

GÜNCEL MALİ SORUNLAR 2

Editör
Erkan KARAARSLAN

Ankara, 2010

ÖNSÖZ

İÇİNDEKİLER

KAMUDA MALİ SORUMLULUK	1
Taner ALABAY <i>Bakırköy Belediyesi İç Denetçisi</i>	
TÜM YÖNLERİYLE ÖN ÖDEME İŞLEMLERİ	19
Sakine BARIŞ <i>Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni</i>	
MAHALLİ İDARELERDE TÜM YÖNLERİYLE FAALİYET RAPORU VE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR.....	41
Erkan KARAAARSLAN <i>SGK Kurumsal Gelişim Daire Başkanı</i> <i>Maliye Bakanlığı Muhasebat Başkontrolörü</i>	
TAAHHÜT VE SÖZLEŞME TASLAKLARI ÜZERİNDE ÖN MALİ KONTROL İŞLEMLERİNİN YÜRÜTÜLMESİ	55
Hüseyin SOYLU <i>Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni</i> Vedat ERDOĞAN <i>Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanı</i>	
HARCAMA YETKİLİLERİ İÇİN SAYIŞTAY DENETİMİ VE YARGILAMASI	85
Özlem Ünal BAYRAKTAR <i>Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni</i>	
KAMU MUHASEBESİNİN MİZAN ÜZERİNDEN DENETİMİ	107
Taylan TUNGAY <i>Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni</i>	
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİNDEN İL ÖZEL İDARELERİNE AKTARILAN ÖDENEKLER VE BU ÖDENEKLERİN KULLANILMASI ¹ 35	
Himmet SOLAK ¹ <i>Elazığ İl Özel İdaresi İç Denetçisi</i>	
KONAKLAMA GİDERLERİ.....	149
Yahya Kürşat YÜKSEL <i>Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni</i>	

TÜM YÖNLERİ İLE TAŞIT MEVZUATI:

Taşıtların Alınması, Satılması, Kiralanması, Devri, Kaybolması, Hurdaya
Ayrılması, Görevlendirilmesi, İl Dışına Çıkması 173

Hüseyin SOYLU

Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni

Hidayet AKMAN

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İdari ve Mali İşler Daire Başkanı

İFADE ALMADA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR 187

Erkan KARAARSLAN

Maliye Bakanlığı Muhasebat Başkontrolörü

SGK Daire Başkanı

Yazarlar 205

KAMUDA MALİ SORUMLULUK

Taner ALABAY

Bakırköy Belediyesi İç Denetçisi

1. Giriş

Sorumluluk, bir kimsenin, kendi fiillerinin ve üzerine aldığı işlerin neticelerini üstlenmesi halidir¹. Sorumluluk kavramı böyle tanımlanmakla birlikte, hukuk sistemimizde ve özellikle de kamu mali sistemimizde en çok tartışılan konuların başında gelmektedir.

Bu kavram üzerinde oldukça yoğun tartışmaların yapılması, toplumsal hayatımızda sorumluluğun önemli bir yeri olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü kamu düzeninin sağlanması amacıyla konulan hukuki normlar, yaptırıma bağlanmış yetkilerle güçlendirilmiştir. Bu aynı zamanda tam bir serbestliği de ortadan kaldırmaktadır. Ancak bu engelleme son tahlilde hem kişinin kendi mutluluğu hem de toplumsal mutluluk amacına yöneliktir. Mutlak sorumsuzluk kişi ve toplum için felakettir.² Bu nedenle sorumluluk kavramı, kamu düzenine getirilen kısıtlamalar nedeniyle her yönüyle tartışılmaktadır.

Bu tartışmalar, kamu mali sistemimizde kendini daha fazla göstermektedir. Kamu kaynağını kullanarak, kamu hizmetini gerçekleştirmek üzere görevlendirilenlerin, üstlendikleri görevleri başarılı bir şekilde yerine getirip getirmediikleri veya bu süreçte kullanacakları yetkileri yerinde/zamanında kullanılıp kullanılmadığı yönündeki tüm tartışmaların sorumluluk kavramı ile yakından ilişkisi vardır. Bu ilişki, kamu görevlisinin hesabını vermesi, yetkisini, görevinin gereklerine uygun yerine getirip getirmediğinin tespiti veya idari işlemlerin belirlenen amaca uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin sorgulanması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

¹ Temel Türkçe Sözlük, 1985

² Atilla İnan, "Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk" **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:52, s.8

Kamu mali sistemimizdeki köklü değişiklikler neticesinde, mali sorumluluk kavramı yeniden şekillenmiş olup, bu çalışmada, mali sorumluluğun aldığı yeni boyut değerlendirilecektir. Çalışmada her ne kadar kamuda mali sorumluluk tartışılacaksa da, öncesinde, sorumluluk kavramının hukuk sistemimizdeki önemini genel olarak tartışmanın sonraki bölümlerdeki ayrıntılı değerlendirmelere ışık tutacağını düşünmekteyiz.

2. Genel Olarak Sorumluluk Kavramı

2.1. Sorumluluk Kavramının Çeşitli Açılardan Tanımlanması

Sorumluluk kavramının, başta verilen tanımlamadan başka, değişik yönlerden de tanımlamak mümkündür: “Başkasına ilişkin bir dokuncanın buna yer verince karşılanması, ödenmesi (mali açıdan)³”, “Kişinin kendi eylemlerini ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi (felsefi açıdan)⁴”, “Uyulması gereken bir yargıya, bir kural ya da yetkili üstün verdiği buyruğa uyulmaması üzerine suçlu düşme durumu (ceza açısından)⁵” gibi çeşitli açılardan tanımlandığını vurgulamakta yarar görmekteyiz.

Sorumluluk kavramı nasıl tanımlanırsa tanımlansın, bu kavramla, normlara uyulmasını amaçlayan yaptırımlar anlatılmaya çalışıldığına göre norm çeşidi kadar sorumluluk türleri vardır. Hukuki sorumluluklarımız, ahlaki sorumluluklarımız veya dini sorumluluklarımız gibi. Konumuzla bağlantılı olan hukuki sorumluluk, “uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutma, işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme” olarak tanımlanmaktadır⁶.

Bu tanımlardan sorumluluğun, bireyin üstüne düşen görevlerini yerine getirmesini ve sonuçlarına katlanmasını ifade eden bir yükümlülük olduğu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla sorumluluk, aynı zamanda kurallara uyulmasını sağlayan bir yaptırım gücüdür⁷.

2.2. Sorumluluğun Sınıflandırılması

Yukarıda da belirtildiği üzere toplumdaki norm sayısı kadar, sorumluluk türü bulunması sorumluluğun sınıflandırmasını güçleştirmiştir.

³ Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü, 1972

⁴ Felsefe Terimleri Sözlüğü, 1975

⁵ Ceza Yargılama Yöntemi Yasası Terimleri, 1972

⁶ Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, 1996, s.734

⁷ Serdar İğdeler, “Yönetim Sorumluluğu Açısından Belediyelerde “Yetki ve Sorumluluk”, Türk İdare Dergisi, Haziran-Eylül 2009, Sayı:463-464, s.200

Burada sadece çalışmanın konusundan uzaklaşmamak amacıyla mali sorumluluk sınıflandırılacaktır.

Mali sorumluluk başlıca kusura dayanan ve kusursuz sorumluluk olarak ayrılabilirdiği gibi hukuki sorumluluk, ceza sorumluluğu, akçalı sorumluluk, disiplin sorumluluğu, siyasal sorumluluk olarak da karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu sorumluluk biçimlerini birbirinden kesin çizgilerle ayırmak mümkün olmaz. Bunun yanında bazen kişiler tek bir eylem nedeniyle birden fazla sorumluluk türüyle karşı karşıya kalabilmektedirler.⁸

Mali sorumluluğu kısaca sınıflandırırsak:

Kusura dayalı sorumluluk; burada sorumluluk, zarar veren kişinin kusurlu davranışına dayandığından “kusur sorumluluğu” denildiği gibi, zarar verici davranış belli bir kişiye bağlandığı için “sübjektif sorumluluk” da denilmektedir. Kusur sorumluluğu aynı zamanda, “haksız fiil sorumluluğu” olarak da ifade edildiğinden şu unsurların bulunması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Hukuka aykırılık, kusur, zarar ve illiyet bağı (sebebi sonuca bağlama)⁹.

Kusursuz sorumluluk; burada kusur ve hukuka aykırılık unsurları aranmamaktadır. Bir kimsenin başka bir kimseye zarar vermesi ve bu zararlar zarar verenin fiili arasında nedensellik bağının olması sorumluluk için yeterlidir. Ancak;

“Kusursuz sorumluluk halinde, kusur bir koşul olarak aranmadığı gibi, kusursuz sorumlu olduğu iddia edilen şahıs da; olayla zarar arasındaki illiyet bağının mücbir sebep, zarar görenin ve üçüncü kişinin tam kusuru ile kesildiğini kanıtlamak suretiyle sorumluluktan kurtulabilir”¹⁰

Bazı nedenlerle kusursuz sorumluluk hali ortadan kalkabilir. Aşağıda başlıca sorumluluk türleri incelenmiştir:

Münferit sorumluluk; ortaya çıkan zarardan tek bir kişinin sorumlu tutulması sonucunu doğuran sorumluluk türüne ferdi ya da münferit sorumluluk denilir. Örnek olarak; **“idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin tek**

⁸ İsmail Hakkı Sayın, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Ankara-2000, 1.Baskı, s.59

⁹ Fikret Eren, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, C.2, Savaş Yayınları, 2.Bası, Ankara-1988, s.6.

¹⁰ Yargıtay 4.HD, 20.05.1998, E.1998/421, K.1998/3622

başına sorumlu olduğuna¹¹ denilmesi münferit sorumluluğa örnek verilebilir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluk; ortaya çıkan zararın birden fazla sorumluya paylaştırılması sonucunu doğurur. Müşterek sorumluluğun tek başına uygulanması halinde sorumludan sadece kendi hissesine düşen kısmı alınabilir. Müteselsil sorumlulukta ise, zararın tazmini için belli bir sıra ile borçlulara müracaat edilmesi esastır. Birinci derecede sorumlu olan kişinin borcu ödememesi halinde sonraki sorumlulara müracaat edilir. Müşterek ve müteselsil sorumluluğun birlikte uygulanması halinde ise, alacaklı, borçlulardan herhangi birisine müracaat ederek alacağıının tamamını kendisinden alabilir.

İdari sorumluluk; kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacıyla kanunların, tüzüklerin ve yönetmeliklerin devlet memuru bakımından emrettiği görevleri yurt içinde veya yurt dışında yerine getirmemek, uyulmasını zorunlu kıldığı hususlara uymamak veya yasakladığı işleri yapmaktan kaynaklanan sorumluluktur.¹²

2.3. Özel Hukukta Sorumluluk Kavramı

Çalışmanın konusu her ne kadar kamu hukuku içinde yer alan sorumluluk kavramı ile ilişkili olsa da özel hukuktaki sorumluluk kavramını da kısaca incelemekte yarar vardır. Çünkü kamu hukukunda yer alan sorumluluk kavramı özünü özel hukuktaki sorumluluk kavramından almıştır. Bu iki hukuk dalında sorumluluk kavramına farklı anlamlar yüklenmişse de, özellikle idari yargı da özel hukuk hükümleri üst norm olarak kabul edilmiştir. Gerekliğinde sorumluluğun belirlenmesinde Borçlar Kanunu hükümlerine müracaat edilmesi bunun bir göstergesidir. Bu nedenle aşağıda kısaca özel hukuk düzenlemelerinde geçen sorumluluk kavramına iki örnek vererek değineceğiz:

Borçlar hukukunda; esas olarak sübjektif sorumluluk esasını benimsenmiştir. Kusur sorumluluğu olarak da ifade edilen bu sorumluluk türünde, bir kişinin sorumluluğunun saptanmasında kusur esastır. Kusurun aranmadığı ve sonuç sorumluluğu olarak da tanımlanan objektif sorumluluk hallerinde eylemle sonuç arasında bir bağlantının kurulması yeterlidir¹³.

¹¹ Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.6.2007, Karar No: 5189/1

¹² Mehmet Evirgen, Hakediş Ödemelerinde Sorumluluk, Sayıştay Yayınları, Denetim Semineri, Ankara 1990, s.12

¹³ İsmail Hakkı Sayın, a.g.e., s.17

Medeni hukukumuzda; kişilerin medeni haklarını kullanmaları ya da kusurlu davranışlarından sorumlu tutulmalarını ifade etmektedir. Burada sorumluluk şahsın hukukunda veya tapu sicil kayıtlarının tutulmasında karşımıza çıkmaktadır.¹⁴

2.4. Kamu Hukukunda Sorumluluk Kavramı

Kamu hukukunda sorumluluk, kamu gücü kullanıldığı için özel hukuktan farklıdır. Bu farklılık idarenin faaliyetlerinde çoğunlukla kusursuz sorumlu olması şeklinde göstermektedir. Gerçekten de kimi zaman idare kusurlu sorumlu olurken, çoğunlukla idari faaliyet ile ortaya çıkan zarar arasında illiyet bağının kurulması idarenin tazminata hükmedilmesi için yeterli görülmektedir.

Bunun doğal sonucu olarak, özel hukuk alanında kusursuz sorumluluk yalnız belli konular için, çok sınırlı bir biçimde düzenlendiği halde, yönetim hukukunda geniş bir uygulama alanı bulmakta ve birçok konuda kusursuz sorumluluğa gidilmektedir. Danıştay, yönetimin sorumluluğunun kusura mı, yoksa kusursuz sorumluluğa mı dayanacağını önüne gelen olayların niteliğine göre takdir etmektedir.¹⁵

Konumuz açısından oldukça önemli olan idare hukukumuzda sorumluluk kavramının içeriği aşağıdaki şemada gösterilmiştir.¹⁶



¹⁴ Uyuşmazlık Mahkemesinin 29/12/1992 tarih ve E.1992/13, K.1992/30 sayılı kararı uyarınca, kamu hukukundan doğan sorumluluğa bir istisna getirilerek, özel hukukun uygulanmasına ve özel hukuk gereğince sorumluluk yüklenilmesine karar verilmiştir.

Konumuzdan fazlaca uzaklaşmadan, şemada gösterilen sorumluluk türlerini kısaca açıklarsak¹⁵:

Siyasi sorumluluk; idarenin siyasi sorumluluğu bulunmamakta, sadece başbakan ve bakanların bu anlamda sorumluluğu bulunmaktadır. Parlamento güvensizlik oyu vererek Bakanlar Kurulunu bir bütün olarak veya Bakanlar Kurulunun genelini görevde bırakarak sadece bir bakanı görevden alabilir.

Cezai sorumluluk; kişisel bir sorumluluk olup, kişinin suç işlemesi durumunda ortaya çıkar. Cezai sorumluluk alanında karar vermeye adli yargı düzeninde bulunan ceza mahkemeleri yetkilidir. Ancak gerçek kişilerin cezai sorumluluğu olabilir. Dolayısıyla, idarenin görevlileri, görevleriyle ilgili olarak veya görevlerini yerine getirirken suç teşkil eden bir fiil işlerlerse, bu fiillerden, idare değil, bu fiillerin failleri olan görevliler şahsen sorumlu olurlar.

Mali sorumluluk; bir kişinin diğer kişiye verdiği zararın, zarar verenin malvarlığına devlet aracılığıyla cebren el konularak tazmin edilmesi demektir. Bu çoğunlukla aynen teslim veya tazminat şeklinde ortaya çıkar.

Medeni sorumluluk; mali sorumluluğun bir alt kolu olarak, bir kişinin diğer kişiye özel hukuk alanında verdiği zararı gidermesi demektir. Özel hukuk alanında kişilerin mali sorumluluğu “borç ilişkisi”nden kaynaklanır.

İdari Sorumluluk; idarenin bir kişiye verdiği zararın, idarenin malvarlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin malvarlığına cebri olarak aktarılmasıyla tazmin edilmesi demektir. İdari sorumluluk, sözleşme dışı olarak, idarenin tek yanlı işlemleri ve eylemleriyle kişilere verdiği zararları tazmin etmesi yükümlülüğü şeklinde kendini gösterebileceği gibi, akdi olarak, idarenin bir özel kişi ile yapmış olduğu idari sözleşme hükümlerine aykırı olarak alacaklıya vermiş olduğu zararı tazmin yükümlülüğü şeklinde de karşımıza çıkmaktadır.

¹⁵ Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, 12.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara-1998, s.333

¹⁶ Kemal Gözler, İdare Hukuku Dersleri, 8.Baskı, Ekin Kitabevi, Eylül-2009, s.738

¹⁷ Bu bölüm, Kemal Gözler’in İdare Hukuku Dersleri adlı eserinden derlenmiştir.

3. Kamuda Mali Sorumluluk

3.1. Kamuda Mali Sorumluluğun Tanımlanması Sorunu

Kamuda mali sorumluluğun tanımlanması oldukça güçtür. Bu güçlük, mali sorumluluğun ortaya konmasını sağlayacak mali işlemin, diğer idari işlemten ayrılmasından kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan, kamu kaynağını, kamu hizmetini yürütmek amacıyla ve kamusal yetkilerin kullanılmasıyla ortaya çıkan görevler de mali sorumluluğu ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle öncelikle mali sorumluluğu doğran mali görevin tanımlanması gerekmektedir.

Görev, bütçe yönetimi, bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesi, gelir ve alacakların takip ve tahsili, Devlet mallarının korunması ve idaresi, bunların muhasebesinin tutulması ve yetkili merciler önünde hesabının verilmesidir. Bu işler Devlet tüzel kişiliği adına, yetkili memurlar tarafından yürütülen bir vekalet ve emanet idaresi faaliyetidir. Bir başka deyişle, kamu malvarlığı ve bütçesi korunmak ve yönetilmek üzere bir takım görevlilere emanet edilmekte ve bunların Devlet adına yetki kullanmaları için kendilerine vekalet verilmektedir.¹⁸

Şu kadarının söyleyelim ki, mali işlemlerin diğer idari işlemlerden ayrılması da oldukça tartışmalıdır. Mahallî idarelerin denetimi ile ilgili olarak bir Sayıştay Genel Kurulu Kararında da, idarî işlemler ile malî işlemlerin ve özellikle belediyelerin malî işlemler dışındaki diğer idarî işlemlerinin mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde tanımının yapılamayacağına ve dolayısıyla bu kavramların sınırlarının açık ve kesin bir biçimde belirlenemeyeceğine karar verilmiştir¹⁹.

3.2. Çeşitli Mevzuat Düzenlemelerinde Mali Sorumluluk

Başta Anayasamız olmak üzere birçok mevzuat düzenlemelerimizde idarenin sorumluluğuna ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu düzenlemelere kısaca değinmekte yarar görmekteyiz:

Anayasamızda mali sorumluluk kavramı; 1982 Anayasasının 40.maddesinde “Kişinin, resmî görevliler tarafından vâki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.” ifadesi, 125. Maddesinde

¹⁸ Doğan Bayar, Mali Sorumluluk Nedir?, Maliye Dergisi, Sayı:154, Ocak-Haziran 2008, s.13

¹⁹ Sözü edilen Sayıştay Genel Kurul Kararı; 30.1.2006 tarih ve 5146/1 sayılı.

“İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” İfadesi ve 127.maddede “Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.” İfadesi yer almaktadır. Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere idarenin sorumluluğunda genel ilke, kusursuz sorumluluktur. Yani nedensellik bağı kurulabilen zararları tazminle yükümlüdür²⁰.

Devlet Memurları Kanunu’nda mali sorumluluk kavramı; söz konusu Kanun’un 12. ve 13.maddeleri, devlet memurlarının kişisel sorumluluk ve zararları hakkındadır. Buna göre, devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan kişilerin, kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açabileceği hükme bağlanmıştır. Burada bahsi geçen kusura dayalı sorumluluktur. Ancak bu durum idarenin kusursuz sorumluluğunu ortadan kaldırmaz ve sadece husumetin idareye yöneltileceğini gösterir.

Vergi hukukunda mali sorumluluk; bu kapsamda ayrıntılarına girmemek koşuluyla, Vergi kesenlerin sorumluluğu, Vergi Usul Kanununda “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı 11.maddesinde düzenlenmiştir. Buna karşın, Katma Değer Vergisi Kanununda, Gelir Vergisi Kanununda, Kurumlar Vergisi Kanununda, Damga Vergisi Kanununda, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda da vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler bulunmaktadır. Diğer taraftan mirasçıların sorumluluğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluk, Damga Vergisinde Sorumluluk, Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluğu mali sorumluluğa vergi hukukundan örnekler olarak verilebilir.

Yukarıda sözü edilen sorumluluk hakkındaki düzenlemeler yanında, Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da, hakimlerin ve askerlerin mali sorumluluklarını düzenleyen mevzuat düzenlemeleri de bulunmaktadır.

²⁰ Bu kuralın bir istisnası, kolektif sorumluluk esasına dayalı risk ilkesidir. Bu ilkeye göre, idarenin faaliyet alanıyla ilgili olduğu halde önleyemediği bir takım zararlar nedensellik bağı aranmaksızın devletçe tazmin edilmektedir. Sosyal risk ilkesinin geçerli olduğu alanlara tipik örnek terör gibi yıkıcı ve bölücü faaliyetlerdir.

3.3. Kamu Mali Yönetiminde Mali Sorumluluk

Buraya kadar açıklanan hususlar, konunun genel mahiyetine ilişkindir. Çalışmamızın ana amacı kamuda mali iş ve işlemler sırasında ortaya çıkan sorumluluktur. Konuya bu açıdan bakıldığında mali sorumluluğu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu kapsamında değerlendirmek gerekmektedir.

Gerçekten de 5018 sayılı Kanun, mali sistem ve bütçe uygulamaları hakkında görev, yetki ve sorumlulukları belirlemekte, 832 sayılı Kanun ise bu işlemlerin hesap yargısını düzenlemektedir. Diğer taraftan bu iki yasal düzenleme incelendiğinde, kamuda mali sorumluluğun tespitinin Sayıştay’da yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu sonuç bize, sorumlunun kimler olduğu konusunda bilgi alacağımız yeri de işaret etmektedir. Aşağıda Sayıştay yargılamasında sorumlu kavramı tartışılacak ve sonrasında da mali işlemler sürecinde görev alanların sorumlulukları sırayla değerlendirilecektir.

3.3.1. Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk Kavramı

Sayıştay yargılamasında “sorumlu” kanunlarda sorumlu olarak gösterilenlerdir. Dolayısıyla Sayıştay’a hesabını verecek sorumlu, ilgili mali düzenlemelerle belirlenen görevlilerdir. Burada başta 5018 sayılı Kanun olmak üzere Sayıştay yargılamasına esas olan düzenlemelerden yola çıkılarak, sorumluluk kavramının değişik yönleri değerlendirilecektir. Gerçekten de 5018 sayılı Kanununun 8’inci maddesinde **hesap verme** sorumluluğundan, 31’inci maddesinde **harcama yetkisinden doğan** sorumluluktan, 32’nci maddesinde harcama yetkililerinin sorumluluğundan, 33’üncü maddesinde **gerçekleştirme görevlilerinin** sorumluluğundan, 38’inci maddesinde **gelirlerin toplanma** sorumluluğundan, 44’üncü maddesinde **mal yönetim** sorumluluklarından, 48’inci maddesinde **mal yönetiminde etkililik** ve sorumluluktan, 58’inci maddesinde **ön mali kontrol görevinin yönetim sorumluluğu** çerçevesinde yürütülmesinden, 61’inci maddesinde **muhasabe yetkililerinin** sorumluluğundan, 76’ncı maddesinde **kamu idarelerinin** sorumluluğundan bahsedilmektedir.

5018 sayılı Kanun’da yukarıda belirtildiği üzere birçok açıdan sorumluluk kavramına yer verilmiştir. Bunlardan biri olan hesap verme sorumluluğuna bu bölümde, Kanun’da değinilen diğer sorumluluklara görevlilerin mali sorumluluğu kısmında ayrıntılı değereceğiz.

832 Sayılı Kanun’da “hesap” ifadesi sayman hesabı olarak değerlendirilmiştir: “*Sayman hesabı deyiminden, saymanlığın bir hesap*

devresi içindeki her türlü işlemlerinin sonucunu gösteren ve mali mevzuatta idare hesapları cetvelleri diye isimlendirilen cetvellerle, bu cetvellere bağlanması gerekli belgelerin anlaşılması lazım geleceği...”²¹

Mali mevzuatımızda, uygunluk denetiminin ve hesap yargısının temelini oluşturan muhasebe birimi hesaplarıdır ve “Yönetim Dönemi Hesabı” adıyla muhasebe yetkili tarafından verilir. Ancak, 5018 sayılı Kanun’un 68.maddesinde düzenlenen dış denetim nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin hükümler de “Kamu İdaresi Hesabı” anılmaktadır. Bu kavramla Sayıştay, kuruluşun konsolide hesabı olan ve mali denetim ve performans denetiminin konusunu oluşturan hesabı anlamaktadır.²²

Buradan şu sonuçlara ulaşmak mümkündür;

- Hesap verme sorumluluğu, saydamlık ve raporlama faaliyetlerini de içermektedir,
- Stratejik plan, performans programı ve bütçe arasında olması gereken ilişki, hesap verme sorumluluğu kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan önemli bir husus olan hesap verme sorumluluğunu biraz daha ayrıntısıyla incelemekte de fayda görmekteyiz. Türkçede tam karşılığı olmadığı için “hesap verilebilirlik” veya “hesap verme yükümlülüğü” olarak da adlandırılan hesap verme sorumluluğu, bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük ilişkisinde eşit olmayan iki taraf mevcuttur. Taraflardan biri diğerine görev tevdi etmekte, diğeri de bu görevin yapılıp yapılmadığı, yapılamadıysa niçin yapılamadığı, verilen paranın nasıl harcandığı, tamamının harcanıp harcanmadığı, görevin gerektirdiği amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığı ve geçmiş deneyimlerin ışığında nelerin iyi gittiği nelerin iyi gitmediği hususlarında cevap vermekte, durumunu açıklamakta, rapor etmektedir. Yeni kamu yönetim anlayışının çok yeni kavramlarından biri olan hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olup, bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğudur.²³

²¹ Sayıştay Genel Kurul Kararı, 21.12.1972 tarih ve 3624/3 sayılı.

²² Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.6.2007, Karar No: 5189/1

²³ Hasan Baş, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, <http://maliiyemspozyumu.pamukkale.edu.tr/hasanbas.pdf>

5018 sayılı Kanun'un 8.maddesinde yer alan hesap verme sorumluluğu mali sorumluluğun kamudaki esaslı unsurlarını ortaya koyduğunu düşünmekteyiz. Bu kapsamda, 8.maddede yer alan "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar (1), kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak (2) elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından (3) sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek (4) zorundadır." Şeklindeki ifadede:

(1) Görevlendirilen ve münhasıran kendilerine yetki verilen memurların yaptıkları eylem, iş ve işlemlerin hesabını vermeleri gerektiği ise çok açık bir gerekliliktir. Bu olguya maliye jargonunda "bidayeten zimmetdar olma" denilmektedir. Bu kavram hukuk metinlerine yansımamış olmakla birlikte durumu en iyi ifade etmesi bakımından günlük dilde kullanılagelmektedir. Bütçemi ve kaynaklarımı senin zimmetine verdim (sana emanet ettim), hesabını da senden sorarım, mantığına dayanmaktadır. Bu kanunla belirlenmiş (objektif) bir sorumluluktur. Kişisel (subjektif) durumlar ve niyetler sorumluluğun saptanmasında pek fazla belirleyici değildir. Kişisel ve diğer dış sebeplerin dikkate alınacağı haller de (elbette) bulunabilir ve bunlar da kanunda ayrıca belirlenir (belirlenmelidir).²⁴

(2) Kaynakların kullanılmasıyla ilgili denetim ve değerlendirme boyutunun unsurları çeşitli açılardan ortaya konulabilir. Bunlardan başlıcaları; uygunluk denetimi²⁵, performans denetimi²⁶, mali denetim²⁷, bilgi teknolojileri denetimi²⁸, sistem denetimidir.²⁹

(3) Mali iş ve işlemlerle ilgili olarak sorumlu tutulacak hususlar bu şekilde sayılmıştır.

²⁴ Doğan Bayar, a.g.e., s.14

²⁵ Denetlenen birimin faaliyet ve işlemlerin kanun, tüzük ve diğer mevzuata uygunluğunun denetlenmesi.

²⁶ Denetlenen birimin faaliyet ve işlemlerinin planlama, uygulanma ve kontrol aşamalarında etkililik, verimlilik ve ekonomikliliğin denetlenmesi

²⁷ Gelir, gider ve yükümlülüklerin hesaplarının, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin denetlenmesi

²⁸ Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin denetlenmesi

²⁹ İç kontrol sisteminin analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması suretiyle denetlenmesi

(4) Yetkili kılınan merci, Sayıştay'dır. Sayıştay gerek Anayasanın 160.maddesi gerekse 5018 sayılı Kanun'un 68.maddesi kapsamında hesapları yargılama ve bu konuda kesin hüküm vermeye yetkilidir. Ancak, her iki düzenlemede incelendiğinde Sayıştay'ca hesapların hükme bağlanması tanımlandıktan sonra daha fazla ayrıntıya girilmeden, dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanuna bırakılmıştır. Sözü edilen 832 sayılı Kanun'da ise 45'inci maddesi³⁰ hükmüne göre sorumluluk için yegâne şart, mevzuata aykırılıktır. 832 sayılı Kanun, Anayasadaki ifadeye uygun olarak sorumlular demekle yetinmiş, bunların kimler olduğunu sayma yoluna gitmemiş, eski deyişle meskut geçmiş, sorumluların tayinini başka kanunlara bırakmıştır.

Mülga 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile uyumlu olan 832 sayılı Kanun'un, 5018 sayılı Kanun'un uygulanmaya başlanmasıyla birlikte değişmesi gerekmektedir. Bu yönde çalışmaları incelediğimizde; hesap verme sorumluluğunun mevzuat denetimi ile sınırlandırılmayacağı düşünmekteyiz. Sayıştay Kanun tasarısının özellikle 7.maddesinde, sorumlular ve sorumluluk hallerinin, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunlarda belirtildiği şekilde oluştuğu ve hesap verme sorumluluğunun da 5018 sayılı Kanun'un 8.maddesinde yer alan hesap verme sorumluluğu ile uyumlu belirlenerek daha geniş bir algılamanın ortaya konulduğu görülmektedir.

3.3.2. Kamu Mali İşlem Sürecinde Görev Alanların Mali Sorumluluğu

Kamuda mali işlem sürecinde görev alanların sorumluluğunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun sorumluluk kavramına nasıl yer verdiğine bakarak değerlendirmek gerekmektedir. Söz konusu Kanun'un "Genel Hükümler" başlıklı birinci kısmında bakanlar ve üst yöneticilerin sorumluluğundan, "Kamu İdareleri Bütçeleri" başlıklı ikinci kısımda harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları ile gelirin toplanması sorumluluğundan, "Taşınır ve Taşınmaz Mallar" başlıklı üçüncü bölümde mal yönetimindeki sorumluluktan, "İç Kontrol Sistemi" başlıklı beşinci kısımda muhasebe yetkilisinin sorumluluğundan, "Diğer

³⁰ Sayıştay Kanunu 45.madde: "Sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştayca kesin hükme bağlananları, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde Hazineye ödemekle zorludurlar."

Hükümler” başlıklı sekizinci kısımda ise kamu idarelerinin sorumluluğundan bahsedilmektedir.

Kanun’un değişik bölümlerinde yer alan sorumluluk kavramı görevliler açısından önemi aşağıda tartışılmıştır:

Bakan ve üst yönetici sorumluluğu; söz konusu görevlilerin sorumlulukları kural olarak siyasidir. Özellikle bakanların sorumluluğu, Kanun’un 10.maddesinde “Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne karşı sorumludurlar.” denildiği için kesinlikle siyasidir. Ancak, Sayıştay yargılamasında, bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, üst yöneticiler her ne kadar mali işlem sürecinde görev almamakla birlikte, üst yöneticilerin mali işlem süreci ile ilgili birçok görev ve yetkileri bulunmaktadır. Üst yöneticiler bu görevlerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirdiklerine göre bu görevleri dolaylıdır, doğrudan da yetki kullanmamaktadırlar.

Sayıştay, üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olduğunu, dolayısıyla mali sorumluluklarının da Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konu olduğunu karara bağlamıştır.³¹

Burada tartışılması gereken konu, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının olup olmadığıdır. Kanımızca, giderin gerçekleştirme sürecinde görev almayan ve hiçbir yetki kullanmayan üst yöneticilerin, hesap yargısına dahil edilmeleri doğru değildir. Denetim ve yargılamanın çeşitli safhalarında, olayın gelişini incelenerek oynadıkları rol nedeniyle mali sorumluluk altına girmeleri yani istisna olarak ortaya çıkabilecek sorumluluklarının genişletilmesi, üst yöneticilerden beklenenleri olumsuz yönden etkileyecektir. Kanun’da sorumluluklar verilmekle birlikte bunları yerine getirecek görevliler de belirlenmiş ve yetkiyi de bunlar kullanacaktır. Bu görevlilerin söz konusu yetkileri kullanıp kullanmadıklarının kontrolü üzerine yoğunlaşması gereken üst yöneticinin, her olayda diğer görevlilerle birlikte hesap vermesi, aslında üst yöneticinin orkestra şefi rolünü zedeler. Diğer görevlilerle aynı sorumlulukları paylaşması her konuda üst yöneticilerin diğer görevliler gibi duyarlı olmasını gerektirir.

³¹ Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.6.2007, Karar No: 5189/1

Harcama yetkililerinin sorumluluğu; 5018 sayılı Kanununun 3'üncü maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Kanununun 31'inci maddesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiş, 32'nci maddesinde ise; bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin, harcama talimatı vermesine bağlanmıştır. Sayıştay, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünü, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıktığını, diğer taraftan, Kanun'da harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu gösterdiğini belirterek, harcama yetkililerinin Sayıştay'a hesap verme sorumluluğuna karar vermiştir.³²

Ancak harcama yetkililerinin mali sorumluluğunun tespitinde karşımıza çıkan bazı özellikli durumlar da vardır³³.

³² Sayıştay Genel Kurul Kararı, Karar Tarihi: 14.6.2007, Karar No: 5189/1

³³ Sayıştay Genel Kurul Kararında "Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona ait olacağına,

- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor, ancak kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer almıyorsa, yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komitenin sadece harcama talimatının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacağına,

- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı bir giderin yapılması için harcama yetkilisine izin verme şeklinde düzenlenmiş ise, bu halde kurul, komisyon veya komitenin harcamaya izin veren kararın kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olmasıyla sınırlı olarak sorumlu olacağına,

- Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırmamakla birlikte, yetkiyi devreden harcama yetkilisinin malî sorumluluğunu ortadan kaldıracığına,

- İdare veya birimin teşkilat yapısı nedeniyle, personel ücretlerinin kuruluşun personel biriminde, kurumun elektrik su giderlerinin idari ve mali işler birimince ödenmesinde olduğu gibi, destek hizmet birimlerinde birleştirilen harcamalar için üst yöneticinin onayı ile harcama yetkisinin, destek hizmet birimi harcama

Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu; harcama talimatı üzerine, işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürüttükleri için bu görevlilerin hesap verme sorumlulukları bulunmaktadır. Sayıştay Genel Kurul Kararında bazı özellikli durumlar da değerlendirilmiştir.³⁴

Muhasebe yetkilisinin sorumluluğu; 5018 sayılı Kanununun 61'inci maddesi uyarınca muhasebe yetkilisinin, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yetkililerin imzasını arama yükümlülüğü³⁵,

yetkilisine verilmesi halinde de, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun görev verilen destek hizmet birimi harcama yetkilisine,

- Harcama yetkilisinin yerine, mevzuatında öngörülen usullere uygun olarak vekâleten atanan görevlinin, vekâlet ettiği göreve ait harcama yetkisini kullanmasından doğan sorumluluğun bu görevi vekâleten yürüten görevliye ait olduğuna" karar verilmiştir.

³⁴ Bu özellikli durumlar konusunda; "- Aslı bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiğine

- Ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi gerçekleştirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden gerçekleştirme görevlilerinin, bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı olarak harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine

- Mevzuatına göre oluşturulan kurul, komisyon veya benzeri bir organ tarafından düzenlenen keşif, rapor, tutanak, karar veya ödemeye esas benzeri belgelerden doğacak sorumluluğa, işlemi gerçekleştiren ve bu belgeyi düzenleyip imzalayan kurul üyelerinin de dahil edilmeleri ve bu işlem nedeniyle harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine

- Elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevlilerin, bu işlemle ilgili gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilmesi ve yaptığı işlemlerden harcama yetkilisi ve sorumluluğu bulunan diğer gerçekleştirme görevlileriyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine" karar verilmiştir.

³⁵ Sayıştay Genel Kurul Kararında; "- Ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları olmakla birlikte, ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksikliği varsa muhasebe yetkilisinin, ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine,

- Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, muhasebe yetkilisinin, imzası bulunan görevliyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine,

taahhüt ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış, ödeme emri belgesi düzenlenmiş ve ön mali kontrolden geçerek ödenmek üzere muhasebe birimine gelmiş bulunan gider ve muhasebe belgeleri ile ön ödeme belgeleri üzerinde, ödemeye ilişkin belgelerin tamam olup olmadığını ve maddi hata bulunup bulunmadığını kontrol etme yükümlülüğü, usul ve mevzuatına göre tahakkuk ettirilmiş gideri hak sahibine ödemek ve ödeme yaparken hak sahibinin kimliğini kontrol etme yükümlülüğü ve ayrıca idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesi konularında sorumlulukları vardır.

Muhasebe yetkilisinin bazı mali işlemler konusundaki sorumluluğu münferit sorumluluktur.

“...saymanın ödeme sırasında yapacağı tahkikat sırasında, istihkak sahibinin hüviyetini araştırması gerektiği hususu da hükme bağlanmış olduğu halde, böyle bir araştırma yapılmaksızın hakediş bedelinin hak sahibi dışında ve yetkisiz bir kişiye ödenmesi sonucu oluşan yersiz ödemenin saymana tek başına ödettirilmesi gerekir.”³⁶

“Katma değer vergilerinin ilgili vergi dairesine süresinde yatırılmaması sebebiyle döner sermaye bütçesinden ödenen gecikme zammının sorumlu saymana tek başına ödettirilmesi gerekir.”³⁷

“Bilançoda yer alan banka hesabı ile yıl sonu banka mutabakat mektubu arasındaki farkın, idare hesabından sorumlu saymana tek başına ödettirilmesine karar verildi.”³⁸

“...Bu itibarla, zamanaşımına uğramış kişi borçları tutarının görev başındaki saymana münferiden ödettirilmesine karar verildi.”³⁹

Diğer taraftan, muhasebe yetkilisinin sorumluluğu bazı durumların ortaya çıkması halinde kalkar. Bu durumlardan bazıları; tahakkuk dairesince saymanlığa bilgi verilmemiş olması, fiili-fiziki denetimde eksik imalat tespit edilmesi, sayman üzerine düşen her şeyi yapmış olduğu halde hazine zararını önleyememesi, başka bir memurun imzasıyla yapılan ödemenin sayman

- Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe yetkilisinin, tek başına sorumlu tutulması gerektiğine,” karar verilmiştir.

³⁶ Sayıştay 7.Daire Kararı; K.7858, T.27.06.1996

³⁷ Sayıştay 8.Daire Kararı, K.4071, T.31.03.1998

³⁸ Sayıştay 5.Daire Kararı, K.9776, T.07.03.2000

³⁹ Sayıştay 2.Daire Kararı, K.32770, T.17.05.2001

tarafından reddedilmesi gibi.⁴⁰ Aşağıdaki Sayıştay karar örnekleri de bunları doğrular niteliktedir.

“Sigorta primlerinin, tasarrufu teşvik kesintilerinin ve konut edindirme yardımlarının zamanında ödenmemesi nedeniyle bütçeden gecikme zammı ve faiz ödemesi yapılmasının belediyenin nakit sıkıntısından kaynaklandığı ve ödemelerin belediye meclis kararlarına dayandığı anlaşıldığından, belediye meclis kararına dayalı olarak yapılan ödemelerden dolayı saymana sorumluluk tevcihi mümkün değildir.”⁴¹

“Sendika aidatları zamanında yatırılmayarak gecikme faizi ve mahkeme masrafları işletme bütçesinden ödenmiş ise de; ... büyük bir nakit sıkıntısı içinde olmaları, ödemelerin Genel Müdürlüğün taahhütleri doğrultusunda ve bir plan çerçevesinde yapılmış olması nedenleriyle, saymanın bu konu hakkında bir ihmali bulunmayıp, sorumluluk yüklenemez.”⁴²

4. Sonuç

Çalışmada yeni kamu mali yönetim anlayışı çerçevesinde değişen mali sorumluluk tartışılmıştır. Bu kapsamda sadece mevzuata aykırılık olarak belirlenen hesap yargısının da değişen mevzuat çerçevesinde değişmesi gerekmektedir. Bu değişim kamuda kurulmaya çalışılan yönetim sorumluluğu modelini de olumlu yönde etkileyecektir.

Diğer taraftan da, kamu hizmetlerinin sadece çıktı odaklı değil sonuç odaklı ve önceden belirlenmiş hedeflerle uyumlu gerçekleştirilmesini de kontrol eden bir denetim anlayışı, idarelerimize değer katacaktır.

Mali sorumluluğun konusunda, Sayıştay Genel Kurul Kararında belirtildiği üzere kusursuz sorumluluk modelinin terk edilmesi son derece olumludur. Ancak, bu anlayışın yerine tekrar kusursuz sorumluluk modeli arayışları yerinde değildir.

⁴⁰ İsmail Hakkı Sayın, a.g.e. s.170-171-172.

⁴¹ Sayıştay 7.Daire Kararı, K.8614, T.27.04.2000

⁴² Sayıştay 8.Daire Kararı, K.4625, T.06.06.2000

KAYNAKÇA:

1. Temel Türkçe Sözlük, 1985
2. İNAN, Atilla, “Sayıştay Yargılamasında Sorumluluk” **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:52,
3. Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü, 1972
4. Felsefe Terimleri Sözlüğü, 1975
5. Ceza Yargılama Yöntemi Yasası Terimleri, 1972
6. YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, 1996,
7. İĞDELER, Serdar, “Yönetim Sorumluluğu Açısından Belediyelerde “Yetki ve Sorumluluk”, Türk İdare Dergisi, Haziran-Eylül 2009, Sayı:463-464,
8. SAYIN, İsmail Hakkı, Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Ankara-2000, 1.Baskı,
9. EREN, Fikret, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, C.2, Savaş Yayınları, 2.Bası, Ankara-1988,
10. EVİRGEN, Mehmet, Hakediş Ödemelerinde Sorumluluk, Sayıştay Yayınları, Denetim Semineri, Ankara 1990,
11. GÖZÜBÜYÜK , Şeref, Yönetmelik Yargı, 12.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara-1998,
12. GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku Dersleri, 8.Baskı, Ekin Kitabevi, Eylül-2009,
13. BAYAR, Doğan, Mali Sorumluluk Nedir?, Maliye Dergisi, Sayı:154, Ocak-Haziran 2008,
14. BAŞ, Hasan, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, <http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/hasanbas.pdf>

TÜM YÖNLERİYLE ÖN ÖDEME İŞLEMLERİ

Sakine BARIŞ

Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni

GİRİŞ

Ön Ödeme, 5018 sayılı kanununun 35'inci maddesinde, "Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir" denilerek tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, ön ödeme yapılabilmesi için;

- Harcama Yetkilisinin ön ödemeyi uygun görmesi,
- Ön ödeme yapılacak gider için yeterli ödeneğin bulunması ve ön ödeme yapılan tutar kadar ödeneğin ön ödeme mahsup edilene kadar saklı tutulması,
- İlgili kanunlarında ön ödeme yapılacak hallerin öngörülmesi veya ön ödeme yapılacak giderin gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderlerden olması,

gerekmektedir.¹ Ayrıca yine bu tanıma göre ön ödeme, avans verilmek ya da kredi açılmak suretiyle yapılabilir.

BİRİNCİ BÖLÜM:

ÖN ÖDEMENİN KAPSAMI, ŞEKİLLERİ, LİMİTLERİ

1-Ön Ödemenin Kapsamı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun 2'nci maddesinde, kanunun kapsamı belirtilmiş ve "merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar," ifadesi yer almıştır. Ayrıca yine aynı maddenin son fıkrasında düzenleyici ve denetleyici kurumların, bu kanunda

¹ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ Madde 2/2

tabi olduğu maddeler sıralanmış ve bu maddeler içerisinde ön ödemeye ilişkin düzenlemelerin bulunduğu 35'inci madde sayılmamıştır.

Bu bilgiler ışığında bakıldığında, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar hariç olmak üzere merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ön ödemelere ilişkin hususlarda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 35'inci maddesinde yer alan hükümlere tabi olduğu ortadadır.

2- Ön Ödeme Şekilleri

Ön Ödemeler, bütçe ödenekleriyle ilişkilendirilip ilişkilendirilemediklerine göre, bütçe içi ve bütçe dışı olmak üzere iki kısma ayrılır. Her iki ön ödeme türü de hem avans verilmek hem de kredi açılmak suretiyle yapılabilir.

Bütçe içi ön ödemeler, bütçe ödenekleriyle bağlantı kurularak yapılan, yani bütçede ödeneği bulunan giderler için yapılan ön ödemelerdir. Harcama yetkilisi mutemetlerine verilen iş avansları ve adlarına açılan krediler, ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücret ödemeleri ile yılı bütçesinden karşılanmak üzere verilen personel avansları bütçe içi ön ödemelere örnek olarak gösterilebilir.

Bütçe dışı ön ödemeler ise, bütçede ödeneğinin olup olmadığına bakılmadan tamamen bütçe dışından yapılan ve bütçede yer alan ödeneklerle bağlantısı kurulmayan ön ödemelerdir. Hangi durumlarda bütçe dışı ön ödeme yapılacağı Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7'nci maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre;

a) Sözleşmelerinde belirtilmek ve karşılığında aynı tutarda teminat alınmak koşuluyla yüklenicilere;

1) Mal ve hizmet alımlarında yüklenme tutarının yüzde 10'una, yapım işlerinde ise yüklenme tutarının yüzde 15'ine kadar bütçe dışı avans verilebilir.

2) Yukarıda belirtilen oranların üzerinde avans verilmesini zorunlu kılan durumlarda; genel bütçeli idareler için Bakanlığın uygun görüşü, kapsamdaki diğer idareler için ise üst yöneticinin kararı ile ve aşan kısım için T.C. Merkez Bankasının kısa vadeli avanslara uyguladığı oranda faiz alınmak kaydıyla, yüklenme tutarının yüzde 30'unu aşmamak üzere

belirlenecek oranda bütçe dışı avans verilebilir. Ancak, mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinde yüklenicilere bütçe dışı avans ödemesi yapılabilmesi için bu hususun 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 27'nci maddesi gereğince idari şartnamede belirtilmesi zorunludur.²

b) Özel kanunlarında hüküm bulunması durumunda bütçe dışı avans veya kredi şeklinde ön ödeme yapılabilir.

1)Özel kanunlarında öngörülen hükme göre peşin ödenmesi gereken maaş, ücret ve benzeri giderlerin,

2) Görevlerinin niteliği gereği birliklerince toplu olarak beslenemeyen jandarma erbaş ve erlerine, harçlıkları ve bu harçlıklarla birlikte ödenen diğer hakediş bedelleri ve tayın bedelinin bir aylık tutarının,

3) Deniz Kuvvetleri Komutanlığı bağlı Ana Ast Komutanları ve bağlı bulunan Deniz Filoları Muhasebe Yetkilisi ya da ilgili diğer muhasebe birimi muhasebe yetkilisi tarafından her harp gemisi için ayrı ayrı belirlenerek gemi mutemedi kredi cüzdanında gösterilen bir aylık harcama tutarının ve bu gemilerde görevli personelin aylıkları ile diğer giderleri karşılığı tutarın,

ertesi yıl bütçesini ilgilendiren kısmı için bütçe dışı avans verilebilir.

3-Ön Ödeme Limitleri

Ön ödemelerin avans verilmek suretiyle mi yoksa kredi açılmak suretiyle mi yapılacağını belirleyen unsurlardan biri parasal limitlerdir. Belli limitlere kadar olan ön ödemeler avans verilmek suretiyle yapılırken, bu limitlerin üzerindeki ön ödemeler kredi açılmak suretiyle yapılır.

Avansların üst sınırına ilişkin olarak, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda, verilecek avansın üst sınırlarının, merkezî yönetim bütçe kanununda gösterileceği hüküm altına alınmıştır.³ Merkezi Yönetim bütçe kanunlarına bakıldığında, çeşitli kanunlara göre bütçe kanununda gösterilmesi gereken parasal sınırların (İ) cetvelinde düzenlendiği ve verilen avanslara ilişkin üst sınırların da bu cetvelde yer aldığı görülmektedir.⁴ Ayrıca, avanslara ilişkin merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilen üst sınırlar, her yıl Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Parasal Sınırlar Ve Oranlar Hakkında Genel

² Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ Madde 10/2

³ Madde 35/1

⁴ Bütçe Kanunları madde 5/7

Tebliğde de yer almaktadır. Örneğin, 31.12.2009 tarih ve 27449 sayılı 1.Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli (İ) cetvelinde yer alan parasal limitlerden, yapım işleri ile mal ve hizmet alımları için avans üst limitleri; illerde, kuruluş merkezlerinde, büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler ve nüfusu 50.000'i geçen ilçelerde 850,00-TL, diğer ilçelerde 425,00-TL, il dışına yapılacak seyahatte kullanılacak akaryakıt giderleri için 4.200,00-TL, mahkeme harç ve giderlerinden Ankara, İstanbul ve İzmir il merkezlerinde yapılacaklar için 32.000,00-TL, diğer il ve ilçeler için 9.000,00-TL olarak belirlenmiştir.

Kredilerde ise durum biraz farklılık göstermektedir. Kredilerde, avansların tabi olduğu gibi bir üst limit bulunmamakla birlikte belli tutarların üzerindeki krediler Maliye Bakanlığının iznine bağlanmıştır. Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte, “Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince açılacak kredilerden tutarı merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilen limiti aşanlar için ayrıca Bakanlık izni aranır” denilmektedir.⁵ Bu hükme uygun olarak, yılları merkezi yönetim bütçe kanununa ekli (İ) cetvelinde, genel bütçe kapsamında yer alan kamu idarelerince Maliye Bakanlığının izni aranmaksızın açılacak kredi tutarı belirtilmektedir. Bu tutar 2010 yılı için 73.000,00-TL olarak belirlenmiştir. Aynı şekilde, Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince açılacak kredilerden tutarı, merkezî yönetim bütçe kanununa bağlı (İ) cetvelinde belirlenen tutarı aşanlar ile yurt dışından yapılacak alımlar için açtırılacak akreditif karşılığı krediler için Maliye Bakanlığında (Muhasebat Genel Müdürlüğü) izin alınacağı hükme bağlanmış ve bu idarelerin taşra teşkilatı ile il ve ilçelerdeki diğer harcama birimlerince açtırılacak kredilerden tutarı, Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Genel Tebliği ekinde yer alan Tablo 2’de gösterilen tutara kadar olanlarda kredi izinlerinin İl Defterdarlarınca verilmesi uygun görülmüştür.⁶ Ancak, yine aynı tebliğe göre, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince,

- Posta Maddeleriyle Telgraf Ücretlerinin Ödeme Şeklini Gösterir Yönetmelik gereğince; T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatından alınacak posta pulları ile posta ücreti ödeme makinelerine yükletilecek limitlere ilişkin posta ücreti giderleri,

⁵ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 6/son

⁶ Madde 6/1,2

- Okul pansiyonları hesabından yapılacak, pansiyonların çeşitli ve ivedi giderleri,
- Kamu İhale Kurumuna ödenecek ilan giderleri,
- Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Genel Tebliği eki Tablo 2’de belirtilen tutara kadar olan, elektronik kartlara yükletilecek doğalgaz ve su giderleri alımları için kredi izni aranmayacaktır.⁷

İKİNCİ BÖLÜM:

ÖN ÖDEME İLE YAPILABİLECEK GİDER TÜRLERİ, ÖN ÖDEMENİN KİMLERE YAPILACAĞI

1- Ön Ödeme Yapılabilecek Gider Türleri

Ön ödeme suretiyle yapılacak gider türleri, Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte tek tek sayılmıştır. Bu yönetmelik hükmüne göre;

1.1. Avans Verilmek Suretiyle Yapılacak Ön Ödemeler:

- Yılları merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenen tutara kadar olan yapım işleri, mal ve hizmet alımları, yabancı konuk ve heyetlerin ağırlandırmasına ilişkin giderler ile benzeri giderler,
- İlgili kanunlarında hüküm bulunması halinde, görevlilere ödenecek yolluk ve diğer giderleri karşılığı,
- Yetkili mercilerce ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücretler,
- Görevlerinin niteliği gereği birliklerince toplu olarak beslenemeyen jandarma erbaş ve erlerine, harçlıkları ve bu harçlıklarla birlikte ödenen diğer hakediş bedelleri ve tayın bedelinin bir aylık tutarı,
- Deniz Kuvvetleri Komutanlığı bağlısı Ana Ast Komutanları ve bağlı bulunulan Deniz Filoları Muhasebe Yetkilisi ya da ilgili diğer muhasebe birimi muhasebe yetkilisi tarafından her harp gemisi için ayrı ayrı belirlenerek gemi mutemedi kredi cüzdanında gösterilen bir aylık harcama tutarı ve bu gemilerde görevli personelin aylıkları ile diğer giderleri karşılığı tutar,

avans olarak ödenebilir.⁸

⁷ Madde 8

1.2. Kredi Açılmak Suretiyle Yapılacak Ön Ödemeler:

- Dairesinin göstereceği lüzum ve harcama yetkilisinin onayı ile mutemetler adına banka veya muhasebe birimi nezdinde kredi açtırılabilir.

- Kamu kurum ve kuruluşlarının yurtdışı teşkilatlarınca yabancı ülkelerde yapılacak satınalmalar için, mutemetler adına gerektiğinde yerel bankalardan birinde kredi açtırılabilir.

- Yabancı ülkelerden yapılacak satınalmalar için, dairesinin göstereceği lüzum üzerine, ilgili mevzuatı gereğince Türkiye’de bankacılık faaliyetine izin verilen banka veya özel finans kuruluşları nezdinde akreditif karşılığı kredi açtırılır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde akreditif karşılığı krediler merkez birimlerince açılır.⁹

- Avans sınırını aşan giderler¹⁰ kredi açılmak suretiyle ödenebilir.

2.Ön Ödemelerin Kimlere Yapılacağı

Ön ödemelerin kimlere yapılacağı açıklanmadan önce, harcama yetkilisi ve harcama yetkilisi mutemedinin kimler olduğunun açıklığa kavuşturulmasında fayda vardır. Zira, Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğe göre, mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinde kesin ödeme öncesi avans veya kredi olarak ön ödeme yapılabilmesi için, harcama yetkililerinin harcama yetkilisi mutemedi görevlendirmeleri gerekmektedir.¹¹

Harcama yetkilisi, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir.¹² Harcama yetkilisi tarafından yazılı olarak görevlendirilen ve kendisine verilen avans veya adına açılan kredilerle sınırlı olarak yapacağı harcamalar konusunda harcama yetkilisine karşı sorumlu, bunların mahsubuna ilişkin belgeleri muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olan kamu görevlileri ise harcama yetkilisi mutemedidir.¹³

Kamu idarelerinin bütçesinde kendisine ödenek tahsis edilen her bir merkez harcama birimi için yalnızca bir mutemet görevlendirilir. Ödenek gönderme belgesiyle ödenek verilen harcama yetkilileri ise kendilerine bağlı her bir birim için birer mutemet görevlendirebilir. Bir bütün oluşturan, ancak

⁸ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 6/a

⁹ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 6/b

¹⁰ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 5/1

¹¹ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 3/1

¹² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu madde 31

¹³ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 4/ son

ayrı ayrı yerlerde bulunan askeri birimler ile kurumların her biri için ayrı mutemet görevlendirilebilir.

Ayrıca, zorunluluk bulunması ve harcama yetkilisi onayında belirtilmesi koşuluyla;

a) Taşıtların akaryakıt, yağ, bakım, onarım ve işletme giderleri,

b) Bir bütün oluşturmakla birlikte, alınacak mal veya yapılacak işle ilgili olarak ayrı yerlerde sonuçlandırılması gereken vergi, resim, harç ödeme yükümlülükleri ile yükleme, boşaltma ve gümrük işlemleri gibi özellik arz eden işlere ilişkin giderler, için birden fazla mutemet görevlendirilebilir.¹⁴

Ön ödemeler avans verilme ve kredi açılmak suretiyle yapıldığından, ön ödemenin kimlere yapılacağı hususunu da bu ayırımı tabi tutarak belirlemek yararlı olacaktır.

2.1. Avansın Kimlere Verilebileceği

- Avanslar, işi yapacak, mal veya hizmeti sağlayacak olan kişi veya kuruluşa ödenmek üzere, doğrudan mutemede verilir. Ancak yurtdışı teşkilatının ihtiyaçları için verilen avanslar mutemetler adına mahallindeki banka hesaplarına transfer edilir.¹⁵ Burada mutemet deyimıyla harcama yetkilisi mutemedi kastedilmektedir.

Ayrıca, ilgili kanunlarına göre, görevlilere yolluk ve diğer giderleri karşılığı ödenecek avanslar kendilerine veya şahsi mutemetlerine verilebilir.

Avanslar, nakit olarak doğrudan harcama yetkilisi mutemedine verilebileceği gibi mutemedin banka hesabına da aktarılabilir.¹⁶

2.2. Kredinin Kimlere Açılabileceği

Kredi, mutemetler adına banka veya aynı idareye hizmet veren muhasebe birimi nezdinde açtırılabilir.¹⁷ Kredi, mutemede nakden verilmez veya şahsi hesabına aktarılmaz.¹⁸ Mutemet tarafından, nezdinde kredi açılan banka veya muhasebe birimine hitaben;

a) Kredi banka nezdinde açılmış ise hesap numarası, muhasebe birimi nezdinde açılmış ise muhasebe biriminin adı,

¹⁴ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 9

¹⁵ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 5/2

¹⁶ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 4/2

¹⁷ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 5/5

¹⁸ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 5/1

b) Ödemenin yapılacağı kişinin adı (tüzel kişilerde unvanı), vergi kimlik numarası ve varsa banka hesap numarası,

c) Ödenecek tutar,

d) Mutemedin adı, soyadı, unvanı, dairesi ve düzenlenme tarihi,

bilgilerini içeren bir kredi ödeme talimatı düzenlenir ve imzalanarak hak sahibine verilir. Nezdinde mutemet adına kredi açılan banka veya muhasebe birimi, mutemedin vereceği kredi ödeme talimatında gösterilen yere veya alacaklıya doğrudan ödeme yapar.

Her ne kadar kredilerde kural, mutemetler adına bankada veya aynı idareye hizmet veren muhasebe birimi nezdinde kredi açmak ise de,

-Devlet Malzeme Ofisi

- Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu ve Müesseseleri (kömür alımları için),

- Türkiye Taşkömürü Kurumu ve Müesseseleri (taşkömürü alımları için),

- Türkiye Elektrik Üretim, İletişim A.Ş. ve Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş. ile Müesseseleri (elektrik enerjisi alımları için),

- Orman İşletme Müdürlükleri (yakacak odun, tomruk ve kereste alımları için),

- Posta İşletmeleri Genel Müdürlüğü (pul alımları, posta ücret makinesine bağlanacak krediler dahil, abone ve hizmet bedelleri hariç),

- Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. ve Müesseseleri,

- Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu ve müesseseleri ile bağlı ortaklıkları (bizzat ürettikleri silah, mühimmat, harp araç ve gereçleri ve bunların bakım, onarım, revizyon ve imalinde kullanılan malzeme ile patlayıcı maddeler için),

- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü (resmi mühür ve soğuk damga için),

- Kamu İhale Kurumu (ilan giderleri için) ve

-Et ve Balık Kurumu Genel Müdürlüğü (Cari yıl taahhüt tutarının en fazla %50 si)'nden, ihale mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilecek mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler ile elektronik kartlara yükletilecek

doğalgaz ve su alımlarına ilişkin kamu kurum ve kuruluşlarına yapılacak ödemelerde kredi tutarı, doğrudan ilgili kamu idaresinin banka hesabına aktarılacaktır.¹⁹

Burada değinilmesi gereken önemli bir konuda, bir mutemede verilen avans veya kredinin bir başka mutemede devredilip devredilemeyeceğidir. Ön Ödeme Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelikte konuya açıklık ve açıklama getirilmiş, harcama yetkilisinin yazılı izniyle mutemedin, üzerindeki avans veya adına açılan kredi tutarını başka bir mutemede devredebileceği belirtilmiştir.²⁰

Avans şeklindeki ön ödemelerin başka bir mutemede devrinde yapılması gereken işlemler de yine aynı yönetmelikte sıralanmıştır. Yönetmelik hükmüne göre,

- Avans şeklindeki ön ödemelerin başka bir mutemede devrinde para ve harcama belgelerinin mutemede teslim edildiğine ilişkin tutanak düzenlenmeli,

- Devreden mutemetçe düzenlenen tutanak ve harcama yetkilisinin yazılı izni muhasebe yetkilisine ibraz edilerek, avans kaydının yeni mutemet adına yapılması sağlanmalı ve

- Düzenlenen bu tutanağın birer nüshası devreden ve devralan mutemede verilmelidir.²¹

Kredi şeklindeki ön ödemelerin başka bir mutemede devrinde ise, harcama yetkilisinin yazılı izni ile birlikte yeni mutemedin imza örneği de muhasebe birimine verilerek, kredi kaydının yeni mutemet adına yapılması sağlanmalı ve banka nezdinde açılan kredilerin devrinde yeni mutemedin imza örneği ayrıca bankaya da gönderilmelidir.²²

3. Ön Ödemelerin Mahsubu

3.1.Bütçe İçi Ön Ödemelerin Yılı İçinde Mahsubu

Harcama yetkilisi mutemetleri, kendilerine verilen avanslara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri ödeme emri belgesi ekinde, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde ise üç ay içinde

¹⁹ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 5/3 ve bu tebliğe ekli ek:3 nolu liste

²⁰ Madde 10

²¹ Madde 10

²² Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 10

muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür.²³ İlgili kanununda farklı bir mahsup süresi belirlenen avanslara 5510 sayılı kanunda yer alan durum örnek olarak gösterebilir. 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanununun 97'nci maddesinin 7'nci fıkrasında, sağlık hizmet sunucularına sunmuş oldukları hizmet karşılığı düzenledikleri fatura bedellerinin avans olarak verileceği ve bu avansın kapatılma süresinin de fatura teslim tarihinden itibaren 3 ay olduğu belirtilmiştir.

Mahsup süresi, avansın verildiği veya kredinin açıldığı güne, son ayda tekabül eden günün mesai saati bitiminde sona erer.²⁴ Örneğin; 23/05/2009 tarihinde alınan avansın en geç 23/06/2009 tarihinin mesai saati sonuna kadar mahsup edilmesi gerekir. Ancak, mahsup süresinin son günü tatil gününe rastlıyorsa, tatil gününü takip eden ilk iş günü mesai saati sonuna kadar olan süre mahsup süresinin son günü sayılır. Sürenin bittiği ayda avansın verildiği veya kredinin açıldığı güne tekabül eden bir gün yok ise, süre o ayın son gününün mesai saati bitiminde sona erer.²⁵ Örneğin, 30/01/2009 tarihinde alınan avansın en geç 28/02/2009 günü mesai saati bitimine kadar mahsup edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, ön ödemenin başka bir mutemede devredilmesi halinde de mahsup süresi, ön ödemenin ilk mutemede verildiği tarihten başlamaktadır. Örneğin, (A) harcama yetkilisi mutemede 30.09.2009 tarihinde avans verilmiş, 15.10.2009 tarihinde bu mutemet hesabını harcama yetkilisinin yazılı izniyle mutemet olarak görevlendirilen (B)'ye devretmiştir. Söz konusu avansa ilişkin mahsup süresi, avansın mutemet (B)'ye devredildiği günden değil, avansın ilk mutemede verildiği tarihten başlamakta ve 30.10.2009 tarihinde sona ermektedir. Yani yeni mutemet (B), 30.10.2009 tarihine kadar kendisine devredilen avansa ilişkin kanıtlayıcı belgeleri ödeme emri belgesi ekinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür.

Her ne kadar yukarıda avans ve krediler için mahsup süresi olarak belirtilen 1 ve 3 aylık sürelerde mutemetlerin kanıtlayıcı belgeleri ödeme emri belgesi ekinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğu belirtilmişse de; harcama yetkilisi mutemetleri işin tamamlanmasından sonra, yukarıdaki bir ve üç aylık sürelerin bitimini beklemeden, son harcama tarihini takip eden üç iş günü içinde ön ödeme

²³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu madde 35/5

²⁴ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 11/1

²⁵ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik aynı maddede

artığını iade etmek ve süresinde mahsubunu yaparak hesabını kapatmak zorundadır.²⁶ Örneğin, mal alımı için mutemede 13.08.2009 tarihinde 400,00-TL avans verilmiştir. Mutemet, avans tutarının harcanmış kısmı olan 200,00-TL tutarın harcama belgelerini 25.08.2009 tarihinde muhasebe birimine teslim etmiş ve aynı gün avans artığını muhasebe birimi veznesine yatırmıştır. Fakat harcama belgelerinin incelenmesinde, söz konusu mal alımına ilişkin faturanın 17.08.2009 tarihini taşıdığı görülmüştür. İşte bu örnekteki gibi bir durumda mutemet avansı süresinde mahsup etmiş olsa bile, harcadığı tutardan kalan 200,00-TL'yi en geç 20.08.2009 tarihinde muhasebe birimi veznesine yatırmak zorundadır. Ancak harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri 13.09.2009 tarihine kadar, yani mahsup süresi sonuna kadar tutabilecektir.

Bu hüküm uygulamada sıkıntılara sebep olsa da, kamu idaresine ait paranın gereksiz yere harcama yetkilisi mutemetleri uhdesinde kalmasını önlemek açısından yerindedir.

Avanslarda mahsup süresi 1 ay olarak belirlenmiş olmasına rağmen, bu kurala, denetim elemanlarına yollukları ve diğer giderleri karşılığı verilen avanslar için bir istisna getirilmiş ve denetim elemanları, yollukları ve diğer giderleri karşılığı aldıkları avanslara ilişkin harcama belgelerini, takip eden ayın onuncu gününe kadar idarelerine vermek ve varsa avans artığını iade etmekle, idareler de bunu aramakla yükümlü tutulmuştur.²⁷ Burada bahsi geçen takip eden ayın onuncu gününden kasıt, denetim elemanının görev bitim tarihini takip eden ayın onuncu günüdür. Örneğin, denetim elemanına 05.10.2009-13.11.2009 tarihleri arasındaki denetim görevi için yolluk ve diğer gider karşılığı olarak 03.10.2009 tarihinde avans verilmiş olsun. Söz konusu avansın mahsup süresi, görevin tamamlandığı tarih olan 13.11.2009 tarihini takip eden ayın onuncu günü olan 10.12.2009 tarihine kadardır.

3.2. Bütçe Dışı Ön Ödemelerin Mahsubu

-Yılı içinde sonuçlanacak işler ile ertesi yıla geçen veya gelecek yıllara yaygın yüklenmeler nedeniyle yüklenicilere sözleşmelerine dayanılarak verilen bütçe dışı avansların mahsubunda şartname ve sözleşmelerinde belirtilen esaslara uyulur.

- Özel kanunlarındaki hükümlere göre verilen bütçe dışı avans veya kredi şeklinde ön ödemeler, özel kanunlarında ayrıca belirtilmemiş olması

²⁶ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 11/3

²⁷ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 11/5

halinde avanslarda bir ay, kredilerde ise üç ay içinde belgeleri muhasebe yetkilisine verilmek ve artan tutar iade edilmek suretiyle mahsup edilir.

- Ertesi yıl bütçesinden karşılanmak üzere aylık, ücret ve benzeri hakedişler karşılığı verilen bütçe dışı avansların mahsup edilmesi gereken tarih, bu giderlerin ilgili mevzuatına göre ödenmesi gerektiği tarihtir.²⁸

3.3. Ön Ödemelerin Yıl Sonunda Mahsubu

Harcama yetkilisi mutemetleri kural olarak aldığı avansları 1 ay, kredileri ise 3 ay içerisinde mahsup etmek zorundadır. Ancak mutemetler, mali yıl sonunda bu süreleri beklemezsizin, avans ve kredilerden harcadıkları tutarlara ilişkin harcama belgelerini muhasebe birimine vermek ve varsa avans artığını muhasebe birimi veznesine yatırarak hesaplarını kapatmakla yükümlüdürler. Ancak bu yükümlülüğe ön ödemelerin mahsup dönemine aktarılması suretiyle bir istisna getirilmiştir. Ön ödemelerin mahsup dönemine aktarılması iki koşulda gerçekleşir. Bunlardan ilki, muhasebe birimi tarafından yılsonuna kadar ön ödemeye ilişkin belgelerin incelenmesinin tamamlanamamasıdır. Bu durumda ön ödeme artıklarının ödenekleri ile birlikte mahsup dönemine aktarılması gerekir. İkincisi, verilen avans ve kredilerden mali yıl sona ermeden harcama yapılmış olmasına rağmen harcamaya ilişkin ödeme emri belgesi ile eki belgelerin muhasebe birimine gönderilememiş olmasıdır. Bu durumda, ilgili idare tarafından malın teslim alındığı, hizmetin görüldüğü veya işin yaptırıldığı, ancak belgelerin mahsup döneminde verileceği yazılı olarak muhasebe birimine bildirilmek kaydıyla söz konusu tutar, ödenekleriyle birlikte mahsup dönemine aktarılır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, mahsup dönemine aktarılan ön ödemeye ilişkin harcama belgelerinin, avansın verildiği tarih ile en geç ait olduğu mali yılın son günü arasın kalan tarihi taşıması gerektiğidir.²⁹

Örneğin; 15 Aralık 2009 tarihinde verilen bir avansın mahsup süresi en geç 31.12.2009 tarihi olacaktır. Ancak, ön ödemeye ilişkin belgeler muhasebe birimine teslim edilmiş ama muhasebe birimi tarafından yılsonuna kadar incelemesi tamamlanamamışsa ya da ilgili idare tarafından harcamanın yaptırıldığı ancak belgelerin mahsup döneminde verileceği belirtilmişse bu durumda avans ödenekleri ile beraber mahsup dönemine aktarılacaktır.

²⁸ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 12

²⁹ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 13,14

Yılı bütçesine gider kaydedilmek üzere geçici ve sürekli görev yolluğu ile buna ilişkin diğer giderler karşılığı verilen avanslardan mali yılın sonuna kadar mahsubu yapılamamış olanlar hakkında da yukarıdaki hükümler uygulanacaktır.³⁰ Ancak bilindiği üzere bu tür avansların içerisine eğitim ve denetim amacıyla verilen geçici görev yolluğu avansları da girmekte ve bu görevlerin bitiş sürelerinin mahsup döneminden sonraki döneme rastladığı da görülmektedir. Bu gibi durumlarda avansların mahsup süresi içerisinde kapatılma zorunluluğu uygulamada sıkıntılara neden olmakta, görev bitmeden avansın mahsubuna ve kalan tutarın nakden iadesine yol açmaktadır.

Yukarıda belirtilen nedenlerle mahsup dönemine aktarılan ön ödemeler, mahsup döneminde de kapatılmaz ise, dönem sonunda ön ödeme yapılan mutemet ya da memur adına kişilerden alacaklar hesabına borç kaydedilerek ön ödeme hesabı kapatılarak ödenekleri iptal edilir

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ise ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur.³¹

Burada değinilmesi gereken bir diğer konu da mahsup döneminin ne olduğudur. Mahsup dönemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 51'inci maddesinde mali yılın bitimini izleyen bir ay olarak belirlenmiş, ancak zorunlu hallerde bu sürenin, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde iki ayı geçmemek üzere uzatılabileceği belirtilmiştir.

4. Ön Ödemelerin Süresi İçerisinde Mahsup Edilmemesi Durumunda Sorumluluk

Yukarıda da değinildiği üzere avanslarda mahsup süresi bir aydır. Bu süre içerisinde mutemetler tarafından mahsup edilmeyen avanslar, mahsup süresinin bittiği tarihten itibaren ilgili mutemet adına kişilerden ya da personelden alacaklar hesabına alınır. Söz konusu avans tutarı, mahsup edilmesi gereken tarihten başlayarak, 6183 sayılı Kanunun değişik 51'inci maddesi hükmüne göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte, anılan Kanun hükümlerine göre ilgili mutemetten tahsil edilir. Ayrıca, kanunen

³⁰ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 14/2

³¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu madde 35

geçerli bir mazereti olmaksızın avanslarını süresinde mahsup etmeyen mutemetler hakkında, tabi oldukları personel mevzuatının disiplin hükümlerine göre de işlem yapılır.³²

Kurum içi veya kurum dışından görevlendirilenlere yolluk ve diğer giderleri karşılığı verilen avanslardan süresinde mahsup edilmeyenler hakkında da özel kanunlarındaki hükümler uygulanır.³³

Ayrıca, sürekli ve geçici görev yolluk avanslarından süresinde mahsup edilmeyenlere uygulanacak faizin türü ile başlangıç tarihine ilişkin Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde hüküm bulunmaktadır. Bu hükümlerden;

- Süresinde mahsup edilmeyen geçici ve sürekli görev yolluğu avanslarının ilgili memur adına kişilerden alacaklar hesabına alınacağı,

- 6245 sayılı Harcırah Kanununun 59'uncu maddesinde belirtilen tarihlerden itibaren faize tabi tutulacağı ve

- Sürekli ve geçici görev yolluğu avanslarını süresinde mahsup etmeyenlerden genel hükümlere (3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanuna göre) göre faiz alınacağı, anlaşılmaktadır.³⁴

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte krediler için mahsup süresi 3 ay olarak belirlenmiş olmasına rağmen, süresinde mahsup edilmeyen krediler için ne gibi bir işlem yapılacağı belirtilmemiştir. Ancak, kanunen geçerli bir mazereti olmaksızın kredileri süresinde mahsup etmeyen mutemetler hakkında da, tabi oldukları personel mevzuatının disiplin hükümlerine göre işlem yapılacağı düşünülmektedir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, krediler mutemetlere nakit olarak verilmez, mutemedin şahsi hesabına aktarılmaz ve tutar alacaklıya, mutemet tarafından kredi açılan banka veya muhasebe birimine hitaben düzenlenen kredi ödeme talimatı ile ödenir; fakat ihale mevzuatı çerçevesinde mal ve hizmet alımı gerçekleştirilecek bazı kamu idarelerine yapılacak ön ödemelerde kredi tutarı, doğrudan ilgili kamu idaresi hesabına aktarılmak suretiyle ödenecektir. Bu şekilde ilgili kamu idaresi hesabına yapılacak kredi

³² Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 11, Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 11/2

³³ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 11/son fıkra

³⁴ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği madde 83/7,9, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği madde 100/3-f

ödemeleri süresi içerisinde mahsup edilmez ise, mevzuat açısından yapılacak herhangi bir işlem bulunmamakta ve bu durum uygulamada büyük sorunlara sebep olmaktadır. Çünkü, kredinin başka bir kamu idaresi adına açılması, yani harcama yetkilisi mutemedi adına açılmaması sebebiyle, kredinin süresinde mahsup edilmemesinden doğan herhangi bir sorumluluktan bahsedilememekte ve bu şekilde verilen krediler süresinde mahsup edilmezse ne gibi bir işlem yapılacağı sorusu yanıtız kalmaktadır. Bu nedenle, konuyla ilgili olarak mevzuatta yer alan boşluğun bir an önce doldurulması, konunun açıklığı kavuşturulması açısından önemlidir.

Örneğin; Devlet Malzeme Ofisine, ihale mevzuatı çerçevesinde alım yapmak üzere kredi açılmış, kredi tutarı Devlet Malzeme Ofisi hesabına aktarılmış, ancak 1 yıl gibi bir süre geçmesine rağmen teslim edilmesi gereken mallar idareye teslim edilmediği gibi kurum adına açılan kredi de tekrar idareye gönderilmemiştir. Böyle bir durumda yazı ile malın gönderilmesi ya da kredi tutarının iade edilmesi talebinin belirtilmesi dışında yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

5. Ön Ödemelerde Dikkat Edilecek Hususlar

Ön ödemelere ilişkin genel esaslar ve dikkat edilecek hususlar, aşağıda yer alan konuların önemini vurgulamak ve bu konulara dikkat çekmek amacıyla ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

- Ön ödeme uygulamasında kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınması zorunludur.³⁵

-Ön ödeme uygulamasının bir alım usulü olmaması sebebiyle ön ödeme yapılacak mal veya hizmet alımlarında, alımların idarelerin tabi oldukları ihale mevzuatı hükümlerine göre yapılması, mal alındığının veya hizmetin gerçekleştirildiğinin ihale mevzuatına uygun olarak görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması gerekir.³⁶

- Ön ödemenin kesin ödemeye dönüştürülmesinde verilen avansın veya açılan kredinin mahsubunda kullanılacak gerçekleştirme belgelerinin, Harcama Belgeleri Yönetmeliklerinde öngörülen belgelerden olması esastır.³⁷

³⁵ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 2/2

³⁶ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 2/4

³⁷ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 2/5

- Ön ödemeler hangi iş için verilmişse yalnız o iş için kullanılacaktır.

- Mutemetler avans almadan harcama yapamaz ve kamu idaresi adına harcama yapmak üzere muhasebe biriminin vizesini veya banka hesabından başka hiçbir yerden, hiçbir nam ile para alamazlar.³⁸

- Aynı iş için birden fazla ön ödeme yapılamaz.

- Harcama yetkilisi mutemedine verilecek avans veya adına açılacak krediler için harcama yetkilisinden alınacak harcama talimatlarında; verilecek avans veya açılacak kredi tutarı ile harcama yetkilisi mutemedinin adı belirtilir.

-Harcama yetkilileri, harcama yetkilisi mutemetlerine verilecek avanslarda;

a) Belirlenen sınırlar dahilinde olmak şartıyla, ihtiyaç tutarında avans verilmesine,

b) Avansın ivedi ihtiyaçlar için verildiği göz önünde bulundurularak, olağanüstü durumlar dışında alım işine, avansın verildiği tarihten itibaren en geç beş gün içinde başlanılmasına,

c) Avans verilmesini gerektiren ihtiyaçların ortadan kalkması halinde avansın veya kullanılmayan artıkların, bekletilmeden muhasebe birimi vevne veya banka hesaplarına iade edilmesine,

özen gösterecekler ve kamu idaresine ait paranın gereksiz yere mutemetler üzerinde kalmasına izin vermeyeceklerdir.

- Avansın verildiği tarihten önceki bir tarihi taşıyan harcama belgeleri avansın mahsubunda kabul edilemez. Mahsup döneminde verilen harcama belgelerinin de, ön ödemenin yapıldığı tarih ile en geç ait olduğu bütçe yılının son günü arasındaki tarihi taşıması gerekir.³⁹

³⁸ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 5/6

³⁹ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ madde 11

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

ÖN ÖDEMELERDE DAMGA VERGİSİ

1.Ön Ödemelerde Damga Vergisi

1.1.Harcama Yetkilisi Mutemedine Verilen Avans ve Kredilerde Damga Vergisi Uygulaması

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli "1" sayılı tablonun IV/1-a fıkrasında, resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımlarına ilişkin avans olarak yapılan ödemelerde dahil olmak üzere tüm ödemelere ilişkin kağıtlar Damga Vergisine tabi tutulmuştur. Mal ve hizmet alımlarına ilişkin avans ödemelerinde düzenlenen kağıtlara 31.12.2009 tarihine kadar binde 7,5 olarak uygulanan Damga Vergisi oranı, 31.12.2009 tarih ve 27449 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 53 seri no'lu Damga Vergisi Tebliği ile 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere binde 8,25'e yükseltilmiştir.

Damga Vergisinin hangi aşamada kesileceği, mal ve hizmet alımı için harcama yetkilisi mutemedine verilen avanslar ile yüklenicilere yüklenme tutarının belli bir oranına kadar verilen bütçe dışı avanslar açısından farklılık göstermektedir.

Şöyle ki, 43 seri no'lu Damga Vergisi Kanunu Tebliğinde de belirtildiği üzere harcama yetkilisi mutemedine verilen avanslarda damga vergisi, avans verilirken değil verilen avans mahsup edilirken kesilecektir. Bunun nedeni, avans verilirken düzenlenen kağıtların dahili işlem belgesi olarak kabul edilmesidir. Verilen avans tutarından harcama yapıldığında alınan fatura ya da fatura yerine geçen belgeler ödeme makbuzu kabul edilerek bu harcamaya isabet eden binde 8,25 oranındaki damga vergisi harcama yetkilisi mutemedi tarafından nakden veya mahsuben tahsil edilerek avansın mahsubu sırasında muhasebe birimine yatırılacaktır.

Ancak yüklenicilere yüklenme tutarının belli bir oranına kadar verilen bütçe dışı avanslarda, avans verilirken binde 8,25 oranında damga vergisi kesintisi yapılacak, söz konusu yükleniciye hakedişi ödenirken verilen avans mahsup edilecek ve mahsup sırasında daha önce verilen avans miktarı düşülerek kalan tutar üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır.

Bu şekilde verilen avanslarda damga vergisi hesaplanırken, katma değer vergisi hariç tutarlar üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği de unutulmamalıdır.*

Doğrudan kurumların hesabına aktarma halleri hariç olmak üzere harcama yetkilisi mutemetleri adına kredi açılması durumunda, kredi verilirken düzenlenen kağıtlar dahili işlem belgesi olarak kabul edileceğinden bu kağıtların damga vergisi kesilmez. Ancak, Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı tablonun IV/1-a fıkrasında; “Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler.....ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtların binde 8,25” damga vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Bu hüküm sebebiyle, harcama yetkilisi mutemedi tarafından alacaklıya kredi ödeme talimatı ile ödeme yapılırken bu ödemeye ilişkin binde 8,25 oranındaki damga vergisi nakden veya mahsuben tahsil edilecek ve kredinin mahsubu sırasında muhasebe birimine yatırılacaktır. Aynı şekilde kredilerin doğrudan kamu idareleri hesabına aktarılması durumunda da; ödenecek kredi tutarından binde 8,25 oranında damga vergisi kesintisi yapıldıktan sonra kalan tutar ilgili kamu idaresi hesabına aktarılacaktır.

1.2. Görevlilere Yolluk Ve Diğer Giderleri Karşılığı Ödenecek Avanslarda Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli I sayılı tablonun makbuzlar ve diğer kağıtları düzenleyen IV/1-b fıkrasında konu hakkında düzenleme yapılmış ve Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar binde 6,6 oranında damga vergisine tabi tutulmuştur. Bu hükme uygun olarak görevlilere yolluk ve gider karşılığı ödenecek avanslarda, avansın ödenmesi sırasında binde 6,6 oranında damga vergisi kesilmesi gerekmektedir. Avansın mahsubu sırasında, hakediş tutarı ile avans tutarı eşit ise tekrar damga vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak hak ediş tutarı avans olarak verilen tutardan fazla ise, avans miktarının üzerindeki tutardan yani kişiye ödenecek tutar üzerinden yine binde 6,6 oranında damga vergisi alınmalıdır.

* Konu 30 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde düzenlenmiştir

1.3. Ödeme Gününden Önce Ödenmesine Karar Verilen Maaş Ve Ücretlerde Damga Vergisi

Yukarıda bahsi geçen fıkradan da anlaşılacağı gibi, avans olarak ödenecek maaş ve ücretler de damga vergisine tabi tutulmuştur. Bu nedenle, ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücretler, bu fıkra hükmüne göre binde 6,6 damga vergisine tabi tutulacaktır. Maaş gününün bayram tatiline denk gelmesi gibi istisnai durumlarda gününden önce maaş ödemesi yapılabilmekte, genel bütçeden maaş alan memurlara yapılan maaş ödemeleri dışında ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücretlerde söz konusu damga vergisi avans verilirken kesilmektedir. Genel bütçeden maaş alan memurlar için gününden önce yapılacak ödemelerde ise, öncelikle maaş hesaplaması yapılmakta, tüm kesintiler düşüldükten sonra kalan tutar avans hesabına alınmakta, böyle olunca da damga vergisi kesintisi avans verilmesi sırasında değil avansın mahsubu sırasında yapılmaktadır.

Muhasebe Yönetmeliklerinde Ön Ödemelere İlişkin Kullanılan Hesaplar

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde Yer Alan Hesaplar

Ön ödemeler, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde 16. Ön Ödemeler hesap grubu içerisinde düzenlenmiştir. Ön ödemeler, niteliklerine göre bu hesap grubunda yer alan ve aşağıda belirtilen hesaplara kaydedilir.

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı⁴⁰

Yukarıda yer alan hesaplardan bir kısmının, hangi ön ödemelerin izlenmesi için kullanıldığı bilinmesi, konunun anlaşılması bakımından önemlidir.

⁴⁰ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği madde 101/2

Harcama yetkilisi mutemetlerine verilen avanslar ve adlarına açılan krediler, kamu idarelerinin yurtdışı teşkilatlarına gönderilen avanslar, madeni para basımı için darphane döner sermayesine verilen avanslar ve jandarma mutemetlerine yiyecek ve yem bedelleri için verilen avanslar ile gemi mutemetlerine aylık ve diğer giderler için verilen avans ve krediler 160. İş Avans ve Kredileri Hesabında⁴¹

Ön ödeme şeklinde verilen sürekli ve geçici görev yolluğu avansları, denetmen yollukları ve er ve erbaş harçlıkları karşılığı verilen avanslar ile ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücret ödemeleri 161. Personel Avansları Hesabında,⁴²

Maddi duran varlık hesapları ile ilgilendirilmeksizin yüklenicilere verilen avanslar, okul pansiyonlarına ait paralardan verilen avanslar, özel kanunlarındaki hükümler uyarınca iş ve talep sahiplerince muhasebe birimlerine yatırılarak emanetler hesabına alınan paralardan ilgililerine avans olarak ödenen tutarlar, ertesi yıl bütçesinden karşılanmak üzere verilen personel avansları, jandarma er aylıkları ve diğer istihkaklar ile gemi mutemetlerine ödenen paralar 162. Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabında,⁴³

Yabancı ülkelere yapılacak satın almalar için açılan akreditifler 164. Akreditifler Hesabında⁴⁴ ve

Bütçedeki ödeneğine dayanılarak yapılan ön ödemelerden mahsup dönemine aktarılan tutarlar 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabında⁴⁵ izlenir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde Yer Alan Hesaplar

Ön ödemelerle ilgili olarak, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde de Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine paralel bir düzenleme yapılmış ve ön ödemeler yine 16'lı hesap grubunda izlenmeye devam edilmiştir. Bu yönetmelikte ön ödemeler için kullanılan hesap isimleri de Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile aynıdır. Bu hesaplardan;

⁴¹ Aynı yönetmelik madde 103

⁴² Aynı yönetmelik madde 105

⁴³ Aynı yönetmelik madde 107

⁴⁴ Aynı yönetmelik madde 109

⁴⁵ Aynı Yönetmelik madde 165

160. İş Avans ve Kredileri Hesabı; kurumca mevzuatı gereğince bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilen iş avans ve kredilerinin,⁴⁶

161. Personel Avansları Hesabına; mevzuatı uyarınca verilen sürekli ve geçici görev yolluğu avansları ile ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücret ödemeleri karşılığı verilen avansların,⁴⁷

162. Bütçe Dışı Avans ve Krediler hesabına; kurumlarca mal ve hizmet alımı karşılığı olmak üzere, maddi duran varlık hesaplarını ilgilendirmeksizin yüklenicilere verilen avanslar; ertesi yıl bütçesinden karşılanmak üzere verilen personel avansları ile emanetler hesabına alınan tutarlardan ilgililerine avans olarak ödenen tutarların,⁴⁸

164. Akreditifler Hesabına; yabancı ülkelerden yapılacak satın almalar için açılan akreditiflerin,⁴⁹

165. Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabında; bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilen avans ve kredilerden mahsup dönemine aktarılan tutarların, izlenmesi için kullanılır.⁵⁰

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde Yer Alan Hesaplar

Söz konusu yönetmeliğin 26'ncı maddesinde ön ödemelere ilişkin tüm işlemlerin Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu yönetmelikte 195. İş Avansları Hesabı ile 196. Personel avansları hesaplarına yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

43 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği

30 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

⁴⁶ Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği madde 111

⁴⁷ Aynı yönetmelik madde 114

⁴⁸ Aynı yönetmelik madde 117

⁴⁹ Aynı yönetmelik madde 120

⁵⁰ Aynı yönetmelik madde 123

Ön ödeme Usul ve Esasları Hakkında Genel Tebliğ

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Döner Sermayeli İşletmeler bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

MAHALLİ İDARELERDE TÜM YÖNLERİYLE FAALİYET RAPORU VE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

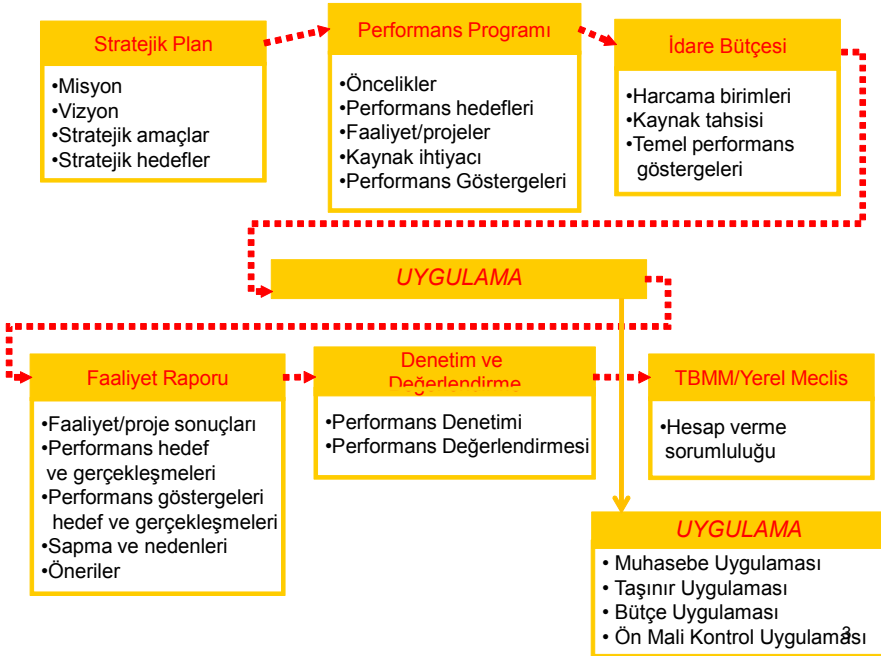
Erkan KARAARSLAN

SGK Kurumsal Gelişim Daire Başkanı
Maliye Bakanlığı Muhasebat Başkontrolörü

I- GENEL OLARAK

Faaliyet raporu stratejik plan, performans programı ve bütçede yer alan faaliyet, proje ve performans hedeflerinin ne ölçüde gerçekleştirilip gerçekleştirilemediğini raporlamak amacıyla üretilmektedir. Faaliyet raporları bu yönüyle performans denetimi ve değerlendirilmesiyle meclislerde hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesini sağlamaktadır.

Aşağıdaki şemada Faaliyet Raporu Süreci yer almaktadır.



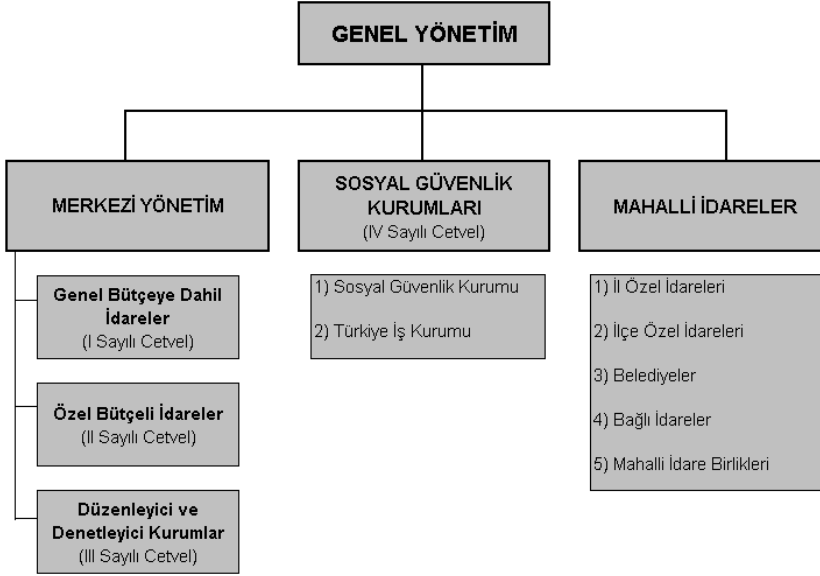
Faaliyet raporu yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere stratejik plan, performans programı ve bütçe uygulamasının devamı niteliğinde bunlarla bir bütün çalışmadır. Bu nedenle gerek rapor hazırlayıcıların gerekse raporu inceleyen ve denetleyenlerin, faaliyet raporlarını plan, program ve bütçelerle birlikte değerlendirmesi gerekmektedir.

Plan ve programda yer almayan bir faaliyetin bütçelenmesi ve dolayısıyla gerçekleştirilmesi mümkün değildir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun iç denetçinin görevlerini düzenleyen 64. Maddesinde iç denetçiye, “İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.” denilmek suretiyle harcamaların stratejik plana ve performans programına uygunluğunu değerlendirmek görevi verilmiştir.

Bu çerçevede iç denetçilerin tarafından bu değerlendirmenin yapıldığı ve sonuçlarının ne olduğu faaliyet raporunda yer almalıdır.

II- FAALİYET RAPORU HAZIRLAMASI GEREKEN KAMU İDARELERİ

5018 sayılı Kanunun 2’nci maddesine göre, Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Faaliyet raporlarını da genel yönetim kapsamında yer alan tüm kamu idareleri hazırlar. Faaliyet Raporu hazırlayacak kamu idareleri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



III- MAHALLİ İDARELERDE FAALİYET RAPORU HAZIRLAMA SÜRECİ

Faaliyet raporu hazırlama süreci, raporun kimler tarafından hazırlanacağı ve nereye sunulacağına ilişkin hususlar, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile diğer kamu idarelerinde farklılıklar içermektedir.

Belediyelerde ve ve il özel idarelerinin faaliyet raporu hazırlama süreci önemli oranda birbirine paralel yürütülmekle birlikte ayrıştığı noktalarda bulunmaktadır. Bu nedenle belediyelerin ve il özel idarelerinin faaliyet raporu süreci ayrı ayrı aşağıda açıklandığı şekilde yürütülecektir.

BELEDİYELERDE FAALİYET RAPORU SÜRECİ

RAPORUN ADI	HAZIRLAYAN	SUNULAN YER	SÜRESİ
BİRİM FAALİYET RAPORU	Harcama Yetkilisi	Üst Yönetici	Şubat Ayı Sonuna Kadar
İDARE FAALİYET RAPORU	Belediye Başkanı	Belediye Meclisi	Meclisin Nisan Ayı Toplantısından Önce
İDARE FAALİYET RAPORU	Üst Yönetici	Sayıştay İçişleri Bakanlığı	Nisan Ayı Sonuna Kadar
İDARE FAALİYET RAPORU	Üst Yönetici	Kamuoyu	Nisan Ayı Sonuna Kadar
MAHALLİ İDARELER GENEL FAALİYET RAPORU	İçişleri Bakanlığı	Sayıştay Maliye Bakanlığı Kamuoyu	Haziran Ayının 15'ine Kadar
SAYIŞTAY DEĞERLENDİRMESİ	Sayıştay	TBMM	Ağustos

İL ÖZEL İDARELERİNDE FAALİYET RAPORU SÜRECİ

RAPORUN ADI	HAZIRLAYAN	SUNULAN YER	SÜRESİ
BİRİM FAALİYET RAPORU	Harcama Yetkilisi	Üst Yönetici	Şubat Ayı Sonuna Kadar
İDARE FAALİYET RAPORU	Vali veya Genel Sekreter	İl Genel Meclisi	Meclisin Mart Ayı Toplantısından Önce
İDARE FAALİYET RAPORU	Üst Yönetici	Sayıştay İçişleri Bakanlığı	Mart Ayı Sonuna Kadar
İDARE FAALİYET RAPORU	Üst Yönetici	Kamuoyu	Mart Ayı Sonuna Kadar
MAHALLİ İDARELER GENEL FAALİYET RAPORU	İçişleri Bakanlığı	Sayıştay Maliye Bakanlığı Kamuoyu	Haziran Ayının 15'ine Kadar
SAYIŞTAY DEĞERLENDİRMESİ	Sayıştay	TBMM	Ağustos

Mahalli idare birlikleri de, belediyeler için öngörülen süreci esas almak suretiyle faaliyet raporlarını hazırlayacak ve ilgili mercilere sunacaklardır. Mahalli idare birliklerinin faaliyet raporlarının Nisan ayında birlik başkanı tarafından birlik meclisine sunulması gerekmektedir.

IV- FAALİYET RAPORUNUN İÇERİĞİ

A- Giriş

Faaliyet Raporlarının hazırlanmasını düzenleyen yönetmelik raporunun içindekiler kısmını da sıkı sıkıya kurala bağlamıştır. Raporun içinde yer alması gereken ana başlıklara aynen uyulmak suretiyle faaliyet raporunun hazırlanması gerekmektedir.

Harcama birimi faaliyet raporu ile kamu idaresi faaliyet raporu, hemen hemen aynı içerikte hazırlanmaktadır. Harcama birimi faaliyet raporu, basit bir dosya olarak düzenlenebilir. Asıl olan kamu İdaresi faaliyet raporudur. Harcama birimi faaliyet raporları kamu idaresi faaliyet raporunun hazırlanmasını kolaylaştıracak şekilde oluşturulmalıdır. Harcama birimi faaliyet raporu harcama yetkilisinin sunuşuyla başlamakta ve yine harcama yetkilisinin iç kontrol güvence beyanıyla tamamlanmaktadır. Harcama birimleri hazırladıkları ve faaliyet raporlarına ekledikleri iç kontrol güvence beyanlarından sonra rapora başka eklerde koyabilirler.

B- Üst yöneticinin Sunuşu

Üst yöneticinin sunuşunda raporda yer alan hususların kısa bir özetine yer verilmeli ve emeği geçenlere teşekkür edilmelidir.

Üst yönetici sunuşlarında raporda yer almayan bilgilere, politik ve aşırı kişisel mesajlara yer verilmemelidir. Dil bilgisi, imla kuralları, noktalama işaretleri, Türkçeyi kullanma konularında çok dikkatli olunmalı ve bu konularda üst yönetici zorda bırakacak hatalara mahal verilmemelidir. Üst yönetici sunuşlarında resim bulundurulmasının önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

C- Misyon ve Vizyon

Misyon bir kuruluşun varlık sebebidir; kuruluşun ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını açıkça ifade eder. Misyon bildirimini stratejik plan dokümanının diğer kısımlarına da temel oluşturur. Misyon bildirimini, kuruluşun sunduğu tüm hizmet ve faaliyetleri kapsayan bir şemsiye kavramdır.

Vizyon kuruluşun ideal geleceğini sembolize eder. Kuruluşun uzun vadede neleri yapmak istediğinin güçlü bir anlatımıdır. Vizyon bir kuruluşun farklı birimleri arasında birleştirici bir unsurdur. Bundan dolayı, birçok işlevi yerine getiren kuruluşlarda daha da önemli bir role sahiptir.

Faaliyet raporunda yer alan misyon ve vizyonlar stratejik planlardan alınır. Stratejik planı olmayan kamu idarelerinin faaliyet raporunda misyon ve vizyonunu belirtmelerine gerek bulunmamaktadır.

D- Yetki, Görev ve Sorumluluklar

İlgili kamu idaresinin kuruluş kanunları ile ilgili diğer mevzuattan almış olduğu yetki, görev ve sorumluluklar bu bölümde yer alacaktır.

E- Fiziksel Yapı

İlgili kamu idaresinin, muhasebe ve diğer mali raporlarla uyumlu bir şekilde bina, taşıt vs varlıkları, maddi ve maddi olmayan kaynakları çalışma alanı, bu konulardaki imkan ve sıkıntıları faaliyet raporunun içinde özet olarak yer almalı detaylı bilgi, tablo ve listelere yönetmeliğin ekinde yer verilmelidir.

F- Örgüt Yapısı

İç kontrolün bir unsuru olarak gözden geçirilmiş ve bürokrasiyi azaltma hedefine uygun bir şekilde yapılandırılmış olması gereken örgüt yapıları faaliyet raporunda yer alır.

G- Bilgi ve Teknolojik Kaynaklar

İlgili kamu idaresinin kullanmış olduğu yazılımlar bu bölümde listelenir. Kaç yazılım kullanıldığı bunların kaç yıldan bu yana kullanıldığı gibi hususların envanteri çıkarılır. Ayrıca bu bölümde kamu idaresi donanım stoku da ortaya konulur.

H- İnsan Kaynakları

Mümkün olduğu kadar görsel unsurlarla süslenen raporda, kamu idaresi insan kaynaklarına ilişkin çok sayıda doküman ve veri sunulmalıdır. Bu bölümde çalışanların sayılarının yanı sıra, çalışma şekilleri, öğrenim düzeyleri, memuriyet süreleri, cinsiyetleri, yaşları, yabancı dil bilgileri gibi ilave bilgileri faaliyet raporlarında yer alabilir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, birim faaliyet raporlarında yer alan başta insan kaynağı bilgisi olmak üzere tüm bilgilerin kamu idaresi faaliyet raporuyla tutarlı ve uyumlu olması gereğidir.

I- Sunulan Hizmetler

Çeşitli nedenlerle gerçek anlamda amaçlanan bir faaliyet raporu hazırlanamadığından olsa gerek, geleneksel olarak uzun yıllardır yapıldığı için raporların en önemli kısmını “Sunulan Hizmetler” bölümü oluşturmaktadır. Bu bölümde mümkün olduğu kadar sunulan hizmetler görsel olarak sunulmalıdır.

Sunulan hizmetlerin raporlanmasında belirlenen bir kritere göre sıralama yapmak ve bu kriteri tüm faaliyetlerin sıralamasında uygulamak gerekir.

J- Yönetim ve İç Kontrol Sistemi

Yönetim ve iç kontrol sistemi ile ilgili olarak kamu idareleri 2009 yılı haziran ayında oluşturdukları iç kontrol eylem planları çerçevesinde yürüttükleri iş ve işlemleri bu bölümde ortaya koymalı ve kurulan iç kontrol sisteminin detayları kamuoyuna duyurulmalıdır.

K- Diğer Hususlar

Bu bölümde, rapor formatında yer almamakla birlikte, kamu idaresine özgü, belirtilmesinde fayda bulunan hususlara değinilmelidir.

L- İdarenin Amaç, Hedef, Politika ve Öncelikleri

İdarelerin stratejik planlarında yer alan amaç, hedef, politika ve öncelikleri bu bölümde yer almalıdır. 9. Kalkınma Planında yer alan ve tüm kamu idarelerini ilgilendiren temel politika ve öncelikler burada belirtilmelidir.

M- Mali Bilgiler

Mali bilgiler başlığı altında,

- Bütçe Uygulama Sonuçları,
- Temel Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar,
- Mali Denetim Sonuçları,
- Diğer Hususlar,

yer almaktadır.

Mali Raporlar yönetim dönemi hesabının, kesin hesabın ve faaliyet raporları ile bütçelerin oluşturulmasında en önemli dokümanlardır. Bu raporlar Yönetim Bilgi Sisteminin esasını oluşturur.

Faaliyet raporunda aşağıda belirtilen mali raporlar bulunabilir.

- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Bütçe uygulama sonuçları tablosu,
- Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu,
- Nakit akım tablosu,
- Mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu,
- Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırması tablosu,
- Giderlerin ekonomik, fonksiyonel ve kurumsal sınıflandırılması tabloları,
- Bütçe giderlerin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansal sınıflandırılması tabloları
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

N- Performans Bilgileri

Faaliyet raporlarının hazırlanmasındaki temel amaç performans programlarında yer alan hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirilip gerçekleştirilemediğinin raporlanmasıdır. Bu nedenle faaliyet raporunun temel kısmı bu bölümdür. Bu bölümde; Faaliyet ve Proje Bilgileri, Performans Sonuçları Tablosu, Performans Sonuçlarının Değerlendirilmesi, Performans Bilgi Sisteminin Değerlendirilmesi ve Diğer Hususlar, başlıklı beş alt bölüm yer almaktadır.

Faaliyet raporunun en önemli bölümünü oluşturmakla birlikte performans esaslı bir bütçe uygulamasına geçilemediği için bu bölüm sağlıklı bir şekilde hazırlanamamaktadır.

Performans programı hazırlamayan kamu idarelerinin bu bölümü oluşturmasına gereksinim bulunmamaktadır.

O- Üstünlükler, Zayıflıklar ve Değerlendirme

Faaliyet raporunda, stratejik planda yer alan üstünlük ve zayıflıklara paralel bir şekilde kamu idaresini ilgilendiren üstün ve zayıf yanlar, samimi bir değerlendirmeye ortaya konulmalıdır.

P- Ekler

Faaliyet raporlarına ek olarak iç kontrol güvence beyanlarının yanı sıra fiziki kaynaklara ilişkin listeler, insan kaynaklarına ilişkin listeler, bütçe uygulama sonuçları, diğer bazı mali raporlar ve diğer istenilen hususlar yer alabilir.

V- FAALİYET RAPORU ve KAMUOYU DENETİMİ

Günümüzde, kamuoyunun devlet fonksiyonlarının ifasında ve denetiminde aldığı rol büyük önem arz etmektedir. Siyasal, sosyal, ekonomik, kültürel gelişmeler, toplumu yönetilen taraf olmaktan yöneten ve denetleyen taraf olmaya yöneltmektedir. Yönetim ve denetim alanındaki toplumsal fayda, kamuoyu duyarlılığı oranında artmaktadır. Kitlelere mal edilemeyen münferit çabalar akim kalmakta, hayati önem taşıyan çoğu mesele fert bazında ele alındığından ve toplumsal tabanda destek görmediğinden dolayı unutulup gitmektedir.

Kamuoyunun icra edebileceği önemli faaliyetlerden biri de yönetimin denetlenmesinde etkin rol oynamaktır. İdari iş ve eylemlerin muhatabı olan vatandaşların söz konusu iş ve eylemlerin denetiminde söz sahibi olması gerekmektedir. Son dönemlerde kamu yönetiminde bu denetimi sağlamaya yönelik çok sayıda araç geliştirilmiştir. Bu araçların en önemlilerinden birisi de faaliyet raporudur. Bu raporlar kamu idarelerinin internet sayfalarında yer almak suretiyle kamuoyu denetimi sağlanmaktadır.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde, internette bulunması gereken dokümanlar dışında, kamu idarelerinin internet sayfalarında yer alması gereken dokümanlar ve yer alma zamanları aşağıdaki gibidir.

İnternette Yayımlanacak Dokümanlar	Yayımlanma Zamanı	Sorumluluk
Stratejik Plan	Aralık Ayının İlk Haftası	Üst Yönetici ya da bu konuda özel olarak yetki devredilen kişi
Performans Programı	Ocak Ayı İçinde	
Faaliyet Raporu	Belediyelerde ve Mahalli İdare Birliklerinde Nisan Ayı Sonuna Kadar	
	İl Özel İdarelerinde Mart Ayı Sonuna Kadar	
Mali Durum ve Beklentiler Raporu	Temmuz Ayı İçinde	
Yapılan yardımlar	Şubat Ayı Sonuna Kadar	
Kamu Hizmetleri Envanteri	2010 Yılı Ocak Ayı Sonuna Kadar	
Denetim Sonuçları		

VI- DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR

1- Faaliyet Raporlarında vizyon ve misyon kısmını stratejik planı olmayan kamu idarelerinin doldurmasına gerek yoktur.

2- 2010 yılından geçerli olmak üzere yapılan stratejik plan değişikliklerinin, faaliyet raporlarıyla ilişkilendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla eski misyon, vizyon, amaç ve hedefler faaliyet raporlarında yer almalıdır. Çünkü hazırlanan 2009 yılı faaliyet raporudur.

3- Faaliyet raporunun en önemli kısmını oluşturan "Performans Bilgileri" başlığının altını performans programı hazırlamayan kamu idarelerinin doldurmasına gerek yoktur.

4- İç kontrol güvence beyanlarını imzalamak durumunda olan kamu yöneticileri bu belgelere istedikleri şerhleri düşebilirler. Birçok kamu

idaresinde iç kontrol sisteminin yeterli güvenceyi sağladığı ifadesine şerh konulması gerekmektedir.

5- Faaliyet raporlarının, Nisan ayında kamu idarelerinin internet sayfasına konulması zorunludur.

6- Faaliyet raporları, istenilen sayıda bastırılabilir.

7- Faaliyet raporlarında görsellik ve bilgilerin tutarlılığı önemlidir.

8- Mali bilgiler bölümünde tüm mali raporlara yer verilebilir.

9- Bütçelerdeki sapmalar ve bu sapmaların nedenleri sapmanın % 20 aşığıda yukarıda gerçekleşmesi durumunda açıklanmalıdır.

10- Faaliyet raporlarının düzenlenmesine ilişkin yeni bir yönetmelik hazırlanmalı ve birim faaliyet raporları ile ilgili konu gözden geçirilmelidir.

VII- FAALİYET RAPORU KONTROL LİSTESİ

		Yapıldı	Yapılmadı
1	Tüm harcama birimleri ayrı ayrı faaliyet raporu hazırlaması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2	Harcama birimi faaliyet raporları şubat ayı sonunda üst yöneticiye sunulması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3	Harcama birimi faaliyet raporlarının ekinde harcama yetkilisi iç kontrol güvence beyanının imzalı olarak yer alması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4	İç kontrol güvence beyanlarının şerhsiz imzalanması mümkün değil. İç kontrol yeterli güvenliği sağlamıyor. Gerekli şerhler var mı?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5	Geçmiş yıl faaliyet raporu ilgili kamu idaresinin web sayfasında bulunması zorunlu. Bu zorunluluğa uyulmuş mu?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

6	Harcama birimi faaliyet raporunda bilgiler ile kamu idaresi faaliyet raporundaki bilgilerin yüzde yüz uyumlu olması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7	Kamu idaresi faaliyet raporunun yönetmelikte belirtilen şablona uygun hazırlanması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8	Ekinde üst yöneticinin ve mali hizmetler birim yöneticisinin iç kontrol güvence beyanının imzalı olarak bulunması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9	Üst yöneticinin imzaladığı iç kontrol güvence beyanında iç kontrol sisteminin yeterli güvenliği sağladığının şerhsiz imzalanması bugün çok da mümkün değil bu nedenle iç kontrol güvence beyanlarında şerhler bulunması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10	Stratejik plan hazırlayan kamu idarelerinde faaliyet raporunun plan ve programa uyumlu olması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11	Plan ve programda belirtilen dışında faaliyet yürütülmemesi gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12	Faaliyet raporunda bütçeden sapmaların raporlanması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13	Bütçeden yüzde 20'yi aşan bir sapma varsa bunun açıklanması ve sorgulanması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14	Öngörülen bütçenin çok altında gerçekleşmeler varsa 2010 yılı bütçesinde bu düşük gerçekleşmenin dikkate alınmış olması gerekirdi.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

15	Mali raporlar arasında yer alan bilanço kamu idaresinin varlıklarını borçlarını ve öz değerlerini gösterir. Kamu idaresinin resmi olan bu tablonun raporda yer alması, tutarlı olması ve gerekli açıklamaları ihtiva etmesi gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16	Temel mali tabloların faaliyet raporunda yer alması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17	Üstünlük ve zayıflık olarak belirtilen hususların analiz edilmesi ve doğruluğunun araştırılması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18	Bu zayıflıkları gidermeye yönelik alınan tedbirler nelerdir. Bunlarla ilgili gerçekleştirilen faaliyetler nelerdir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19	Bütçeden yapılan aktarmalarda yetkiler doğru kullanılmış mı? Aktarma kurallarına riayet edilmiş mi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20	Temel politika ve öncelik olarak belirtilen hususların ulusal dokümanlara (Kalkınma planı, orta vadeli plan gibi) Uygun olması gerekiyor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

TAAHHÜT VE SÖZLEŞME TASLAKLARI ÜZERİNDE ÖN MALİ KONTROL İŞLEMLERİNİN YÜRÜTÜLMESİ

Hüseyin SOYLU
Maliye Bakanlığı Muhasebe
Denetmeni

Vedat ERDOĞAN
Karamanoğlu Mehmetbey
Üniversitesi
Strateji Geliştirme
Daire Başkanı

1- GİRİŞ

Ülkemizde Avrupa Birliği mali mevzuatına uyum çerçevesinde 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek yasalâşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde köklü bir değişiklik yapılmıştır. Yapılan en önemli değişikliklerden birisi de merkezi kontrolden iç kontrole geçiş olmuştur.

Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarında, uluslararası standartlara uygun olarak iç kontrol sisteminin kurulması konusu, Avrupa Birliği müzakere sürecinde Mali Kontrol başlıklı 32. fasıl kapsamında yer almıştır.

Bu fasıl kapsamında, 2003 yılı Aralık ayından itibaren tarama süreci içinde öncelikler listesinde yer alan yasal ve idarî düzenlemeler yürürlüğe konulmuştur. Mali anayasa olarak tabir edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek yasalâşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış kamu mali yönetiminde köklü bir değişiklik yapılmıştır. 5018 sayılı Kanunun ile getirilen en önemli değişikliklerden birisi de merkezi kontrolden iç kontrole geçiş olmuştur.

Söz konusu yasal ve idarî düzenlemelerin yürürlüğe konulmasıyla Mali Kontrol başlıklı 32. fasılda tarama süreci tamamlanmış ve 26 Haziran 2007 tarihinden itibaren de müzakere süreci başlamıştır. Bu fasılda müzakere süreci, öngörülen sistemin uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesiyle tamamlanacaktır.

5018 sayılı Kanun’unda 55 inci ve 67 nci maddelerinin yer aldığı beşinci kısım iç kontrol sistemine ayrılmıştır. Bu kısımda “İç Kontrolün

Tanımı”, “İç kontrolün Amacı”, “Kontrolün Yapısı ve İşleyişi”, “Ön Mali Kontrol”, “Mali Hizmetler Birimi”, “Muhasebe Hizmetleri”, “Muhasebe Yetkilisinin Nitelikleri ve Atanması”, İç Denetim”, “İç Denetçinin Görevleri”, “İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması”, “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” ve “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri” başlıkları altında iç kontrol sistemine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda mali kontrol ve denetim 4 şekilde düzenlenmiştir:

- 1- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol
- 2- İç Denetim
- 3- Dış Denetim
- 4- Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento denetimi

Biz bu çalışmamızda iç kontrolün bir unsuru olan ön mali kontrolün sadece Taahhüt ve Sözleşme Taslakları Üzerinde yürütülmesi konusunu tüm yönleriyle ele almaya çalışacağız.

BİRİNCİ BÖLÜM: ÖN MALİ KONTROLÜN TANIMI, KAPSAMI, NİTELİĞİ, SÜRECİ VE USULÜ

1.1- ÖN MALİ KONTROLÜN TANIMI

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun “İç Kontrol Sistemi” başlıklı beşinci kısımda; iç kontrolün tanımı (Madde 55), amacı (Madde 56) , kontrolün yapısı ve işleyişi (Madde 57), ön mali kontrol (Madde 58), mali hizmetler birimi (Madde 60), muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları (Madde 61) muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması (Madde 62), iç denetim (Madde 63), iç denetçinin görevleri (Madde 64), iç denetçilerin nitelikleri ve atanması (Madde 65), iç denetim koordinasyon kurulu (Madde 66) ve iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri (Madde 67) hususlarına yer verilmiştir.

5018 sayılı Kanunda ön mali kontrol “harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontroller” olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanun ön mali kontrolü işlemi yapan birimler olarak tanımlamış ve harcama birimlerince işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan ve mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontroller olarak iki boyutta ele almıştır.

31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı 3'üncü Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin tanımlar başlıklı 3 üncü maddesinde, Ön Mali Kontrol; "İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü" şeklinde işlevsel açıdan tanımlanmıştır.

1.2- ÖN MALİ KONTROLÜN KAPSAMI

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

Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 17 nci maddesi ile belirlenen limitleri aşan tutardaki ihale kanunlarına tâbi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının ön mali kontrole tabi tutulma zorunluluğu getirilmiştir.

Yönetmeliğin yayınlanmasından bu yana bu limitler henüz değiştirilmemiş olup, ihale kanunlarına tâbi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için bir milyon Türk Lirasını, yapım işleri için ikimilyon Türk Lirasını aşanlar kontrole tâbi tutulması zorunludur. Bu tutarlara katma değer vergisi dahil değildir.

Ayrıca, aynı yönetmeliğin 27 nci maddesine istinaden idareler zorunluluk limitlerinin altında kalmasına rağmen diğer malî karar ve işlemlerin de aynı şekilde malî hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik düzenleme yapılabilmektedir.

İdarelerin bu konuda yapacakları düzenlemeler üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulur. Bu düzenlemelerde, malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi tutulacak malî karar ve işlemler, riskli alanlar dikkate alınmak suretiyle tür, tutar ve konu itibarıyla belirlenir ve yılda bir kez değerlendirilir.

Ayrıca, idarelerce ön malî kontrole ilişkin olarak yapılan bu düzenlemelerin, üst yöneticinin onayını izleyen on işgünü içinde Maliye Bakanlığına bildirilmesi gerekmektedir.

Yönetmelikle mali hizmetler birimi ile harcama birimleri tarafından yapılan ön mali kontrolün kapsamında bir farklılık getirilmiştir.

Mali hizmetler birimi ile harcama birimlerine idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemleri; İdarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden müştereken kontrol etme sorumluluğu verilmekte iken, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından ise sadece harcama birimlerince yönetim sorumluluğu çerçevesinde yapılan ön mali kontrolde kapsama alınmıştır.

Bu düzenleme aslında 5018 sayılı Kanun'un Harcama Talimatı ve Sorumluluk başlıklı 32'nci maddesi ile getirilen düzenlemeyle de örtüşmektedir. Zira anılan maddenin ikinci bendinde; **“Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur”** hükmü yer almakta olup, burada ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından doğrudan harcama yetkililerini sorumlu tutmuştur.

Buna göre; mali hizmetler birimince yapılacak olan ön mali kontrol işlemlerinde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususu dikkate alınmayacaktır. Bu konu yönetimin sorumluluğunda bırakılmaktadır.

1.3- ÖN MALİ KONTROLÜN NİTELİĞİ

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.

Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

1.4- ÖN MALİ KONTROL SÜRECİ VE USULÜ

Mali Hizmetler Biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemlere ilişkin tüm bilgi ve belgelerin yer aldığı işlem dosyası, biri asıl olmak üzere iki nüsha olarak üst yazı ekinde kontrol edilmek üzere Mali Hizmetler Birimine gönderilir.

Mali Hizmetler Birimince yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde durumuna göre görüş yazısı düzenlenir veya dayanak belgenin üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülerek ilgili harcama birimine geri gönderilir. Ön mali kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde ise bu görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli yazılır. Mali Hizmetler Biriminin görüş yazısı harcama birimince ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir.

Mali Hizmetler Birimince mali karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise, nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili harcama birimine geri gönderilir.

Mali Hizmetler Birimince, yönergenin 9 uncu maddesi uyarınca yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir.

Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan mali karar ve işlemler için, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla, işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilir.

Harcama birimlerince yerine getirilecek ön mali kontrol, süreç kontrolü esasına dayanır ve ön mali kontrol işlemi buna göre gerçekleştirilir. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla, mali işlemlerin süreç akış şeması Maliye Bakanlığınca 26/12/2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gereğince hazırlanmalı ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulmalıdır.

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirirler. Yapılan bu görevlendirmeler mali hizmetler birimine de bir yazı ile bildirilir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde mevzuata uygunluk ve belgelerin tamam olup olmadığı hususları ile daha önceki işlemlerin kontrolünü de kapsayacak şekilde ön mali kontrol yaparlar.

Bu görevliler yaptıkları kontrol sonucunda, işlemleri uygun görmeleri halinde, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhini düşerek imzalarlar.

İKİNCİ BÖLÜM: ÖN MALİ KONTROL YETKİSİ, GÖREVLER AYRILIĞI İLKESİ VE ÖN MALİ KONTROL YAPANLARIN SORUMLULUĞU

2.1- ÖN MALİ KONTROL YETKİSİ

Mali Hizmetler Biriminde ön mali kontrol yetkisi birim yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri birim yöneticisi tarafından imzalanır. Birim Yöneticisi, bu yetkisini; sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak Mali Hizmetlerin iç kontrol ve ön mali kontrol birim yetkilisine devredebilir. Mali Hizmetler Birim Yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön mali kontrol görevi iç kontrol ve ön mali kontrol birim yetkilisi tarafından yerine getirilir.

Mali Hizmetler Biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemlerin kontrolü, iç kontrol ve ön mali kontrol birimi tarafından yürütülür.

Harcama biriminde ön mali kontrol yetkisi ise ödeme emri belgesi düzenlemek suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirecektir.

Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapacaklardır. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülerek imzalanır.

Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.

"İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Esas ve Usuller" in 12 nci maddesiyle getirilen yukarıdaki düzenleme 5018 sayılı Kanunda bulunmamaktadır. Kanunun ruhuna da aykırı olan bu düzenlemeyle harcama yetkililerine en yakın üst kademe yöneticisi olan ve ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerine kusursuz

sorumluluk anlayışı getirilmektedir. 5018 sayılı Kanuna getirilen en önemli eleştiri, saymanların yaptıkları ödemelerin mevzuata uygun olmasından sorumlu olmalarıdır. Bu kusursuz sorumluluk anlayışı kamu harcama sürecinin değiştirilmesinin en önemli gerekçelerinden birini oluşturmuştur. Tüm bu gerçekliğe rağmen, ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisine tüm belgelerin doğruluğu ve mevzuata uygunluğuyla ilgili sorumluluk verilmesi son derece yanlıştır.

Ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin sadece belgeleri bir araya getirerek muhasebe birimine gönderme ile ilgili sorumlu tutulması başka da herhangi bir sorumluluğunun olmaması gerekmektedir. Esas ve Usuller bu yönde değiştirilmelidir.

Bu işlemler sonucunda, ödeme emri belgesinin üzerinde, birincisi harcama birimi gerçekleştirme görevlisinin, ikincisi mali hizmetler biriminde görevli olanların (mali hizmetler birim yöneticisi veya yardımcısı, iç kontrol alt birim yöneticisi) “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhlerinin bulunması gerekir. Bu şerhler herhangi bir nedenle düşülmemişse düşülme nedenini belirten yazılı görüş düzenlenmelidir.

2.2- GÖREVLER AYRILIĞI İLKESİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu’nun Mali Hizmetler Birimi başlıklı 60’ıncı maddesi “...Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Mali hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar...” Hükmü gereğince Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Mali Hizmetler Biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.

2.3- ÖN MALİ KONTROL YAPANLARIN SORUMLULUĞU

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun getirdiği en önemli yenilik yönetim sorumluluğu ilkesidir. Bu kapsamda, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 10 uncu maddesi gereğince gerek harcama birimleri gerekse mali hizmetler birimleri tarafından yapılan ön mali kontrol görevi yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülmelidir.

2.3.1- İdari Sorumlulukları

Genel anlamda, “idare, belli bir amacın gerçekleştirilmesi için kurulan örgüt veya bu amaca ulaşmak için yürütülen planlı insan faaliyeti demektir. Bu anlamda idare, hem örgütü, hem de bu örgütün faaliyetlerini ifade etmektedir.

Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlenir.

Harcama yetkilileri tarafından düzenlenen birim faaliyet raporu mart ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunulur.

Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlar.

İdare faaliyet raporu, sayıştaya ve maliye bakanlığına verilir ve üst yönetici tarafından kamuoyuna nisan ayı sonuna kadar açıklanır.

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

İdare faaliyet raporlarına, üst yönetici tarafından imzalanan, "iç kontrol güvence beyanı" ile mali hizmetler birim yöneticisi tarafından imzalanan "mali hizmetler birim yöneticisinin beyanı", birim faaliyet raporlarına ise harcama yetkilisi tarafından imzalanan "iç kontrol güvence beyanı" eklenir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere gerek mali hizmetler birimi gerekse harcama birimleri tarafından yapılan ön mali kontrol işlemleri ile ilgili olarak idari sorumluluk bulunmaktadır.

2.3.2-Mali Sorumlulukları

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

Yukarıdaki açıklamadan da anlaşılacağı üzere harcama birimlerinde yapılan ön mali kontrol işlemlerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme

görevlilerinde mali sorumluluk bulunmakta, mali hizmetler biriminde yapılan ön mali kontrol işlemlerinde ise mali sorumluluk bulunmamaktadır.

2.3.3-Cezai Sorumlulukları

Harcama birimlerinde ve mali hizmetler birimlerinde yapılan ön mali kontrol işlemlerinden dolayı hem harcama birimi harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin hem de mali hizmetler birimi ön mali kontrol birimi görevlilerinin cezai sorumlulukları vardır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: TAAHHÜT VE SÖZLEŞME TASLAKLARI ÜZERİNDE YAPILACAK ÖN MALİ KONTROL İŞLEMLERİ

3.1- ÖN MALİ KONTROLE TABİ MALİ KARAR VE İŞLEMLER

Maliye Bakanlığınca yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar hakkında yönetmeliğin 17'nci maddesi gereğince harcama birimlerinin, **ihale kanunlarına tabi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için bir milyon Türk Lirasını, yapım işleri için iki milyon Türk Lirasını aşanlar mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabidir.** Bu tutarlara katma değer vergisi dahil değildir.

İdarelerce söz konusu parasal sınırların altında kalan malî karar ve işlemlerin dışında kalan malî karar ve işlemlerin de aynı şekilde malî hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik düzenleme yapılabilir. Bu konuda yapılacak düzenlemeler üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulur. Bu düzenlemelerde, malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi tutulacak malî karar ve işlemler, riskli alanlar dikkate alınmak suretiyle tür, tutar ve konu itibarıyla belirlenir ve yılda bir kez değerlendirilir.

Bu düzenlemenin, üst yöneticinin onayını izleyen on işgünü içinde Maliye Bakanlığına bildirilmesi gerekmektedir.

3.2- ÖN MALİ KONTROL İŞLEMLERİNİN YAPILMASINA İLİŞKİN HUSUSLAR

Ön Mali Kontrole tabi taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, bunlara ilişkin tüm bilgi ve belgeleri içerecek şekilde oluşturulan iki nüsha işlem dosyası, harcama yetkilisi tarafından **sözleşme imzalanmadan ve idare taahhüt altına girmeden önce** mali hizmetler birimine gönderilir.

Kontrol edilmek üzere mali hizmetler birimine gönderilecek işlem dosyasında bulunması gereken asgari bilgi ve belgeler aşağıda belirtilmiştir:

1. İhtiyacın ortaya çıkma gerekçesine ilişkin lüzum müzekkeresi,
2. Onay belgesi,
3. Yaklaşık maliyet hesap cetveli ve dayanağı belgeler,
4. Kamu İhale Kurumu tarafından ihale kayıt numarası verilen, ihale kayıt formu,
5. İhale dokümanı; ihaleye ilişkin tüm şartnameler ve yapılan ihalenin usul ve türüne uygun olarak, 4734 ve 4735 sayılı Kanunlara ilişkin yayımlanan yönetmelikler ve diğer düzenleyici mevzuat hükümleri uyarınca düzenlenmesi gereken standart formlar ve diğer belgeler,
6. Düzenlenmiş ise zeyilnameler, açıklamalar ve bunların isteklilere gönderildiğine dair belgeler,
7. İhale komisyonlarının kurulmasına ilişkin (asil ve yedek üyelerin belirtildiği) ihale yetkilisi onayı,
8. İlan metni ve ihalenin mevzuatına uygun olarak ilan yapıldığını gösteren belgeler (yerel gazete, Kamu İhale Kurumu tarafından ilan edildiğini gösteren ihale ilan formu vb.),
9. İlan zorunluluğu bulunmayan ihalelerde, isteklilerin davet edildiğine dair davet yazıları ile bu yazılara ait tebliğ alındıları,
10. Yıllık yatırım programında yer alan işlerle, bu programdaki ek veya değişikliklere göre yapılacak işlerde, merkezi yönetim bütçe kanununun bu konudaki hükümlerinin ve her yıl Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulan yatırım programının uygulanması, koordinasyonu ve izlenmesine dair kararda öngörülen işlemlerin yapıldığını kanıtlayan belgelerle varsa aşağıdaki bilgi ve belgeler,
 - i- Ödeneği toplu olarak verilmiş projelerin detay programlarına ait bilgiler ile toplulaştırılmış projelerin alt kalemlerine ilişkin bilgiler,
 - ii- Gelecek yıllara yaygın yüklenmelerde izin alınması gereken hallerde yetkili makamdan alınacak izin yazısı,

- iii- Yıl içinde projelerin; yer, karakteristik, süre, maliyet ve ödenek değişikliklerine ilişkin belgeler,
11. İlgili mevzuatı gereğince çevresel etki değerlendirmesi (ÇED) raporu gerekli olan işlerde ÇED olumlu belgesi ve işle ilgili olarak alınması gereken özel komisyon izin veya kararları,
 12. Yapım işlerinde (4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin (c) bendinde istisna sayılanlar hariç), arsa temini, mülkiyet, kamulaştırma ve imar işlemlerinin tamamlandığına dair belgeler,
 13. Doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmadığı gerekçesiyle teklif birim fiyat üzerinden ihale edilen işlerde, bu durumu açıklayıcı bilgi ve kanıtlayıcı belgeler,
 14. 4734 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinin (a), (b) ve (c) bentleri kapsamında tek kaynaktan yapılan alımlara ilişkin olarak ihale mevzuatında belirlenen fiyat araştırma tutanağı, standart formlar ile ayrıca (c) bendi kapsamında yapılacak alımlarda asıl sözleşme sureti,
 15. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 38'inci maddesi gereği, İdarenin tespit ettiği yaklaşık maliyete göre teklif fiyatı aşırı düşük olanların teklifleri reddedilmeden önce belirlenen süre içinde istenen açıklama ve tebliğ alındıkları ile istekliler tarafından verilen teklifte önemli olduğunu tespit ettiği bileşenler ile ilgili ayrıntılı cevabi yazı ve eki belgeler,
 16. Şartname hükümleri gereğince ihaleye katılan bütün istekliler tarafından ihale komisyonuna ibrazı zorunlu olan başvurular, teklif mektupları ve diğer belgelerin tamamı,
 17. Ön yeterlik ve/veya ihale komisyonu değerlendirmelerinde elenen isteklilere ait eleme nedeni olan bütün belgeler,
 18. İhale işlem belgeleri ile ihale komisyonu tutanakları ve kararları,
 19. İhale üzerinde kalan isteklinin ve varsa ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibinin, 4734 sayılı Kanun'un 58'inci maddesine göre yasaklı olup olmadığına dair Kamu İhale Kurumundan alınan teyit belgeleri,
 20. İhale komisyonu kararının onaylandığına dair ihale yetkilisi onayı

(onay tarihinin belirtilmiş olması gerekmektedir),

21. İhale kararlarının ihale üzerinde bırakılan da dahil ihaleye teklif veren bütün isteklilere bildirildiğine dair yazı ve tebliğ alındıları, ihale kararının faks veya e-posta yolu ile bildirilmesi halinde aynı gün postaya verildiğine dair belgeler,
22. İhalelere Yönelik Başvurular Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre idareye veya Kamu İhale Kurumuna başvuruda bulunduğu takdirde, buna ilişkin yazışmalar,
23. Üzerine ihale yapılan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibi isteklinin geçici teminatına ait “alındı belgeleri”,
24. Bakanlar Kurulu, Başbakanlık veya Bakanlığın iznine tabi alımlarda izin yazısı,
25. İmza aşamasına getirilmiş “sözleşme tasarısı”,
26. İşlem dosyasında bulunan bütün belgeleri gösteren onaylı dizi pusulası,

Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, mali hizmetler birimince en geç 10 işgünü içinde kontrol edilir. Mali hizmetler birimi, kontrol ve uygun görüş işlemlerini belirlenen süre içinde sonuçlandırmak zorundadır. Sürenin başlangıç tarihinin belirlenmesinde, mali hizmetler biriminin evrak giriş kayıt tarihini izleyen işgünü esas alınır. Ancak, mali hizmetler biriminin talebi ve üst yöneticinin onayı üzerine bu süreler bir katına kadar artırılabilmektedir.

Yapılan kontrol sonucunda düzenlenen görüş yazısı işlem dosyasının bir nüshası ile birlikte aynı süre içinde harcama birimine gönderilir.

3.3- ÖN MALİ KONTROL SONRASI YAPILACAK İŞ VE İŞLEMLER

Mali hizmetler birimince yapılan ön mali kontrol sonrası uygun görüş verilen taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları için söz konusu ihale işlem dosyasına ait sözleşme imzalandıktan sonra, görüş yazısı ilgi tutularak hazırlanacak yazı ekinde aşağıda belirtilen belgelerin onaylı birer nüshası harcama birimince mali hizmetler birimine en kısa sürede gönderilecektir.

1. Sözleşmeye davet yazıları ve tebliğ alındıları,

2. İhale üzerinde kalan isteklinin, 4734 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin son fıkrası (a), (b), (c), (d), (e) ve (g) bentlerinde sayılan durumlarda olmadığına dair belgeler,
3. İhale üzerinde kalan isteklinin, 4734 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesinin J/1 bendi gereğince yüklenici tarafından ödenmesi gereken kurum payının yatırıldığına ilişkin belge,
4. İhale kararı ve sözleşmeye ait damga vergilerinin ödendiğine ilişkin belgeler,
5. Kesin teminata ilişkin alındı,
6. İmzalanmış olan sözleşme ve sözleşme imzalandığı tarihte yasaklı olmadığına ilişkin yasaklı teyit belgesi,
7. Yer teslimi gereken hallerde düzenlenen yer teslim tutanağı,
8. Sözleşmede öngörülme, iş artışının zorunlu hale gelmesi ve bu artışın yükleniciye yaptırılması halinde buna ilişkin gerekçe, yaklaşık maliyet hesap cetveli, onay belgesi, ek kesin teminata ilişkin belge ile ek karar ve sözleşmeye ait damga vergilerinin ödendiğine ilişkin belgeler,
9. Sözleşmelerin devri halinde devire ilişkin onay ve diğer belgeler ile devir sözleşmesi,

Bu belgelerden yabancı dilde düzenlenmiş olanların harcama birimlerinde onaylı Türkçe tercümelerinin ayrıca işlem dosyasına eklenmesi gerekmekte olup, belgelerin yabancı dildeki asılları ile taahhütlere ilişkin diğer belgeler harcama birimlerinde muhafaza edilir.

Harcama birimince işin ihale dokümanlarına uygun olarak yapılması sağlanarak ödeme emri belgesi ve ekleri mali mevzuat hükümlerine uygun olarak hazırlanır ve ödenmek üzere ilgili muhasebe birimine gönderilir.

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olması, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı olmaması nedeniyle mali hizmetler birimince yapılan ön mali kontrol sonrası uygun görüş verilmediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin mali hizmetler birimince kayıtları tutulur ve aylık dönemler itibarıyla üst yöneticiye bildirilir. Söz konusu kayıtlar iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulur.

EK: 1- Ön Mali Kontrole İlişkin Kontrol Listesi,

KAYNAKÇA

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki
Yönetmelik

Taahhüt ve Sözleşme Taslakları Üzerinde Ön Mali Kontrol İşlemlerinin Yürütülmesi

İHALE DOSYASI ÖN İNCELEME FORMU	
1	İhaleyi yapan idare
2	Dosyanın ön mali kontrol birimine geliş/çıkış tarihi
3	İhtiyac (talep) belgesi
4	İhale onay belgesi tarihi
5	İhale onay belgesi
	İşin adı
	İşin türü ve miktarı (fiziki) veya kapsamı
	Yapı tekniği
	İşin yapılacağı yer
	Avans verilme/se şartları
	Onayda yaklaşık maliyetle yer verilmiş mi ?
	Kullanılabilir ödenek miktarı belirlenmiş mi, doğru mu?
	Onayda bütçe tertibatlarına yer verilmiş mi ?
	İlan şekli ve adedi belirlenmiş mi, doğru mu?
	İhale dokümanı satış bedeli belirlenmiş mi ?
	Fiyat farkı verilme/se dayanakları (BKK) belirlenmiş mi?
	İhale usulü belirlenmiş mi, uygun mu?
	Yaklaşık maliyet eşik değerin altında ise sadece yerli ekiplerin katılacağı onayda belirlenmiş mi?
	Onay belgesi vakkili kişilerce imzalanmış mı?
	Onay belgesine yaklaşık maliyet ve ekleri eklenmiş mi?
	Teklif ve sözleşme türü belirlenmiş mi?
	Pazarlık ve belli istekler usulü ile ihale yapılıyorsa davet edilecek firmaların listesi onaya eklenmiş mi?
6	Yaklaşık maliyet hesap cetveli ve dayanağını oluşturan belgeler tamam mı?
7	Kamu İhale Kurumu tarafından ihale kayıt numarası verilen, ihale kayıt formu
8	Bütçe yılı ve tertibi (ayrıca yılı merkezî yönetim bütçe kanununun e cetvelinin ilgili maddesine uygun mu?)
9	4734 sayılı Kanun'un 21/ f bendi ve 22/d bendinde yer alan parasal limitler dahilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamı idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin % 10' unu aşp aşmadığı, aşyorsa kamu ihale kurumundan uygun görüş alınmış mı?
10	Ön yeterlilik / ihale dokümanı satış bedeli
11	İşin başlama, bitiş tarihi / İşin süresi
12	Kısmi teklif verilip verilmeyeceği
13	Alt yüklenicilere işin yaptırılıp yaptırılmayacağı
14	Yerli isteklere fiyat avantajı, uygulamı/uyulanmayacağı, uygulanacaksa oran
15	İlan metni hazırlanmış mı?
	İlan ve sevk işlem formu KİK' na ilan tarihinden 5 gün önce gönderilmiş mi?
	Düzeltilme ilanı yapıldı ise ilan yapıldıktan sonra 10 gün içinde mi yapılmış
	İlan Kamu İhale Bülteninde yayınlanmış mı?
	İlandaki ihale tarihi ile idari şartname uygun mu?
	İhale tarihi ile teklif verme tarihi ve saat aynı mı?
	İhale dokümanı satış bedeli idari şartname ile aynı mı?
	Main teslim yer/yerleri idari şartname ile aynı mı?
	Resim süresi idari şartname ile aynı mı?
	İdari şartnamede istenen yeterlilik belgeleri ilanda da istenmiş mi?
	Teslim şekli (tam/kısmi) idari şartnameye uygun mu?
	İhale için sadece yerli isteklere veya yerli ve yabancı isteklere açık olduğu idari şartname ve onayla aynı mı?
	Konsorsiyumların ihaleyi teklif verip veremeyeceği belirlenmiş mi?
16	14,15,16,17 ve 18' nci maddelerde sayılan hususlar, şartname, ilan metni ve sözleşme tasarrufları birbiri ile uyumlu/uyumlu değil

17	İhale / ön yeterlilik tarihi - saati	
18	İhale / ön yeterlilik ilan tarihi	
19	İlanın yapılma şekli ve nerelerde yapıldığı	
20	Ön İlan yapılmış ise tarihi	
21	İlan 4734 sayılı Kanun'un 13' üncü maddesine uygun mu?	Kamu İhale Bülteni: Mahalli Gazete: Belediye İlan Panosu:
22	İlan, 4734 sayılı Kanun'a uygundur/ uygun değildir	
23	İlanın yapıldığına ilişkin belgeler	
24	İlan zorunluluğu bulunmayan ihalelerde, istekillerin davet edilmesine dair davet yazılan	
25	İstekilerce verilerek teklifin türü	
26	Teklif geçerlilik süresi	
27	Yaklaşık maliyet ve dayanacağı oluşturulan hesap cetvelleri	
28	İhale onay belgesi	Onayda yaklaşık maliyete yer verilmiş mi ? Ödeneç miktarı belirtilmiş mi ? Onayda bütçe tertib/tertiplerine yer verilmiş mi ? İlan şekli ve adedi belirtilmiş mi ? İhale dokümanı satış bedeli belirtilmiş mi ? Fiyat farkı verilcekse dayanakları belirtilmiş mi ? İhale usulü belirtilmiş mi ? Yaklaşık maliyet eşik değerin altında ise sadece yerli istekillerin katılacağı onayda belirtilmiş mi ? Onay belgesi yetkili kişilerce imzalanmış mı ? Pazarlık ve belli istekiller usulü ile ihale yapılıyorsa davet edilecek firmaların listesi onaya eklenmiş mi ? Komisyon üyelerinin ikisi için uzmanı, bir mali işlemlerde görev alan personel mi ? Yedek komisyon üyesi sayısı ve özellikleri asıllarla aynı mı ?
29	İhale komisyonu kurulmuş mu ?	
30	İhale komisyonu oluşturulması onayı uygundur / uygun değildir (asıl ve yedek)	
31	İhale dokümanı ilan tarihinden itibaren 3 gün içinde ihale komisyon üyelerine teslim edilmiş mi ?	
32	İhale dokümanının görülmesi/ satın alınması/ değişiklik ve açıklama yapılması	İstekli tarafından ihale dokümanı bedeli muhasebe birimine yatırılmış mı ? İstekliye ihale dokümanının satıldığına dair dizi pusulası hazırlanmış mı ? İstekiler ihale tarihinden 20 gün öncesinde açıklama talebinde bulunmuş mu ? İdarece yapılan açıklama ve zeyilname ile yapılan değişiklikler, ihale dokümanı alanların tamamına ihale tarihinden 10 gün öncesinden bilgi sahibi olmaları için gönderilmiş mi ? Teklif zarflarının teslim alındığına dair sıra numaralı alındı makbuzları var mı ? Teklif zarflarının ihale komisyonuna teslim edildiğine dair tutanak var mı ? Uygun olmayan zarfların uygun olmadığına ilişkin tutanak var mı ? Zarf açma ve belge kontrol tutanağı düzenlenmiş mi ?
33	Tekliflerin alınması, açılması	
34	İstekillerin teslim etiketleri zarflarının içindeki belgeler ile ihalede yer alan istekilerden istenecek belgeler uyuyor mu?	
35	Mevzuat gereği kayıtlı olduğu ticaret ve/veya sanayi odası veya meslek odası belgesi var mı?	
36	Teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler ve imza sirküleri var mı?	Teklif mektubunda silinti kazını var mı ? Teklif edilen bedel rakam ve yazı ile uyumlu yazılmış mı ? Ad soyad belirtilmek suretiyle yetkili kişilerce imzalanmış mı ? İhale dokümanının tamamen okunup anlaşıldığı belirtilmiş mi ? Teklifin geçerlilik süresi belirtilmiş mi ve yeterli mi ?
37	Teklif mektubu	

Taahhüt ve Sözleşme Taslakları Üzerinde Ön Mali Kontrol İşlemlerinin Yürütülmesi

38	Geçici teminatlar		Teklif edilen bedelin %3'ü oranında verilmiş mi? İhalenin adı belirtilmiş mi? Teklif geçerlik süresinden itibaren en az 30 gün süreli verilmiş mi? Teminat teklif edilen para birimi dâhilinde verilmiş mi?
39	İdari şartnamede yer alan yeterlilik belgeleri var mı?		
40	Vekâleten ihaleye katılma halinde, istekli adına katılan kişinin ihaleye katılmaya ilişkin noter tasdikli vekâletnamesi ile noter tasdikli imza beyannamesi var mı?		
41	İstekli ihaleye konsorsiyum şeklinde katılıncaksa konsorsiyum belgesi var mı?		
42	İstekliler işi alt yüklenicilere yaptırmayı düşünyönlülersa yapılıracak işlere ait önerilen ve iş listesi var mı?		
43	İhale dokümanının satın alındığına dair belge var mı?		
44	Yeni istekli olduğuna dair belge istenilmiş ise bu belge var mı?		
45	İdari şartnamede istenilmesi halinde teklif edilen malın yerli mali olduğuna dair belgeler, var mı?		
46	Ortağı olduğu veya hissedarı bulunduğu tüzel kişiliklere ilişkin beyanname var mı?		
47	İdari şartnamede istenilmiş ise ihale konusu malın üretimine veya ihaleine veya/ya piyasaya arzına veya satışına veya/ya tüketimine ilişkin olarak isteklilerce ilgili mevzuat gereği alınması zorunlu olan sicil, izin, ruhsat, sertifikalı vb. belgeler var mı?		
48	İdari şartnamede istenilmiş ise ilgili kamu kuruluşlarının düzenlemeleri ile getirilen mecburi standartlara; ilgili mevzuatı gereği TSE marka zorunluluğu getirilen sanayi malı için TSE belgesine; ihale konusu mal için ilgili mevzuatı uyarınca yetkili kuruluşlarca getirilen zorunluluklar çerçevesinde istenen belgeler var mı?		
49	İdari şartnamede istenilmiş ise, belirtilen ekonomik ve mali yeterlilikle ilişkin belgeler var mı?		
50	İdari şartnamede istenilmiş ise, belirtilen mesleki ve teknik yeterliğe ilişkin belgeler var mı?		
51	İş deneyim belgesi istenildiyse, iş deneyim belgesi var mı?		
52	Uygun olmayan belgelerin uygun sayılmaması gerekeçlerine ilişkin tutanak var mı?		
53	İsteklilerce teklif edilen bedellerin tespit edildiği tutanak var mı?		
54	İhale üzerine kalan istekli ile varsa ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibinin, 4734 sayılı Kanun'un 58'inci maddesine göre yasaklı olup olmadığına dair Kamu İhale Kurumundan alınan teyit belgeleri		
55	İhale komisyonu kararı var mı?		
56	İhale komisyonu kararı ihale yetkiliince karar tarihinden itibaren 5 iş günü içinde onaylanmış mı?		
57	Kesinleşen ihale kararı 3 gün içinde ihaleye katılan firmalara bildirilmiş mi?		
58	İhale dosyası suretli onaylı mı?		
			Dat. proje no ve sayfa no. Proje başlama ve bitiş tarihi: Proje tutarı: Toplu projelerin detay programlama ve alt kalemlerine ait bilgiler Gelecek yıllara yaygın yüklenmelerde ilgili makamlardan alınan izin yazıları Yılı içinde projelerin yer, karakteristik, süre, maliyet ve ödenek değişikliklerine ilişkin bilgiler
60	İlgili Mevzuatı gereğince Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED) raporu gerekli olan işlerde ÇED olumlu belgesi ve işle ilgili olarak alınması gereken özel komisyon izin ve kararları		
61	Yapımı sırasında 4734 sayılı Kanunun 62'nci maddesinin (c) bendinde istisna sayılanlar hariç arsa temini, mülkiyet, kamulaştırma ve imar işlemlerinin tamamlanmışlığına ilişkin belgeler		

62	İhaleye ilişkin tüm şartnameler	
63	Doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmadığı gerekçesiyle teklif birim fiyat üzerinden ihale edilen işlerde, bu durumu açıklayıcı bilgi ve kanıtlayıcı belgeler	
64	4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin a, b ve c bentleri kapsamında tek kaynağın yapılan alımlara ilişkin olarak ihale mevzuatında belirlenen standart form	
65	Sözleşme tasarısı	
66	Yapılan ihalenin usulü ve türüne uygun olarak 4734 sayılı Kanun ile 4735 sayılı Kanuna ilişkin yayımlanan yönetmelik ve diğer düzenleyici mevzuat hükümlerine uyumca düzenlenmesi gereken standart formlar ve diğer belgeler	
67	Düzenlenmiş işe zeyhnameler, açıklamalar ve bunların isteklere gönderildiğine dair belgeler	
68	İhale kararlarının ihale üzerinde bırakılan da dahil ihaleye teklif veren bütün isteklere bildirildiğine dair yazı ve tebliğ alımları, ihale kararının faks veya e-posta yolu ile bildirilmesi halinde aynı gün postaya verilmesine dair belgeler	
69	İhalelere Karşı Yapılacak İdari Başvulara ait Yönetmelik hükümlerine göre idareye ve Kamu İhale Kurumuna başvuru bulunduğu takdirde, buna ilişkin yazışmalar	
70	Üzerine ihale yapılan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibine ait geçici teminat alındı belgesi (banka teminat mektubu durumunda ayrıca geçici teminat mektubu fotokopisi ile ilgili idarenin bankadan teyit talep yazısı ve alınacak teyit yazıları)	
71	Üzerine ihale yapılan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibine ait şarhname hükümleri gereğince ihale komisyonuna ibraz edilen belgelerin tamamının mevzuata uygunluğu	
72	İhaleye katılan bütün isteklere ait teklif mektupları,	
73	4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 38'inci maddesi gereği, idarenin tespit ettiği yaklaşık maliyete göre teklif fiyatı aşırı düşük olanların teklifleri reddedilmeden önce belirlenen süre içinde istenen açıklama ve tebliğ alımları ile istekler tarafından verilen teklifte önemli olduğunu tespit ettiği bileşenler ile ilgili ayrıntılı cevabi yazı ve eki belgeler	
74	On yeterlilik ve/veya ihale komisyonu değerlendirmelerinde elenen isteklere ait eleme nedent olan bütün belgeler,	
75	İhale işlem belgeleri ile ihale komisyonu tutanakları ve kararları	
76	Karar damga vergisi yatırılış tarihi ve miktarı	
77	İzne tabi alımlarda ilgili makamlardan alınacak izin yazıları	
78	Onaylı dizi pusulası	
79	Teklif veren istekli sayısı	
80	Teklifi değerlendirilmeyen istekli sayısı	
81	Teklif kabul edilen istekli sayısı	
82	İhale bedeli	
83	Yaklaşık maliyet ile ihale bedeli arasındaki fark / kırm oranı	Yerli () Yabancı ()
84	İhale üzerinde bırakılan isteklinin uyuşuğu	
85	İş ortaklığında pilot ortak	
86	İhale üzerinde bırakılan isteklinin kayıtlı olduğu ticaret / sanayi odası	
87	Ticaret / sanayi / meslek odası numarası	
88	Sözleşme tasarısının KİK formatına uygunluğu (uygun / uygun değil)	Tic.No : Mes.Od.No :
89	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan iş deneyim belgesi veya iş deneyimi tevsik için sunulan belgelerin tarihi ve cümler miktarı	
90	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan iş deneyim belgesi, şartnamede belirtilen kriterleri sağlıyor mu?	

91	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan bilançodaki cari oran şartnamede belirtilen orana uygun mu?	Sözleşmeye davet yazıları ve tebliğ alındıkları
92	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan bilançodaki öz kaynak oranı şartnameye uygun mu? (Yapım işlerinde hesaplamaya yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri toplam aktiflerden düşülecektir)	İhale üzerinde kalan isteklinin, 4734 sayılı Kanun' un 10' uncu maddesinin son fıkrası (a), (b), (c), (d), (e) ve (g) bentlerinde sayılan durumlarda olmadığına dair belgeler
93	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan bilançodaki kısa vadeli borçların öz kaynaklara oranı şartnameye uygun mu? (Yapım işlerinde hesaplamaya yapılırken; yıllara yaygın inşaat maliyetleri dönen varlıklardan, hakediş gelirleri ise kısa vadeli borçlardan düşülecektir)	İhale üzerinde kalan isteklinin, 4734 sayılı Kanun' un 53' üncü maddesinin j/1 bendi gereğince yüklenici tarafından ödenmesi gereken kurum payının yetinliğine ilişkin belge
94	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan bilançodaki toplam ciro şartnamede belirtilen orana uygun mu ?	İhale kararın ve sözleşmeye ait damga vergilerinin ödendiğine ilişkin belgeler
95	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan belgeler, ilgili şartnamede belirtilen kriterleri taşıyor mu?	Kesim teminata ilişkin alındı
96	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan ekonomik ve mali yeterliliğe ilişkin olarak bankalardan alınan kullanılmamış nakit kredisi veya kullanılmamış teminat mektubu, kredisi şartnamede belirtilen oranlara uygun mu?	İnzalananmış olan sözleşme ve sözleşme imzalandığı tarihte yasaklı olmadığına ilişkin yasaklı tevit belgesi
97	Söz konusu işe ait sözleşmenin imzalanmasından sonra eklenecek belgeler	Yer teslimi gereken hallerde düzenlenen yer teslim tutanağı Sözleşmede öngörülmeyen, iş artırım zorunlu hale gelmesi ve bu artırım yükleniciye yapılması halinde buna ilişkin gerekçe, yaklaşık maliyet hesap cetveli, onay belgesi, ek kesim teminata ilişkin belge ile ek karar ve sözleşmeye ait damga vergilerinin ödendiğine ilişkin belgeler
98	Yüklenici tarafından verilen kesim teminat miktarı ve uygunluğu	Sözleşmelerin devri halinde devire ilişkin onay ve diğer belgeler ile devir sözleşmesi

İNCELEYENLER

...../...../2009
Adı Soyadı
Unvanı
İmza

KONTROL EDİLMİŞ VE UYGUN GÖRÜLMÜŞTÜR.

Ön Mali Kontrol Yetkilisi

...../...../2009

Veri: EROĞAN

Strateji Geliştirme Daire Başkanı
İmza

İHALE DOSYASI ÖN İNCELEME FORMU	
1	İhaleyi yapan idare
2	Dosyanın ön mali kontrol birimine geliş/çıkış tarihi
3	İhtiyaç (talep) belgesi
4	İhale onay belgesi tarihi
	Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı 14.09.2009 Evet (KMU Yatırım İcmal Planı) 26.06.2009 Ermenek MYO 300 Kişilik Yurt Binası Yapımı Ermenek MYO 300 Öğrencilik Yurt Binası Yapımı İş Betonarme Karakas KİMYA Ermenek MYO Yerleşkesi Avans Verilmeyecektir. Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009H031590 nolu Dersalık ve Merkez Birimler Projesinin 2009 Ödenegİ) Evet 38.70.02.11/09.4.1.00/2/06.5.7.01 (Ekonomik kodu hizmet binası) Evet (Doğru) Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanakları (BKK) belirtilmiş mi? İhale usulü belirtilmiş mi. uygun mu? Açık ihale usulü (Madde 19) (Uygun) Evet Evet (Ahmet ALAMUR - Seyit YILDIRIM) Evet Evet Anahat teslimi gölürü bedel Gerek yok (ihale Usulü Anahat teslimi gölürü bedel) Evet Evet (İhale Kayıt No: 2009/78555) E Cevveli 30'uncu madd e. Açık ihale Usulü 250,00 TL (İdari Şartname Madde 4.1-ç) Sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 5 gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacaktır (İd.Şart.Md.49.1) Yer tesliminin yapıldığı andan itibaren 600 takvim günüdür. (İdari Şartname Madde 49.3). 600 takvim günü. (İdari Şartname Madde 49.3). Bu ihalede işin tamamı için teklif verilecektir. (İd.Şart. Md.20.1) İhale konusu işin tamamı veya bir kısmı alt yüklenicilere yaptırılmaz. (İd.Şart.Md.18.1) Bu ihaleye sadece yerli istekliler katılabilir. (İd.Şart.Md.8.1) Bu madd e boş bırakılmıştır. (İd.Şart.Md.8.2.1)
5	İhale onay belgesi
	İşin adı İşin türü ve miktar (fiziki) veya kapsamı Yapı tekniği İşin yapılacağı yer Avans verilecekse şartları Onayda yaklaşık maliyetin yer verilmiş mi ? Kullanılabilir ödenek miktarı belirtilmiş mi, doğru mu? Onayda bütçe tertib/tertiplerine yer verilmiş mi ? İlan şekli ve adedi belirtilmiş mi, doğru mu? İhale dokümanı satış bedeli belirtilmiş mi ? Fiyat farkı verilecekse dayanakları (BKK) belirtilmiş mi? İhale usulü belirtilmiş mi. uygun mu? Yaklaşık maliyet eşik değerin altında ise sadece yerli isteklilerin katılacağı onayda belirtilmiş mi? Onay belgesi yetkili kişilerce imzalanmış mı? Onay belgesine yaklaşık maliyet ve ekleri eklenmiş mi? Teklif ve sözleşme türü belirtilmiş mi? Pazarlık ve belli istekliler usulü ile ihale yapıyorsa davet edilecek firmaların listesi onaya eklenmiş mi? Evet Evet (İhale Kayıt No: 2009/78555) E Cevveli 30'uncu madd e. Açık ihale Usulü 250,00 TL (İdari Şartname Madde 4.1-ç) Sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 5 gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacaktır (İd.Şart.Md.49.1) Yer tesliminin yapıldığı andan itibaren 600 takvim günüdür. (İdari Şartname Madde 49.3). 600 takvim günü. (İdari Şartname Madde 49.3). Bu ihalede işin tamamı için teklif verilecektir. (İd.Şart. Md.20.1) İhale konusu işin tamamı veya bir kısmı alt yüklenicilere yaptırılmaz. (İd.Şart.Md.18.1) Bu ihaleye sadece yerli istekliler katılabilir. (İd.Şart.Md.8.1) Bu madd e boş bırakılmıştır. (İd.Şart.Md.8.2.1)
6	Yaklaşık maliyet hesap cetveli ve dayanakları oluşturulan belgeler tamam mı?
7	Kamu İhale Kurumu tarafından ihale kayıt numarası verilen, ihale kayıt formu
8	Bütçe yılı ve tertibi (ayrıca yılı merkezi yönetim bütçe kanununun e cetvelinin ilgili maddesine uygun mu?)
9	4734 sayılı Kanun'un 21/f bendi ve 22/d bendinde yer alan parasal limitler dahilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamı idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin % 10' unu aşp aşmadığı, aşyorsa kamu ihale kurumundan uygun giriş alınmış mı?
10	On yetenlik / ihale dokümanı satış bedeli
11	İşin başlama, bitiş tarihi / işin süresi
12	Kısmi teklif verilmeyeceği
13	Alt yüklenicilere işin yaptırılıp yaptırılmayacağı.
14	Yerli isteklilere fiyat avantajı uygulandı mı/uyulanmayacağı, uygulanacaksa oranı

Taahhüt ve Sözleşme Taslakları Üzerinde Ön Mali Kontrol İşlemlerinin Yürütülmesi

Sev İşlem Formu 01.07.2009 - KİK İlan Tarihi 06/07/2009	
Düzeltilme İlanı yapılmamış. Gönderilen evraklardan anlaşılır.	
Evlet	
İlan ve sevki işlem formu KİK' na İlan tarihinden 5 gün önce gönderilmiş mi?	Evlet 30.07.2009 - 14.00 (Madde.3.1.d-e)
Düzeltilme İlanı yapıldı ise İlan yapıldıktan sonra 10 gün içinde mi yapılmış	Evlet 30.07.2009 - 14.00 (Madde 3.b)
İlan Kamu İhale Bülteninde yayımlanmış mı?	Evlet 30.07.2009 - 14.00 (Madde 3.b)
İlandaki ihale tarihi ile İdari Şartname uygun mu?	Evlet (Madde 3.2)
İhale tarihi ile teklif verme tarih ve saati aynı mı?	Evlet (Madde 8)
İhale dokümanı satış bedeli İdari Şartname ile aynı mı?	Evlet 250.00 TL (Madde 4.1.g)
İhale konusu yapımı işinin yer/yerleri İdari Şartname ile aynı mı?	Evlet 250.00 TL (Madde 7.1)
Teslim süresi İdari Şartname ile aynı mı?	Evlet KİM Erm.MYO (Madde 2.1.d)
İdari Şartnamede istenen yeterlilik belgeleri İlanda da istenmiş mi?	Evlet KİM Erm.MYO (Madde 2.b)
Teslim şekli (tam/kısmi) İdari Şartnameye uygun mu?	Evlet KİM Erm.MYO (Madde 2.b)
İhale için sadece yerli istekçilere veya yerli ve yabancı istekçilere açık olduğu İdari Şartname ve onayla aynı mı?	Evlet Yer Tesliminden itibaren 600 gün (Md.49.3)
Konsorsiyumların ihaleye teklif verip veremeyeceği belirlenmiş mi?	Evlet Yer Tesliminden itibaren 600 gün (Md.2.ç)
15 İlan metni hazırlanmış mı?	Evlet (Madde 7)
16 10,11,12,13 ve 14'ncü maddelerde sayılan hususlar, şartname, İlan metni ve sözleşme tasarımlarında birbirini ile uyumlu/uyumlu değil	Evlet (Madde 4)
17 İhale / ön yeterlilik tarihi - saati	Evlet (Madde 4)
20 Ön İlan yapılmış ise tarihi	Evlet (Madde 4)
	Sadece yerli istekçiler katılabilir (Madde 8.1)
	Sadece yerli istekçiler katılabilir (Madde 6)
	Sadece yerli istekçiler katılabilir (Madde 6)
	Konsorsiyumlar Teklif Veremez (Madde 12)
	Konsorsiyumlar Teklif Veremez (Madde 12)
	Evlet 250.00 TL (Madde 4.1.g)
	Evlet 250.00 TL (Madde 7.1)
	Evlet 250.00 TL (Madde 7.1)
	Uyumlu (Madde 49.1-49.3)
	Uyumlu (Madde 2.c-2ç)
	Uyumlu (Madde 2.c-2ç)
	Uyumlu (Madde 9.1-9.3)
	Uyumlu (Madde 20.1)
	Uyumlu (Madde 9)
	Uyumlu (Madde 9)
	Uyumlu (Madde 18.1)
	Uyumlu (Madde 4.1.5)
	Uyumlu (Madde 4.1.5)
	Uyumlu (Madde 15.1)
	Uyumlu (Madde 8.1)
	Uyumlu (Madde 6)
	Uyumlu (Madde 6)
	Yapılmamış
	30.07.2009 - 14:00 (İdari Şartname Madde.3.1.d-e)

21	İlan 4734 sayılı Kanunun 13'üncü maddesine uygun mu? (İhale 4734 13. Mad. b/3 kapsamında)	Kamu İhale Bülteni: Mahallî Gazete: Belediye İlan Panosu: Madde 26 Madde 13.b.3 Madde 24 Madde 25	Evet 21 gün önce (30.07.09 - 06.07.2009) Evet 21 gün önce (30.07.09 - 07.07.2009) İlan Yapılışına Gerek Yok Uygun Uygun On Yeterlilik İliyi Yok
22	İlan, 4734 sayılı Kanun'a uygundur/uygun değildir	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
23	İlanın yapılacağına ilişkin belgeler	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
24	İlan zorunluluğu bulunmayan ihalelerde, isteklilerin davet edilmesine dair davet yazıları	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
25	İsteklilere verilecek teklifin türü	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
26	Teklif geçerlilik süresi	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
27	Yaklaşık maliyet ve dayanacağımlı oluşturulan hesap cetvelleri	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
28	İhale onay belgesi (Madde 5 ile Benzerlik Gösteriyor)	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
29	İhale komisyonu kurulmuş mu?	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
30	İhale komisyonu oluşturulması onayı uygundur/uygun değildir (asli ve yedek)	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
31	İhale dokümanı İlan tarihinden itibaren 3 gün içinde ihale komisyon üyelerine teslim edilmiş mi?	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	
32	İhale dokümanının götürülmesi/satın alınması/ değışiklik ve açıklama yapılması	KİK İhale Bülteni bilgisayar çıkışı: Yerel Gazete (Karaman'da Uyanış) Fobokopisi İlan zorunlu Anahar teslimi götürü bedel (id.Sart.Md.19.1. KİK İlan Madde 9)) 120 Gün (id.Sart.Md.24.1. KİK İlan Madde 11) Tamam Evet (3.148.188,77 TL) 4.730.000,00 TL (2009HQ31590 nolu Derslik ve Merkezi Birimler Projesinin 2009 Odeneği) Evet 38.70.02.11.09.4.1.00/2006.5.7.01 (Ekonomik kodlu hizmet binası) Evet Evet 250,00 TL Fiyat farkı verilecekse dayanaktan belirlenmiş mi? İhale usulü belirlenmiş mi? Açık İhale Usulü (Madde 19) Evet	

Taahhüt ve Sözleşme Taslaqları Üzerinde Ön Mali Kontrol İşlemlerinin Yürütülmesi

33	<p>Teklif zarfının teslim alındığına dair sıra numaralı alındı mektubunu var mı?</p> <p>Teklif zarfının ihale komisyonuna teslim edildiğine dair tutanak var mı?</p> <p>Uygun olmayan zarfların uygun olmadığına ilişkin tutanak var mı?</p> <p>Zarf açma ve belge kontrol tutanağı düzenlenmiş mi?</p>	<p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Yok</p> <p>Evet</p>	<p>Evet - (Teklif Açma ve Belge Kontrol Tutanağı)</p>
34	<p>Mevzuatı gereği kayıtlı olduğu ticaret ve/veya sanayi odası veya meslek odası belgesi var mı?</p>	<p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p>	<p>ATO Oda Sicil No:281994</p> <p>KTSO Oda Sic.No :4902, ATSO Oda Sicil No:4115</p> <p>Kararname TSO Oda SicilNo:5721</p> <p>KTO Oda Sicil No:24388</p> <p>KTD Oda Sicil No:21522</p>
35	<p>Teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler ve imza sirküleri var mı?</p>	<p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p> <p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p>	<p>Evet (imza Sirk.Kontrol)</p> <p>Evet (imza Sirk.Kontrol)</p> <p>Evet (imza Sirk.Kontrol)</p> <p>Evet (imza Sirk.Kontrol)</p> <p>Yok</p> <p>Yok</p> <p>Yok</p> <p>Yok</p>
36	<p>Teklif mektubunda silinti kazıntı var mı?</p>	<p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p>	<p>Yok</p> <p>Yok</p> <p>Yok</p> <p>Yok</p>
37	<p>Teklif edilen bedel rakam ve yazı ile uyumlu yazılmış mı ?</p> <p>Teklif edilen bedel rakam ve yazı ile uyumlu yazılmış mı ?</p> <p>Ad soyad veya ticaret ünvanı belirlemek suretiyle yetkili kişilere imzalanmış mı?</p> <p>İhale dokümanının tamamen okunup anlaşıldığı belirlenmiş mi?</p> <p>Teklifin geçerlilik süresi belirlenmiş mi ve yeterli mi?</p>	<p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p> <p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p> <p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p>	<p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p> <p>Evet</p>
37	<p>Teklif mektubu</p>	<p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p> <p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p> <p>Onur Yapı</p> <p>Karman İnş. - Ravza İnş Ort.</p> <p>Yuvarm İnş. Bilge Müh. Küpedağ İnş.</p>	<p>Evet (Hasan SARİMEHMETOĞLU)</p> <p>Evet (Sabri GÖKTAS - Celal YILDIRIM)</p> <p>Evet (Mustafa Başaran ALBAYRAK)</p> <p>Evet (İlhan CATALKAYA)</p> <p>Evet (İsmail ÜNSAL)</p>

					Onur Yapı Karmam İnş. - Ravza İnş Ort. Yuvam İnş. Blige Müh. Küpdağ İnş. Onur Yapı Karmam İnş. - Ravza İnş Ort. Yuvam İnş. Blige Müh. Küpdağ İnş. Onur Yapı Karmam İnş. - Ravza İnş Ort. Yuvam İnş. Blige Müh. Küpdağ İnş. Evet (Teknik ve Mali Yeterlilik) Detaylı Bilgiler 49. ve 50. maddede	Evet 87.000,00 > 69.608,65 Evet 87.500,00 > 86.848,96 (İk Tem.Mek.Karmam İnş.) Evet 100.000,00 > 72.300,00 Evet 270.000,00 > 235.260,00 Evet 100.000,00 > 71.896,07 Evet Evet Evet Evet Hatalı İhale Konusu İş Evet Evet 31.12.2009 > 27.12.2009 Evet 31.12.2009 > 27.12.2009 Evet 31.12.2009 > 27.12.2009 Evet 31.12.2009 > 27.12.2009 Evet 30.01.2010 > 27.12.2009
38	Geçici teminatlar	Teklif edilen bedelin %3' u oranında verilmiş mi?	İhalenin adı belirtilmiş mi?	Teklif geçerlik süresinden itibaren en az 30 gün süreli verilmiş mi?	İdari şartnamede yer alan yeterlilik belgeleri var mı?	
39						
40		Vekaleten ihaleye katılma halinde, isteki adına katılan kişinin ihaleye katılmaya ilişkin noter tasdikli vekaletnamesi ile noter tasdikli imza beyanname var mı?				Vekaleten katılma yok. Vekaleten katılma yok. Vekaleten katılma yok. Vekaleten katılma yok. İhaleye Konsorsiyumlar katılmamaz. İhaleye Konsorsiyumlar katılmamaz. İhaleye Konsorsiyumlar katılmamaz. İhaleye Konsorsiyumlar katılmamaz. İhaleye Konsorsiyumlar katılmamaz.
41		İstekli ihaleye konsorsiyum şeklinde katılıncaksa konsorsiyum belgesi var mı?				Onur Yapı Karmam İnş. - Ravza İnş Ort. Yuvam İnş. Blige Müh. Küpdağ İnş. Onur Yapı Karmam İnş. - Ravza İnş Ort. Yuvam İnş. Blige Müh. Küpdağ İnş.
42		İstektiler işi alt yüklenicilere yaptırmayı düşünüyorsa yapılacak işlere ait önerileri ve iş listesi var mı?				Onur Yapı Karmam İnş. - Ravza İnş Ort. Yuvam İnş. Blige Müh. Küpdağ İnş. Evet Evet (İnzamada İşin-Unvan Yok) Evet Evet Evet
43		Anahtar teknik persone listesi				
44		Yerli isteki olduğuna dair belge istenilmiş ise bu belge var mı?				İhaleye sadece yerli istektiler katılabilir. İhaleye sadece yerli istektiler katılabilir. İhaleye sadece yerli istektiler katılabilir. İhaleye sadece yerli istektiler katılabilir. İhaleye sadece yerli istektiler katılabilir.
45		İdari şartnamede istenilmesi halinde tekli edilen malın yerli mali olduğuna dair belgeler, var mı?				Onur Yapı Karmam İnş. - Ravza İnş Ort. Yuvam İnş. Blige Müh. Küpdağ İnş. Evet Yok Yok Yok Yok
46		Ortağı olduğu veya hissedan bulunduğu tüzel kişiliklere ilişkin beyanname var mı?				
47		İdari şartnamede istenilmiş ise ihale konusu malın üretilmesine ve/veya ihaleye piyasaya arzına ve/veya satışına ve/veya tüketimine ilişkin olarak istektilerle ilgili mevzuat gereği alınması zorunlu olan sicil, izin, ruhsat, sertifikta vb. belgeler var mı?				Özel izin vb. gerektirmiyor.

Taahhüt ve Sözleşme Taslakları Üzerinde Ön Mali Kontrol İşlemlerinin Yürütülmesi

48	İdari şartnamede istenilmiş ise ilgili kamu kuruluşlarının düzenlemeleri ile getirilen mecburi standartlara; ilgili mevzuatı gereği TSE marka zorunluluğu getirilen sanayi malları için TSE belgesine; ihale konusu mal için ilgili mevzuatı uyarınca yetkili kuruluşlarca getirilen zorunluluklar çerçevesinde istenen belgeler var mı?	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
49	İdari şartnamede istenilmiş ise, belirtilen ekonomik ve mali yeterliliğe ilişkin belgeler var mı?	Onur Yapı - Bilanço Karmam-Ravza - Bilanço Yuvam İnş - Bilanço Bilge Müh. - Bilanço Küpedağ İnş. - Bilanço Onur Yapı - Gelir Tablosu - Fatura Karmam-Ravza Gelir Tablosu - Fatura Yuvam İnş. Gelir Tablosu - Fatura Bilge Müh. Gelir Tablosu - Fatura Küpedağ İnş. - Gelir Tablosu - Fatura Onur Yapı - İş Deneyim Belgesi Karmam-Ravza - İş Deneyim Belgesi Yuvam İnş - İş Deneyim Belgesi Bilge Müh. - İş Deneyim Belgesi Küpedağ İnş. - İş Deneyim Belgesi Onur Yapı - Org. Yapısı ve Personel Durumu Belg. Karmam-Ravza - Org. Yapısı ve Personel Durumu Belg. Yuvam İnş. - Org. Yapısı ve Personel Durumu Belg. Bilge Müh. - Org. Yapısı ve Personel Durumu Belg. Küpedağ İnş. - Org. Yapısı ve Personel Durumu Belg.	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
50	İdari şartnamede istenilmiş ise, belirtilen mesleki ve teknik yeterliğe ilişkin belgeler var mı?	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
52	Uygun olmayan belgelerin uygun sayılmaması gerekçelerini ilişkin tutanak var mı?	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
53	İsteklilerce teklif edilen bedellerin tespit edildiği tutanak var mı?	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
54	İhale üzerine kalan istekli ile varsa ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibinin, 4734 sayılı Kanun'un 58'inci maddesine göre yasaklı olup olmadığına dair Kamu İhale Kurumundan alınan teyit belgeleri	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
55	İhale komisyonu kararı var mı?	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
56	İhale komisyonu kararı ihale yetkilisince karar tarihinden itibaren 5 iş günü içinde onaylanmış mı?	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
57	Kasınlaşan ihale kararı 3 gün içinde ihaleye itailen firmalara bildirilmiş mi?	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)
58	İhale dosyası sureti onaylı mı?	Yok	Evet (Garanti Bankası) Evet (Şeker Bank - Karmam İnş Adına) Evet (Vakıflar Bankası) Evet (Albaraka Türk) Evet (Albaraka Türk) Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2008 Yılı Bilançosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet 2006-2007-2008 Gelir Tablosu Evet (ODTÜ) Evet (Karaman Bay.İsk.Md - Yunak Dev.Hast.) Evet (Karaman Milli Eğit.Md - Bay.ve İsk.Md) Evet (Selçuk Ün.Rektörlüğü) Evet (Konya B.Belediyesi) Evet (Anahatır Tek.Pers-Tek.Pers.Taah.-Listesi) Evet (Anahatır Trk.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Listesi-Tek.Pers.Bey.) Evet (Anahatır Tek.Pers.List-Bey)- Evet (Anahatır Tek.Pers.Taah)

	Dpt proje no ve sayfa no: 2009H031590 2009 - 2011 10.000,00	
59	Yüksek Yatırım Programında yer alan işlerle, bu programdaki ek veya değişikliklere göre yapılacak işlerde, Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun bu konudaki hükümlerinin heryüi Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulan yatırım programının uygulanması, koordinasyonu ve izlenmesine dair kararda öngörülen işlemlerin yapılmasını kapsayan belgeler	Proje başlama ve bitiş tarihi: 2009 - 2011 10.000,00 Poplu projelerin delay programlarına ve alt kalemlerine ait bilgiler Gelecek yıllara yaygın yüklenmelerde ilgili makamlardan alınan izin yazıları Yı içinde projelerin yer, karakteristik, süre, maliyet ve ödenek değişikliklerine ilişkin bilgiler
60	İlgili Mevzuatı gereğince Çevresel Etki Değerlendirmesi (CED) raporu gerekli olan işlerde ÇED olumlu belgesi ve işle ilgili olarak alınması gereken özel komisyon izin ve kararları	2009H031590 2009 - 2011 10.000,00
61	Yapım işlerinde İ734 sayılı Kanunun 62'nci maddesinin (c) bendinde istisna sayılanlar hariç] irnsa temini, mukayyet, kamulaştırma ve imar işleminin tamamlanmışlığına ilişkin belgeler	
62	İhaleye ilişkin tüm şartnamalar	
63	Doğal afetler nedeniyle uygulanan projeleri için yeterli süre bulamadığı gerekçesiyle teklif birim fiyat üzerinden ihale edilen işlerde, bu durumu açıklayıcı bilgi ve kanıtlayıcı belgeler	
64	4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22' nci maddesinin a, b ve c bentleri kapsamında tek kaymaktan yapılan alımlara ilişkin olarak ihale mevzuatında belirlenen standart form	
65	Sözleşme tasarıları	
66	Yapılan ihalelerin usulü ve türüne uygun olarak 4734 sayılı Kanun ile 4735 sayılı Kanuna ilişkin yayımlanan yönermelik ve diğer düzenleyici mevzuat hükümleri uyarınca düzenlenmesi gereken standart formlar ve diğer belgeler	
67	Düzenlenmiş ise zeyinameler, açıklamalar ve bunların isteklere gönderildiğine dair belgeler	
68	İhalelere Karşı Yapılacak İdari Başvurulara ait Yönermelik hükümlerine göre idareye ve Kamu İhale Kurumuna başvuruda bulunulduğu takdirde, buna ilişkin yazışmalar	
69	Üzerine ihale yapılan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibine ait geçici teminat alındı belgesi (banka teminat mektubu olması durumunda ayrıca geçici teminat mektubu fotokopisi ile ilgili idarenin bankadan teklif talep yazısı ve alınacak teklif yazıları)	
70	Üzerine ihale yapılan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibine ait şartname hükümleri gereğince ihale komisyonuna ıbraz edilen belgelerin tamamının mevzuata uygunluğu	
71	İhaleyle katılan bütün isteklere ait teklif mektupları,	
	4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 38' inci maddesi gereği, İdarenin tespit ettiği yalıdaşık maliyetle göre teklif fiyatı aşırı düşük olanları reddetmeden önce belirlenen süre içinde istenen açıklama ve teblig alımları ile istekler tarafından verilen teklifte orienti olduğunu tespit ettiği bilesenler ile ilgili ayrımlı cevabı, yazı ve ek belgeler	
72	4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 38' inci maddesi gereği, İdarenin tespit ettiği yalıdaşık maliyetle göre teklif fiyatı aşırı düşük olanları reddetmeden önce belirlenen süre içinde istenen açıklama ve teblig alımları ile istekler tarafından verilen teklifte orienti olduğunu tespit ettiği bilesenler ile ilgili ayrımlı cevabı, yazı ve ek belgeler	
74	Ön yeterlilik veveya ihale komisyonu değerlendirmelerinde elelenen isteklere ait eleme nedeni olan bütün ihale işlem belgeleri ile ihale komisyonu tutanakları ve kararları	
76	Karar dāmgā vergisi yatırılış tarihi ve miktarı	
77	İzme tabi alımlarda ilgili mekamlardan alınacak izin yazıları	
78	Onaylı dizi pusulası	
79	Teklif veren istekli sayısı	
80	Teklif değerdendirilmeyen istekli sayısı	
81	Teklif kabul edilen istekli sayısı	
82	İhale bedeli	
83	Yalıdaşık maliyet ile ihale bedeli arasındaki fark / Kırım oranı	
		3.148.118,77 2.320.288,21 1- (İhale Bedeli / Yalıdaşık Maliyet) 0,26

Taahhüt ve Sözleşme Taslakları Üzerinde Ön Mali Kontrol İşlemlerinin Yürütülmesi

84	İhale üzerinde bırakılan isteklinin uygunlu	Yerli (X) Yabancı () Tic. Sic. No: 208606	1,208.350,24 TL 1.485.359,70 TL 2.814.901,00 TL	
85	İş ortamında pilot ortak			
86	İhale üzerinde bırakılan isteklinin kayıtlı olduğu ticaret / sanayi odası	İhale Sahibi: Onur Yapı - Hasan SARİMEHMETOĞLU Ankara Ticaret Odası - Oda Sicil No:2871984		
87	Ticaret / sanayi / meslek odası numarası			
88	Sözleşme tasarsının KİK formatına uygunluğu (uygun / uygun değil)			
89	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan iş deneyim belgesi veya iş deneyimi tevsih için sunulan belgelerin tarihi ve güncel miktar			
90	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan iş deneyim belgesi, şartnamede belirtilen kriterleri sağlıyor mu?	Dönen Varlıklar Toplamı (2008) Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri (2008) Fark (2008) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (2008) Hakediş Gelirleri (2008) Fark (2008) Cari Oran (Dönen Var. - Yıllara Yaygın Mali / K.V.Y.K - Hakediş Gel.) İdari Şartname Oranına (En az 0,75) Uygunluk Öz Kaynaklar (2008)	1,208.350,24 TL 1.485.359,70 TL 2.814.901,00 TL Esvat Geçici Kabul 20.09.2008 - İş Deneyim 2.8.14.901 ->0 1740.216:16 - İş Deneyim diploması yıllık kontrol)	0,00 0,00 0,00 0,00 #SAY101 > 0,75
91	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan bilançodaki cari oran şartnamede belirtilen orana uygun mu? (Yapım işlerinde hesaplama yapıldıktan; yıllara yaygın inşaat maliyetleri dönen varlıklardan, hakediş gelirlere ise kısa vadeli borçlardan düşülecektir)			
92	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan bilançodaki öz kaynak oranı şartnameye uygun mu? (Yapım işlerinde hesaplama yapıldıktan; yıllara yaygın inşaat maliyetleri toplam aktiften düşülecektir)			
93	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan bilançodaki kısa vadeli borçların öz kaynaklara oranı şartnameye uygun mu?			
94	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan bilançodaki toplam ciro şartnamede belirtilen orana uygun mu?			
95	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan belgeler, ilgili şartnamede belirtilen kriterleri taşıyor mu?			
96	İhale üzerinde bırakılan istekli tarafından sunulan ekonomik ve mali yeterliliğe ilişkin olarak bankalardan alınan kullanılan nakli kredisi veya kullanılmasız teminat mektubu / kredisi şartnamede belirtilen oranlara uygun			
97	İhale üzerinde bırakılan istekliye gönderilen sözleşme davet yazısı uygun mu?			

	<p>98 Söz konusu işe ait sözleşmenin imzalanmasından sonra eklenecek belgeler</p>	<p>İhale üzerinde kalan isteklinin, 4734 sayılı Kanun'un 10 üncü maddesinin son fıkrası (a), (b), (c), (d), (e) ve (g) bentlerinde sayılan durumlarda olmadığına dair belgeler</p> <p>İhale üzerinde kalan isteklinin, 4734 sayılı Kanun'un 53 üncü maddesinin j/1 bendi gereğince yüklenici tarafından ödemesi gereken kurum payının yatırıldığına ilişkin belge</p> <p>İhale karar ve sözleşmeye ait damga vergilerinin ödenmişliğine ilişkin belgeler</p> <p>Kesin teminata ilişkin alındı</p> <p>İmzalanmış olan sözleşme ve sözleşme imzalandığı tarihte yasaklı olmadığına ilişkin vasaklı tevit belgesi</p> <p>Yer teslimi gereken hallerde düzenlenen yer teslim tutanağı</p> <p>Sözleşmede öngörülmemeyen, iş artısının zorunlu hale gelmesi ve bu artının yükleniciye yaptırılması halinde buna ilişkin gerekçe, yaklaşık maliyet hesap cetveli onay belgesi, ek kesin teminata ilişkin belge ile ek karar ve sözleşmeye ait damga vergilerinin ödenmişliğine ilişkin belgeler</p> <p>Sözleşmelerin devri halinde devire ilişkin onay ve diğer belgeler ile devir sözleşmesi</p>
	<p>99 Yüklenici tarafından verilen kesin teminat miktar ve uygunluğu</p>	

İNCELEYENLER

...../...../2009
Adı Soyadı
Ünvanı
İmza

KONTROL EDİLMİŞ VE UYGUN GÖRÜLMÜŞTÜR.

Ön Mali Kontrol Yetkilisi
...../...../2009
Vedat ERDOĞAN
Strateji Geliştirme Daire Başkanı
İmza

YURT YAPIM İŞİ TEMİNAT MEKTUBU KONTROL ÇİZELGESİ

	Onur İnş.	Karman İnş.	Yuvam İnş.	Bilge Müh.	Küpedağ İnş.
Teklif	2.320.288,21	2.894.965,30	2.410.000,00	7.842.000,00	2.396.535,75
Yüzde	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03
Asgari G.Teminat	69.608,65	86.848,96	72.300,00	235.260,00	71.896,07
Geçici Teminat	87.000,00	87.500,00	100.000,00	270.000,00	100.000,00
	Tamam	Tamam	Tamam	Tamam	Tamam

	Onur İnş.	Karman İnş.	Yuvam İnş.	Bilge Müh.	Küpedağ İnş.
Teklif Tarihi	30.07.2009	30.07.2009	30.07.2009	22.07.2009	30.07.2009
120 gün	27.11.2009	27.11.2009	27.11.2009	19.11.2009	27.11.2009
30 gün	27.12.2009	27.12.2009	27.12.2009	19.12.2009	27.12.2009
Asf.Tem.Mek.Tar.	31.12.2009	31.12.2009	31.12.2009	31.12.2009	30.01.2010
Tem.Mek.Tar.	Tamam	Tamam	Tamam	Tamam	Tamam

Min.İş.Deneyim 1.740.216,16

HARCAMA YETKİLİLERİ İÇİN SAYIŞTAY DENETİMİ VE YARGILAMASI

Özlem Ünal BAYRAKTAR

Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni

BİRİNCİ BÖLÜM:

HARCAMA YETKİLİSİNİN TANIMI VE TESPİTİ

1. Harcama Yetkilisinin Tanımı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 31'inci maddesinde; "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir." denilmek suretiyle harcama yetkilisi tanımlanmıştır. Harcama birimi; kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimdir.

Mahalli idareler için de paralel tanımlar yapılmıştır. 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununda, İl özel idaresi bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ve ilçelerde bu yetkinin kaymakam tarafından kullanılacağı belirtilmekte, 5393 Sayılı Belediye Kanununda ise belediye bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir denilmektedir.

2. Harcama Yetkilisinin Tespiti

Tüm tanımlarda ortak olan "bütçeyle ödenek tahsisi" kriteri dikkate alındığında, bütçe sınıflandırması, harcama yetkisini belirleyen temel unsurdur. Kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırmanın kodlanmasından oluşan analitik bütçe kodlama sisteminde, idari yapının temel alındığı kurumsal kodlar dört düzeyli ve sekiz haneli olarak belirlenmiştir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde;

- Birinci düzey, bakanlıkları ve Anayasal olarak eşdeğer kurumları belirlemektedir.

- İkinci düzey, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimleri ifade etmektedir.
- Üçüncü düzey kodlar, ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri kapsar.
- Dördüncü düzey kodlar, destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimleri tanımlar.¹

Mahalli idarelerde ise;

- Birinci düzey; kurumun il özel idaresi, belediye, bağlı idare veya birlik olduğunu,
- İkinci düzey; il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin bulunduğu ilin plaka numarasını,
- Üçüncü düzey; il özel idaresinin genel sekreterlik ve ana hizmet birimlerini, büyükşehir belediyesini, il belediyesini, bağlı idareyi, ilçe belediyesini, ilk kademe belediyesini ve kasaba belediyelerinin ortak kodu ile birliklerin ortak kodunu ,
- Dördüncü düzey; il özel idaresindeki yardımcı hizmet birimleri ile ilçe teşkilatını, üçüncü düzeyde kod verilen belediye ve bağlı idarelerin birimleri ile il dahilindeki her bir kasaba belediyesi ve birliği gösterir.²

Kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini ifade eder, bu birimlerin her birinin en üst yöneticileri de harcama yetkilisi olacaktır.

3. Harcama Yetkilisinin Tespitinde Özel Durumlar

Bütçe sınıflandırması harcama yetkilisinin tespitinde büyük kolaylık sağlasa da kamu idarelerinin farklılık arz etmesi nedeniyle bazı özel durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu özellikli durumlar gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanununda, gerekse tebliğlerle ayrıca düzenlenmiştir.

Bunlardan ilki, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idarelerde harcama yetkisi ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkilisinin tespitidir. 5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesinde, söz konusu idarelerde harcama yetkilisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin

¹ www.bumko.gov.tr

² Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebileceği ifade edilmiştir.

İkincisi; kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisidir. Kanunun aynı maddesinde, bu durumda harcama yetkisi ve bu yetkiden doğan sorumluluğun, kurul, komite veya komisyona ait olacağı düzenlenmiştir.

Üçüncüsü ise merkez dışı birimlerde harcama yetkisidir. 5018 sayılı Kanunun 22'nci maddesi uyarınca kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri merkez dışı birimlerine ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler. Ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

5018 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığına, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi verilmiş, Maliye Bakanlığı söz konusu yetkisine dayanarak, 31.12.2005 tarih ve 26040 4. Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri Nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ'i çıkarmıştır. Tebliğde; genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, sosyal güvenlik kurumlarında, mahalli idarelerde ve merkez dışı birimlerde harcama yetkisi ve yetkilileri ayrıntılarıyla belirlenmiştir.

Bunların yanında değinilmesi gereken bir diğer konu da, ihale yetkilisi ve harcama yetkilisi sıfatlarının aynı kişide birleşmesi durumudur. Bilindiği üzere, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4'üncü maddesinde ihale yetkilisi, "idarenin ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlileri" olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesinde harcama yetkilisi, "bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin en üst yöneticisi" olarak tanımlanmış bulunmaktadır. Buna göre, ihale yetkilisinin ilgili mevzuatında özel olarak belirlendiği haller dışında, 5018 sayılı

Kanunun 31'inci maddesi uyarınca belirlenmiş bulunan harcama yetkilileri aynı zamanda ihale yetkilisi olacaktır.³

İKİNCİ BÖLÜM:

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SORUMLULUK

1. 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanununa Göre Sorumluluk

1927 yılından 2003 yılına kadar yürürlükte kalmış olan hatta 2006 yılına kadar kısmen yürürlüğünü devam ettiren, genel bütçeye dahil daireler ile kendi mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimini kapsayan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu, bütçeye ilişkin bir giderin ödenmesini; taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlama ve ödeme olmak üzere dört aşamada düzenlemiştir. Harcama sürecinde yer alanlar, giderlerin ödenmesi hakkında saymanlara yazılı emir ve izin veren ita amiri, gideri mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştiren tahakkuk memuru ve giderin ödenmesi işini yürüten saymandır. Kanunda tahakkuk memurları ile saymanların, düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumlu oldukları açıkça düzenlenmiştir. İta amirlerinin ise kural olarak mali sorumluluğu bulunmamakla birlikte, ancak yazılı olarak sorumluluk üstlenmeleri durumunda sorumlu tutulabilirler. 1050 sayılı Kanunun öngördüğü sistemde yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulamamış olması ve saymanın kusursuz sorumluluğu en sık tekrarlanan belki de en haklı eleştiri noktasıdır.

2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Sorumluluk

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü, uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolünü ve bazı maddeleri ile düzenleyici ve denetleyici kurumları kapsayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun düzenlediği harcama sürecinde, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi yer alır. Harcama yetkilisinin verdiği harcama talimatıyla başlayan süreç, mal veya hizmetin belirlenmiş esas ve usullere uygun olarak alındığının veya işin

³ 28.04.2006 tarih ve 26152 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:2)

yaptırıldığı, görevli kişi veya komisyonlarca onaylanması, gerekli belgelerin düzenlenmesi ve harcama yetkilisinin ödeme emri vermesiyle tamamlanacaktır.⁴

Kanun sorumluluk kavramını da daha farklı bir yere oturtmuş, harcama süreci sonucu ortaya çıkacak sorumluları buna uygun olarak belirlemiştir. Siyasi sorumluluk ve yönetsel sorumluluk ayırtılmış, siyasi açıdan bakanların idari açıdan üst yöneticilerin sorumlulukları düzenlenirken mali açıdan harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuştur.

Kanunun getirdiği “hesap verme sorumluluğu” çerçevesinde; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.⁵ Çağdaş kamu malı yönetim sisteminin önemli unsurlarından biri olan hesap verebilirlik, kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri anlamına gelmektedir.⁶

2.1. Bakanların Sorumluluğu

Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.⁷

⁴ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/692) 33 üncü madde gerekçesi

⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 8. maddesi

⁶ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/692) 8 inci madde gerekçesi

⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 10 uncu maddesi

2.2.Üst Yöneticilerin Sorumluluğu

Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.⁸

2.3. Harcama Yetkililerinin Sorumluluğu ve Görevleri

2.3.1.Harcama Yetkililerinin Görevleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda harcama yetkilisinin görevleri sayma yolu ile belli edilmemiştir, ancak görev ve yetkileri kanunun ilgili maddelerinden çıkarılabilmektedir.

Kanununun 31'inci maddesinde; “Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.” denilerek; ödenek üstü olmamak üzere harcama yapma yetkisi olduğu,

32'nci maddesinde; “Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür.” denilerek; harcama talimatı vermekle görevli olduğu,

33'üncü maddesinde; “Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine

⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11 inci maddesi

ödenmesiyle tamamlanır.” denilerek; ödeme emri belgesini imzalamakla görevli olduğu,

41’inci maddesinde; “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır.” denilerek; birim faaliyet raporu hazırlamakla görevli olduğu,

58’inci maddesinde; “Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.” denilerek; ön mali kontrol sürecinde görevli olduğu ifade edilmiştir.

2.3.2. Harcama Yetkililerinin Sorumluluğu

1050 sayılı Kanunda sorumluların ve sorumlulukların net olarak belirlenmesine karşılık, 5018 sayılı Kanunda, saymanın yerini ikame eden muhasebe yetkilisinin sorumluluk alanı daraltılmış ancak mali sorumluluğun kime ait olacağı ve harcama yetkilisinin sorumlulukları açık olarak düzenlenmemiştir. Kanunda harcama talimatının içeriği belirtilerek, harcama yetkilisinin, *harcama talimatlarının* bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, bunun yanında ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.⁹

Harcama yetkilisinin, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından doğan sorumluluğu, yönetsel sorumluluktur. Ancak, harcama talimatının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından doğan sorumluluğunun kapsamı açık değildir. Gerek kanun metninde harcama talimatına vurgu yapılması gerekse kanunun gerekçesinde ilgili maddenin, “*harcama yetkililerinin harcama talimatı ile ilgili sorumluluklarının ne olacağını*” belirttiğini ifade etmesi, sorumluluğun yalnızca harcama talimatı ile sınırlı olup olmadığı konusunda tereddüt yaratmaktadır.

⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 32 nci maddesi

Sayıştay Genel Kurulu sorumluluk konusunda tereddütleri gidermek amacıyla çıkardığı, 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararında harcama yetkilisinin; bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olduğunu, giderin yapılmasına karar vermektten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüttüğünü ve 657 sayılı Kanununun 10'uncu maddesinden hareketle, maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olduğunu ifade ederek, harcama yetkilisinin, Sayıştaya karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğunu belirtmiş, harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının ve **buna konu olan harcamaların** bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu olduklarına karar vermiştir.

5018 Sayılı Kanunun tasarısı¹⁰, Kanunun genel gerekçesi ve Kanuna ilişkin Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu¹¹ incelendiğinde, tasarının özetinde dahi harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulmasının öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Konu ile ilgili ikincil mevzuatı incelediğimizde de aynı niyet karşımıza çıkmaktadır. İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara Dair Yönetmeliğe bakıldığında; harcama yetkililerinin, görev ve yetki alanları çerçevesinde, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden de sorumlu tutuldukları görülmektedir. Bunun yanında, ön mali kontrol çerçevesinde, gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve

¹⁰

http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=25513

¹¹ “- ...kamu idarelerinin bütçe hazırlama ve uygulamaya ilişkin görevlerinin yanısıra harcama öncesi malî kontrol yapma ve harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirme görevleri verilerek bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde inisiyatifi arttırılmakta, malî kontrol sistemi alanındaki görev, yetki ve sorumluluklar yeniden düzenlenmekte,

- Malî yönetim alanında siyasi, idarî ve malî sorumluluk birbirinden ayrılmakta, kamu idarelerinde malî iş ve hizmetlerin kurulacak malî hizmetler birimi tarafından yapılması, harcama kararını harcama yetkilisinin vermesi, harcama kararlarının malî kontrol yetkilisi tarafından harcama öncesi kontrol edilmesi ve dönem sonunda iç denetçiler tarafından denetlenmesi öngörülmekte; **harcama yetkilisinin, malî yönden yaptığı harcamaların mevzuata uygunluğundan**, yönetsel yönden ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde sorumluluğu düzenlenerek, görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta, yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmakta,”

işlemlerin harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edileceği hüküm altına alınmıştır. Harcama birimlerinde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde süreç kontrolü yapılacağı düzenlenmiştir.

Tüm bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde; her ne kadar 5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesi, harcama yetkililerinin sorumluluğunun harcama talimatı ile sınırlandırıldığını düşündürse de gerek kanunun düzenlenmesi aşamalarında ortaya konan asıl amaç gerekse ikincil mevzuatın düzenlenme biçimi; Kanunun, harcama sürecinde etkin bir şekilde rol oynayan, harcama kararından harcamanın yapılmasına kadar tüm süreçte yer alan harcama yetkilisini, mali açıdan sorumlu tutma niyeti açıktır. Bunun aksi bir durum, yetki- sorumluluk dengesinin yeniden kurulması hedefine hizmet etmeyecektir.

2.4. Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu

Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen gerçekleştirme görevlisi tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesine bağlanmış, gerçekleştirme görevlileri de, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumlu tutulmuştur.¹² Sayıştay Genel Kurulunun 5189/1 sayılı kararına göre, aslî bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerekir.

2.5. Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu

Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

¹² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33 üncü maddesi

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

- a) Yetkililerin imzasını,
 - b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
 - c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
 - d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,
- kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.¹³

3. Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi

Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığının, sosyal güvenlik kurumlarında ilgili bakanlığın, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığının uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir.

Uygun görüş talep yazılarında, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilir.

Üst yönetici ve yardımcılara harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez.¹⁴

4. Harcama Yetkisinin Devri

Harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dahilinde harcama yetkisini devredebilirler. Buna göre kamu idarelerinin;

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

¹³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61 inci maddesi

¹⁴ 31.12.2005 tarih ve 260404 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)

- Merkez dışı birimlerinde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılarına,

- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılarına, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine,

kısmen veya tamamen devredebilirler.

Her bir harcama işlemi itibarıyla, mal ve hizmet alımlarında ikiyüzlübin Yeni Türk Lirasını, yapım işlerinde ise birmilyon Yeni Türk Lirasını aşan harcamalara ilişkin harcama yetkisi hiçbir şekilde devredilemez.

Harcama yetkisi aşağıdaki şartlara uygun olarak devredilir:

- Yetki devri yazılı olmak zorundadır.
- Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır.
- Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.¹⁵

5. Devir Halinde Sorumluluk

Burada idari sorumluluk ile mali sorumluluğu ayırmak gerekir. 5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesinde "Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz." hükmü yer alır. Sayıştay Genel Kurulunun 5189/1 sayılı kararında da belirtildiği üzere, "idari sorumluluk" ve "mali sorumluluk" ayrı kavramlar olup, idari sorumluluk, mali sorumluluğu içermemektedir. Kararda, Kanunun kusursuz sorumluluk anlayışından vazgeçtiğinden hareketle, yetki devri halinde, harcama yetkisi yetkiyi devralana geçeceğinden, harcama yetkisine ilişkin karar, işlem ve eylemler devir alan tarafından gerçekleştirildiğinden, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mevzuata aykırı karar alması, işlem yapması veya eylemde bulunmasının söz konusu olmadığı belirtilmektedir. Dolayısıyla, harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden harcama

¹⁵ Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)

yetkilisinin idari sorumluluğunu kaldırmamakla birlikte, mali sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI, DENETİM TÜRLERİ VE SAYIŞTAY DENETİMİ

1. Genel Olarak Denetim Kavramı, Denetim Türleri

Türk Dil Kurumu sözlüğünde tanımlanan şekliyle denetim; kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.

Denetim kavramını pek çok kritere göre sınıflandırmak mümkündür. Burada kısaca bahsedeceğimiz idarenin denetim yolları, bilimsel literatürde genel olarak şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

- A) Yönetimsel denetim
 - 1) İç denetim (hijerarşik)
 - 2) Dış denetim (vesayet)
 - 3) Özel denetim
- B) Siyasal Denetim
- C) Kamuoyu denetimi
- D) Ombudsman
- E) Yargı denetimi
- F) Uluslararası denetim¹⁶

Konumuz itibarıyla üzerinde duracağımız yönetimsel denetim, idarenin işlem ve eylemlerinin, yine idare tarafından denetlenmesidir. Denetimi gerçekleştiren birimin konumu açısından yönetimsel denetim de kendi içinde, iç denetim, dış denetim ve bazı kaynaklarda dış denetimin kapsamında değerlendirilen, yüksek denetim olarak da adlandırılan özel denetim olarak tasnif edilmiştir. İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak, o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Dış denetim, ilgili

¹⁶A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009

kurum veya kuruluşun, fonksiyonel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan faaliyettir. Yüksek denetim ise parlamento adına yürütülen, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir denetim biçimi olarak tanımlanmaktadır.¹⁷

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun öngördüğü denetim sistemi, iç kontrol ve dış denetim olmak üzere iki kısımda düzenlenmiştir. İç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetimi kapsar.

Klasik kamu yönetimi anlayışına pek çok değişiklik getirmiş olan Kanun, 55'inci maddesinde İç kontrolü; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü şeklinde tanımlamıştır.

İç kontrolün bileşenlerinden biri olan ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.¹⁸

Diğer bir bileşen olan iç denetim ise, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.¹⁹

Kanun, dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağını düzenlemiştir.

2. Sayıştay Denetimi

Anayasal bir kuruluş olan Sayıştay, Anayasanın 160'ıncı maddesine göre, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. 29.10.2005 tarihli Anayasa değişikliği

¹⁷ Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor

¹⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 58 inci maddesi

¹⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63 üncü maddesi

ile mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da 5018 Sayılı Kanunun genel yönetim kapsamına paralel olarak Sayıştay'ın görev alanına girmiştir. Bunun yanında Anayasanın 164'üncü maddesinde, genel uygunluk bildiriminin, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarisinin verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda Sayıştayın Anayasal kapsamı:

- Merkezi bütçe kapsamındaki kamu idareleri
- Sosyal güvenlik kurumları
- Mahalli idareler

yani genel yönetim kapsamındaki kamu idareleridir.

Sayıştay'ın Anayasadan kaynaklanan görevleri ise:

-Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek,

-Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak,

-Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak,

-Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetlemek ve kesin hükme bağlamaktır.

Dış denetim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 68'inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

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

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu

idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

Suretiyle gerçekleştirilir.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.”

Söz konusu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde Sayıştayca yapılacak olan denetimler; mali denetim, hukuka uygunluk denetimi ve performans denetimidir.

2.1.Harcama Yetkilileri Açısından Sayıştay Denetimi

Daha önce de değinmiş olduğumuz, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi hususundaki tereddütleri gidermek üzere çıkarılmış olan 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararında “Kanunda harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu anlamda harcama yetkililerinin Sayıştaya **hesap verme sorumluluğu** bulunmaktadır.” denilmiştir.

Kararda genel olarak hesap verme sorumluluğu, yönetim dönemi hesabının verilmesi ve kamu idaresi hesabının verilmesi olmak üzere iki kısımda değerlendirilmiştir. Yönetim dönemi hesabının verilmesi uygunluk denetimi ile ilişkilendirilmiş, uygunluk denetiminin ve hesap yargısının temelini muhasebe birimi hesaplarının oluşturduğu belirtilmiştir. Kamu idaresi hesabının ise kuruluşun konsolide hesabı olduğu, kamu idaresi

hesabının verilmesinin mali denetim ve performans denetiminin konusunu oluşturduğu ifade edilmiştir.

2/394 esas sayılı Sayıştay Kanunu Teklifinde, mali denetim; “kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi”, uygunluk denetimi; “kamu idarelerinin gelir, gider, malları ile hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesini içeren denetimi”, performans denetimi de; “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, kamu idarelerinin iyi yönetim ilkeleri esas alınarak kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımı ile faaliyetlerinin kurum hedeflerine ulaşmadaki etkililiğinin değerlendirilmesini” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Mali denetim ve uygunluk denetimine “düzenlilik denetimi” denilmiştir.

2.1.1.Sayıştayın Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, sorumlu kurumların finansal hesap verme sorumluluklarının, finansal kayıtlarının incelenmesi, değerlendirilmesi ve finansal tablolar hakkında görüş belirtilmesi de dahil olmak üzere onaylanmasını, devlet yönetiminin hesap verme sorumluluğunun doğrulanmasını, finansal sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dahil olmak üzere denetiminin, denetimden doğan veya denetimle ilgili olarak açıklanması gerekli olan konuların rapor edilmesini ve denetlenen kuruluşların idari kararlarının doğruluk ve uygunluğunun denetimini kapsar.²⁰

Düzenlilik denetiminin, mali denetim kısmı açısından, muhasebe sistemi ve muhasebe yetkilisini işaret ettiği görülmektedir. Uygunluk denetimi kısmına bakıldığında, denetimin içeriği de göz önüne alınarak, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu olan harcama yetkililerinin, birincil derecede sorumlulukları olduğu anlaşılmaktadır.

2.1.2. Sayıştayın Performans Denetimi:

Hesap verme sorumluluğun bir diğer denetim aracı performans denetimidir. Performans denetimi açısından harcama yetkililerinin

²⁰ Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor

sorumluluğu çok açıktır. Performans denetimi ile ulaşılmak istenen temel sonuçlardan biri olan “kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımı” 5018 sayılı Kanunun 32’inci maddesi ile harcama yetkililerine yüklenmiş bir sorumluluktur. Faaliyetlerin kurum hedeflerine ulaşmadaki etkililiğinin değerlendirilmesi açısından ise harcama yetkilileri faaliyet raporlarındaki rolleri ve eki iç kontrol güvence beyanlarındaki imzaları ile yönetim sorumluluğuna katılmaktadır.

Bilindiği üzere performans esaslı bütçeleme sisteminde; öncelikle stratejik planların hazırlanması, daha sonra stratejik planlara uyumlu performans programları hazırlanması ve bütçelerin stratejik planlara ve performans programlarına dayandırılması ve nihayetinde sonuçların faaliyet raporlarında gösterilmesi öngörülmektedir.

Stratejik planların amacı kamu idarelerinin; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmaları, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamaları, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmeleridir. Performans programı, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içerir. Kamu idareleri bütçelerini hazırlarken plan ve programlarını dikkate alarak kaynak isteyecektir. Tüm bunların değerlendirilmesi ise faaliyet raporları ile mümkündür.

Harcama yetkilileri hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her mali yılın sonunda birim faaliyet raporu düzenleyerek üst yöneticiye sunar, üst yöneticiler birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenler ve kamuoyuna açıklar. İdare faaliyet raporu aynı zamanda Sayıştay’a gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Mahallî idarelerin idare faaliyet raporları da İçişleri Bakanlığınca konsolide edilerek, bakanlığın değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporu halini alır. Bu raporların birer örneği de Sayıştay’a gönderilir.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve

kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.²¹

İdare faaliyet raporlarına üst yönetici tarafından imzalanan "İç Kontrol Güvence Beyanı" ile mali hizmetler birim yöneticisi tarafından imzalanan "Mali Hizmetler Birim Yöneticisinin Beyanı", birim faaliyet raporlarına ise harcama yetkilisi tarafından imzalanan "İç Kontrol Güvence Beyanı" eklenir.²² Harcama yetkilisi imzalamış olduğu beyanda; raporda yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu, raporda açıklanan faaliyetler için idare bütçesinden harcama birimine tahsis edilmiş kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıldığını, görev ve yetki alanı çerçevesinde iç kontrol sisteminin idari ve mali kararlar ile bunlara ilişkin işlemlerin yasallık ve düzenliliği hususunda yeterli güvenceyi sağladığını ve harcama biriminde süreç kontrolünün etkin olarak uygulandığını bildirir.²³

Gerek kanunun harcama yetkililerine yüklediği kaynak kullanımı sorumluluğu gerekse düzenledikleri birim faaliyet raporları ve imzaladıkları güvence beyanları göz önüne alındığında, performans denetiminin sorumlusunun üst yöneticiden sonra harcama yetkilisi olduğu anlaşılmaktadır.

2.2. Sayıştayın Yargı Fonksiyonu

Daha önce de değindiğimiz gibi, Sayıştay'a Anayasa ile denetim görevinin yanında sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak görevi verilmiştir. Söz konusu görev, 832 sayılı Sayıştay Kanununda "yargılama yolu ile kesin hükme bağlamak" şeklinde ifade edilmiştir. 2/394 esas sayılı Sayıştay Kanunu Teklifinde Sayıştay yargısı açıkça tanımlanarak "kanunlarda belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını ifade eder" denilmiştir.

Hala yürürlükte bulunan 832 sayılı Sayıştay Kanununun düzenlemeleri çerçevesinde; Sayıştay'ın yargı organları, daireler ve temyiz kuruludur. Daireler birer hesap mahkemesidir ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak hükme bağlar. Temyiz Kurulu ise Sayıştay dairelerince verilen ilâmların son hüküm merciidir.

²¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 41 inci maddesi

²² Kamu İdareleri Tarafından Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Md.19

²³ Kamu İdareleri Tarafından Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, EK:3

Yargı sürecine kısaca bakacak olursak, öncelikle denetçiler tarafından hesap ve işlemler merkezde veya yerinde incelenir. İnceleme sırasında mevzuata uygun bulunmayan işlemlerle ilgili belgeler ayrılır ve sorumluları saptanarak sorgu konusu yapılır. Hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucu Sayıştay dairelerince yapılacak yargılamaya esas olmak üzere yargı raporu düzenlenir. Savunmalar sonucu ilişki kalmayan konular rapora alınmaz. Raporun takdimine veya bitimine ilişkin cümle veya maddeler gibi bir hüküm ifade etmedikleri için yargılama konusu yapılmayacak olan hususlara da raporda yer verilemez. Her bir rapor maddesi üç kısımlıdır. Birinci kısım sorgu maddesini, ikinci kısım savunmayı ihtiva eder. Üçüncü kısım, “sonuç” başlığı altında düzenlenir ve bu kısımda, savunmalarda ileri sürülen hususlar da karşılanmak suretiyle gerekçeli olarak tazmin hükmedilmesi, konunun ilgili mercilere bildirilmesi veya yargılamanın durdurulması isteminde bulunulur. Tazmin hükmedilmesi istenen tutardan, kimlerin, ne miktarda, ortaklaşa ve zincirleme veya tek başına sorumlu oldukları, sorumluluk yönünden sıfatları, memuriyet unvanları ve isimleri de açık ve seçik olarak belirtilir. Denetçi tarafından sorgu konusu yapılmakla beraber sorumluların savunmaları üzerine kesin bir kanaat sahibi olunamaması halinde; tereddüt edilen konu, kendi görüşü de açıklanmak suretiyle raporda belirtilir, bu hususta yapılacak işlem dairenin takdirine bırakılır.²⁴

Denetçiler tarafından dairelere verilen raporlar üzerinde gerekli incelemeler yapıldıktan sonra dairece hesabın yargılanmasına başlanır. Hesap ve işlemlerin yargılanması sonunda beraat veya tazmin hükmü verilir. Bu hükümler dışında gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi kararlaştırılabilir.

Yargılama süreci sonucunda gereği kadar ilam çıkarılarak sorumlulara tebliğ edilir. Sayıştay dairelerince verilen ilâmlar, kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak ve yargılama usullerine riayet etmemek gibi sebeplerle Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz olunabilir. Bu kurulca verilen kararlar kesindir.

Ancak, Sayıştay daireleri veya temyiz kurulundan verilen kararlar müphem ise taraflardan her biri; tavzihini yahut iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesini isteyebilirler.

²⁴ Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik

2.3. Sayıştay Yargısı-Sorumlular

Gerek Anayasada gerek 5018 sayılı Kanunda belirtildiği gibi Sayıştay yargısı sonucu hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanacak olanlar “sorumlular”dır. 5018 sayılı Kanunda sorumlulukları düzenlenmiş olanlar; bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileridir.

Sayıştay Genel Kurulunun 5189/1 sayılı kararında:

Bakanların sorumluluğundan bahsedilirken, sadece Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir.

Üst yöneticiler açısından durum çok farklı değildir. Karara göre; “Üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olmaktadırlar. Bununla birlikte üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan Sayıştaya karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur.”

Harcama yetkililerinin ise Sayıştaya karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu bununla birlikte, aslî bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Kuruluş muhasebesinin genel düzenlemesi ve yönetim dönemi hesabının verilmesi bakımından özel bir yeri ve işlevi olması sebebiyle, muhasebe yetkilisinin sorumluluğu ayrıntılı olarak ele alınmış,

- a) Ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksiği varsa, ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine, harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, imzası bulunan görevliyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa tek başına sorumlu tutulması gerektiğine,

- b) Ödemeye esas belgelerin eksikliği ve maddi hata bulunması durumunda; ödemeye esas teşkil etme niteliği bulunan, fakat gider evrakı arasında yer almayan bir belge nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı ile giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen maddi hatalardan muhasebe yetkilisinin, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerektiğine
- c) Hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması gerektiğine
- d) İdarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin tek başına sorumlu olduğuna,

karar verilmiştir.

2.4. Harcama yetkilisi

Her ne kadar kararda, Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanabileceğinden bahsedilse de, 5018 sayılı Kanunla, hesapların hükme bağlanması “gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesi” olarak tanımlanmıştır. Siyasi sorumluluğu bulunan bakanın, Sayıştay yargısına konu olması ve yasal düzenlemelere uygunluk denetimi sonucu herhangi bir tazmin yükümlülüğü altına girmesi mümkün görünmemektedir. Yine üst yönetici açısından sorumluluk yönetsel olduğundan ve üst yönetici işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olduğundan mali bir tazmin yükümlülüğü ile karşılaşmaması gerekir. Burada mali denetim ve performans denetimi ile ilişkilendirilen “kamu idaresi hesabının verilmesi” açısından sorumluluktan bahsedilebilir, ancak Sayıştay yargısının konusu “yönetim dönemi hesabı” ile ilişkilendirilmiş olan uygunluk denetimidir.

Diğer taraftan 5018 sayılı Kanunun, Sayıştay yargısı açısından, amaçladığı gibi yetki-sorumluluk dengesini değiştirmiş olduğunu söyleyebiliriz. Zira muhasebe yetkililerinin sorumluluğu 1050 sayılı Kanunda düzenlenen saymanın sorumluluğuna göre azalmış, harcama

yetkililerinin sorumluluğu da 1050 Sayılı Kanunda düzenlenen ita amirinin sorumluluğuna göre artmıştır.

KAMU MUHASEBESİNİN MİZAN ÜZERİNDEN DENETİMİ

Taylan TUNGAY

Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni

I- KAMU MUHASEBESİ

1.1. Muhasebe Kavramı

Bir yönetim biriminin mali nitelikli işlemlerinin düzenli bir şekilde kaydedilerek belli dönemler itibariyle raporlanmak suretiyle ilgili kişi ve grupların bilgi ve yararlanmasına sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren sisteme muhasebe denilmektedir.

Sözlük anlamı hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yer olan muhasebe; en genel anlamda mali nitelikli işlemlerin ve olayların ulusal para birimi cinsinden kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve bu raporların yorumlanması bilim ve sanattır.¹

Yukarıdaki tanımdan da anlaşıldığı üzere muhasebe, temel bir takım kavramlara sahiptir. Bu kavramlar kısaca; kaydetme, sınıflandırma, rapor çıkarma ve yorumlamadan oluşur. Bu sayılanlara göre gerçekleşen mali nitelikteki olayları derleyip kaydeden, niteliklerine göre sınıflandıran, her yerde ve herkes tarafından kabul edilen ve anlaşılır bir şekilde kullanıcıların bilgisine sunan (raporlanan) ve bu sunulan raporlarda yer alan bilgilerin anlamının yorumlanmasını sağlayan muhasebe ile hem geçmişin hesabı verilirken hem de geleceğin sağlıklı bir şekilde planlaması yapılır.

Buradan karşımıza cevaplandırılması gereken bir soru çıkmaktadır. Neden muhasebe tutmaya gerek vardır? Bu sorunun cevabı özel bir takım kuruluşlar için düşünüldüğünde basittir, şöyle ki bir işletmeye belli bir sermaye koymuş olan bir paydaş koyduğu bu sermayenin nasıl kullanıldığını bilmek, bu meblağın nerelere gittiğini, kendisine nasıl geri döneceğini

¹ Hamdi GÜLŞEN v.d., **Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara 2007, s.2.

bilmek ister. İşte bu isteklerinin karşılığını muhasebe verir. Bu nedenle özel kuruluşlarda muhasebe tutmaya gerek vardır. Tabii bu saydığımız sebebin dışında başka nedenler de vardır fakat temel neden budur denilebilir. Zira kendini riske atan bir girişimci ya da parasını riske atan bir sermayedar bunların cevabını alamazsa bu tip yatırımlara hiç girmez. Bu soruyu cevaplandırdıktan sonra ekonomik âlemin diğer bir aktörü olan devletin muhasebe tutmasının nedeni ya da nihai nedeni nedir gibi bir soru daha çıkar karşımıza. Bilindiği üzere devlet kamu harcamaları yaparken bu harcamaların kaynağını vergi vb. gelirlerle sağlar. Bu harcamaların yapılmasına yetki, gelirlerin toplanmasına izin verme işlemi de bir kanunla “Bütçe Kanunu” yapılır. TBMM deki temsilciler bu yetkiyi halk adına kullanırlar. Sonuç olarak bakıldığında bu halka ait bir haktır ve bu hakka bütçe hakkı denir. Bu gelirlerin nerelerden sağlandığı, giderlerin nerelerde kullanıldığının tespiti ise muhasebe ile olmaktadır. Bütçe hakkına dayanarak toplanacak gelirleri ve yapılacak giderleri dolaylı olarak da olsa belirleyen halkın, ödediği vergilerin nasıl kullanıldığını, amaçlanan ve bütçede belirlenen şekilde kullanılıp kullanılmadığını öğrenmek istemesi kadar doğal bir neden yoktur. İşte halkın ödediği vergilerle finanse ettiği kamu harcamalarının, nerelere yapıldığını en iyi şekilde özetleyen yer muhasebedir. Bundan ötürüdür ki devlet de muhasebe tutar. Başka bir ifadeyle, raporlama, geleceği planlama vb. pek çok nedenin yanı sıra devletin muhasebe tutmasının belki de en temel amacı halka hesap verme sorumluluğundan ileri gelmektedir.

Buraya kadar saydıklarımızla muhasebe hakkında bir takım temel bilgileri vermiş bulunuyoruz bundan sonraki aşamada devlet muhasebesi üzerinde yoğunlaşacağız.

1.2. Kamu Muhasebesinin Amacı

Devlet sosyal, kültürel ve ekonomik hayatın içinde bir aktör durumunda olduğundan ticari işletmeler gibi devletin de ekonomi üzerindeki ağırlığının sistematik olarak tespiti önem arz etmektedir. Buradan hareketle devlet muhasebesinin görevi, devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına alarak, sonuçları raporlamak ve kullanıcıların gereksinim duyduğu doğru, güvenilir ve kaliteli mali nitelikteki bilgileri üretmektir.²

² H.Bayram ÇOLAK, Ömer DAĞ, **Mahalli İdareler Muhasebesi**, Ankara 2009, s.2.

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

Devlet muhasebesinin diğer bir amacı ise, genel yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır.

Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak etkinlik, etkililik, verimlilik, analizlerine temel oluşturmaktır. Başka bir deyişle devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir.

Devlet muhasebesi, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde; kamu hesaplarının kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması manasına gelen saydamlığı, kamu mali yönetimi içerisinde görev alan her kademedeki görevli ve yetkili olanların, kendilerine verilen görevle sınırlı olmak üzere yapmış oldukları işlemlerden sorumlu olmaları manasına gelen hesap verilebilirliği ve tekdüzeni sağlar.³

Buraya kadar yapılan açıklamalardan sonra devlet muhasebesinin bir amacı daha olduğu söylenebilir. Bu da genel yönetim kapsamına dahil olan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarında ortak muhasebe ve raporlama standartları oluşturmak ve kapsama dahil bütün yönetim birimlerinde karşılaştırma yapmaya ve konsolide edilmeye elverişli mali raporların hazırlanmasını sağlamaktır.⁴

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde de kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurlarındandır.⁵

³ Hamdi GÜLŞEN v.d., a.g.e. s.3.

⁴ Hamdi GÜLŞEN v.d., a.g.e. s.4.

⁵ Hamdi GÜLŞEN v.d., a.g.e. s.5.

Son olarak devlet muhasebesini diğer muhasebe sistemlerinden ayıran yönleri şöyle belirtebiliriz. Geniş anlamda, kamu sektöründe faaliyetlerin temel amacı, kar amacı gütmeksizin adalet, güvenlik gibi kamu hizmetlerini karşılamaktır. Özel sektörde ise amaç girdi kullanarak kar sağlamaktır. Kamu harcamaları, kamu hizmetlerinin karşılanması için kullanıldığından maliyetten ziyade harcama limiti daha önceden belirlenmiş bütçeler söz konusudur. Bu nedenle devlet muhasebesinde “hukukilik kontrolü” öne çıkmaktadır. Özel sektörde ise giderler esas itibariyle karı artırıp gelir sağlamak için yapılır. Bu nedenle de “maliyet” önem kazanmaktadır.⁶

1.3. Kamu Muhasebesinin Kapsamı

Ulusal ekonomiler genel olarak beş sektöre ayrılmaktadır. Bunlar, mali şirketler sektörü, mali olmayan şirketler sektörü, genel yönetim sektörü, kar amacı gütmeyen kuruluşlar sektörü ve hane halkıdır. Kamu sektörü, genel yönetim sektörü ve devlete ait olup mali şirketler sektörü ile mali olmayan şirketler sektörü içinde sınıflandırılan kuruluşlardan oluşur. Burada devlet tanımına sadece genel yönetim sektörü karşılık gelmektedir.

Gerek ulusal alanda gerekse uluslar arası alanda kamu sektörünün ekonomideki payının artması ve kamu sektörünün geçmişten günümüze değin yaşadığı genişleme ve kamu harcamalarının artışı, daha önceden anlaşılan devlet muhasebesi kavramının yerine kamu sektörü muhasebesi kavramının kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü devlet muhasebesi kavramı, sadece devletin ve idarelerinin kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin kayıt altına alınması ve üretilmesi olarak daha dar bir anlamda kullanılmakta ancak kamu sektörü muhasebesi sadece devletin ve onun idarelerinin mali hareketlerinin kayıt altına alınması değil aynı zamanda bir sektör olarak tüm ülke ekonomisi içindeki kamu kaynaklarının ve kamu fonlarının yarattığı etkiyi ve genel ekonomideki yerini tespit eden, çağdaş muhasebe anlayışı içinde ölçme, değerlendirme ve geliştirme fonksiyonlarını yerine getiren bir bakış açısıyla bilgiyi kullanıcılara ileten bir kavram olarak nitelendirilebilir. Buradan hareketle, kamu sektörü muhasebesi, kamu sektörü kurumlarında meydana gelen mali nitelikteki olayları toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz ederek ve yorumlayarak, hesap verme sorumluluğu ve mali şeffaflık

⁶ H.Bayram ÇOLAK, Ömer DAĞ, a.g.e. s.15.

gereğince, başta tüm toplum olmak üzere kamu kurumlarıyla ilgili kullanıcılara bilgi sağlayan bir sistem olarak tanımlanabilir.⁷

Bu açıdan bakıldığında devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Devlete ait mali ve mali olmayan şirketler, genel yönetim ile birlikte kamu sektörünü oluşturmaktadır. Türkiye’de genel yönetim sektörünün kapsamı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa uygun olarak merkezi yönetim sektörü, sosyal güvenlik sektörü ve yerel yönetimler sektörü şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutularak belirlenmiştir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine; döner sermaye işletmelerini, sayıları zamanla azalan fonları (Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu, Türkiye’yi Tanıtma Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Özelleştirme Fonu), kamu görevi veya hizmeti yürüten vakıf ve dernekler ile kamu iktisadi teşebbüslerini de eklediğimiz takdirde kamu sektörü tanımına ulaşılacağı anlaşılmaktadır.

Bu durumda kamu muhasebesinin kapsamını, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve genel yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri olarak ikili bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Böyle ikili sınıflandırmaya gidilmesinde temel belirleyici etken, kamu idarelerinin tuttıkları mizanlarda 800’lü Bütçe Hesapları ana hesap grubunun kullanılıp kullanılmamasıdır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, idarelerinin muhasebe yönetmelikleri gereği 800’lü Bütçe Hesapları ana hesap grubunu kullanmakta iken, genel yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri bu hesap grubunu kullanmamaktadırlar. Ayrıca genel yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri mizanlarına göz atıldığında, 700’lü maliyet hesaplarını görmek mümkündür. Şimdi bu idareleri biraz daha ayrıntılı görelim.

1.3.1. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri

1.3.1.1. Genel Bütçeli İdareler

Bu idareler devlet tüzel kişiliğine dâhil olan kamu idareleri olarak tanımlanmıştır. Genel bütçeli kuruluşlar; tek bir tüzel kişilik dâhilinde, aynı nakit idaresi kapsamında, kendilerine has malvarlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idareler olarak varlığını sürdürmektedir. Bu idareler; TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay, Yüksek Yargı Organları, Başbakanlık ve bakanlıklar ile Başbakanlık ve bakanlıklara

⁷ H.Bayram ÇOLAK, Ömer DAĞ, a.g.e. s.18–19.

bağlı kuruluşlardan oluşmakta ve 5018 sayılı Kanuna ekli I sayılı cetvelde yer almaktadırlar.⁸

1.3.1.2. Özel Bütçeli İdareler

Bu idareler; Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri de içeren, 5018 sayılı kanuna ekli II sayılı cetvelde belirtilen idarelerdir. 5018 sayılı kanuna göre özel bütçeli idare; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen kamu idareleri olarak tanımlanmıştır. Bazı kamu hizmetleri, hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları olarak örgütlenebilir. Özel bütçeli kuruluşları bu kapsamda değerlendirmek mümkündür. Özel bütçeli kuruluşlar; ayrı bir tüzel kişiliğe haizdirler. Mevzuatla; sosyal, bilimsel, teknik, kültür gibi alanlarda görevlendirilebilirler. Belli ölçüde özerkliğe sahiptirler. Kendilerine özgü malvarlıkları vardır. Kendi gelir kaynakları vardır. Nakit idarelerini kendileri yürütürler.⁹

1.3.1.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

Bu kurumlar, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış kurumlardır. Hassas ve teknik bazı alanları siyasal müdahale dışında tutma isteği, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların ortaya çıkış nedenleri arasında ön sırada yer almaktadır. Bu kurumlar kamu yaşamı için önemli kimi sektörlerde, idare edilenleri keyfilikten koruyacak objektifliğin ve yansızlığın güvencesi olarak görülmektedir. Bu kurumlar ayrı bir tüzel kişiliğe ve mali yönden özerk bir yapıya sahip olan, hizmet yerinden yönetim kuruluşlarıdır. Bu kuruluşlar 5018 sayılı kanuna ekli III sayılı cetvelde yer alan kurumlardır.¹⁰

1.3.1.4. Sosyal Güvenlik Kurumları

Sosyal Güvenlik Kurumlarından kastedilen özel bir kanunla kurulan üye olmak ve prim ödemenin zorunlu olduğu ve toplumun yaygın bir kısmına hizmet sunan kurumlardır. Bu kurumlar 5018 sayılı kanuna ekli IV sayılı cetvelde yer alan kurumlardır. 5018 sayılı kanunun ilk şeklinde; T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı,

⁸ Hikmet TOSUN, A.Uğur CEBECİ, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Ankara 2006, s.9.

⁹ Hikmet TOSUN, A.Uğur CEBECİ, a.g.e. s.9.

¹⁰ Hikmet TOSUN, A.Uğur CEBECİ, a.g.e. s.9-10.

Bağ-Kur Genel Müdürlüğü, Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü ve Ereğli Kömür Havzası Amele Birliği Biriktirme ve Yardım Sandığı Başkanlığı olmak üzere bu kurumların toplam sayısı 5 iken, 5436 sayılı kanunla Ereğli Kömür Havzası Amele Birliği Biriktirme ve Yardım Sandığı Başkanlığının cetvelden çıkarılmasıyla 4'e, bu gün itibariyle ise, yukarıda sayılan ilk üç kurumun birleşmesiyle kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü olmak üzere 2'ye indirilmiştir.

1.3.1.5. Mahalli İdareler(Yerel Yönetimler)

Anayasanın 127 nci maddesinde mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere, kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, yine kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir, şeklinde ifade edilmiştir.

Mahalli idare 5018 sayılı kanunda; “yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere, anayasada mahalli idareler arasında gösterilen köyler, 5018 sayılı kanun kapsamındaki mahalli idareler arasında yer almamaktadır.

Kanun kapsamında mahalli idareler; İl Özel İdaresi, Belediyeler ve Mahalli İdare Birlikleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

İl Özel İdaresi, birçok ilçe, kasaba ve köyü içeren ve genel idare örgütünde en yüksek kademeyi oluşturan il biriminin, kendi sınırları içinde halkın mahalli nitelikteki bayındırlık, sağlık, eğitim ve iktisat işlerine ait genel ihtiyaçlarını giderecek hizmetleri gerçekleştirmekle yükümlü kılınan, tüzel kişiliğe haiz bir kamu kuruluşudur. İl Özel İdaresi; taşınır ve taşınmaz malları olan ve merkezden ve yerinden yönetim özellikleri gösteren bir birimdir. İl Özel İdareleri, merkezi idare kuruluşları tarafından yürütülen kamu hizmetlerine yardımcı bir unsur gibi faaliyet göstermektedir. İki yönlü bir yapısı olan İl Özel İdaresinin; başının vali olmasıyla ya da daha önce merkeze bağlı olan bir takım kuruluşların kapatılarak kendisine bağlanmasıyla (köy hizmetleri gibi) merkezi yönetsel özellikleri, karar organı olan il genel meclisi üyelerinin seçimle iş başına gelmesiyle de yerel yönetsel özellikleri, görülmektedir.

Beldelerin yerel nitelikteki gereksinmelerini karşılamak amacıyla kurulmuş yerel idareler ise belediyelerdir.

İl Özel İdaresi, Belediye ve Köylerin ortak görevlerini yerine getirmek amacıyla kendi aralarında kurdukları kamu tüzel kişiliğine haiz idarelere mahalli idare birlikleri denilmektedir. Bunlar birden fazla yerel idarenin mahalli ihtiyaçlarını ortak olarak gerçekleştirmek amacıyla oluşturulmuş olan mali yapılardır.¹¹

1.3.2. Genel Yönetim Kapsamı Dışındaki Kamu İdareleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, genel yönetim kapsamına alınmayan ancak kuruluş şekilleri ve faaliyetleri itibariyle birer kamu kuruluşu olan idareleri de genel yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri olarak ayrı bir başlık altında ele almanın ve kısaca bu idarelere de değinmenin çalışmanın amacı açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.

1.3.2.1. Fonlar

Fon; sözlük anlamıyla “bir teşebbüsü finanse etmek için bulunan sermaye”dir. Fon sözcüğünün geniş anlamı ise “bir hizmetin görülmesi, bir programın yürütülmesi gibi belirli bir amacı gerçekleştirmek için gerektiğinde kullanılmak üzere ayrılan mali kaynaktır.”¹²

Fakat günümüz Türkiye'sinde fon denilince ilk akla gelen kavram kamu maliyesinde büyük yer tutan ve çok göze batan belirli özelliklere sahip kamu hesapları olmaktadır. Bu anlamda fonları; “Belirli bir amacın veya birbirine yakın amaçlar gurubunun gerçekleştirilmesi için belirli kaynakların toplandığı ve harcandığı, bütçe bağlantılı veya bütünüyle bütçe dışı kamusal nitelikteki özel hesaplar” olarak tanımlamak mümkündür.

Bu tanımlar çerçevesinde kamu kesimince oluşturulan fonların başlıca özelliklerini “belirli bir amaca ya da amaçlara yönelik olma”, “belirli kaynakların kanun ve kararlarla sağlandığı”, “bütçeden ya da bütçe dışından finanse edilebilme” ve “kamusal niteliği olan özel hesaplar” şeklinde sıralamak mümkündür.

Devletlerin neden fon kavramına ihtiyaç duyduğuna bakacak olursak, bildiğimiz gibi günümüz devletleri kamu maliyesi konusunda çok uzun bir süreç yaşamışlar ve şu anki demokratik devletlerin uygulamakta olduğu bütçe prensiplerini geliştirmişlerdir. Demokrasi yönetim biçimini

¹¹ Hikmet TOSUN, A.Uğur CEBECİ, a.g.e. s.10-11.

¹² Erkan KARAARSLAN, Kamu Sektörüne Dâhil Kamu İdarelerinin Tasnifi Ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları.

benimseyen ülkelerde egemenlik millete aittir. Bu bağlamda tabi ki ülkenin ürettiği maddi değerlerin ifadesi olan kamu maliyesini yönetmek de millete ait vazgeçilmez bir haktır. Millet bu hakkını temsili demokrasinin bir gereği olan parlamento vasıtası ile kullanır. Bir millet topyekûn ürettiği bütün maddi varlığının yönetimini bir kişiye, bir guruba ya da sadece idareye bırakamaz. Millete ait hakkı, milletin temsilcisi olan parlamentolar bir kanun olan bütçe kanunu çıkararak kullanır. Kanun şeklinde çıkarılan onay sayesinde idare para harcama yetkisi alır ve bu yetki ile harcama yapabilir. Egemenlik hakkının yansıması olan bütçe prensiplerinden biri parlamentonun çerçeve kanun şeklinde hazırlayacağı yasadır. İkincisi bu yasanın uzun bir zaman dilimini kapsamasıdır. Üçüncüsü hukuki ve siyasi harcamaların bir denetime tabi olmasıdır.

İşte anlatılan bu bütçe prensiplerinin idareye bütçeden para harcamak konusunda yarattığı güçlükler sebebi ile bütçe dışı fonların oluşturulduğu görülmektedir. Böylece idare politik nedenler ve bürokratik gecikmelerden kurtularak kamu hizmetlerini zamanında ve süratle yerine getirebilecektir. Doğal afetler gibi durumlarda hızlı karar verme ve uygulama zorunluluğuna bütçe kurallarının uymaması sonucu ortaya çıkmıştır.

Bu açıklamaların ışığında fon uygulamasına başvurma nedenlerini şu şekilde sınıflandırabiliriz;

- a) Mevcut mali mevzuatın katılığından kurtulma.
- b) Bütçe kaynaklarının yetersizliği karşısında gittikçe büyüyen ihtiyaçların karşılanabilmesi için ek kamu kaynağı yaratarak bu kaynakların harcamalara tahsis edilebilmesi.
- c) Alınan kararların süratle uygulamaya konulabilmesi.

1.3.2.2. Döner Sermayeli İşletmeler

Döner sermaye 1050 sayılı Kanununun 49'uncu maddesinde; "Genel bütçe içinde yönetilen sını ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarları yıl sonunda yok edilir; kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır." demek suretiyle döner sermaye uygulamasının genel bütçe için söz konusu olacağından bahsedilmiştir. Ancak uygulamada katma bütçeli idarelerin de kuruluş kanunlarına dayanarak döner sermaye işletmesi kurdukları görülmüştür. Türkiye'de ilk döner sermaye işletmesi uygulamasını 1925

yılında tarım kuruluşlarına verilen sabit sermaye esaslarıyla görmek mümkündür.

Döner sermayelerin kurulmasındaki başlıca amaçlar; bürokratik engellere takılmaksızın harcama yapılabilmesi, kamu hukuku kuralları dışına çıkılarak işletmeye daha fazla idari ve mali özerklik sağlanabilmesi, ekonomik atıl kapasitenin kullanılması ve belirli bir talebin karşılanması ile devlete ek gelir sağlanması, olarak sayılabilir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Geçici 11'inci Maddesinde;

“Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır.

Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. Fonların muhasebesi de bu Kanunun öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür.” hükümleri ile döner sermayeli işletmelerin 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılacağı, yeniden yapılandırılana kadar bu işletmelerin, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Yönetmelik uyarınca kontrol ve denetiminin yapılacağı belirtilmiştir.¹³

1.3.2.3. Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT'ler)

Kamu İktisadi Teşebbüsü kavramı, genel olarak kamu kaynaklarını kullanarak ekonomik alanda faaliyet gösteren devlet kuruluşlarını ifade etmektedir.

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2'inci Maddesinde KİT'ler şöyle tanımlanmıştır:

“1.Kamu iktisadi teşebbüsü "Teşebbüs"; iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır.

2. İktisadi devlet teşekkülü "Teşekkül"; sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsüdür.

3. Kamu iktisadi kuruluşu "Kuruluş"; sermayesinin tamamı Devlete ait olup tek el niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve

¹³ Erkan KARAARSLAN, Kamu Sektörüne Dâhil Kamu İdarelerinin Tasnifi Ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları.

pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür.

4. Müessese; sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğudur.

5. Bağlı ortaklık; sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir.

6. İştirak; iktisadi devlet teşekküllerinin veya kamu iktisadi kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az yüzde onbeşine, en çok yüzde ellisine sahip buldukları anonim şirketlerdir.

7. İşletme; müesseselerin ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üreten fabrika ve diğer birimleridir.”

Kamu İktisadi Kuruluşları olsun İktisadi Devlet Teşekkülleri olsun Bakanlar Kurulu kararıyla kurulurlar. Kamu İktisadi Teşebbüsleri, tüzel kişilik sahibidir. TBMM, KİT'lerin mali denetimini, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu aracılığıyla yapar.

İDT lere örnek olarak T.C. Ziraat Bankası ve THY verilebilirken, KİK lere örnek olarak TCDDY ile PTT verilebilir.

Devletlerin mal ve hizmet üretimi ile ticari faaliyette bulunması genel olarak ekonomik nedenlere dayanmakla birlikte, bazen ideolojik, sosyal v.b. nedenlerle de olabilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ekonomik nedenlerle kurulan KİT lerin kuruluş amaçlarını ise şu şekilde sıralayabiliriz:

- Ekonomik kalkınmayı sağlamak,
- Tekelleri devlet eliyle işletmek,
- Özel sektörün başaramayacağı veya giremediği işleri yapmak,
- Ekonomiye yön vermek,
- Özel sektöre öncülük etmek,
- Gelir dağılımını düzenlemek.

(http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/kamu_iktisadi_kuruluslari.html)

1.3.2.4. Kamu Görevi Veya Hizmeti Yürüten Vakıf Ve Dernekler

Dernekler Kanununun 2'inci Maddesinde dernek; “Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları” olarak tanımlanmıştır. Vakıf ise, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Eğer bu vakıf ve dernekler kamu yararı amacıyla faaliyette bulunuyorlarsa kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesiyle kamu hizmeti yürüten vakıf ve dernek statüsüne kavuşurlar ve bir takım ayrıcalıklardan yararlanırlar. Bunlara Türkiye Kızılay Derneği ve Türk Hava Kurumu örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca kamu yararına çalışan bu kuruluşların mallarına karşı suç işleyenler devlet malına karşı suç işlemiş gibi cezalandırılır.

1.4. Kamu Muhasebesindeki Temel Kavramlar ¹⁴

Genel yönetim muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürütülür:

a) Süreklilik: Kamu idarelerinin faaliyetleri, herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın sürdürülür.

b) Dönemsellik: Kamu idarelerinin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır.

c) Parayla ölçülme: Parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları, ortak ölçü olarak ulusal para birimi ile yapılır.

d) Maliyet esası: Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetler, bunların elde edilme maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilir. Maliyet bedeli tespit edilemeyen varlık ve kaynakların değerlemesine ilişkin hükümler saklıdır.

e) Belgelendirme: Muhasebe kayıtları, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılır.

f) Tutarlılık: Muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemlerde

¹⁴ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 5.

tutarlı bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması esastır. Uygulanan muhasebe politikalarının değişmesi durumunda, değişikliklerin ve mali etkilerinin mali tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur.

g) Tam açıklama: Mali tablolar, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenir.

h) Önemlilik: Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolarda yer verilecek önemde olması esastır.

i) İhtiyatlılık: Muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı genel yönetim muhasebe yönetmeliğinde belirtilen durumlarda karşılık ayrılır. Faaliyet sonucunu değiştirmeye yönelik olarak gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılmaz.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yukarıda sayılan kavramlara, finansal muhasebede de ilk sırada yerini bulan sosyal sorumluluk kavramı ilave edilmiştir.

j) Sosyal Sorumluluk: Muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtir ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını gösterir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi ya da grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.¹⁵

Kavramlar bir araştırmanın kişilerce daha iyi anlaşılmasını sağlayan unsurlardır. Temel muhasebe kavramları da konumuz itibarıyla düşünüldüğünde devlet muhasebesinde bir yandan sağlıklı bir iletişim sağlarken bir yandan da muhasebe uygulamalarında ortak bir dilin oluşumunu sağlar.

1.5. Devlet Muhasebesinde Nakit Ve Tahakkuk Esası

Nakit esaslı devlet muhasebesi, bir mali yıl içinde veya muhasebe döneminde, nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe, mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesi işlemidir. Bu muhasebe sisteminde işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ortaya çıkma anı önemli değildir. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelirlerini ve

¹⁵ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

giderlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını kaydeder ve raporlar.

Nakit esaslı devlet muhasebesi devletin sahip olduğu, maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişimlerini kaydetmez ve raporlamaz.¹⁶

Tahakkuk esasında ise işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Buna göre tahakkuk eden gelir ve giderler, tahsil edilip edilmediklerine ve ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dâhil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtırlar.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri, varlıkları, yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir.¹⁷

Bu açıklamalar sonucunda ülkemizde, devlet muhasebesinde tahakkuk esasının geçerli olduğu, fakat bütçeye ilişkin işlemlerde nakit esasının uygulandığını belirtmek gerekir.

II- KAMU MUHASEBESİNİN MİZAN ÜZERİNDEN DENETİMİ

2.1. Mizan Tanımı ve Önemi

Mizan, muhasebede kontrol aracı olarak kullanılan, hesapların belli tarihlerde tekrar incelendikten sonra, borç ve alacak toplamlarıyla bakiyelerinin bir tabloya toplu bir şekilde yazılmasıyla oluşan özet bir tablodur.

Mizan, hesapların gerçek duruma uygun olup olmadığını, kurallarına göre çalıştırılıp çalıştırılmadığını kontrol etmemizi sağlar. Yevmiye defteri borç ve alacak sütunları toplamı ile mizanın borç ve alacak tutarları toplamının birbirine eşit olması gerekmektedir. Borç ve alacak bakiyeleri kendi aralarında eşit olmalıdır. Yevmiye defteri toplamı ile mizan toplamının

¹⁶ Hamdi GÜLŞEN v.d., a.g.e. s.12.

¹⁷ Hamdi GÜLŞEN v.d., a.g.e. s.14.

birbirine eşit olmaması durumunda, yevmiye kayıtlarından bazılarının defterikebire geçirilmemiş olması veya yanlış geçirilmiş olması veya defterikebirden mizana hatalı aktarılmış olması söz konusu olabilir.

Mizanın borç ve alacak tutarlar sütunlarının birbirine eşit olmaması da, yevmiyede hatalı kaydın olduğunu, yevmiyedeki bir kaydın defterikebire geçirilmediğini veya defterikebirden mizana hatalı aktarıldığını ifade eder. Böylece mizanlar yevmiye kayıtlarının doğruluğunu kontrol ettiği gibi yevmiye defterinden defterikebire ve oradan mizana aktarmaların doğru yapılıp yapılmadığını da kontrol eder.

Diğer yandan, muhasebe bilgilerinin sağlıklı ve detaylı olması yanında bu bilgilerin iyi bir şekilde okunması, bu bilgilerin karar alma sırasında dikkate alınması da büyük önem arz etmektedir. Bu bilgiler aylık, üç aylık, altı aylık ya da yıllık periyotlarla mizanlardan okunabileceği gibi, bilanço ve gelir tablolarından da okunabilir. Faaliyet sonuçlarını, varlık, borç ve alacak durumunu yılsonunda bilanço ve gelir tablosu en iyi şekilde açıklar. Ayrıca, bu bilgileri ya da başka bilgileri ara dönemlerde veya istenildiği günde mizandan da okumak mümkündür. Zira mizan bilgileri sağlıklı olduğu takdirde bilanço da sağlıklı olur. Çünkü bilanço, mizandan çıkarılır. Yıl içinde mizanını okutan ya da okuyan yöneticiler yılsonunda sağlıklı bir bilançoya kavuşabilirler. Ya da işlerin nasıl gittiğini yıl içinde günü gününe görerek tedbir alabilirler. İş işten geçmeden müdahale edebilirler. Zira bilanço çıkarıldıktan ve kesinleştikten sonra bazı şeyleri düzeltmek zor, ya da imkansızdır. Ama gününde mizanını iyi okuyanlar, bilançolarını istediği gibi çıkarma imkanına sahip olabilirler.

2.2. Mizan Denetimi

Mizan denetimini açıklamadan önce “mali denetim” kavramını açıklamakta fayda vardır. Yeni tanımlamalarda mali denetim, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi ifade eder şekilde (5018/68 Sayıştay Kanunu teklifi madde:2/c) düzenlenmiştir. Diğer bir ifadeyle mali denetim, kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerinin denetimidir.

Hesaplar (geçici veya kesin olarak) kapatıldıktan sonra bir takım tablo ve cetveller halinde özetlenerek ilgililerin bilgisine sunulur. Envanter ve mizan cetvelleri, bilançolar, gelir tabloları, akım tabloları, mali istatistikler ve diğer mali tablolar bu bilgilere örnek verilebilir.

İdare hesabı cetvelleri, mizanlar, bilançolar, gelir tabloları ve sair adlar altındaki mali tabloların, cari dönemin özet bilgileri olmak yanında izleyen dönemin açılış kayıtlarının da temelini teşkil edecek olmaları nedeniyle denetçilerin ilgi alanında bulunacağı açıktır. Bu yönüyle de mali tablo ve raporların mali denetime konu olması doğaldır.¹⁸

Bu açıklamalar doğrultusunda mizan denetimini, “kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile faaliyet ve mali yönetim sistemlerinin mizan üzerinden kontrol edilmesi ve yorumlanmasıdır” şeklinde tanımlamak mümkündür.

2.3. Mizan Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

Devlet muhasebesinde planlanan reform çalışmalarının büyük bir kısmı başarı ile sonuçlandırılarak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve bir hesap planı uygulanmasına başlanılmıştır. Böylece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, sosyal güvenlik kurumlarına ve mahalli idarelere ait mali raporların bazıları hem alt birimler itibarıyla ve hem de birleştirilmiş halde hazırlanabilmekte ve önceden belirlenen aralıklarla kamuoyunun bilgisine ve kullanımına sunulmaktadır.

Maliye Bakanlığı, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kendisine verdiği görev neticesinde genel yönetime ait mali istatistikleri toplamakta ve bunları düzenli olarak yayımlamaktadır. Muhasebe verilerinin sağlıklı olması, muhasebe sistemleri ve raporların standartlara uygun olarak hazırlanması, ihmal edilmemesi gereken önemli noktalardan biridir. Bu bağlamda, kamu idarelerinin kendi bünyelerinde tuttıkları mizanlarla, çeşitli sistem veya formatlarla Maliye Bakanlığı'na gönderdikleri mizanlar arasında farklılık olmaması gerekmektedir.

Mizanda yer alan hesaplar üzerinden yapılacak denetimi, genel denetim ve hesaplar bazındaki denetim olmak üzere iki başlık altında ele almak mümkündür.

2.3.1. Genel Denetim

Genel denetimden maksat, bir mizana bakıldığında ilk olarak göze çarpan hususların incelenmesidir.

Mizanların genel denetiminde öncelikle, alacak–borç toplamları ve alacak–borç kalanlarının tutarlılıkları kontrol edilir. Mizanın borç ve alacak sütunlarının toplamları ile yevmiye defteri borç ve alacak sütunları

¹⁸ Doğan BAYAR, Maliye Dergisi Sayı 155 Temmuz – Aralık 2008.

toplamları karşılaştırılır. Ayrıca dönem başı açılış kayıtları toplam tutarlarının önceki yıl kesin mizan borç ve alacak kalanları ile eşit olması gerekmektedir.

Genel denetimde bakılması gereken diğer bir husus ise, işleyiş karakterlerine göre hesapların borç veya alacak kalanı verip vermemeleridir. Başka bir ifadeyle hesapların ters bakiye verip vermediklerinin kontrol edilmesidir. Kodu 1 ve 2 ile başlayan varlık hesapları (pasif karakterli olanlar (-) dışında) ya borç bakiyesi vermeli veya bakiye vermemelidir. Kodu 3, 4 ve 5 ile başlayan kaynak hesapları da ya alacak bakiyesi vermeli veya bakiye vermemelidir. Bu hesapların içinde de eksi işaretli olanlar borç bakiyesi verebilir veya bakiye vermez. Kodu 6 ile başlayan (-) işaretli hesaplar borç bakiyesi verir veya bakiye vermez. Kodu 6 ile başlayan işaretli hesaplar ya alacak bakiyesi verir veya bakiye vermez. Kodu 7 ile başlayan hesapların büyük bir kısmı borç bakiyesi verir veya bakiye vermez. 7'li hesaplardan yansıtma hesapları alacak bakiyesi verir veya bakiye vermez. Kodu 8 ile başlayan bütçe hesapları genel yönetim kapsamındaki idarelerce kullanılmaktadır. Bu hesapların yılsonunda kendi aralarında kapatılması gerektiğinden kesin mizanda bakiye vermemeleri gerekmektedir.

Mizandaki hesaplar arasındaki tutarlılık kontrolleri ve kamu idarelerinin niteliğine göre kullanılması gereken hesapların kullanılıp kullanılmadığının kontrolünü de genel denetimin kapsamı içinde görmek ve değerlendirmek mümkün olsa da biz bu konulara hesap bazında denetim başlığı altında yer vereceğiz. (Özellikle nazım hesaplar grubunun denetimine ayrı başlık altında yer verilecektir.)

Günümüzde genel denetimin büyük kısmı kullanılan muhasebe programları sayesinde veya sistemler tarafından otomatik olarak gerçekleştirilse de, uygulamada hala bazı problemlerin olduğu görülmektedir.

2.3.2. Hesap Bazında Denetim

2.3.2.1. Dönen Varlıklar Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Dönen varlıklar ana hesap grubu, nakit olarak vazedene veya bankada tutulan değerler ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya tahsil edilmesi öngörülen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.

Dönen varlıklar ana hesap grubu; hazır değerler, menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, diğer alacaklar, stoklar, ön

ödemeler, gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklar hesap gruplarından oluşur.¹⁹

Dönen varlıklar grubunda yer alan hesapların mizan üzerinden denetiminde;

- Kullanılması zorunlu olan hesapların kullanılıp kullanılmadığının, kontrol edilmesi gerekmektedir.

- Eğer ilgili idare çekle tahsilat yapmaktaysa, 101-Alınan Çekler Hesabının kullanılıp kullanılmadığı, kontrol edilmelidir.

- 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı ilgili idarenin bankadan çekle veya gönderme emri ile yapacakları ödemelerde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabının alacak bakiyesinin, 102-Bankalar Hesabının borç bakiyesinden büyük olmaması (karşılıksız çek verme durumu hariç) gerekmektedir. Yapılacak incelemelerde bu husus kontrol edilmelidir.

- 108-Hazır değerler Hesabı, 100-Kasa Hesabı ve 102-Banka Hesabının varlığı halinde zorunlu olarak kullanılması gereken bir hesaptır.

- 12 Faaliyet Alacakları hesap grubu içerisinde yer alan ve ilgili idarenin kullandığı hesapların tahakkuk kayıtlarının yapılıp yapılmadığı, kontrol edilmelidir. (Tahakkuk kaydı için tahsilatın beklenmemesi gerekmektedir.)

- 140-Kişilerden Alacaklar Hesabının kullanılıp kullanılmadığı, hesap kullanılmış ise hesaba ilişkin yürütülen faizlerin tahakkukunun ayrıca kayda alınıp alınmadığı, bütçeye gelir kaydedilmesi gereken tahsilâtların bütçe gelirleri hesabına yansıtılıp yansıtılmadığı, kontrol edilmelidir.

- Taşınır Mal Yönetmeliği gereği, taşınır işlem fişlerinin muhasebe birimine gönderilmesi, muhasebe birimlerince de ilgili hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede 15-Stoklar Hesap grubundaki hesapların kullanılıp kullanılmadığı, kontrol edilmelidir. Faaliyet gösteren bir idarenin, stoklarında bulunmasa bile, en azından kırtasiye malzemesi kullanması gerektiği dikkate alınırsa, bu grupta yer alan 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabının da faal olan her idarede mutlaka kullanılması gerektiği unutulmamalıdır.

¹⁹ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 9.

- İdarelerin 160-İş Avans ve Kredileri Hesabı ve/veya 161-Personel Avansları Hesabına kayıt yapmadıkları halde, 165-Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabını kullanması mümkün değildir. Ayrıca bu hesapların gelecek dönemlere devir vermemeleri gerekir. Bu durumun kontrol edilmesi gerekmektedir.

- 15 Aralık tarihine ait memur maaşlarının kaydı yapılırken 162-Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabının kullanılması zorunlu olmaktadır. Özellikle Ocak – Aralık mizan verileri incelenirken bu hesabın kullanılıp kullanılmadığının, kontrol edilmesi gerekmektedir.

- Ay sonlarında KDV hesaplarının karşılaştırılarak kapatılması sırasında, 191-İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının bakiyesinin ilgili hesaplara devredilip devredilmediği, devir gerekiyorsa 190-Devreden Katma Değer Vergisi Hesabının kullanılıp kullanılmadığı, kontrol edilmelidir.

2.3.2.2. Duran Varlıklar Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Duran varlıklar ana hesap grubu; faaliyet döneminden daha uzun sürelerle kamu idaresi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla edinilen ve ilke olarak faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlık ve alacak unsurlarını kapsar.

Duran varlıklar ana hesap grubu; menkul kıymet ve varlıklar, faaliyet alacakları, kurum alacakları, malî duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer duran varlıklar hesap grupları şeklinde bölümlenir.²⁰

Duran varlıklar grubundaki hesapların mizan üzerinden denetiminde;

- Vadesi bir yılı aşan faaliyet alacaklarının 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabında izlenip izlenmediği, ayrıca bu hesapta takip edilen faaliyet alacaklarından yılsonunda vadesi bir yılın altına inenlerin, 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına aktarılıp aktarılmadığı, kontrol edilmelidir.

- İller Bankası Kanunu uyarınca, belediyeler tarafından İller Bankasına ödenen ortaklık paylarının, 240-Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına kaydedilmesi gerekir. Mizan denetimi yapılan idare eğer bir belediye ise bu hesabın kullanılıp kullanılmadığına dikkat edilmesi gerekmektedir. Uygulamada birçok belediyenin bu ödemeyi doğrudan gider yazmak suretiyle muhasebeleştirdikleri görülmektedir.

²⁰ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 135.

- 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252-Binalar Hesabında kayıtlı olan değerlerin, denetimi yapılan idarenin büyüklüğü de dikkate alınmak suretiyle, gerçek durumu gösterip göstermediği, kontrol edilmelidir.

- Taşınır Mal Yönetmeliği gereği, taşınır işlemlerine ilişkin taşınır işlem fişlerinin muhasebe birimine gönderilmesi, muhasebe birimlerinde ilgili hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede 253-Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı, 254-Taşıtlar Hesabı ve 255-Demirbaşlar Hesabının kullanılıp kullanılmadığı, kontrol edilmelidir.

- Amortisman tabi varlıkları olan idarelerde amortisman ayırma işleminin yapılıp yapılmadığı, ilgisine göre 257, 268, 299-Brikmiş Amortismanlar Hesaplarının ve karşılığında 630-Giderler Hesabının kullanılıp kullanılmadığı, kontrol edilmelidir.

- Eğer denetlenen mizan, yatırımcı bir kuruluşun (özel idare, belediye v.b.) mizanı ise 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı mutlaka kullanılmalıdır. Dolayısıyla ilgisine göre bu hesabın kullanılıp kullanılmadığı, yapımı devam eden yatırımların hepsinin bu hesapta takip edilip edilmediği, yapımı tamamlanan yatırımların ilgili varlık hesaplarına devrinin yapılıp yapılmadığı, kontrol edilmelidir.

- Günümüzde bütün idarelerin kullanmakta olduğu bir bilgisayar programı mevcuttur. Bu durum dikkate alındığında, satın alınan bilgisayar yazılımlarının 260-Haklar Hesabına kaydedilip kaydedilmediği, kontrol edilmelidir.

2.3.2.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu, faaliyet dönemi içinde geri ödenmesi gereken yabancı kaynakları kapsar.

Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu; kısa vadeli iç malî borçlar, kısa vadeli dış malî borçlar, faaliyet borçları, emanet yabancı kaynaklar, alınan avanslar, ödenecek diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ile diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına ayrılır.²¹

²¹ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 220.

Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan hesapların mizan üzerinden denetiminde;

- 300-Banka Kredileri Hesabının kullanılıp kullanılmadığı, vadesi bir yılın altına düşen kredilerin bu hesaba aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir. Özellikle Mahalli İdarelerde, İller Bankasından alınan krediler için bu hususa dikkat etmek gerekmektedir.

- 32 Faaliyet Borçları ve 33 Emanet Yabancı Kaynaklar hesap gruplarına kaydedilen tutarların, ilgili idarelerin tabi olduğu mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı, bu hesaplarda bulunan kayıtlardan, mevzuatta öngörülen zamanaşımı süresi geçtiği için bütçeye gelir kaydedilmesi gereken tutarların gelir kaydının yapılıp yapılmadığı, kontrol edilmelidir.

- 320-Bütçe Emanetleri Hesabına kaydedilmesi gerekirken 333-Emanetler Hesabına kaydedilen ya da 333-Emanetler Hesabına kaydedilmesi gerekirken 320-Bütçe Emanetleri Hesabına kaydedilen tutarların bulunup bulunmadığının, kontrol edilmesi gerekmektedir.

- Mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatların 330-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında izlenip izlenmediği, mevzuatta öngörülen süreleri dolan depozito ve teminatların bütçeye gelir kaydedilip kaydedilmediği, kontrol edilmelidir.

- İş, sözleşme ve diğer nedenlerle üçüncü kişilerden alınan avansların muhasebe kaydının, 34 Alınan Avanslar hesap grubunda yer alan işin niteliğine uygun hesaplara yapılıp yapılmadığı, kontrol edilmelidir.

- Kurumca sorumlu veya mükellef sıfatıyla ödenecek her türlü vergi, resim, harç ve benzeri borçlar ile sosyal güvenlik kesintileri, fonlar adına tahsil edilen tutarlar ve mevzuatı gereğince bütçe gelirlerinden diğer kamu idareleri adına ayrılan paylar ve giderler için ayrılan her türlü karşılıklarla ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtlarının, niteliklerine göre, 36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler hesap grubundaki ilgili hesaplara yapılıp yapılmadığı, kontrol edilmelidir.

- İşçi çalıştıran idarelerde kıdem tazminatlarına ilişkin karşılık ayrılıp ayrılmadığı, mizanda 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ve 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının bulunup bulunmadığı, kontrol edilmelidir.

- Ay sonlarında KDV hesaplarının karşılaştırılarak kapatılması sırasında, 391-Hesaplanan KDV Hesabının alacak bakiyesinin 190-Devreden KDV Hesabı ile 191-İndirilecek KDV Hesabı borç bakiyeleri toplamından

büyük olması durumunda aradaki fark kadar doğacak olan Katma Değer Vergisinin, 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına kaydının yapılıp yapılmadığı, KDV tahakkuk kayıtlarının KDV Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayın vukuunda mı yapıldığı, yoksa tahakkuk kaydı için tahsilatın mı beklendiği, kontrol edilmelidir.

2.3.2.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu, vadesi faaliyet dönemini aşan uzun vadeli yabancı kaynakları kapsar.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu, uzun vadeli iç malî borçlar, uzun vadeli dış malî borçlar, faaliyet borçları, diğer borçlar, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları ile diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarına ayrılır.

22

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar grubunda yer alan hesapların mizan üzerinden denetiminde;

- 400-Banka Kredileri Hesabında kayıtlı olan değerlerden vadesi bir yılın altına düşmüş olanların 300-Banka Kredileri Hesabına alınıp alınmadığı, kontrol edilmelidir. Özellikle Mahalli İdarelerde, İller Bankasından alınan krediler için bu hususa dikkat edilmelidir.

- Vadesi geçmiş ve yeniden yapılandırılan uzun vadeli kamuya olan borçların, 438-Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabında izlenip izlenmediği, bunlardan vadesi bir yılın altına düşenlerin 368-Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına aktarılıp aktarılmadığı, kontrol edilmelidir.

- Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar hesaplarında kayıtlı değerlerden de vadesi bir yılın altına düşmüş olanlarının, ilgisine göre kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubunda bulunan hesaplara aktarılıp aktarılmadığının, kontrol edilmesi gerekmektedir.

2.3.2.5. Özkaynaklar Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Öz kaynaklar ana hesap grubu, varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farkın izlenmesi için kullanılır.

²² Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 302.

Öz kaynaklar hesap grubu net değer, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, yedekler, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları, geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçları hesap gruplarına ayrılır.²³

Özkaynaklar grubunda yer alan hesapların mizan üzerinden denetiminde;

- 500-Net Değer Hesabında kayıtlı tutarın gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı, özellikle 500-1-1 İlk Yıl Denge Kaydı Hesabına, (2006 yılında yeni bir muhasebe sisteminin uygulanmasına başlanması nedeniyle) 2006 yılı muhasebe dönemi başında girilmiş olan tutarın sonraki dönemlerde de aynı değerde olup olmadığının, kontrol edilmesi gerekmektedir.

- Bir faaliyet dönemi sonunda geçici mizanın çıkarılmasının ardından dönem sonu işlemleri yapılır. 600-Gelirler Hesabı ve 630-Giderler Hesabı 690-Faaliyet Sonuçları Hesabıyla, 690-Faaliyet Sonuçları Hesabı ise duruma göre 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ya da 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesaplarından biriyle kapatılmalıdır. Sonraki dönem açılış kaydını takiben düzenlenecek bir muhasebe işlem fişi ile duruma göre 590-Dönem Olumlu faaliyet Sonuçları Hesabı 570-Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabına veya 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı 580-Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabına devredilmek suretiyle kapatılır. Bu durumlar dışında dönem içerisinde 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabına, 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabına, 570-Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabına ve 580-Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabına hiçbir kayıt yapılmaz. İdare birimlerinin bu hesapları yukarıda açıklandığı şekilde kullanıp kullanmadıkları incelenmelidir.

- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre 570-Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ve 580-Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı, en az beş yıllık faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde bölümlenir ve ayrı ayrı gösterilir. Bu hususun kontrol edilmesi gerekir.

2.3.2.6. Faaliyet Hesapları Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Faaliyet hesapları ana hesap grubu, kamu idarelerinin faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerinin

²³ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 345.

ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.

Faaliyet hesapları ana hesap grubu; gelir hesapları, indirim, iade ve iskonto hesapları, gider hesapları ve faaliyet sonuçları hesap grupları şeklinde bölümlenir.²⁴

Faaliyet Hesapları grubunda yer alan hesapların denetiminde;

- Faaliyet hesapları dönem sonunda kapatıldığından kesin mizanda kalan vermemeleri gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle; 600-Gelirler Hesabı ve 630-Giderler Hesabının 690-Faaliyet Sonuçları Hesabıyla, 690-Faaliyet sonuçları hesabının ise duruma göre 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ya da 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesaplarından biriyle kapatılıp kapatılmadığı, kontrol edilmelidir.

- İdarelerin bütçelerinde yer alan gelirlere ilişkin detayların, 800-Bütçe Gelirleri Hesabı ekonomik kodlarında bulunup bulunmadığının, 600-Gelirler Hesabı ikinci düzey ekonomik kodlarının ise 800-Bütçe Gelirleri Hesabı ikinci düzey ekonomik kodlarına kaydedilip kaydedilmediğinin, kontrol edilmesi gerekmektedir.

- İdarelerin 630-Giderler Hesabının ekonomik kodlarına girdikleri tutarlarla 830-Bütçe Giderleri Hesabının aynı ekonomik kodlarına girdikleri tutarların birbirine eşitliği, kontrol edilmelidir.

- Yılı geçtikten sonra bütçeden yapılan ret ve iadelerin 630-Giderler Hesabında izlenip izlenmediğinin, kontrol edilmesi gerekmektedir.

2.3.2.7. Maliyet Hesapları Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Maliyet hesapları ana hesap grubu, maliyeti oluşturan her türlü giderin izlenmesi için kullanılır.

İşletmelerde giderler yapıldıkları anda ilgili büyük defter hesaplarına “fonksiyon esasına” göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Bu kayıt yönteminde; giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izleneceğinden, muhasebe kayıtlarında üretim ve hizmet maliyetleri belli bir düzen içinde oluşturulur.

²⁴ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 382.

Maliyet hesaplarının tutulmasında fiilî maliyet yöntemi esastır. Ancak fiilî maliyet yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı hâllerde, önceden saptanmış maliyet yöntemi (standart maliyet) uygulanabilir.

Maliyet hesapları, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri, hizmet üretim maliyeti, araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri hesap gruplarına ayrılır.²⁵

Maliyet Hesapları grubundaki hesapların incelenmesinde;

- Fiili maliyet dönemi sonunda, maliyet hesaplarının ilgili faaliyet hesaplarına yansıtılarak kapatılması, maliyet hesaplarının dönem sonunda bakiye vermemesi gerekmektedir. Dolayısıyla, gerekli yansıtma kayıtlarının yapıp yapılmadığı, hesapların kapatılıp kapatılmadığı, kontrol edilmelidir.

2.3.2.8. Bütçe Hesapları Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Bütçe hesapları ana hesap grubu, kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.

Bütçe hesapları ana hesap grubu; bütçe gelir hesapları, bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları, bütçe gider hesapları ve bütçe uygulama sonuçları hesap grupları şeklinde bölümlenir.²⁶

Bütçe Hesapları grubunda yer alan hesapların incelenmesinde;

- 800-Bütçe Gelirleri Hesabı ve 830-Bütçe Giderleri Hesabının alt kodlarına yapılan kayıtların doğru olup olmadığı faaliyet hesaplarındaki kayıtlarla karşılaştırılarak kontrol edilmelidir.

- 830-Bütçe Gideri Hesabına yapılan kayıtlarda idareler, gerçekleştirdikleri işleme uygun fonksiyonel kodu kullanmalıdırlar. Bu hususun bütçe belgesinde yer alan fonksiyon kodlarıyla uyumunun kontrol edilmesi gerekmektedir.

- Bedeli karşılığında 830-Bütçe Giderleri Hesabının ilgili kodlarına kaydedilerek edinilen hukuki tasarrufların, 260-Haklar Hesabına kaydının yapıp yapılmadığının, kontrol edilmesi gerekmektedir.

²⁵ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Madde: 462.

²⁶ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 399.

- İdarelerin 630-Giderler Hesabının ekonomik kodlarına girdikleri tutarlarla 830-Bütçe Giderleri Hesabının aynı ekonomik kodlarına girdikleri tutarların birbirine eşitliği kontrol edilmelidir.

- Mahalli idare birimlerinin, bütçe belgelerinde yer alan gelirlere ilişkin detayların, 800-Bütçe Gelirleri Hesabı ekonomik kodlarında bulunup bulunmadığının, 800-Bütçe Gelirleri Hesabı ikinci düzey ekonomik kodlarının ise 600-Gelirler Hesabı ikinci düzey ekonomik kodlarına kaydedilip kaydedilmediğinin, kontrol edilmesi gerekmektedir.

- İlgili idarenin mizanında, 323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabının bulunması durumunda, 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabının kullanılıp kullanılmadığının, kontrol edilmesi gerekmektedir.

- Mizanda, 834-Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabına kaydedilen tutarlar bulunması halinde, mahsup dönemine aktarılan bir ön ödeme olup olmadığı, bu kayıtların mahsup dönemi sonunda kapanıp kapanmadığı, kontrol edilmelidir.

- 800-Bütçe Gelirleri Hesabının alacak bakiyesi ile 810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabının borç bakiyesi arasındaki farkın 805-Gelir Yansıtma Hesabının alacak bakiyesine eşit olup olmadığı, kontrol edilmelidir.

- Kamu idaresinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlere diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar için bütçelerinde ödenek ayırması ve bu payları göndermesi aşamasında 830-Bütçe Giderleri Hesabının kullanılıp kullanılmadığı, kontrol edilmelidir.

- Bir bütçe yılına ait bütçe gelir ve bütçe gider hesapları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesaplarında kayıtlı tutarların, yansıtma hesapları ile birlikte yılsonlarında 895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabıyla karşılaştırılarak bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi ve hesapların karşılıklı olarak kapatılması gerektiğinden, dönem sonu mizanında bütçe hesaplarının kalan vermemesi gerekmektedir. Bu hususun da mizan denetiminde kontrol edilmesi gereklidir.

2.3.2.9. Nazım Hesaplar Grubunda Dikkat Edilecek Hususlar

Nazım hesaplar ana hesap grubu; varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile idarenin muhasebe disiplini altında toplanması istenen

işlemleri ve gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerin izlenmesi için kullanılır.

Nazım hesaplar ana hesap grubu; ödenek hesapları, nakit dışı teminat ve kişilere ait menkul kıymet hesapları, taahhüt hesapları, verilen garantiler, değerli kâğıt ve özel tahakkuk hesapları, dış borçlanmaya ilişkin nazım hesaplar ile genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinin Bakanlığın uygun görüşü üzerine kendi yönetim ve bilgi ihtiyaçlarına uygun olarak açacakları diğer nazım hesap gruplarından oluşur.²⁷

Nazım Hesaplar grubunda yer alan hesapların denetiminde;

- Ödenek Hesaplarının, gerekli muhasebe kayıtlarının tamamlanıp geçici mizanın düzenlenmesinden sonra dönem sonunda kapatılıp kapatılmadığının, kontrol edilmesi gerekir.

- 830-Bütçe Giderleri Hesabı ile 905-Ödenekli Giderler Hesabının denkliği, kontrol edilmelidir. (Ödeneğine dayanılarak bütçeye gider kaydedilen tutarlar ödeme yapıldığında, pek sık görülmesine de mevzuatı gereği ödenek aranmaksızın yapılan bütçe giderleri ise ödenek gönderme belgesi geldiğinde, 905-Ödenekli Giderler Hesabına kaydedildiğinden, 830-Bütçe Giderleri Hesabı ile 905-Ödenekli Giderler Hesabı bakiyeleri yılsonunda denk olmalıdır.)

- Teminat olarak alınan Banka Teminat Mektuplarının 910-Teminat Mektupları Hesabı ve 911-Teminat Mektuplarından Alacaklar Hesabına kaydedilip kaydedilmediğinin kontrol edilmesi gerekir.

- Kamu idarelerince, ihale mevzuatı gereği, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütleri ve bunlara bağlı olarak yapılan hakediş ödemelerinde, taahhüt hesaplarının kullanılıp kullanılmadığı, kontrol edilmelidir.

Mizanlar, hem yönetime özellikle ekonomik kararları alma aşamasında, hem de denetim elemanına denetim aşamasında, idarenin mevcut durumunu göstermesi bakımından, oldukça önemli mali raporlardır. Bu öneminden dolayı, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlardan üretilen mizanların muhasebe tekniğine uygun olarak tutulması, doğru, güvenilir ve gerçek durumu gösterir nitelikte olması gereklidir.

²⁷ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Madde: 427.

KAYNAKÇA

GÜLŞEN Hamdi, HASTÜRK Mesut, KARAARSLAN Erkan, KERİMOĞLU Baki, KIZILKAYA Eyüp, KULAKSIZ Haydar; **Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara 2007

ÇOLAK, H.Bayram, DAĞ, Ömer; **Mahalli İdareler Muhasebesi**, Güncel mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara 2009

TOSUN, Hikmet, CEBECİ, A.Uğur; **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara 2006

KARAARSLAN, Erkan; “Kamu Sektörüne Dâhil Kamu İdarelerinin Tasnifi Ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları” Kamu Araştırmaları ve Eğitim Derneği

BAYAR, Doğan; “Mali Denetim Nedir”, Maliye Dergisi Sayı 155, Temmuz – Aralık 2008

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

DUMAN, Ömer; **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer Yayıncılık, Şubat 2008

5253 Sayılı Dernekler Kanunu

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Erişim: Ekodialog.com

Erişim: Muhasebenet.net

MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİNDEN İL ÖZEL İDARELERİNE AKTARILAN ÖDENEKLER VE BU ÖDENEKLERİN KULLANILMASI

Himmet SOLAK¹

Elazığ İl Özel İdaresi İç Denetçisi

1. Giriş

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 79 yıl boyunca mali yönetimimizi düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu yürürlükten kaldırarak 2006 yılında yürürlüğe girmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (bundan sonra 5018 sayılı Kanun olarak anılacaktır.) birçok yenilik ve kavramı mali yönetim sistemimize kazandırmıştır. Kanunla, kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları;

- mali saydamlık,
 - hesap verme sorumluluğu,
 - stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme,
- olarak alt başlıklara ayrılmıştır.

Mali saydamlığın yerine getirilmesi için, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında, **görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmasının zorunlu olduğu**, belirtilmiş olup bu konuda gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idarelerinin sorumlu olacağı ve Maliye Bakanlığınca izleneceği belirtilmiştir. Mali saydamlığın yerine getirilmesindeki temel amaç kamu harcamalarında etkinliğin artırılması, mali disiplinin sağlanması ve suiistimallerin önlenmesidir.

5018 sayılı Kanunun, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanması kanuni bir zorunluluktur.

Hesap verme sorumluluğu, kamu maliyesi açısından kamu kaynağını elde edenler ve bunları kullanan kamu görevlileri açısından kamu kaynağının

yerinde ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda özde herkese karşı yapılacak bir sorumluluktur. Bu sorumluluk kamu maliyesi açısından karşımıza idari bir sorumluluk olarak çıkmaktadır. Çünkü hesap verme özde bir raporlama olayıdır ve tüm işlemlerin açık bir şekilde raporlar ile duyurulmasıdır. Halkın, yöneticilerin ve diğer yetkili mercilerin her zaman yapılan harcamalardan ve elde edilen gelirlerden haberdar olması, bunları yapanların kimler olduğu ve ne amaçla bu işlemlerin yapıldığını bilmesi çağdaş kamu maliyesinin temel ilkelerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.² 5018 sayılı Kanunun 8. maddesinde belirtilen hesap verme sorumluluğu siyasi, idari ve mali sorumlulukların çatısını oluşturmaktadır.

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu bütünsel olarak açıklanmış olup birbirlerinin tamamlayıcı unsurlarıdır.

2. Merkezi Yönetim Bütçesinden İl Özel İdarelerine Ödenek Aktarılması

2.1. Kanuni Dayanak

5018 sayılı Kanunun, Ödeneklerin Kullanılması, başlıklı 20. maddesinde; Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderir. Bütçe ödenekleri, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır.”

Merkez Dışı Birimlere Ödenek Gönderme başlıklı 22. maddesinde; “Kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Ödenek Gönderme Belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler.” hükmünden Bakanlıklar ve bağlı kuruluşların merkez dışı birimlerindeki harcamalarını kural olarak taşra teşkilatları ile yapmalarının esas olduğu anlaşılmaktadır.

Nitekim idare hukukumuzda; bakanlık ve bağlı kuruluşların taşra teşkilatı 3046 sayılı Kanun, teşkilat yasaları ve İl İdaresi Kanunundaki esas ve usullere göre kurulmaktadır. Buna göre bakanlıkların ve bağlı kuruluşların bölge, il ve ilçelerde bakanlık ve bağlı kuruluşu temsil edecek şekilde tek bir taşra teşkilatı kurmaları esastır. Bakanlık taşra teşkilatı il valisine bağlı il kuruluşları, kaymakama bağlı ilçe kuruluşları, doğrudan

² Hamdi Gülşen, KMYKK’nda Kamu Maliyesi ve Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri, Eylül-Ekim 2006, Sayı:125

merkeze bağlı taşra kuruluşlarının tümünden veya birkaçından meydana gelmektedir.³

Bilindiği üzere; 2008 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun Yatırım Harcamaları başlıklı 8. maddesinin (4) fıkrasında; “ 2008 Yılı Yatırım Programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerden DPT Müsteşarlığının uygun görüşü ve ilgili Bakanın onayı ile il özel idarelerince valinin yetki ve sorumluluğunda gerçekleştirilmesi uygun görülenlerin bedelleri, **münhasıran proje ile ilgili harcamalarda kullanılmak** üzere hizmetin ait olduğu il özel idaresine ödenir. Bu kapsamda yürütülecek projelerin etüt, keşif ve kontrol hizmetleri ilgili bakanlık ve genel müdürlüğün il teşkilatlarınca yapılır. Bu projelerin ihale edilmek suretiyle yaptırılması ve bedellerinin ödenmesi ise valinin onayı ile il özel idarelerince gerçekleştirilir. Bu projelerden mahalli hizmet niteliği taşıyan işler, bu fıkrada belirtilen esaslar çerçevesinde program ve proje safhasında da valilerin yetki ve sorumluluğuna devredilebilir.” denilmektedir.

2007 ve 2008 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na konulan geçici çözüm 24.07.2008 tarihli 5793 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 6. maddesinin ikinci fıkrası ve 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18. maddesinin 3. fıkrası değiştirilerek aşağıdaki hali almıştır.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 6. maddesinin ikinci fıkrası; “Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları; yapım, bakım ve onarım işleri, devlet ve il yolları, içme suyu, sulama suyu, kanalizasyon, enerji nakil hattı, sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, iskan, gençlik ve spor gibi hizmetlere ilişkin yatırımlar ile bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren diğer yatırımları, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilir. **Aktarma işlemi ilgili bakanın onayıyla yapılır ve bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz. İş, il özel idaresinin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.** İl özel idareleri de bütçe imkânları ölçüsünde bu yatırımlara kendi bütçesinden ödenek aktarabilir. Bu fıkraya göre, bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları tarafından aktarılan ödenekler ile gerçekleştirilecek yatırımlar, birinci fıkrada

³ A. Şeref Gözübüyük, Türkiye'nin Yönetim Yapısı, Turhan Kitapevi, Ankara 2001, Syf. 101

öngörülen görev alanı sınırlamasına tabi olmaksızın bütün il sınırları içinde yapılabilir.”

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun, Köylere Hizmet Götürme Birlikleri başlıklı 18. maddesinin üçüncü fıkrası; “Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları ile il özel idareleri; köye yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımlarını, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri köylere hizmet götürme birliklerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilirler. Aktarma işlemi merkezi idare kuruluşlarında ilgili bakanın, il özel idarelerinde valinin onayıyla yapılır ve bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz. **Bu takdirde iş, birliğin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.** Köylere hizmet götürme birlikleri de bütçe imkânları ölçüsünde bu yatırımlara kendi bütçelerinden ödenek aktarabilirler. Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları ile il özel idareleri tarafından aktarılabilecek ödeneklerle gerçekleştirilecek yatırımlar, birliğin hizmet ve görev alanı sınırlamasına tabi olmaksızın yapılabilir.”

2007 ve 2008 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında, projelerin etüt, keşif ve kontrol hizmetleri ilgili bakanlık ve genel müdürlüğün il teşkilatlarınca yapılacak, bunun dışında kalan işlem süreçleri valilerin yetki ve sorumluluğunda il özel idarelerine bırakılmış iken 5302 sayılı Kanunun 6. maddesi ve 5355 sayılı Kanunun 18. maddesinde yapılan değişikliklerde bu husus düzenlenmemiştir.

2.2. Ödeneklerin İl Özel İdarelerine Aktarılması

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren yatırımları, kendi bütçelerinde, bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilir, hükmü amir hüküm değildir. Kanunda ihtiyari olarak belirtilen hüküm Bakanlıklarca zorunlu bir hüküm gibi algılanıp merkez dışı birimlerinin cari harcamalarını, küçük çaplı yatırımlarını bile il özel idareleri aracılığıyla yapmaya başlamışlardır. Anayasaya göre mahalli idare birimi olan il özel idareleri Bakanlıkların yatırım birimi- destek hizmetleri birimi haline gelmiştir.

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının, ödenek gönderme belgesi taşra birimlerine gönderdikleri ödenekler Defterdarlık Muhasebe Müdürlükleri tarafından “03.Mal ve Hizmet Alım Giderleri”, “06.Sermaye Giderleri” ekonomik sınıflandırma kodlarından ilgili taşra teşkilatı il

müdürünün (harcama yetkilisinin) talimatı ile bütçeye gider kaydı yapılarak il özel idarelerine aktarılmaktadır.

İl özel idarelerine yapılan aktarma işlemi, kaynak transferi olmasına rağmen, bütçe tekniği açısından, ilgili bakanlığın il müdürlüğü tarafından harcama yapılmış gibi gösterilerek ödenek aktarılmaktadır. Halbuki 5018 sayılı Kanunun 33. maddesine göre; “bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara göre alındığının ve gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi ve komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması,” şarttır. Bu nedenle; bu tür kaynak aktarma işlemlerinin KÖYDES (Köylerin Alt yapısının Desteklenmesi Projesi) ve BELDES (Belediyelerin Alt yapısının Desteklenmesi Projesi) projelerinde olduğu gibi ilgili bakanlıkların bütçelerinin 05.Cari Transferler ve/veya 07. Sermaye Transferleri ekonomik kodlarından yapılmasının “mali saydamlık” ve “hesap verme sorumluluğu” açısından doğru olacağı düşünülmektedir.

2.3. Cari Harcamalar İçin İl Özel İdarelerine Ödenek Aktarılması.

Milli Eğitim Bakanlığının elektrik, su, telefon gibi fazla prosedüre tabi olmayan tarifeye bağlı ödemeleri bile il özel idarelerine kaynak aktararak gerçekleştirmektedir.

Konuyla ilgili, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, İçişleri Bakanlığı Hukuk Müşavirliğinden; 5302 sayılı Kanunun 6. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının, yatırım ödenekleri haricinde, cari harcamaları karşılamak üzere kaynak aktarıp aktaramayacakları konusunda görüş istemiştir.

İçişleri Bakanlığı Hukuk Müşavirliği 25.08.2009 tarih 647.03.01/12506 sayılı görüş yazısında; “...Bu tespitler ışığında 5302 sayılı Kanunun 6. maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren yatırımları, Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının, 5018 sayılı Kanunun 25. maddesinin birinci fıkrasına göre hazırlanan ve anılan Kanunun 19. maddesinin ikinci fıkrası gereğince Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 15 gün içinde Bakanlar Kurulu Kararıyla Resmi Gazetede yayımlanan “Kamu Yatırım Programı”nda yer alan projelerden olması gerektiği, öngörülemez afet gibi olağanüstü durumlarda, yeni bir yatırıma başlanması gerektiği, bunların dışında Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının, demirbaş ve cari

giderlerin karşılanması amacıyla 5302 sayılı Kanunun 6. maddesinin değişik ikinci fıkrası kapsamında il özel idarelerine ödenek aktarmalarının mümkün olmadığı değerlendirilmektedir” denilmiştir.

Milli Eğitim Bakanlığının elektrik, su, telefon gibi tarifeyle bağlı giderler ve diğer cari giderler için;

1) 5018 sayılı Kanunun “Ödeneklerin Kullanılması” başlıklı 20. maddesinin değişik “e” fıkrasında “cari yılda kullanılmayan ödenekler yıl sonunda iptal edilir” şeklinde belirtilen bütçenin dönemselik-mali yılla sınırlı olma ilkesini hükümsüz kılarak ödeneklerin devir vermesini sağlamak,

2) 5018 sayılı Kanunla getirilen, harcama birimlerinin mali sorumluluklarını, il özel idarelerine transfer etmek amacıyla, il özel idarelerine ödenek aktarıldığı düşünülmektedir.

2.4. İl Özel İdarelerine Aktarılan Ödeneklerin Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Aktarılması

5302 sayılı Kanunun 6. Maddesinin ikinci fıkrasında, aktarma işleminin Bakan onayı ile yapılacağı ve il özel idaresinin tabi olduğu usullere göre sonuçlandırılacağı belirtilmesine rağmen gelen ödenekler genellikle Köylere Hizmet Götürme Birliklerine aktarılarak kamu hizmetleri yerine getirilmektedir ki, bu Kanun maddesinin amacıyla bağdaşmamaktadır ve açıkça hukuka aykırıdır.

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18. maddesinin 3. fıkrası gereğince, ödenekleri Köylere Hizmet Götürme Birliklerine de aktarma yetkisi bulunmaktadır. Bu yolla Kamu İhale Kanunu’nun dışına çıkılarak kamu hizmetlerinin hızlı gerçekleştirilmesi, kaynağın fazla prosedüre tabi olmadan harcanması amaçlansa da damga vergisi ve KDV tevkifatları açısından genel bütçenin gelir kaybına uğramasına yol açmaktadır.

2.5. Artan Ödeneklerin Kullanılması

5018 sayılı Kanunun “Bağış ve Yardımlar” başlıklı 40. maddesinde:

“... Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.

Bu ödeneklerden malî yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan (2009 yılı için 17.000,00 TL) ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yöneticinin yetkili olduğu,” belirtilmiştir.

Tahsis amacına harcanıp artan ödenekleri iptal etmeye Vali (üst yönetici) yetkili iken, uygulamada artan ödeneklerin iptal edilmediği ekonomik kodlarında değişiklik yapılarak kaynağı aktaran Bakanlığın taşra teşkilatının cari giderlerinde harcandığı gözlenmektedir.

2.6. Aktarılan Ödeneklerin Denetimi

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının, Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ile kendilerine sağlanan kaynaklardan, Kamu Hesapları Bültenine göre, 2008 yılında 2.989.676.000,00 TL 2009 yılı ocak-eylül döneminde ise 2.051.249.000,00 TL kaynağı il özel idarelerine aktarma yapmışlardır. Ancak, aktarılan kaynakların ne kadarlık kısmının harcandığına dair veriye il özel idarelerinin ödenek hesaplarının, 08. Bağış ve yardımlar finans koduna bakılarak anlaşılabilir bu ödeneklerin nakit boyutunda ne ölçüde var olduğu şüphelidir.

5018 sayılı Kanunun 40. maddesinin son fıkrasında; “Bağış ve yardımların, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verileceği, şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamaların, sorumluluğu tespit edilenlere ödetirileceği”, belirtilmiştir.

Şartlı bağış ve yardımların yönetilmesinde ve harcanmasında yer alan görevlilerin amaç dışı kullanımından -örneğin; ödeneğin başka projelerde kullanılması, analitik bütçe kodlarının değiştirilerek başka iş ve hizmetler için harcanması- dolayı idari, mali ve cezai sorumlulukları vardır. Ödenekler özel idarelerin diğer harcamalarında kullanılmış olsa da muhasebe kayıtlarında var olmaya devam etmekte, sürekli devir vermektedirler.

5302 sayılı Kanunun “Denetimin Kapsamı ve Türleri başlıklı 38. Maddesinde; “İl özel idarelerinde iç ve dış denetim yapılacağı, denetimin iş

ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsadığı, iç ve dış denetimin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılacağı, il özel idaresinin mali işlemleri dışında kalan diğer idari işlemleri, idarenin bütünlüğüne ve kalkınma planı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı, vali veya görevlendireceği elemanlar tarafından da denetleneceği, denetime ilişkin sonuçların kamuoyuna açıklanacağı ve meclisin bilgisine sunulacağı,” belirtilmiştir.

Bugüne kadar Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarından aktarılan ödeneklerin kullanılmasına ilişkin Sayıştay denetçileri, iç denetçiler ve İçişleri Bakanlığı denetim elemanlarınca bildiğimiz kadarıyla düzenli bir denetim yapılmamıştır.

Aktarılan ödenekler, il özel idarelerince ayrı bir banka hesabında izlenmediğinden, il özel idaresinin kendi kaynağı gibi algılanmakta, şartlı-tahsisli bir kaynak olduğu unutulmaktadır. Kaynaklar, il özel idarelerinin diğer hizmetlerinden doğan nakit açıklarını tamamlamak için kullanılmaktadır. Ödenekler sadece ödenek hesaplarında devir vermekte, ödeneğin karşılığı olan nakitin büyük bir kısmı il özel idarelerinin banka hesaplarında mevcut bulunmamaktadır.

3. İl Özel İdarelerine Aktarılan Ödeneklerin Harcanması

3.1. Aktarılan Kaynakların Ödenek Kaydedilmesi

Aktarılan kaynaklar 5018 sayılı Kanununun 40. maddesi gereği üst yöneticinin (vali) onayı ile bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilecektir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 7. maddesinde; “Kurumsal sınıflandırmanın sorumluluğun belirlenmesine ve program sorumlularının tespitine imkan veren sınıflandırma olduğu ve kurumsal sınıflandırmanın üçüncü düzeyinin; il özel idaresinin genel sekreterlik ve ana hizmet birimlerini göstereceği,”

1 Seri No’lu Harcama Yetkilileri Hakkındaki Genel Tebliğin; “2.Harcama Yetkililerinin Belirlenmesi bölümünde; “...Buna göre, kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini, bu birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkililerini ifade ettiği,” belirtilmiştir.

Aktarılan ödeneklerin, il özel idarelerin bütçelerine ödenek kaydında, genel sekreterlik ve ana hizmet birimlerinden hangisine ödenek kaydedileceğine ilgisine göre üst yönetici (vali) tarafından karar verilecektir.

Teşkilat yapısında herhangi bir birimi ilgilendirmeyen ödeneklerin kurumsal sınıflandırmanın üçüncü düzeyinde yer alan “genel sekreterlik” harcama birimine ödenek kaydedilmesi gerekmektedir.

Aktarılan ödeneklerin kurumsal kodlamada “özel kalem”e gelir kaydedilmesi doğru değildir. Çünkü 2010-2012 Bütçe Hazırlama Rehberine göre “özel kalem”in üst yönetimin harcamalarını kapsayacak şekilde bütçeleneceği belirtilmiştir.

Aktarılan ödeneklerin, ödenek kaydında 08-Bağış ve Yardımlar finans koduna kaydedilmesi zorunludur.

3.2. Harcama Yetkilisinin Belirlenmesi

5018 sayılı Kanununun 31. maddesinde; “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak” tanımlanmıştır.

Bu kapsamda aktarılan ödenekler, Valilik olurunda hangi birime ödenek kaydedilmişse o birimin yöneticisi harcama yetkilisi olarak harcama talimatını ve ödeme emri belgesini imzalayacaktır.

2 Seri No’lu Harcama Yetkilileri Hakkındaki Genel Tebliğin 3. maddesine göre; “5018 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesinin ikinci fıkrasında, harcama birimlerini ilgilendiren harcamaların harcama birimleri tarafından gerçekleştirileceği, ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla diğer harcama birimlerine ilişkin **mali işlemlerin (ihale işlemleri)** idarenin destek hizmetlerini yürüten birimi tarafından yapılabilmesi” hükme bağlanmıştır.

5018 sayılı Kanununun 60. maddesinin ikinci fıkrası ve 2 No’lu Harcama Yetkilileri Hakkındaki Genel Tebliğin 3. maddesine göre ihale işlemleri, destek hizmetleri birimlerine devredilse bile; 4734 sayılı Kanunda; “ihale yetkilisi, idarenin ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi” olarak tanımlandığından; ihale yetkilisi ile harcama yetkilisi aynı kişi olması kanuni zorunluluktur.

3.3. Gerçekleştirme Görevlilerinin Belirlenmesi

5018 sayılı Kanun gerçekleştirme görevlisi kavramını çoğul olarak kullanmıştır. Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisinin harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal ve hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Bu kapsamda; gerçekleştirme görevlilerini ikiye ayırabiliriz. Birincisi, harcama talimatının düzenlenmesinden, ödeme emri belgelenmesine kadarki harcama süresinde yer alan gerçekleştirme görevlileri; ikincisi, ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisidir.

Birinci kısımda yer alan gerçekleştirme görevlilerinin -örneğin ihale komisyon üyeleri, hak ediş cetvellerinin düzenlenmesi, muayene kabul komisyonlarına üye görevlendirilmesi gibi - il özel idaresi personelinden olabileceği gibi ilgili bakanlık ve genel müdürlüğün il teşkilatlarından da personel görevlendirilebileceği düşünülmektedir. 2007 ve 2008 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarındaki, “projelerin etüt, keşif ve kontrol hizmetleri ilgili bakanlık ve genel müdürlüğün il teşkilatlarınca yapılacaktır”, hükmü kanun değişiklikleri ile kaldırılmasına rağmen il özel idarelerince aynı uygulamaya devam edilmektedir.

İkinci kısımda yer alan, ödeme emrini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin ise il özel idare personelinden olması zorunludur. İç ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 12. maddesinin son fıkrasında; “Harcama yetkililerinin, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendilerine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendireceği,” belirtilmiştir. Bu hüküm, harcama yetkilisi ile ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisi arasında hiyerarşik bağ olmasını, bir nevi amir-memur ilişkisi olmasını zorunlu kılmaktadır.

Uygulamada, mali sorumluluğa ortak etmek amacıyla yapılan ilgili bakanlık ve genel müdürlüğün il müdürünü, “ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisi” olarak ödeme emri belgesini imzalatarak harcama sürecine dahil etmek doğru değildir.

3.4. Taşınır Mal Yönetmeliğinin Uygulanması

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarınca aktarılan kaynaklarla satın alınıp doğrudan ilgili idarelere teslim edilen taşınırlarda,

Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerinin uygulanmasında tereddütler oluşmuştur.

Konuya ilişkin Muhasebat Genel Müdürlüğünce 07.04.2008 tarih 5021 sayılı genel yazı yayımlanmış olup, yazı tereddütleri gidermekte yetersiz kalmaktadır.

Söz konusu yazıda; “Merkezi idare bütçesinden özel idarelere aktarılan kaynaklarla temin edilerek ilgili okul ve idarelere verilen taşınırların ise;

1. Bu kaynaklar **özel idare bütçesi ile ilişkilendirilmediğinden**, özel idarenin envanter kayıtları ve ilgili varlık hesaplarına alınmamasını,

2. Söz konusu taşınırların teslim edildiği ilgili okul veya birimce Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek envanter ve muhasebe kayıtlarına alınması, düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin bir nüshasının özel idareye verilmesi, bir nüshasının da Yönetmeliğin 30.maddesi gereğince on gün içinde muhasebe birimine gönderilmesi, gerektiği...” belirtilmiştir.

Genel yazı, yazıldığı tarih itibariyle 5302 sayılı Kanunun 6. maddesinin ikinci fıkrasının o tarihteki hükmüne uygun olsa bile 5018 sayılı Kanun 32,33,40. maddeleri dikkate alınmamıştır. 5018 sayılı Kanunun 40.maddesinin ikinci fıkrasındaki “bütçelerine” ibaresi 24.07.2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5793 sayılı Kanunla madde metninden çıkarılmıştır. Ancak fıkranın devamında, “Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, ..., hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, **bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir.**” hükmü şartlı yardımların bütçeye gelir ve ödenek kaydını zorunlu kılmaktadır. 5018 sayılı Kanunun 32 ve 33. maddelerinde, “harcama talimatı verilebilmesi” ve “giderin gerçekleştirilebilmesi” için bütçenin varlığı şarttır.

İlgili genel yazının, özel idare bütçesinden diğer idarelere verilmek üzere taşınır satın alınmasını düzenleyen bölümünde; “Özel idare bütçesinden alınan taşınırların,

1. Öncelikle Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek özel idarenin envanterine topluca giriş kaydedilmesi, bu kayıt sırasında dayanıklı taşınırlara sicil numarası verilmemesi,

2-. Düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin bir örneğinin ödeme emri belgesi ekine bağlanarak satın alınan taşınırların, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre ilgili varlık hesaplarına kaydedilmesi,

3. Giriş kaydedilen taşınırların, devir yapılan her bir okul veya birim itibariyle ayrı ayrı düzenlenecek Taşınır İşlem Fişi ile envanter ve muhasebe kayıtlarında çıkış kaydedilmesi, düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin ekine ilgili okul ve birimden alınan Taşınır İşlem Fişlerinin bağlanması gerektiği,...”belirtilmiştir.

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarınca aktarılan kaynaklarla satın alınan taşınır mallar içinde bu hükümlerin doğru olacağı değerlendirilmektedir.

3.5. Taşınmaz Malların Muhasebe Kaydı

5018 sayılı Kanunun “Taşınır ve Taşınmaz Edinme” başlıklı 45. maddesinde; “Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine adına diğer kamu idarelerine ait taşınmazlar ise tüzelkişilikleri adına tapu sicilinde tescil edileceği, Hazine adına tescil edilen taşınmazların Maliye Bakanlığınca yönetileceği, tescil işlemlerinin, adına tescil yapılan idarenin taşınmazın bulunduğu yerdeki ilgili birimine bildirileceği,” belirtilmiştir.

Konuya ilişkin genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı ve 5018 sayılı Kanun kapsamında olan kurum ve kuruluşların mülkiyetinde, yönetiminde ve kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen “Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik” ile kamu idarelerinin mülkiyetlerindeki taşınmazların birbirlerine bedelsiz olarak tahsis ve devri ile; Hazineye ait taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kamu idarelerine tahsis ve devir işlemlerinin usul ve esaslarını düzenleyen “Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarınca aktarılan kaynakların tamamına yakını ekonomik sınıflandırma kodlamasının “06.sermaye giderleri” tertibine ödenek kaydı yapılmaktadır. İş ve hizmet gerçekleşip ödeme yapılırken Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 2009 yılı Detaylı Hesap Planı gereği, yapılan gider varlık hesapları ile (250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yer altı Yerüstü Düzenleri

Hesabı, 252-Binalar Hesabı) ilişkilendirilmekte 630-Giderler hesabı haklı olarak çalışmamaktadır. Bu konuyu iki örnekle açıklamaya çalışalım.

1. Sağlık Bakanlığından İl Özel İdaresine X ilçesi hastanesi ek bina yapımı için 1.000.000,00 TL ödenek aktarılsın. İl Özel İdaresi yapım işini tamamladığında, hak ediş ödemesi muhasebeleştirilirken 252-Binalar hesabı.02.03.04 Hastaneler alt koduna borç kaydı yapılmaktadır. Halbuki yapılan ek bina Hazine adına tescilli Sağlık Bakanlığına tahsisli bir yerdir. Yapılan ek bina İl Özel İdaresinin mülkiyetinde, kullanımında, yönetiminde olan varlığı değildir. Bu durumda, 630-Giderler Hesabından varlığın çıkış kaydı yapılamadığından, 500-Net Hesabı ile çıkış yapılarak, ilgili varlığın muhasebe kaydı genel bütçe kuruluşların taşınmazlarını yöneten Maliye Bakanlığının ilgili birimi tarafından yapılmalıdır.

2. Milli Eğitim Bakanlığı, İl Özel İdaresine X ilçesine ilköğretim okulu yapımı için 1.000.000,00 TL ödenek aktarılsın. İlköğretim okulu tamamlandığında, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 65. Maddesinde yazılı; “okullar için tahsis, satın alma veya kamulaştırma yoluyla sağlanan topraklarla bu topraklar üzerinde yapılacak bina veya tesisler, buldukları yerlere göre köy veya özel idareler adına tapuya tescil edilir” hükmü ve geçici 1. ve 7. maddeleri gereği il özel idaresinin varlık hesaplarında kayıtlı olacaktır.

Özetle; Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarından il özel idarelerine aktarılan şartlı-tahsisli yardımlar ile edinilen taşınmazların, il özel idaresinin varlık hesaplarına kaydedilmesinde, 5018 sayılı Kanunun 45. maddesi ve ilgili kurumların özel kanunlarına göre hareket edilmelidir.

4. Sonuç

5302 sayılı Kanunda belirtilen, mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçları karşılama yetki ve sorumluluğu olan il özel idarelerine, merkezi yönetim bütçesinden kaynak aktarılması, son derece doğaldır.

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının, merkezi yönetim bütçe kanunu ile sağlanan kaynakları taşra teşkilatları ile harcamaları esas olmalıdır. Bütçe kaynaklarının il özel idareleri kanalıyla harcanması, 5018 sayılı Kanunla getirilen, bütçe hakkına sahip harcama birimlerinin mali sorumluluğunu kaldırarak, bu sorumluluğu il özel idarelerine transfer etmektedirler. Bu uygulama, 5018 sayılı Kanunun Genel Gereğesi'nde belirtilen, “kamu malî yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir

şekilde ortaya konulacaktır ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulacaktır,” ifadesine uymadığı düşünülmektedir

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının merkezi yönetim bütçesinden, il özel idarelerine aktaracakları ödeneklerin, KÖYDES (Köylerin Alt yapısının Desteklenmesi Projesi) ve BELDES (Belediyelerin Alt yapısının Desteklenmesi Projesi) projelerinde olduğu gibi ilgili bakanlıkların ve diğer merkezi idare kuruluşlarının bütçelerinin, “05.Cari Transferler” ve/veya “07. Sermaye Transferleri” ekonomik sınıflandırma kodlarından yapılmasının “mali saydamlık” ve “hesap verme sorumluluğu” açısından doğru olacağı değerlendirilmektedir.

Milli Eğitim Bakanlığının tarifeye bağlı cari harcamalarını, il özel idaresine ödenek aktararak yapmasının, 5018 sayılı Kanununun 22. maddesi ve 5302 sayılı Kanununun 6. Maddesinin ikinci fıkrası birlikte değerlendirildiğinde, doğru olmadığı düşünülmektedir.

Aktarılan ödeneklerin, tahsis amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı, Sayıştay denetçileri, iç denetçiler ve İçişleri Bakanlığı denetim elemanlarınca, düzenli bir şekilde denetlenmelidir.

Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının, bütçe ile sağlanan ödeneklerini, il özel idarelerine aktararak harcamasında, harcama sürecinde yer alan aktörlerin ve kayıt işlemlerinin belirlenmesine ilişkin (harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, ihale komisyonları ve muayene kabul komisyonlarının oluşturulması, taşınırların devri, taşınmazların muhasebe kaydı vb.) hususlarını içeren bir tebliğin Maliye Bakanlığınca hazırlanmasının doğru olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
2. 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu
3. 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu
4. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
5. 1,2 Seri No’lu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ
6. GÜLŞEN, Hamdi “KMYKK’nda Kamu Maliyesi ve Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri”, Mali Hukuk Dergisi Eylül-Ekim 2006, Sayı:125
7. GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, Türkiye’nin Yönetim Yapısı, Turhan Kitapevi, Ankara 2001

KONAKLAMA GİDERLERİ

Yahya Kürşat YÜKSEL

Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmeni

1. GİRİŞ:

Kamu kurum ve kuruluşlarının personellerine ödeyecekleri harcırah miktarları esas itibariyle, 6245 sayılı Harcırah Kanunu ile düzenlenmiştir. Harcırah Kanunu yanında kamu idarelerinin kendi teşkilat kanunlarında veya ikincil mevzuatlarında düzenlenen harcırah uygulamaları da bulunmaktadır.

Harcırah; "devamlı veya geçici bir görevle bir yere gönderilen görevlilere, bu yere gidebilmelerine, orada yiyip içme ve konaklama gibi yapacakları diğer giderlere karşılık verilen para; yolluk" olarak tanımlanabilir.

6245 sayılı Harcırah Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinin (a) bendinde de; harcırah, bu Kanuna göre ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını ifade eden bir kavram olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, harcıraha müstahak olan kimse, bu kanun hükümlerine göre harcırahın unsurlarından birini, birkaçını veya tamamını alabilmektedir.

Harcırah kavramı, sürekli veya geçici görev yolluklarını içermektedir. Sürekli görev yolluğu; yol masrafı, yevmiye, aile masrafı ve yer değiştirme masraflarından oluşmakta; Geçici görev yolluğu ise; yol masrafı, yevmiye ile hamal, bagaj ve ikametgah ve vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil masraflarından oluşmaktadır. Ayrıca, geçici görevle yurtiçinde veya yurtdışında başka bir yere görevlendirilenlerden; yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri fatura ile belgelendirenlere de harcırah kanununda öngörüldüğü şekilde konaklama ücreti ödenmektedir.

Bu çalışmada, 6245 sayılı harcırah kanunu kapsamında yurtiçi ve yurtdışı geçici görev yolluklarında ödenebilecek konaklama giderleri ayrıntılı olarak incelenecektir.

2. 6245 SAYILI HARCIRAH KANUNUNU KAPSAMINDA ÖDENEBİLECEK KONAKLAMA GİDERLERİ

6245 Sayılı Harcırâh Kanununa göre, yurtiçi ve yurtdışı sürekli görev yolluklarında konaklama gideri ödenmemekte; yurtiçinde veya yurtdışında başka bir yere geçici görevli olarak görevlendirilen kamu personeline ise, harcırâh kanununda belirtilen durumlarda ve belirlenen şekilde konaklama gideri ödenebilmektedir.

Harcırâh Kanununun, yurtiçinde verilecek gündeliklerin miktarının düzenlendiği 33 üncü maddenin (a) bendinde, bu yasa gereğince verilecek yurtiçi gündeliklerinin miktarının her yıl bütçe kanunu ile belirleneceği öngörülmüştür. Yevmiyelerin miktarlarının her yıl değiştirilmesinin nedeni; değişen ekonomik ve sosyal koşullara uyum sağlamaktır. Bu bakımdan, yurtiçi gündelik miktarlarının belirlenmesinde, yurtiçi görevin bulunduğu yıla ait Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli (H) cetveline bakılması gerekmektedir.

Aynı şekilde, geçici görevlendirmelerde yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere ödenecek konaklama ücretlerinin tespitinde de harcırâh kanununun (H) cetvelinde belirlenen oranlar dikkate alınacaktır.

Yurtdışında verilecek gündeliklerin miktarı ise, gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre, mali yıl itibarıyla ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tayin olunacaktır.

Buna göre, yurtiçi ve yurtdışı geçici görev yolluklarında konaklama gideri ödenebilecek durumlar ve ödemeye ilişkin koşullar şu şekildedir.

2.1. Yurtiçi Geçici Görev Yolluklarında Konaklama Giderleri:

2.1.1. Denetim Elemanlarına Ait Konaklama Giderleri:

Harcırâh Kanununun 33. maddesinin (b) maddesinde;“Devamlı ikamet ettikleri yerler dikkate alınarak kurumlarınca belirlenen görev merkezi, mülhika merkezi ve grup merkezi dışına teftiş, denetim, inceleme veya soruşturma görevi ile gönderilen Devlet Denetleme Kurulu Üyeleri ile geçici uzmanları, Sayıştay Denetçi ve Yardımcıları, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Başkan, Üye, Uzman Müşavir, Uzman ve Uzman Yardımcıları, Silahlı Kuvvetler Denetleme ve Tetkik Kurulları Başkan ve Üyeleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine

göre atanan İç Denetçiler, Bakanlık, Müsteşarlık ve Bağımsız Genel Müdürlük Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları, Maliye Bakanlığı Hesap Uzman ve Uzman Yardımcıları, Bankalar Yeminli Murakıp ve Murakıp Yardımcıları, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunda görevli Bankacılık Uzmanı, Hukuk Uzmanı ve Bilişim Uzmanı ile bunların yardımcıları, Yükseköğretim Denetleme Kurulu Başkanı ve üyeleri, Bakanlık Merkez teşkilatına dahil Kontrolör ve Stajyer Kontrolörler, Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Uzman ve Uzman Yardımcıları ile Aktüer ve Aktüer Yardımcıları, İçişleri Bakanlığı Dernekler Denetçisi ve Dernekler Denetçi Yardımcıları, Diyanet İşleri Başkanlığı ile Toprak ve Tarım Reformu Müsteşarlığı Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları, Çalışma Bakanlığı İş Müfettişleri ve Yardımcıları ile İş Güvenliği Müfettişleri ve Yardımcıları, Sosyal Sigortalar Kurumu Sigorta Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları, İlköğretim Müfettişleri ve Müfettiş Yardımcıları Tapu ve Kadastro Denetmenleri ve Denetmen Yardımcıları ile Defterdarlık Kontrol Memurlarından;

(1) Türkiye düzeyinde teftiş, denetim ve inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 1,3 katı

(2) Bölge düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 1,1 katı,

(3) İl düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 0,9 katı,

Gündelik olarak ödenir.

(Ek paragraf: 14/1/1988 - KHK - 311/14. md.; değişik: 31/7/2003 – 4969/1 md.)Bu şekilde gündelik ödenenlerden, yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere, gündeliklerinin tamamına kadar olan kısmı ayrıca ödenir.” denilmektedir.

Bu madde, denetim elemanlarının gündeliklerini hangi esaslara göre alacaklarını tespit etmektedir. 33 (b) kapsamına girenler, genellikle görevlerinin gereği olarak sürekli yolculuk etmesi zorunda bulunan kimselerdir. Bu gibiler bir merkeze bağlı olmakla birlikte, kadrolarının bağlı olduğu görev, mütaka veya grup merkezi dışına geçici olarak çıktıkları

taktirde kendilerine bu fıkra gereğince gündelik ve konaklama ücreti ödenmesi hükme bağlanmıştır.

Buna göre, denetim elemanlarının 33 (b) ye göre gündelik ve konaklama ücreti alabilmeleri için;

a- Denetim elemanının, devamlı ikamet ettikleri yerler dikkate alınarak kurumlarınca belirlenen görev merkezi, muntika merkezi, grup merkezi dışına başka bir yere gönderilmesi,

b- Görevin; teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma amaçlı olması,

gerekmektedir.

Bunun dışında kalan görevlendirmelerde ise, Kanunun 33 (a) maddesine göre, denetim elemanının aylık kadro derecesine uygun olan harcırah miktarı üzerinden gündelik ve konaklama ücreti ödenecektir.

Kanunun 33 (b) maddesi kapsamında görevlendirilenlerden;

(1) Türkiye düzeyinde teftiş, denetim ve inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 1,3 katı

(2) Bölge düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 1,1 katı,

(3) İl düzeyinde teftiş, denetim veya inceleme yetkisine haiz bulunanlara birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 0,9 katı,

Gündelik olarak ödenecektir.

Yine aynı şekilde, kanunun 33 (b) maddesine göre gündelik ödenenlerden, yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere, gündeliklerinin tamamına kadar olan kısmı ayrıca ödeneceği belirtilmektedir.

2009 ve 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun H cetveline eklenen bir hükümlerle; 6245 sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (b) ve (d) fıkralarına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında, gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler doğrultusunda, harcırah kanununu 33 maddesinin (b) fıkrasına göre yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere, gündeliklerinin bir buçuk katına kadar olan kısmı ayrıca ödenebilecektir.

Bu durumda, denetim elemanlarına konaklama bedelinin ödenebilmesi için;

Denetim elemanının yatacak yer temini için ödediği ücreti belgelendirmesi gerekmektedir. Belgelendirme yapıldığı takdirde ödenebilecek azami tutar hiçbir şekilde, denetim elemanının gündeliğinin bir buçuk katını aşmayacaktır. Eğer, belge üzerinde gündeliğin bir buçuk katından daha az bir tutar yazıyorsa, ilgili kişiye belge üzerinde yazılı olan tutar kadar konaklama ücreti ödenebilecektir.

Konaklama ücretinin ödenebilmesi için denetim elemanının bunu belge ile belgelendirmesi gerekmektedir. Ancak, belge düzenlemek zorunda olmayan şahıslardan temin edilen yatacak yerler için ödenen ücretlerde 36 seri nolu Harcırah Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 37 seri nolu Harcırah Kanunu Genel Tebliğinin 1. maddesinin c fıkrasında; “.....belge düzenlemek zorunda olmayanlardan temin edilen yatacak yerler için ücretler hususunda 13.9.2000 tarihli ve 24169 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 36 seri Harcırah Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde uygulamaya devam edilecektir.” denilmekte,

36 Seri Nolu Harcırah Kanunu Genel Tebliğine bakıldığında; “Harcırah Kanununun 33/b maddesinde belirtilen denetim elemanlarının, teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma için gönderildikleri yerlerde yatacak yer sağlamak üzere özel şahıslardan kiraladıkları evler ile pansiyonlara (ticari işletmelere dahil olanlar hariç) ödedikleri ücretler, kira sözleşmesi ile birlikte Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde belirtilen şekil ve esaslara göre düzenlenecek “Harcama Pusulası” ve ödemeye ilişkin “Banka Makbuzu” ile belgelendirmeleri halinde, aşağıda belirtilen koşullara da uymak şartıyla Kanunda belirtilen esas ve miktar dikkate alınarak ödenecektir.

1) Harcama Pusulaları ve Banka Makbuzları (Dekont) aylık dönemler itibariyle düzenlenecektir.

2) Ortak kiralamalarda harcama pusulaları her denetim elemanı için ayrı ayrı kendi ödedikleri tutarlar üzerinden düzenlenecektir.

3) Konaklama yerinden yararlanan denetim elemanı sayısının birden fazla olması halinde tümünün ismi ve unvanı sözleşmede ayrı ayrı yer alacaktır. Kira sözleşmesi konuttan yararlanan denetim elemanı sayısı kadar düzenlenebilecek veya düzenlenen kira sözleşmesi denetim eleman sayısı kadar çoğaltıp tasdik edilmek suretiyle ibraz edilecektir.

4) Kira sözleşmelerinde kiranın başladığı tarih ile kira bitim tarihinin yanı sıra kiralama süresi gün olarak da belirtilecektir. İlgili denetim elemanının görevlendirilen yerde ikamet ettiği günler dikkate alınarak ödeme yapılacaktır.

5) Kira sözleşmelerinin asılları ilk yolluk bildirimine eklenecektir. Kalınan sürede birden fazla yolluk bildirimi düzenlendiği takdirde daha sonraki bildirimlere kira sözleşmelerinin tasdik edilmiş fotokopileri eklenecektir.” denilmektedir.

ÖRNEK: Türkiye düzeyinde teftiş yetkisine sahip olan ve görev merkezi Ankara olan denetim elemanı, bir inceleme işi için 25.01.2010 tarihinde, 20 gün süre ile İzmir’e geçici olarak görevlendirilmiştir.

Denetim elemanı kaldığı otele yatacak yer temini için,

- a- Günlük 40,00-TL,
- b- Günlük 64,00-TL ödemiş,
- c- Günlük 90,00-TL ödemiştir.

(2010 yılına göre birinci derecede memuru için belirlenen gündelik miktarı. 33,00-TL)

ÇÖZÜM:

a- Denetim elemanının bir günlük yevmiye tutarını belirlemek için; 2010 yılında H cetvelinde birinci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarının 1,3 çarpılması gerekmektedir.

Gündelik tutarı: $33,00 \times 1,3 = 42,90$ -TL’dir. Bu durumda, denetim elemanın yatacak yer temini için otele ödediği günlük 40,00-TL, gündelik tutarının altında kaldığı için, 20 günlük toplam bedel olan $40,00 \times 20 = 800,00$ -TL, faturalandırılması kaydıyla kendisine ödenir.

b- Gündelik tutarı: $33,00 \times 1,3 = 42,90$ -TL'dir. Bu durumda, denetim elemanın yatacak yer temini için otele ödediği günlük 64,00-TL, gündelik tutarın üstünde olduğu görülmektedir. Ancak, 2010 yılında H cetveline eklenen hüküm gereğince, gündeliğin 1,5 katına kadar konaklama bedeli ödenebilmektedir.

$-42,90 \times 1,5 = 64,35$ -TL'ye kadar konaklama bedeli ödenebileceğinden, denetim elemanın görevi süresince ödemiş olduğu $64,00 \times 20 = 1.287,00$ -TL, faturalandırması kaydıyla ödenir.

c- Gündelik tutarı: $33,00 \times 1,3 = 42,90$ -TL'dir. Bu durumda, denetim elemanın yatacak yer temini için otele ödediği günlük 90,00-TL, gündelik tutarın bir buçuk katı ile çarpılması sonucu bulunan tutarın üstünde olduğu görülmektedir.

İlgili kişinin ödediği konaklama ücreti $90,00 \times 20 = 1.800,00$ -TL'dir. Bu durumda, ilgili kişiye ödenebilecek maksimum tutar 1.287,00-TL ($64,35 \times 20 = 1.287,00$ -TL) olup; geriye kalan 571,40-TL kişinin kendisi tarafından karşılanacaktır.

ÖRNEK: Ankara Defterdarlığı Muhasebe Denetmenleri Başkanlığında görevli Muhasebe Denetmeni, denetim görevi için 35 gün süre ile ilçe denetimine gitmiştir. İlçede otelde konaklayan Muhasebe Denetmeni konaklama bedeli olarak toplam 1.487,50-TL ödemiştir. (Günlük konaklama bedeli 42,50-TL)

ÇÖZÜM:

Buna göre, denetmenin günlük yevmiye tutarı $33,00 \times 0,9 = 29,70$ -TL'dir.

Harcırah Kanununa eklenen hüküm doğrultusunda, gündeliğin bir buçuk katı olan $29,70 \times 1,5 = 44,55$ -TL'lik tutar ayrıca konaklama bedeli olarak ödenebilmektedir. Dolayısıyla, Muhasebe Denetmenine Konaklama bedeli olarak günlük 42,50-TL'nin tamamı belgelendirilmek koşuluyla ödenecektir.

Denetim elemanının, 33 üncü maddenin (b) bendinde belirtilen durumlar dışında başka bir iş nedeniyle geçici olarak görevlendirilmesi durumunda; denetim elemanları için belirlenen gündeliklerden değil, 33. maddenin (d) bendine göre konaklama ücreti verilecektir. 33. maddenin (b) bendi dışında yapılan görevlendirmelerde, (H) cetvelinde memurlar için saptanmış bulunan gündeliklerden, denetim elemanının aylık kadro

derecesine uygun olan harcırah miktarı üzerinden konaklama ücreti hesaplanacak ve her defasında en fazla 10 gün ile sınırlı olmak üzere ilgili kişiye konaklama ücreti ödenebilecektir.

1) Geçici Görevle Memuriyet Mahalli Dışına Görevlendirilenlere Ait Konaklama Giderleri:

6245 Sayılı Harcırah Kanununun Yurtiçinde verilecek gündeliklerin miktarını belirleyen 33 üncü maddesinin (d) bendinde; bu Kanun hükümlerine göre gündelik ödenenlerden (b) fıkrasına göre gündelik ödenenler hariç) yurt içinde yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak ve her defasında on gün ile sınırlı olmak üzere gündeliklerinin tamamına kadar olan kısmının ayrıca ödeneceği belirtilmiştir.

2009 ve 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun H cetveline eklenen bir hükümlerle; 6245 sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (b) ve (d) fıkralarına göre yatacak yer temini için ödenecek ücretlerin hesabında, gündeliklerinin %50 artırımlı miktarı esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler doğrultusunda, kanunda belirtilen hallerde geçici görevle memuriyet mahalli dışına görevlendirilenlere Harcırah kanununu 33 maddesinin (d) fıkrasına göre konaklama ücreti ödenecektir. Bu maddeye göre ödenecek konaklama giderlerinde şu hususlar göz önünde bulundurulacaktır.

a- Konaklama bedeli ödenecek olan kişinin yurtiçinde yatacak yer temini için ödediği ücreti belgelendirmesi gerekmektedir.

b- İlgili kişiye ödenecek harcırah tutarı, belgede yazılı olan tutarı geçmeyecektir.

c- Her halükarda, ilgili kişiye ödenebilecek konaklama ücreti, bu kanuna göre hak edilen gündeliğin en fazla 1,5 katı tutarında olacaktır.(2009 ve 2010 yılı H cetvelindeki hüküm gereğince) Bu tutarı aşan kısımlar, ilgili tarafından karşılanacaktır.

d- Her defasında ayrı ayrı değerlendirilmek üzere, en fazla 10 günlük konaklama bedeli ödenebilecektir.

Örneğin, 19 gün süre ile başka yerde görevlendirilen ilgiliye, bu görevlendirmenin sadece 10 günü için konaklama gideri ödenecek; geriye kalan 9 gün için ise, konaklama bedeli ödenmeyecektir.

Ayrıca, ilgilinin bu görevlendirme bittikten sonra 15 gün süre ile başka bir yerde görevlendirilmesi durumunda da yine 10 günlük konaklama gideri ödenecektir. Yani, bu kanuna göre gündelik ödenebilecek durumlar kapsamında yapılan görevlendirmelerin her seferinde 10 günlük konaklama ücreti ödenebilecektir.

6245 Sayılı Harcırah Kanununun “Memuriyet mahalli dışına gönderilenlerin gündeliği” başlıklı 39 uncu maddesinde; “ Resmi bir görevle memuriyet mahalli içinde bir yere gönderilenlere gündelik verilmez. Geçici bir görevle memuriyet mahalli dışındaki bir yere gönderilenlerden, buralarda ve yolda öğle (saat 13.00) ve akşam (saat 19.00) yemeği zamanlarından birini geçirenlere 1/3, ikisini geçirenlere 2/3 oranında ve geceyi de geçirenlere tam gündelik verilir.” denilmektedir.

Bu madde ile, günübürlük olarak memuriyet mahalli dışına görevlendirilenlerin gündeliklerinin nasıl tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Kanunun bu maddesi kapsamında görevlendirenlerden, geceyi memuriyet mahalli dışında geçiren kişiye, kısıt yevmiye dışında, faturalandırılması kaydıyla ve gündeliğinin bir buçuk katı tutarı aşmamak üzere, faturada yazılı olan tutar ayrıca konaklama ücreti olarak ödenebilecektir.

ÖRNEK:

İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görevli olan 2 inci derece kadrolu mutemet, evrakları teslim etmek için İl Milli Eğitim Müdürlüğüne gönderilmiştir.07.01.2010 günü saat 15.00’de görev yerinden ayrılan mutemet, 08.01.2010 günü saat 11.30’da görev yerine dönmüştür. Konaklama bedeli olarak 40,00-TL ödenmiştir.

ÇÖZÜM:

H cetvelinde aylık kadro derecesi 1-4 olanlar için öngörülen günlük yevmiye tutarı 25,00-TL’dir Bu durumda, söz konusu mutemet günübürlük olarak görev yaptığı için kendisine 2/3 oranında yevmiye kısıt yevmiye verilecek; konaklama bedeli olarak da $25 \times 1,5 = 37,50$ -TL ödenebilecektir. Geriye kalan 2,5-TL ise mutemet tarafından karşılanacaktır.

6245 Sayılı Harcırah Kanununun 42 inci maddesi ile, geçici görev gündeliğinin verilebileceği azami süre belirlenmiştir. Dolayısıyla, bu maddede belirtilen süreler konaklama bedelleri ile ilgili bir süre olmayıp; yevmiyelerin verilebileceği sürelerle ilgili bir maddedir. Yani, kanunun 33 (b) maddesi dışında kalan yurt içi geçici görevlendirmelerde kanunun 33 (d)

maddesinde belirtilen şekilde ve memur veya hizmetlinin aylık kadro derecesine uygun olan harcırah miktarı üzerinden konaklama ücreti hesaplanacak ve her defasında en fazla 10 gün ile sınırlı olmak üzere ilgili kişiye konaklama ücreti ödenebilecektir.

2) Ehliyet Tespiti, İmtihan, Hava Değişimi İçin Başka Yere Gönderilenlere Ait Konaklama Giderleri:

6245 Sayılı Harcırah Kanununun 18 inci maddesinin başlığının daha önceden” Ehliyet tespiti, imtihan, hava değişimi ve tedavi için başka yere gönderilenler:” iken, 17/4/2008 tarihli ve 5754 sayılı Kanunun 78 inci maddesiyle “Ehliyet Tespiti, İmtihan, Hava Değişimi İçin Başka Yere Gönderilenler” şekline dönüştürüldüğü; yine aynı maddenin birinci fıkrasında yer alan “ ve bunların aile fertlerinden” ibaresinin madde metninden çıkarıldığı, Kanunun, 18 inci maddesinin (c) bendinin ve 20 inci maddesinin ise; 31/5/2006 tarih ve 5510 sayılı Kanunun 106’ncı maddesi ile yürürlükten kaldırıldığı görülmektedir.

Bu kapsamda, söz konusu değişiklikler yapılmadan önceki haliyle; memurlar, yardımcı hizmetler sınıfına dahil personel ve kurumlarda yalnız ödenek mukabili çalışanlar ile bunların bakmakla yükümlü olduğu aile fertleri ile hastalara refakat edeceklerin memuriyet mahalli dışında tedavi görmeleri halinde, ilgililerin tedavi yollukları bu kanun kapsamında ödenmekte idi. Ancak, 15.01.2010 tarihinden itibaren, tedavi amacıyla memuriyet mahalli dışına giden kamu personeli ile bunların bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerine ve hastalara refakat edecek olanlara ödenecek harcırahlar, “5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu” ile belirlenen esaslar çerçevesinde ödenecektir. Bu nedenle, belirlenen tarihten sonraki tedavi yollukları 6245 sayılı Harcırah Kanunu kapsamında kesinlikle ödenmeyecektir

6245 Sayılı Harcırah Kanununun 18 inci maddesinin en son haliyle;

“(Değişik: 17/4/2008-5754/78 md.) Memurlar, yardımcı hizmetler sınıfına dahil personel ve kurumlarda yalnız ödenek mukabili çalışanlardan, memuriyet mahalli dışına;

a. Görevlerine ait mesleki ve sıhhi yeterliklerinin tespiti veya kurumlarınca görülecek lüzum üzerine imtihan için gönderilenlere, gidiş ve dönüşleri için yol masrafı ve gündelik ile bu amaçla gönderildikleri yerde geçen sürenin en çok yedi günü için gündelik ödenir.

b. Hava değişimi maksadıyla gönderilenlere gidiş ve dönüşleri için yol masrafı ile yalnız yolda geçen süre için gündelik ödenir.

c. (Mülga: 31/5/2006-5510/106 md.) şeklinde olduğu görülmektedir.

Bu durumda, görevlerine ait mesleki ve sıhhi yeterliklerinin tespiti veya kurumlarınca görülecek lüzum üzerine imtihan için görevlendirilenlerden yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere, en fazla 7 günlük süre için konaklama creti ödenebilecektir.

Ayrıca söz konusu harcırahın ödenebilmesi için yeterlik tespiti ve sınavın memurun görevi ile ilgili olması gerekir. Memurun görevi ile ilgili değil de sadece başka mesleklere geçmek için açılan sınavlara katılanlar hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Söz konusu sınavlara katılmak için başka yere gidenlere harcırah ödenmesi mümkün değildir

Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığınca açılan Vergi Denetmen Yardımcılığına sınavına katılmak için Ankara'ya gelen ve burada 3 gün kalan Konya Gelir İdaresi Başkanlığında görevli Gelir Uzmanına, yevmiye ve konaklama creti ödenmeyecektir.

Diğer taraftan özellikle hizmet içi eğitim ve seminer amacıyla başka yere gönderilenlere yukarıdaki fıkra hükmü uygulanmaz. Bu durumdaki kimseler hakkında Kanunun “Yurt içinde ve Yurtdışında Kurslara Katılanlara Verilecek Gündelik” başlıklı 37’nci maddesi uygulanır. Hava değişimi maksadıyla başka yere gönderilenlere ise, konaklama gideri ödenmeyecektir

4) Yurtiçinde Kurslara Katılanlara Verilecek Konaklama Giderleri:

6245 Sayılı Harcırah Kanununun 37 inci maddesinde, mesleki bilgilerini artırmak amacıyla memuriyet mahalli dışında açılan kurs veya okullara gönderilenlere, bu Kanuna göre geçici görev gündeliği verileceği belirtilmiştir.

Devlet Memurlarının hizmet içi eğitimleri 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda düzenlenmiştir. Kanunda yer alan hükümlere göre, kurumlar memurlarının mesleki bilgilerini arttırmak amacıyla kurslar düzenleyebilirler. Ayrıca, aynı amaçla okullara gönderebilirler. Ancak, bu

okulun yalnız Devlet memurlarının devam edebileceği ve mesleki bilgilerinin arttırılmasına yönelik olması gerekmektedir.

Buna göre, mesleki bilgilerini arttırmak amacıyla memuriyet mahalli dışında açılan kurs veya okullara gönderilen memur ve hizmetlilere yol parası, yevmiye ve konaklama ücreti ödenebilecektir. Bu durumda olanlara, geçici görevle memuriyet mahalli dışına görevlendirilenlere ödendiği şekilde; yani Harcırah kanununu 33 maddesinin (d) fıkrasına göre konaklama gideri ödenecektir.

Ancak, bu şekilde kurs ve seminerlere katılanların yemeleri ve yatmaları kurumlarınca karşılanırsa; bu durumda ilgililere sadece yol parası ve yevmiye ödenecek, konaklama bedeli ise ödenmeyecektir.

5) Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda Çalışan Personelin Memuriyet Mahalli Dışına Geçici Olarak Görevlendirmelerinde Ödenecek Konaklama Giderleri:

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda çalışan personelin memuriyet mahalli dışına geçici olarak görevlendirmelerinde ödenecek olan harcırah miktarları daha önceden, söz konusu kurumların kendi teşkilat kanunlarıyla veya ikincil mevzuatla belirlenmekteydi

Danıştay İdari İşler Kurulu 18.04.2007 tarih ve 2007/2 no'lu Kararı ile, 5018 sayılı Kanuna tabi olan düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli idarelerin de 6245 sayılı Harcırah Kanununa tabi oldukları yönünde karar vermiştir.

25/6/2009 tarih ve 5917 sayılı “Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun” 11 inci maddesi ile Harcırah Kanununa eklenen ek 2 inci maddede;

“Düzenleyici ve denetleyici kurumlarda harcırah ödemeleri bu Kanuna göre yapılır.

Bu kurumların personelinden mevzuatı uyarınca inceleme, ön araştırma, denetim veya soruşturma göreviyle yetkili olanların, bu görevleri nedeniyle memuriyet mahalli dışına yurt içi geçici görevlendirmelerinde 33 üncü maddenin (b) fıkrası hükümleri uygulanır.

Bu kurumların başkan ve üyeleri ile personelinden memuriyet mahalli dışına yapılan yurt içi geçici görevlendirilmelerinde, konaklama gideri için

ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak ve 33 üncü maddenin (a) fıkrasına göre müstahak oldukları gündelik tutarının, ikinci fıkra kapsamındaki görevlendirmelerde beş katını, diğerlerinde dört katını geçmemek üzere görevlendirme süresince konaklama gideri ödenir.

İkinci fıkra kapsamındaki görevlerin yerine getirilmesi sırasında kurumlarınca görev mahalli içinde taşıt aracı sağlanamaması halinde kullanılan taşıtlara ilişkin ulaşım giderleri, ilgili kurumların görüşleri alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre ödenir.” denilmiştir;

Yine aynı tarih ve sayılı kanunun 12 inci maddesi ile Harcırah Kanununa eklenen Geçici 6’ncı maddede;

“Düzenleyici ve denetleyici kurumların başkan ve üyeleri ile diğer kurum personeline, usulüne ve ilgili mevzuatına uygun olarak yapılan geçici görevlendirmelerinde 1/1/2006–27/3/2009 tarihleri arasında gündelik, konaklama ve ulaşım giderleri olarak fazla yapılan ödemeler hakkında borç çıkarılamaz, çıkarılmış olan borç tutarlarının tahsilinden vazgeçilerek borç takibi işlemine son verilir.” denilmiştir.

Harcırah Kanununa eklenen bu hükümler doğrultusunda, Düzenleyici ve denetleyici kurumlarda çalışan personellere yapılacak harcırah ödemeleri de bundan böyle Harcırah Kanununa göre yapılacak ve yapılan ödemelerde şu hususlar göz önünde bulundurulacaktır.

a- Bu kurumların personelinden mevzuatı uyarınca inceleme, ön araştırma, denetim veya soruşturma göreviyle yetkili olanların, bu görevleri nedeniyle memuriyet mahalli dışına yurtiçi geçici görevlendirmelerinde;

aa- Yevmiye, harcırah kanununun 33 üncü maddesinin (b) fıkrası hükümleri doğrultusunda, denetim elemanları için öngörülen miktarda ödenecektir.

ab- Konaklama ücreti ise, bu şekilde görevlendirilenlerden konaklama gideri için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere; görevlendirme süresince ve belge bedelini aşmamak üzere, harcırah kanununun 33 üncü maddesinin (a) fıkrasına göre müstahak oldukları gündelik tutarının 5 katı tutarına kadar olan kısmı ayrıca konaklama ücreti olarak ödenecektir.

b- Bu kurumların başkan ve üyeleri ile personelinden memuriyet mahalli dışına yapılan yurt içi geçici görevlendirilmelerinde,

ba- Yevmiye, harcırah kanununun 33 üncü maddesinin (a) fıkrası hükümleri doğrultusunda, memur veya hizmetlinin aylık kadro derecesine uygun olan harcırah miktarı üzerinden ödenecektir.

bb- Konaklama ücreti ise, bu şekilde görevlendirilenlerden konaklama gideri için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere; görevlendirme süresince ve belge bedelini aşmamak üzere, harcırah kanununun 33 üncü maddesinin (a) fıkrasına göre müstahak oldukları gündelik tutarının 4 katı tutarına kadar olan kısmı ayrıca konaklama ücreti olarak ödenecektir.

6) Tiyatro-Opera-Koro ve Orkestra Sanatçılarının Memuriyet Mahalli Dışına Geçici Olarak Görevlendirmelerinde Ödenecek Konaklama Giderleri:

6245 Sayılı Harcırah Kanununun 33 üncü maddesinin (c) bendinde; Devlet Tiyatroları ve Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlükleri ile Müdürlükleri, Cumhurbaşkanlığı ve Devlet Senfoni Orkestraları, Oda Orkestraları, Devlet Türk Halk Müziği Korosu, Devlet Klasik Türk Müziği Korosu, Devlet Çoksesli Müzik Korosu ve Devlet Halk Dansları Topluluğu tarafından düzenlenecek yurtiçi sanat faaliyetlerine münferiden ve topluca katılan sanatçılarla diğer görevlilere kanunlara göre kurumlarınca karşılanan seyahat ve ikamet giderlerine ilave olunarak, 2 nci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarlarının 2 katı gündelik olarak verileceği belirtilmiştir.

Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, yukarıda belirtilen sanatçıların Kanununun 33 üncü maddesinin (c) bendi kapsamında memuriyet mahalli dışına geçici olarak görevlendirilmelerinde, kanunlara göre kurumlarınca karşılanan seyahat ve ikamet giderlerine ilave olunarak, 2'nci derece kadrolu memur için tespit olunan gündelik miktarlarının 2 katı gündelik olarak verilecek; ancak, konaklama giderleri kurumlarınca karşılanacağından ayrıca konaklama ücreti ödenmeyecektir.

B) Yurtdışı Geçici Görev Yolluklarında Konaklama Giderleri:

1) Geçici Görevle Yurtdışında Bir Yere Gönderilenlere Ödenecek Konaklama Giderleri:

Yurtdışında verilecek gündeliklerin miktarı, 6245 sayılı Harcırah Kanununun 34 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye bakıldığında;

“Bu Kanun gereğince verilecek yurtdışı gündeliklerinin miktarı, gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre, mali yıl itibariyle ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tayin olunur.

Geçici görev ile yabancı ülkelere gönderilenlere, özel anlaşmaları gereğince yabancı devlet, uluslararası kuruluş veya resmi diğer kuruluşlar tarafından ödeme yapıldığı takdirde bu ödemeler gündeliklerinden indirilir.” denilmektedir.

Kanunun bu maddesi ile yurt dışında sürekli veya geçici olarak görevlendirilen kamu personeline verilecek gündelik miktarları düzenlenmiştir.

Harcırah kanunu, yurtiçi gündeliklerinin kabul ettiği ilkedan ayrılarak yurtdışı gündelik miktarının Bütçe kanunu ile ilgilendirilmeden doğrudan Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmesi esasını benimsemiştir.

Yurtdışı gündeliklerinin belirlenmesinde dikkate alınacak esaslar maddede teker teker sayılmıştır. Buna göre, bu esasların başında gidilecek ülke gelmektedir. Yani, yaşam koşullarının zor olduğu, konaklama ve yemek ücretlerinin pahalı olduğu bir ülke ile bunların ucuz olduğu bir ülkeye yapılacak görev seyahatlerinde verilecek gündelikler aynı seviyede tutulmamaktadır.

Ayrıca, gündeliklerin belirlenmesinde memurun görevinin önemi ile memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları da dikkate alınmaktadır. Örneğin, uluslararası nitelikteki bir toplantıya hükümeti temsilen görevlendirilecek bir kimse ile bu nitelikte olmayan ve temsil yetkisi bulunmayan bir kimseye yurt dışına yapacakları yolculukları nedeniyle aynı seviyede gündelik ödenmemektedir. Aynı şekilde, Başbakan ve Bakanların yurt dışına yapacakları görev seyahatlerinde ödenecek gündelik ile bir Genel Müdür veya farklı görevdeki bir kimseye ödenek gündelik miktarı aynı seviyede olmayacaktır.

Yurt dışında ödenecek olan gündelikler Maliye Bakanlığı'nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Söz konusu gündelikler bir mali yıl itibari ile belirleneceğinden, Bakanlar Kurulunun her yıl bu konuda kararname düzenlemesi gerekli görülmüştür.

Yurt dışında yapılacak görev yolculuklarından, memurlarla birlikte hizmetlilerde yararlanacaklardır.

Geçici görev ile yabancı ülkelere gönderilenlere, özel anlaşmaları gereğince yabancı devlet, uluslararası kuruluş veya resmi diğer kuruluşlar tarafından ödeme yapıldığı takdirde bu ödemeler gündeliklerinden indirileceği maddenin son fıkrası hükmünden anlaşılmaktadır. Eğer, uluslararası kuruluş veya resmi diğer kuruluşlar tarafından yapılan ödeme, memurun gündeliğinden fazla ise memura hiç gündelik ödenmeyecektir.

Harcırah Kanununun 34 üncü maddesine istinaden Bakanlar Kurulu her mali yıl için yurtdışı gündeliklerini belirlemektedir. 2009 mali yılı için söz konusu gündelikler 01/06/2009 tarih ve 2009/15244 nolu Bakanlar Kurulu kararı ile tespit edilmiştir.

Bakanlar Kurulunun Yurtdışı Gündeliklerine ilişkin Kararında;

“MADDE 1- Yurtdışına veya yurtdışında iken başka bir yere geçici bir görevle gönderilenlerin, gidiş ve dönüşleri ile geçici görevlendirme sürelerinde verilecek gündeliklerin yabancı para cinsinden miktarlarının bu karara ekli cetvelde gösterildiği; birden fazla ülkeyi kapsayacak yurtdışı geçici görev yolculuk ve ikametlerde, her ülkedeki kalış süresi için o ülkeye ilişkin gündelik miktarının esas alınacağı belirtilmiştir.

MADDE 3– (1) Geçici görev ile yabancı ülkelere gönderilenlere, özel anlaşmaları gereğince yabancı devlet, uluslararası kuruluş veya resmi diğer kuruluşlar tarafından ödeme yapıldığı taktirde bu ödemeler gündeliklerinden indirilir.

(2) Kurumlar, hizmetin özellikleri, mevcut ödenek miktarı, yabancı devlet, uluslararası kuruluş, resmi veya özel diğer kurum ve kuruluşlar tarafından ödeme yapılması, görev yerinde ücretsiz veya düşük ücretli yatacak yer temin edilmesi, yemek ihtiyaçlarının kısmen veya tamamen karşılanması gibi hususları dikkate almak suretiyle, ekli cetvelde gösterilen miktarlardan daha aşağı miktarda gündelik ödeyebilirler. Ancak, bu şekilde ödenecek gündeliklerin ilgililerce kabul edildiğinin görev mahallinden ayrılmadan önce idarelerine yazılı olarak bildirilmesi gerekir.

MADDE 4 – (1) Bu Karar hükümlerine göre yurtdışına veya sürekli görevle yurtdışında iken başka ülkelere geçici görevle gönderilenlere, Türkiye'den veya sürekli görevle buldukları ülkelerden her çıkışlarında, seyahat ve ikamet süresinin ilk on günü için ödenecek gündelikler, ekli cetveldeki miktarların % 50 artırılması suretiyle hesaplanır.

(2) Türkiye'den yurtdışına geçici görevle gönderilenlerden, seyahat ve ikamet süresinin ilk on günü ile sınırlı olmak kaydıyla, yurtdışında yatacak

yer temini için ödedikleri ücretleri fatura ile belgelendirenlere, faturada gösterilen günlük yatak ücretinin birinci fıkrada belirtildiği şekilde artırımlı olarak hesaplanan gündeliklerinin % 40'ını aşması halinde aşan kısmın % 70'i ayrıca ödenir. Ancak, yatacak yer temini için ödenecek günlük ilave miktar, artırımlı olarak hesaplanan gündeliklerin ekli cetvelin;

a) I-III no'lu sütunlarında gösterilen unvanlarda bulunanlar için % 100'ünden,

b) IV-VII no'lu sütunlarında gösterilen kadrolarda bulunanlar için % 70'inden,

fazla olamaz.

(3) Bu Kararın 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca ekli cetvelde gösterilen miktarlardan daha aşağı miktarda gündelik belirlenmesi durumunda, yatacak yer ücretinin hesaplanmasında, ekli cetvelde gösterilen gündeliklerin artırımlı miktarları esas alınır.

(4) Bu madde hükmü yurtdışı sürekli görev harcırahının hesabında dikkate alınmaz.

MADDE 5 – (1) Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerince ekli cetvelde yer alanların yurtdışına geçici görevlendirilmelerinde; görevin önem ve özelliği ile görev yeri itibariyle oluşabilecek konaklama gideri ihtiyacı dikkate alınmak ve belgelendirilmek suretiyle görevlendirme süresince konaklama bedelinin tamamı ödenebilir. Ancak, bu madde kapsamında yıl içinde yapılan görevlendirmeler sonucunda, bu Kararın 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan tutarları aşan konaklama bedeli için idare bütçesinden yapılacak yıllık harcama tutarının toplamı ilgili idare bütçesinin 03.3.3.01 ekonomik kodunda yer alan yurtdışı geçici görev yolluğu kesintili başlangıç ödeneğinin %30'unu aşamaz. İlgili kamu idarelerinin bu kapsamda kullanabilecekleri ödenek tutarları ile bu giderlerin ödenmesi ve izlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

MADDE 6 – (1) Bu Karar;

a) Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Yapılacak Yolculuklarda Verilecek Gündeliklere Dair Karar hükümleri uygulananlara,

b) Staj ve öğrenim amacıyla yurtdışına gönderilenlere (gidiş ve dönüş yol gündelikleri hariç),

c) Bakanlıklar arası Ortak Kültür Komisyonu Kararıyla yurtdışına gönderilenlere (gidiş ve dönüş yol gündelikleri hariç),

uygulanmaz.” hükmü bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulunun Yurtdışı Gündeliklerine Dair Kararının 5 inci maddesine dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan, “Yurtdışına Geçici Görevle Gönderileceklere ödenecek Konaklama Giderlerine İlişkin Esas ve Usuller” de;

“Amaç

MADDE 1- (1) Bu Esas ve Usullerin amacı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerince Türkiye’den yurtdışına yapılan geçici görevlendirmelerde, görevin önem ve özelliği ile görev yeri itibariyle oluşabilecek konaklama gideri ihtiyacı dikkate alınmak ve belgelendirilmek suretiyle, görevlendirme süresince konaklama bedelinin tamamının ödenmesine ilişkin Esas ve Usullerin belirlenmesidir.

Konaklama bedeli

MADDE 5- (1) Yurtdışı geçici görevlendirmelerde, konaklama bedelinin Kararın 4 üncü maddesi çerçevesinde ödenmesi esastır. Ancak, idarelerce görevin önem ve özelliği ile görev yeri itibariyle oluşabilecek konaklama gideri ihtiyacı dikkate alınarak Kararın 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan tutarları aşan konaklama bedeli ayrıca ödenebilir.

(2) Konaklama bedelinin Kararın 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan tutarları aşan kısmının ödenebilmesi için; görevlendirme onayında bu hususun ayrıca belirtilmesi zorunludur. Söz konusu hususun görevlendirme onayında yer almaması halinde, konaklama bedeli Kararın 4 üncü maddesine göre ödenir.

(3) Memur ve hizmetli olmadıkları halde idarelerce 6245 sayılı Kanunun 8 inci maddesi gereğince yurtdışına geçici görevle gönderilenlere de Kararın 5 inci maddesi uyarınca konaklama bedellerinin ödenmesinde yukarıdaki fıkra esasları dikkate alınır.

Ödeneklerin kullanımı ve kontrolü

MADDE 6 - (1) İdareler, yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile bütçelerine yurtdışı geçici görevlendirmeler için tefrik edilen ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması amacıyla Kararın 5

inci maddesi kapsamında yapılacak giderlerin gerçekleştirilmesinde azami özeni göstermekle yükümlüdürler.

(2) Yurt dışı geçici görevlendirmelerde Kararın 5 inci maddesi gereğince ödenecek konaklama bedelleri toplamı ilgili idare bütçesinin 03.3.3.01 ekonomik kodunda yer alan “Yurtdışı geçici görev yolluğu” kesintili başlangıç ödeneğinin % 30 unu aşmayacaktır. Söz konusu oranın hesaplanmasında;

a) Görevlendirilenin ilk 10 günü için Kararın 5 inci maddesi gereğince tamamı ödenen konaklama bedellerinden söz konusu görevlendirmeler için Kararın 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre hesaplanacak konaklama bedelleri mahsup edildikten sonra kalan tutarların toplamları ile,

b) Görevlendirilenin ilk 10 gününden sonraki günler için ödenen konaklama bedellerinin tamamının toplamları,

esas alınacaktır.

(3) Harcama birimleri, yurt dışı geçici görevlendirmelerde Kararın 5 inci maddesi gereğince konaklama bedellerinin ödenmesinin söz konusu olması halinde, görevlendirme onayı alınmadan önce mali hizmetler birimlerinin koordine parafını alacaklardır.

(4) İdarelerin mali hizmetler birimleri, Kararın 5 inci maddesi kapsamındaki işlemleri 5018 sayılı Kanununun 58 inci maddesi uyarınca ön mali kontrole tabi tutmak suretiyle ikinci fıkradaki ödenek limitlerinin aşılmaması hususunu gözeteceklerdir.

(5) İdareler, avansın verilmesi ve mahsubun yapılmasındaki veriler dikkate alınarak ikinci fıkrada belirtilen ödenek limitlerinin % 25 ine ulaşılması durumunda % 30 luk limitin aşılmaması yönünde gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler.

(6) Yurt dışına geçici görevlendirilenlerden konaklama bedelleri Kararın 5 inci maddesi uyarınca karşılanacaklar, idareye verdikleri geçici görev yolluğu bildirimlerinde, ödedikleri konaklama bedelinin Kararın 4 üncü maddesi kapsamında karşılanan tutarı ile 5 inci maddesi kapsamında karşılanacak tutarını ayrı ayrı göstereceklerdir.” denilmektedir.

Yurtdışına geçici olarak görevlendirilenlere ödenecek olan gündelik ve konaklama bedelleri Harcırah Kanunu, Bakanlar Kurulu Kararı ve Maliye Bakanlığının belirlemiş olduğu esas ve usuller kapsamında ele alındığında şu hususlara göre işlem yapılması uygun olacaktır.

Harcırah kanununun 34 üncü maddesi, Bakanlar Kurulunun Yurtdışı Gündeliklerine Dair Kararı ve Maliye Bakanlığının belirlemiş olduğu esas ve usuller birlikte değerlendirildiğinde;

a- Yurtdışına veya sürekli görevle yurtdışında iken başka ülkelere geçici görevle gönderilenlere, Türkiye'den veya sürekli görevle buldukları ülkelere her çıkışlarında, seyahat ve ikamet süresinin ilk on günü için ödenecek gündelikler, ekli cetveldeki miktarların % 50 artırılması suretiyle hesaplanacaktır.

b-Türkiye'den yurtdışına geçici görevle gönderilenlerden, yurtdışında yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri fatura ile belgelendirenlere, görevlendirmenin ilk 10 gün için ödenecek konaklama bedeli, %50 artırımlı gündeliğin % 40'ını aşması halinde aşan kısmın % 70'i ayrıca ödenecektir

Ancak, yatacak yer temini için ödenecek günlük ilave miktar, artırımlı olarak hesaplanan gündeliklerin ekli cetvelin; I,II,III no'lu sütunlarında gösterilen unvanlarda bulunanlar için % 100'ünden, IV,V,VI ve VII no'lu sütunlarında gösterilen kadrolarda bulunanlar için % 70'inden fazla olamayacaktır.

c- Ekli cetvelde gösterilen miktarlardan daha aşağı miktarda gündelik ödenenlerin, yatacak yer ücretinin hesaplanmasında, ekli cetvelde gösterilen gündeliklerin artırımlı miktarları esas alınacaktır.

d- Geçici görev ile yabancı ülkelere gönderilenlere, özel anlaşmaları gereğince yabancı devlet, uluslar arası kuruluş veya resmi diğer kuruluşlar tarafından konaklama bedeli için ödeme yapıldığı takdirde bu ödemeler gündeliklerinden indirilir.

e- Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerince ekli cetvelde yer alanların yurtdışına geçici görevlendirilmelerinde; konaklama bedelinin Bakanlar Kurulu Kararının 4 üncü maddesi çerçevesinde ödenmesi esastır. Ancak, görevin önem ve özelliği ile görev yeri itibariyle oluşabilecek konaklama gideri ihtiyacı dikkate alınmak ve belgelendirilmek suretiyle görevlendirme süresince konaklama bedelinin tamamı ödenebilecektir.

Konaklama bedelinin Kararın 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan tutarları aşan kısmının ödenebilmesi için; görevlendirme onayında bu hususun ayrıca belirtilmesi zorunludur. Söz konusu hususun görevlendirme onayında yer almaması halinde, konaklama bedeli Kararın 4 üncü maddesine göre ödenecektir.

ÖRNEK:

1 inci derece kadrolu Memur bir görev için 25 günlüğüne ABD'ye gitmiştir.

A-Konaklama ücreti olarak günlük 75 \$ ödenmiştir.

B- Konaklama ücreti olarak günlük 250 \$ ödemiştir.

C- Konaklama ücreti olarak günlük 50 \$ ödemiştir.

Yurtdışı yevmiye: 110 \$ (ABD ve 1'inci derece kadrolu memur için)

ÇÖZÜM:

A- Gündelik (25 gün)

İlk 10 gün için; $10 \times 110 = 1.110$ ve %50 artırımlı $10 \times 110 \times \%50 = 555$.

$1.110 + 555 = 1.665$ \$ (konaklama bedelinin hesabında bu tutar esas alınacaktır)

Geriye kalan 15 gün için ise $110 \times 15 = 1.650$ \$ yevmiye ödenecektir.

Konaklama bedeli:

Kişinin ödediği konaklama bedeli (10 günlük); 750 \$'dır. 10 günlük zamlı gündelik tutarı; 1.665\$, bunun % 40'ı ise 666 \$'dır. Kişinin ödediği konaklama bedeli (750 \$) 10 günlük zamlı gündeliğinin % 40'ını (666 \$) aştığı için aşan kısmın % 70'i konaklama bedeli olarak ödenir. Yani aşan kısım $750 - 666 = 84$ \$'dır.

Bu durumda, Konaklama bedeli olarak ödenecek tutar: $84 \times 0,70 = 58,80$ \$.

B- Konaklama bedeli:

İlk 10 gün için ödenecek % 50 artırımlı yevmiye 1.665 \$ 'dır

Kişinin ödediği konaklama bedeli (10 günlük); 2.500 \$'dır. 10 günlük zamlı gündelik tutarı; 1.665\$, bunun % 40'ı ise 666 \$'dır. Kişinin ödediği konaklama bedeli (2.500 \$) 10 günlük zamlı gündeliğinin % 40'ını (666 \$) aştığı için aşan kısmın % 70'i konaklama bedeli olarak ödenir. Yani aşan kısım $2.500 - 666 = 1.834$ \$'dır. Aşan kısmın %70'i $1.834 \times 0,70 = 1.283,80$ \$'dır.

Ancak, söz konusu memur aylık kadro derecesi 1 olduğu için, yurt dışı gündeliklere ilişkin Bakanlar Kurulu Kararına göre, ekli cetvelin V. Sütununda yer almaktadır. Bu nedenle, ödenebilecek maksimum yatak ücreti

artırımlı olarak hesaplanan gündeliklerin % 70'ini geçemeyecektir. Yani maksimum ödenecek yatak ücreti 1.155 \$'dır. $(165 \times 10 = 1.650 \times \%70 = 1.155)$.

Bu durumda, ilave konaklama bedeli olarak 1.283 \$ değil; 1.155 \$ ödenecektir.

C- Konaklama bedeli:

Kişinin ödediği 10 günlük konaklama bedeli 500 \$'dır. $(50 \times 10 = 500\$)$ Bu tutar, 10 günlük zamlı gündeliğin %40'nı (666\$) aşmayacağı için kişiye konaklama bedeli ödenmeyecektir.

2) Yurtdışında Kurslara Katılanlara Verilecek Konaklama Giderleri:

6245 Sayılı Harcırah Kanununun 37 inci maddesine göre, mesleki bilgilerini artırmak amacıyla memuriyet mahalli dışında açılan kurs veya okullara gönderilenlere, bu Kanuna göre geçici görev gündeliği verilecektir.

Yani bu şekilde yurtdışına gönderilenlere, Harcırah Kanununun 34 üncü maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulunca belirlenen yurtdışı gündeliklerine dair karar ve Maliye Bakanlığının belirlemiş olduğu esas ve usuller kapsamında ödenecektir.

Ancak, bu maksatla yabancı memleketlere gönderilenlere özel anlaşmaları gereğince, yabancı devlet, uluslararası kuruluş veya resmi diğer kuruluşlar tarafından ödeme yapıldığı takdirde bu ödemeler gündeliklerinden indirilecektir. Yapılan ödeme gündelik miktarından fazla ise ilgiliye herhangi bir şey ödenmeyecektir.

Yurtiçinden veya yurtdışından sağlanan burslara dayanılarak veya aylıkları transfer edilmek suretiyle staj ve öğrenim amacıyla yurtdışına gönderilenlere ise 37 inci madde hükmü uygulanmayacak; bunlara ilgili kanun hükümlerine göre hak ettikleri ödeme yapılacaktır.

Burslar, genellikle öğrenim giderlerini ve burs alanın zorunlu giderlerini karşılama amacıyla verilmektedir. Harcırah da buna hakkı olanlara zorunlu giderlerinin karşılığı olarak verildiğine göre, yasa koyucu burslardan yararlananlara ayrıca harcırah ödenmesini kabul etmemiştir.

Ayrıca, aylıkları transfer edilmek suretiyle yurt dışında staj ve öğretim görenlerin yaptıkları işler resmi bir görevin yerine getirilmesi olmadığına

göre harcırah ödenmesi de söz konusu olamaz. Üstelik bunları aylıkları da yurt dışına transfer edilmekte ve maaşlarını almaya devam etmektedirler.

III- 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÖDENECEK OLAN TEDAVİ YOLLUKLARI:

Memurlar, yardımcı hizmetler sınıfına dahil personel ve kurumlarda yalnız ödenek mukabili çalışanlar ile bunların bakmakla yükümlü olduğu aile fertleri ile hastalara refakat edeceklerin tedavi maksadıyla memuriyet mahalli dışına gönderilmeleri halinde, ilgililerin tedavi yollukları 6245 sayılı Harcırah kanununa göre ödenmekteydi.

15.01.2010 tarihinden itibaren, tedavi maksadıyla memuriyet mahalli dışına giden kamu personeli ile bunların bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerine ve hastalara refakat edecek olanlara ödenecek harcırahlar, “5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu” ile belirlenen esaslar çerçevesinde ödenecektir.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun Yol gideri, gündelik ve refakatçi giderleri başlıklı 65 inci maddesinde;“Hekimin veya dış hekiminin muayene veya tedavi sonrası tıbben göreceği lüzum üzerine genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlık hizmetinden yararlanmaları için muayene ve tedavi edildikleri yerleşim yeri dışına yapılan sevkinde, ayakta tedavilerde kendisinin ve bir kişi ile sınırlı olmak üzere refakatçisinin gidiş ve dönüş yol gideri ve gündeliklerinin; yatarak tedavilerde ise gidiş ve dönüş tarihleri için gündelikleri ile yol giderinin Kurumca karşılanacağı,

Genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yatarak tedavileri sırasında, hekimin veya dış hekiminin tıbben göreceği lüzum üzerine yanında kalan refakatçinin yatak ve yemek giderleri bir kişi ile sınırlı olmak üzere Kurumca karşılanacağı,

Yurt içinde veya yurt dışına yapılan sevkler nedeniyle ödenecek gündelik, yol, yatak ve yemek giderlerinin tutarının 72 nci maddede belirtilen Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu tarafından belirleneceği” hüküm altına alınmıştır.

Sağlık hizmetlerinin ödenecek bedellerinin belirlenmesi başlıklı 72 inci maddesinde ise, “65 inci madde gereği ödenecek gündelik, yol, yatak ve yemek giderlerinin Kurumca ödenecek bedellerini belirlemeye Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu yetkili olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlık hizmetinden yararlanmaları için muayene ve tedavi edildikleri yerleşim yeri dışına yapılan sevkinde ödenecek olan tedavi yollukları, 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 65 inci maddesi kapsamında, Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu tarafından belirlenecek oranlara göre, Sosyal Güvenlik Kurumunca yapılacaktır.

KAYNAKÇA

PINAR, İbrahim; Harcırah Kanunu, Ankara, Seçkin Yayınevi, 3. Baskı, Temmuz 2003

USTA, Osman; Harcırah Kanunu, Ankara, Adım Yayıncılık

6245 Sayılı Harcırah Kanunu

Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

Bakanlar Kurulunun, Yurtdışı Gündeliklerine ilişkin 01/06/2009 tarih ve 2009/15244 nolu Kararı

Yurtdışına Geçici Görevle Gönderileceklere ödenecek Konaklama Giderlerine İlişkin Esas ve Usuller

36 ve 37 seri nolu Harcırah Kanununu Genel Tebliği

KARAARSLAN, Erkan; “Son Düzenlemelerden Sonra Harcırah Uygulamasındaki Değişiklikler ve Konaklama Ücreti Ödenecek Durumlar”, www.erkankaraarslan.org.

TÜM YÖNLERİ İLE TAŞIT MEVZUATI:

Taşıtların Alınması, Satılması, Kiralanması, Devri, Kaybolması, Hurdaya Ayrılması, Görevlendirilmesi, İl Dışına Çıkması

Hüseyin SOYLU
Maliye Bakanlığı Muhasebe
Denetmeni

Hidayet AKMAN
Karamanoğlu Mehmetbey
Üniversitesi İdari ve
Mali İşler Daire Başkanı

Tüm kamu kurum ve kuruluşları Anayasa, Kanun ve diğer mevzuat hükümlerine göre kendilerine verilen kamu görevini etkili, ekonomik ve verimli olarak tam ve zamanında yerine getirebilmek amacıyla taşıta ihtiyaç duymaktadır. Ancak, edinilen her taşıt kullanım süresi uzadıkça kamu idaresi için katlanarak artan maliyetleri beraberinde getirmekte ve bütçelerinde büyük yük oluşturmaktadır.

Bu konuda kamu idarelerinin üst yöneticilerine büyük bir sorumluluk ve görev düşmektedir. Zira, ihtiyaç olan taşıtın edinilmemesi, kamu görevinin tama ve zamanında yerine getirilememesine sebep olabileceği gibi ihtiyaç fazlası aracın ise suiistimal ve benzeri nedenlerle idareye büyük külfetlere mal olması durumu ortaya çıkabilecektir. Bu nedenlerle taşıt edinilmesi konusunda fayda-maliyet analizinin yapılması ve ihtiyacın buna göre belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Mevzuatımızda taşıtlara ilişkin düzenleme 12/01/1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 237 sayılı Taşıtlar Kanunu ile yapılmış olup, bu Kanuna dayanılarak iki adet Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır.

2006/10193 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Hizmet Alımı Suretiyle Taşıtların Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller, 2006/10194 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Taşıtları Sürebilecek Kamu Görevlilerinin Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller, düzenlenmiştir.

Bu çalışmamız ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca hizmet gereği olarak edinilmiş ve edinilecek olan taşıtlara ilişkin iş ve işlemlerin tamamı ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1- TAŞITIN TANIMI

Türk Dil Kurumu'na göre taşıt; “otomobil, tren, gemi, uçak gibi taşıma araçlarının ortak adı, nakil aracı, nakil vasıtası, vasıta” anlamındadır.

237 sayılı Taşıt Kanununun tarifeler başlıklı 3'üncü maddesinin a bendinde: “Motorlu ve motorsuz bütün ulaştırma araçları” olarak tanımlanmıştır. Kamu tüzel kişiliği açısından Kanun'da yer alan tanımlama esas teşkil etmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere Kanun taşıtı çok geniş anlamı ile kullanılmaktadır. Bununla birlikte her yıl yayımlanan bütçe çağırısı ve bütçe hazırlama rehberi ekinde yer alan tablolarda taşıtlar kullanım amacı ve niteliklerine göre ayrıntılı tasnife tabi tutulmuş olup, 2010 -2012 Bütçe Hazırlama Rehberinde 24 farklı taşıt sınıflandırması yapılmıştır.

2- TAŞIT EDİNME YÖNTEMLERİ

237 sayılı Taşıt Kanunu'nun 21/04/2005 tarih ve 5335 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile değişik 7'nci maddesi gereğince Kamu Kurum ve Kuruluşlarının taşıt ihtiyaçlarını hizmet alımı suretiyle karşılamaları esası getirilmiştir. Ancak, bu şekilde temini mümkün olmayan, ekonomik bulunmayan veya sağlık, savunma ve güvenlik gibi nedenlerle hizmet alımı suretiyle karışılması uygun görülmeyen taşıtların diğer yollarla edinilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Öncelikle, hizmet satınalma suretiyle taşıt edinilmesi konusuna değinilecektir. Bunun dışında Kamu Kurum ve Kuruluşları satınalma, hibe, devir ve Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre suç işlemede kullanılan taşıtlara el konulması suretiyle taşıt edinilebilmektedir.

2.1- Hizmet Satın Alma (Kiralama) Suretiyle Taşıt Edinilme Yöntemi

Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca tabi oldukları satınalma mevzuatı hükümlerine göre hizmet satınalma suretiyle taşıt edinilebilmektedir. Kamu hukukuna tabi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının her türlü kaynaktan yapacakları hizmet alımları 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine tabidir.

Kamu İhale Kanunu'na göre esas olan hizmet satın almak suretiyle taşıt edinilmesine ilişkin iş ve işlemlerinin Kanun'un 19'uncü maddesi hükümlerine göre açık ihale usulü ile sonuçlandırılması esastır. Ancak, Kamu İhale Kanunu'nun 21'inci ve 22'nci maddelerinde düzenlenen

Tüm Yönleri İle Taşıtların Alınması, Satılması, Kiralanması, Devri, Kaybolması, Hurdaya Ayrılması, Görevlendirilmesi, İl Dışına Çıkması
durumlarda açık ihale usulü dışında da hizmet satınalma suretiyle taşıtların edinilmesi mümkün bulunmaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 2006/10193 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında hizmet alımı suretiyle taşıtların edinilmesine ilişkin temel ilkeler;

a) Hizmet alımının yapıldığı yılın başında, binek ve station-wagon cinsi taşıtlar 10 yaşını, diğer taşıtlar ise 15 yaşını doldurmamış olması,

b) Hizmet alımı suretiyle yabancı menşeli binek ve station-wagon cinsi taşıtların edinilmesi, 237 sayılı Taşıtlar Kanununun 10 uncu maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen makam ve hizmetler ile sınırlı olması,

c) 237 sayılı Taşıtlar Kanuna ekli (1) ve (2) sayılı cetvellerde yer alanlar ile güvenlik önlemleri (zırhlı) araçlar ve koruma altına alınanlarla ilgili yönetmelik hükümlerine göre tahsis olunan araçlar dışında kullanılacak binek ve station-wagon cinsi taşıtların motor hacmi 1600 cc'yi geçmemesi,

d) Taşıtların şoförlü veya şoförsüz, yakıt dahil veya hariç, kısmen şoförlü veya şoförsüz veyahut kısmen yakıt dahil veya hariç olarak edinilebileceği,

e) Taşıtların, her türlü vergi, sigorta ve bakım-onarım gibi giderleri yükleniciye ait olacağı,

f) Yüklenicilerce çalıştırılan şoförlerin, sözleşmeye aykırı her türlü davranışlarından, bunların taşıtlara, kurum mensuplarına ve üçüncü şahıslara verecekleri zararlardan dolayı yüklenicilerin sorumlu olacağı,

g) Hizmet alımı suretiyle taşıtların edinilmesinin gerektirdiği giderler kurum bütçesinde öngörülen ödenekler çerçevesinde karşılanacağı,

şeklinde belirlenmiştir.

İdareler, ilgili oldukları satınalma mevzuatı çerçevesinde yapacakları hizmet alımı suretiyle taşıtların edinilmesinde öncelikle yukarıdaki düzenlemeleri esas almalı, idari ve teknik şartnameler ile sözleşmelerin de bu hükümlere ilişkin düzenlemelere yer vermelidirler.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I, II ve III sayılı cetvellerde yer alan Merkezi Yönetim Kapsamındaki kamu idareleri açısından her yıl bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberinde yer alan düzenlemelere uygun olarak hizmet satınalma suretiyle edinecekleri taşıtlara ilişkin bilgi formunu doldurarak, bu iş için gerekli ödeneğin destek hizmetlerinin yürütüldüğü (idari ve mali işler vb.) birim bütçelerine

konulması gerekmektedir. Aksi durumda 4734 sayılı Kanuna tabi kamu idareleri için Kanunun 5'inci maddesinin 5'inci fıkrası “Ödeneği bulunmayan hiçbir iş için ihaleye çıkılamaz.” Hükmü gereğince ihtiyaç olsa dahi hizmet alımı suretiyle taşıt edinilmesi mümkün olmayacaktır.

2.2- Satın Alma Suretiyle Taşıt Edinilme Yöntemi

Genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli idareler ile döner sermayelerin satınalma suretiyle taşıt edinilebilmesi için idarenin Yılı bütçe kanuna bağlı (T) işaretli cetvelinde yer alması, yatırım ödeneğinin bütçesine konulması ve Devlet Planlama Teşkilatınca yatırım cetvelinin vize edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda sayılanların dışında kalan kurum ve kuruluşlar tarafından 237 sayılı Taşıt Kanunu'na gereğince taşıt edinilebilmesi, edinilecek taşıtın cinsi, adedi, kullanılacağı hizmet ve kaynağı gösterilmek suretiyle önceden Bakanlar Kurulu'ndan karar alınmasına bağlıdır. Diğer taraftan; İl Özel İdareleri, Belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları ile mahalli idare birlikleri kendi meclislerince alınacak kararlar ile taşıt edinebilmektedir.

Ancak, son yıllarda bütçe disiplininin sağlanabilmesi amacıyla birinci fıkrada sayılanların (T) cetvelinde ve yatırım programında yer almasına rağmen taşıt alınabilmesi için ayrıca Bakanlar Kurulundan izin alınmasına ilişkin Bütçe Kanunlarında düzenleme yapılmakta olup, idareler (T) işaretli cetvelde yer alan taşıtların tamamı değil, sadece Bakanlar Kurulunca izin verilen taşıtları satın alabilmektedir.

Bununla birlikte Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu idarelerinin alacak oldukları taşıtların azami satın alma bedelleri yine yılı Bütçe Kanununa ekli (T) işaretli cetvelde (tüm vergiler ve yasal yükümlülükler hariç) gösterilmektedir.

Satın alma suretiyle taşıt edinilmesine ilişkin yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre İhale Suretiyle Taşıt Edinilmesi

4734 sayılı Kamu ihale Kanununa göre esas usül Açık İhale Usulu (Madde 19) ve Belli İstekliler Arasında İhale usulü (Madde 20) olarak belirlenmiştir. Diğer usul olan pazarlık usulü (Madde 21) ise ancak Kanunda belirtilen durum ve şartların ortaya çıkması durumunda başvurulabilen bir ihale usulüdür.

Kamu idarelerince satınalma suretiyle taşıtların edinilmesinde ihale usulü tercih edilen bir yöntem değildir. Zira ihale suretiyle alımda idareler açısından bir takım zorluklar (teknik şartnamenin hazırlanması, rekabet ortamının sağlanması vb.) bulunmaktadır. Bu nedenlerle idareler Kamu İhale Kanununun 3'üncü maddesinde sayılan istisnalar kapsamında taşıtların alımını Devlet Malzeme Ofisi ana statüsünde yer alan mal alımı kapsamında yapmayı tercih etmektedirler.

2.2.2- 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 3/e maddesi hükmü kapsamında Taşıtların Edinilmesi

Kamu idarelerince 4734 sayılı Kanunun 3/e maddesi gereğince Devlet Malzeme Ofisi ana statüsünde yer alan mal ve hizmet alımları doğrudan alınabilmektedir. Bu kapsamda, nakil vasıtaları olarak listelenmiş Devlet Malzeme Ofisi katalogundan alınacak taşıtlar için Ön Ödemeye İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri gereğince işlem tesis edilebilmektedir.

Bunlar sırasıyla,

- 1- Edinilecek olan taşıtların tüm özelliklerini gösteren bir yazı idarece Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne gönderilerek talep açılmalı,
- 2- Devlet Malzeme Ofisince talep edilen taşıtlar için bildirilen ödeme ön ödeme şeklinde (kredi açılmak suretiyle) yapılmalı,
- 3- Devlet Malzeme Ofisince taşıtların alım işlemleri idare adına tamamlanarak idareye taşıtların teslim alınması bildirilmiş olmalı,
- 4- Muayene ve kabul işlemleri idarece tamamlanarak taşıtların tescil ve trafik işlemlerine esas olmak üzere fatura ve diğer belgeler tamamlanmalı,
- 5- Son olarak plakası çıkartılan taşıtların taşınır işlem fişi ile kayıtlara alındıktan sonra Devlet Malzeme Ofisi adına açılan kredinin kapatılması sağlanmalıdır.

Yukarıda anlatıldığı üzere bu yöntem idareler açısından en kolay ve sorunsuz taşıtların alım yöntemi olduğundan idarelerce tercih nedenidir.

2.3- Bağış ve Hibe Yöntemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Bağış ve yardımlar başlıklı 40'inci maddesinde "...Kamu idarelerine yapılan her türlü

bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tabi tutularak kayıtlara alınır. ...” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yapılan genel açıklama ve kurallar bu yöntemde de geçerli olup, kamu idarelerinin hibe yolu ile de taşıt edinebilmesi için yılı bütçe kanunu eki (T) işaretli cetvelinde gösterilmiş olması gerekmektedir. (T) Cetveline konulmadan hiçbir taşıtın satın alınması söz konusu olmayacağı gibi idareye bir yük getirmemesine rağmen hibe yolu ile de taşıt edinilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu düzenlemelere rağmen, kamu idarelerine hibe edilen taşıtlarla ilgili olarak, bu kuralın göz ardı edildiği, hibenin kabul edilmesini takip eden bir sonraki yıl bütçesi (T) Cetveline konularak muhasebeleştirme işlemlerinin takip eden yılda yapıldığı görülmektedir. Bunun başlıca sebebi ise idarenin hibenin gerçekleşeceğine ilişkin önceden bir bilgisinin olmasının mümkün olmamasıdır.

Bu durumda dikkat edilmesi gereken en önemli husus, aracın hibe olarak kabul edildiği fakat kayıtlara alınmadığı dönemde bu taşıt için yapılan her türlü giderin (akaryakıt, yağ, bakım onarım vb.) bütçe imkanları ile karşılanmasının mümkün olmadığıdır.

Buna bağlı olarak, idarelere yapılan her türlü bağış ve yardımların bütçelerine gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 26/12/2008 tarihli ve B.07.0.MGM.0.20/400-01/19776 sayılı yazı ile “...kamu idarelerine yapılan aynı nitelikteki bağış ve yardımların bütçeye gelir kaydedilmeksizin, ilgili stok veya duran varlık hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilmesi, nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların ise, bir taraftan 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak, diğer taraftan 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.” şeklinde yapılan düzenleme yer almaktadır.

Bağış ve hibe konusunda da İl Özel İdareleri, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları ile mahalli idare birlikleri kendi meclislerinin kararı ile hareket edecekleri tabiidir.

2.3.1-Şarhlı Bağış ve Hibe

Kamu idarelerine yapılacak olan şartlı bağış ve hibelerin kabulü ve izlenecek yöntem 5018 sayılı Kanun’un 40’inci maddesi hükmü ile

Tüm Yönleri İle Taşıtların Alınması, Satılması, Kiralanması, Devri, Kaybolması, Hurdaya Ayrılması, Görevlendirilmesi, İl Dışına Çıkması düzenlenmiştir. Buna göre, her türlü şartlı bağış ve yardım üst yöneticinin onayı ile kabul edilebilmekte, bu bağışlar şartı dışında kullanılamamaktadır. Taşıtlar mevzuatı açısından konu incelendiğinde, kamu idaresine şartlı olarak hibe edilecek taşıtların kabulünde ilk önce üst yönetici onayı alınmalı ve şartın dışında bu araçların kullanılmaması için gerekli tedbirler alınmalıdır. Ancak bu konuda, kamu idarelerince hibeyi yapan tarafından konulan şartın yasal mevzuata uygunluğunun denetlenmesi ve hibenin buna göre kabul edilmesi kamu idaresinin yükümlülüğündedir.

Şartlı araç hibesinin üst yönetici tarafından uygun görülmesi ve diğer koşulların uygun olması halinde, araç kamu idaresi adına tescil edilerek taşınır kayıtlarına ve muhasebe kayıtlarına alınarak taşıtlar edinilmesi tamamlanır.

2.3.2-Şartsız Bağış ve Hibe

Şartsız taşıtlar hibe edilmesinde üst yönetici onayına gerek bulunmamakla birlikte diğer tüm hususlar ve kabulü şartlı bağış ve hibelerde olduğu gibi yürütülür.

1-2 ve 1-3 maddelerinde açıklanan taşıtlar edinilmesine ilişkin hükümlerin yerine getirilmesinde 5018 sayılı Kanunu'nun 44'üncü maddesine dayanılarak hazırlanan "**Taşınır Mal Yönetmeliği**"nin hükümlerine göre işlem tesis edileceği de tabiidir.

2.4- Diğer Taşıtlar Edinme Yöntemleri

2.4.1-Müsadere Yöntemiyle Taşıtlar Edinilmesi

Müsadere, yasada yazılı hallerde belirli bir eşya üzerindeki kişinin mülkiyetine son verilmesi ve mülkiyetin kamusal karakter gösteren bir kuruluşa devredilmesini sağlayan bir kurumdur.

Müsadere genel ve özel olmak üzere iki çeşidi ile karşılaşmak olanaklı ise de, kişinin malvarlığının tümünün devlete geçirilmesi anlamına gelen genel müsadere Anayasanın 38.maddesi ile yasaklanmış bulunmaktadır. Suçla ilgili olan belirli bazı eşyaya ait mülkiyetin devlete aktarılmasına özel müsadere olarak tanımlanmaktadır.

5237 sayılı TCK'nın 54., 55. ve tüzel kişiler bakımından 60. maddeleri müsadere konusunda genel hüküm niteliğindedir. Ayrıca 5326 sayılı Kabahatler Yasasının 3. maddesi yollamasıyla 18. maddesi uyarınca kabahatin konusunu oluşturan veya kabahatin işlenmesi suretiyle elde edilen eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine olanak sağlanmıştır. (Selda

KURTULUŞ BİNBOĞA, Yargıtay'ın Suçtan Kaynaklanan Mal Varlıklarının Müsaderesi Ve El Koyma Hükümlerine İlişkin Uygulamaları Makalesi)

Örneğin, uyuşturucu imalatında kullanılan bir gayri menkulün müsaderesi, kız kaçırma suçunun işlenmesinde kullanılan aracın müsaderesi, Orman Kanunu'na muhalefetten alı konulan aracın müsaderesi vb. gibi durumlarda suç aleti olarak kabul edilen menkul ve gayri menkuller Hazinesinin mülkiyetine geçirilir.

Bu konu Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün iş ve işlemlerine girmekte olup, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri bu yöntemle Hazine malına dönüştürülen araçlardan kendilerine tahsis yapılması talebinde bulunabilirler.

2.4.2- Devir Yöntemiyle Taşıt Edinilmesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine dayanılarak hazırlanan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 19 ve 31'inci maddelerinde düzenlenmiş olup, kayıtlara alınış tarihi itibarıyla beş yılını tamamlamış ve idarece kullanılmasına ihtiyaç duyulmayan taşınırlar, bu taşınıra ihtiyaç duyan idarelere bedelsiz devredilebilir.

Her yıl Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce yayımlanan Parasal Sınırlar ve Oranlara ilişkin tebliğle belirlenen miktara kadar olan devir işlemlerinde harcama yetkilisinin onayı ile, parasal sınırın üzerinde olan devirlerde ise üst yöneticinin onayı ile Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri arasında taşınır devri mümkün olup, taşıta ilişkin devir işlemlerinde de bu kurallar geçerlidir.

3- EDİNİLEN TAŞITLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1- Satın Alma Yöntemi (Örnekler ve ekler)

3.1.1- 4734 Sayılı Kanun' un 19., 20. veya 21. maddesi hükümlerine göre Taşıt edinilmesi durumunda yapılacak muhasebe kaydı.

Yapılan ihale sonucunda 1 (bir) adet binek tip taşıtın 41.000,00 TL bedelle satın alınması ve tesliminden sonra taşınır kaydı yapılarak ödeme aşamasına ilişkin muhasebe kaydı.

Tüm Yönleri İle Taşıtların Alınması, Satılması, Kiralanması, Devri, Kaybolması, Hurdaya Ayrılması, Görevlendirilmesi, İl Dışına Çıkması

254	Taşıtlar Hesabı	41.000,00	
360	Damga Vergisi		260,59
103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		40.739,41
830	Bütçe Giderleri Hesabı	41.000,00	
835	Gider Yansıtma Hesabı		41.000,00

3.1.2- 4734 Sayılı Kanun' un 3/e maddesi kapsamında D.M.O. kanalı ile satın alınması durumunda yapılacak muhasebe kaydı.

D.M.O. ya yapılan talep sonucunda 1 (bir) adet binek tip taşıtın 41.000,00 TL bedelle satın alınması aşamasında kredi açılması ve tesliminden sonra taşıtır kaydı yapılarak ödeme aşamasına ilişkin muhasebe kaydı.

160	Avans ve Krediler Hesabı	41.000,00	
360	Damga Vergisi		260,59
103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		40.739,41

Taşıtların teslim alınmasından sonra;

254	Taşıtlar Hesabı	41.000,00	
160	Avans ve Krediler Hesabı		41.000,00
830	Bütçe Giderleri Hesabı	41.000,00	
835	Gider Yansıtma Hesabı		41.000,00

1.3.1- Bağış ve Hibe Yöntemi

254 Taşıtlar Hesabı	100.000	
600 Gelirler Hesabı		100.000
830 Bütçe Giderleri Hesabı	100.000	100.000
835 Gider Yansıtma Hesabı		

Vatandaş A, bedelsiz olarak hazineye hibe ettiği ve o güne kadar ayrılmış birikmiş amortismanı 500.-YTL ve yeniden değerlendirme farkı 1.000.-YTL olan 100.000.-YTL değerindeki taşıtın amaç dışı kullanıldığı gerekçesi ile geri istemiş ve taşıt iade edilerek kayıtlardan çıkartılmıştır.

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	500	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	1.000	
630 Giderler Hesabı	98.500	
254 Taşıtlar Hesabı		100.000
830 Bütçe Giderleri Hesabı	98.500	
835 Gider Yansıtma Hesabı		98.500

TAŞITLARIN KULLANIM AMAÇLARINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI

1.EMİRLERİNE VE ZATLARINA VERİLEN BİNEK OTOMOBİLLER

237 sayılı Taşıt Kanunu eki (1) sayılı cetvelde gösterilenlerin emir ve zatlarına binek otomobili verilmektedir. Bunlar;

- Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı
- T.B.M.M. Başkanlık Divanı üyeleri, Komisyon Başkanları ve Grup Başkanvekilleri
- Cumhurbaşkanlığı
- Başbakan
- Bakanlar
- Genelkurmay Başkanı
- Kara, Deniz, Hava Kuvvetler Kumandanları
- Elçilikler ve daimi delegelikler (Yurtdışında buldukları sürece)
- Daimi Askeri Temsilcilikler Başkanlıkları (Yurtdışında buldukları sürece)
- Dışişleri Bakanlığı Genel Sekreterliği

- Anayasa Mahkemesi Başkanı
- İl Valileri
- Yüksek Hakimler Kurulu Başkanı
- Yargıtay Başkanı
- Danıştay Başkanı
- Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanı
- Sayıştay Başkanı
- Cumhuriyet Başsavcısı
- Danıştay Başkanın sözcüsü

olarak sayılmaktadır.

Bunlardan Dışişleri Bakanlığı Müsteşarı hariç diğer belirtilenler için 237 sayılı Taşıtlar Kanunu'nun bir istisnası olarak yabancı menşeli binek tipi taşıtlar edinilebilir.

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus; sayılanların emir ve zatlarına verilecek taşıtların sadece binek otomobili ile sınırlı olmasıdır.

2. MAKAM ARAÇLARI

237 sayılı Taşıtlar Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre makam hizmetlerine taşıtlar tahsis edilenler ile bu taşıtların cinsi ve süreleri kanuna ekli (2) sayılı cetvelde gösterilmiştir. Bunlar;

- Başbakanlık (Yabancı misafirler için)
- Başbakanlık Müsteşarlıkları
- Askeri Yargıtay Başkanı
- Üniversite Rektörleri
- Diyanet İşleri Başkanı
- Askeri Yargıtay Başsavcısı
- Genelkurmay 2 nci Başkanı ve (J) Başkanlıkları
- Kara, Deniz, Hava Kuvvetleri Kurmay Başkanlıkları
- Ordu, Kolordu, Tümen, Donanma, Hava Kuvvet ve Yurt İçi Bölge Kumandanlıkları

- Harb Akademileri Kumandanı
- Jandarmanın Genel Kumandanı
- General veya amiral rütbesi ile fiilen işgal edilen diğer bütün makamlar
- Bakanlıklar Müsteşarları
- Emniyet Genel Müdürlüğü
- Ankara, İstanbul, İzmir Emniyet Müdürlükleri
- Kaymakamlıklar
- Emniyet daireleri (Kullanılması zaruri olan taşıtların adedi, cinsleri ve müddetleri Bakanlar Kurulunca belirtilir.)

şeklinde sıralanmıştır.

Başbakanlık (Yabancı misafirler için) ve Başbakanlık Müsteşarlıkları haricinde; yerli muhteva oranı % 50'nin altında kalan yani yabancı menşeli kabul edilen taşıtları hibe dahil, her ne suretle olursa olsun edinemezler.

Makam araçlarının kullanımında, tahsis amacı (hizalarında gösterilen hizmet) dışında kullanılmaması esastır. Bunun istisnası 237 Taşıt Kanunu'nun 8.maddesinde; "...Tören, hususi ve resmi davetlerde makamı işgal eden zatlar refakatlerine ailelerini de alabilirler. Kurumlarına ait hizmetler için memurlar da makamı işgal eden zatın refakatinde veya makamın müsaadesiyle bu taşıtlara binebilirler" şeklinde açıkça belirtilmiştir. Belirtilen durum dışında makam araçlarının kullanımı mümkün bulunmamaktadır.

3.HİZMET ARAÇLARI

Yukarıda sayılanlar dışında kalan ve daimi kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için gerekli olan Station Wagon, binek, kaptıkaçı tipi araçlardır.

Bu araçların edinilmesi 237 sayılı Kanunla Bakanlar Kurulundan karar almak şartına bağlanmıştır. Bununla birlikte yine kanunda, daimi hizmetler yukarıda belirtilen tipte bir araçtan fazla araç kullanılamayacağı belirtilmiştir. Ancak günümüz ihtiyaçlar ve ortaya çıkan gelişmeler sonucunda idarelerde bu sınırlamaya riayet edilmediği gözlemlenmektedir.

Hizmet araçlarının kullanılmasına ilişkin 237 sayılı Kanun hükümleri ile birlikte muhtelif tarihlerde tasarruf genelgeleriyle usul ve esaslar belirlenmiştir. Son olarak Başbakanlıkça 17 Ocak 2007 tarihinde yayınlanan

Tüm Yönleri İle Taşıt Mevzuatı: Taşıtların Alınması, Satılması, Kiralanması, Devri, Kaybolması, Hurdaya Ayrılması, Görevlendirilmesi, İl Dışına Çıkması

2007/3 sayılı Genelge ile edinilebilecek hizmet aracı sayısı; Merkez teşkilatında fiilen çalışan her statüdeki toplam personel sayısı (akademik personel, hakim ve savcılar dahil) 1000'e kadar olanlarda en fazla (15), 2500'e kadar olanlarda en fazla (25), 2500'den daha fazla olanlarda ise en fazla (40) adet olabilecektir.

Genelgeyle hizmet araçlarının kullanımına ilişkin düzenlemelere göre; hizmet aracı olarak havuzda yer alan taşıtlar aynı kurumun birimleri arasında ayırım yapılmaksızın, özellikle resmi hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılabilir. Bu taşıtlar; özel işlerde, tatil günlerinde ve personel servis aracı olarak kullanılmayacak, hiçbir makam, birim ve şahsın kullanımına tahsis edilemeyecektir.

İFADE ALMADA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı Muhasebat Başkanlık Kontrolörü
SGK Daire Başkanı

I- HAKKINDA ÖN İNCELEME YAPILAN KİŞİNİN İFADESİNİN ALINMASI

Bu çalışmada “Sanığın İfadesinin Alınması” ifadesi yerine, “Hakkında Ön İnceleme Yapılan Kişinin İfadesinin Alınması” ifadesi kullanılacaktır. Bu bilinçli bir tercihtir. Çünkü, hakkında ön inceleme yapılan kişi suç işlemiş değil suç işlemiş olma ihtimali bulunan kişidir. Hakkında ön inceleme yapılan kişinin sanıklık statüsü kamu davasının açılması ile başlar. Ancak istisnai olarak hazırlık soruşturmasında savcının sulh hakiminden tutuklama ya da sorguya çekme istemi ile de hakkında ön inceleme yapılan kişinin sanıklık statüsü başlamaktadır. Bu itibarla hakim dışında kalan kişilerin örneğin savcı yada ön inceleme görevi verilen kişinin önünde yapılan açıklamalara “ifade verme” denilmektedir. Doktrin, hazırlık soruşturmasında alınan ifadelerin teknik bakımdan sorgu olmadığı görüşündedir.¹

Sorgu, hakkında ön inceleme yapılan kişinin hakim tarafından dinlenmesidir. Bu bakımdan ön incelemeyi yapan ve savcı yetkilerini kullanan ön inceleme yetkilisinin, hakkında ön inceleme yapan kişiyi dinlemesi sanığın sorguya çekilmesi anlamına gelmez. Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu 10.12.1990 tarih 1990/257 E, 1990/235 K. sayılı kararında “... Sanığı ancak hakim sorguya çekebilir. Hazırlık soruşturmasında henüz sanık sıfatı almamış hakkında inceleme yapılan kişinin dinlenmesi sorgu değil, ifade almadır. Sorgu savunma vasıtası olup, kanıt elde etmek için kabul edilmiş bir kurum değildir...” şeklinde bu hususu belirtmiştir.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun “Tanımlar” Başlıklı 2. maddesinde “...

¹ Erkan Karaarslan, “Ön İnceleme Sırasında İfade Alınması,” *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17, (Temmuz-Eylül 2002), 39.

g) İfade alma: Şüphelinin kolluk görevlileri veya Cumhuriyet savcısı tarafından soruşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesini,

h) Sorgu: Şüpheli veya sanığın hâkim veya mahkeme tarafından soruşturma veya kovuşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesini,” şeklinde tanımlanarak konu netleştirilmiştir.

Bu çalışmada da yukarıda anılan nedenlerle, sanık yerine hakkında ön inceleme yapılan kişi; soruşturmacı yerine ön inceleme yapmakla görevlendirilmiş kişi; soruşturma yerine ön inceleme kavramları kullanılacaktır.

1- Genel Olarak:

4483 sayılı Kanunun 6. maddesi “...Ön inceleme ile görevlendirilen kişi veya kişiler... hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesini de almak suretiyle yetkileri dahilinde bulunan gerekli bilgi ve belgeleri toplayıp, görüşlerini içeren bir rapor düzenleyerek durumu izin vermeye yetkili mercie sunarlar ...” hükmünü amirdir. Dolayısı ile kendisine suç isnat edilen memur veya diğer kamu görevlilerinin ifadesi alınmadan ön inceleme raporunun düzenlenmesi mümkün değildir. Kanunun bu hükmü nedeniyle, hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesinin alınması zorunludur. İfade almada Ceza Muhakemeleri Kanunu hükümlerinden yararlanılmaktadır.

Danıştay 1. Dairesi 4483 sayılı Kanuna ilişkin (17.04.2000 tarih E: 2000/29-K: 2000/59 sayılı) görüşünde; hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesinin alınması sırasında Ceza Muhakemeleri Usul Kanununun 135. maddesinin uygulanması gerektiği belirtmektedir.

Ceza Muhakemesi Kanununun 145-156. maddelerine göre hakkında ön inceleme yapılan memur ve diğer kamu görevlisinin ifadesine başvurma işlemi aşağıda belirtildiği şekilde yapılacaktır:

2- Çağrının Yapılması:

Hakkında ön inceleme yapılan kişi, ön inceleme yapmakla görevlendirilenler tarafından ifadesine başvurulmak üzere çağrılmalıdır. Hakkında ön inceleme yapılan kişi davetiye ile çağrıldığı halde gelmediği takdirde zorla getirilecektir. Ancak bu husus davetiyede kişiye ihtaren bildirilmelidir. (Ceza Muhakemesi Kanunu, madde 145) Davetiyede ayrıca; belli bir zaman da belli bir yere gelmesi gerektiği, ifade sahibi sıfatıyla

çağrıldığı, gelmediği taktirde zorla getirileceği hususları belirtilmelidir. Hakkında ön inceleme yapılan kişi davetiye ile gelmediği taktirde bu durum bir tutanakla tespit olunur.

Hakkında tutuklama kararı verilmesi veya yakalama emri düzenlenmesi için yeterli nedenler bulunan hakkında ön inceleme yapılan memur ve diğer kamu görevlisinin zorla getirilmesine karar verilebilir.

Zorla getirme kararı,

-Hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisinin açıkça kim olduğunu,

-Kendisiyle ilgili suçu,

-Gerektiğinde eşkâlini,

-Zorla getirilmesi,

nedenlerini içerir.

Zorla getirme kararının bir örneği şüpheli veya sanığa verilir. Zorla getirme kararı ile çağrılan hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisi derhâl, olanak bulunmadığında yol süresi hariç en geç yirmidört saat içinde zorla getirmeyi isteyen ön incelemeyi yapmakla görevli memurun önüne götürülür ve ifadesi alınır.

Zorla getirme, bunun için haklı görülecek bir zamanda başlar ve zorla getirmeyi isteyen ön incelemeyi yapmakla görevli memur tarafından, ifade almanın sonuna kadar devam eder. (Ceza Muhakemesi Kanunu, madde 146)

3- Kimlik Tespiti:

Kişinin ifadesine kimlik tespiti ile başlanılmalıdır. Ceza Muhakemesi Kanununun 147. maddesinin “a” bendinde kişinin kimliğinin tespiti yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. **Kişinin isnat edilen fiille ilgili “susma hakkı” bulunduğu halde kimlik bilgilerine ait sorularda “susma hakkı” bulunmamaktadır.**

İfade alınmasından maksat kişinin olayla ilgili bilgisine başvurmaktır. Kimlikle ilgili sorulara doğru cevap vermek yasal zorunluluk haline getirildiği için, ifadesine başvuru yapılan kişinin kimliğine ilişkin sorulara doğru cevap vermemesi durumunda suç oluşmaktadır.

Kimlikle ilgili sorulardan sonra kişiye şahsi hallere ait sorular sorulur. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunundan önce bu soruların neler olduğu

belirlenmemiştir. Uygulamada ifade verene medeni durumu ve çocuk sayısı ile ilgili sorular sorulmaktaydı. Şahsi hallere ilişkin bu soruların sorulması kişinin daha iyi tanınmasını sağlayacak bilgiler niteliğinde olması açısından faydalı olmaktadır. Ceza Muhakemesi Kanununun 147. maddesinin g bendinde “İfade verenin veya sorguya çekilenin kişisel ve ekonomik durumu hakkında bilgi alınır.” hükmü yer almaktadır. İfade ve sorgu işlemlerinin kaydında, teknik imkânlardan yararlanılacağı ve yakalanan kişinin yakınlarından istediğine yakalandığının derhâl bildirileceği de hüküm altına alınmıştır.

Ceza Muhakemesi Kanunu “İfade ve Sorgunun Tarzı” Başlıklı 147. maddesinde bu hususları tek tek saymıştır.

4- Yüklenen Suçun Anlatılması:

Kimlik tespitinden sonra, hakkında ön inceleme yapılan kişiye hakkındaki tüm iddialar açıkça bildirilecektir. Kanunun ifadesiyle “Kendisine yüklenen suç anlatılır.”(Ceza Muhakemesi Kanunu madde 147/b) Ceza Muhakemesi Kanunundaki düzenleniş sırasına göre suçlamaları bildirme zamanı kimlik tespitinden sonra, fakat hakkında ön inceleme yapılan kişinin haklarının hatırlatılmasında ve esasa ilişkin ifade alınmasından öncedir.

Kişiye açıkça hangi nedenlerle ifadesinin alındığı anlatılmalıdır. Öyle ki hakkında ön inceleme yapılan kişi itham edildiği konuyu kendini savunabilecek kadar öğrenmiş olmalıdır.

Hakkında ön inceleme yapılan kişiye her bir suç tek tek açıklanmalı ve hakkında ön inceleme yapılan kişi de her bir suç için tek tek ifade vermelidir. Suçların toptan belirtilip bunlar için toptan ifade alınması doğru değildir.

Memurin Muhakematı Hakkında Kanunun uygulandığı bir dönemde Danıştay’ın verdiği bir kararda; “Muhakkik tarafından sanık memurun ifadesi, tutanak düzenlenerek sözlü alınabileceği gibi istenirse kendisine isnat edilen suç bildirilerek ve makul bir süre tanınarak yazılı olarak da alınabilir. Yeter ki sanık memura bir avukattan yararlanabileceği hususu C.M.U.K. 135. maddesine göre hatırlatılmış olsun.” denilmektedir. (Danıştay 1. Dairesi 16.2.1993 gün 1993/29 E:1993/26)

5- Müdafiden Yararlanma Hakkının Bildirilmesi:

Hakkında ön inceleme yapılan kişiye isnat edilen suçun anlatılmasından sonra müdafiden yararlanma hakkının bulunduğu söylenmesi gereklidir. Ceza Muhakemesi Kanununun 147. maddesinin c bendinde “Müdafî seçme hakkının bulunduğu ve onun hukukî yardımından yararlanabileceği, müdafîin ifade veya sorgusunda hazır bulunabileceği, kendisine bildirilir. Müdafî seçecek durumda olmadığı ve bir müdafî yardımından faydalanmak istediği takdirde, kendisine baro tarafından bir müdafî görevlendirilir.” hükmü yer almaktadır.

Ceza Muhakemesi Kanununun “Müdafîin Görevlendirilmesi” başlıklı 150. maddesinde “Şüpheli veya sanık, müdafî seçebilecek durumda olmadığını beyan ederse, istemi hâlinde bir müdafî görevlendirilir.

Şüpheli veya sanık onsekiz yaşını doldurmamış ya da sağır veya dilsiz veya kendisini savunamayacak derecede malûl olur ve bir müdafîi de bulunmazsa istemi aranmaksızın bir müdafî görevlendirilir.

Üst sınırı en az beş yıl hapis cezasını gerektiren suçlardan dolayı yapılan soruşturma ve kovuşturmada ikinci fıkra hükmü uygulanır.” denilmektedir.

Hakkında ön inceleme yapılan kişinin istediği müdafîiyi seçme hakkı vardır. Fakat müdafî yoksa veya müdafî seçebilecek maddi güçten yoksunsa bu durumda baro tarafından tayin edilecek bir müdafîi talep edebilecektir. Müdafîiyi tayin edecek baro, ön incelemenin yapıldığı yerdeki barodur. İnceleme görevlisi tarafından müdafî talep etme hakkının olduğu kişiye bildirildiğinde kişi bu hakkını kullanacağını beyan ederse bu beyan tutanağa geçirilecektir. Kanunda ifade verenin ne kadar süre içerisinde müdafî getireceği belirtilmemiştir. Ancak müdafîin yardımdan yararlanma hakkı kişiye “soruşturmayı geciktirmemek kaydıyla” tanınmıştır. Bu itibarla sürenin bu tanımlamaya uygun düşecek “makul bir süre” olması gerekeceği tabiidir. Özellikle ön inceleme safhasının 30 veya azami 45 gün içerisinde tamamlanması gerektiği göz önünde bulundurularak bu sürenin tanınması gereklidir. İçişleri Bakanlığının 4483 sayılı Kanuna ilişkin yönergesinde de bu duruma net bir şekilde değinilmiş ve süre kısıtlaması hususu belirtilmiştir.

Müdafî, Kanunun deyimi ile “hukuki yardımda” bulunacaktır. Hukuki yardım, pasif durumda kalma, gözlemci gibi durma şeklinde bir tavır değil, aksine etkili bir katılmayı içermektedir. Ancak bu katılmanın derecesini ve sınırlarını iyice saptamak uygulama açısından son derece önem

arz etmektedir. Müdafî, hakkında ön inceleme yapılan kişi ve ifade alanın bir arada bulunduğu mekanda hukuki yardımdan yararlanmanın içeriği iyice bilinmezse ifade alma imkansız hale gelebilir. Ön inceleme görevi verilen kişi tarafından alınan ifadelerde amacın “olayı aydınlatmak ve bilgi toplamak” olduğu dikkate alınrsa “hukuki yardım” gibi muğlak bir kavramın içeriğinin de bu amaca uygun olarak tespit edilmesi gerekecektir. Bu nedenle ifade almada müdafîin görevi oldukça kısıtlı olacaktır.

İfade almanın sıhhati ve hakkında ön inceleme yapılan kişinin haklarının bir noktada dengelenmesi için hakkında ön inceleme yapılan kişi ile müdafîin yalnız görüşmesine imkan tanındıktan sonra ifade almaya başlanması uygun düşecektir. Memurlar hakkındaki ön incelemede hakkında ön inceleme yapılan kişinin, müdafî ile önceden görüşebilmeleri mümkün olduğu için bu konuda bir sorun olmayacaktır. Hakkında ön inceleme yapılan kişiye önceden bildirilen suçlamaları müdafî de öğrenmiş olarak ifade vermeye geleceğinden sadece ek suçlamalar getirilmesi durumunda, veya ifade verenin anlamadığı veya cevaplamak istemediği sorular sorulması durumunda müdafîin görüşünü alıp cevap verip vermemesinin sonuçlarını tartışılabilmesine imkan tanınmalıdır. Bu imkan ise ifade veren ile müdafîin yalnız kalmaları şeklinde olmalıdır.

Müdafîin kendisine soru sorulmadan konuşması, ifade alınırken veya tutanak tutulurken müdahalelerde bulunması kabul edilemez. Müdafîin, ifade verene nasıl cevap vereceğini söylemesi, bu yönde birtakım imalarda veya müdahalelerde bulunması yerinde değildir. Müdafî ifade alma sırasında değişen durumlar karşısında yalnız olarak ifade veren ile görüşüp hukuki yardımda bulunacak, “adil bir şekilde ifade alınmasına ve tutanak tutulmasına” dikkat edecektir.

Müdafîden vekaletname istenmeyecektir. Vekaletname tanzimi zaman alacağından ve soruşturma bu nedenle gecikmeye uğrayacağından sadece müdafîin kimliği istenmekle yetinilecektir.

İfade almalarda üç müdafî hazır bulunabilecektir. Üçten fazla müdafî bulunamayacaktır. Ancak müdafî baro tarafından gönderilmiş ise müdafî sayısı biri geçemeyecektir.

Kural olarak müdafî, hazırlık soruşturması sırasında dahi evrakı serbestçe inceleyebilmekte, böylece hazırlık soruşturmasının gizli olduğu ve evrakın incelenemeyeceği yasağı kaldırılmış bulunmaktadır. Bu konuda getirilen sınırlama hazırlık soruşturmasını yürüten savcının müdafîin dosyayı incelemesini soruşturmanın amacı yönünden sakıncalı bulması durumunda

sulh hakimine başvurması ve onun bir yasaklama kararı vermesini istemesi durumunda ortaya çıkabilmektedir. (Ceza Muhakemesi Kanunu madde 153/2) 4483 sayılı Kanuna göre yürütülen ön incelemelerde de ön inceleme görevi verilen kişinin, incelemede kullanılan evrakların müdafiiye gösterilmemesi için sulh hakiminden izin alması gerekecektir. Ancak sulh hakiminden yasaklama alınsa dahi müdafinin hakkında ön inceleme yapılan kişinin ifade tutanağını, bilirkişi tutanakları ile yakalanan kişi veya sanığın hazır bulunmaya yetkili olduğu diğer adli işlemlere ilişkin tutanakları incelemesine ve bunların birer suretini almasına mani olunmayacaktır.

6- Susma Hakkı:

Susma hakkı, sanığın hakları içerisinde yer alan önemli haklardan biri olarak kabul edilmektedir. Kişiye, suçlandığı fiili anlatıldıktan sonra bu konuda açıklamada bulunmamasının kanuni hakkı olduğu söylenmesi gerekmektedir. Böylece ön inceleme görevi verilen kişi, üçüncü bir kişiyi vasıta yapmaksızın bizzat kişiye olay hakkında sorulara cevap vermek isteyip istemediğini soracaktır. İfade verene, yüklenen suç hakkında açıklamalarda bulunmamasının kanuni hakkı olduğu söylenecektir. (Ceza Muhakemesi Kanunu Madde147/e)

Susma hakkı kişiye “olayla sınırlı” olarak tanınmıştır. Kimlikle ilgili susma hakkı tanınmamıştır. Bilakis bu konuda doğru beyanda bulunma yükümlülüğü getirilmiştir.

İfade veren, kendisine yönetilen sorulara cevap vermek istemeyeceğini, susma hakkını kullanacağını beyan ederse ifade alan bu hususu tutanağa geçirmekle yetinecek ve bu tutanağı bu şekilde kapatacaktır. İfade verenin konuşmasını temin için kendisini zorlamak hukuka aykırıdır.

Kendisine susma hakkı söylendiğinde ifade veren bu hakkını kullanmış olacağını söyledikten sonra ileride konuşmak isterse bu isteği olumlu karşılanmalıdır. Çünkü hakkında ön inceleme yapılan kişinin susma hakkı kadar konuşma hakkı da vardır. İfade verene kendisini aklamayı için konuşma hakkının bulunduğu başlangıçta söylenmesi ve böylece kişiye özgür iradesiyle haklarını kullanmada seçme yapabilme imkanı verilmesi uygun düşecektir.

7- Lehte Olan Delilleri İleri Sürme Hakkı:

CMUK'ta yapılan son değişiklikle hakkında ön inceleme yapılan kişinin lehte olan delilleri ileri sürebilmesi şüpheden kurtulması için somut delillerin toplanmasının talep edebileceğinin hatırlatılması da kanuni bir

zorunluluk olarak getirilmiştir. Ayrıca ifade verene aleyhinde var olan şüphe sebeplerini ortadan kaldırmak ve lehine olan hususları ileri sürmek imkanı tanınması kurala bağlanmıştır.

Ceza Muhakemesi Kanununun 147. maddesinin “f” bendinde de, “Şüpheden kurtulması için somut delillerin toplanmasını isteyebileceği hatırlatılır ve kendisi aleyhine var olan şüphe nedenlerini ortadan kaldırmak ve lehine olan hususları ileri sürmek olanağı tanınır.” hükmü getirilmiştir.

Kişi, kendisine yöneltilen suçlamalardan kurtulmayı sağlayacak delilleri ileri sürebilmelidir. Uygulamada “lehte ve aleyhte” olan tüm delillerin toplanması ön inceleme görevi verilen kişi açısından önem arz etmekte iken bu kez kanun kişiye lehte olan delillerin toplanmasını isteyebilmesi imkanını vermiştir. Böylece ifade bir savunma aracı olarak kabul edilmiştir. Bu bakımdan kişi susma hakkını kullanacağını söylemiş bulunsa dahi yine de delil talep etme imkanının bulunduğu bildirilmesi uygun düşecektir. Muhtemelen kişi bu imkandan bilahare yararlanmak istemeyi düşünecektir. Ayrıca delillerin toplanmasını kabul etme ile “konuşmama” durumunda delil toplamasını da isteyememe gibi bir sonucun ortaya çıkması da böylece önlenecektir.

Toplanacak delillerin takdirini şüphesiz ön inceleme görevi verilen kişi yapacaktır. Örneğin ifade veren ön incelemeyi imkansız kılacak veya güçleştirecek nitelikte çok sayıda tanık gösterebilir. Ön inceleme görevi verilen kişi hazırlık soruşturması konusuyla ilgisi olmayan veya sonuca etki yapmayacak delillerin toplanmasını reddedebilir. Buna karşılık deliller kişinin suçsuzluğunu ortaya koyacak değerde ise bunların toplanmasından vazgeçilemeyecektir.

8- Yazılı İfade:

Ceza Muhakemesi Kanununda yazılı ifade alınması hususunda açık bir kural mevcut değildir. Ancak ifade veren sözlü ifade vermeyi reddederek yazılı ifade vermek isteğini söyleyebilir. Bu durumda kişinin bu talebinin reddedilmesi için neden yoktur. Kişi karmaşık olayları yazılı olarak daha iyi açıklayabileceği, elindeki birçok belgeleri böylece yazılı şekilde ifade edebileceği kanaatinde olabilir. Diğer taraftan sözlü ifadeye ek olarak tamamlayıcı mahiyette yazılı ifade de vermek istemiş olabilir.

Danıştay yukarıda kısaca değindiğimiz gibi kanunda yazılı ifade alınmasına engel bir kural bulunmadığı görüşündedir.

Bu durumlarda ifade verenin talebinin olumlu karşılanması yerinde olacaktır. Kanaatimizce yazılı ifade de bazı yanlış anlama, eksiklikler ve belirsizlikler olabileceği ve bunların soru ve açıklamalarla da o anda giderilemeyeceği için bu yönteme basit olaylarda müracaat edilmeli, karmaşık olaylar için geçerli nedenler mevcut değilse başvurulmamalıdır.

9- İfadenin Tutanakla Tespiti:

Ceza Muhakemesi Kanununun 147. maddesinde tutanakta nelerin yer alacağı hususu şu şekilde sıralanmıştır:

1. İfade alma veya sorguya çekme işleminin yapıldığı yer ve tarih.
2. İfade alma veya sorguya çekme sırasında hazır bulunan kişilerin isim ve sıfatları ile ifade veren veya sorguya çekilen kişinin açık kimliği.
3. İfade almanın veya sorgunun yapılmasında yukarıdaki işlemlerin yerine getirilip getirilmediği, bu işlemler yerine getirilmemiş ise nedenleri.
4. Tutanak içeriğinin ifade veren veya sorguya çekilen ile hazır olan müdafî tarafından okunduğu ve imzalarının alındığı.
5. İmzadan çekinme hâlinde bunun nedenleri.

Yukarıdaki bütün hususların yerine getirilmesi suretiyle tutanak tanzimi zorunlu hale gelmiştir. Herhangi bir noktanın unutulmuş olması **ifadeyi “hukuka aykırı bir delil kategorisine” sokacaktır.** Bu nedenle ön inceleme görevi verilen kişinin ifade almaya başlamadan önce konuyu esas ve şekil yönlerinden tüm ayrıntılarıyla bilmesi gerekmektedir.

Tutanağa ifadeler yazılırken ifade verenin üslubuna uyulmalı, düzgün cümleler ile ifade verenin beyanında değişiklik yapılmamalıdır. Sorular ve hatırlatmalar varsa tutanağa aynen yazılmalı ve beyanlar arasındaki mevcut çelişkiler olduğu gibi bırakılmalıdır. İkrar mevcutsa olayın ayrıntıları ile ve ifade verenin üslubuna uygun olarak yazılması için ayrıca özen gösterilmelidir.

Tutanak hatalarına meydan verilmemesi için önemli noktalarda sorulan soruların ve cevapların aynen yazılması, ifade alanın sık sık kendilerine doğru görünmeyen hususları hatırlatmalarını söylemesi, tutanak bitince ifade alınan tutanağı bizzat okuması yerine ifade veren ve müdafî tarafından okunması ve gerektiğinde ifade veren tarafından el yazısı ile düzeltmeler yapılması uygun düşecektir.

İfadelerin okunması ve imzalanmasında yanlış yorumlara neden olunmaması için aceleci davranılmamalıdır.

10- Yasak Sorgu Yöntemleri:

Anayasamızda, “kimsenin insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye” tabi tutulamayacağı (17/3) belirtilmiştir. Ayrıca, Anayasanın 38/5. maddesinde de “hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı” belirtilmiştir. Böylece insan onuru ve değeri koruma altına alınmıştır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6/2. maddesinde de kişinin suçluluğu kanıtlanıncaya kadar suçsuz bir kişi olarak kabul edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Bu düzenlemeler paralelinde Ceza Muhakemesi Kanununun 148. maddesinde, “Şüphelinin ve sanığın beyanı özgür iradesine dayanmalıdır. Bunu engelleyici nitelikte kötü davranma, işkence, ilaç verme, yorma, aldatma, cebir veya tehditte bulunma, bazı araçları kullanma gibi bedensel veya ruhsal müdahaleler yapılamaz.

Kanuna aykırı bir yarar vaat edilemez.

Yasak usullerle elde edilen ifadeler rıza ile verilmiş olsa da delil olarak değerlendirilemez.

Müdafî hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade, hâkim veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınmaz.” hükmü yer almıştır.

Bu maddede ifade verenin beyanının onun özgür iradesine dayanması gerektiği kuralı getirilmiş ve bunu engelleyici nitelikte sayılan “kötü davranma, işkence, zorla ilaç verme, yorma, aldatma, bedensel cebir ve şiddette bulunma, bazı araçlar uygulama” gibi iradeyi bozan bedeni veya ruhi müdahalelerin yapılması yasaklanmıştır. Bu yasaklamalara “kanuna aykırı bir menfaat vaat” edilmesi de eklenmiştir.

Kanunda yasak sorgu yöntemlerine ilişkin olarak örnekler gösterilmiş ve ayrıca “iradeyi bozan bedeni ve ruhi müdahaleler” de yasak sorgu yöntemleri kapsamına alınmıştır. Böylece kişinin özgür iradesinin bu tür yöntemlerle bozulmak suretiyle hukuka aykırı deliller elde etmenin önemli sayıldığı belirtilmiştir.

Kötü davranma, “kişinin vücut bütünlüğüne ve sağlığına yönelik, kişi tarafından hissedilen önemli eylemler” olarak tanımlanmaktadır. Kötü davranmaya örnek olarak vurma, aç ve susuz bırakma gibi haller gösterilmektedir.

İşkence ise maddede kişinin ruhsal varlığına yönelik acı ve ızdırap verici eylemler olarak ele alınmıştır. Doktrinde kişiye karşı bağırma ve ağır hareketler suretiyle uzun zaman süren aşağılayıcı davranışlar, kişiye ruhsal bir ızdırap vereceği düşüncesiyle gerçek olayların söylenmesi, yalan haberler (örneğin karısının tutuklandığı ve çocuklarının sokakta kaldığının söylenmesi) gibi eylemler işkence olarak kabul edilmektedir.

Kişinin karar verme ve irade özgürlüğüne ilaç vermek suretiyle müdahalelerde bulunmak da yasaklanmıştır.

“Yorma” dan kastedilenin ifade verenin “bitap hale getirilmesi” ve bu durumda karar verebilme yeteneğinin kaybedip ifade alan karşısında “bir araç durumuna düşürülmüş olması” dır. Yorgunluk, “bitkinlik” haline gelmediği sürece yasak sorgu kapsamında kabul edilmemektedir. “aldatma” da önemli olan yine kişinin özgür iradesinin etkilenmesi ve bu etki sonucunda beyanda bulunmuş olmasıdır. İfade alanın bir yalanı, örneğin suç ortağının hiç konuşmadığı halde her şeyi itiraf ettiğini söyleyerek ifade vereni konuşurması aldatma örnek olarak gösterilmektedir.

Bedensel cebir ve şiddette bulunma ve bazı araçlar uygulama kişinin fiziki tamlığı veya sağlamlığını ihlal eden eylemler şeklinde görüleceği için yukarıda yer alan “kötü davranma, işkence ve yorma” sayıldıktan sonra maddeye konulmuş bulunması anlamsız karşılanmaktadır.

Kanuna aykırı bir menfaat vaat edilmesi de yasak sorgu yöntemlerinden sayılmış ve tüm bu sayılan yöntemlerin tahdidi olmadığı “gibi” sözcüğü ile belirtilmiştir.

II-TANIKLARIN ÇAĞRILMASI VE İFADESİNİN ALINMASI

1- Giriş:

Tanık; ön inceleme konusu olay hakkında bilgi ve görüşüne başvurulmuş kişidir. Tanık beyanı ise; taraflardan olmayan birinin belli bir olay hakkında beş duyusu ile edindiği bilgileri yetkili makamlar huzurunda sözlü bildirmesidir.

Bir kişinin tanık olarak kabul edilebilmesi için;

- Suça taraf olanlar dışında kalan üçüncü bir kişi olması gerekir. Bu nedenle şahsi davacı veya suçtan zarar gören kişiler tanık olarak kabul edilemez. Bunlar dışında üçüncü şahıs durumunda olan herkes tanık olabilir. Çocuklar, akıl hastaları, sanığın yakınları, iş ilişkisi içinde bulunan kişiler ve hatta yalan yere yeminden mahkum olmuş kişiler bile tanık olabilirler. Ancak sanık olan kişi tanık olamaz.

- Olayı, dava haricinde bilmesi, görmesi veya duyması gerekir.

2- Tanıkların Çağrılması:

Tanıklar, **çağrı kâğıdı** ile çağrılır. (Ceza Muhakemesi Kanunu madde 43) Ancak ön inceleme veya soruşturmanın daha kısa sürede tamamlanabilmesini sağlamak amacıyla doğrudan doğruya kendilerine duyuru yapmak veyahut da daire amirleri yoluyla yer ve zaman gösterilerek bir konuda görüşmek istendiği açıklanmak suretiyle çağrılabilir.

Bu çağrı telefon, telgraf, faks, elektronik posta gibi araçlardan yararlanılmak suretiyle de yapılabilir. Ancak, çağrı kâğıdına bağlanan sonuçlar, bu durumda uygulanmaz.

Çağrı kâğıdında gelmemenin sonuçları bildirilir. Usulüne uygun olarak çağrılıp da mazeretini bildirmeksizin gelmeyen tanıklar zorla getirilir ve gelmemelerinin sebep olduğu giderler takdir edilerek, kamu alacaklarının tahsili usulüne göre ödettirilir. Zorla getirilen tanık evvelce gelmemesini haklı gösterecek sebepleri sonradan bildirirse aleyhine hükmedilen giderler kaldırılır.

Fiilî hizmette bulunan askerler hakkındaki zorla getirme kararı askerî makamlar aracılığıyla infaz olunur.

3- Tanıklıktan Çekinme Hali:

Tanık beyanda bulunmaya zorunludur. Ancak Ceza Muhakemesi Kanununun 45 ila 48. maddelerinde belirtilen hallerde bu kural uygulanmaz.

Şu hallerde tanığın, tanıklıktan çekilme hakkı vardır.

a- Meslek ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinme

Meslekleri ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinebilecekler ile çekinme konu ve koşulları şunlardır:

a) Avukatlar veya stajyerleri veya yardımcılarının, bu sıfatları dolayısıyla veya yüklendikleri yargı görevi sebebiyle öğrendikleri bilgiler.

b) Hekimler, diş hekimleri, eczacılar, ebeler ve bunların yardımcıları ve diğer bütün tıp meslek veya sanatları mensuplarının, bu sıfatları dolayısıyla hastaları ve bunların yakınları hakkında öğrendikleri bilgiler.

c) Malî işlerde görevlendirilmiş müşavirler ve noterlerin bu sıfatları dolayısıyla hizmet verdikleri kişiler hakkında öğrendikleri bilgiler.

Yukarıdaki fıkranın (a) bendinde belirtilenler dışında kalan kişiler, ilgilinin rızasının varlığı halinde, tanıklıktan çekinemez.

b- Devlet sırrı niteliğindeki bilgilerle ilgili tanıklık

Bir suç olgusuna ilişkin bilgiler, Devlet sırrı olarak mahkemeye karşı gizli tutulamaz. Açıklanması, Devletin dış ilişkilerine, milli savunmasına ve milli güvenliğine zarar verebilecek; anayasal düzeni ve dış ilişkilerinde tehlike yaratabilecek nitelikteki bilgiler, Devlet sırrı sayılır.

Tanıklık konusu bilgilerin Devlet sırrı niteliğini taşıması halinde; tanık, sadece mahkeme hâkimi veya heyeti tarafından zâbit kâtibi dahi olmaksızın dinlenir. Hâkim veya mahkeme başkanı, daha sonra, bu tanık açıklamalarından, sadece yüklenen suçu açıklığa kavuşturabilecek nitelikte olan bilgileri tutanağa kaydettirir.

Bu madde hükmü, hapis cezasının alt sınırı beş yıl veya daha fazla olan suçlarla ilgili olarak uygulanır.

Cumhurbaşkanının tanıklığı söz konusu olduğunda sırrın niteliğini ve mahkemeye bildirilmesi hususunu kendisi takdir eder.

c- Kendisi veya yakınları aleyhine tanıklıktan çekinme

Tanık, kendisini veya yazının C.3-d bölümünde gösterilen kişileri ceza kovuşturmasına uğratabilecek nitelikte olan sorulara cevap vermekten çekinebilir. Tanığa cevap vermekten çekinebileceği önceden bildirilir.

d- Hakkında Ön İnceleme Yapılan Kişinin Yakını Olması Nedeniyle Tanıklıktan Çekinme

Aşağıdaki kimseler tanıklıktan çekinebilir:

a) Şüpheli veya sanığın nişanlısı.

b) Evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi.

c) Şüpheli veya sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoyu.

d) Şüpheli veya sanığın üçüncü derece dahil kan veya ikinci derece dahil kayın hısımları.

e) Şüpheli veya sanıkla aralarında evlâtlık bağı bulunanlar.

Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı veya akıl zayıflığı nedeniyle tanıklıktan çekinmenin önemini anlayabilecek durumda olmayanlar, kanunî temsilcilerinin rızalarıyla tanık olarak dinlenebilirler. Kanunî temsilci şüpheli veya sanık ise, bu kişilerin çekinmeleri konusunda karar veremez.

Tanıklıktan çekinebilecek olan kimselere, dinlenmeden önce tanıklıktan çekinebilecekleri bildirilir. Bu kimseler, dinlenirken de her zaman tanıklıktan çekinebilirler.

Tanık görev nedeniyle tanıklıktan çekinme hali dışında, tanıklıktan çekinmesinin sebebini bildirir ve bu hususta gerektiğinde yemin verdirilir. (Ceza Muhakemesi Kanunu madde 49)

Hakkında ön inceleme yapılan kişinin yakını olması nedeniyle tanıklıktan çekinme hakkı olduğu halde çekinmeyen tanığın, tanıklığının yemin ile teyidinin gerekip gerekmeyeceği ön inceleme ile görevlendirilenler tarafından tayin edilir. Bununla beraber, tanık yemin etmekten çekinebilir. Bu hakkı kendisine bildirilir. (Ceza Muhakemesi Kanunu madde 51)

4- Tanıklara Yemin Verdirilmesi:

Tanıklara yemin verdirilmesi ile ilgili usul ve esaslar Ceza Muhakemesi Kanununun 54-57. maddelerinde düzenlenmiştir.

Tanıklar ayrı ayrı ve tanıklıktan evvel yemin ederler. Ancak dinlenecek kişinin tanık sıfatıyla dinlenmesinin uygun olup olmadığı hususunda terettütler söz konusu ise yemin, tanıklıktan sonraya da bırakılabilir.

Tanığa verdirilen yemin, yeminin tanıklıktan önce ve sonra olmasına göre ikiye ayrılır. Tanıklıktan önce verdirilen yemine "mukaddem yemin", tanıklıktan sonra verdirilen yemine ise "muarrer yemin" denir. Yeminin şekli Ceza Muhakemesi Kanununun 55 inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre tanıklıktan önce yemin, "Bildiğimi dosdoğru söyleyeceğime namusum ve vicdanım üzerine yemin ederim." ve tanıklıktan sonra verilmesi hâlinde yemin, "Bildiğimi dosdoğru söylediğime namusum ve vicdanım üzerine yemin ederim." biçiminde olur.

Yemin verdirilirken şu hususlara özellikle dikkat edilir.

- Yemin edilirken herkes ayağa kalkar.
- Tanık okur yazar ise yemin metnini yüksek sesle okumalıdır. Tanık okur yazar değilse ön inceleme ile görevli kişinin okuduğu yemin metnini yüksek sesle tekrar etmelidir.
- Okuma yazma bilen dilsizler yemini yazıp altını imzalar.
- Okuma yazma bilmeyen dilsizler işaretlerinden anlayan bir kimse aracılığı ile işaretle yemin ettirilirlir.
- Tanıklıktan çekinme nedenlerinin mevcut olup olmadığı hususuna dikkat edilmelidir.

Ön inceleme sırasında, daha önce dinlenen tanığın yeniden dinlenmesi gerekirse, tekrar yemin verdirilmeyip daha önceki yemini hatırlatılmakla yetinilir.

5- Yeminsiz Dinlenecek Tanıklar:

“Tanıkların akrabalıkları sebebiyle yeminden çekinme hakları olduğu hatırlatılmalıdır. Aksi takdirde tanıkların yeminle dinlenmeleri Kanuna aykırıdır.

Aşağıda yazılı kimseler, tanık olarak çağrıldıklarında yemin ettirilmeden dinlenirler.

- Dinlenme sırasında onbeş yaşını doldurmamış olanlar.
- Ayırt etme gücüne sahip olmamaları nedeniyle yeminin niteliği ve önemini kavrayamayanlar.
- Ön inceleme konusu suçlara iştiraktan veya bu suçlar nedeniyle suçluyu kayırmaktan ya da suç delillerini yok etme, gizleme veya değiştirmekten şüpheli, hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisi olanlar.

6- Tanıkların Dinlenmesi ve İfadelerinin Tutanakla Tespiti:

Tanığa; dinlenmeden önce, gerçeği söylemesinin önemi, gerçeği söylememesi halinde yalan tanıklık suçundan dolayı cezalandırılacağı, doğruyu söyleyeceği hususunda yemin edeceği, anlatılır. (Ceza Muhakemesi Kanunu madde 53)

Her tanık, ayrı ayrı ve sonraki tanıklar yanında bulunmaksızın dinlenir. Tanıklar, kovuşturma evresine kadar ancak gecikmesinde sakınca bulunan veya kimliğin belirlenmesine ilişkin hâllerde birbirleri ile ve şüpheli

ile yüzleştirilebilirler. Tanıkların dinlenmesi sırasındaki görüntü veya sesler kayda alınabilir. Ancak; mağdur çocukların ve duruşmaya getirilmesi mümkün olmayan ve tanıklığı maddî gerçeğin ortaya çıkarılması açısından zorunlu olan kişilerin tanıklığında bu kayıt zorunludur. Bu şekilde elde edilen ses ve görüntü kayıtları, sadece ceza muhakemesinde kullanılır. (Ceza Muhakemesi Kanunu madde 52)

Tanığa, ilk önce;

- Adı Soyadı,

- Yaşı,

- İşi ve yerleşim yeri,

- İşyerinin veya geçici olarak oturduğu yerin adresi, varsa telefon numaraları,

sorulur.

Tanık, dinlenmeden önce hakkında tanıklık yapacağı olayla ilgili olarak kendisine bilgi verilir. Tanıklık edilen konuları aydınlatmak, tamamlamak ve bilgilerinin dayandığı durumları gereğince değerlendirebilmek için tanığa ayrıca soru yöneltilebilir.

Tanığın sözü kesilmez tanık bildiklerini arka arkaya sıralar. Eğer tanık bildiklerini anlatmakta güçlük çekerse kendisine münferit sorular sorulabilir. Tanığın önceden yazılmış bir yazıyı tanık beyanı yerine geçmek üzere okuması veya vermesi gerekli değildir.

Tanığın ifadesi bir tutanağa geçirilir. Tanığın ifadesinin birinci tekil şahıs ağzından aynen söylediği şekilde yazılır. İfadenin sonunda da “ifadenin okunduğu, yazılanların söylenenlerle aynı olduğu” düzenlenecek tutanakta belirtilerek imza altına alınır. Tutanakta ayrıca tanıklığa mani bir halin bulunmadığı ve usulüne göre yemin ettirildiği de yer almalıdır.

Tanıklık, bir olayın gerçeğini aydınlatacak en kuvvetli delil olabileceği gibi, bazı durumlarda güvenilmeyecek ve şüpheli yönleri olan bir delil özelliği de arz edebilmektedir. Bazı tanıklar, iyi niyetlerine rağmen, dikkatli olmadıklarından olayları yeterli bir şekilde anlatamazlar. Bazıları ise olduğundan başka bir şekilde anlatırlar. Olayı iyi bir şekilde anlattırmak için, bir takım ara sorular sorulmak suretiyle tanığa yardımcı olunması gerekir.

7- Yalancı Tanıklık Yapanlar Hakkında Ceza Uygulaması:

Yasal bir sebep olmaksızın tanıklıktan veya yeminden çekinen tanık hakkında, bundan doğan giderlere hükmedilmekle beraber, yemininin veya tanıklığının gerçekleştirilmesi için dava hakkında hüküm verilinceye kadar ve her hâlde üç ayı geçmemek üzere disiplin hapsi verilebilir. Kişi, tanıklığa ilişkin yükümlülüğüne uygun davranması halinde, derhâl serbest bırakılır.

Bu tedbirleri almaya naip hâkim ve istinabe olunan mahkeme ile soruşturma evresinde sulh ceza hâkimi yetkilidir.

Davanın görüldüğü sırada bu tedbirler alındıktan ve yukarıdaki süreler suçun türüne göre tümüyle uygulandıktan sonra o dava veya aynı işe ilişkin diğer davada tekrar edilmez.

Disiplin hapsi kararına itiraz edilebilir

8- Tanığın Korunması

Tanık olarak dinlenecek kişilerin kimliklerinin ortaya çıkması kendileri veya yakınları açısından ağır bir tehlike oluşturacaksa; kimliklerinin saklı tutulması için gerekli önlemler alınır. Kimliği saklı tutulan tanık, tanıklık ettiği olayları hangi sebep ve vesile ile öğrenmiş olduğunu açıklamakla yükümlüdür. Kimliğinin saklı tutulması için, tanığa ait kişisel bilgiler, muhafaza edilir.

Hazır bulunanların huzurunda dinlenmesi, tanık için ağır bir tehlike teşkil edecek ve bu tehlike başka türlü önlenemeyecekse ya da maddî gerçeğin ortaya çıkarılması açısından tehlike oluşturacaksa; hâkim, hazır bulunma hakkına sahip bulunanlar olmadan da tanığı dinleyebilir. Tanığın dinlenmesi sırasında ses ve görüntülü aktarma yapılır. Soru sorma hakkı saklıdır.

Tanıklık görevinin yapılmasından sonra, kişinin kimliğinin saklı tutulması veya güvenliğinin sağlanması hususunda alınacak önlemler, ilgili kanunda düzenlenir. Bu hükümler, ancak bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenen suçlarla ilgili olarak uygulanabilir.

9- Tanıklara Tazminat ve Yol Giderlerinin Ödenmesi:

Çağrılan tanığa, her yıl Adalet Bakanlığınca hazırlanan tarifeye göre kaybettiği zaman ile orantılı bir tazminat verilir. Tanık hazır olmak için seyahat etmek zorunda kalmışsa, yol giderleriyle tanıklığa çağrıldığı yerdeki ikamet ve beslenme giderleri de karşılanır. Ödenmesi gereken tazminat ve giderler, hiçbir vergi, resim ve harç olmaksızın, ödenir.

YAYARLAR

TANER ERASLAN

1976 yılında Amasya'da doğdum. 1993 yılında Ankara Maliye Meslek Lisesi bitirdikten sonra, İstanbul Üniversite İktisat Bölümünde lisans eğitimimi tamamladım. Marmara Üniversitesi Mali Hukuk Bölümünde de yüksek lisansımı yaptım.

İş hayatına, devlet parasız yatılı okumam nedeniyle, erken yaşta başladım. Bursa Defterdarlığında memur olarak başladığım iş hayatını, hem okuyarak hem de çalışarak devam ettirdim.

Lisans eğitimi tamamladıktan sonra Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmen Yardımcılığı sınavına girerek başarılı oldum. Bu göreve başladıktan sonra yeni kamu mali yönetimiyle ülkemizde yerleşen iç denetçilik mesleğine geçiş yaptım. Halen bu kadroda ve Bakırköy Belediye Başkanlığında görev yapmaktayım.

Mali mevzuatla ilgili değişik yayın organlarında yayımlanmış birçok makalem bulunmaktadır.

SAKİNE BARIŞ

1977 yılı, Ankara doğumlu. 1999 yılında Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümünden mezun oldu. Devlet memurluğuna, 1995 yılında Ankara Üniversitesinde Tıp Fakültesinde hemşire olarak başladı, 2003-2004 yılları arasında yaklaşık 8 ay Ankara Defterdarlığında Gelir Uzman Yardımcısı olarak çalıştı. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün açmış olduğu Muhasebe Denetmen Yardımcılığı sınavı kazandıktan sonra 2004 yılında Muhasebe Denetmen Yardımcısı olarak göreve başladı.2004-2007 yılları arasında Manisa Defterdarlığında Muhasebe Denetmen Yardımcısı olarak görev yaptı. 2007 yılında yapılan Yeterlilik Sınavında başarılı oldu ve Muhasebe Denetmeni olarak Nevşehir Defterdarlığına atandı, halen Nevşehir Defterdarlığında çalışmaktadır.

Erkan KARAARSLAN

1975 Ankara doğumlu olan Erkan KARAARSLAN, İlkokulu 1986 yılında Atapark Hariciyeciler İlkokulunda, Ortaokulu 1989 yılında Kuşcağız Ertuğrul Gazi Ortaokulunda ve Liseyi 1992 Yılında M.Rüştü Uzel Kimya Meslek Lisesinde tamamladıktan sonra, 1997 yılında Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünü bitirdi. Aynı bölümde yüksek lisans yaptı.

Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsünde Kazaların Çevresel ve Teknik Araştırılması Bölümünde ve aynı enstitünün Endüstri Mühendisliği Bölümünde Yüksek Lisans Yaptı.

1995 - 1999 yılları arasında Hacettepe Açıköğretim Kursunda Yönetim Ekonomisi, Genel İşletme ve Muhasebe dersleri verdi.

1998 yılında Stajyer Muhasebat Kontrolörü olarak memuriyet hayatına başladı. 2001 yılında yeterliliğini almasını takiben Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında Kamuda Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine geçiş programını yürüttü. 2008 yılında Maliye Bakanlığı Muhasebat Başkontrolörlüğe atanan Karaarslan aynı tarihte Sosyal Güvenlik Kurumunda Primsiz Ödemeler Genel Müdürlüğü Kurumsal Gelişim ve Ortak Veri Tabanı Daire Başkanı kadrosuna atandı.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ikincil mevzuatının bir kısmının hazırlık çalışmalarını yürüttü.

Bunların yanı sıra “Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde Tahakkuk Bazlı Devlet Muhasebesi Sisteminin Kurulması” Projesinde; “Kamuda Yeni Bir Ödeme Sistemi Kurulması” Projesinde ve “E-Devlet Kapsamında, Genel Yönetime Dahil İdarelere Ait Verilerin Derlenmesine Yönelik İdari Kapasitenin Artırılması” Adıyla Twinning (Eşleştirme) Projelerinde görev yaptı.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türk kamu mali yönetimine uyarlanması ve kabulüne ilişkin çalışma grubu üyesi olarak görev aldı.

Uzun yıllar Mali Kılavuz ve Denetim Dergilerinin yazı işleri müdürlüğü görevini yürüttü. Yerel Dünya, Denetim, Mali Kılavuz dergilerinin yayın kurulu üyesi

2004-2007 yılları arasında Muhasebat Kontrolörleri Derneğinin Yönetim Kurulu Genel Başkanlığı görevini yürüttü. Devlet Denetim Elemanları Derneği Yönetim Kurulu Üyesi olarak bulundu.

Maliye, Muhasebe, Hukuk ve Ekonomi konularında çeşitli dergilerde yayınlanmış ikiyüzeelliği aşkın makalesi bulunmakta.

Kamu Mali Yönetim Sistemi, İhale Sistemi, Gider Kanunları, Bütçe, Memur Suçları ve Devlet Muhasebesi ile ilgili çok sayıda seminer, panel ve konferansa katılmıştır.

Bir çok kamu idaresine stratejik yönetim ve stratejik yönetimin performans programı, raporlama, bütçe muhasebe gibi bir çok alt unsuru ile ilgili eğitim, teknik destek ve danışmanlık hizmeti sunmuştur.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile ilgili proje grubundaki arkadaşlarıyla birlikte kaleme aldığı oniki adet kitabı bulunmakta. Bunun yanı sıra, Kamu Harcama Hukuku, Kamu Muhasebesi Yazıları, Sosyal Tesisler Muhasebesi, Soru ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi, Soru Bankası, Devlet Muhasebesi Mevzuatı, Açıklamalı – Konu Anlatımlı Soru Bankası, Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, Dönemsonu Uygulamaları, Mahalli İdarelerin Özellikli Bütçe, Muhasebe, Ödenek ve Raporlama İşlemleri, Taşınır Mal Yönetmeliği, Tüm Yönleriyle Bağış ve Yardımlar, Açıklamalı Konu Anlatımlı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Kamu Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri isimli kitapları bulunmaktadır. Bu çalışmaların önemli bir kısmı alanlarındaki ilk çalışma olma özelliklerini de göstermektedir.

Özellikle bütçe, muhasebe ve maliye alanında kaleme alınmış onun üstünde e.kitabı vardır.

Ayrıca Birçok akademik kitapta makalesi yer almaktadır. Güncel Mali Sorunlar ismini taşıyan bir kitabın da editörlüğünü yapmıştır.

Son dönemlerde Primsiz Ödemeler Genel Müdürlüğü Kurumsal Gelişim Daire Başkanı olarak bir "Sosyal Yardım Kanunu Tasarı Taslağı" ve birde "Sosyal Yardım ve Sosyal Hizmetler Kanun Tasarı Taslağı"nın kaleme alınmasında görev almıştır.

Hüseyin SOYLU

1976 Ankara doğumlu, 1999 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümünden mezun oldu. 2000 yılında askerlik görevini tamamladıktan sonra Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün açmış olduğu Muhasebe Denetmen Yardımcılığı sınavı kazanarak Muhasebe Denetmen Yardımcısı olarak göreve başladı. Erzurum Defterdarlığında 2004-2007 tarihleri arasında çalıştı. 2007 yılındaki Yeterlilik Sınavında başarılı olarak Muhasebe Denetmeni olarak Karaman Defterdarlığına atandı, halen Karaman Defterdarlığında çalışmaktadır. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İşletme ABD, Muhasebe ve Finansman Dalında 2010 yılında Yüksek Lisansını tamamladı. İngilizce bilen Hüseyin SOYLU evlidir.

Vedat ERDOĞAN

1975 yılında Karaman'da doğdu. İlk ve orta öğretimini Karaman'da tamamladı. 1998 yılında Niğde Üniversitesi Aksaray İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünü fakülte birincisi olarak bitirdi. Aynı yıl Karaman Defterdarlığında Memur olarak göreve başladı. Eskişehir Mesleki Eğitim Kursunu 2005 yılında birincilikle tamamladı ve aynı yıl Karaman Defterdarlığı Kâzımkarabekir Malmüdürlüğüne Muhasebe Şefi olarak atandı. 2006-2007 yıllarında anılan ilçe malmüdürlüğü görevini vekâleten yürüttü. 2007-2008 yıllarında Bayburt Defterdarlığı Personel Müdür Yardımcısı olarak görev yaptı ve 30.12.2008 tarihinden itibaren de Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi'nde Strateji Geliştirme Daire Başkanı olarak görev yapmaktadır.

Özlem ÜNAL BAYRAKTAR

1976 yılında Ankara'da doğdu. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İktisat Bölümünden 2000 yılında mezun oldu. 2004 yılında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünde göreve başladı. Halen Trabzon Defterdarlığında Muhasebe Denetmeni olarak görev yapmaktadır.

Taylan TUNGAY

Himmet SOLAK

1976 yılında Konya'nın Altınekin ilçesinde doğdu. 1997 yılında Selçuk Üniversitesi Kamu Yönetimi bölümünden mezun oldu. 2001-2002 yılları arasında Altınekin Malmüdürlüğünde Milli Emlak Memuru olarak; 2002-2008 yılları arasında Konya, Aydın ve Erzincan'da Muhasebe Denetmeni olarak çalıştı. 2008 yılından beri Elazığ İl Özel İdaresinde İç Denetçi olarak görev yapmaktadır. Evli ve 1 çocuk babasıdır.

Hidayet AKMAN

Evli ve bir çocuk babası olup, 1976 yılında Karaman'da doğdu. İlk ve orta öğretimini Karaman'da tamamladı. 1995 yılında Ankara Üniversitesi Çankırı Meslek Yüksek Okulu Bilgisayarlı Muhasebe ve Vergi Uygulamaları bölümünü bitirerek önlisans, ardından Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe-Finansman bölümünü bitirerek lisans yüksek öğrenimini tamamladı. 1999 yılında yapılan D.M.S. sınavı sonucunda Temmuz 2000'de Karaman Defterdarlığı'nda memuriyet görevine başladı. Karaman ve Manisa Defterdarlıklarında Milli Emlak Müdürlüğü, Personel Müdürlüğü, Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Malmüdürlüğünde memur olarak görev yaptı. 2006 yılında Eskişehir Mesleki Eğitim Kursunu tamamladı. Aynı yıl açılan kurum için Gelir Uzmanlığı sınavını il birincisi olarak kazandı. 31.12.2008 tarihinden itibaren Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı görevini sürdürmektedir.

YAHYA KÜRŞAT YÜKSEL

1977 yılında Ankara'da doğdu. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Kamu Yönetimi bölümünden mezun oldu. 07.04.2004 yılında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmen Yardımcısı olarak göreve başladı. 2004-2007 yılları arasında Konya Defterdarlığında muhasebe denetmen yardımcısı olarak; 2007-2009 yılları arasında da Van Defterdarlığında muhasebe denetmeni olarak çalıştı. halen Ankara Defterdarlığında görev yapmaktadır.