



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş: 14. 02. 2018 ✓Accepted/Kabul: 30 .05. 2018

DOI: 10.30794/pausbed.394747

Araştırma Makalesi/ Research Article

Şahin İpek, E. (2018). "Belediyelerde Mali Denetimin Önemi Ve Niteliği: Türkiye'deki Uygulamalar Bakımından Bir Değerlendirme" , *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 33, Denizli, s. 61-84.

BELEDİYELERDE MALİ DENETİMİN ÖNEMİ VE NİTELİĞİ: TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALAR BAKIMINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Elif ŞAHİN İPEK*

Özet

Bu çalışmada amaçlanan belediyelerde mali denetimin fonksiyonelliğinin iç mali denetim ve dış mali denetim sınıflandırmasına uygun olarak değerlendirilmesidir. Bu amaçla yapılan değerlendirmede belediyelerde iç mali denetimin etkinliği; belediye meclisince gerçekleştirilen denetim, belediye başkanı tarafından gerçekleştirilen denetim ve iç denetçilerce gerçekleştirilen denetim açısından; dış mali denetimin etkinliği; İçişleri Bakanlığının denetimi, TBMM tarafından yapılan denetim ve mali hesapların yargısal denetimi açısından ele alınmıştır. Değerlendirme sonuçlarına göre belediyelerde mali denetim sisteminin kapsam ve nitelik açısından yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmış; yetersizliğe sebep olan unsurlar ortaya koyulmuştur.

Anahtar Kelimeler: *Belediyeler, Kamu Mali Denetimi, İç Denetim, Sayıştay Denetimi.*

IMPORTANCE AND THE NATURE OF FINANCIAL AUDIT IN MUNICIPALITIES: AN ASSESSMENT IN TERMS OF APPLICATIONS IN TURKEY

Abstract

The purpose of this study is to evaluate the functionality of the financial audit in municipalities in accordance with the internal financial audit and external financial audit classification. For this purpose the effectiveness of internal financial auditing has been discussed in terms of the audit carried out by the municipal council, by the mayor and by the internal auditors; the effectiveness of external financial audit has been discussed in terms of the Ministry of Interior Audit, TGNA Audit and Turkish Court of Accounts Judicial Audit. According to the results of this evaluation, it is concluded that the financial audit system in municipalities is insufficient in terms of scope and quality; the factors causing the insufficiency have been revealed.

Key Words: *Municipalities, Public Financial Audit, Public Internal Audit, Turkish Court of Accounts Audit.*

1. GİRİŞ

Ülkemizde yerel yönetimler, Anayasanın 123. ve 127. maddelerinde düzenlenmiştir. Anayasanın 123. maddesinde; idarenin kuruluş ve görevleri ile bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği, idarenin kuruluş ve görevlerinin merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. 1982 Anayasasının 127. maddesi hükmüne göre ülkemizde yerel yönetimler il özel idaresi, belediye, köy yönetim birimlerinden oluşmaktadır. Daha sonra Anayasaya eklenen bir hüküm ile büyük yerleşim merkezleri için kanunla özel yönetim biçimlerinin getirilmesinin yolunun açılması ile yerel yönetim sistemine büyükşehir belediyeleri de eklenmiştir. Yine Anayasaya göre yerel yönetimlerin, belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile kendi aralarında Bakanlar Kurulunun izni ile birlik kurmaları mümkündür.

* Dr. Öğretim Üyesi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, İZMİR.
e-posta: elifa.sahin.ipek@ikc.edu.tr (orcid.org/0000-0003-1256-8325)

Bu çalışmanın konusunu oluşturan belediyeler yerel yönetim birimlerinden biridir ve 2016 yılı itibariyle nüfusun önemli bir kısmının belediye sınırları içerisinde yaşamasından gerçeğinden hareketle en önemli yerel yönetim birimi olarak kendisini göstermektedir. Ülkemizde belediyeler, 5393 sayılı Belediye Kanunu'na tabi il, ilçe ve belde belediyeleri ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'na tabi büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerinden oluşmaktadır. Çalışmada kullanılan "belediye" kavramı, aksi belirtilmedikçe, her iki kanuna tabi belediyeleri kapsamaktadır.

Ülkemizde belediyelerin mevzuatını düzenleyen kanunlar, genel yönetimin bir parçası olarak belediyelerde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) öngördüğü yeni mali yönetim ve denetim anlayışını uygulanmasını sağlayan düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. 2003 yılı sonunda kabul edilen 5018 sayılı KMYKK, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde bütçe ve muhasebe birliğinin sağlanması, kamu maliyesinde şeffaflığın ve etkinliğin artırılması ve AB uygulamaları ile uyumlu bir mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Kamu kaynaklarının hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkeleri doğrultusunda etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak üzere, 5018 sayılı KMYKK ile kamu idarelerinin hazırlayacakları stratejik planlarla uyumlu ve performans programlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine ve yeni bir denetim sistemine geçilmiştir. Ayrıca bütçe türleri uluslararası standartlara göre yeniden belirlenerek uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesine imkan sağlamış ve kamu idarelerinin bütçeleri üç yıllık bir perspektife oturtulmuştur (Mutluer ve Öner, 2010a: 201). Bu sayede kamu mali yönetiminde etkinliğin ve etkililiğin artırılması, sonuç olarak da kamuda tasarrufun artarak mali alan yaratılmasına önemli katkıların oluşturulması beklenmektedir (Nangır ve Kırıl, 2014: 325).

Bu çerçevede 5018 sayılı KMYKK'nun bütün olarak uygulamasına geçildiği 2006 yılından itibaren belediyeler, diğer yerel yönetimler gibi bütçelerinin hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve denetiminde 5018 sayılı Kanun ve varsa kendi kuruluş kanunlarında yazılı esaslara göre hareket etmektedir.

Belediyelerde mali denetimin işleyişini ve fonksiyonelliğini konu alan bu çalışmanın ilk bölümünde ülkemiz belediyelerinin nicelikleri ile kullandıkları kaynağın miktarı ve bileşenleri açısından idari ve mali yapıdaki yeri hakkında bilgilere yer verilmiş, ardından yer verilen ikinci bölümde belediyelerde mali denetim sistemi ve fonksiyonelliği iç mali denetim ve dış mali denetim sınıflandırmasına uygun olarak tartışılmıştır.

2. BELEDİYELERİN İDARİ VE MALİ YAPI İÇİNDEKİ YERİ BAKIMINDAN MALİ DENETİMİN ÖNEMİ

Yerel yönetimler devletin var olmasıyla ortaya çıkan yönetim birimleri olmakla, merkezi yönetimle birlikte tarihsel ve politik faktörler yanı sıra ekonomik ve mali faktörler çerçevesinde varlıklarını sürdürmekte ve üniter veya federal ülkelerin idari ve mali yapılanması içerisinde yerini almaktadır. Ülkemiz idari yapılanması da merkezden yönetim ve yerinden yönetim ilkesi esaslı çerçevesinde belirlenmiş; yer yönünden yerinden yönetim ilkesine göre oluşturulmuş yerel yönetim kuruluşları, ülkemizde, belediyeler, büyükşehir belediyeleri, il özel idareleri, köyler ve mahalli idare birliklerinden oluşmaktadır.

Günümüzde yerel yönetimlerin demokratik değerleri geliştirmesinin yanı sıra yerel nitelikli kamu hizmetlerini merkezi idareden daha etkin şekilde yerine getirebilecekleri ve ekonomik kalkınmaya katkı sağlayabilecekleri kabul edilir (Ulusoy ve Akdemir, 2017: 25).

Ülkemiz yerel yönetim sistemi içerisinde belediyeler hizmet sunduğu nüfusun oransal büyüklüğü ve mali yapı içerisinde kullandığı kaynakların miktarı açısından ele alındığında faaliyet süreçleri içerisinde her türlü çağdaş usul, yöntem ve ilkelerden yararlanmak zorunda olan kuruluşlardır (Dulupçu ve Acar, 2009: 355). Bir yönetim aracı olarak mali denetim de bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Mali denetim, kamu mal ve hizmetleri, kamu harcamaları, kamu gelirleri ve kamu mal varlığının mali mevzuatın ve maliye biliminin önceden belirlediği amaç ve kurallara uygunluğunu araştırır. Maliye bilimi geliştikçe, amaç ve kurallar da değişip gelişecektir. Dolayısıyla, gelir, gider, malvarlığı ve hizmetin mevzuata uygunluğu yanı sıra, planlanan ile gerçekleşenin karşılaştırılması, amaca ulaşmayı geciktiren veya engelleyen unsurların saptanması, gerekli önlemlerin zamanında alınması amacıyla hukuki kriterler ile birlikte iktisadi kriterler de gerekir (Altuğ, 2000: 7, 9).

Buna göre denetimde amaçlananlar; i) Kamuoyunun bilgilendirilmesi, ii) Kamu kaynaklarının kullanma yetki ve sorumluluklarının mevzuatla belirlenen esaslara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesi, iii) Kamu kaynaklarının toplumun öncelikli bulunduğu hizmetlere yönlendirilmesi, hizmet üretiminde verimlilik ve etkinliğin

sağlanması, belirlenen politika hedeflerine ulaşılmasının sağlanması, iv) Mali denetimin yapıldığı alanlarda aksaklıkları giderecek önlemlerin alınması, kuralların saptanması, idareyi ve uygulamaları daha iyiye götürecektir yöntemlerin belirlenmesi şeklinde sıralanabilir (Altuğ, 2000: 7-10). Bu çerçevede hataların önlenmesi, düzeltici ve iyileştirici önlemlerin alınması, sorumluluğun belirlenmesi amacıyla mali denetime tüm kamu idarelerinde ihtiyaç duyulmaktadır.

Belediye Kanununda mali denetimin bu genel amaçlarını kapsayacak şekilde denetimin amacına yer verilmiştir. Buna göre Belediye Kanunu'nun 24. maddesine göre belediyelerin denetiminde amaç; faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilatının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı durumuna gelmesine rehberlik etmek 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 haline getirerek ilgililere duyurmaktır.

Çalışmanın bu kısmında bu perspektiften belediyelerin idari ve mali yapı içindeki büyüklüğü çerçevesinde mali denetimin önemine yer verilmiştir.

2.1. Belediyelerin İdari Yapı İçindeki Yeri Bakımından Mali Denetim

Türkiye'de ilk belediye teşkilatı 1855 yılında Kırım Savaşı sonlarında Şehremaneti adıyla İstanbul'da kurulmuştur. Ancak hukuki niteliklere sahip gerçek anlamda belediyelerin ortaya çıkabilmesi Cumhuriyet döneminde, 1930 yılında mümkün olabilmektedir. Cumhuriyet döneminde kabul edilen 3 Nisan 1930 tarih ve 1580 sayılı Belediye Kanunu ile belediyelerle ilgili 1877 tarihli Dersaadet Belediye Kanunu ile Vilayet Belediye Kanunu ve diğer mevzuatın tümünü kaldırmış ve belediyelerin teşkilat ve görevleri yeniden düzenlemiştir (Tortop ve diğerleri, 2006: 148, 149).

1984 yılına kadar 1580 sayılı Belediye Kanunu'na tabi tek tip belediye sistemi uygulanmıştır. 1982 Anayasası'nın 127. maddesi ile büyük yerleşim merkezlerinde özel yönetim biçimleri getirme imkânının tanınması üzerine, 1984 yılından itibaren, 3030 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile ülkemizde, normal belediye sisteminin yanı sıra büyükşehir belediyeleri ve ilçe belediyeleri sistemi uygulamaya konmuştur.

1580 sayılı Belediye Kanunu 2004 yılı sonuna kadar uygulandıktan sonra 2004 tarih ve 5772 sayılı Belediye Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış, altı ay sonra 5772 sayılı kanunu yürürlükten kaldıran 2005 tarih ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kabul edilmiştir. 2004 yılında, 3030 sayılı kanunun yerine halen yürürlükte olan 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu uygulamaya konulmuştur (Mutluer ve Öner, 2010: 195).

Ülkemizde, il, ilçe ve belde belediyeleri 5393 sayılı Belediye Kanununa göre yönetilmekte; nüfusu, fiziki yerleşim durumu ve ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınarak büyükşehir belediyesine dönüştürülmüş yerlerdeki büyükşehir belediyeleri ile büyükşehir sınırları içindeki ilçe belediyeleri 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununa göre yönetilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'na göre belediye, belde sakinlerinin mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini ifade eder. Belediye organları; belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanıdır. Belediye başkanı, belediye idaresinin başıdır ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir. Belediye başkanı, ilgili kanunda gösterilen esas ve usullere göre seçilir. Belediye encümeni, belediye başkanının başkanlığında; il belediyelerinde ve nüfusu 10.000'nin üzerindeki belediyelerde 7 üyeden, diğer belediyelerde 5 üyeden oluşur. Belediye meclisi belediyenin karar organıdır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'na göre büyükşehir belediyesi, sınırları il mülki sınırı olan ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonun sağlayan, idari ve mali özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan, karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisini ifade eder. Toplam nüfusu 750.000'den fazla olan illerin il belediyeleri kanunla büyükşehir belediyesine dönüştürülebilir. Büyükşehir belediyesinin organları büyükşehir belediye başkanı, büyükşehir belediye encümeni ve büyükşehir belediye meclisidir. Büyükşehir belediye başkanı, büyükşehir belediyesinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisi olup, büyükşehir belediyesi sınırları içerisindeki seçmenler tarafından doğrudan seçilir. Büyükşehir belediye encümeni, belediye başkanının başkanlığında, on üyeden oluşur. Büyükşehir belediye meclisi, büyükşehir belediyesinin karar organıdır. Büyükşehir belediye başkanı büyükşehir belediye meclisinin başkanı olup, büyükşehir içindeki diğer belediyelerin başkanları, meclisin doğal üyesidir.

Bu çerçevede idari yapımız içinde il belediyeleri, ilçe belediyeleri, belde belediyeleri, büyükşehir belediyeleri, ilk kademe belediyeleri, büyükşehir sınırlarındaki ilçe belediyeleri şeklinde sıralanan çeşitli belediye türleri ortaya çıkmıştır. Bu yapı içerisinde 2006 yılı itibarıyla belediye sayısı; 16'sı büyükşehir belediyesi, 101 tanesi büyükşehir ilçe belediyesi, 283 tanesi ilk kademe belediyesi, 65 il belediyesi, 749 ilçe belediyesi, 2011 belde belediyesi olmak üzere 3.225'e ulaşmıştır (İçişleri Bakanlığı, 2006: 24). Bu sayı 5393 sayılı Kanunun 8. ve 11. maddelerine göre yapılan düzenlemeler ve 06.03.2008 tarih ve 5747 sayılı Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uygulanması neticesinde 2009 yılında 2.949'a düşürülmüş ve ilk kademe belediyesi uygulamasına son verilmiştir.

Daha sonraki yıllarda, 11.12.2012 tarihinde kabul edilen 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile büyükşehir belediyesi kurulan illerde, il özel idareleri kaldırılmış ve büyükşehir belediye sayısı 30'a yükselmiştir. Bununla birlikte belde belediyeleri kapatılmış ve belediye sayısında önemli bir düşüş meydana gelmiştir. 2017 yılı itibarıyla toplam belediye sayısı 1.399'dur (İçişleri Bakanlığı, 2017: 13). Yıllar itibarıyla belediyelerin türlerine göre niceliği itibarıyla değişimi ilgili bilgilere aşağıda Tablo-1'de yer verilmiştir.

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Belediyelerin Niceliksel Değişimi

Belediye Türleri	2009	2013	2014	2016
Büyükşehir Belediyesi	16	16	30	30
Büyükşehir İlçe Belediyesi	143	143	519	519
İl Belediyesi	65	65	51	51
İlçe Belediyesi	749	749	400	400
Belde Belediyesi	1.976	1.977	396	397
Toplam	2.949	2.950	1.396	1.397

Kaynak: (İçişleri Bakanlığı, 2010: 4; İçişleri Bakanlığı, 2014: 11; İçişleri Bakanlığı, 2017: 13).

Yapılan son düzenlemelerle birlikte değerlendirildiğinde 2017 yılı itibarıyla ülkemizde nüfusun %77,48'i büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde, %16,38'i diğer belediye sınırları içerisinde yaşamaktadır (İçişleri Bakanlığı, 2017: 14, 15). Belediyelerin hizmet sunduğu nüfusun oransal büyüklüğü, toplumsal ihtiyaçlar ile ekonomik ve politik öncelikler arasında bağ kurulması ihtiyacını ortaya çıkarmakta, dolayısıyla belediye ölçeğinde mali denetimin önemini ortaya çıkarmaktadır.

Bununla birlikte idari yapımız içerisinde Anayasamızda yerel yönetimler için belirlenmiş temel ilkeler belediyeler açısından şu şekilde sıralanabilir; i) Belediyeler idari ve mali özerkliğe sahiptir. Bu ilkenin bir gereği olarak seçilmiş organlara, ayrı bütçeye sahiptir. Karar alma ve hareket serbestliğine sahiptirler, ii) Belediyelerin özerkliği genel idarenin denetimi dışında kaldığı anlamına gelmez, merkezi idare, idari vesayet (yönetim denetimi) yetkisine sahiptir, iii) Kamu tüzel kişiliğine sahiptir, iv) Belediyelerin diğer mahalli idareler gibi ayrı kanunları vardır. Görev ve yetkileri, çalışma biçimleri bu kanunlarda gösterilir, v) Belediyelere görevlerini yerine getirebilecekleri düzeyde gelir kaynakları sağlanır (Tortop, 1985: 4). Bu ilkeler, belediyelerde mali denetimin çeşitliliğini belirleyici olması açısından önem arz eder. Buna göre belediyelerin mali denetimi vesayet ilişkisi kapsamında merkezi yönetimin denetimini ihtiva ettiği gibi yerel halkın bilgilendirilmesine yönelik denetimini ve belediye organlarının denetimini ihtiva etmek durumundadır.

2.2. Belediyelerin Mali Yapı İçindeki Yeri Bakımından Mali Denetim

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14. maddesine göre; belediyelerin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. İlgili kanunda belediyelerin kendilerine verilen görev ve hizmetleri, yerine getirmesinde öncelik sırasının, belediyenin mali durumu ve hizmetin ivediliği dikkate alınarak belirleneceği, bu hizmetlerin vatandaşa en yakın yerlerde ve en uygun yöntemlerle sunulacağı, hizmet sunumunda özür, yaşlı, düşkün ve dar gelirli durumuna uygun yöntemlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Büyükşehir belediyelerine ait görevler ise 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7. maddesinde düzenlenmiştir. Büyükşehir belediyeleri kendilerine verilen görev ve 1 İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2016 Yılı Faaliyet Raporunda yer verilen 15 Haziran 2017 tarihli veriye göre tespit edilen rakam (İçişleri Bakanlığı, 2017: 13).

hizmetleri, mali ve teknik imkânları çerçevesinde nüfus ve hizmet alanlarını dikkate alarak, bu hizmetlerden yararlanacak büyükşehir kapsamındaki ilçe belediyeleri arasında dengeli olarak yürütmek zorundadır.

Belediyelerin mali kaynakları; öz gelirler, idarelerarası transfer gelirleri ve borçlanma gelirleri olmak üzere üç kategoriden oluşur. Belediyelerin öz gelirleri; vergi gelirleri, resim ve harçlar, harcamalara katılma payları, ticari ve sınai işletmelerden sağlanan gelirler, para cezaları, ücretler ve diğer gelirlerden oluşur. İdarelerarası transfer gelirleri; genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar ile şartlı/şartsız bağış ve yardımlardan oluşurken borçlanmadan elde edilen gelirler iç veya dış borçlanma suretiyle elde edilen gelirler şeklinde olabilir.

Tablo 2: Yerel Yönetim Bütçesi İçerisinde Belediyelerin Payı (2016)

Bütçe Türleri/milyon TL	Harcamalar	Gelirler
Yerel Yönetimler	121.184	109.374
Belediyeler	91.269	80.994

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2017)

Belediyelerin toplam bütçe harcamaları yerel yönetimler toplam bütçe harcamalarının yaklaşık %75'ini, toplam bütçe gelirleri ise yerel yönetimler toplam bütçe gelirlerinin %74'ünü oluşturmaktadır. Bu oranlar mali denetimin kapsamının genişliği hakkında fikir vermektedir. Belediyelerin gelir yapısı ise mali denetim türlerinin çeşitliliğinin açıklanması hakkında bir fikir vermektedir. Bu hususla ilgili düzenlenen Tablo 3'e aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 3: Belediye Bütçe Gelirlerinin Yapısı (2016)

Gelir Türleri	(milyon TL)	Oran (%)
Belediye Vergileri	9.102	11,1
Harçlar	3.123	3,9
Merkezi İdare Vergi G.A.P.	46.578	57,5
Diğer Gelirler	22.290	27,5
Toplam Bütçe Geliri	80.994	100

Kaynak: (Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2017)'den elde edilen bilgilerle oluşturulmuştur.

Yukarıda yer verilen Tablo 3'e göre belediye bütçe gelirlerinin %57,5'i merkezi idare vergi gelirlerinden alınan paydan oluşmaktadır. Belediye bütçe gelirleri içerisindeki bu oransal dağılım belediyelerde kullanılan kaynaklarda merkeze bağımlılık hakkında fikir vermekte ve mali denetimin vesayet ilişkisi kapsamında genişletilmesi ve denetimde TBMM'nin de daha aktif rol alması gereğini doğurmaktadır.

Buna göre belediye görevlerini düzenleyen söz konusu kanunlarla önceki mevzuata göre belediyelerin görevleri önemli ölçüde genişletilmiştir. Ancak yeni kanunlarına kavuşan bu idarelerin (öz) gelir kaynakları bu görevleri yerine getirecek düzeyde arttırılamamıştır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2010:118). Ancak 2008 yılında² ve 2012 yılında³ çıkarılan kanunlarla belediyelere genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar konusunda önemli iyileştirmeler sağlanmıştır. Gerçekleştirilen yasal düzenlemeler çerçevesinde belediyelerin öz gelirlerinin arttırılamaması, ancak genel bütçe vergi gelirlerinden kendilerine aktarılan payın arttırılması belediye bütçe gelirlerinde oransal dağılımın genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan pay lehine artmasına neden olmuştur.

Genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere aktarılan paylar, sadece ilgili belediye düzeyinde değil, tüm ülke düzeyindeki vergi mükelleflerinden tahsil edilen vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Ülkemizde mevcut transfer sisteminde⁴ payın dağıtımında ağırlıklı olarak nüfus kriteri kullanılmakta ve genel bütçeden aktarılan paylar koşulsuz transfer niteliği göstermektedir. Transfer yapısının bu iki temel özelliği ile transfer sistemiyle dağıtılan payların belediye bütçe gelirlerinin yarısından fazlasını oluşturması, aktarılan payların kullanımı konusunda geleneksel vesayet denetimi ve parlamento denetimi yanında, aktarılan payların belediyelerce kullanılması sonucunda elde

² 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun (R.G. 15.07.2008, 26937).

³ 6360 sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G. 06.12.2012, 28489).

⁴ Ülkemizde mevcut mali transfer sistemi için bkz. (Türkiye Belediyeler Birliği, 2015: 46-47)

edilen sonuçların da makro düzeydeki sosyo-ekonomik amaçlara katkısı açısından değerlendirilmesini gerektiren farklı yaklaşımları gündeme getirmektedir.

Bu çerçevede belediyelerde kaynak-harcama ilişkisi arasındaki denge sorunu varlığını halen devam ettirmekle birlikte, belediyelerin mali kaynaklarını günümüz yaklaşımları çerçevesinde mali açıklık, mali disiplin, hesap verebilme, etkinlik, verimlilik kavramlarının içerdiği anlamları taşıyacak bir yapı ile kullanıp kullanmadığının güvence altına alınması zorunlu hale gelmektedir (Sakal, 2009: 341). Bu sebeple bu idarelerin yeni öz gelir kaynakları ve etkin harcama sistemi (Demirbaş ve Çetinkaya, 2010:118) yanı sıra etkin bir denetim sistemine de ihtiyaçları bulunmaktadır.

3. BELEDİYELERDE MALİ DENETİM TÜRLERİ

Belediyelerde yapılacak denetimin genel çerçevesi Anayasanın 127. maddesi, 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5018 sayılı KMYKK ile düzenlenmiştir (İçişleri Bakanlığı, 2017: 116). 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, denetim konusunda özel bir açıklamaya yer vermemiştir. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 28. maddesinde "*Belediye Kanunu ve diğer ilgili Kanunların bu kanuna aykırı olmayan hükümleri ilgisine göre büyükşehir ve ilçe belediye hakkında da uygulanır*" hükmü ile Belediye Kanunu ile getirilen denetim sistemi aynı şekilde büyükşehir belediyeleri için de geçerli kabul edilmiştir.

Buna göre Anayasa ile merkezi yönetime belediyeler üzerinde vesayet denetimi yetkisi verilmiştir. Bu çerçevede İçişleri Bakanlığı belediyelerin mali işlemleri dışında kalan idari işlemlerini denetleyebilir. Bununla birlikte 5018 sayılı KMYKK ile belirli koşulların ortaya çıkması durumunda İçişleri Bakanlığına mali işlemleri denetleme yetkisi de verilmiştir. Belediyeler üzerinde merkezi yönetimin denetim yetkisi sadece İçişleri Bakanlığı ile sınırlı değildir. Ayrıca Maliye Bakanlığı, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Kamu İhale Kurumu, Özelleştirme İdaresi Teşkilatı'nın da belediyelerin denetimi ile ilgili çeşitli görevleri vardır. Çalışmada bu kapsamda sadece İçişleri Bakanlığının mali denetim yetkisine yer verilmiştir.

Belediye Kanunu'na göre, belediyelerde iç ve dış denetim 5018 sayılı KMYKK esaslarına göre yapılır. Buna göre belediyelerde iç denetçiler tarafından iç denetim mekanizması ve Sayıştay tarafından dış denetim mekanizması bulunmaktadır. Ülkemiz Sayıştayı denetim fonksiyonu yanı sıra yargı fonksiyonunu da üstlenmiş olduğundan, belediyeler üzerinde yargı denetimi yetkisine de sahiptir. Çalışmada bu konu mali hesapların yargısal denetimi başlığı altında ele alınmıştır. Belediyeler üzerinde bu denetim türleri dışında, ilgili mevzuat ile belediye meclislerine tanınan bilgi edinme ve denetim yolları mevcut olmakla birlikte belediye başkanlarına bağlı teftiş kurulları da varlığını devam ettirmektedir.

Mevcut yasal düzenlemeler belediye meclislerine belediye mali yönetiminin denetiminde ciddi yetkiler ve imkânlar vermiş olmakla birlikte TBMM'nin de belediyeler üzerindeki denetim yetkisinin tartışılması belediyelerin faaliyet hacmine parlamentonun yasama işlevi ile karar vermesi açısından ve belediye bütçe gelirleri içerisinde belediye öz gelirlerine kıyasla genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan payların oransal büyüklüğü göz önüne alındığında önem arz etmektedir.

Bu açıklamalara göre belediyelerde gerçekleştirilen mali denetimi; i) İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim, ii) Denetim komisyonlarınca gerçekleştirilen denetim, iii) İhtisas komisyonları (plan ve bütçe komisyonu) tarafından yapılan denetim, iv) Meclis üyelerince bilgi edinme ve denetim yollarıyla yapılan denetim, v) İçişleri Bakanlığınca yapılan denetim, vi) Belediye teftiş kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetim, vii) Sayıştay denetimi başlıkları altında incelenebilir (Arslan, 2012: 203).

Görüldüğü üzere belediyelerin mali denetimi çok çeşitli ve çok yönlüdür. Bu denetim türlerini siyasi denetim, idari denetim ve yargı denetimi şeklinde sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte denetim yetkisini kullanan denetim biriminin yerel yönetim birimi ile ilişkisi göz önünde bulundurularak iç denetim ve dış denetim şeklinde sınıflandırmak da mümkündür. Bu çalışmada ikinci sınıflandırma türü tercih edilmiştir. Buna göre belediyelerin TBMM tarafından denetimi, İçişleri Bakanlığı tarafından denetimi ile mali hesapların yargısal denetimi, dış denetim faaliyetidir. Belediye organları tarafından gerçekleştirilen denetimler ise iç denetim faaliyeti niteliğindedir (Erdem, 1990: 16). Buna göre iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetim, yerel meclislerin denetimi, belediye teftiş kurullarının gerçekleştirdiği denetim iç mali denetim sınıflandırması içerisinde tartışılmıştır.

3.1. Belediyelerde İç Mali Denetim

Belediyenin iç mali denetimi; belediye meclisi, belediye başkanı ve iç denetçiler tarafından yerine getirilir. Takip eden kısımda bu denetim türleri ile açıklamalara yer verilmiştir.

3.1.1. Belediye Meclislerinin Mali Denetimi

Belediyelerde meclisler, bütçe tasarısının görüşülmesi, onaylanması, bütçenin uygulanması ve sonuçların denetlenmesi süreçlerinde karar organı olarak en yetkili organdır. Takip eden kısımda belediye meclislerinin denetim yetkisi ve kapasitesinin tartışılması açısından yerel bütçe aşamalarında belediye meclisinin rolü tartışılmıştır.

3.1.1.1. Bütçe Tasarısının Görüşülmesinde Belediye Meclislerinin Rolü

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 22. ve 27. maddelerinde yerel yönetim bütçelerin hazırlanması, görüşülmesi ve onaylanması süreçleri düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmeliğe göre belediyelerde üst yönetici sıfatıyla belediye başkanı, her yıl Haziran ayının sonuna kadar stratejik plan ve performans programına uygun olarak gider bütçelerini hazırlamak üzere birimlere çağrı yapar. Üst yöneticinin bütçe çağrısı üzerine birimler bütçe fişlerini kullanarak gerekçeli bütçe yılı gider teklifleri ile izleyen iki yılın gider tahminleri ile ödenek cetveli ve ayrıntılı harcama programını mali hizmetler biriminin koordinasyonunda hazırlayarak hizmet gerekçesi ile birlikte Temmuz ayının sonuna kadar mali hizmetler birimine verir. Bütçe teklifleri, ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde analitik bütçe sınıflandırma düzeyleri çerçevesinde hazırlanır.

Mali hizmetler birimi, diğer birimlerden gelen gider tekliflerini birleştirip, gelir bütçesini ve izleyen iki yılın gelir tahminlerini hazırlayarak, bütçe ilke ve hedefleri doğrultusunda kurumun bütçe tasarısını oluşturur. Birimlerden gelen ayrıntılı harcama programları da dikkate alınmak suretiyle kurumun ayrıntılı harcama programı ve finansman programı hazırlanarak bütçe tasarısına eklenir. Üst yönetici sıfatıyla belediye başkanı tarafından gerekli inceleme ve düzeltme yapıldıktan sonra bütçe tasarısı, belediye ve bağlı idarelerde Ağustos ayının sonuna kadar, belediye encümenine havale edilir. Encümene havale edilen bütçe tasarısı ve izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri ile bir önceki yıla ve içinde bulunulan yıla ait (bütçe hazırlığının yapıldığı ay itibarıyla) bütçe gerçekleştirmeleri, 5018 sayılı Kanun uyarınca merkezi yönetim bütçe tasarısına eklenmek üzere, Eylül ayının ilk haftası içinde, İçişleri Bakanlığına gönderilir.

Encümene havale edilen bütçe tasarısı incelenip encümen görüşü ile birlikte en geç Eylül ayının son haftası içinde üst yöneticiye verilir. Bütçe tasarısı, büyükşehir ilçe belediyelerinde Ekim ayı toplantısında görüşülmek üzere Ekim ayının birinci gününden önce; büyükşehir belediyeleri⁵ ve diğer belediyelerde ise Kasım ayı toplantısında görüşülmek üzere Kasım ayının birinci gününden önce meclislerine sunulur. Bağlı idare bütçeleri de büyükşehir belediye meclisinin Kasım ayı toplantısında görüşülür.

Büyükşehir ilçe belediye meclisleri Ekim ayı toplantısının ilk oturumunda, büyükşehir ve diğer belediye meclisleri ise Kasım ayı toplantısının ilk oturumunda bütçe tasarısını, incelenmek üzere plan ve bütçe komisyonuna havale eder.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 28. maddesine göre; plan ve bütçe komisyonu, meclis üyeleri arasından; büyükşehir belediyelerinde en az beş en fazla dokuz; diğer belediyelerde ve birliklerde en az üç en fazla beş kişiden oluşmak üzere her siyasi parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tamsayısına oranlanması suretiyle bulunur. Komisyon üye sayısına ilgili yerel meclis karar verir. Birlikler ve nüfusu 10.000'nin altındaki belediyelerde plan ve bütçe komisyonu kurulması zorunlu değildir.

Ülkemizde, 2016 yılı itibarıyla, nüfusu 10.000'nin altında 711 belediye bulunmaktadır. Nüfusu 10.000'nin altında bulunan belediyelerin toplam belediye sayısına oranı %51'dir. (İçişleri Bakanlığı, 2017: 14, 15). Dolayısıyla

5 5216 sayılı Büyükşehir Belediyeleri Kanununun 25. maddesine göre büyükşehir belediye bütçesi ile ilçe belediyelerinden gelen bütçeler büyükşehir belediye meclisine sunulur ve büyükşehir meclisince yatırım ve hizmetler arasında bütünlük sağlayacak biçimde aynen veya değiştirilerek kabul edilir. Büyükşehir ve ilçe belediye bütçeleri, büyükşehir belediye meclisinde aynı toplantı döneminde ve birlikte görüşülerek karara bağlanır ve tek bütçe halinde bastırılır. Büyükşehir belediye meclisi, ilçe belediyelerinin bütçelerini kabul ederken; a) Bütçe metnindeki kanun, tüzük ve yönetmeliklere aykırı madde ve ibareleri çıkarmaya veya değiştirmeye, b) Belediyenin tahsile yetkili olmadığı gelirleri çıkarmaya, kanuni sınırlar üzerinde veya altında belirlenmiş olan vergi ve harçların miktarlarını kanunda öngörülen sınırlara çekmeye, c) Kesinleşmiş belediye borçları için bütçeye konulması gerekip de konulmamış ödeneği eklemeye, d) Ortak yatırım programına alınan yatırımlar için gerekli ödeneği eklemeye yetkilidir. Büyükşehir belediye meclisince ilçe belediye bütçelerine yapılan değişikliklere karşı 10 gün içinde Danıştaya itiraz edilebilir. Danıştay itirazı 30 gün içinde karara bağlar. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin diğer hususlarda Belediye Kanunu hükümleri uygulanır.

belediyelerin %51'inde plan bütçe komisyonu kurulması zorunluluğu bulunmamaktadır. 2009 yılı öncesinde %79 olan bu oranın %51'e indirilmiş olması önemli bir adım olmakla birlikte yeterli değildir.

Uzmanlık komisyonu olarak değerlendirilebilecek yapının temel fonksiyonu, bütçe tasarısını incelemek ve görüş raporu hazırlamaktır. Ancak meclis, plan ve bütçe komisyonunun raporu doğrultusunda karar almak zorunda değildir. Zira her ne kadar plan ve bütçe komisyonu bir uzmanlık komisyonu olsa da, belediye meclisinin yerine geçip karar alamaz veya kendi raporu doğrultusunda karar oluşturulması için meclise zorlamada bulunamaz. Meclis, komisyon raporundan kısmen veya tamamen faydalanabilir, ancak bütçe tasarısını kendi üyelerinin çoğunluğunun görüşü doğrultusunda karara bağlar (Yereli ve Ünal, 2014: 356).

Meclisin bütçe görüşmesine rastlayan toplantı süresi plan ve bütçe komisyonu toplantı süresi de dahil olmak üzere en çok yirmi gündür. Bu sürenin en fazla beş gününü plan ve bütçe komisyonu kullanır. Meclis bu süre içinde bütçeyi görüşüp karara bağlar. Meclis üyeleri ve plan bütçe komisyonu üyeleri, i) Program dışı ödenek konulmasını, ii) Programlı işlere ait ödeneğin başka işlere aktarılmasını, iii) Projelerin gerçekleşmesini engelleyecek ödenek indirimlerini, iv) Ödeneği temin edilmemiş projelerin bütçeye dahil edilmesini teklif edemezler.

Meclis bütçeyi bütünüyle reddedemez, aynen veya değiştirerek kabul eder. Meclis bütçeyi bütünüyle reddeder ve yasal süresi içerisinde bütçe çıkarılamazsa, bu durum belediye başkanı tarafından 5393 sayılı Kanununun 30. maddesine göre değerlendirilmek üzere İçişleri Bakanlığına bildirilir.

Belediye Kanununun söz konusu madde hükmüne göre İçişleri Bakanlığının bildiri üzerine belediye meclisi feshedilebilir. Bu düzenleme, belediye meclislerinin; kendisine kanunla verilen görevleri süresi içinde yapmayı ihmal etmesi ve bu durumun belediyeye ait işleri aksatması ve/veya meclisin, belediyeye verilen görevlerle ilgisi olmayan siyasi kararlar alması durumlarında geçerlidir. Kanunda sayılan bu hallerden birinin gerçekleşmesi durumunda İçişleri Bakanlığı gerekli gördüğü takdirde meclisin feshine dair bildiri ile birlikte karar verilmeye kadar meclis toplantılarının ertelenmesini de ister. Danıştay, toplantıların ertelenmesi hususunu en geç bir ay içinde karara bağlar. Bu şekilde feshedilen meclisin yerine seçilen meclis, kalan süreyi tamamlar. Belediye meclislerinin bütçeyi öngörülen takvim içinde bütçeyi reddetmesi ve bütçeyi çıkarmaması bu madde hükmü çerçevesinde değerlendirilir.

Belediye meclisleri; i) Bütçe kararnamesini madde madde, ii) Yılı gider bütçesini kurumsal kodlaması yapılan her bir birimin fonksiyonel sınıflandırmalarının birinci düzeyi, birimsel bazda kurumsal kodlama yapılmayan kurumlarda ise fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyi, iii) Yılı gelir bütçesini, ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyi, iv) Yılı finansmanın ekonomik sınıflandırmasının birinci düzeyi itibariyle toplamları üzerinden oylar ve kabul eder. Bütçenin tümü üzerinde ayrıca oylama yapılmaz. Bütçe, kurumun diğer meclis kararları gibi kesinleşir ve yürürlüğe girer.

Belediye Kanununun meclis kararlarının kesinleşmesini düzenleyen 23. madde hükümlerine göre belediye başkanı, hukuka aykırı gördüğü meclis kararlarını, gerekçesini de belirterek yeniden görüşülmek üzere beş gün içinde meclise iade edebilir. Yeniden görüşülmesi istenilmeyen kararlar ile yeniden görüşülmesi istenip de belediye meclisi tamsayısının salt çoğunluğuyla ısrar edilen kararlar kesinleşir. Belediye başkanı, meclisin ısrarı ile kesinleşen kararlar aleyhine on gün içinde idari yargıya başvurabilir. Kararlar kesinleştiği tarihten itibaren en geç yedi gün içinde mahallin en büyük mülki idare amirine gönderilir. Mülki idare amirine gönderilmeyen kararlar yürürlüğe giremez.

Burada vurgulanması gereken noktalardan birisi, 5393 sayılı Belediye Kanununda getirilen bu düzenlemeyle bütçenin kesinleşmesi ve yürürlüğe girmesi için daha önceki mevzuatta öngörülen kaymakam veya valinin onayına artık öngörülmemesidir (Ulusoy ve Akdemir, 2016: 319). Bunun yerine bütçe kararlarının, onayına ihtiyaç duyulmaksızın, bilgilendirme amaçlı mülki idare amirine gönderilmesi ile yetinilmektedir. Bu durum belediye meclislerinin bütçe yetkisi bakımından önemli bir gelişmedir. Ancak Belediye Kanunundaki diğer düzenlemeler göz önüne alındığında belediye meclislerinin bütçe yetkisinin belediye başkanına karşı sınırlandırıldığı da ifade edilebilir.

Buna göre meclis bütçe tasarısını analitik bütçe sınıflandırmasının tüm düzeylerini kapsayacak şekilde görüşmemekte, ancak bütçe tüm sınıflandırma düzeylerini kapsayacak şekilde karara bağlanmış kabul edilmektedir. Bu durumun olası sakıncaları bütçenin uygulanması ve uygulama sonuçlarının görüşülmesi aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu düzenlemelere istinaden belediyenin yürütme organı olarak belediye başkanı ve belediye encümeni tarafından bütçe bileşenleri üzerinde değişiklik yapılabilmektedir. Bu husus çalışmanın ilerleyen başlıklarında tartışılmıştır.

Diğer taraftan, Belediye Kanununda başkanlık divanını düzenleyen 19. Maddeye göre belediye meclis başkanı belediye başkanıdır. Söz konusu maddede faaliyet raporlarının görüşülmesinde belediye meclisine meclis başkanının değil başkan vekilinin başkanlık edeceği hükmüne yer verilmekle birlikte, bütçe tasarısının görüşülmesine ilişkin benzer bir uygulama öngörülmemiştir. Bu madde hükmü de belediyelerde belediye başkanı karşısında belediye meclisini bütçeyi onaylama aşamasında güçsüz bırakan bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Bu hususta son dönemde yapılması planlanan yasa değişikliği umut vericidir.

3.1.1.2. Bütçenin Uygulanması Esnasında Belediye Meclislerinin Rolü

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 36. maddesi bütçe uygulamaları esnasında ödenek aktarmaları hususunu düzenlemektedir. Buna göre yerel yönetimler bütçesinde fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyleri arasındaki aktarmalar meclis kararı ile mümkün iken, fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyleri arasındaki aktarmalar encümen kararı ile ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyine kadar aktarmalar ise belediyelerde belediye başkanının onayı ile mümkündür. Ekonomik sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyleri arasında aktarma onayına gerek bulunmamaktadır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği bütçenin bazı sınıflandırma türleri ve düzeyleri arasında aktarma yapma imkânı sağlamış olmakla birlikte, bu aktarmaların yerel meclis tarafından onaylanan stratejik plan ve performans programına etkisinin değerlendirilmesine imkân veren ilave bir raporlama yükümlülüğü öngörmemiştir. Söz konusu aktarmalar bütçenin uygulanması aşamasında bütçe bileşenleri üzerinde ciddi değişikliklere sebep olma riski taşımaktadır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 37. maddesine göre ek ödenek vermeye belediye meclisleri yetkili kılınmış iken Yönetmeliğin 38. maddesine göre yedek ödenek ile ilgili kararları vermeye encümen yetkili kılınmıştır. Belediye meclislerine karşı yedek ödeneğin kullanım yerlerine ilişkin de ilave bir raporlama yükümlülüğü öngörülmemiştir.

Bununla birlikte bütçenin uygulanma döneminde, belediye meclisi tarafından kullanılabilir denetim ve bilgi edinme yolları Belediye Kanununun 26. maddesinde yer almaktadır. Buna göre belediye meclisleri soru, genel görüşme ve gensoru yöntemleri ile bütçenin uygulanması sırasında denetim ve bilgi edinme yetkisine sahiptir. Buna göre Belediye Kanununun söz konusu madde hükmüne göre meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır. Meclis 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.

Gensoru önergesi, belediye meclis üye tamsayısının en az üçte biri oranındaki üyenin imzası ile verilebilir ve meclis üye tamsayısının salt çoğunluğu ile gündeme alınır. Gensoru önergesi gündeme alınmasından sonra üç tam gün geçmedikçe görüşülemez. Gensoru önergesi sonucunda belediye başkanı tarafından yapılan açıklamalar, meclis üye tamsayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararı ile görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilir. Vali, dosyayı gerekçeli görüşü ile birlikte Danıştay'a gönderir. Yetersizlik kararı, Danıştayca uygun görüldüğü takdirde, belediye başkanı başkanlıktan düşer.

3.1.1.3. Bütçe Uygulanması Sonrasında Belediye Meclislerinin Rolü

Bütçenin uygulama sonuçları üzerinde belediye meclisleri kesin hesabın görüşülmesi aşamasında ve faaliyet raporları ile denetim raporlarının görüşülmesi aşamasında denetim yetkilerini kullanırlar. Takip eden kısımda bu hususlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.1.1.3.1. Kesin Hesabın Görüşülmesi ve Kesin Hesap Komisyonu

Kesin hesap, bütçenin uygulama dönemine ilişkin gerçekleşmiş kesin sonuçlarıdır. 5018 sayılı Kanununun 42. maddesinin son fıkrasında "Mahalli idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlerine göre yapılır" hükmüne yer verilmiştir. Belediye Kanununa göre belediye bütçesinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması belediye meclislerince yerine getirilir (Mutluer ve Öner, 2010b: 220).

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 40. maddesine göre kesin hesap, 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 Mayıs ayı toplantısında görüşülmek üzere belediye başkanına sunar. Bu suretle hazırlanan kesin hesap belediye meclislerinin Mayıs ayı toplantısında görüşülerek karara bağlanır. Kesin hesaba ilişkin meclisçe kabul edilmeyen hususlar gerekçeleri belirtilmek suretiyle karara bağlanır. Konusu suç teşkil eden hususlar var ise meclis başkanlığınca yetkili mercilere iletilir.

Belediye kesin hesabı daha sonra, Haziran ayının sonuna kadar Sayıştay'a gönderilir. Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin kesin hesapları ayrıca belediye meclisinde görüşülmez. Bağlı idare ve birliklerinde kendi özel mevzuat hükümleri uygulanır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 41. maddesine göre kesin hesabı oluşturan cetveller; i) Bütçe Gider Kesin Hesap Cetveli, ii) Bütçe Gelir Kesin Hesap Cetveli, iii) Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması Kesin Hesap Cetveli, iv) Genel Mizan, v) Bilanço, vi) Görev Yapan Muhasebe Yetkililerine Ait Liste, vii) Gerek duyulan diğer belgeler şeklinde sıralanmıştır.

Kesin hesabın görüşülmesi ve karara bağlanmasında, bütçeye ilişkin hükümler uygulanır. Buna göre kesin hesap, mecliste görüşülmesinden önce kesin hesap komisyonunda görüşülecektir. Meclis komisyon raporunu dikkate alarak kesin hesabın görüşülmesini tamamlayacaktır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 28. maddesinde plan bütçe komisyonunun aynı zamanda kesin hesap komisyonu olarak fonksiyon göstereceği hususu düzenlenmiştir. Nüfusu 10.000'in altındaki belediyelerde ve birliklerde plan bütçe komisyonunun oluşturulma zorunluluğu bulunmadığından, bu yerel yönetim birimlerinde kesin hesap komisyonu da bulunmayacaktır. Dolayısıyla belediyelerin %51'inde plan bütçe komisyonu kurulma zorunluluğu bulunmadığı gibi kesin hesap komisyonu kurulma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

3.1.1.3.2. Faaliyet Raporları ve Değerlendirme Sonuçlarının Görüşülmesi

Belediye Kanununun 56. maddesine göre faaliyet raporu hazırlanması ve belediye meclislerinde görüşülmesi süreci düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre belediyelerde faaliyet raporları 5018 sayılı KMYKK'nun 41. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen biçimde hazırlanacaktır. Buna göre belediyeler; stratejik plan ve performans hedeflerine göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini faaliyet raporunda açıklayacaklardır. 5018 sayılı KMYKK'na göre idare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir. 5018 sayılı KMYKK'da yer verilen düzenlemeye göre idare faaliyet raporlarının hazırlanmasında birim faaliyet raporları esas alınır. Faaliyet raporlarında yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usul ve esaslar, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

5018 sayılı Kanununun bu hükmüne istinaden 2005 yılında, Maliye Bakanlığınca çıkarılan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre belediye harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporları izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar belediye üst yöneticisi sıfatıyla belediye başkanına sunulur. Belediye başkanı, harcama birimlerinin faaliyetlerini ve performansını izleyebilmek amacıyla, harcama yetkililerinden üç veya altı aylık birim faaliyet raporları isteyebilir. Harcama yetkilileri, belediye başkanına karşı birim faaliyet raporlarının içeriğinden ve raporda sunulan bilgilerin doğruluğundan sorumludur.

Belediye idare faaliyet raporu harcama yetkililerinden gönderilen birim faaliyet raporları esas alınarak hazırlanır. Belediye idare faaliyet raporu, Nisan ayı toplantısında belediye başkanı tarafından belediye meclisine sunulur. Belediye idare faaliyet raporu Nisan ayının sonuna kadar kamuoyuna açıklanır; aynı süre içinde Sayıştay'a ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. Belediye başkanı idare faaliyet raporlarının içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan kendi meclislerine karşı sorumludur.

İlgili mevzuata göre bu şekilde hazırlanan idare faaliyet raporları⁶ her bir belediyenin kendi meclisi tarafından değerlendirilir. Bununla birlikte Sayıştay tarafından idare faaliyet raporu hakkındaki değerlendirmeler de ilgili belediye meclisine gönderilir. Sayıştay, TBMM adına denetim yapan ve dolayısıyla raporlarını TBMM'ne sunan anayasal bir kuruluştur. Buna göre, Sayıştay'ın faaliyet raporlarını belediye meclislerine göndermesi bir raporlama yükümlülüğünden ziyade bilgilendirme amacı taşımaktadır. Nitekim belediye meclislerinin idare faaliyet raporlarını değerlendirme konusundaki kapasite eksiklikleri göz önünde bulundurulduğunda Sayıştay'ın bu türden bilgilendirmelerinin meclis üyeleri açısından faydalı olacağı söylenebilir. Ancak belediye idare faaliyet raporlarının hem belediye meclislerince hem de Sayıştay tarafından değerlendirilmesine ilişkin ilgili kanunlarında öngörülen süreç ve mekanizmalar böyle bir ilişkinin kurulmasını güçleştirmektedir. Bu sebeple takip eden kısımda belediye faaliyet raporlarının değerlendirilmesi her iki değerlendirme birimi bakımından ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.1.1.3.2.1. Faaliyet Raporunun Belediye Meclis Üyelerince Değerlendirilmesi

Belediye Kanunu'nun 26. maddesine göre faaliyet raporundaki açıklamalar, meclis üye tamsayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilir. Vali, dosyayı gerekçeli görüşü ile birlikte Danıştay'a gönderir. Yetersizlik kararı, Danıştayca uygun görüldüğü takdirde belediye başkanı, başkanlıktan düşer.

Belediye Kanununda, uygulamada da sıklıkla karşılaşılan sorunlu bir alan olarak değerlendirilen kısım faaliyet raporunun değerlendirilmesinde yetersizlik kararının meclis üye tamsayısının dörtte üç çoğunluğa bağlanmasıdır. Örneğin on üyeden oluşan bir belediye meclisinde yedi yetersiz, iki yeterli oy verilmesi durumunda yetersiz oy verenlerin sayısı sekize ulaşmadığından faaliyet raporuna ilişkin görüşmelerin sonucu faaliyet raporunun yetersizliği şeklinde ele alınmamaktadır. Meclisin çok büyük bir kısmının yetersiz bulunduğu bir belediye başkanının yasal olarak bir engeli bulunmasa bile, siyasi anlamda meşruluğunun büyük ölçüde zedeleneceği söylenebilir (Pektaş, 2012: 335).

Bu husustaki önerilerden bir tanesi faaliyet raporlarının yerel meclislerde oylanmasına ilişkin kuralın salt çoğunluğa bağlanması (TESEV, 2004: 30-31) bir diğeri ise nitelikli oy çokluğu kuralı çerçevesinde kalmak kaydıyla mevcut dörtte üçlük oranın düşürülmesidir (Pektaş, 2012: 337). İlk öneri yerel meclislerin belediye başkanının yetersizliğine ilişkin kararların siyasi baskınlıklarla alınmasına sebep olma riskini taşıması açısından tartışmalı iken, ikinci öneri daha uygulanabilir görülmektedir. Bununla birlikte Anayasanın 127. maddesi hükmüne göre organlık sıfatının kaybedilmesinin ancak yargı kararı ile mümkün olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Nitekim, aynı hususu kanun koyucunun da göz önüne aldığı Belediye Kanunun ilgili madde hükmünden anlaşılmaktadır. Buna göre Belediye Kanunu, belediye meclisinin verdiği yetersizlik kararının nihai onay mercii olarak Danıştay'ı belirlemiştir.

Belediye Kanunu'na göre belediye meclisinin belediye başkanı tarafından sunulan faaliyet raporuna ilişkin yetersizlik kararını Danıştay'ın uygun görüp görmemesine bağlamış, ancak Danıştayca uygun görülmenin koşulları belirtilmemiştir. Görev alanına gören konuları "yerindelik" açısından değil, hukukilik açısından değerlendiren ve sonuca bağlayan bir kurum olarak Danıştayın, belediye başkanının meclis tarafından yetersiz bulunması ve düşürülmesi sürecini yasalara uygunluk bakımından ele alması beklenir. Ancak belediye meclisinin belediye başkanının (gensoru önergesine ilişkin savunmasını) ya da yıllık faaliyet raporunu yeterli bulmayarak "yetersizlik" kararı vermesi için, belediye icraatlarının hukuka aykırı olması da şart değildir (Pektaş, 2012: 335). Buna göre belediye başkanının yetersizliği yönündeki meclis kararı, yargı kararı bakımdan bir önkoşuldur. Ancak bu ön koşulun gerçekleşmesinde meclis üyelerinin faaliyet raporlarını değerlendirmesine ilişkin analitik yetkinlikleri de tartışmalıdır. Bu durum uygulamada çoğu zaman siyasi faktörlerin rasyonel esasların önüne geçmesine neden olabilmektedir.

Belediye meclisinin faaliyet raporlarını değerlendirmedeki yetkimsizliğinin Sayıştay'ın faaliyet raporunu değerlendirmesine ilişkin raporunun bir örneğini ilgili belediye meclise sunulması ve belediye meclisi denetim komisyonlarının daha işlevsel hale getirilmesi ile giderilebileceği önerisinde bulunulabilir. Esasen 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 39. maddesi ile Sayıştay'ın yerel idarelerin faaliyet raporuna ilişkin değerlendirme raporunun bir örneğini İçişleri Bakanlığı'na bir örneğini de ilgili yerel meclise göndereceği hüküm altına alınmıştır. Ancak bu

⁶ Belediye faaliyet raporlarının niteliği de tartışmalıdır. Demirbaş, (2010: 311, 312) tarafından nüfusu 50.000 üzerinde bulunan belediyelerden faaliyet raporlarına ulaşılabilen 70 belediyenin 2008 mali yılına ilişkin faaliyet raporlarının içerik analizine göre incelendiği çalışmaya göre göre i) faaliyet raporlarında en zayıf olunan kısımlardan biri ve belki de en önemli performans bilgilerine ilişkindir. Bu nedenle belediyelerde performans ölçümünü ve izlemeyi kolaylaştıracak önlemler alınması önemlidir ii) Mali bilgilerin de içerik yönünden zenginleştirilmesi gereklidir. iii) Faaliyet raporlarının belediye web sitesinde yayınlanması zorunluluğu bulunmakla birlikte bu zorunluluğa uymayan birçok belediye görülmektedir.

hususlarla ilgili hem yasal düzenlemeler hem de mevcut uygulamalar bakımında eksiklikler gözlenmektedir. Takip eden başlıkta Sayıştay'ın belediye meclisine gönderdiği raporların görüşülmesine ilişkin husus ele alınmıştır.

3.1.1.3.2.2. Faaliyet Raporunun Sayıştayca Değerlendirilmesi ve Belediye Meclisi

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 39. maddesine göre yerel yönetimler tarafından Sayıştay'a gönderilen idare faaliyet raporları denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilir. Bu değerlendirmenin bir örneği İçişleri Bakanlığı, bir örneği de ilgili yerel yönetimin meclisine gönderilir.

Sayıştay Kanununda idare faaliyet raporlarının nasıl değerlendirileceğine yer verilmemiş, bu yöndeki düzenlemelere Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde düzenlenen usul ve ilkeler temel alınarak hazırlanan Sayıştay İdare Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberinde yer verilmiştir. Buna göre Sayıştay idare faaliyet raporlarını değerlendirirken Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporlarına İlişkin Yönetmelik hükümleri ile Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberine göre hareket eder. Yönetmelik hükümlerine göre faaliyet raporları i) Genel Bilgiler, ii) Amaç ve Hedefler, iii) Faaliyetlerine İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler, iv) Kurumsal Kabiliyet ve Kapasitenin Değerlendirilmesi, v) Öneri ve Tedbirler bölümlerinden oluşmaktadır. İdare faaliyet raporlarına, üst yönetici tarafından imzalanan "İç Kontrol Güvence Beyanı" ile mali hizmetler birim yöneticisi tarafından imzalanan "Mali Hizmetler Birim Yöneticisinin Beyanı" eklenir.

Yönetmelik hükümlerine göre faaliyet raporlarının Genel Bilgiler bölümünde; 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 değerlendirmelere yer verilir. Amaç ve Hedefler bölümünde ise idarenin stratejik amaç ve hedeflerine, faaliyet yılı önceliklerine ve izlenen temel ilke ve politikalarına yer verilir. Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler bölümünde; idarenin mali bilgileri ile performans bilgilerine detaylı olarak yer verilir.

Sayıştay faaliyet raporlarını Yönetmelik hükümlerine ve Sayıştay İdare Faaliyet Raporlarını Değerlendirme Rehberinde belirlenen değerlendirme esaslarına göre değerlendirir. Aşağıda yer verilen Tablo'da Sayıştay'ın idare faaliyet raporlarını değerlendirme esaslarına yer verilmiştir.

Tablo 4: Sayıştay İdare Faaliyet Raporları Değerlendirme Esasları

<p>I. Genel Değerlendirme Denetim ekibi denetlediği kamu idaresince idare faaliyet raporlarının Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde belirtilen sürelerle uygun şekilde sunulup sunulmadığının değerlendirir. Denetim ekibi, idare faaliyet raporundaki bilgilerin Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde düzenlenen bilgilerin sunum kriterleri ve süreç gerekliliklerini karşılayıp karşılamadığını değerlendirir.</p> <p>II. Mali Bilgilerin Değerlendirilmesi Mali bilgilerin; kullanılan kaynaklar; bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri, varlık ve yükümlülükler, yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgiler, temel mali tablolar ve bunlara ilişkin açıklamalar, iç ve dış denetim sonuçları hakkında bilgileri kapsaması gereklidir. Denetim ekibi bu kapsamdaki mali bilgileri, tamlık, gerçekleşme, dönemsellik ve sınıflandırma kriterleri bakımından düzenlilik denetimi sonuçlarından da yararlanarak değerlendirir.</p> <p>III. Performans Bilgisinin Değerlendirilmesi İdare faaliyet raporlarında yer verilen performans bilgisi tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna edicilik kriterlerine göre değerlendirilir. İdare faaliyet raporunda yer alan performans bilgisini değerlendirirken denetim ekipleri ilgili mali yıla ilişkin performans denetimi yapmışsa bu denetim sonuçlarından faydalanır. Ancak ilgili mali yıla ilişkin performans denetimi yapılmamışsa Sayıştay Performans Denetimi Rehberinden faydalanarak performans bilgisini değerlendirir.</p> <p>IV. Diğer Bilgilerin Değerlendirilmesi Denetim ekipleri gerek görmeleri halinde mali bilgi ve performans bilgisi dışında idare faaliyet raporlarında yer alan diğer bilgilere ilişkin değerlendirmelerine yer verir.</p>

Kaynak: Sayıştay (2014), Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberi, Aralık, Ankara, ss: 3-7.

Yukarıdaki Tablo 4'de yer verilen açıklamalara göre Sayıştay belediye faaliyet raporlarını, düzenlilik ve performans denetimi sonuçlarını da göz önüne alarak biçimsel ve içerik itibarıyla değerlendirmektedir. Bu değerlendirmeye raporlamanın yönetmelikle belirlenen ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi hususunu da konu edilmektedir⁷.

⁷ Yönetmelikte belirlenen raporlama ilkeleri; sorumluluk ilkesi, doğruluk ve tarafsızlık ilkesi, açıklık ilkesi, tam açıklama ilkesi, tutarlılık ilkesi ve yıllık olma ilkesidir (Maliye Bakanlığı, 2005).

Sayıştay 2016 yılı itibariyle 134 belediye idare faaliyet raporunu değerlendirmeye almıştır (Sayıştay, 2017: 5). Bu rakam toplam belediye sayısı dikkate alındığında Sayıştay'ın yerelde faaliyet raporlarını değerlendirmedeki kapasitesi hakkında sorunlu bir alana işaret etmektedir.

Sayıştay gerçekleştirdiği değerlendirme faaliyetine ilişkin raporunun bir örneğini İçişleri Bakanlığı'na, bir örneğini de ilgili belediye meclisine gönderecektir. Ancak Sayıştay Kanunu'nda veya ilgili diğer mevzuatta Sayıştay değerlendirme raporlarının belediye meclislerine gönderilmesine ilişkin bir süre sınırı da öngörülmemiştir. Bununla birlikte Sayıştay'ın faaliyet raporu değerlendirmesini ilgili belediye meclisine göndermesinden sonra belediye meclislerinde bu değerlendirme raporlarının görüşülmesine ilişkin usul ve esaslar da belirtilmemiştir. Belediye meclislerinin faaliyet raporlarını değerlendirmedeki analitik ve kurumsal kapasite sorunu dikkate alındığında, belediye meclislerinin faaliyet raporuna ilişkin karar oluştururken, Sayıştay değerlendirme raporlarını da dikkate almaları gerektiği yönünde bir kriter oluşturulması hem bu sorunun azaltılmasına hem de belediye meclislerince alınan kararların siyasi niteliğinin hafifletilmesine yardımcı olabilecek türdendir.

3.1.1.3.3. Sayıştay Denetim Raporlarının Belediye Meclisinde Görüşülmesi

5018 sayılı KMYKK'nun 68. maddesi hükmü çerçevesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali iş ve işlemlerini denetleme yetkisine sahip Sayıştay Başkanlığı, yerel yönetimler ile bunların bağlı kuruluş ve işletmelerinin mali iş ve işlemlerinin de harcama sonrası dış denetim kapsamında denetlemektedir (İçişleri Bakanlığı, 2017: 116).

5018 sayılı KMYKK'na göre, kural olarak, Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesapverme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ne raporlanmasıdır. Ancak, Belediye Kanunu'nun 54. Maddesinde yer verilen "Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur" hükmüne istinaden, Sayıştay denetim raporlarını aynı zamanda belediye meclislerinin bilgisine de göndermektedir. Ancak kanun maddesi Sayıştay denetimi ile iç denetimi de kapsayıcı nitelikte görünse ve yorumlansa da uygulamada iç denetim raporları belediye meclislerine gönderilmemektedir⁸.

Sayıştay 2016 yılı itibariyle 30 büyükşehir belediyesi, 16 büyükşehir belediyesine bağlı kuruluş, 35 il belediyesi ile 55 ilçe belediyesini 2016 yılı denetim programına almıştır (İçişleri Bakanlığı, 2017: 116). Sayıştay tarafından 2016 yılı denetimleri sonucunda; 136 belediyenin denetim raporlarını meclislerinde görüşülmek üzere ilgili belediyelere göndereceği duyurulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

Uygulamada Sayıştay denetim raporları meclis gündemine alınarak, meclisin kabulü veya reddi ile karara bağlanmaktadır. Ancak belediye meclislerinde Sayıştay denetim raporlarının görüşülmesine ilişkin usul ve esaslar bakımından herhangi bir düzenlemeye rastlanmamıştır. Dolayısıyla belediye meclislerinin karar alma pratiğinin Sayıştay denetim raporları bakımından ne şekilde etkilendiği, etkilenip/etkilenmediği yönünde bir değerlendirme yapmak güçtür.

3.1.1.3.4. Meclis Denetim Komisyonunun Mali Denetimi

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 25. maddesine göre büyükşehir belediyesi, il belediyesi ve nüfusu 10.000 üzerindeki belediyelerde, meclis, her Ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı 3'ten az ve 5'ten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Nüfusu 10.000'den aşağı bulunan belde belediyeleri ile birliklerde denetim komisyonu isteğe bağlı olarak oluşturulabilir.

Denetim komisyonuna üye seçilmesindeki usul ve esaslar ihtisas komisyonuna üye seçilmesindeki usul ve esaslarla aynıdır. İhtisas komisyonu üyeliği seçiminden farklı olarak denetim komisyonu üyeliği seçimi gizli oyla yapılır.

⁸ Nitekim iç denetim mesleğine ilişkin olarak ulusal ve uluslararası standartlar açısından olması gereken de budur. İç denetçiler denetim raporlarını doğrudan üst yönetime sunmalıdır. Bununla birlikte en iyi uygulamalar açısından önerilen bir husus, yönetim kurulu üyelerinden icrai görevi bulunmayan üyelerden oluşturulmuş; iç denetim performansının izlenmesi yanı sıra iç denetim raporları sonucunda alınan tedbirleri ve sonuçlarını izlemekle görevli bir denetim komitesinin oluşturulması ve iç denetçilerin raporlarını aynı zamanda bu denetim komitesine sunması yönündedir. Teoride ve uygulamada denetim komitelerinin varlığının iç denetim kalitesi ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığını arttıracığı yönünde bir görüş birliğinden bahsedilebilir. Yerel yönetimler açısından mevcut haliyle var olan denetim komisyonu görevlerinin bu kapsamda genişletilmesi alternatif bir öneri olarak sunulabilir.

Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliğinin 22. maddesine göre, denetim komisyonu, her yıl Ocak ayında oluşturulmakta, sürekli bir komisyon özelliği bulunmamaktadır. Buna göre denetim komisyonunun görev süresi Ocak ayında seçilmesiyle başlamakta ve Mart ayı sonunda belediye meclisine raporunu sunmasıyla birlikte sona ermektedir.

Komisyonun belediyelerde kırkbeş günlük çalışma süresi bulunmaktadır. Komisyonun kırkbeş günlük çalışma süresini kısaltması mümkün iken, uzatması kesinlikle mümkün değildir. Komisyon, kırkbeş günden sonra, denetim yapamaz, bilgi ve belge isteyemez; ancak rapor üzerindeki eksiklikleri giderebilir veya rapora son şeklini verebilir. Raporun Mart ayı sonu itibarıyla meclise sunulması gerekir.

Denetim komisyonları tarafından sunulan rapor, belediye meclis başkanları tarafından Nisan ayı meclis toplantısında raporun okutulması suretiyle meclis üyelerine bilgi verir. Buna göre denetim komisyonu raporu ayrıca meclis gündemine alınıp raporun kabulü veya reddi konusunda mecliste bir oylama yapılmaz (Sökmen, 2017: s.y.). Dolayısıyla komisyon raporlarının belediye meclis karar alma pratiğini ne şekilde etkilediği konusunda fikir yürütmek güçtür. Bununla birlikte söz konusu yönetmelik hükümlerine göre komisyon raporunda konu suç teşkil eden tespitler varsa, meclis başkanı tarafından yetkili mercilere suç duyurusunda bulunulur.

Denetim komisyonu, bir önceki yıla ait; gelirleri, giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemleri üzerinde sınırlı olarak denetim yapma yetkisine sahiptir. Bütçe içi işletmeleri denetler; ancak, bağlı idareleri ve şirketleri denetleyemez. Buna göre belediye işleriyle ilgili sınırlı bilgi ve belge isteyebilir ve sınırlı bir denetim yetkisine sahiptir (Sökmen, 2017: s.y.).

Denetim komisyonu; i) Sadece hesap ve işlemlerin değil stratejik planların ve uygulama sonuçlarının ayrıntılı incelenmesi, ii) Belediyeyi yükümlülük altına sokan faaliyetlerin temel inceleme ve denetleme başlıkları içinde olması ve bunlarla ilgili belediyenin başlangıç hedeflerinin uygulama sonuçları çerçevesinde sorgulanması; iii) başta borçlanma ve borçların sürdürülebilirliği ile ihale ve büyük yatırım projeleri olmak üzere hedef ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi, iv) Belediyenin hizmet sunumu çerçevesinde sahip olduğu varlıklardaki artışın veya azalışın incelenmesi, v) Faaliyet raporları, iç denetçilerin hazırladıkları denetim raporları, Sayıştay'ın dış denetim raporları ve İçişleri Bakanlığının yetkili denetim ve kontrol birimlerinin raporları çerçevesinde hesap ve işlemlerinin denetlenmesi işlerini de üstlenmelidir. Bunlar denetim komisyonunun denetim sürecinde dikkate alması ve sonuçlandırması gereken temel noktalar olmalı, bunların dışında komisyon kendi ilgisine göre denetimi genişletmelidir (TESEV, 2004: 30).

3.1.2. İç Denetçiler Tarafından Yapılan Denetim

Ülkemizde iç denetim 2003 yılında yürürlüğe giren ve 2006 yılı itibarıyla uygulamasına geçilen 5018 sayılı Kanun ile uygulanma imkânı bulmuştur. 5018 sayılı KMYKK ile birlikte düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç denetimin kurulması ve iç denetim sisteminin ülke genelinde yaygınlaştırılması ve koordine edilmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kurulmuştur.

5018 sayılı KMYKK'nun 63. maddesinde iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim birim başkanlıklarının kurulması; 64. maddesinde iç denetçinin görevleri; 65. maddesinde iç denetçilerin nitelikleri ve atanması, 66. ve 67. maddelerinde İDKK'nun görevleri düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunda yer verilen tanımına göre iç denetim; "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik etmek amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, 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 gerçekleştirilir".

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

5018 sayılı Kanunda yer verilen bu tanım, uluslararası uygulamalarda iç kontrol ve uyum eksenli iç denetim faaliyetlerinden kurumsal risk yönetimi, kurumsal yönetim, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimine geçişi gerektiren modern iç denetim anlayışını (Kıral, 2014: 321) yansıtan bir tanımdır.

Ülkemizde belediyelerde iç denetçiler 5018 sayılı Kanunun sıralanan madde hükümleri ile İDKK tarafından düzenlenen ikincil ve üçüncül düzey mevzuat hükümlerine göre faaliyet göstermektedir. Bu kapsamda ülkemiz belediyelerinde iç denetimin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

i) İç denetim, belediyelerde güvence verme ve danışmanlık fonksiyonlarını üstlenerek idarede değer yaratmayı amaçlar. Buna göre iç denetçilerden güvence verme fonksiyonu kapsamında denetimde bulunduğu idarede, idarenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak, idare faaliyetlerinde mevzuata uyumu sağlayacak nitelikte oluşturulmuş sistem, prosedür ve süreçlerin mevcut olduğuna ve etkili bir şekilde işlev gösterdiğine ilişkin makul bir güvence vermesi beklenir. Danışmanlık fonksiyonu, belediye başkanının danışmanlık hizmeti talep üzerine gerçekleştirilir. İç denetimin güvence verme ve danışmanlık fonksiyonu neticesinde idarenin maliyet tasarrufu sağlaması, vatandaşlar, ilişkide bulunduğu bakanlıklar ve diğer kamu kurumları, Sayıştay gibi dış paydaşlar ile ilişkilerinin geliştirilmesi şeklinde ortaya çıkan artı değerlerin çoğalması beklenmektedir. İç denetimin güvence verme ve danışmanlık fonksiyonları yanı sıra 2013 yılından itibaren inceleme görevi de bulunmaktadır. Buna göre 2013 yılında yayınlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliği'ne göre iç denetçiler, sadece, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi durumunda, inceleme raporu düzenleyebilir. Bununla birlikte iç denetçilerin soruşturma açma yetkisi yoktur. Ancak denetimleri sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, üst yöneticisi sıfatıyla belediye başkanına bildirmesi gereklidir.

ii) İç denetim sertifikalı iç denetçiler aracılığıyla yerine getirilir. Bu sayede iç denetçilerin mesleki yetkinliklerine önem verildiği anlaşılmaktadır. Ülkemizde iç denetçilerin sertifikasyon ve mesleki yeterliliklerinin değerlendirilmesine ve geliştirilmesine ilişkin eğitim, standart ve diğer faaliyetler İDKK tarafından belirlenmektedir. Buna göre A1 düzeyinden A4 düzeyine kadar belirtilen sertifikasyon düzeninde her bir sertifika düzeyi iç denetçilerin gerçekleştirmeye yetkin olduğu denetim türleri ile danışmanlık fonksiyonunun yetkinliğini belirler. İç denetçiler belediyelerde sertifika düzeylerine göre mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimlerini gerçekleştirir.

iii) İç denetçiler, belediyelerde, doğrudan belediye başkanına bağlı olarak iç denetim faaliyetini yerine getirirler ve denetim sonucunda hazırladıkları raporları doğrudan belediye başkanına sunarlar. İç denetçilere iç denetim faaliyeti dışında başka bir idari görev verilemez. İç denetim ile ilgili mevzuatta yer alan bu düzenlemeler ile iç denetçilerin idari ve fonksiyonel bağımsızlığının korunması amaçlanmıştır.

5018 sayılı KMYKK'nun 64. maddesine göre iç denetçilerin raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacakları ve bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verileceği, ayrıca iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İDKK'na gönderileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte iç denetim birimleri ile İDKK arasında iç denetçilerin mesleki eğitimleri, iç denetim kalitesinin değerlendirilmesi, iç denetim rehber ve standartlarının oluşturulması ile iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi bakımından da bir iletişim mevcuttur.

5018 sayılı KMYKK'nun geçici 5. maddesi hükmü uyarınca iç denetçi bulundurulacağı belirtilen büyükşehir, büyükşehir ilçe belediyeleri, belediyelerin bağlı idareleri ve il belediyelerinde 5.10.2006 tarihli ve 2006/10911 sayılı ile 06.05.2013 tarihli ve 2013/4747 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile tahsis edilen 795 iç denetçi kadrosuna 2007 yılından itibaren atama yapılmaya başlanmıştır (İçişleri Bakanlığı, 2017: 115).

Buna göre belediyelerde ilk iç denetçi atamaları 2007 yılında başlamış ve yeni denetim anlayışının uygulanmasına geçilmiştir. Belediyelere 2015 ve 2016 yıllarında tahsis edilen iç denetçi kadro sayısı ve doldurulan kadro sayısına ilişkin bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 5: Belediyelere Tahsis Edilen İç Denetçi Kadro Sayısı ve Doluluk Oranı

KADRO DURUMU	2015	2016
Tahsis Edilen	513	513
Doldurulan	217	200
Doluluk Oranı (%)	42	39

Kaynak: İçişleri Bakanlığı, 2017: 116.

Yukarıda yer verilen Tablodan gözlemlenebileceği gibi belediyelerde iç denetim kadro doluluk oranı %50'nin altındadır. Bununla birlikte 5018 sayılı Kanunun geçici madde hükmü ile tahsis edilen iç denetçi kadroları tüm belediyeleri değil, iç denetçi bulundurulacağı belirtilen belediyeleri kapsamaktadır. Buna göre henüz hiç iç denetçi kadrosu tahsis edilmemiş belediye de mevcuttur. Tahsis edilen kadroların doluluk oranındaki düşüklük yanı sıra tüm belediyelere iç denetçi kadrosu tahsis edilmemiş olması belediye sisteminde denetimsiz alanlar bulunduğu anlamına gelmektedir. Bu durum da belediyelerde israf, savurganlık, etkinsizlik ve yolsuzluğa açık alanların oluşması tehlikesine işaret etmektedir.

3.1.3. Belediye Teftiş Kurulu Tarafından Yapılan Denetim

Belediye Teftiş Kurulu, belediye başkanı adına soruşturma, inceleme, araştırma ve teftiş yapan; doğrudan belediye başkanına bağlı bulunan birimlerdir.

Türkiye'de mevcut haliyle teftiş; mali, idari ve hukuki açıdan soruşturma, belli şartların oluşması durumunda işten el çektirme, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde delillere el koyma ve savcılığa suç duyurusunda bulunma gibi imkanlar sağlamasından dolayı iç denetim sisteminden ayrılmaktadır. Nitekim iç denetçilerin denetimleri sırasında tespit ettikleri bir suç ile ilgili olarak adli makamlara suç duyurusunda bulunması hususunda herhangi bir düzenleme olmayıp, bu hususun raporla üst yöneticiye sunulacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla iç denetçilerin üst yöneticiler dışında suçla ilgili yetkili mercilere başvuru hakkı bulunmamaktadır (Kızıboğa ve Alıcı, 2011: 7).

Belediye Teftiş Kurullarına ilişkin herhangi bir açık düzenlemeye ilgili yerel yönetim mevzuatında rastlanmamaktadır (Türkyılmaz, 2014: 22). Bunun yerine uygulamada, Belediye Teftiş Kurulları Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik hükümlerine göre kurulmaktadır. Yönetmelik hükümlerine göre, belediye teşkilatları belirlenirken kurulması zorunlu olan müdürlük/başkanlıklar ile kurulması isteğe bağlı olan müdürlük/başkanlıklar belirlenmiştir. Buna göre belediyeler sanayi, ticaret, turizm gibi hususlar gözönüne alınarak norm kadro standartları bakımından gruplara ayrılmıştır. A Grubunda yer alan büyükşehir belediyelerinin tamamında Belediye Teftiş Kurulu Başkanlığı kurulması zorunludur. Ayrıca nüfusu 100.000'in üzerinde bulunan ve B Grubunda yer alan il belediyeleri ile C Grubunda yer alan büyükşehir ilçe belediyelerinde Belediye Teftiş Kurulu Müdürlüğü'nün kurulması zorunludur. Yönetmeliğe göre D Grubunda ilçe ve belde belediyeleri ile E Grubunda belediyelere bağlı kuruluşlar yer almaktadır (Demir, 2007: s.y.). Bu yönetim birimlerinden E Grubunda bulunanlar için Teftiş Kurulu Başkanlığı kurulması zorunlu iken, D Grubunda yer alan ilçe ve belde belediyeleri için teftiş kurulu oluşturma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yine Yönetmelik hükümlerine göre Belediye Teftiş Kurulu kurulması veya kaldırılması belediye başkanının yetkisinde değildir; kaldırılması ancak Bakanlar Kurulu kararı ile mümkündür (Demir, 2017: s.y.).

Teftiş Kurulu Başkanlıklarının/Müdürlüklerini düzenleyen yönetmelik hükümlerinde, genellikle, "iç denetçilerin görev alanına giren işler hariç, belediye teşkilatı ve bağlı kuruluşlarıyla, belediye başkanlığının yönetimi ve denetimi altındaki kişi ve birimlerin faaliyetleri ile her türlü iş ve işlemleri ve etkinlikleriyle ilgili olarak teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek" şeklinde temel görev tanımlaması yapıldığı görülür (Kızıboğa ve Alıcı, 2011: 6).

Belediyelerde teftiş kurulları hususunun Belediye Kanununda ayrıca düzenlenmesi, teftiş sisteminin uluslararası uygulamalara yakınlaştırılması ve iç denetim işbirliği çerçevesinde yürütülmesi olası görev çakışmalarının engellenmesi açısından önem arzeden bir konudur.

3.2. Belediyelerde Dış Denetim

Belediyelerde dış denetim; İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan denetim, TBMM tarafından yapılan denetim ve Sayıştay yargı denetimi şeklinde sınıflandırılabilir.

3.2.1. İçişleri Bakanlığının Denetimi

Anayasamızın 127. maddesine göre, merkezi idare, "idarenin bütünlüğü ilkesi gereğince yerel yönetimlerin karar ve işlemleri üzerinde, kanunda gösterilen esas ve usuller içerisinde olmak şartıyla, idari vesayet yetkisine sahiptir".

Belediye meclis kararları, bazı istisnalar dışında herhangi bir makamın onayına tabi değildir. Ancak, belediyeler, toplum yararının korunması ve kamu hizmetlerinin gereği gibi yerine getirilmesi gibi sebeplerle merkezi idarenin

vesayet denetimi altındadır. Değişik bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşlarının belediyelerin karar ve işlemleri üzerinde, denetim, onaylama, izin verme, yerine geçip karar alma, erteleme şeklinde vesayet yetkileri vardır (TBB, 2015: 55). Bununla birlikte yerel yönetimler üzerindeki vesayet denetimi, ağırlıklı olarak, İçişleri Bakanlığı'na bağlı mülkiye müfettişleri ve mahalli idareler kontrolörleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak, bahsi geçen denetim birimleri idarelerin mali işlemleri dışında kalan idari işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından denetlemektedir.

Bununla birlikte, 5018 sayılı KMYKK bu genel hükmün istisnasını belirlemiştir. Buna göre 5018 sayılı KMYKK'nun 77. maddesine göre "mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk ve kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; (...) belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına ilgili mahalli idarelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir" hükmü ile İçişleri Bakanlığına da belirli şartların oluşması durumunda, mali denetim yapma yetkisi verilmiştir.

İçişleri Bakanlığı yerel yönetimlerin denetimini, denetim ve danışma birimlerinden biri olan ve doğrudan Bakana bağlı olarak görev yapan Mülkiye Teftiş Kurulu ile Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'ne bağlı Mahalli İdareler Kontrolörleri Kurulu eliyle yürütür. Genellikle, büyükşehir, il ve 1. sınıf ilçelerin belediyeleri ile özel idarelerin teftişi mülkiye müfettişleri, diğer yerel yönetim birimlerinin teftişi ise mahalli idareler kontrolörleri aracılığıyla gerçekleştirilir (Güner, 2013: 72, 75).

Mülkiye müfettişlerince gerçekleştirilen denetimler İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü'nde belirlenen esaslara göre gerçekleştirilmekte ve denetime tabi birimlerin 3 yılda bir denetlenmesi ilkesine bağlı kalınmaya çalışılmaktadır. Bu çerçevede her yıl Teftiş Kurulu Başkanlığınca hazırlanan ve denetlenecek mahalli idareleri gösteren programa göre olağan denetimler gerçekleştirilmektedir. Olağan denetim programı dışında Tüzüğün 31. maddesine göre İçişleri Bakanının onayı ile özel teftiş, inceleme, soruşturma ve araştırma yapılmaktadır. İhbar ve şikayet dilekçeleri ise ilgisine göre merkez birimleri, bağlı kuruluşlar veya valiliklerce incelendikten sonra sonuçlandırılır (İçişleri Bakanlığı, 2017: 120).

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliğinde belirlenen esaslara göre denetimler gerçekleştirilmekte ve denetime tabi birimlerin 3 yılda bir denetlenmesi ilkesine bağlı kalınmaya çalışılmaktadır. Bu çerçevede her yıl Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü ile Teftiş Kurulu Başkanlığınca müştereken hazırlanan programa göre olağan denetimler gerçekleştirilmektedir. Olağan denetim programları dışında Yönetmeliğin 28. maddesine göre İçişleri Bakanının onayı ile özel teftiş, inceleme, soruşturma ve araştırma yapılmaktadır. İhbar ve şikayet dilekçeleri ise ilgisine göre merkez birimleri, bağlı kuruluşlar veya valiliklerce incelendikten sonra sonuçlandırılır (İçişleri Bakanlığı, 2017: 122).

3.2.2. TBMM Tarafından Yapılan Denetim

TBMM yerel yönetimleri çeşitli şekil ve araçlarla denetleyebilmektedir. TBMM bu denetim yetkisini çıkaracağı yasalar yoluyla yerine getirebileceği gibi meclis işlemleri şeklinde olan müzakereler, soru, gensoru, meclis araştırması, meclis soruşturması, genel görüşme gibi bilgi edinme ve denetim yollarıyla da yerine getirebilir (Türkoğlu, Seçilmiş, 2008: 151). Ancak bu siyasi denetim araçlarının çoğu yerel yönetimler üzerinde doğrudan bir etki yaratmaz. Zira parlamentonun siyasi denetiminde esas muhatap merkezi yürütme organıdır. Buna göre, parlamento siyasi denetim araçlarını kullanarak, yerel yönetimleri, hükümet kanalıyla dolaylı yoldan denetleyebilir. Bu dolaylı denetim, sonucunda, özellikle vesayet denetimini harekete geçirme şeklinde kendini gösterir (Karanfiloğlu, 2000: 4, 5).

5018 sayılı KMYKK'nun 18. maddesine göre, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının parlamentoya gönderilmesi sırasında, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlerin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri, yılı bütçe tahmini ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri de eklenmektedir. Bununla birlikte yerel yönetim bütçelerinin görüşülmesi ve onaylanması süreçlerinde TBMM'nin değil ilgili meclislerin yetkileri bulunmaktadır. Yerel bütçe gerçekleştirmeleri ve tahminlerinin merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına eklenmesinin bilgi amaçlı olduğu söylenebilir.

TBMM yerel yönetim kuruluşları bütçelerinin onay ve uygulanma safhalarında söz sahibi olmamakla birlikte, bütçe uygulamaları sonrasında TBMM adına denetim yapan Sayıştay marifetiyle sürece dâhil olmaktadır (Yereli ve Ünal, 2014: 369).

1982 Anayasası'na göre TBMM adına denetim fonksiyonunu üstlenen Sayıştay, Anayasanın 160. maddesine göre yerel yönetimlerin de hesap ve işlemlerinin denetim ve kesin hükme bağlanmasını gerçekleştirir. Hesapların kesin hükme bağlanması Sayıştay'ın yargı fonksiyonu ile ilgilidir. Bu sebeple bu kısımda sadece Sayıştay'ın yerel yönetimleri denetimi sonucu ürettiği raporların TBMM'de ne şekilde ele alındığı üzerinde durulacaktır.

Buna göre 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre; Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar. Düzenlilik denetimi; idarelerin uygunluk denetimi, mali denetim ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Performans denetimi; idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bu denetimler sonucunda hazırlanan raporlar TBMM'ne sunulur ve ilgili kamu idaresine gönderilir. Bu denetim raporlarının idareler itibarıyla birleştirilerek hazırlanan dış denetim genel değerlendirme raporu da TBMM'ne sunulur. Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında müstakil raporlar halinde de hazırlanarak TBMM'ne sunulabilir.

Ayrıca Sayıştay, yerel yönetimlerin faaliyet raporları hariç idare faaliyet raporlarını, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanmış olan Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu'nu ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Genel Faaliyet Raporunu, dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu adı altında TBMM'ne sunar.

TBMM, kamu idarelerine ilişkin denetim raporları, dış denetim genel değerlendirme raporu ile faaliyet genel değerlendirme raporu ve diğer raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde; kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.

Buradaki düzenleme esas olarak merkezi yönetim bütçesine tabi olan faaliyet raporlarının değerlendirilmesini esas almaktadır. Yerel yönetimlerin faaliyet raporlarının denetiminin etkin bir şekilde yapılabildiğini söylemek mümkün değildir. Bu bakımdan yerel yönetimlerin kesin hesap ve faaliyet raporlarının denetimi bir bakıma TBMM'nin bilgilendirilmesi şeklinde olmaktadır denilebilir (Mutluer ve Öner, 2010b: 221, 222).

Bununla birlikte, TBMM, araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden, Sayıştay tarafından denetime tabi tutulup tutulmadığına bakılmaksızın bütün kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarının denetlenmesini isteyebilir (Türkoğlu ve Seçilmiş, 2008: 151).

Esasen TBMM'nin yerel yönetimleri denetlemesi gereği, yerel yönetimlere, ilgili yöre dışından tüm ülke insanların vergi vererek katkıda bulunduğu genel bütçe vergi gelirlerinden pay ayrılması ve bu durumda ülkenin genel nitelikteki kamu kaynaklarından o yöre halkına götürülen hizmetler üzerinde, tüm ülke fertlerinin bütçe ve denetim hakkı doğduğu fikrine dayanmaktadır. Bu hakkın yerine getirilmesinin de millet adına veya milletin temsilcileri adına Sayıştay'a ait olması gerektiği fikri öne çıkmaktadır (Doğanyığıt, 1998: 149). Ancak Sayıştay tarafından TBMM'ne sunulan yerel yönetimlerle ilgili raporlarda bu hususu önceleyen bir yaklaşım olmadığı görülür. İçişleri Bakanlığı tarafından TBMM'ne sunulan Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu da bu amaca hizmet etmemektedir. Bütçe gelirlerinin %57,5'ini merkezi idare vergi gelirlerinden alınan paylardan oluşan bir belediye sisteminde bu husus çok yönlü olarak tartışılmalıdır.

5018 sayılı KMYKK'nun 10. maddesine göre bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve TBMM'ne karşı sorumludurlar. Bakanların sorumlulukları; aynı maddede, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanması ile bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğinin sağlanması olarak belirlenmiştir. Bu sorumluluk, yerel yönetimler için İçişleri Bakanına aittir.

Konuya bu çerçeveden yaklaşıldığında, parlamentonun, merkezi idare gelirlerinden yerel yönetimlere aktarılan kaynaklarla, elde edilen sonuçlar ve bu sonuçların kalkınma planında belirlenen sosyo-ekonomik hedeflere katkısı hakkında, İçişleri Bakanlığı'na hesap sorma yetkisi bulunmaktadır.

Ancak, Ülkemizde mevcut transfer sisteminde⁹ merkezi idareden özelde belediyelere ve genelde yerel yönetimlere aktarılan payların hesaplanmasında ağırlıklı olarak nüfus kriterine başvurulmakta ve söz konusu paylar koşulsuz transfer niteliği göstermektedir. Transfer sisteminin belirli bir koşula bağlanmaksızın belediyelere harcama yerleri konusunda tam bir serbestiyet tanınması mali özerklik açısından olumlu karşılanırsa da yerel düzeyde vergi-harcama ilişkisinin kurulamamasına neden olmakta ve yerel hesap verebilirliğin gelişmesine engel

⁹ Türkiye'de genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere aktarılan pay sisteminin değerlendirilmesi konusunda ayrıca bkz. (Sağbaş ve Saruç, 2004: 79-92; Akdemir, 2010: 151-202; Ulusoy ve Akdemir, 2010: 113-141; Uzun, 2012: 41-58; Vural, 2014).

olmaktadır. Bununla birlikte merkezden transfer edilen gelirler sonucunda ne başarıldığını sorgulamayı sağlayan ilave kriterler merkez-yerel vesayet ilişkisi kapsamında belirlenmediği gibi, merkezi transferleri oluşturan ve ulusal düzeydeki vergi mükelleflerinden tahsil edilen bu vergilerin yerele transfer edilmeleri sonucunda bu mükelleflerin temsilcisi olan parlamenterlerin Maliye Bakanlığı veya İçişleri Bakanlığına, ne başarıldığının sorgulanmasını sağlayacak ilave bir raporlama mekanizması da bulunmamaktadır. Mevcut haliyle faaliyet raporlarının değerlendirilmesi de buna imkân vermemektedir. Bu sebeple belediyelerin kaynak ihtiyacını tespit etmek ve kendisine tahsis edilen kaynaklar ile ulaştığı performans arasında ilişki kuracak çok yönlü performans ölçüm ve raporlama sistemlerine ihtiyaç duyduğu ifade edilebilir.

3.2.3. Mali Hesapların Yargısal Denetimi

Ülkemizde yerel yönetimlerin yargısal denetimleri, yönetsel, adli ve mali konularda gerçekleştirilir. Yönetsel yargı denetimi Danıştay; adli denetim Yargıtay ve mali hesapların yargısal denetimi ise Sayıştay tarafından gerçekleştirilir (Erkul ve Kara, 2014: 226).

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 48. maddesine göre Sayıştay'ın yargı fonksiyonu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir hususun tespit edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda Sayıştay denetçisi tarafından sorumluların savunmaları alınarak mali yıl sonu itibarıyla yargılamaya esas rapor düzenlenir; ve eki belgeler ile birlikte Sayıştay Başkanlığı'na sunulur. Sayıştay Başkanlığı bu raporları en geç on beş gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye gönderir.

Buna göre belediyelerde mali hesapların yargısal denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilir. Bununla birlikte Sayıştay'ın yargısal denetiminin söz konusu olması için kamu zararı bulgusunun var olması gerekir. 5018 sayılı KMYKK'nun 71. maddesine göre kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanmaktadır. 6085 Sayıştay Kanunu'nun 7. maddesine göre sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdürler.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olan haller; i) Yapılan iş, alınan mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirtilen ya da mevzuatında öngörülen karar, onay, sözleşme ve benzeri belgelerde belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması, ii) İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması, iii) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemelerde bulunulması, iv) İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması, v) Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuatına uygun şekilde yapılmaması, vi) Görevlilere teslim edilen taşınırın zarara uğraması, vii) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması, viii) Kamu idaresi yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme cezası, para cezası gibi ek mali külfetler getirilmesi, ix) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması esas alınır.

5018 sayılı KMYKK'na göre Sayıştay'a karşı mali sorumluluğu bulunan kamu görevlileri; harcama sürecinde yer alan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi olarak belirlenmiş; üst yöneticileri harcama sürecinde doğrudan yetkili olmadıklarından dolayı Sayıştay'a karşı doğrudan mali sorumlu olarak belirtilmemiştir. 2007 tarih ve 5189 no.lu Sayıştay Genel Kurul Kararı'na göre üst yöneticilerin, dolayısıyla üst yönetici sıfatıyla belediye başkanlarının özel kanunlardan doğan mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilebilir. Harcama sürecinde görev ve ünvanları itibarıyla sorumlu olarak sıralanan sorumlular, 5018 sayılı Kanunda gelirin tahakkuk ve tahsil edilmesi sürecinde görev ve ünvanları itibarıyla sıralanmamıştır.

Sayıştay Kanunu'na göre daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilir.

Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticisi, yani yerel yönetimler açısından,

belediyelerde belediye başkanı sorumludur. Temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi talepleri şeklinde sıralanan kanuna başvurma yolları da Sayıştay Kanununda açıklamıştır. Buna göre söz konusu kanuni yollar Sayıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçe ile yapılır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Denetim organının yerel yönetim idaresi ile ilişkisi göz önünde bulundurularak yapılan sınıflandırmaya göre ülkemiz belediyelerinde iç mali denetim olarak; yerel meclislerin denetimi, belediyelerde teftiş kurullarının gerçekleştirdiği denetim, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetim; dış mali denetim olarak; TBMM tarafından denetimi, İçişleri Bakanlığı denetimi ile mali hesapların yargısal denetiminin bulunduğu görülmektedir.

Bu denetim türleri ile ilgili yapılan açıklamalar göz önüne alınarak yerel yönetimlerde iç mali denetimin uygulanma biçimi ve etkinliği değerlendirildiğinde;

Belediye meclislerinin denetim yetkisini kullanabilmesi için plan bütçe komisyonu, kesin hesap komisyonu, denetim komisyonu, meclisin soru, gensoru, genel görüşme açma imkanları, faaliyet raporlarını değerlendirme yetkisi şeklinde sıralanan mekanizmaların mevcut olduğu görülür.

Plan ve bütçe komisyonu ile kesin hesap komisyonu aynı üyelerden oluşmaktadır ve birlikler ile nüfusu 10.000'nin altında belediyeler için kurulması zorunlu değildir. Nüfusu 10.000'nin altında olan belediyelerin toplam belediye sayısının %51'ine tekabül ettiği göz önüne alındığında bu yapının tüm yerel yönetimler için kapsayıcı olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte plan bütçe komisyonu ya da kesin hesap komisyonu bulunan yerel yönetimlerde komisyonların raporu yerel meclislere öneri niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla komisyon raporlarının işlevselliği de tartışmalıdır.

Bununla birlikte belediye meclislerinin bütçe tasarısını ya da kesin hesap tasarısını tümüyle reddetme yetkisi bulunmamaktadır. Belediye meclislerinin bu yönde karar alması durumunda, ilgili meclis İçişleri Bakanlığınca feshedilebilir. Kanun koyucunun yerelde siyasi çekişmelerle bütçe sürecinin sekteye uğratılmasının önüne geçmek üzere bu türden bir güvenlik müessesesi oluşturduğu düşünülse de, meclis görüşmelerinden önce tasarıların yerel yönetimlerin internet sayfalarında yayınlanması suretiyle, katılımcı bütçeleme uygulamalarıyla, doğrudan katılımı sağlayan mekanizmalar da benzer etkiyi doğurabilir niteliktedir. Yine de bu öneri üzerinde çok yönlü olarak tartışılması gerekir.

Ülkemizde, belediyelerde, belediye meclisine bütçe ve uygulama sonuçlarını tümüyle reddetme yetkisi vermeyen yerel mevzuat, gensoru sonucunda belediye başkanının açıklamalarını ve faaliyet raporlarının yetersizliğine karar verme yetkisi vermektedir. Meclisin bu yetkilerini kullanma durumunda, Danıştay'ın kararı ile belediye başkanı görevden alınabilir/düşebilir. Bu yetkilerin ilgili kanunlarda öngörülen kullanım usuller tartışmalıdır. Şöyle ki; belediye meclis üyelerinin büyük çoğunluğu faaliyet raporunu yetersiz kabul etse de, yetersizlik kararı meclis üye tamsayısının dörtte üç çoğunluğu ile alınmadıysa belediye başkanı siyasi meşruluğunu kaybetmesine karşın idari meşruluğunu devam ettirecektir. Bununla birlikte kanun koyucu yerel faaliyet raporlarının yerel meclislerce değerlendirilmesine ilişkin esasları düzenlememiştir. Buna göre faaliyet raporlarına ilişkin yetersizlik kararının neye göre verildiği de tartışmalıdır. Buna karşılık Sayıştay gibi denetim konusunda uzman bir kuruluşun faaliyet raporlarını neye göre değerlendireceği ilgili Yönetmelik ve Rehber çerçevesinde belirlenmiştir. Faaliyet raporlarının yerel meclislerce değerlendirilmesinin siyasi çekişmelerden uzak gerçekleştirilebilmesi için objektif kriterlerin belirlenmesi, örneğin Faaliyet Raporlarını Değerlendirme Yönetmeliğinde belirlenen biçimsel koşullar ve içerik ile ilgili koşulların göz önüne alınması gereklidir. Bununla birlikte sunulan hizmetlerin yerel vatandaşların ihtiyaçlarına uygunluğu ile kalitesi yerel halkın oylaması ile raporlanmalıdır. Ancak bu sayede alınan yetersizlik kararları objektif olarak değerlendirilebilir bir nitelik kazanacaktır.

Öte yandan belki de bu konuda en başta tartışılması gereken idare faaliyet raporunun ne kadarının belediye başkanının faaliyet raporu olduğudur. Şöyle ki, yerel meclisin bütçeyi karara bağlamasından sonra, bütçenin uygulanmasında, fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyleri arasındaki aktarmalar encümen kararı ile ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyine kadar aktarmalar ise belediye başkanı onayı ile mümkündür. Ekonomik sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyleri arasında aktarma onayına gerek bulunmamaktadır. Bütçe uygulamasında yapılan bu değişikliklerin sebepleri ve plan hedeflerine etkisini meclis bilgisine sunmayı zorunlu kılan bir raporlama söz konusu değildir. Mevcut haliyle de yerelde hazırlanan idare faaliyet raporları bu bilgileri taşımamaktadır. Ekonomik sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyleri arasındaki aktarmalarda belediye başkanının dahi onayına ihtiyaç duyulmamaktadır. Dolayısıyla bütçe uygulamalarının plan hedeflerine

etkisi bakımından bir raporlama mekanizması işletilebilirse bu raporun belediye başkanının faaliyet raporu olduğu söylenebilir.

Belediye faaliyet raporları aynı zamanda Sayıştay tarafından değerlendirilmekte ve Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği ilgili belediye meclisine de gönderilmektedir. Sayıştay'ın faaliyet raporu değerlendirmesini ilgili meclise göndermesinden sonra belediye meclislerinde bu değerlendirme raporlarının görüşülmesine ilişkin usul ve esaslar da belirtilmemiştir. Belediye meclislerinin faaliyet raporlarını değerlendirmedeki analitik ve kurumsal kapasite sorunu dikkate alındığında, yerel meclislerin faaliyet raporuna ilişkin karar oluştururken, Sayıştay değerlendirme raporlarını da dikkate almaları gerektiği yönünde bir kriter oluşturulması hem bu sorunun azaltılmasına hem de yerel meclislerce alınan kararların siyasi niteliğinin hafifletilmesine yardımcı olabilecek türdendir. Ancak idare faaliyet raporlarının değerlendirilmesine ilişkin uygulamada olan mevcut takvim ve Sayıştay'ın mevcuttaki tüm yerel yönetimleri denetlemeye yeterli denetçi sayısının bulunmaması bu önerinin uygulanmasını güçleştirmektedir. Bu sebeple Sayıştay'ın denetim kapasitesini geliştirmesi ve Sayıştay'ın bölgesel düzeyde teşkilatlandırılması önerisinin yeniden düşünülmesi önem arz etmektedir.

Belediye meclislerinin denetim yetkisi kapsamında değerlendirilebilecek bir diğer unsur denetim komisyonlarıdır. Belediye meclisi denetim komisyonunun denetim yetkisinin ve kapsamının oldukça sınırlı olması, komisyonun meclise fonksiyonel olarak hizmet sunmasının önündeki önemli bir engeldir. Bu sebeple denetim komisyonu görevleri ve yapısı üzerinde yeniden düşünülmesi gerekli görülmektedir.

Belediyelerde gerçekleştirilen denetimlerden birisi iç denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilen denetimdir. İç denetçiler güvence verme ve danışmanlık fonksiyonu ile mali yönetimin kontrol edilmesinde önemli bir sigorta mekanizması olarak işlev görebilirler. Ancak belediyelerde %39 kadro doluluk oranı, iç denetimin belediyeler nezdinde tam anlamıyla kabul görmediğini göstermektedir.

Belediyeler özelinde iç denetçiler yanı sıra belediye başkanına bağlı teftiş kurulları da varlığını da devam ettirmektedir. Teftiş kurulları iç denetimden farklı olarak soruşturma açma ve suç duyurusunda bulunma yetkisine haiz olmaları açısından ön plana çıkmaktadır. Halihazırda iç denetimdeki denetim boşluğu da teftiş kurulları aracılığıyla karşılanır görünmektedir. Öte yandan, uygulamada, pek çok belediyede iç denetim birimleri daha önce belediye teftiş kurullarında çalışmış müfettişlerden oluşmakta dolayısıyla iki denetim birimi arasında profesyonel standartlardan ziyade, organik ilişkiler dolayısıyla iletişim ve işbirliği sorunu ortaya çıkmamaktadır. Ancak uzun vadede teftiş kurulları ile iç denetimin işbirliğinin geliştirilmesine ilişkin olarak düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Belediyelerde dış mali denetimin uygulanma biçimi değerlendirilirken İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan mali denetim, TBMM'nin denetim yetkisi ve mali hesapların yargısal denetimi konu edilmiştir. Buna göre İçişleri Bakanlığı'nın belli şartlar altında Mülkiye Teftiş Kurulu ile Mahalli İdareler Genel Müdürlüğüne bağlı Mahalli İdareler Kontrolörleri Kurulu aracılığıyla mali denetim yetkisini kullandığı görülür. Buna göre İçişleri Bakanlığı'nın bu yetkisi 5018 sayılı Kanunda hüküm altında alınmıştır. İçişleri Bakanlığı bu yetkisini 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 kullanır.

Belediyeler üzerinde dış denetim yetkisine sahip otoritelerden bir diğeri TBMM'dir. Esasen yerel yönetim bütçelerinin onay ve uygulanma safhalarında tek söz sahibi yerel meclisler olmakla birlikte, bütçe uygulamaları sonrasında TBMM, Sayıştay denetim raporları aracılığıyla sürece dahil olmaktadır. Esasen TBMM'nin yerel yönetimleri denetlemesi gereği, yerel yönetimlere, ilgili yöre dışından tüm ülke insanlarının vergi vererek katkıda bulunduğu genel bütçe vergi gelirlerinden pay ayrılması ve bu durumda ülkenin genel nitelikteki kamu kaynaklarından o yöre halkına götürülen hizmetler üzerinde, tüm ülke fertlerinin bütçe ve denetim hakkı doğduğu fikrine dayanmaktadır. Ancak uygulamada yerel yönetimlerin kesin hesap ve faaliyet raporlarının denetimi bir bakıma TBMM'nin bilgilendirilmesi şeklinde olmaktadır ve bu beklenen içerikte özel bir raporlama sistematığının geliştirilmediği görülür.

Konu mali hesapların yargısal denetimi açısından değerlendirildiğinde, Sayıştay yargılama fonksiyonunun Sayıştay denetçileri tarafından denetim sırasında kamu zararına ilişkin bulgularına istinaden yargılamaya esas rapor ile başladığını söylemek mümkündür. Sayıştay'ın yerel yönetimleri denetim kapasitesi denetlenen belediye sayısı itibarıyla değerlendirildiğinde, aynı kapasite sorununun Sayıştay'ın yargılama sürecine de yansımaları söylemek mümkündür. Bu sebeplerle Sayıştay'ın yerel yönetimleri denetim kapasitesinin artırılması amacıyla

Sayıştay denetçi sayısının arttırılması ve Sayıştay organizasyon yapısının bölgesel düzeyde yeniden tasarlanması önem arz etmektedir.

Bununla birlikte, genel olarak belediyelerin mali denetiminin çok çeşitli birimler aracılığıyla denetime tabi tutulduğu, ancak bu denetim sonuçlarının raporlanması, denetim bulguları üzerinde iyileştirici kararlar oluşturulması bakımından ciddi zafiyetler bulunduğu görülmektedir. Bunun sebeplerinin önemli bir kısmını denetim bulgularına göre karar oluşturmaya esas yetkili olan belediye meclis üyelerinin bu türden teknik bilgi gerektiren konularda analitik kapasite yoksunluğu oluşturmakla birlikte, diğer bir kısmını belediyelerin mali denetimine ilişkin mevzuatın çok dağınık bir şekilde yer alması ve yerel yönetimler özelinde ele alınmamış olması oluşturmaktadır. Bu sebeple yerel yönetimlerin mali denetimi konusunun tek bir kanun ile yerel yönetimler özelinde yeniden ele alınması ortaya çıkan bir öneridir. Çalışmanın sonucunda ortaya koyulan bir diğer öneri denetim bulgularının tek bir kanaldan tüm belediye paydaşları ile bütünsel ve karşılaştırmalı olarak raporlanmasıdır. Bu türden bir uygulamanın denetim sonuçlarının paylaşılmasında şeffaflığı arttırarak, belediye karar organlarını daha rasyonel kararlar almaları yönünde motive edeceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdemir, Tekin (2010), "Yönetimlerarası Görev ve Harcama Tahsisi: Teori ve Türkiye Uygulaması", *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, (Ed. F. Altuğ, Ö. Çetinkaya ve S. İpek), Ekin Kitabevi, Bursa, 151-202.
- Altuğ, F. (2000), *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Arslan, A. (2012), *Mahalli İdarelerde Mali Denetim*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Demir, A. (2017), "Belediye Müfettişliği Hakkında", www.mufettisgozlugi.com/belediye-mufettisligi/, (10.12.2017).
- Demirbaş, T. (2010), "Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Faaliyet Raporları ile Saydamlığı Sağlama Çabaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma", *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, (Ed. F. Altuğ, Ö. Çetinkaya ve S. İpek), Ekin Kitabevi, Bursa, 287-313.
- Demirbaş, T. ve Ö. Çetinkaya (2010), "Belediye Gelir Türü Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisinin Tartışılması", *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, (Ed. F. Altuğ, Ö. Çetinkaya ve S. İpek), Ekin Kitabevi, Bursa, 117-130.
- Doğanyigit, S. (1998), "Yerel Yönetimlerde Nasıl Bir Mali Denetim?", *Sayıştay Dergisi*, S. 30, 145-154.
- Dulupçu, M. ve İ. A. Acar (2009), "Yerel Yönetimlerde Mali Yönetime İlişkin Düzenlemelerin Kaldıraç Etkisi- 5018 Örneği", *TODAIÉ Ulusal Kalkınma ve Yerel Yönetimler Sempozyumu (19-20 Ekim) Bildiriler Kitabı Cilt 1*, Ankara, 331-352.
- Erdem, B. (1990), "Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimi", *Sayıştay Dergisi*, S. 12, 16-26.
- Erkul, H. ve H. Kara (2014), "Denetim Açısından Bulgaristan, Yunanistan ve Türkiye Yerel Yönetimlerinin Karşılaştırılması", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 12, S. 24, 205-237.
- Güner, S. (2013), *ABD ve Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Denetimi Türkiye İçin Bir Model Önerisi*, Marmara Belediyeler Birliği Yayını, Yayın No: 73, İstanbul.
- İçişleri Bakanlığı (2006), *Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*, Ankara.
- İçişleri Bakanlığı (2010), *Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*, Ankara.
- İçişleri Bakanlığı (2014), *Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*, Ankara.
- İçişleri Bakanlığı (2017), *Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*, Ankara.
- Karanfiloğlu, A. Y. (2000), *Yerel Yönetimlerin Denetimi*, Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Araştırma, Ağustos, Ankara.
- Kıral, H. (2014), "İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü", *İç Denetim*, (Ed. H. Kıral), İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 1, Ankara, Nisan, 317-332.
- Kızılboğa, R. ve O. V. Alıcı (2011), "Belediyelerin Denetiminde Farklı Bir Model Önerisi", *Mevzuat Dergisi*, Y. 14, S. 167, Kasım, 1- 11.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü (2017), *Genel Yönetim Mali İstatistikleri*, www.muhasibat.gov.tr
- Mutluer, M. K. ve E. Öner (2010a), "Belediye Bütçeleri", *Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Sorunları ve Geleceği*, (Ed. N. Falay ve diğerleri), Seçkin Yayını, 2. Baskı, Ankara, 193-212.
- Mutluer, M. K. ve E. Öner (2010b), "Belediye Bütçelerinin Denetimi", *Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Sorunları ve Geleceği*, (Ed. N. Falay ve diğerleri), Seçkin Yayını, 2. Baskı, Ankara, 214-226.
- Nangır, E. ve H. Kıral (2014), "Performans Esaslı Bütçeleme, Harcama Gözden Geçirimleri ve Orta Vadeli Harcama Çerçevesi", *Mali Alan Teori-Uygulama*, (Ed. A. Kesik ve diğerleri), Seçkin Yayınları, Ankara, 321-331.
- Pektaş, E. K. (2012), "Yerel Meclislerin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 17, S. 1, 325-339.
- Sakal, M. (2009), "Türkiye'de Yerel Yönetim Reform Sürecinin Mali Boyutu ve Analizi", *TODAIÉ Ulusal Kalkınma ve Yerel Yönetimler Sempozyumu (19-20 Ekim) Bildiriler Kitabı Cilt 1*, Ankara, 353-363.
- Sağbaşı, İsa ve Tolga Saruç (2004), "Intergovernmental Transfers and the Flypaper Effect in Turkey", *Turkish Studies*, 5(2), 79-92.
- Sökmen, C. (2017), Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları, <http://www.tbbtv.gov.tr/kategoriler/belediye-akademisi/1-belediye-mevzuati/1437568712-belediye-meclisinin-bilgi-edinme-ve-denetim-yolları-cevdet-sokmen>, (19.12.2017).
- TESEV (2004), *Mahalli İdare Yasa Tasarıları Üzerine*, Ocak.

- Tortop, N. (1985), "Yönetim Sistemimiz İçinde Belediyelerin Önemi, Sorunları ve Yeni Düzenlemeler", *Amme İdaresi Dergisi*, 3-12.
- Tortop, N. ve B. Aykaç ve H. Yayman (2006), *Mahalli İdareler*, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Türkiye Belediyeler Birliği (2015), *Türkiye'de Yerel Yönetimler*, Ankara.
- Türkoğlu, İ. ve İ. E. Seçilmiş (2008), "Belediyelerin Mali Denetiminde Yeni Yaklaşım", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 2, 139-65.
- Türkyılmaz, A. (2014), "Belediyelerde Denetim", *Denetim*, 16-33.
- Ulusoy, A. ve T. Akdemir (2017), *Mahalli İdareler*, Seçkin Yayınları, 10. Baskı, Ankara.
- Ulusoy, A. ve T. Akdemir (2010), "Yönetimlerarası Transferler: Teori ve Türkiye Uygulaması", *Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Sorunları ve Geleceği*, (Ed. Nihat Falay ve diğerleri), Seçkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 113-141.
- Uzun, Abdullah (2012), "Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Belediyelere Aktarılan Payların Değerlendirilmesi", *Global Journal of Economics and Business Studies*, 1(2), 41-58.
- Vural, Tarık (2014), "Mali Yerinden Yönetim ve Yönetimler Arası Gelir Paylaşımı", *Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler*, (Ed.: Mustafa SAKAL ve diğerleri), Nobel Yayını, 1. Basım, Ankara, 355- 376.
- Yereli, A. B. ve M. Ünal (2014), "Yerel Yönetimlerde Bütçe Hakkına Dayalı Hesap Verilebilirlik Sürecinde Denetim Mekanizmaları: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler*, (Ed.: Mustafa SAKAL ve diğerleri), Nobel Yayını, 1. Basım, Ankara, 355-376.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 5216 Büyükşehir Belediyesi Kanunu, R.G. Tarihi: 10.07.2004, R.G. Sayısı: 25531.
- 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, R.G. Tarihi: 22.02.2005, R.G. Sayısı: 25745.
- 5393 Sayılı Belediye Kanunu, R.G. Tarihi: 03.07.2005, R.G. Sayısı: 25874.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.
- İçişleri Bakanlığı, Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliği, R.G. Tarihi: 09.10.2005, R.G. Sayısı: 25961.
- İçişleri Bakanlığı, İl Genel Meclisi Çalışma Yönetmeliği, R.G. Tarihi: 09.10.2005, R.G. Sayısı: 25961
- İçişleri Bakanlığı, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, R.G. Tarihi: 27.05.2016, R.G. Sayısı: 29724 (Mükerrer).
- Maliye Bakanlığı, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, (R.G. Tarihi: 17.03.2006, R.G. Sayısı: 26111).
- Sayıştay Başkanlığı (2017), 2016 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Eylül, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2014), Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberi, Aralık, Ankara.