevzuat Dergisi*, 128, 2-14.

KÜÇÜKAYCAN, D. (2020). Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Aracı Olarak: Türk Sayıştay'ının Performans Denetimi, *Denetişim*, 0 (20), 35-54.

MUTLUER, K., ÖNER, E. ve KESİK, A. (2018). *Bütçe Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Sayıştay Başkanlığı (2015), Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi 2014 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, [www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=1738](http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=1738), (Erişim Tarihi: 15.04.2020).

Sayıştay Başkanlığı (2016), Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, [www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=1899](http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=1899), (Erişim Tarihi: 15.04.2020).

Sayıştay Başkanlığı (2017), Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, [www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12124](http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12124), (Erişim Tarihi: 15.04.2020).

Sayıştay Başkanlığı (2018), Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, [www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12364](http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12364), (Erişim Tarihi: 15.04.2020).

Sayıştay Başkanlığı (2019), Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, [www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12705](http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12705), (Erişim Tarihi: 15.04.2020).

Sayıştay Başkanlığı (2020), Sayıştay Tarihçesi, [www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120](http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120), (Erişim Tarihi: 10.05.2020).

SELEN, U. ve TAYTAK, M. (2017). Türkiye'de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay'ın Konumu. *Afyon Kocatepe University Journal of Social Sciences*, 19(1).

TBMM, (2010). Tutanak Dergisi, 7'nci Birleşim 14 Ekim 2010 Perşembe, [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085\\_Genel\\_Kurul\\_Tutanaklar.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Kurul_Tutanaklar.pdf), (Erişim Tarihi: 20.05.2020).

TDK. (2020). [www.tkk.gov.tr](http://www.tkk.gov.tr). (Erişim Tarihi: 20.05.2020).

YALÇIN, S. (2017). Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, No:114, Ankara.

2909 sayılı 1982 Anayasası.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

5393 sayılı Belediye Kanunu.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu.

6353 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

Anayasa Mahkemesinin 27.12.2012 tarih ve E.2012/102, K.2012/207 sayılı kararı

Anayasa Mahkemesinin 28.02.2013 tarih” ve E.2011/21, K.2013/36 sayılı kararı.