



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2022 YILI  
**DIŞ DENETİM**  
**GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU**

Eylül 2023





# T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2022 YILI

DIŞ DENETİM

GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU

Eylül 2023

*2022 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddeleri gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.*

# İÇİNDEKİLER

<b>BİRİNCİ BÖLÜM GENEL ÇERÇEVE .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1. Sayıştay Denetimi .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı ve Kapsamı.....</b>	<b>2</b>
<b>1.3. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi ve İçeriği</b>	<b>3</b>
<b>İKİNCİ BÖLÜM 2022 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER .....</b>	<b>5</b>
<b>2.1. 2022 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler .....</b>	<b>5</b>
<b>2.2. 2022 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler .....</b>	<b>7</b>
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER .....</b>	<b>13</b>
<b>3.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Analizi. 13</b>	
3.1.1. Kontrol Ortamı .....	15
3.1.2. Risk Değerlendirme.....	15
3.1.3. Kontrol Faaliyetleri .....	16
3.1.4. Bilgi ve İletişim .....	17
3.1.5. İzleme .....	18
<b>3.2. Kamu İdarelerinin Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi.....</b>	<b>18</b>
3.2.1. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler .....	19
3.2.1.1. Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler.....	19
3.2.1.2. Hassas Görevlere İlişkin Tespitler .....	19
3.2.2. Risk Değerlendirme Bileşenine İlişkin Tespitler .....	20
3.2.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler .....	20
3.2.3.1. İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler .....	20
3.2.3.2. Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler .....	21
3.2.3.3. Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler .....	21
3.2.4. Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler.....	21
3.2.5. İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler.....	22
3.2.5.1. İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları Hakkında Tespitler .....	22
3.2.5.2. İç Denetim Hakkında Tespitler .....	22
3.2.5.3. İç Kontrol Sisteminin Yıllık Değerlendirmesinin Yapılmaması.....	22

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN ÖNEMLİ GÖRÜLEN VE GENELLİK ARZ EDEN KONULAR..... 25**

### **4.1. Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular ..... 25**

- 4.1.1. Malî Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanmaması..... 25
- 4.1.2. Bazı Kamu Gelirlerinin Tahsilat Süreçlerinde İdareler Arasında Koordinasyonu Sağlayan Bir Sistemin Bulunmaması ..... 26
- 4.1.3. Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler ..... 28
  - 4.1.3.1. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tam ve Doğru Şekilde Kayıtlara Alınmaması..... 28
  - 4.1.3.2. Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi ..... 29
  - 4.1.3.3. Taşınmaz Satışının Hatalı Muhasebeleştirilmesi ..... 30
  - 4.1.3.4. Taşınmazların İşgalli Kullanımına İlişkin Yaptırımların Uygulanmaması.. 31
  - 4.1.3.5. Taşınmaz Kiralamalarında Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması ..... 32
- 4.1.4. Taşınmazların Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması..... 33
- 4.1.5. İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler..... 35
  - 4.1.5.1. İhale Kanunlarında Yer Alan Temel İlkelere Uyumun Tam Sağlanmaması 35
  - 4.1.5.2. 4734 sayılı Kanun Kapsamında Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde İstisna Kapsamında Satın Alınması ..... 37
  - 4.1.5.3. Temel İhale Usullerinden Olan Açık İhale Usulü Yerine Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde Pazarlık Usulünün (4734/21-b) Uygulanması..... 37
  - 4.1.5.4. İhale Usulleri ile Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Doğrudan Temin ile Satın Alınması ..... 38
  - 4.1.5.5. Doğrudan Temin ile Yapılan Alımlarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması ..... 39
  - 4.1.5.6. Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanması ve Uygulanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması ..... 40
  - 4.1.5.7. Yapım İşlerinde İnşaat Sigortasına (Bütün Riskler) İlişkin Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi ..... 43

4.1.5.8. Yapım İşlerinde Alt Yüklenici Çalıştırılmasında Karşılaşılan Hatalı Uygulamalar .....	43
4.1.5.9. Yapım İşlerinde Yeni Birim Fiyat Tespiti İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	45
4.1.5.10. Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışları Neticesinde Alınması Gereken Ek Kesin Teminatların Alınmaması .....	46
4.1.5.11. İhale Komisyonu, Kontrol Teşkilatı ve Muayene Kabul Komisyonunun Mevzuata Uygun Kurulmaması.....	47
4.1.5.12. Devlet İhale Kanunu Uyarınca Yapılan İhalelerde İsteklilerin Yasaklı Olup Olmadığına İlişkin Kontrollerin Yapılmaması.....	48
4.1.6. Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Kişisel Sorumluluğu Bulunan Personele Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi .....	48
4.1.7. Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması .....	49
4.1.8. Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi.....	50
4.1.9. Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar Bulunması.....	51
4.1.10. Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması.....	52
4.1.11. Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi.....	53
4.1.12. Koruyucu Giyim Malzemesi Verilmesinde Toplu Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması.....	53
<b>4.2. Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular .....</b>	<b>54</b>
4.2.1. Katma Değer Vergisi İade İşlemlerine İlişkin Tespitler .....	54
4.2.1.1. Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması.....	54
4.2.1.2. İndirimli Oran Uygulaması Kapsamında Yapılan KDV İadelerine İlişkin Tespitler.....	55
4.2.2. İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması.....	56
4.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yapılan Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi .....	57

<b>4.3. Özel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular .....</b>	<b>58</b>
4.3.1. Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Açıdan Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması.....	58
4.3.2. Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklerde Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	59
4.3.3. Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması.....	60
4.3.4. Sondaj İzni Verilen Kuyulardan Faydalı Tüketim Miktarına İlişkin Takip ve Denetimlerin Yapılmaması.....	60
<b>4.4. Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular .....</b>	<b>62</b>
4.4.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Takibinin Yapıldığı Yazılımın Entegrasyonunun Sağlanmamış Olması.....	62
4.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumunun Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi .....	64
4.4.3. Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden ve Belediye Şirketlerinden Prim Alacaklarının Tahsil Edilmesinde Sorun Yaşanması .....	65
<b>4.5. Mahallî İdarelere İlişkin Konular.....</b>	<b>66</b>
4.5.1. Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması.....	66
4.5.2. Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	67
4.5.3. Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması.....	69
4.5.4. İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması.....	70
4.5.5. Otopark Gelirlerinin Takibi, Tahsili, Değerlendirilmesi ve Aktarılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	71
4.5.6. Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerine İlişkin Uygulamalarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	72
4.5.7. Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi .....	73
4.5.8. Harç Alınan Hizmetler İçin Ayrıca Ücret Talep Edilmesi .....	74
4.5.9. Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler.....	75
4.5.9.1. Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerindeki Hatalı Uygulamalar .....	75
4.5.9.2. Belediye Taşınmazlarının Bedelsiz Kullanılması.....	76



4.5.9.3. Belediye Taşınmazlarının İhale Yapılmaksızın Kiraya Verilmesi.....	77
4.5.10. Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması .....	79
4.5.11. Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması.....	79
4.5.12. Belediye ve Özel İdarelerin Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri.....	80
4.5.13. Belediyelerde Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	81
4.5.14. İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalara İlişkin KDV İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması .....	82
4.5.15. İşletme Hakkı Şirketlere Devredilen Büyükşehir Belediyesi Taşınmazlarının Üçüncü Kişilere Kullanılmasına İlişkin Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	83
4.5.16. Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi.....	84
4.5.17. Bütçe İçi İşletmelere Ait Hesap ve İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması..	84
4.5.18. Belediyelerin Sahipsiz Hayvanlara İlişkin Görev ve Sorumluluklarını Tam Olarak Yerine Getirmemesi .....	86
4.5.19. Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi .....	88
4.5.20. Yağmur Sularının Uzaklaştırılması İçin Yapılan Harcamaların İlgili Belediyelerden Tahsil Edilmemesi.....	90
4.5.21. Atık Su Arıtma Tesisleri İçin Elektrik Enerjisine İlişkin Teşvikten Yararlanılmaması .....	90
4.5.22. Şirket Personelinin Herhangi Bir Sözleşme Olmaksızın Şirketin Ortağı Olan Belediyede Görevlendirilmesi.....	91
4.5.23. Şirket Çalışanları ve Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Harcamalarının Belediye Şirketi Bütçesinden Karşılanması .....	92
4.5.24. Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması .....	93
4.5.25. İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması.....	94

## **BEŞİNCİ BÖLÜM MEVZUAT ÖNERİLERİ VE DENETİMLER ÜZERİNE KAMU İDARELERİNCE YAPILAN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ..... 97**

### **5.1. Mevzuat Önerileri .....** 97

5.1.1. Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Karşılaşılan Sorunları Gidermek Amacıyla Mevzuat Düzenlemesine İhtiyaç Duyulması .....	97
5.1.2. Amatör Spor Kulübü Kavramının Tanımlanması İhtiyacının Bulunması.....	98
<b>5.2. Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Mevzuat Düzenlemeleri ve Gerekçeleri .....</b>	<b>101</b>
<b>EK 1: 2022 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ.....</b>	<b>105</b>
<b>EK 2: YILLAR İTİBARIYLA DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARIN İZLEME CETVELİ .....</b>	<b>117</b>

## TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Raporu Sayıları.....	6
Tablo 2: Hata ve Bütçe Türü İtibarıyla Bulgu Sayıları .....	8
Tablo 3: Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu .....	9
Tablo 4: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu .....	10
Tablo 5: Mahallî İdareler İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu.....	10
Tablo 6: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu .....	11
Tablo 7: İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri Puanlama Tablosu.....	14
Tablo 8: 5018 sayılı Kanuna Tabî Olan Kurum ve Kuruluşların İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları .....	14



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibarıyla Denetleme Oranları .....	7
Şekil 2: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	15
Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi .....	16
Şekil 4: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	17
Şekil 5: Bilgi ve İletişim Bileşeninin Değerlendirilmesi .....	17
Şekil 6: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	18



## KISALTMALAR

<b>CBS</b>	: Coğrafi Bilgi Sistemi
<b>DSİ</b>	: Devlet Su İşleri
<b>EKAP</b>	: Elektronik Kamu Alımları Platformu
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>ISSAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVGUT</b>	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
<b>MOSİP</b>	: Mali Otomasyon Sistemi Projesi
<b>SayCAP</b>	: Sayıştay Denetim Yönetim Programı
<b>SCADA</b>	: Veri Kontrol ve İzleme Sistemi
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SUT</b>	: Sağlık Uygulama Tebliği
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>YİKOB</b>	: Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı





## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL ÇERÇEVE

Kamu malî yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini belirleyen 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve kontrol süreçlerini, malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını düzenlemektedir. Şeffaflık ve hesap verebilirlik temelinde kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli şekilde kullanıldığı bir kamu malî yönetim sistemini hedefleyen 5018 sayılı Kanun'da; stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı program bütçe sistemi, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim süreçlerine ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Kamu malî yönetim sisteminin en önemli unsurlarından biri dış denetimdir. 5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde dış denetimin amacı, "genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması" şeklinde ifade edilmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), kamu gelirlerini toplama ve bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına yetki vermekte ve bu yetkinin uygulama sonuçlarını da Sayıştay aracılığıyla denetlemektedir. Bu bağlamda TBMM'nin denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülmesinde Sayıştay denetim raporlarının rolü büyüktür. Zira TBMM, idarelerin kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin yönetim ve hesap verme sorumluluğunu bu raporlar çerçevesinde görüşmekte ve değerlendirmektedir.

#### 1.1. Sayıştay Denetimi

Anayasa'nın 160'ıncı maddesine göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay tarafından yapılmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde, Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim; genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler üzerinden malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî

denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirmesi şeklinde belirtilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu idarelerinin malî rapor ve tablolarına dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek malî rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, malî yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Sayıştay tarafından yürütülen denetimlerin amacı, 6085 sayılı Kanun'da, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu malî yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ile malî saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak belirlenmiştir.

Sayıştay, bu amaçlar doğrultusunda kamu idarelerinin malî faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyerek sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir, doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmaktadır.

## **1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı ve Kapsamı**

6085 sayılı Kanun'un 38'inci maddesi hükmü gereğince düzenlenen Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında yer alan konulardan önemli görülen ve genellikle arz eden hususları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve malî konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak TBMM'ye sunulmakta ve kamuoyuna duyurulmaktadır.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri almasına katkı sağlayan önemli bir araçtır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI) temel prensiplerinin yer aldığı Lima

Deklarasyonu da denetim sonuçlarının yıllık olarak parlamentoya sunulduğu raporların önemini açıkça vurgulamaktadır. Bu kapsamda ülkemizdeki tek dış denetim kurumu olan Sayıştayın hazırlamış olduğu Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde elde edilmesi ve kullanılmasına katkı sağlanmasında önemli bir rolü bulunmaktadır.

Sayıştayın denetim süreci, bulguların tespiti ve ilgili idarelere sunulması ile sınırlı değildir. Denetim süreci, mevcut sorunların tespitini, çözümü için önerilerin geliştirilmesini ve kurumsal gelişimin takibini içine alan geniş bir perspektifi içermektedir. Denetim ve rehberlik faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi bu Raporda yer alan yaygın ve önemli konular dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Denetim bulgularının yoğunlaştığı konular ve idareler belirlenerek cari denetim sürecinde bu riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmakta ve bu suretle bir yandan rehberlik faaliyetleri bu alanlara kaydırılarak kamu idarelerinin kapasitelerinin arttırılmasına, diğer yandan kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğu ile malî saydamlığın yerleşmesine katkı sağlanmaktadır.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun hazırlanmasında, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler ve 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi diğer kamu idarelerinin denetim sonuçları esas alınmıştır. 6085 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesinde, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıkları için genel rapor düzenlenmesi öngörüldüğünden söz konusu idarelerin denetimine ilişkin hususlar bu Raporun kapsamı dışında tutulmuştur.

Raporda denetimler sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin hususlara yer verilmemiştir. Söz konusu hususlar denetçiler tarafından düzenlenen yargılamaya esas raporlara konu edilerek Sayıştay dairelerinde hükme bağlanmaktadır.

### **1.3. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi ve İçeriği**

2022 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştayın TBMM'ye sunmuş olduğu on birinci dış denetim genel değerlendirme raporudur. Bu Raporun hazırlanmasında mevzuatın öngördüğü kalite kontrol süreçlerinden geçerek kamu idareleri itibarıyla düzenlenen denetim raporları ile bu raporlara ilişkin kamu idaresi cevapları ve Sayıştayca malî konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususlar dikkate alınmıştır.

2022 yılı Denetim Programı kapsamında yürütülen denetimler sonucunda Sayıştay dairelerince ve denetim grup başkanlıklarınca dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alması önerilen konular; önemli görülme ve genellik arz etme, TBMM'nin bilgisine sunulma gerekliliği kriterleri ve denetim sürecinin başında kamu idareleri itibarıyla tespit edilmiş olan ortak konular çerçevesinde değerlendirilerek rapor taslağı hazırlanmış ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak Rapora son şekli verilmiştir.

Rapor beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel çerçeve izah edilmiş, ikinci bölümde 2022 yılı denetimleri ile denetim sonuçlarına ilişkin genel bilgi ve istatistiklere yer verilmiş, üçüncü bölümde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirme ve tespitler belirtilmiştir. Raporun dördüncü bölümünde, kamu idarelerine ilişkin önemli görülen ve genellik arz eden konular belirtilmiş olup beşinci bölümde mevzuat önerileri ile denetimler üzerine kamu idarelerince yapılan mevzuat düzenlemelerine yer verilmiştir. Raporun ekinde ise 2022 yılında denetim raporu düzenlenen kamu idareleri listesi ile yıllar itibarıyla Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında yer alan bulguların izleme cetveli yer almaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2022 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER

2022 yılına ilişkin denetimler, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, malî rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve malî yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idarelerinde denetim çalışmaları, kamu idarelerinin malî tabloları, ilgili muhasebe birimlerindeki cetveller, belgeler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarına esas belgeler ve bunlara dayanak oluşturan ilgili harcama birimleri arşivlerinde muhafaza edilen kanıtlayıcı belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere sistem tabanlı ve risk odaklı denetim yaklaşımına göre risk değerlendirmesi yapılması ile uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması suretiyle gerçekleştirilmiştir.

2022 yılı denetimleri sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarına ilişkin hususlara denetim raporlarında yer verilmemiş, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre yargılamaya esas raporlarda yer verilmiştir. Yargılamaya esas raporlar hüküm tesis edilmek üzere birer hesap mahkemesi olan Sayıştay dairelerine intikal ettirilmektedir.

#### 2.1. 2022 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

2022 yılı Denetim Programı; kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, Sayıştay Denetim Stratejik Planı (2019-2023), TBMM, kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, kamuoyu ilgisi, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikâyetler ile geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Kararı ile hazırlanmıştır.

2022 yılı Denetim Programı dâhilinde 39 genel bütçeli idare, 148 özel bütçeli idare, 11 düzenleyici ve denetleyici kurum, 2 sosyal güvenlik kurumu, 11 il özel idaresi, 23 büyükşehir belediyesi, 26 büyükşehir bağlı idaresi, 22 il belediyesi, 116 ilçe belediyesi, 2 mahalli idare

birliği ile 41 mahallî idare şirketi, 6 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı (YİKOB), 6 kalkınma ajansı, 13 diğer kamu idaresi ve 3 diğer kamu şirketi olmak üzere Ek-1’de listesine yer verilen toplam 469 kamu idaresinde düzenlilik denetimi gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Denetim Programı kapsamında ayrıca 6085 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince 109 adet kamu işletmesi denetlenmiş olup raporlama süreci devam etmektedir.<sup>1</sup>

Bu raporlardan, 198’i merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2’si sosyal güvenlik kurumlarına, 13’ü diğer kamu idarelerine, 6’sı kalkınma ajanslarına, 3’ü diğer kamu şirketlerine ve 109’u kamu işletmelerine ait olmak üzere toplam 331 adedi TBMM’ye sunulmaktadır. TBMM’ye sunulanlar dışında kalan 247 rapor ise yetkili organlarında görüşülmek ve gereği yapılmak üzere ilgili kamu idarelerine gönderilmektedir.

Kamu idareleri hakkında düzenlenen Sayıştay denetim raporları yıllar itibarıyla sayısal olarak aşağıda gösterilmektedir. Bunların yanı sıra Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu ve Kamu İşletmeleri Genel Raporu da her yıl TBMM’ye sunulmakta ve kamuoyuna duyurulmaktadır.

**Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Raporu Sayıları**

<b>TBMM’ye ve İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Genel Bütçeli İdareler	34	36	36	36	39
Özel Bütçeli İdareler	134	133	129	135	148
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	9	8	8	8	11
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	2	2	2
Kalkınma Ajansları	.*	4	9	6	6
Diğer Kamu İdareleri	8	7	9	12	13
Diğer Kamu Şirketleri	2	-	1	2	3
Kamu İşletmeleri	73	81	95	108	109**
<b>Toplam</b>	<b>262</b>	<b>271</b>	<b>289</b>	<b>309</b>	<b>331</b>
<b>İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı</b>					
İl Özel İdareleri	25	8	9	9	11
Büyükşehir Belediyeleri	30	30	30	30	23
Büyükşehir Bağlı İdareleri	10	15	17	26	26
İl Belediyeleri	20	37	21	17	22
İlçe Belediyeleri	138	67	103	97	116
Mahallî İdare Şirketleri	5	22	33	39	41
YİKOB	13	23	7	8	6
Diğer Mahallî İdare	2	3	-	-	2
<b>Toplam</b>	<b>243</b>	<b>205</b>	<b>220</b>	<b>226</b>	<b>247</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>505</b>	<b>476</b>	<b>509</b>	<b>535</b>	<b>578</b>

\* 2018 yılında kalkınma ajansları ile ilgili olarak sadece genel rapor hazırlanarak TBMM’ye sunulmuştur.

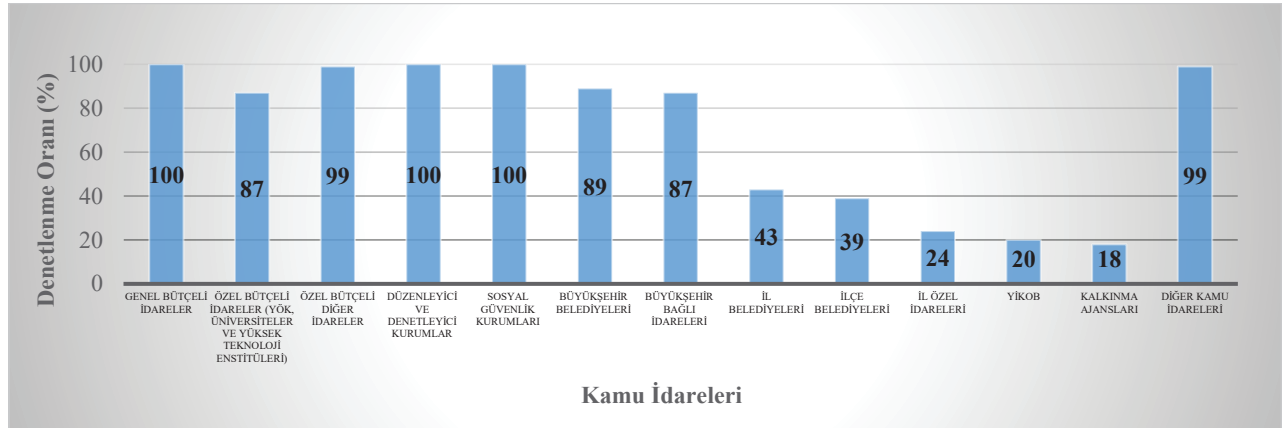
\*\* 2022 yılı KİT denetimlerine ilişkin raporlama süreci devam etmektedir.

<sup>1</sup>Deprem bölgesinde yer alan 56 kamu idaresinde denetimin uygulama ve/veya raporlama aşamaları tamamlanamadığından bu idarelere ilişkin denetim raporları düzenlenememiştir.

2022 yılında yürütülen denetimler sonucunda, kamu idarelerinin türlerine göre bütçe/bilanço büyüklüğü itibarıyla denetlenme oranları Şekil 1’de gösterildiği üzere aşağıdaki gibidir;

• Genel bütçeli idareler	%100
• Özel bütçeli idareler (Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri)	%87,67
• Özel bütçeli diğer idareler	%99,85
• Düzenleyici ve denetleyici kurumlar	%100
• Sosyal güvenlik kurumları	%100
• Büyükşehir belediyeleri	%89,86
• Büyükşehir bağlı idareleri	%87,27
• İl belediyeleri	%43,48
• İlçe belediyeleri	%39,09
• İl özel idareleri	%24,95
• Yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları	%20,18
• Kalkınma ajansları	%18,39
• Diğer kamu idareleri	%99,82

**Şekil 1: Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibarıyla Denetleme Oranları**



## 2.2. 2022 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 5’inci maddesine göre Sayıştay, kamu idarelerinin malî faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleme ve sonuçları hakkında TBMM’ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunma görevini temel olarak Sayıştay raporları ile yerine getirmektedir. Bu kapsamda Sayıştay, denetim programıyla belirlenen kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonuçlarını TBMM’ye raporlamakta, bunun yanı sıra kamu idareleri raporlarında önemli görülen ve genellik arz eden konular ile malî konularda ayrıca belirtilmesi uygun görülen hususları da Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile TBMM’nin bilgisine sunmaktadır.

Düzenlilik denetimleri sonucunda tespit edilen hususlar 6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinde belirtilen çerçevede; hukuki düzenlemelere uygunluğa, malî rapor ve tablolara ve malî yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hatalar olarak sınıflandırılmaktadır.

2022 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilen bulgu sayıları ve hata türleri ile malî rapor ve tabloları etkileyen hatalardan en fazla tespit edilen konulara ilişkin bilgi ve istatistikler bütçe türleri itibarıyla aşağıda ilgili tablolarda gösterilmiştir. Sayıştay, sistem tabanlı ve risk odaklı denetim faaliyetlerini genel olarak bu veriler ışığında yürütmekte ve kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğu ile malî saydamlığın yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla faaliyetlerini bu alanlar üzerinde yoğunlaştırmaktadır.

2022 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilmiş olan hataları içeren bulgu sayıları, hata ve bütçe türleri itibarıyla aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 2: Hata ve Bütçe Türü İtibarıyla Bulgu Sayıları**

Bütçe Türü	Mali Rapor ve Tabloları Etkileyen Hataları İçeren Bulgular	Mevzuata Uygunluğa İlişkin Hataları İçeren Bulgular	Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hataları İçeren Bulgular	TOPLAM
Genel Bütçeli İdareler	185	230	17	432
Özel Bütçeli İdareler (YÖK, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	324	581	57	962
Özel Bütçeli Diğer İdareler	109	163	21	293
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	13	11	3	27
Mahallî İdareler	1.375	3.728	85	5.188
Sosyal Güvenlik Kurumları	26	32	2	60
Döner Sermaye İşletmeleri	81	194	13	288
Diğer İdareler	134	438	14	586
<b>TOPLAM</b>	<b>2.247</b>	<b>5.377</b>	<b>212</b>	<b>7.836</b>

**Not:** Taslak denetim raporlarında yer alan bulgu sayıları olup 04.09.2023 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tabloda görüleceği üzere, denetimler sonucunda 2.247'si malî rapor ve tabloları etkileyen, 5.377'si mevzuata uygunluğa ilişkin, 212'si kamu idarelerinin malî yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin hataları içeren toplam 7.836 bulgu tespit edilmiştir.

Sayıştayın TBMM'yi doğru, zamanında ve yeterli bilgilendirmesi görevine istinaden dış denetim sonuçlarına ilişkin aşağıda yer alan, malî rapor ve tabloları etkileyen hatalara ilişkin



sonuçlar SayCAP Denetim Yönetim Sisteminde bulunan bulgu kodlama modülü aracılığıyla üretilmiş olup değerlendirmeler bu çerçevede yapılmıştır.

Kamu idareleri itibarıyla malî rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 3: Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu**

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	88
2	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	72
3	Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması veya Amortismanların Hatalı Hesaplanması	66
4	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	65
5	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	64
6	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	55
7	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	41
8	Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Yıl Sonunda Değer Hareketleri Sonuç Hesabına Aktarılmaması Nedeniyle Bakiye Vermesi	32
9	Kamu İdaresinin Ortağı Olduğu Kuruluşlarda Bulunan Sermayesi ile Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Borç Bakiyesinin Uyumsuz Olması	23
10	Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılması	21

Not: 04.09.2023 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo incelendiğinde, sıklıkla yapılan hataların başında kamu idarelerinin tahsis ettikleri veya tahsisli kullandıkları taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması/hatalı yapılması gelmektedir.

Genel bütçeli idareler, mahallî idareler ve özel bütçeli idareler (Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri) itibarıyla en fazla tespit edilen on konu ise aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri itibarıyla mali rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 4: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu**

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	8
2	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	6
3	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	5
4	Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması	4
5	Giderlerin Tahakkuk Ettirildikleri Mali Yılın Hesaplarında Gösterilmemesi	4
6	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	4
7	Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli vb. Tutarların Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	3
8	Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması Nedeniyle Kamu İdaresine Ait Olmayan Mali İşlemlerin Mali Tablolarda Yer Alması/Kamu İdaresine Ait Olan Mali İşlemlerin Mali Tablolarda Yer Almaması	3
9	Dönem Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı'nda Yer Alan Tutarın Önceki Yıl Kapanış Kayıtları ile Uyumsuz Olması	2
10	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarda Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	2

Not: 04.09.2023 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Mahallî idareler itibarıyla malî rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıdaki şekildedir.

**Tablo 5: Mahallî İdareler İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu**

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	67
2	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarda Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	54
3	Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması veya Amortismanların Hatalı Hesaplanması	53
4	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	39
5	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	36
6	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	24
7	Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılması	21
8	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	21
9	Kamu İdaresinin Ortağı Olduğu Kuruluşlarda Bulunan Sermayesi ile Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Borç Bakiyesinin Uyumsuz Olması	20
10	Kalkınma Ajansı Payının Kamu İdareleri Payları Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	12

Not: 04.09.2023 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri itibarıyla malî rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 6: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu**

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	24
2	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	12
3	Geçmiş Yıllarda Gerçekleşen Faaliyet Sonuçları ile Mali Tablolarda Yer Alan Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Arasında Tutarsızlık Bulunması	10
4	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	10
5	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	9
6	Dönem Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı'nda Yer Alan Tutarın Önceki Yıl Kapanış Kayıtları ile Uyumsuz Olması	8
7	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	6
8	Döner Sermaye İşletmesine Yatırılan Sermayenin Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	4
9	Fiilen Kurumda Bulunan Stoklar ile Taşınır Kayıtları Arasında Tutarsızlık Bulunması	4
10	Üniversitenin Teknokentte Bulunan Hisselinin Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	4

Not: 04.09.2023 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablolarda da görüleceği üzere, “Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması”, “Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi”, “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması”, “Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi” ile “Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)” hususları belirtilen üç bütçe türünde de en fazla tespit edilen on konu arasındadır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

# KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55'inci maddesinde iç kontrol, "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, 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" olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile getirilen çağdaş yönetim anlayışı kamu kurumlarına, Kanun'un 56'ncı maddesinde belirtilen amaçları sağlamaya yönelik organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontrolleri içeren iç kontrol sistemlerini kurma ve etkin bir şekilde yürütme görevi vermiştir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması kamu idarelerinin sorumluluğunda olmakla birlikte bu sistemlerin değerlendirilmesi görevi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştaya verilmiştir. Mezkûr Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay, yapacağı düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirecektir.

Sayıştay hem bu görevi gereği hem de denetim esnasında riskli alanların tespit edilerek denetimin yoğunlaştırılacağı alanların belirlenmesine yardımcı olmak üzere idarelerin iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. Bu kapsamda, iç kontrol sistemi değerlendirme prosedürleri ile düzenlilik denetim raporunda yer alan "İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi" bölümünde yer verilen tespit ve öneriler aracılığıyla çağdaş denetim anlayışına uygun olarak kamu kurumlarına rehberlik etme faaliyeti gerçekleştirilmektedir.

### 3.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Analizi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesine göre, malî yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi düzenlilik denetiminin bir parçasıdır. Bu değerlendirmeyi gerçekleştirmek amacıyla "İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri" oluşturulmuştur.

Bu prosedürler tasarlanırken öncelikle, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'un ilgili alt mevzuatı ile yapılan düzenlemeler dikkate alınmıştır. Bu

çalışmada ayrıca, iç kontrol sistemi alanında tüm dünyada genel kabul görmüş olan standartlara uygun bir değerlendirme yöntemi benimsenmiştir.

Değerlendirme 36 prosedür aracılığı ile yapılmıştır. Her prosedür için 0 (sıfır) ve 4 (dört) puan aralığında bir değerlendirme yapılmaktadır. Değerlendirme sonucunda alınan puanların toplanması ile “Kurum Toplam Puanı”na ulaşılmaktadır. Bu puanlara göre, idarelerin iç kontrol sistemlerinin kurulup kurulmadığı ve etkin çalışıp çalışmadığı değerlendirilmektedir. Puanlar ve karşılıkları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

**Tablo 7: İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri Puanlama Tablosu**

Puan Ölçeği	Prosedür değerlendirme seçenekleri
0	Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.
1	Bu konuda çalışmalar mevcuttur; ancak tamamlanmamıştır.
2	Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.
3	Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
4	Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.

5018 sayılı kanuna tabî olan kamu idarelerinin İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sonucu elde ettikleri ortalama puanlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

**Tablo 8: 5018 sayılı Kanuna Tabî Olan Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları**

Bütçe Türü	Ortalama Puan (100 Puan Üzerinden)	Kurum Sayısı
Genel Bütçeli Kurumlar	85	39
Sosyal Güvenlik Kurumları	95	2
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	81	42
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	79	106
Mahalli İdareler	68	200
<b>TOPLAM İDARE SAYISI</b>		<b>389</b>

Kamu idarelerinin malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde uymakla yükümlü buldukları Kamu İç Kontrol Standartları çerçevesinde iç kontrol bileşenleri; “kontrol ortamı”, “risk değerlendirme”, “kontrol faaliyetleri”, “bilgi ve iletişim” ile “izleme”den oluşmaktadır. İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan sorulara ilişkin değerlendirmelerin iç kontrol sisteminin bileşenleri bazındaki sonuçları aşağıda yer almaktadır.

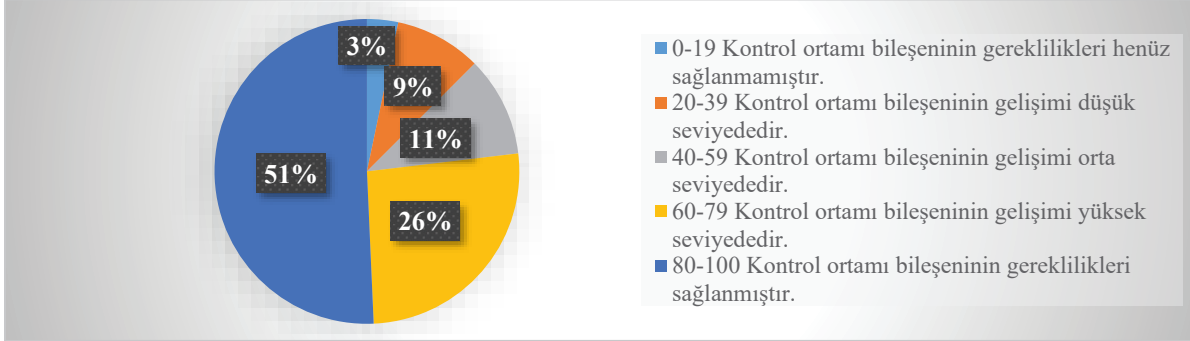
### 3.1.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin temel bileşeni olan kontrol ortamı, çalışanların iç kontrol bilincinin oluşmasını sağlar ve iç kontrolün diğer bileşenleri için bir temel oluşturur. Bu açıdan iç kontrol sisteminin etkin biçimde işleyebilmesi için uygun bir kontrol ortamına ihtiyaç duyulmaktadır.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan kontrol ortamına ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %51’inde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %26’sında bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %11’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %9’unda çalışmalara başlanmış ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %3’ünde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

**Şekil 2: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi**



### 3.1.2. Risk Değerlendirme

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşeni, risklerin tespit edilmesi, gerçekleşme ihtimali ve olası etkilerinin değerlendirilerek önceliklendirilmesi, risklere cevap verilmesi ile risklerin izlenmesi ve raporlanmasını içermektedir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %42’sinde risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.

- %21’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %27’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %4’ünde çalışmalara başlanmış ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %6’sında risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

**Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi**



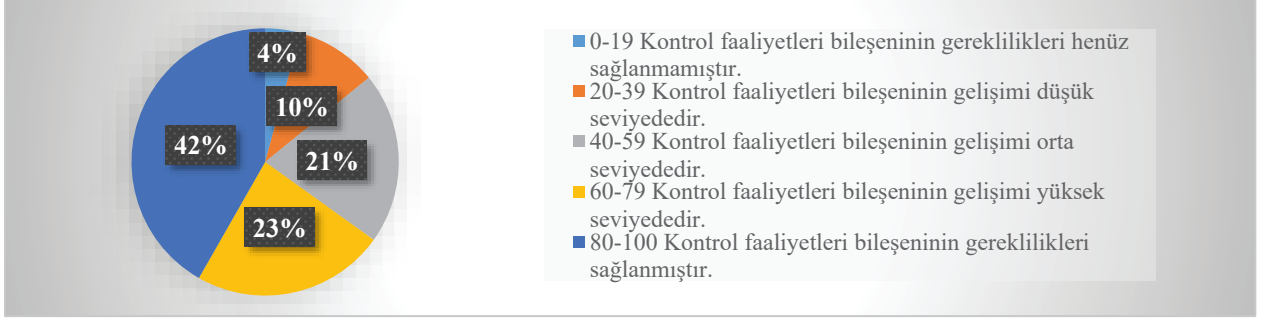
### 3.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %42’sinde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %23’ünde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %21’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %10’unda çalışmalara başlanmış ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %4’ünde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

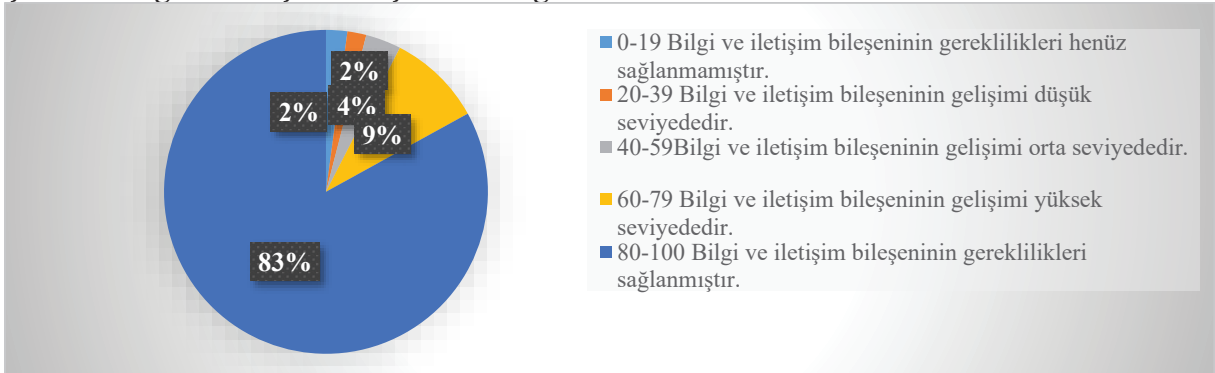


**Şekil 4: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi****3.1.4. Bilgi ve İletişim**

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeni, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %83'ünde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %9'unda bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %4'ünde bileşen gereklilikleri sağlanmış ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %2'sinde çalışmalara başlanmış ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %2'sinde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

**Şekil 5: Bilgi ve İletişim Bileşeninin Değerlendirilmesi**

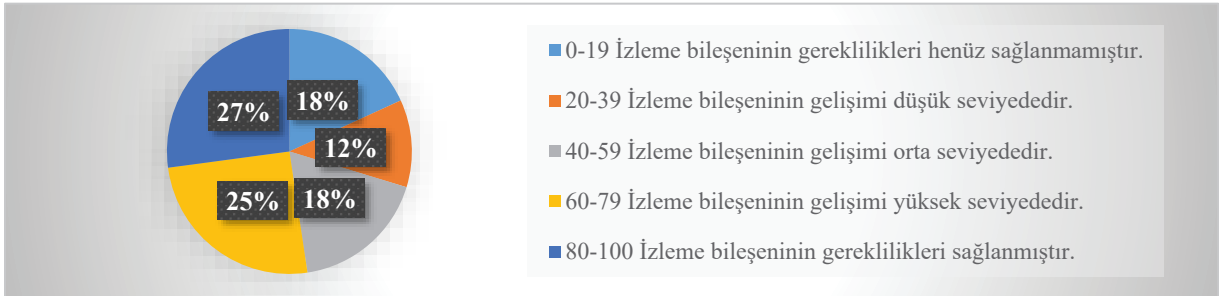
### 3.1.5. İzleme

İdareler belirlenmiş amaçlarına ulaşmak üzere, faaliyetlerin misyonlarına uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek ve buna güvence sağlayan iç kontrol sisteminin yeterliliğini, işleyişini ve etkinliğini düzenli olarak izlemek durumundadırlar. İzleme iç kontrol sisteminin diğer bileşenleriyle etkileşim halindedir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan izleme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %27'sinde izleme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %25'inde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %18'inde bileşen gereklilikleri sağlanmış ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %12'sinde çalışmalara başlanmış ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %18'inde bileşenin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

#### Şekil 6: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi



### 3.2. Kamu İdarelerinin Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi

6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay, düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin malî yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. 2022 yılında gerçekleştirilendüzenlilik denetimleri sonucunda kamu idarelerinin malî yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin olarak tespit edilen hususlara aşağıda ayrıntıları ile yer verilmiştir.

### 3.2.1. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler

2022 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

#### 3.2.1.1. Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyon yapısı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesine ilişkin hususları kapsar.

Bu bağlamda bazı kamu idarelerinde; iç kontrol sisteminin temelini oluşturan ve etkin işleminin ön koşulu olan kontrol ortamının sağlanmasında, aşağıda belirtilen birtakım eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir.

- Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmediği veya bunların belirlenip yazılı hale getirilmesi konusunda eksiklikler bulunduğu,
- İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmalarında eksiklikler olduğu veya bu çalışmaların yapılmadığı veya yeterli olmadığı,
- Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikasının belirlenmediği veya bunların belirlenip duyurulmasında yetersizlikler olduğu

tespit edilmiştir.

#### 3.2.1.2. Hassas Görevlere İlişkin Tespitler

Kamu iç kontrol standartlarına göre, idarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde hassas görevlerin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı veya bu çalışmaların tamamlanması, tüm birimleri kapsamaması ve personele duyurulması konusunda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

### 3.2.2. Risk Değerlendirme Bileşenine İlişkin Tespitler

2022 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi risk değerlendirme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Stratejik Planın hazırlanmadığı, bazılarında mevzuata uygun hazırlanmakla birlikte zamanında yayımlanmadığı veya zamanında yayımlanmakla birlikte içerik olarak mevzuata uygun olmadığı,
- İdare Performans Programının mevzuata uygun şekilde hazırlanmamış ve zamanında yayımlanmamış olduğu veya zamanında yayımlanmakla birlikte içeriğinin mevzuata uygun olmadığı,
- İç kontrol risklerinin belirlenmediği veya belirlenmesine ilişkin yapılan çalışmaların yetersiz olduğu,
- Bu çalışmanın yapıldığı diğer bazı idarelerde ise; risk değerlendirme bileşeninin sonraki aşamaları olan risklerin gerçekleşme ihtimali ve önceliklendirilmesinin yapılmadığı veya çalışmalar yapılmakla birlikte yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

### 3.2.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler

2022 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

#### 3.2.3.1. İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Kamu İç Kontrol Rehberinde, idarelerde faaliyetlere ait iş akış süreçlerinin yazılı olarak oluşturulması ve bu süreçlerde görev alanların yetki sınırları ile sorumluluklarının belirlenmesi gerektiği; belirlenen süreçlerin analiz edilerek süreçlerdeki hangi yetkilerin kimlere devredileceğinin tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yürütülen faaliyetlere ilişkin iş akış süreçlerinin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı veya yapılan çalışmalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

### 3.2.3.2. Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler

Kamu iç kontrol standartlarına göre, hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile malî karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaşılmalıdır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, kurum içi görevlendirmelerde görevler ayrılığı ilkesinin dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

### 3.2.3.3. Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İç kontrol risklerinin belirlenmesi çalışmalarına başlamış olmakla birlikte, risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerden sorumlu olanların belirlenmediği veya bu konuda eksiklikler olduğu,
- Yetki devirlerinin mevzuata uygun olmadığı veya bazı aykırılıklar taşıdığı,
- Ön mali kontrol sisteminin, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmadığı veya kurulmuş olmakla birlikte iyileştirilmesi gerektiği,
- Ön mali kontrol yönergesi olmadığı veya mevcut olmakla birlikte eksiklikler barındırdığı

tespit edilmiştir.

### 3.2.4. Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler

2022 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin olarak denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- Faaliyet raporlarının hazırlanmadığı veya hazırlanmakla birlikte mevzuata uygunluk yönünden eksiklikleri bulunduğu,
- Bilgi sistemleri kontrollerine dair eksikliklerin olduğu

tespit edilmiştir.

### 3.2.5. İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler

2022 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi izleme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

#### 3.2.5.1. İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları Hakkında Tespitler

Kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin, kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi'ne uygun olarak iki yıllık İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları hazırlamaları gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinin;

- İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlamadığı,
- Eylem planı hazırlayan idarelerin bir kısmında ise bu planların Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne uygun olmadığı

tespit edilmiştir.

#### 3.2.5.2. İç Denetim Hakkında Tespitler

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak yürürlüğe konulan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile iç denetim biriminin amacı, teşkilat yapısı ve görevleri belirlenmiştir. Kamu idarelerinin belirtilen hükümler çerçevesinde iç denetim birimini oluşturmaları ve iç denetim faaliyeti gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İç denetim birimlerinin oluşturulmadığı,
- İç denetçilerin olduğu kurumlarda ise iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışmalarının yapılmadığı

tespit edilmiştir.

#### 3.2.5.3. İç Kontrol Sisteminin Yıllık Değerlendirmesinin Yapılmaması

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Kamu İç Kontrol Rehberi uyarınca idarelerin iç kontrol sistemlerini yılda en az bir kez değerlendirmeleri ve üst yöneticiye raporlamaları gerekmektedir. İç kontrol sistemlerinin izlenmesinde sorumluluk üst yöneticiye ait olup üst

yönetici bu sorumluluğu iç denetim birimi, strateji geliştirme birimi ve harcama yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, iç kontrol sisteminin tüm birimler tarafından yıllık değerlendirmesinin yapılmadığı tespit edilmiştir.





## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN ÖNEMLİ GÖRÜLEN VE GENELLİK ARZ EDEN KONULAR**

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinin birinci fıkrasında Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler ile diğer kurumlar itibarıyla düzenleneceği belirtilmiştir. 2022 yılı denetimleri sonucunda kamu idarelerine ilişkin tespit edilen hususlar bütçe türlerine uygun olarak sınıflandırılmış, birden fazla bütçe türünü ilgilendiren konular “Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular” başlığı altında incelenmiştir. Bütçe türleri itibarıyla kamu idarelerine ilişkin önemli görülen ve genellik arz eden konular aşağıda belirtilmiştir.

#### **4.1. Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular**

##### **4.1.1. Malî Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanmaması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5'inci maddesinde kamu malî yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulacağı ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin (TBMM) bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği belirtilmiştir. Kanun'un “Bütçe türleri ve kapsamı” başlıklı 12'nci, “Bütçe ilkeleri” başlıklı 13'üncü ve “Muhasebe sistemi” başlıklı 49'uncu maddelerinde; kamu idarelerince kanunla belirlenen bütçe türleri dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı; bütçelerin ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamayacağı, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği; kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran her türlü işlemlerini garanti ve yükümlülüklerini belirlenmiş bir düzen içerisinde hesaplara kaydedilmesi suretiyle oluşturulacağı ve muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerin, 5018 sayılı Kanun'un “Üst yöneticiler” başlıklı 11'inci ve “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8'inci maddeleri ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda, üst yöneticinin sorumluluğunda bulunan tüm malî işlemlerin, tek bir muhasebe sistemi

aracılığıyla yürütülmesi veya malî tabloların konsolide edilerek raporlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik hükümlerine göre, 01.01.2017 tarihi itibarıyla Yönetmelik kapsamındaki tüm özel hesaplara aktarılan tutarlar ile bu hesaptan yapılan kullanımların muhasebeleştirilmesinin ilgili kamu idaresinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimi tarafından yapılması ve özel hesaplara ilişkin malî işlemlerin kamu idaresi hesapları kapsamında ayrı bir malî tablo oluşturulmaksızın kullanıcı kamu idaresinin malî raporları içerisinde gösterilmesi gerekmektedir.

Yapılan denetimlerde,

- Ticaret Bakanlığı tarafından kullanılan, gümrük kapılarının yap-işlet-devret modeliyle yaptırılması/modernize edilmesi amacıyla imzalanan uygulama sözleşmeleri kapsamında işletme süresince elde edilen kantar gelirlerinden Bakanlık payına düşen kısmın toplandığı hesap ile Bakanlık iç ticaret hizmetlerini geliştirmek üzere odalar, borsalar ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bütçelerinden her yıl ayrılan paylardan oluşan “İç Ticaret Hizmetlerini Geliştirme Payı Hesabının”,
- Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından ülkemizde yapılacak uluslararası gençlik ve spor organizasyonlarının giderlerinde kullanılmak üzere oluşturulan özel hesap ile 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu’nun “Amatör sporun desteklenmesi” maddesi gereği sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisi üzerinden belirlenen payın aktarıldığı özel hesabın

kamu idaresinin malî raporları içerisinde gösterilmediği tespit edilmiştir.

Malî tabloların üst yöneticinin sorumluluğu altında bulunan bütün kaynakları içerecek şekilde hazırlanmaması, 5018 sayılı Kanun’da öngörülen hesap verme sorumluluğunun tam olarak yerine getirilmesini engellemektedir.

#### **4.1.2. Bazı Kamu Gelirlerinin Tahsilat Süreçlerinde İdareler Arasında Koordinasyonu Sağlayan Bir Sistemin Bulunmaması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 49’uncu maddesi, kamu idarelerine ait varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde kamu

hesaplarının belirli bir düzen içinde tutulmasını, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanmasını amaçlayan bir sistem öngörmektedir.

Bu sistem içerisinde bazı gelirlerin tahakkuk ve tahsilat süreçlerinde birden fazla kamu idaresine veya aynı kamu idaresinin farklı birimlerine görev verilebilmekte olup söz konusu idare ve birimlerin koordinasyon içerisinde hareket etmelerini sağlayacak bir sistemin bulunması kamu gelirlerinin eksiksiz ve zamanında takibi ve tahsili için önem taşımaktadır.

Denetimlerde, bazı kamu gelirlerinin tahakkuk, tahsilat ve takip süreçlerinde sistem yetersizliği ve idareler arası koordinasyon eksikliği nedeniyle aşağıda örneği verilen sorunlar yaşandığı görülmüştür:

- Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tarımsal uygulamaların desteklenmesi amacıyla tarımsal amaçlı kooperatiflerin uyguladığı projelere düşük faizle uzun vadeli kredi kullanılmaktadır. Söz konusu krediler Bakanlık tarafından kullanılmakta, kredi geri ödemeleri Ziraat Bankası tarafından tahsil edilmektedir. Bakanlık ile Banka arasında koordinasyon olmaması nedeniyle krediler için yapılan tahsilatın hangi kooperatiflere ait olduğu, tahsilatın ne kadarının anapara, kredi faizleri veya gecikme cezalarına mahsuben yapıldığı takip edilememektedir. Hangi kooperatiflere ne şartlarda kredi verildiği bilgileri ve verilen bu kredilerin geri dönüşlerine ilişkin yeterli veriye ulaşılamadığından, Tarım ve Orman Bakanlığına tahsis edilmiş ödeneklerden bugüne kadar verilen kredilerin ne kadarının geri ödendiği ne kadarının ödenmediği veya zamanında ödenmediği Bakanlıkça bilinmemekte ve izlenememektedir.
- İdari para cezaları, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na tabidir. İdari para cezalarının tarih ve tahakkuk işlemleri ile kesinleşme öncesi rızaen tahsil işlemleri cezayı veren kamu idaresinin yetki ve sorumluluğundayken, kesinleşen idari para cezalarının takip ve tahsil işlemleri 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil dairelerinin yetki ve sorumluluğundadır. Vergi daireleri tarafından, idari para cezalarının tamamı tahsil edildiği tarihten itibaren bir ay içinde durum ilgili idarelere bildirilmektedir.

İdari para cezalarına ilişkin tutarların tarihi idarece tebliğ edildiği tarihte, tahakkuku kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulmasıyla idari para cezalarının kesinleşerek takip edilebilir

aşamaya geldiği tarihte, tahsilatının ise 6183 sayılı Kanun'da öngörülen sürelerde gerçekleştirilmesi, muhasebe kayıtlarının da buna uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada kamu idareleri, idari para cezalarını tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmemekte, vergi daireleri tahsil ettikleri idari para cezalarına ilişkin bilgileri ya mevzuatın öngördüğü sürede ilgili kamu idaresine bildirmemekte ya da biriktirerek topluca göndermektedir. Bu durum bir taraftan idari para cezalarının, cezayı veren kamu idaresinin malî tablolarında görünmemesine sebep olurken diğer taraftan söz konusu alacakların sağlıklı takibinin yapılmasına da mâni olmaktadır.

Söz konusu alacakların izlenmesi ve takibine ilişkin olarak gerekli her türlü tedbirin alınması ve idareler arasında koordinasyonu sağlayacak sistemlerin geliştirilmesi gerekmektedir.

#### **4.1.3. Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler**

##### **4.1.3.1. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tam ve Doğru Şekilde Kayıtlara Alınmaması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların, malî saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu itibarla, taşınmazların fiili envanterinin yapılması ve mevzuata uygun olarak belirlenen değerler üzerinden tam ve doğru şekilde malî tablolara alınması önem arz etmektedir.

Kamu idarelerince yapılacak envanter çalışmaları, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te düzenlenen kayıt işlemleri çerçevesinde yürütülmektedir. Kayıt işlemleri; taşınmazların fiili envanter ve değerlendirme çalışmalarının tamamlanması ile bu bilgilerin taşınmaz kayıtlarına işlenerek muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır.

Taşınmazların fiili envanteri; mevcutların miktar ve cinsi ile yıl içerisindeki değişimlere ilişkin bilginin elde edilmesini ifade etmektedir. Miktar tespiti, taşınmazın tescile tabi olup olmamasına bağlı olarak değişmektedir. Tescile tabi taşınmazların mülkiyet bilgisinin tapu sicilinden elde edilmesi mümkün olup tescile tabi olmamakla birlikte kurumun tasarrufunda bulunan ve ekonomik değer taşıyan taşınmazlara ilişkin özel bir çalışma yapılması gerekmektedir. Fiili envanter çalışmaları kapsamında ayrıca taşınmazların cinsinin de tespit edilmesi, taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kayıtlarının farklılık arz etmesi

durumunda anılan Yönetmelik'in 10'uncu maddesi uyarınca cins tashihiinin yapılması ve taşınmazların mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınması gerekmektedir.

Taşınmazların kayıtlı değerlerine ilişkin düzenleme ise, bahse konu olan Yönetmelik'in 5'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre; tapuda kayıtlı taşınmazların maliyet bedeli veya rayiç değer üzerinden, bu değerleri belirlenemeyenler veya tapuda kayıtlı olmayanlardan ekonomik değer taşıyan ve kamusal ihtiyaçlarda kullanılanlar ile orta malları ve genel hizmet alanlarının ise iz bedeli ile kayıtlara alınması gerekmektedir. Ayrıca edinim sonrasında taşınmazın değerini ve kullanım süresini artıran maliyetler de Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 27'nci maddesi hükmü uyarınca kayıtlı değere ilave edilmelidir.

Fiili envanter ve değerlendirme çalışmaları sonucunda Yönetmelik'te öngörülen form ve cetveller oluşturularak taşınmazlar kayıt altına alınmalıdır. Bu bilgilerin aynı zamanda muhasebe birimine de intikal ettirilerek malî tabloların taşınmazlara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunması sağlanmalıdır. Muhasebe kayıtlarının bu bilgiler ışığında ve ilgili yönetmeliklere uygun oluşturulması, kamu idaresine ait taşınmazların miktar, cins ve değerine ilişkin bilgileri içerecek şekilde ilgili hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir. Özetle; malî tabloların taşınmazlara ilişkin doğru bilgi sunması için varlık mevcudu tespit edilmeli ve taşınmaz kayıt sistemi ile muhasebe sistemi öngörülen şekilde ve birbiri ile uyumlu yürütülmelidir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait taşınmazlara ilişkin fiili envanter çalışmalarının tamamlanmadığı, taşınmazların değerlerinin belirlenmediği ve değer artırıcı harcamaların uygun şekilde muhasebeleştirilmediği, cins tashihiinin yapılmadığı, muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı ve ilgili hesaplarda takip edilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idarelerine ait taşınmazların envanter ve değerlendirme çalışmalarının tamamlanarak muhasebeleştirilmemesi ile cins tashihlerinin yapılmaması; kamu idareleri taşınmaz kayıtları ile malî tablolarının taşınmazlar ve taşınmazların mevcut kullanım şekilleri hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunmasını engellemektedir.

#### ***4.1.3.2. Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi***

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Taşınmaz tahsisi" başlıklı 47'nci maddesinde, kamu idarelerinin kanunlarında ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebileceği ifade edilmiştir.

Tahsis işleminde taşınmaz mal, kamu hizmetinin ifası amacıyla ilgili idarenin kullanımına bırakıldığından tahsis yapan ve adına tahsis yapılan idarelerin kullandığı kamu kaynağının mülkiyet ve kullanım durumunun tam ve doğru olarak raporlanmasını teminen tahsis işleminin mevzuatta öngörüldüğü şekilde muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir.

Tahsise ilişkin muhasebe kaydına esas değeri tespit etme yükümlülüğü, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5'inci maddesi hükmü uyarınca lehine tahsis yapılan kamu idaresince yerine getirilmelidir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 130, 131 ve 132'nci maddelerinde tahsise konu edilen taşınmazların cinsine göre; 250 Arazi ve Arsalar Hesabı, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252 Binalar Hesabında takip edileceği hükümlerine yer verilmiştir. Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde tahsis edilen taşınmazların yardımcı hesaplar itibarıyla ilgili varlık hesaplarında izleneceği ifade edilmiş ve kaydın ayrıntısına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Denetimlerde; bazı kamu idareleri arasındaki taşınmaz tahsis işlemlerinin muhasebeleştirilmediği ya da hatalı muhasebeleştirildiği ve bu sebeple söz konusu taşınmazların mülkiyet ve kullanım durumlarına ilişkin sağlıklı bilgiye ulaşamadığı ve bahse konu olan taşınmazların değerinin belirlenmesine ilişkin çalışmaların tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

Tahsis işlemlerinin muhasebeleştirilmemesi ya da hatalı muhasebeleştirilmesi, malî tabloların taşınmazların mülkiyet ve kullanım durumları hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunmasını engellemektedir.

#### **4.1.3.3. Taşınmaz Satışının Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci maddesi ile Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesi hükümleri uyarınca, taşınmaz satış işleminin varlıktaki azalmayı ve satış bedeli ile kayıtlı veya net değer arasında oluşan farkı yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Net değer, amortisman tabi taşınmazlarda kayıtlı değerden birikmiş amortisman düşüldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir.

Bu itibarla satışa konu taşınmazların kayıtlı değer ve varsa birikmiş amortisman tutarları esas alınarak kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir. Öte yandan satış bedeli ile kayıtlı veya net

değer arasında oluşan fark; olumlu ise 600 Gelirler Hesabına, olumsuz ise 630 Giderler Hesabına kaydedilerek Faaliyet Sonuçları Tablosuna yansıtılmalıdır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, satış işleminin muhasebeleştirilmesinde taşınmazların kayıtlı değeri yerine satış bedelinin esas alındığı veya satış bedelinin tamamının gelirler hesabına aktarıldığı tespit edilmiştir. Bu durum, elden çıkarılan varlığın kayıtlı değerinden farklı bir tutarın ilgili hesaptan düşülmesine ya da hiç düşülmemesine ve satış nedeniyle oluşan olumlu veya olumsuz farkın hatalı raporlanmasına yol açmaktadır.

#### **4.1.3.4. Taşınmazların İşgalli Kullanımına İlişkin Yaptırımların Uygulanmaması**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 48'inci maddesinde, kamu idarelerinin taşınmazlarını mevzuatta öngörülen kurallar dâhilinde hizmet amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yönetmek ve kullanmakla sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Bu sorumluluğun gereğinin yerine getirilebilmesi için taşınmazların kullanım durumlarına yönelik tespit çalışmalarının düzenli olarak yürütülmesi ve mevzuata uygun olmayan işgallerin tespit edilerek öngörülen yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan, özel bütçeli idarelerin mülkiyetinde bulunan taşınmaz mallar ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz malların işgalli kullanımına ilişkin temel düzenleme, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Ecrimisil ve tahliye" başlıklı 75'inci maddesinde yer almaktadır. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesi ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 7'nci maddesinde yapılan atıf ile söz konusu madde hükmü, belediye ve il özel idaresi taşınmazlarına da uygulanmaktadır.

Mezkûr düzenleme uyarınca; taşınmaz üzerinde işgalin tespit edilmesi halinde geriye dönük kullanımlar için beş yılı geçmemek üzere ecrimisil tahakkuk ettirilirken, aykırılığın gelecekte devam etmesini engellemek üzere işgal edilen taşınmazın tahliye edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, ecrimisil tahakkuk ettirilmiş olması işgalciye herhangi bir hak tesis etmemekte olup söz konusu aykırılığın kaldırılmasını teminen taşınmaz üzerindeki işgalli kullanımın tahliye ettirilmesi gerekmektedir.

Bahse konu yaptırımların uygulanması için kişinin kusurlu olması ya da kamu idaresinin bir zarara uğraması şartları aranmadığı gibi bir başka kamu idaresince işgalli kullanılması da yaptırım uygulanmasını engellemektedir.



Denetimlerde bazı kamu idarelerinde; taşınmazın işgalli kullanımının tespitine yönelik çalışmaların sağlıklı yürütülmediği, işgal tespit edilenlerde ecrimisil tahakkuk ettirilmediği ya da eksik tahakkuk ettirildiği veyahut ecrimisil tahakkuk ettirmekle birlikte taşınmaz tahliye ettirilmediğinden mevzuata aykırı kullanımların devam ettiği tespit edilmiştir.

#### **4.1.3.5. Taşınmaz Kiralamalarında Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması**

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Müteahhit veya müşterinin sözleşmenin bozulmasına neden olması" başlıklı 62'nci maddesinde, sözleşme yapıldıktan sonra müşterinin taahhüdünü, şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi üzerine, idarenin en az 10 gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatın gelir kaydedileceği ve sözleşmenin feshedilerek hesabın genel hükümlere göre tasfiye edileceği düzenlenmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerine ait taşınmazların kiralanmasında;

- Kira sözleşmelerinde yer alan hükümlere aykırı bir şekilde; kullanım alanlarının genişletildiği,
- İdareden izin alınmadan onaylı projelerde yer almayan imalatların yapıldığı ve sözleşmede yer almayan gelir getirici faaliyetlerde bulunduğu;
- Güncellenmesi gereken teminatların güncellenmediği,
- Kira tahsilatlarının öngörülen sürelerde yapılamadığı,
- Gider aboneliklerinin kiracılar tarafından devralınmadığı ve/veya ilgili giderlerin idare bütçesinden ödendiği,
- İşyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyette bulunduğu

tespit edilmiş, fakat bunlara rağmen kamu idareleri tarafından sözleşmeye aykırılıkların düzeltilmediği ve sözleşmenin feshine ilişkin süreçlerin başlatılmadığı görülmüştür.

Kamu idarelerinin taşınmaz kiralamalarında mevzuat ve sözleşmelerden doğan genel gözetim ve kontrol yükümlülüklerini yerine getirmesi, aykırılıkların giderilmesinin sağlanması aksi halde sözleşmenin feshedilerek hesabın genel hükümlere göre tasfiye edilmesi gerekmektedir.



#### 4.1.4. Taşınırların Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır mal yönetim hesabı" başlıklı 34'üncü maddesine göre taşınır mal yönetim hesabı; önceki yıldan devredilen, yılı içinde giren, çıkan ve ertesi yıla devredilen taşınırlar ile yıl sonunda yapılan sayım sonucu bulunan fazla ve noksanları göstermektedir. Maddede taşınır mal yönetim hesabının hangi cetvellerden oluştuğu, nasıl hazırlanacağı ve nerelere gönderileceği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in "Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu" başlıklı 13'üncü maddesine göre taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir ve bu giriş ve çıkış kayıtları taşınır işlem fişine dayanılarak yapılır.

Aynı Yönetmelik'in "Taşınır giriş ve çıkış işlemlerinin muhasebe birimine bildirilmesi" başlıklı 30'uncu maddesinde yer verilen hükümler gereğince kullanılmış tüketim malzemelerine ilişkin çıkış kaydının genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla, diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere yapılması gerekmektedir.

Bahse konu Yönetmelik'in "Taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri" başlıklı 6'ncı maddesinde; işlemleri yürütmek üzere taşınır kayıt yetkilileri ile taşınır kontrol yetkililerinin görevlendirileceği ve bu iki görevin birleşmeyeceği, "Devir işlemleri" başlıklı 33'üncü maddesine göre de; taşınır kayıt yetkilileri, sorumlulukları altındaki ambarlarda bulunan taşınırları ve bunlara ilişkin kayıt ve belgeleri, yerlerine görevlendirilenlere devretmeden görevlerinden ayrılamayacakları ve söz konusu devrin "Ambar Devir ve Teslim Tutanağı" düzenlenerek yapılacağı belirtilmektedir.

Yönetmelik'te giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilmesi ve bu numaranın yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Dayanıklı taşınırların kişilerin kullanımına verilmesi durumunda da Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmesi gerekmektedir. Taşınır Kod Listesinin (B) bölümünde gösterilen taşınırlardan; oda, büro, bölüm, geçit, atölye, garaj ve servislere ortak kullanım amacıyla tahsis edilen taşınırlar için ise Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmelidir. Ayrıca Yönetmelik'in

“Defterler” başlıklı 9’uncu maddesinde taşınır işlemlerinde, özelliklerine göre hangi defterlerin tutulacağı belirtilmiştir.

Amortisman ve Tükenme Paylarına ilişkin 47 sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nin “Amortisman ve tükenme payı süre ve oranları” başlıklı 6’ncı maddesinde; Taşınır Mal Yönetmeliği’ne ekli listede yer alan dayanıklı taşınırların her biri için yapılan harcamalardan belirli limiti aşanların değer artırıcı harcama olarak kabul edilmesi gerektiği ve henüz amortisman ayırma süresini tamamlamamış olan duran varlıklar için yapılan değer artırıcı harcamaların varlığın maliyet bedeline eklenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri, kamu idaresi faaliyetlerinde kullanılmak veya tüketilmek üzere satın alınan veya üretilen tüketim malzemelerinin, öncelikle 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilmesi, söz konusu malzemelerden tüketilmek amacıyla kamu idaresinin ilgili birimlerine verilenlerin veya kullanılanların ise ilgili gider hesabına borç, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Yine aynı Yönetmelikler’e göre kamu idaresi faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü dayanıklı taşınırın edinildiğinde ilgili varlık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Elden çıkarılacak maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması işlemleri de yine bu Yönetmelikler’de yer alan hükümlere göre yapılmalıdır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Taşınır yönetim dönemi hesabının hazırlanmadığı veya eksik hazırlandığı,
- Taşınırların yıl sonu sayımlarının yapılmadığı,
- Bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınırların muhasebeleştirilmediği, hatalı muhasebeleştirildiği ya da bütçe geliri ile ilişkilendirildiği,
- Taşınır kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında, fiilen idare stoklarında bulunan taşınırlar ile taşınır kayıtları arasında veya fiilen idare stoklarında bulunan taşınırlar ile muhasebe kayıtları arasında tutarsızlık bulunduğu,
- İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmesi gereken mal ve malzemelerin ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği, tüketilmediği halde giderleştirildiği veya çıkışlarının yıl sonunda toplu olarak yapıldığı ve tüketim malzemesi çıkışlarının Yönetmelik’te öngörülen sürelerle uygun olarak yapılmadığı,

- Kamu idaresi bünyesinde üretilen mal ve malzemelerin taşınır kayıtlarına alınmadığı,
- Varlık hesaplarına kaydedilmesi gereken dayanıklı taşınırların ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği veya dayanıklı taşınırlar için yapılan değer artırıcı harcamaların ilgili maddi duran varlıkların maliyet bedeline eklenmeyerek doğrudan giderleştirildiği,
- Taşınır kayıt yetkilileri ile kontrol yetkilisinin belirlenmediği veya bu görevin aynı kişide birleştiği,
- Taşınır kayıt yetkililerinin görevden ayrıldığı durumlarda devir işlemlerinin yapılmadığı ve Ambar Devir ve Teslim Tutanağının düzenlenmediği,
- Dayanıklı taşınırlara sicil numarası verilmediği veya sicil numaralarının taşınır üstünde bulunmadığı, ortak kullanıma verilen taşınırlar için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmediği,
- Taşınır işlemlerinin özelliklerine göre tutulması gereken defterlerin tutulmadığı,
- Taşınır teslim belgesi ve taşınır işlem fişlerinin düzenlenmediği,
- Hurdaya ayrılan taşınırların ve bunlara ilişkin amortismanların muhasebeleştirilmediği veya eksik muhasebeleştirildiği, hurdaya ayrılan varlıklardan elden çıkarılmış olanların muhasebe kayıtlarından çıkışının yapılmadığı, fiilen kullanım özelliği taşımayan ve hurdaya ayrılması gereken taşınırların hurdaya ayrılmadığı

tespit edilmiştir.

Netice olarak, taşınır mal yönetiminde ilgili Yönetmelik hükümlerine uygun bir şekilde işlem yapılarak taşınır mal kayıt ve yönetim sisteminin sağlıklı bir şekilde kurulup işletilmesi sağlanmalıdır.

#### **4.1.5. İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler**

##### **4.1.5.1. İhale Kanunlarında Yer Alan Temel İlkelere Uyumun Tam Sağlanmaması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve ikincil mevzuatı, mal ve hizmet satın alma ile yapım işleri gibi harcama niteliğindeki faaliyetler için uygulanmaktadır. 4734 sayılı Kanun'a göre yapılan ihalelere ilişkin sözleşmelerin düzenlenmesi ve uygulanması ise 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve ilgili ikincil mevzuata göre yapılmaktadır.

4734 sayılı Kanun'un "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesi ile idareler; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu tutulmuşlardır. Maddede ayrıca söz konusu Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu ve aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işlerinin bir arada ihale edilemeyeceği belirtilmiştir.

4735 sayılı Kanun'un sözleşme kapsamında yaptırılacak ilave işleri düzenleyen 24'üncü maddesinde; öngörülemeyen durumlarda, işin sözleşmeye esas proje içinde kalması ve idareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması hallerinde iş artışına gidilebileceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde 4734 sayılı Kanun kapsamında yapılan ihaleler ile bu ihaleler neticesinde imzalanan sözleşmelerin uygulama aşamalarına ilişkin olarak;

- İhale hazırlık çalışmalarında gerekli özenin gösterilmemesi nedeniyle, ihale süreçlerinde gecikmelerin yaşanması, ihalelerin iptal edilmesi ve belirlenen yeterlilik kriterini karşılamayan yüklenicilerin seçilmesi gibi sorunların yaşandığı, bu nedenlerle iş artışı ve azalışlarının yaygın hale geldiği,
- Kamu ihale mevzuatındaki sınırlamalar dışında, isteklilerin ihalelere katılımını sınırlayacak şekilde bilgi ve belge istendiği, teknik şartnamelerde belirli marka ve modellere işaret edildiği,
- İhale dokümanını oluşturan belgelerde çelişkiler ve noksanlıklar olduğu,
- Farklı istekliler tarafından karşılanması mutlak olan ihtiyaçların tek bir ihalede birleştirildiği ve/veya kısmi teklife imkân tanınmadığı,
- Aralarında doğal bir bağlantı bulunmadığı halde mal ve hizmet alımı ile yapım işinin bir arada ihale edildiği

tespit edilmiştir.

Yapılan ihalelerde temel ilkelere uyulması amacıyla işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi ve sözleşmelerin ihale dokümanlarına uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

#### **4.1.5.2. 4734 sayılı Kanun Kapsamında Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde İstisna Kapsamında Satın Alınması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 2'nci maddesinde, Kanun kapsamındaki idarelerin her türlü kaynaktan temin edecekleri mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin bu Kanun'a tabi olduğu belirtilmiş olup 3'üncü maddesinde, Kanun'dan istisna tutulan iş ve işlemler sınırlı olarak sayılmıştır. Öte yandan hem bu Kanun'da hem de diğer kanunlarda 4734 sayılı Kanun'dan istisnaları düzenleyen hükümler bulunmaktadır.

Kanun'un "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinde ise idarelerin; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu vurgulanmış ve Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere, kamu idareleri tarafından yapılacak ihalelerde uyulması gereken temel ilkeler ile Kanun'dan istisna edilmiş alımlara ilişkin şartlar Kanun'da açıkça sayılmıştır. Dolayısıyla kamu idareleri tarafından gerçekleştirilecek herhangi bir mal veya hizmet alımı ile yapım işinin Kanun'dan istisna tutulabilmesi için 3'üncü maddede sayılan ve şartları açıklanmış olan alımlardan olması veya başka bir düzenleme ile açıkça Kanun'dan istisna edilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, 4734 sayılı Kanun kapsamında karşılanması gereken ihtiyaçların, ilgili mevzuatta belirtilen şartlar gerçekleşmemiş olmasına rağmen, istisna hükümleri kapsamında temin edildikleri tespit edilmiştir.

Netice olarak, kamu idareleri tarafından yapılan ihalelerde mevzuatta belirtilen şartlar sağlanmadığı halde istisna hükümlerinin uygulanması 4734 sayılı Kanun'un temel ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

#### **4.1.5.3. Temel İhale Usullerinden Olan Açık İhale Usulü Yerine Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde Pazarlık Usulünün (4734/21-b) Uygulanması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu ve diğer ihale usullerinin sadece Kanun'da belirtilen özel hallerde kullanılabileceği ifade edilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde ise temel ihale usulleri arasında sayılmayan pazarlık usulü ile ihale yapılabilecek haller sayılmıştır. Mezkûr maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya yapım tekniği açısından özellik arz eden veya yapı veya can ve mal güvenliğinin sağlanması açısından ivedilikle yapılması gerekliliği idarece belirlenen hallerde veyahut idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması halinde pazarlık usulü ile ihale yapılabileceği belirtilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, temel ihale usulleri (açık ihale ve belli istekliler arasında ihale) ile karşılanması gereken ihtiyaçların, 4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde sayılan şartlar gerçekleşmemesine rağmen pazarlık usulü ile karşılandığı tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde sayılan şartlar gerçekleşmeden bu kapsamda alım yapılması, Kanun'un temel ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

#### ***4.1.5.4. İhale Usulleri ile Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Doğrudan Temin ile Satın Alınması***

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 5'inci maddesinde idarelerin; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Maddede ayrıca, bu Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu ve eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği belirtilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinde ise, ilan yapma, teminat alma, ihale komisyonu kurma ve yeterlik kurallarını arama koşullarına bağlı olmaksızın ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak doğrudan temin ile alım yapılabilecek haller sınırlı olarak sayılmıştır. Maddenin birinci fıkrasının (d) bendine göre ise, her yıl Kamu İhale Kurumunca belirlenen parasal limitlerin altında kalan ihtiyaçların doğrudan temin ile alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak yukarıda da açıklandığı üzere temel ihale usulleri ile karşılanması gereken ihtiyaçların maddenin birinci fıkrasının (d) bendi için belirlenmiş olan parasal limitlerin altında kalmak amacıyla kısımlara

bölünerek doğrudan temin ile karşılanması Kanun'un 5'inci maddesinde sayılan ilkelere aykırılık taşımaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, temel ihale usulleri ile karşılanması gereken ihtiyaçların, her yıl Kamu İhale Kurumunca belirlenmiş olan parasal limitlerin altında kalmak amacıyla kısımlara bölünmek suretiyle doğrudan temin ile karşılandığı tespit edilmiştir.

Netice olarak, süreklilik arz eden mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine yönelik ihtiyaçların temininde, Kanun'da öngörülen temel ihale usullerinin öncelikli olarak kullanılması gerekmektedir.

#### **4.1.5.5. Doğrudan Temin ile Yapılan Alımlarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesinde; bu maddeye göre yapılacak alımlarda, ihale komisyonu kurma, Kanun'da sayılan yeterlik kurallarını arama, ilan yapma ve teminat alma zorunluluklarına uyulmaksızın, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılması suretiyle karşılanabileceği ifade edilmiştir.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Doğrudan temine ilişkin açıklamalar" başlıklı 22.1.1.3'üncü maddesinde, bir defada yapılacak alımlarda sözleşme yapılması idarenin takdirine bırakılmışken belli süreyi gerektiren doğrudan temin tedariklerinde ise sözleşme yapılması zorunlu kılınmıştır.

Tebliğ'in "İdareler tarafından EKAP üzerinden gerçekleştirilecek işlemler" başlıklı 30.5.4'üncü maddesinde, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca belirtilen parasal limit dâhilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kamu İhale Kurumunun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda söz konusu kişiden alım yapılmaması gerektiği açıklanmıştır.

Aynı Tebliğ'in "Doğrudan temin kayıt formu" başlıklı 30.9.2'nci maddesinde de doğrudan temin yoluyla yapılan alımların, takip eden ayın onuncu gününe kadar "Doğrudan Temin Kayıt Formu" doldurularak Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden kayıt altına alınması gerektiği belirtilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Belli süreyi gerektiren doğrudan temin tedariklerinde sözleşme yapılmadığı,
- Alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kamu İhale Kurumunun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmediği,
- Doğrudan Temin Kayıt Formunun EKAP üzerinden doldurulup kayıt altına alınmadığı

tespit edilmiştir.

Netice olarak 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında yapılacak alımlarda ilgili mevzuat hükümlerine riayet edilmelidir.

#### ***4.1.5.6. Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanması ve Uygulanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması***

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde, projeler; ön proje, kesin proje ve uygulama projesi olarak sayılmakta;

Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dâhil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren proje "ön proje",

Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği proje "kesin proje",

Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği proje ise "uygulama projesi"

olarak tanımlanmaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yapım işlerine ilişkin projelerin hazırlık aşamasında yeterli özenin gösterilmemesi nedeniyle projelerde eksiklik ve hataların bulunduğu ve dolayısıyla uygulama aşamasında aşağıda belirtilen çeşitli aksaklıkların meydana geldiği tespit edilmiştir.

##### ***A) Yapım İşlerinde Uygulama Projelerinin Eksik ve Hatalı Hazırlanması***



4734 sayılı Kanun'un "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinde; yapım işlerinde uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamayacağı belirtilmiş; uygulama projesi olmaksızın kesin veya ön proje ile ihaleye çıkılabilecek işler ise sınırlı olarak ve belli koşullar altında sayılmıştır.

4734 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre uygulama projesi, belirli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projeyi ifade etmektedir. Buna göre, uygulama projesinde yaptırılacak işin bütün ayrıntılarının belirli olması, muğlak nitelikte olmadan kesin bir biçimde tanımlanması gerekmektedir. Zira idare uygulama projesiyle, yaptırmayı düşündüğü işin niteliğini ve bütün teknik detaylarını ihaleye teklif verecek isteklilerin bilgisine sunmakta ve istekliler de tekliflerini bu bilgileri esas alarak hazırlamaktadırlar.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, gerçekleştirilen yapım işi ihalelerinde, uygulama projelerinin yapım işinin her türlü ayrıntısını göstermediği, bu nedenle de işin yapımı sırasında proje değişikliğine gidilmesi, iş artışı ve azalışı yapılması gibi hususların yaygın olduğu tespit edilmiştir.

Bu itibarla, yapım işleri ihalelerine ilişkin uygulama projelerinin yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve açıklamalar doğrultusunda, yapının her türlü detayını eksiksiz biçimde gösterecek ve ihale sürecinde isteklileri; uygulama aşamasında ise tarafları tereddüt altında bırakmayacak ayrıntıda hazırlanması gerekmektedir.

#### *B) Kesin Proje Olmadan İhaleye Çıkılması*

4734 sayılı Kanun'un "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinde; yapım işlerinde uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamayacağı, ancak ihale konusu yapım işinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenemediği durumlarda ön veya kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabileceği belirtilmiştir. Aynı maddede; doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan yapım işlerinde ön veya kesin proje üzerinden, her türlü onarım işleri ile işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerekmesi veya uygulamada imar ve güzergâh değişikliklerinin muhtemel olması nedenleriyle ihaleden önce uygulama projesi yapılamayan, bina işleri hariç, yapım işlerinde ise kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinden yapım işlerinde uygulama projesi üzerinden ihaleye çıkılmasının genel kural olduğu, maddede belirtilen bazı özel durumlarda ise uygulama projesi yerine kesin proje üzerinden ihaleye çıkılmasına izin verildiği anlaşılmaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yapım işinin ihale ilanı ve dokümanında kesin proje üzerinden birim fiyat teklif alınmak suretiyle ihaleye çıkılacağı belirtilmiş olmasına rağmen kesin projeler hazırlanmadan veya ön proje niteliğinde hazırlanan projelerle ihaleye çıktığı tespit edilmiştir.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin "İhale ve ön yeterlik dokümanının içeriği" başlıklı 13'üncü maddesine göre ihale dokümanında; isteklilere talimatları da içeren idari şartname, sözleşme tasarısı, işin projesini de kapsayan teknik şartname ile gerekli diğer belge ve bilgilerin bulunması gerekmektedir.

Öncelikle projelerin idarece ihale dokümanının içerisine konulması ve isteklilerin ihaleden önce projeleri ihale dokümanında görmesi ve tekliflerini buna göre hazırlamaları öngörülmüştür. Dolayısıyla mevzuatın öngördüğü şekilde proje hazırlanmadan ihaleye çıkılması mümkün bulunmamaktadır.

### *C) Yapım İşlerinde Şantiye Defterinin Tutulmaması*

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 28'inci maddesinin birinci fıkrasına göre işyerlerinde yapılan işlerin bütün ayrıntılarını günü gününe kayıt altına almak için, örneklerine göre şantiye günlük defteri, röleve ve ataşman defterleri ve bunlarla ilgili belgelerin yüklenici ile birlikte yapı denetim görevlisi tarafından tutulacağı, yüklenicinin bu defterleri ve ilgili belgeleri imzalamak zorunda olduğu düzenlenmiştir.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Kamu Yapıları Denetim Hizmetleri Yönetmeliği'nin "Şantiye defteri" başlıklı 12'nci maddesinde; günlük olarak bu deftere nelerin kaydedileceği ve yardımcı denetim elemanları tarafından kaydedilen bu bilgilerin, yüklenici veya vekili ile birlikte denetim mühendisi tarafından imza edileceği belirtilmiştir. Bu Yönetmelik'in yürürlüğe girdiği tarihten önce sözleşmeye bağlanmış olan işler hakkında uygulanmasına devam edilecek olan Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının 10.18.1 No.lu alt bendinde de; yukarıda yer verilen Yönetmelik hükmüne paralel bir düzenleme bulunmaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, mevzuat ile gerekliliği öngörülen şantiye defterinin tutulmadığı tespit edilmiştir.

Uygulama aşamasında tereddütlü durumların önüne geçilmesi açısından karşılıklı olarak imza altına alınan bu defterin mevzuatın gerektirdiği bilgileri ihtiva edecek şekilde doldurulması gerekmektedir.

#### **4.1.5.7. Yapım İşlerinde İnşaat Sigortasına (Bütün Riskler) İlişkin Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi**

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yapım işlerinde iş ve işyerinin sigortalanacağı; söz konusu sigortanın mahiyetini açıklayan Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasında ise ödenen toplam hakediş tahakkuk tutarının (fiyat farkları dâhil) poliçedeki sigorta bedelini aşması ve/veya poliçede öngörülen sigorta bitiş tarihinin süre uzatımı veya cezalı çalışma sebebiyle aşılması hallerinde, zeyilname ile sigorta bedelinin artırılacağı ve/veya sigorta süresinin uzatılacağı; aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise tüm riskler için uygulanabilecek muafiyet oranının azami %2 olabileceği belirtilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- İş artışı ve süre uzatımı yapılmasına rağmen zeyilname ile sigorta bedelinin arttırılmadığı ve/veya sigorta süresinin uzatılmadığı,
- İnşaat sigortası (bütün riskler) kapsamında yer alan bazı risk kalemlerinde muafiyet oranının %2'den fazla belirlendiği

tespit edilmiştir.

Netice olarak, yapının dış etkenler sebebiyle hasar görmesi halinde oluşacak zararın karşılanması açısından önem arz eden inşaat sigortası (bütün riskler) poliçelerinin, mevzuata uygun olarak düzenlenmesi ve belirtilen hallerin ortaya çıkması durumunda süre ve/veya teminat tutarı açısından revize edilmesi gerekmektedir.

#### **4.1.5.8. Yapım İşlerinde Alt Yüklenici Çalıştırılmasında Karşılaşılan Hatalı Uygulamalar**

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Alt yüklenicilerin çalıştırılması ve sorumlulukları" başlıklı 20'nci maddesinde; yapım işlerinde işin tamamının alt yüklenicilere yaptırılamayacağı ayrıca işin niteliğinden kaynaklanan sebeplerle veya teknik zorunluluklar nedeniyle ihale

dokümanında farklı oranlar belirlenmesi durumu hariç, tek bir alt yükleniciye yaptırılacak iş bölümlerinin toplam bedeli sözleşme bedelinin %30'unu, alt yüklenicilere yaptırılacak işlerin toplam bedeli ise sözleşme bedelinin %50'sini geçemeyeceği, ihale dokümanında, sözleşme imzalanmadan önce alt yüklenicilerin listesinin idarenin onayına sunulmasının istendiği hallerde, yüklenicinin alt yüklenici listesini idareye sunarak onay almak zorunda olduğu; eğer ihale dokümanında alt yüklenicilere yaptırılması düşünülen işlerin belirtilmesi istenmekle birlikte yüklenici teklifi kapsamında liste vermese dahi işin yürütülmesi sırasında yüklenici tarafından ihtiyaç duyulması halinde idarenin onayı ile alt yüklenici çalıştırılabileceği, idare tarafından onay verilmeyen alt yüklenicinin hiçbir suretle iş yerinde çalıştırılmayacağı belirtilmiştir.

Alt yüklenici ile asıl yüklenici arasındaki sözleşme ilişkisinin idarenin bilgisi ve onayı dâhilinde resmi çerçevede kurulması ve yürütülmesi; hangi alt yüklenicinin işin hangi bölümünü yapacağını idarece bilinmesi gerekmektedir. Zira alt yükleniciler 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca yaptıkları işlerden dolayı idareye karşı asıl yüklenici ile birlikte on beş yıl süreyle sorumludur. Bunun yanında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 11'inci maddesinde sayılan ihaleye katılamayacak olanların aynı zamanda alt yüklenici de olamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca anılan Şartname'nin 20'nci maddesinde yüklenicinin, idare tarafından onaylanan alt yükleniciler ile bunlar işe başlamadan önce sözleşme yapması ve bir örneğini idareye vermesi gerektiği ifade edilmiştir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesinde ise; resmi dairelerin ilgili memurlarının kendilerine ibraz edilen kâğıtların Damga Vergisini aramaya ve eksik olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecbur olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple yüklenici ile alt yüklenici arasında imzalanan sözleşmelerin idareye sunulması, idare tarafından onaylanması ve idarenin sözleşmelerin damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrolünü sağlaması gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- Kamu idaresinin onayı alınmadan alt yüklenici çalıştırıldığı,
- Yapım işlerinde alt yükleniciye yaptırılacak işler ile ilgili sınırlamalara uyulmadığı,
- İdareye sunulan alt yüklenici sözleşmelerinde damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrolünün sağlanmadığı

tespit edilmiştir.

İdarenin onayı alınmadan alt yüklenici çalıştırılması; idareye karşı sorumluluğun tespit edilememesine, damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrolünün yapılamamasına ve alt yükleniciler için yasaklılık kontrolü yapılamamasına neden olmaktadır.

#### **4.1.5.9. Yapım İşlerinde Yeni Birim Fiyat Tespiti İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması**

Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşme'nin "Sözleşmede bulunmayan veya fiyatı belli olmayan işlere ait birim fiyat tespiti ile iş kalemi miktarının değişmesi" başlıklı 28'inci maddesinde; sözleşme ve eklerinde birim fiyatı bulunmayan yeni iş kalemlerinin bedelinin, Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine göre hesap edileceği düzenlenmiştir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Sözleşmede bulunmayan veya fiyatı belirli olmayan işlerin fiyatının tespiti" başlıklı 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında yeni fiyatın tespitinde iş kalemi veya iş grubunun niteliğine göre fıkrada belirtilen sıralamaya göre oluşturulan analizlerden birinin kullanılacağı belirtilmiştir.

Aynı Şartname'nin 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasında da iş kalemi veya iş grubunun niteliğine uygun olarak oluşturulan analizlere, kaynakların verimli kullanılması gözetilerek fıkrada belirtilen rayiçlerden biri, birkaçı veya tamamının sıralaması fark etmeksizin uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Şartname'nin 22'nci maddesinin beşinci fıkrasında ise ikinci fıkraya göre yeni fiyatın hesabında, yeni tespit edilecek iş kaleminin analizinde yer alan girdilere ait miktarların varsa rayiçlere ve genel giderlere tesiri dikkate alınacağı, sözleşmede yeni birim fiyat analizleri için önceden belirlenmiş bir kâr ve genel gider oranı var ise bu oran dikkate alınarak yeni birim fiyat hesabının sonuçlandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Sözleşmede bu konuda bir oran belirlenmemiş ise, kâr ve genel gider hariç oluşturulan analiz tutarına %10 oranındaki yüklenici karının ilave edileceği ayrıca %15 oranını geçmemek üzere idare ve yüklenicinin anlaştığı oranda genel gider eklenerek yeni birim fiyat hesabının sonuçlandırılacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, yüklenicinin teklifi kapsamında yeni iş kalemi ile benzerlik gösteren iş kaleminin bulunması halinde, bu madde kapsamında hesaplanan yeni birim fiyat; yüklenici tarafından benzerlik gösteren iş kalemi için teklif edilen birim fiyatın, idarece aynı iş kalemi için resmi analiz ve rayiçler de kullanılarak hesaplanan birim fiyata oranı (0,90'ı aşmamak üzere) ile yeni iş kalemine ait resmi analiz ve rayiçler de kullanılarak hesaplanan birim fiyatın çarpılması

sonucunda elde edilen tutarı geçemeyeceği belirtilmiştir. Yüklenicinin teklifi kapsamında yeni iş kalemi ile benzerlik gösteren iş kaleminin bulunmaması halinde ise, yeni birim fiyat; yeni iş kalemine ait resmi analiz ve rayiçler de kullanılarak hesaplanan birim fiyatın %90'ını geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Artan ve eksilen iş kalemleri için yeni fiyat belirlenmeden ödeme yapıldığı,
- Yeni birim fiyat tespitinde mevzuatta belirtilen sıralamaya dikkat edilmediği,
- Yeni birim fiyat tespitinde kullanılan uygulama ayına ait yerel rayiçler için ticaret ve/veya sanayi odası onayı alınmadığı,
- İmalatlar yapıldıktan sonra yeni birim fiyat belirlendiği,
- Mevzuat ile belirlenen üst sınırlar dikkate alınmadan yeni birim fiyat belirlendiği

tespit edilmiştir.

Yapım işlerinde yeni birim fiyat belirlenirken taraflar açısından hakkaniyeti ve öngörülebilirliği sağlamak için Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine uyulması gerekmektedir.

#### ***4.1.5.10. Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışları Neticesinde Alınması Gereken Ek Kesin Teminatların Alınmaması***

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Ek kesin teminat" başlıklı 12'nci maddesinde; fiyat farkı ödenmesi öngörülerek ihale edilen işlerde fiyat farkı olarak ödenecek bedelin, sözleşme bedelinde artış meydana getirmesi halinde bu artış tutarının %6 'sı oranında teminat olarak kabul edilen değerler üzerinden ek kesin teminat alınacağı belirtilmiştir. Sözleşmesinde fiyat farkı ödenmesi öngörülmeyen işler için 5203 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Eki 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun Geçici 5'inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar ve 5546 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Eki 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun Geçici 6'ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar uyarınca ödenecek ek ve artırımlı fiyat farklarından da ek kesin teminat alınacağı düzenlenmiştir. Bu kapsamda, fiyat farkı ödenmesi öngörülen ve/veya öngörülmeyen ihalelerde fiyat farkı ödemesi veya sözleşme bedelinde meydana gelen artış tutarı üzerinden %6 oranında ek kesin teminat istenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, fiyat farkı ödemelerinden veya sözleşme bedelinde ortaya çıkan artış tutarı üzerinden ek kesin teminat alınmadığı tespit edilmiştir.

Taahhüdün mevzuat, sözleşme ve ihale dökümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla fiyat farkı olarak ödenecek bedelin %6'sı oranında ek kesin teminat alınması gerekmektedir.

#### **4.1.5.11. İhale Komisyonu, Kontrol Teşkilatı ve Muayene Kabul Komisyonunun Mevzuata Uygun Kurulmaması**

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Denetim, muayene ve kabul işlemleri" başlıklı 11'inci maddesinde; teslim edilen mal, hizmet, yapım veya yapılan işin muayene ve kabul işlemlerinin, idarelerce kurulacak en az üç kişilik muayene ve kabul komisyonları tarafından yapılacağı, mal veya yapılan iş yüklenici tarafından idareye teslim edilmedikçe muayene ve kabul işlemlerinin yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Hizmet Alımları Muayene ve Kabul Yönetmeliği'nin "Muayene ve kabul komisyonlarının kuruluşu" başlıklı 5'inci maddesinde; muayene ve kabul komisyonları, yetkili makam tarafından, biri başkan olmak üzere en az üç kişiden oluşturulacağı, işin önemi ve özelliği dikkate alınarak komisyonun üye sayısı, toplam sayı tek olmak üzere yeteri kadar arttırılabileceği, bu komisyonlarda görevlendirilecek olanların tamamının işin uzmanı olması zorunlu olduğu ayrıca işin denetiminde bulunan kontrol teşkilatı üyelerinin, muayene ve kabul komisyonlarında üye olarak görev alamayacakları düzenlenmiştir. Benzer hükümlere Mal Alımları Denetim Muayene ve Kabul İşlemlerine Dair Yönetmeliği ve Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği'nde de yer verilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, muayene ve kabul komisyonlarında görevli üyelerin aynı zamanda işin denetiminde yer aldığı ve/veya işin uzmanı olmadığı tespit edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle yapılan alımlar için kurulacak olan muayene ve kabul komisyon üyelerinin ihalenin konusuna göre işin uzmanı kişilerden oluşturulması ve işin denetiminde yer alan görevlilerin muayene ve kabul komisyonlarında yer almaması, taahhüdün şartname ve ihale dokümanına göre istenilen şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespiti için uygun olacaktır.



#### **4.1.5.12. Devlet İhale Kanunu Uyarınca Yapılan İhalelerde İsteklilerin Yasaklı Olup Olmadığına İlişkin Kontrollerin Yapılmaması**

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "İhaleye katılmayacak olanlar" başlıklı 6'ncı maddesinde; bu Kanun ve diğer kanunlardaki hükümler gereğince geçici veya sürekli olarak kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış olanların ihaleye katılmayacakları belirtilmiştir. Kamu İhale Kurumu tarafından geliştirilen sistem ve sorgulama yöntemleri ile elektronik olarak yasaklılık sorgulaması yapılma imkânı uzunca bir süredir mevcuttur. Bu uygulamayla kamu ihalelerine katılması yasaklı olan kişi veya firmaların kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen 2886 sayılı Kanun kapsamındaki ihalelere katılması engellenebilmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde; 2886 sayılı Kanun'a göre gerçekleştirilen bazı taşınmaz satış ve kiralama işlemlerinde, kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış olanlara ilişkin kontrollerin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Netice olarak, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamında yapılan ihalelerde de isteklilerin yasaklı olup olmadığının kontrol edilmesine ilişkin detaylı bir sistem kurularak ilgili Kanunlar kapsamında yer alan yasaklı kişi veya firmaların ihalelere katılımının engellenmesi gerekmektedir.

#### **4.1.6. Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Kişisel Sorumluluğu Bulunan Personele Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi**

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zararın kanuna göre, Devletçe tazmin edileceği ve Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkının saklı olduğu, "Görev ve sorumlulukları, disiplin kovuşturulmasında güvence" başlıklı 129'uncu maddesinin beşinci fıkrasında da memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının, kendilerine rücu edilmek kaydıyla idare aleyhine açılabileceği belirtilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Kişilerin uğradıkları zararlar" başlıklı 13'üncü maddesinde, kişilerin kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kamu idaresi aleyhine dava açacakları, ancak idarenin genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı



olduğu; “Kişisel sorumluluk ve zarar” başlıklı 12’nci maddesinde ise Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesinin esas olduğu düzenlenmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- İlgili mevzuatlarında öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresi bütçesinden ödenen idari para cezaları için sorumlulara rücu edilmediği,
- Kamu kurumlarının taraf olduğu ve idare aleyhine sonuçlanan davalar sonucu ilgili kişilere ödenen tazminatlara ilişkin rücu mekanizmasının işletilmediği,
- Kamu görevlilerinin hatalı eylem ve işlemleri neticesinde menfaati ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları sonucunda hükmedilen ve bütçeden ödenen yargılama giderleri ve vekâlet ücretleri için sorumlu kişilere rücu edilmediği

tespit edilmiştir.

Netice olarak, ilgili mevzuatlarında öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresi bütçesinden ödenen idari para cezalarının sorumlulara rücu edilmesi, kamu idaresi aleyhine sonuçlanan davalar sonucunda, ödenen tazminat, yargılama gideri ve avukatlık vekalet ücretlerinin ilgili personelin haksız eyleminden doğup doğmadığı ve bu sebeple rücu işlemine gerek olup olmadığı yönünde değerlendirmelere ilişkin süreçlerin işletilmesi gerekmektedir.

#### **4.1.7. Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Üst yöneticiler” başlıklı 11’inci maddesinde; üst yöneticilerin sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesinden ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu oldukları ifade edilmiştir.

Kanun’un “Gelirlerin toplanması sorumluluğu” başlıklı 38’inci maddesinde kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanların, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 54 ve 55'inci maddeleri ve Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 89 ve 90'uncü maddelerinde ayrıntılı şekilde açıklanan 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden, mahallî idarelerde ise mevzuatı gereği tahakkuk ettirilen faaliyet alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılmaktadır. Ayrıca Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 82 ve 83'üncü maddeleri ve Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 110 ve 111'inci maddelerinde ayrıntılı şekilde açıklanan 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, vadesi geçmiş alacaklar için takip ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı ve söz konusu alacakların ilgili hesaplara kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Vadesi geçmiş alacakların ilgili alacaklar hesabında izlenmemesi, kamu idaresi alacaklarının vadesinin geçip geçmediği ile takip ve tahsil sürecinin izlenmesini güçleştirmekte ve malî tabloların alacak hesapları hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunmasını engellemektedir.

#### **4.1.8. Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi**

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3'üncü maddesinde dağıtım şirketi ve dağıtım tesisinin tanımı yapılmış olup bu tanımlardan enerjinin bina giriş noktalarına kadar getirilmesinin dağıtım şirketlerinin sorumluluğunda olduğu anlaşılmaktadır.

Elektrik Piyasası Bağlantı ve Sistem Kullanım Yönetmeliği'nin 10'uncü maddesinde bağlantı taleplerinin hangi süreler içerisinde dağıtım şirketince karşılanacağı belirlenmiştir. Aynı Yönetmelik'in 21'inci maddesinde ise, bağlantı talebinin karşılanabilmesi için dağıtım şirketi tarafından bildirilen sürenin başvuru sahibi tarafından uzun bulunması ve bağlantı talebinin dağıtım şebekesi yapılarak karşılanabilir olması halinde gerekli yatırımın başvuru sahibi tarafından üstlenilebileceği, bu durumda yatırım bedelinin en fazla on iki eşit taksitle ve

kanuni faizleri ile birlikte dağıtım şirketi tarafından yatırımı yapan veya finanse eden gerçek veya tüzel kişiye geri ödenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Denetimlerde, enerji müsaadesi alınabilmesi amacıyla bazı kamu idareleri tarafından karşılanan trafo kurulumları ve diğer ilk yatırım giderlerinin elektrik dağıtım şirketlerinden talep edilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idarelerince karşılanan ve dağıtım şirketlerinden talep edilmesi gereken bedellerin istenmemesi, ilgili şirketler tarafından karşılanması gereken bir giderin kamu idarelerince yüklenilmesine yol açmaktadır.

#### **4.1.9. Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar Bulunması**

Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde Kamu sermayeli bankalar; Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ile T.C. Ziraat Bankası A.Ş., T. Halk Bankası A.Ş., T. Vakıflar Bankası T.A.O. ve sermayesinin yarısından fazlası doğrudan ve/veya dolaylı olarak kamuya ait olan diğer mevduat ve katılım bankaları olarak tanımlanmıştır. Aynı Yönetmelik'in "Uygulama ve kullanılacak araçlar" başlıklı 5'inci maddesinde idarelerin kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını kamu sermayeli bankalarda değerlendirmesi gerektiği, bunları değerlendirebileceği araçları da belirtmek suretiyle hüküm altına aldığı görülmüştür.

Yönetmelik'in 5'inci maddesinde idarelerce gerçekleştirilen tahsilat tutarlarının, özel kanunların verdiği yetki kapsamında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla takip eden iş günü içinde, yurt içinde yerleşik tüm bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatın ise azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Ayrıca aynı Yönetmelik'in "Yaptırım" başlıklı 10'uncu maddesinde kamu kaynaklarının bu Yönetmelik hükümlerine aykırı şekilde değerlendirilmesinden elde edildiği tespit edilen nemaların genel bütçeye gelir kaydedileceği de belirtilmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan mali kaynakların kamu sermayeli bankalar dışında değerlendirildiği,
- Kredi kartları ile yapılan tahsilatların banka hesaplarına aktarılma süresinin 20 günü aştığı,

- İhtiyaç fazlası olan mali kaynağın uygun değerlendirme araçları ile değerlendirilmediği

tespit edilmiştir.

#### **4.1.10. Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Malî saydamlık" başlıklı 7'nci maddesinde, kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının zorunlu olduğu;

"Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olduğu;

"Bütçe ilkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinde, bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlığın esas alınacağı,

"Muhasebe sistemi" başlıklı 49'uncu maddesinde ise; Kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulduğu belirtilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "102 Banka hesabı" başlıklı 51'inci maddesinde, 102 Banka Hesabının muhasebe birimleri adına bankaya yatırılan paralar ve bankaya takas için verilen çeklerden takas işlemi tamamlananlar ile muhasebe birimlerince düzenlenen çek ve gönderme emirlerinden, bankaca ödendiği veya gönderildiği bildirilen çek ve gönderme emri tutarlarının izlenmesi için kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde, hesap düzeninde mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi için kamu idarelerine ait banka hesaplarının ve bu hesaplara ilişkin tüm kayıtların muhasebe sistemine dahil edilerek izlenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idareleri adına bankalarda açılan hesapların 102 Banka Hesabında gösterilmediği, dolayısıyla muhasebe kayıtlarında yer almayan ve/veya ilgili muhasebe birimlerinin bilgisi ve tasarrufu dışında olan banka hesaplarının bulunduğu tespit edilmiştir.

#### **4.1.11. Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi**

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubunu açıklayan maddelerine göre yazılım, lisans yenileme ve sertifika gibi herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan, kamu idarelerinin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile patent, telif hakkı, belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar gibi varlıkların ve bunlara ilişkin amortismanların maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde gayrimaddi hak alımlarının maddi olmayan duran varlıklara ait ilgili hesaplarda muhasebeleştirilmeden doğrudan giderleştirildiği, bunlara ilişkin amortisman kayıtlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

Netice olarak; mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi sunması için alımı yapılan bilgisayar programı, yazılım lisansları, fikri hak alımları ve benzeri nitelikteki varlıkların maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir.

#### **4.1.12. Koruyucu Giyim Malzemesi Verilmesinde Toplu Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması**

Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2022 ve 2023 Yıllarını Kapsayan 6. Dönem Toplu Sözleşme'de, bayındırlık, inşaat ve köy hizmet kolu, enerji, sanayi ve madencilik hizmet kolu ile tarım ve ormancılık hizmet kollarında belli koşullarda çalışan kamu personeline koruyucu giyim malzemesi verileceği hükme bağlanmıştır.

Toplu Sözleşme'de; koruyucu giyim malzemelerinin aynı olarak verileceği, giyim malzemelerinin standartları ile hangi personele ne kadar süreyle verileceği ve nasıl muhafaza edileceği hususları ile bu malzemelerin kullanımına ilişkin usul ve esasların kamu idareleri ve yetkili sendikalar tarafından birlikte belirleneceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde, koruyucu giyim malzemesi yardımının aynı olarak verilmesi gerekirken giyim kartı verilmesi şeklinde gerçekleştirildiği ve koruyucu giyim malzemelerinin kullanım süresi dolmadan yeniden verildiği, ayrıca koşulları taşımayan bazı kamu görevlilerinin de koruyucu giyim malzemesi yardımından faydalandırıldığı tespit edilmiştir.

Koruyucu giyim malzemesine ilişkin uygulamaların Toplu Sözleşme’de belirlenen hükümlere göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

## 4.2. Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular

### 4.2.1. Katma Değer Vergisi İade İşlemlerine İlişkin Tespitler

#### 4.2.1.1. *Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması*

Katma Değer Vergisi (KDV) oranı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 28’inci maddesinde %10 olarak belirlenmiş olup Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1’e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile mal teslimleri ve hizmet ifalarında uygulanacak KDV oranları ekli listeler itibarıyla 2022 yılı için %1, %8 ve %18 olarak tespit edilmiştir. Bu kapsamda net alanı 150 m<sup>2</sup>ye kadar konut teslimleri için KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir.

KDV oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarları, mevzuatta belirlenen esaslar doğrultusunda mahsuben ya da nakden iade edilmektedir. İade işlemlerine ilişkin esaslar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) ile belirlenmiş olup buna göre indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan veya zorunlu olmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV’nin iade hesabına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

Denetimlerde, net alanı 150 m<sup>2</sup>ye kadar konut teslimlerine ilişkin yüklenilen KDV listelerinde yüklenilemeyecek giderlerin bulunduğu ve bu giderlerin kabulü hususunda bazı vergi daireleri arasında uygulama birliğinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

Yüklenilen KDV listelerinde yüklenilemeyecek giderlerin bulunması ve hangi giderlerin kabul edilip edilmeyeceği hususunda vergi daireleri arasında uygulama birliğinin olmaması kamunun gelir kaybına uğramasına ve vergi mükellefleri arasında adil ve eşit uygulama yapılmamasına neden olmaktadır.

#### **4.2.1.2. İndirimli Oran Uygulaması Kapsamında Yapılan KDV İadelerine İlişkin Tespitler**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde; Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, ancak Kanun'un 28'inci maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları vb. borçlarına mahsuben ödeneceği düzenlenmiştir.

Ayrıca mahsuben iade edilmeyen verginin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebileceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği, Cumhurbaşkanının, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinde ise; vergiye tabii işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla iade edileceği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDVGUT) ilgili bölümlerinde de indirimli oran uygulamasından doğan KDV iadesine ilişkin ayrıntılı düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

Bu kapsamda indirimli oran uygulaması konusunda yapılan denetimlerde;

- İndirimli oran kapsamındaki bazı iade taleplerinde talep süresi geçtikten sonra iade talebinin yerine getirildiği,

- İndirimli orana tabi KDV iadeleri kapsamında bazı faturaların tabi olduğu KDV oranından farklı oranlarda yüklenime konu edildiği,
- İndirimli orana tabi konut teslimlerine ilişkin emsal bedel hesabında hatalı uygulamaların bulunduğu,
- İndirimli orana tabi konut teslimlerine ilişkin Yeminli Mali Müşavir KDV iade tasdik raporlarının ilgili vergi daireleri tarafından ön kontrole tabi tutulmadan kabul edildiği,
- İndirimli orana tabi konutlara ilişkin bazı KDV iadelerinde genel kabul görmüş miktarlardan fazla inşaat malzemesinin yüklenime konu edildiği,
- İndirimli orana tabi konutlara ilişkin sayılabilir ve ölçülebilir nitelikteki yüklenimlerin konut sayıları ile orantılı olmadığı

tespit edilmiştir.

İndirimli oran uygulamasından doğan KDV iadeleri konusunda tespit edilen bu hususlar kamunun gelir kaybına uğramasına ve vergi mükellefleri arasında adil ve eşit uygulama yapılmamasına neden olmaktadır.

#### **4.2.2. İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması**

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda yatırımcılara çeşitli destek unsurları sağlanmaktadır.

Yatırım teşvik belgesi ile sağlanan destekler genel itibarıyla gümrük vergisi muafiyeti, faiz desteği, KDV istisnası, sigorta primi işveren hissesi desteği gibi unsurları içermekte olup Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyet alanı ile ilgili olarak yatırımcılara sağlanan destek unsurları KDV istisnası, gelir vergisi stopajı desteği ve vergi indirimleri şeklinde düzenlenmiştir.

Teşvik belgesinde öngörülen destek unsurlarının ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanması zorunlu olmakla birlikte Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı teşvik belgesi için öngörülen şartlara uyulup uyulmadığını denetlemeye, denetim sonuçlarına göre gerekli tedbirleri almaya ve yatırım teşvik belgelerinin iptaline yetkili kılınmıştır.

Belge iptali sonucunda uygulanacak müeyyideler ile ilgili mezkûr Karar'ın 28'inci maddesinde; mevzuatında belirlenen hükümlere aykırı davranan, teşvik belgesindeki kayıt ve



koşulları yerine getirmeyen ve öngörülen sürelerde yatırımlarını tamamlamayan yatırımcıların belgelerinin iptal edileceği ve bu kapsamda sağlanan desteklerin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "Yatırımın usulüne uygun olarak gerçekleşmemesi" başlıklı II/B-5.5. bölümünde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde de gerekli koşulların sağlanmaması durumunda yatırım teşvik belgesi kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Denetimlerde, iptal edilen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin olarak bazı vergi dairelerince işlem yapılmadığı, yararlanılan destek unsurunun birden fazla vergi dairesi müdürlüğünü ilgilendirmesi nedeniyle ne kadar tutarda istisnadan ya da indirimden yararlandığının tam olarak belirlenemediği tespit edilmiştir.

İptal edilen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yersiz olarak sağlanan destek unsurlarının geri alınmaması kamunun gelir kaybına uğramasına ve yatırımların arzu edilen/planlanan şekilde tamamlanamamasına sebep olmaktadır.

#### **4.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yapılan Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi**

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 180'inci ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 262'nci maddelerinde; 333 Emanetler Hesabının emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yapılan çeşitli mahiyetteki tahsilatın faaliyet ve alacak hesaplarına alınmadan önce uzun süre 333 Emanetler Hesabında izlendiği, yapılan tahsilattan tahakkuk kayıtları ile bağlantısı kurulamadığı için veya ilgili olduğu hesaplara aktarılmadığı için özellikle diğer niteliği belli olmayan paralar, kişilere ait diğer emanetler, diğer çeşitli emanetler hesaplarında bekletilen tutarların yüksek olduğu tespit edilmiştir. Başka muhasebe birimleri ile bankalar tarafından GİB adına yapılan tahsilat, nitelikleri araştırılmak üzere önce Emanetler Hesabına alınmakta, daha sonra tahsili gerçekleştirilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilenler emanet hesaplarından çıkarılarak ilgili faaliyet ve alacak

hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak özellikle bankalar aracılığıyla yapılan tahsilatlarda, açıklama ya da kişi bilgilerindeki eksikliklerden dolayı tahakkuk kayıtları ile bağlantı kurulamamakta ve bu nedenle yapılan tahsilat emanet hesaplarından mahsup edilememektedir.

Sonuç olarak, gelir ve alacaklarla ilgili tahsilatın emanetler hesabında izlenmesi faaliyet ve alacak hesap bakiyelerinin mali tabloda hatalı tutarlar üzerinden raporlanmasına neden olmaktadır. Kurum alacaklarının takip ve tahsil süreçlerinin tahakkuk esaslı muhasebe sistemi üzerinden yürütülerek emanet hesaplarının amacı dışında kullanımının engellenmesi ve yapılan tahsilattan gelir ve alacaklara ilişkin olanların ilgili hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir.

### **4.3. Özel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular**

#### **4.3.1. Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Malî Açından Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olduğu belirtilmektedir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58'inci maddesinde de döner sermaye işletmesi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kaynakların ekonomik, verimli ve tasarruflu kullanılması gerektiği ve yapılacak ödemelerde gelir gider dengesinin gözetilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, bazı üniversite uygulama ve araştırma hastanesi döner sermaye işletmelerinin gelirleri ile giderlerini karşılayamadıkları, borçlarını ödemekte güçlük çektikleri ve mali yapılarındaki bozukluklar nedeniyle harcama yapmak ve buna bağlı olarak hizmet üretmekte sorunlar yaşadıkları tespit edilmiştir.

Üniversite uygulama ve araştırma hastanesi döner sermaye işletmelerinin daha güçlü bir yapıya kavuşabilmeleri ve yürüttükleri hizmet sunumlarının düzenli biçimde devam etmesi bakımından, gelir gider dengesini sağlayacak gerekli yasal ve idari tedbirlerin alınması ve mali açıdan sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulmaları büyük önem taşımaktadır.

#### 4.3.2. Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklerde Hatalı Uygulamalar Bulunması

Bilimsel araştırma projeleri, tamamlandığında sonuçları ile alanında bilime evrensel veya ulusal ölçülerde katkı yapması, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli, yükseköğretim kurumu içi ve/veya dışı, ulusal ve/veya uluslararası kurum ya da kuruluşların katılımlarıyla yapılabilecek projelerdir.

Üniversiteler tarafından yürütülen bilimsel araştırma projeleri kapsamındaki faaliyetler, başta 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu olmak üzere Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik ve “Yükseköğretim Kurumları Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 3’üncü Maddesinin (f) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Karar” hükümlerine tabidir. Ayrıca her üniversite, bu hükümler doğrultusunda bilimsel araştırma projesine yönelik çalışmalarını çıkardıkları yönergeler doğrultusunda sürdürmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için tahsis edilen kaynakların, bilimsel araştırma projesi tanımına ve amacına uygun olmayan yerlerde kullanıldığı,
- Bilimsel araştırma projelerine ilişkin projenin başlama tarihinden itibaren her altı ayın son haftası içinde ara rapor verilmesi ve proje neticesinde kesin rapor sunulması gerekmekte iken projelere ait ara ve sonuç raporlarının teslim edilmediği veya geç teslim edildiği,
- Bilimsel araştırma projeleri kapsamında verilen ödenek ve yapılan harcamaların izlenmesi için kullanılması gereken 962 Bilimsel Projeler Hesabı ile 963 Bilimsel Projeler Karşılığı Hesaplarının kullanılmadığı,
- Desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınırın, projenin sona ermesini müteakip proje yürütücülerinin zimmetinde bırakılması nedeniyle diğer personel tarafından kullanılabilmesi imkânının sağlanmadığı,
- Süresi geçtiği halde tamamlanmayan projelerin bulunduğu,
- Projelerde taahhüt edilen yayın şartlarının yerine getirilmediği

tespit edilmiştir.

Netice olarak, bilimsel araştırma projesi kapsamında üniversiteler tarafından verilen desteklere ilişkin mevzuata aykırı uygulamaların giderilerek söz konusu projelerin işlevsel hale getirilmesi, proje sürecinin ve sonuçlarının izlenmesi için etkin bir takip sisteminin kurulması ve ilgili mevzuatında öngörülen yaptırımların uygulanması önem arz etmektedir.

#### **4.3.3. Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması**

1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'un Ek 12'nci maddesi ile kamu sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabiplerin, dış tabiplerinin ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların, mesleki faaliyetleri sırasında kötü uygulamaları nedeniyle oluşabilecek zararlara karşı sigorta yaptırımları zorunlu tutulmuştur. Söz konusu Kanun hükmüne ve Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ'in "Primlerin ödenmesi ve kurum katkılarının tahsili ile iadesi" başlıklı 3'üncü maddesine göre; bu sigorta priminin yarısının kendileri tarafından, diğer yarısının döner sermayesi bulunan kurumlarda döner sermayeden, döner sermayesi bulunmayan kurumlarda ise kurum bütçelerinden ödenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabip, dış tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların, mesleki faaliyetleri sırasında tıbbi kötü uygulama nedeniyle kendilerinden talep edilebilecek zararlar ile kurumlarınca kendilerine yapılacak rüculara karşı yaptırmak zorunda oldukları mali sorumluluk sigortasını yaptırmadıkları tespit edilmiştir.

Netice olarak, sigorta kapsamındaki personelin, tıbbi kötü uygulamadan kaynaklanacak tazminatlara ilişkin olarak gerek zarar gören kişilerin gerek kurumlarının veya rücu edilmesi halinde kendilerinin uğrayacağı zararın en aza indirilebilmesi için tıbbi kötü uygulamaya ilişkin zorunlu mali sorumluluk sigortasının yaptırılması gerekmektedir.

#### **4.3.4. Sondaj İzni Verilen Kuyulardan Faydalı Tüketim Miktarına İlişkin Takip ve Denetimlerin Yapılmaması**

167 sayılı Yeraltı Suları Hakkında Kanun'un "Yeraltı sularının mülkiyeti" başlıklı 1'inci maddesinde; yeraltı sularının umumi sular kapsamında sayıldığı, Devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu ve bu suların her türlü araştırılması, kullanılması, korunması ve tescilinin bu Kanun hükümlerine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Kanun'un "Terimler" başlıklı 2'nci maddesinde; faydalı kullanım yeraltı suyunun içmede, temizlikte, belediye hizmetlerinde, hayvan sulamada, zirai sulamada, maden ve sanayide, sportif vesair tesislerde kullanılması, faydalı ihtiyaç ise yeraltı suyunu kullanacak kimsenin faydalı kullanışları için muhtaç olduğu su miktarı şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanun'un 4'üncü maddesinde; kuyu açan kimsenin, bulunan suyun ancak kendi faydalı ihtiyaçlarına yetecek miktarını kullanmaya yetkili olduğu, bu miktarı aşan suların 2886 sayılı Kanun hükümlerine uyularak il özel idarelerince kiraya verileceği belirtilmekle beraber, kuyu adedi, yeri, derinliği ve faydalı ihtiyaç miktarının Devlet Su İşleri (DSİ) Genel Müdürlüğü tarafından tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

İlgili Kanun'un uygulanması için çıkarılan Yeraltı Suları Tüzüğü'nün "Yeraltı suyu ile ilgili işlerin kontrolü" başlıklı 11'inci maddesinde; yeraltı suyu aranması, kullanılması, işletilmesi ve tesislerin ıslah ve tadil edilmesi işlerinin verilen belgelere, teknik yönetmeliklere uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrol yetkisinin DSİ Genel Müdürlüğünde olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere sondaj kuyularına ilişkin olarak tüm yetki DSİ Genel Müdürlüğünde bulunmaktadır. Dolayısıyla sondaj ile çıkartılan sularda kuyu açan kimseye tahsis edilecek su miktarı, kişinin ihtiyaç bildirim de dikkate alınarak DSİ Genel Müdürlüğü tarafından belirlenmekte olup bu miktar, faydalı su miktarı olarak anılmaktadır. Ancak sondajdan faydalı su miktarını aşan bir su miktarı temin edilmekte ise bu sular için, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine uyularak il özel idarelerince; 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile büyükşehir olan illerde il özel idarelerin tüzel kişiliğinin kaldırılmış olması sebebiyle su ve kanalizasyon idareleri tarafından tespit, izleme, suyun kiralanması ve bu sudan gelir elde edilmesi işlemlerinin yürütülmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, yeraltı sularının mevcut durumunun korunması, izinsiz ve gereğinden fazla kullanılmasına engel olmak için DSİ Bölge Müdürlüklerince sondaj izni verilen kuyulardan ne kadar su çekildiği veya hangi amaç için kullanıldığına ilişkin takip ve denetimlerin yapılamadığı, faydalı tüketim miktarını aşan sular için su ve kanalizasyon idarelerince tespit, izleme ve suyun ücretlendirilerek gelir elde edilmesine yönelik işlemlerin yapılmadığı, DSİ Genel Müdürlüğü ile koordineli bir izleme sistemi kurulmadığı tespit edilmiştir. Yeraltı sularının kullanımında faydalı ihtiyaç miktarının belirlenmemesi ve fiilen

kullanılan miktarın ölçülememesi sonucu; faydalı ihtiyaç miktarının üzerindeki kullanımların tespit edilemediği ve buna ilişkin idari para cezalarının uygulanamadığı görülmüştür.

DSİ Bölge Müdürlüklerince sondaj izni verilen kuyulara ait bilgilerin su ve kanalizasyon idareleri tarafından Coğrafi Bilgi Sistemine aktarılarak hem altyapı yatırım planlamalarında hem de abonelik işlemlerinde kullanılması gerekmektedir.

Bu itibarla, DSİ Genel Müdürlüğü ile su ve kanalizasyon idareleri arasında koordineli yürüyen bir iş akış ve bilgi paylaşım ağının oluşturularak faydalı tüketim miktarını aşan kısmın tespit edilmesi ve izlenmesi, ayrıca ücretlendirilmesi gereken kısımların ücretlendirilip tahsilatının sağlanmasına yönelik çalışmalara başlanması ve yeraltı sularının korunmasıyla ilgili gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

#### **4.4. Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular**

##### **4.4.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Takibinin Yapıldığı Yazılımın Entegrasyonunun Sağlanmamış Olması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesinde; muhasebe sisteminin, malî raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup yürütüleceği; kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemler ile garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 51'inci maddesinde ise, kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterileceği, bütçe gelirlerinin tahsil edildiği, bütçe giderlerinin ise ödendiği yılda muhasebeleştirileceği, kamu hesaplarının malî yıl esasına göre tutulacağı belirtilerek muhasebe sisteminin temel ilkeleri ortaya konulmuştur.

Ayrıca, malî tabloların sunulmasına ilişkin ilkeleri belirleyen 1 No.lu Devlet Muhasebesi Standardı'nda da malî tabloların amacı belirtilmiştir. Buna göre, malî tablolar, kuruluşun malî durumunun ve malî performansının belirlenmiş kriterler çerçevesinde sunumu olup malî tabloların amacı; kuruluşun malî durumu, malî performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Malî raporlamanın amaçları, karar vermeye ilişkin yararlı bilgiler sağlayarak, kuruluşun kendisine tahsis edilen kaynaklara ilişkin hesap verebilirliğini; malî kaynakların

edinimi, tahsisi ve kullanımları hakkında bilgilerin sunulması, kuruluşun faaliyetlerini nasıl finanse ettiği ve nakit gereksinimlerini nasıl karşıladığı hakkında bilgilerin sunulması, kuruluşun faaliyetlerini finanse edebilmesini ve yükümlülükleri ile taahhütlerini yerine getirebilmesini değerlendirmede yararlı olan bilgilerin sunulması, kuruluşun malî durumu ve bu durumdaki değişikliklere ilişkin bilgilerin sunulması, kuruluşun performansını hizmet maliyetleri, verimlilik ve hedeflere ulaşma açısından değerlendirmede yararlı olan toplu bilgilerin sunulması yoluyla göstermektir. Bu amaçları gerçekleştirmek için mali tablolar kuruluşun varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri, öz kaynaklardaki diğer değişiklikler ve nakit akışları hakkında bilgi sağlar.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde kamu idarelerinin gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası benimsenmiş olup kurum alacaklarının olduğu anda tahakkuk ettirilmesi ve tahsilat işlemlerinin söz konusu tahakkuk kayıtlarına dayalı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) muhasebe hizmetleri, Mali Otomasyon Sistemi Projesi (MOSİP) adı verilen bir sistem üzerinden yürütülmektedir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4/1-a maddesi kapsamındaki cari dönem primleri, sosyal güvenlik destek primi geliri, genel sağlık sigortası primleri (5510/60), kamu hizmetlerinde çalışanlardan prim gelirleri (memurlar) ve ek karşılık primlerinin tahakkuk işlemleri MOSİP sisteminde kayıt altına alınmaktadır. Ancak, 5510 sayılı Kanun'un 4/1-b maddesi kapsamındaki primlerin tahakkuk işlemleri ile süresinde ödenmeyen 4/1-a kapsamındaki primlerin gecikme cezası ve zamlarının tahakkuk işlemleri, MOSİP dışındaki bilgi sistemlerinde (Güvence ve İşveren Sistemleri) gerçekleştirilmektedir. Ayrıca yılı içerisinde MOSİP sisteminde tahakkuka bağlanıp tahsil edilemeyen 4/1-a primleri de dönem sonunda hesaplardan çıkarılarak diğer bilgi sistemlerine aktarılmaktadır.

Denetimlerde, SGK'nın malî iş ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunulmasını ortaya koyan malî tabloların tahakkuk esaslı muhasebe usulleri çerçevesinde hazırlanmadığı; yıl içerisinde tahakkuk ettirilip tahsil edilemeyen alacakların dönem sonunda ilgili hesaplardan çıkarılarak tahakkuk kayıtlarının kapatıldığı ve gerçekleştirilen tüm tahakkukların muhasebe sisteminde takip edilmediği tespit edilmiştir. Kurumun alacaklarına ilişkin işlemlerin tahakkuk esasına göre gerçekleştirilmemesi nedeniyle mali tabloların cari ve geçmiş dönemde Kurum alacağına dönüşmüş tutarları tam olarak yansıtmadığı görülmüştür. Cari ve geçmiş dönemde Kurum alacağına dönüşmüş olmakla birlikte MOSİP sistemi dışındaki



bilgi sistemlerinde takip edilen geçmiş dönem alacaklarının bir kısmı 31.12.2019 tarihinde düzenlenen muhasebe işlem fişi ile yevmiye kayıtlarına alınmış olsa da bu kapsamdaki alacakların 2020 yılı içerisinde MOSİP sistemi dışındaki bilgi sistemlerinde takip edilmeye devam edildiği, söz konusu alacakların tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek 2020 yılı malî tablolarında gösterilmediği görülmüştür. Daha sonra, 31.12.2021 tarihinde düzenlenen muhasebe işlem fişi ile 31.12.2019 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınan geçmiş dönem alacağı bir yandan ters kayıtla kapatılmış bir yandan da MOSİP sistemi dışındaki bilgi sistemlerinde takip edilen geçmiş dönem alacağının bir kısmı yeniden yevmiye kayıtlarına alınmış ve 2021 yılı mali tablolarında gösterilmiştir. Bu defa, 31.12.2022 tarihinde düzenlenen muhasebe işlem fişi ile 31.12.2021 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınan geçmiş dönem alacağı ters kayıtla kapatılarak MOSİP Sistemi dışındaki bilgi sistemlerinde takip edilen geçmiş dönem alacağı yevmiye kayıtlarına alınmıştır. Ancak, söz konusu alacaklar Kasım 2022 dönemine ilişkin veriler esas alınarak muhasebe sistemine aktarılmıştır. Dolayısıyla yıl sonu itibarıyla malî tablolarda yer alan tutarlar, cari ve geçmiş dönemde Kurum alacağına dönüşmüş tutarları tam olarak yansıtmamaktadır.

Bu itibarla, Kurum alacaklarının tahakkuk esasına göre gerçekleştikleri anda muhasebeleştirilmesi ve malî tablolarda da tam olarak raporlanması gerekmektedir.

#### **4.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumunun Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi**

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 180'inci ve Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği'nin 126'ncı maddelerinde, 333 Emanetler Hesabının muhasebe birimlerince emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Denetimlerde, cari yıl prim gelirleri ve geçmiş dönem alacaklarına ait tahsilatın emanetler hesabında izlenmesi nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumunun (SGK) varlık ve yükümlülükleri ile faaliyet sonuçlarının hatalı raporlandığı tespit edilmiştir. SGK, alacakların takip ve tahsilinde tam olarak tahakkuk esasına geçmediğinden bankalar aracılığıyla yapılan tahsilat niteliği araştırılmak üzere önce emanetler hesabına alınarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmakta, daha sonra tahsil edilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilen tutarlar emanetler hesabından mahsup edilerek ilgili faaliyet ve alacak hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak yapılan tahsilatın tahakkuk kayıtları ile bağlantısının kurulamaması durumunda yapılan tahsilat emanetler hesabından mahsup edilememektedir. Bu durum, bir taraftan emanetler



hesabında gereksiz bir artışa neden olurken, diğer taraftan faaliyet ve alacak hesaplarının sağlıklı bir şekilde denetimine imkân vermemekte, Kurumun bir yıllık malî işlemlerinin yansımaları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosunun güvenilirliğini zedelemektedir.

Bu itibarla, Kuruma ait varlık ve yükümlülükler ile faaliyet sonuçlarının muhasebe yönetmeliği ile belirlenen standartlara uygun raporlanabilmesi için Kurum alacaklarının takip ve tahsil süreçlerinin tahakkuk esaslı muhasebe sistemi üzerinden yürütülerek emanetler hesabının amacı dışında kullanımının engellenmesi ve yapılan tahsilattan gelir ve alacaklara ilişkin olanların ilgili hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir.

#### **4.4.3. Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden ve Belediye Şirketlerinden Prim Alacaklarının Tahsil Edilmesinde Sorun Yaşanması**

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 405'inci maddesinde Sosyal Güvenlik Kurumunun (SGK) amacı, sosyal sigortacılık ilkelerine dayalı, etkin, adil, kolay erişilebilir, aktüeryal ve malî açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlarda sosyal güvenlik sistemini yürütmek olarak belirlenmiştir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Prim oranları ve Devlet katkısı" başlıklı 81'inci maddesine 17.04.2008 tarihinde 5754 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 48'inci maddesiyle eklenen fıkrada; Devletin, Kurumun ay itibarıyla tahsil ettiği malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları ile genel sağlık sigortası priminin dörtte biri oranında Kuruma katkı yapacağı hükmü yer almaktadır.

SGK'nın belediyelerden olan alacaklarının tahsilatı 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un 7'nci maddesi hükümlerine göre yapılmaktadır. Anılan maddenin ikinci fıkrası prim borçlarının da içinde bulunduğu borç türlerine karşılık, her ay genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden ayrılacak tutardan, alacaklı idarelerin talebi üzerine ilgisine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı veya İller Bankası tarafından kesinti yapılarak alacaklı idarelere ödeme yapılacağını düzenlemiştir.

Denetimlerde, SGK'nın belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları ile şirketlerinden süresi içinde tahsil edilemeyen prim alacaklarının toplam miktarının her yıl artmakta olduğu görülmektedir. Bu kapsamda 2022 yılı itibarıyla tahsil edilemeyen prim ve prime bağlı alacak toplamı 38.669.506.685 TL'ye ulaşmış olup tahsil edilemeyen bu tutarların %38'i belediyelere,

%61'i belediye şirketlerine, %1'i ise belediyelere bağlı kuruluşlara aittir. Burada dikkate alınması gereken bir başka husus, belediye şirketlerinin belediye faaliyetlerinin yürütülmesinde üstlendikleri görevler artmasına karşın, şirketlerden 5779 sayılı Kanun kapsamında bir kesinti de yapılamamasıdır. Ayrıca, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek 20'nci maddesi uyarınca, belediyeler ile bağlı kuruluşlar personel çalıştırılmasına dayalı hizmetlerini doğrudan hizmet alımı suretiyle kendi şirketlerinden yapmaktadır. Bu şekilde yapılan hizmet alımlarının ihale kapsamında yapılmaması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu Prim ve İdari Para Cezası Borçlarının Hakedişlerden Mahsubu, Ödenmesi ve İlişiksizlik Belgesinin Aranması Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca işlem yapılamamakta ve belediye şirketlerine yapılan ödemelerin hakedişinden kesinti yapılarak belediyeye sorumluluk yüklenememektedir.

Sonuç olarak, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları ile belediye şirketlerinden olan alacakların belediye ve belediye şirketlerinin bütçe imkanları ile ödenemediği görülmektedir. Mevcut borç durumu ve borcun artış eğilimi Kurumun mali açıdan sürdürülebilir bir sosyal güvenlik sistemi tesis etmeye yönelik temel amacını gerçekleştirme önünde bir engel olarak görünmektedir. Belediyelerden olan alacakların tahsil edilememesi, aylık tahsilatları düşürmekte ve dolayısıyla Kuruma yapılacak Devlet katkısını da azaltmaktadır.

Belediye borçlarına ilişkin kesinti yapılabilmesine rağmen belediye şirketlerinin prim borçlarına ilişkin bir kesinti yöntemi geliştirilememiştir. Bu nedenle, belediye şirketlerinin prim borçlarına karşılık alınmak üzere ilgili belediyelere genel bütçe vergi gelirlerinden gönderilen paylardan kesinti yapılması veyahut belediyelere belediye şirketlerine yapılacak hakediş ödemelerinden kesinti yapılarak Kuruma yatırılması sorumluluğu getirmek gibi Kurum alacaklarını garanti altına almaya yönelik girişimlerde bulunulması gerekmektedir.

#### **4.5. Mahallî İdarelere İlişkin Konular**

##### **4.5.1. Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması**

Denetimlerde, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre belediyeler tarafından tahakkuk ve tahsili gereken gelirlerle ilgili olarak;

- Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam üzerinden ilan ve reklam vergisi alınması gerekirken, bazı belediyelerde söz konusu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, eksik/hatalı yapıldığı, alışveriş

merkezi içerisinde yer alan iş yerlerinden vergi alınmadığı veya yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken ilan ve reklam vergisinin farklı belediyelerce tahsil edildiği,

- Belediye sınırları ile mücavir alanları içerisinde bulunan eğlence işletmelerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabi iken bazı belediyelerde bu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken eğlence vergisinin farklı belediyelerce tahsil edildiği, ilçe belediyelerine aktarılması gereken eğlence vergisinin aktarılmadığı,
- Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan bazı kuruluşlarca elektrik ve havagazı tüketim vergisi beyannamelerinin verilmediği, bazı belediyelerce elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin takip ve tahakkuk işlemlerinin yapılmadığı,
- Ulusal bayram günlerinde çalışmalarını izne bağlı iş yerlerinden tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı alınması gerekirken bazı belediyelerce tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı tahsilatının yapılmadığı,
- Bazı belediyelerce yol, kanalizasyon ve su tesisi harcamalarına katılma paylarının tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı veya katılma paylarının hatalı hesaplandığı,
- Belediye Gelirleri Kanunu'nda sayılan maktu vergi ve harçlara ilişkin tarifinin güncellenmemesi nedeniyle belediyelerin önemli ölçüde gelir kaybına uğradığı

tespit edilmiştir.

Gelirlerinin önemli bir kısmını genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylardan oluşan belediyelerin kendi öz gelirlerinin tahakkuk ve tahsilinin yapılmaması, belediyelerin malî yapılarının bozulmasına neden olmakta ve belediyeler tarafından sunulan hizmetlerin çeşitliliği ve kalitesi üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.

#### **4.5.2. Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması**

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda binaların bina vergisine, arsa ve arazilerin de arazi vergisine tabi olduğu, verginin matrahının ise bu Kanun hükümlerine göre belirlenen vergi değeri olduğu ifade edilmiş olup bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde iki olarak belirlenmiştir. Aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerin

ödeyeceği belirtilmiştir. Emlak vergisi bildirimının süresinde verilmemesi halinde ise vergi, idarece tarh edilecektir.

Bina, arsa ve arazinin vergi değerlerinin takdirinde şehir, kasaba ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak normlar ile uyulacak usul ve esaslar Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük ile belirlenmiştir. Tüzük'ün, "Binaların inşaat sınıflarına göre ayrımı" başlıklı 10'uncu maddesinde bina sınıfları tanımlanmış ve bu sınıflamanın binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar dikkate alınarak yapılacağı düzenlenmiştir. Anılan Tüzük'ün 20'nci maddesinde ise hesaplanan metrekare normal inşaat maliyet bedeline, ilan olunan bedelde nazara alınmamış ise, kalorifer veya klima tesisatı için %8, asansör tesisatı için ayrıca %6 oranında ilave yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 1319 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007 ve müteakip yıllar için gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların Türkiye sınırları içinde brüt 200 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları halinde bu meskene ait bina vergisi oranı sıfır olarak belirlenmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde;

- Zamanında bildirim vermeyen emlak vergisi mükelleflerinin tespit edilmediği,
- Emlak vergisine esas bina sınıflarının hatalı belirlendiği,
- Bazı iş yerlerinde emlak vergisi tahakkuklarının mesken oranı üzerinden yapıldığı,
- Emlak vergisinin hesabında asansör tesisatı, kalorifer ve klima farklarının vergi değerine ilave edilmediği,
- İndirimli emlak vergisi hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, söz konusu indirim şartlarını koruyup korumadığının idareler tarafından kontrol edilmediği ve bu kontrollerin etkin yapılmasına yönelik bir takip mekanizması bulunmadığı,
- Yapı ruhsatı olmayan bazı binalardan emlak vergisi alınmadığı,
- Tadilat ruhsatlarının emlak vergisi tahakkuku yapan birime bildirilmemesi nedeniyle vergi tahakkuk ettirilemediği,
- Belediyeden ruhsat alma zorunluluğu bulunmayan işyerlerinde emlak vergisi tahakkukunun mesken üzerinden yapıldığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerin vergi gelirleri arasında önemli bir yer teşkil eden emlak vergisinin tahakkuk ve tahsilinin yapılmaması, belediyelerin önemli bir gelir kaleminden yoksun kalmasına neden olmaktadır.

#### **4.5.3. Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması**

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44'üncü maddesine göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir. Çevre temizlik vergisi konutlarda tüketilen su miktarı üzerinden hesaplanırken, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalarda ise 2464 sayılı Kanun'da belirtilen tarifeye göre hesaplanır ve bağlı bulunulan belediyece tahsil edilir.

Büyükşehir belediyelerinde ise konut olarak kullanılan binalardan çevre temizlik vergisi su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilir. Bu vergilerin, varsa gecikme zammı da dâhil edilerek %80'i ilgili belediyeye, %20'si ise münhasıran çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere büyükşehir belediyesine gönderilir. İlgili belediyesince iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalardan tahsil edilen çevre temizlik vergisinin %20'si de aynı esaslar çerçevesinde büyükşehir belediyesine aktarılır.

Denetimlerde,

- Belediye sınırları içerisinde bulunan bazı işyerlerine çevre temizlik vergisi mükellefiyeti ve çevre temizlik vergisi tahakkuk ettirilmediği, bu kapsamda herhangi bir tahsilat yapılmadığı,
- Bazı su ve kanalizasyon idareleri veya ilçe belediyelerince çevre temizlik vergisi paylarının ilgili ilçe veya büyükşehir belediyesine aktarılmadığı,
- Bazı büyükşehir ve ilçe belediyelerince kendilerine aktarılacak çevre temizlik vergisi paylarının tahakkuk, takip ve tahsilinin sağlıklı yapılmadığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerin vergi gelirleri arasında yer alan çevre temizlik vergisinin tahakkuk, tahsil ve takibinin yapılmaması, belediyelerin önemli bir gelir kaleminden yoksun kalmasına yol açmaktadır.

#### 4.5.4. İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "İşyeri açma izni harcı" başlıklı 81'inci maddesine göre belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyerinin açılması işyeri açma izni harcına tabidir.

İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik'in;

"İşyeri açılması" başlıklı 6'ncı maddesinde ise, yetkili idarelerden usulüne uygun olarak işyeri açma ve çalışma ruhsatı alınmadan işyeri açılmayacağı ve çalıştırılmayacağı,

"İşyeri açma ve çalışma ruhsatının kesinleşmesi" başlıklı 13'üncü maddesinde de işyeri açma ve çalışma ruhsatının verilmesinden sonra yapılacak denetimlerde mevzuata uygun olmayan unsurların ve noksanlıkların tespiti halinde, işyerine bu noksanlık ve hatalarını gidermesi için bir defaya mahsus olmak üzere on beş günlük süre verileceği, verilen süre içinde tespit edilen noksanlık ve aykırılıklar giderilmediği takdirde, ruhsat iptal edilerek işyerinin kapatılacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca 1608 sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında 16 Nisan 1340 Tarih ve 486 Numaralı Kanunun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun'un 1'inci maddesinde, belediyelerin yetkili organlarının mevzuatın verdiği yetkiye istinaden men ettikleri işleri işleyenlere belediye encümenince Kabahatler Kanunu'nun 32'nci maddesi hükmüne göre para cezası verileceği hükmüne yer verilmiştir.

Denetimlerde, bazı belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde işyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyette bulunan işletmeler bulunduğu ve bu işyerlerinden işyeri açma ve çalışma ruhsat harcı alınmadığı, ayrıca bu işyerleri hakkında kapatma kararı ve idari para cezası verilmediği tespit edilmiştir.

Netice olarak, belediyelerin, işyeri açma izni harcına ilişkin gelir kaybına uğramasının önlenmesi amacıyla ruhsatsız faaliyet gösteren iş yerlerine ilişkin denetimlerin ve gerekli yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

#### 4.5.5. Otopark Gelirlerinin Takibi, Tahsili, Değerlendirilmesi ve Aktarılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

3194 sayılı İmar Kanunu'na dayanılarak yürürlüğe konulan Otopark Yönetmeliği'nde; otopark ihtiyacının parselinde karşılanmasının esas olduğu, parselinde otopark ihtiyacı karşılanamayan durumlarda belirtilen Yönetmelik hükümlerine göre belirlenecek otopark bedelinin alınacağı, bu bedellerin ayrı bir banka hesabında tutulacağı, bu hesapta toplanan meblağa yasaların öngördüğü faiz oranının uygulanacağı ve bu meblağın sadece otopark tesisi için gerekli arsa alımları ile bölge otoparkları veya genel otoparklar için kullanılacağı, otopark hesabında toplanan meblağın otopark tesisi yapımı dışında başka bir amaçla kullanılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'inci maddesinin ilçe belediyelerinin görev ve yetkilerini düzenleyen ikinci fıkrasının (d) bendinde; bölge otoparkı, kapalı ve açık otoparklar yapma, yaptırma, işletme, işlettirme veya ruhsat verme yetkisi ilçe belediyelerine verilmiştir.

Öte yandan, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Kanun'un "Büyükşehir belediyesinin gelirleri" başlıklı 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde de yukarıda belirtilen hükme göre tespit edilen park yerlerinin işletilmesinden elde edilen gelirin ilçe ve ilk kademe belediyelerine nüfuslarına göre dağıtılacak %50'sinden sonra kalacak %50'si büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında sayılmıştır.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Otopark hesabında toplanan bedellerin amacı dışında kullanıldığı,
- Otopark gelirlerinin toplandığı banka hesabının mevzuatın öngördüğü şekilde vadeli olarak değerlendirilmediği,
- Parselinde otopark ihtiyacı karşılanamayan durumlarda yapı sahiplerinden alınması gereken birim otopark bedellerinin Otopark Yönetmeliği hükümlerine aykırı olarak belirlendiği,

- İlçe belediyelerince tahsil edilmesi gereken otopark bedellerinin büyükşehir belediyelerince tahsil edildiği,
- Büyükşehir belediyesince ilçe belediyelerine nüfuslarına göre aktarılması gereken yol vb. üzerinde yer alan araç park yerleri gelirlerinin aktarılmadığı ve ilçe belediyelerince söz konusu gelirlerin takip ve tahsilinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerce otopark bedellerinin mevzuat hükümlerine göre tahsil edilmesi, değerlendirilmesi ve kullanılması ayrıca yol üstü otopark gelir paylarının büyükşehir belediyelerince ilgili ilçe belediyelerine gönderilmesi gerekmektedir.

#### **4.5.6. Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerine İlişkin Uygulamalarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması**

775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun "Fonların teşkili ve kullanılması" başlıklı 12'nci maddesinde, bu maddede belirtilen kaynaklardan sağlanacak gelirlerin, ilgili belediyelerce açılacak özel hesaplarda toplanarak birer fon teşkil edileceği, 13'üncü maddesinde de toplanan bu kaynakların Toplu Konut İdaresi Başkanlığının izni veya onayı alınmak şartıyla hangi amaçlar için kullanılacağı açık bir şekilde belirtilmiştir.

775 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde, Kanun'un öngördüğü hizmetlerin yürütülebilmesi için sağlanacak gelirler arasında fonda toplanacak paranın faiz gelirleri de sayılmıştır.

Ayrıca 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesine göre belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinden tahsil edilen tutarın %10'unun ilgili fona aktarılması gerektiği ifade edilmiştir.

Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Belirli Bir Amaca Tahsisli Gelirler ve Alınan Paylar" başlıklı 18'inci maddesinde ise 775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun 12'nci maddesi gereği kurulan fonda toplanacak paraların gelir bütçesinin ilgili bölümüne gelir kaydedileceği ve diğer taraftan gider bütçesinin ilgili tertibine tahsis amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ödenek konulacağı ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde,



- Fon gelirlerinin belediyelerce, özel hesap yerine başka banka hesaplarında takip edildiği, Toplu Konut İdaresi Başkanlığının izni olmaksızın ve/veya amacının dışında kullanıldığı, vadesiz hesapta tutulmak suretiyle nemalandırılmadığı,
- Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinden aktarılması gereken %10 oranındaki payın fon hesabına aktarılmadığı ve ilgili belediyeler tarafından takibinin yapılmadığı,
- Fon gelirlerinin hatalı muhasebeleştirildiği ve gider bütçesine ödenek kaydedilmediği

tespit edilmiştir.

Kamu kaynağının mevzuatın öngördüğü şekilde kullanımının sağlanması açısından uygun kayıtların yapılarak takibinin yapılması gerekmektedir.

#### **4.5.7. Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi**

5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (s), (ş) ve (z) fıkralarında; "Geçiş hakkı", "Geçiş hakkı sağlayıcısı" ve "İşletmeci" tanımlamaları yapılmıştır.

Aynı Kanun'un 22'nci maddesinin birinci fıkrasında "Geçiş hakkının kapsamı" belirlenmiş, 25'inci maddesinde de işletmeci ile geçiş hakkı sağlayıcısının anlaşma serbestisi çerçevesinde geçiş hakkına ilişkin anlaşmalar yapabileceği düzenlenmiştir.

Geçiş hakkı ve bu hakka uygulanacak ücret tarifesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından "Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır.

Yönetmelik'te işletmeci ve geçiş hakkı sağlayıcısının geçiş hakkına ilişkin anlaşmaları, belirlenen ilkeler doğrultusunda serbestçe yapabileceği, anlaşma yapmaya ve geçiş hakkına ait ücretlerin tahsiline ise geçiş hakkına konu olan taşınmazın sahibi veya taşınmaz üzerinde hak sahibi olanların yetkili olduğu ifade edilmiştir. Yönetmelik'te geçiş hakkı ücretlerinin, bu Yönetmelik'e ekli Geçiş Hakkı Ücret Tarifesi'nde belirtilen fiyatları aşamayacağı ve bu fiyatların her mali yılın başında Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) oranında artırılacağı düzenlenmektedir.

Buna göre belediyeler tarafından tarifede tavan olarak belirtilen miktarlara da riayet edilmek suretiyle geçiş hakkı talep eden telekomünikasyon firmalarından tahsil edilmek üzere geçiş hakkı ücreti belirlenmesi ve bu ücretlerin geçiş hakkını kullanan işletmecilerden tahsil edilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyelerin yetki ve sorumluluk alanları içerisinde kalan sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin üst sınırı Yönetmelik'te belirtilen geçiş hakkı ücretlerinin tarifelerinin belirlenmediği ve dolayısıyla herhangi bir tahsilat yapılmadığı, tarife belirlenmesine rağmen bazı belediyelerce geçiş hakkı ücretlerinin takip ve tahsil edilmediği ve ilçe belediyelerinin tasarrufunda ve/veya sorumluluğunda olan yerler için büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edilen geçiş hakkı bedellerinin ilçe belediyelerine aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Netice olarak, belediyeler tarafından geçiş hakkı bedellerinin tahakkuk, tahsil ve takibinin yapılması gerekmektedir.

#### **4.5.8. Harç Alınan Hizmetler İçin Ayrıca Ücret Talep Edilmesi**

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda belediyelerin tahsil edebileceği vergi, resim ve harçlar düzenlenmiştir. Kanun'un 85'inci maddesinde harçların uygulanmasına ilişkin esas ve usullerin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca (önceden İçişleri Bakanlığınca) hazırlanacak bir yönetmelikle belirleneceği belirtilmiş, bu kapsamda İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan "2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Çeşitli Harçlarla İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Yönetmelik'in 18'inci maddesinde Yönetmelik'te sayılan harç konusu hizmetlerden dolayı mükelleflerden, her ne ad altında olursa olsun başkaca bir karşılık istenemeyeceği belirtilmiştir. Yönetmelik'in 18'inci maddesinde ayrıca Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'nci maddesindeki ücrete tabi işlerle ilgili hükümlerin saklı olduğu ifade edilmiştir. 2464 sayılı Kanun'un 97'nci maddesinde belediyelerin, bu Kanun'da harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Kanun ve ilgili Yönetmelik hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; Kanun'da belirtilen ve harç konusu yapılan işlerde belediye tarafından verilen hizmetin karşılığında ilgililerden harç tahsilatı yapılacağı, söz konusu hizmetler veya bu hizmetlerin unsurlarından olan bazı kısımlar

için her ne ad altında olursa olsun ayrıca ücret istenemeyeceği, belediye meclislerince belirlenecek ücret tarifesine göre ilgililerden alınacak ücretlerin ise ancak harç konusu yapılmayan, zorunlu tutulmayan ve ilgililerin isteği doğrultusunda sunulan hizmetlere münhasır olduğu anlaşılmaktadır.

Yapılan denetimlerde, bazı belediyelerde harç alınan hizmetler veya bu hizmetlerin içinde yer alan bazı kısımlar için ayrıca ücret tarifesi belirlendiği, söz konusu ücretlerin zorunlu tutulduğu, ödenmemesi durumunda harç konusu hizmetin de ilgili idare tarafından tamamlanmadığı tespit edilmiştir. Bu hususa ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- “Plan ve proje tasdik harcı” yanında, “Proje onay ücreti” talep edilmesi,
- “Yapı kullanma izni harcı” yanında, “İskân verildiğinde ücreti” talep edilmesi,
- “İşyeri açma izni harcı” yanında, “Ruhsat ücreti” (yeni açılacak iş yerlerinden), “Muayene ücreti” (yeni açılacak iş yerlerinden), “İş yeri açma ücreti” talep edilmesi.

Sonuç olarak, Anayasa’nın 73’üncü maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, kanunla değiştirilip kaldırılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Bu hükme uygun olarak belediyeler tarafından bazı hizmetler için alınacak harçlar 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda düzenlenmiştir. Söz konusu hizmetlerin sunulması sonrasında bahsedilen harçların ilgili kişilerden alınmaması mevzuata aykırı olduğu gibi Kanun’da belirtilen hizmetler veya bu hizmetlerin bazı unsurları için ayrıca ücret talep edilmesi de hukuka aykırıdır.

#### **4.5.9. Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler**

##### **4.5.9.1. Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerindeki Hatalı Uygulamalar**

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun “Diğer kuruluşlarla ilişkiler” başlıklı 75’inci maddesinde belediyelerin; görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda mülkiyetlerindeki taşınmazları sadece asli görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere yirmi beş yılı geçmemek koşuluyla mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edebileceği, bu taşınmazların tahsis amacı dışında kullanılması halinde tahsis işleminin iptal edileceği ayrıca söz konusu taşınmazların kamu konutu ve sosyal tesis olarak kullanılamayacağı ifade edilmiştir.

Bahse konu olan madde hükmü uyarınca; belediye taşınmazları yalnızca kamu idarelerine ve sadece mevzuatta öngörülen hizmetleri yürütmek amacıyla tahsis edilebilecektir.

Ayrıca bu iki koşulun sadece işlemin tesisi sırasında değil taşınmazın bu suretle kullanılması sırasında da sağlanması gerekmektedir. Taşınmazın, lehine tahsis edilen kamu idaresince bu koşullara uygun kullanılıp kullanılmadığı malik idarece belirli aralıklarla kontrol edilmeli ve tahsis amacı dışında kullanımın tespiti halinde tahsis işlemi iptal edilmelidir.

Anılan Kanun'un 18'inci maddesi uyarınca; belediye taşınmazının tahsisine, tahsis şeklinin değiştirilmesine veya tahsisli bir taşınmazın kamu hizmetinde ihtiyaç duyulmaması hâlinde tahsisin kaldırılmasına belediye meclisi yetkilidir.

Denetimlerde bazı belediyelerde;

- Belediye meclis kararı olmaksızın taşınmaz tahsis edildiği,
- Taşınmazların yirmi beş yılı geçecek şekilde ya da süresiz tahsis edildiği,
- Kamu hizmeti amacı dışında taşınmaz tahsis edildiği,
- Tahsisli taşınmazların kullanımına ilişkin tespitlerin sağlıklı yürütülmediği ve bazı taşınmazların tahsis amacı dışında kullanıldığı ya da atıl bekletildiği,
- Taşınmazların sosyal tesis olarak tahsis edildiği,
- Kendisine tahsis edilen taşınmazlar üzerinde, bir başka kamu idaresine tahsis ya da kiraya verme gibi çeşitli tasarruflarda bulunulduğu

tespit edilmiştir.

Belediye taşınmazlarının tahsis işlemlerinin mevzuat hükümlerine uygun şekilde gerçekleştirilmesi, mevzuattan doğan genel gözetim ve kontrol yükümlülüklerinin malik idare tarafından yerine getirilmesi, tahsisli taşınmazların amacına uygun kullanımının sağlanması aksi halde tahsis işleminin iptal edilmesi gerekmektedir.

#### **4.5.9.2. Belediye Taşınmazlarının Bedelsiz Kullandırılması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesinde; kamu taşınmazlarının edinilmesi, yönetilmesi ve elden çıkarılması gibi hususların ilgili kanunlarında düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu açıdan, belediyelerin taşınmazlar üzerindeki tasarruf yetkisinin kapsamı hakkında çeşitli yasal düzenlemeler bulunmakla birlikte bu konu ile ilgili temel düzenlemeler 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda yer almaktadır.

5393 sayılı Kanun hükümleri uyarınca belediye taşınmazları; asli görev ve hizmetlerini ifa etmek üzere kamu idarelerine tahsis edilebileceği gibi hem gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerinin hem de kamu idarelerinin ticari kapsamda değerlendirilebilecek faaliyetleri için özel hukukta düzenlenen irtifak hakkı, kira gibi haklara dayanılarak kullanıma sunulabilmektedir. Dolayısıyla bu kişilere kural olarak kamu taşınmazının bedelsiz kullandırılması mümkün bulunmamaktadır. Bu durumun istisnası, anılan Kanun'un 15'inci maddesinde belirtildiği üzere, sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla taşınmaz tahsis edilmesine yöneliktir.

Kiralama ve irtifak hakkına ilişkin temel düzenlemeler özel hukukta düzenlenmiş olsa da konusu kamu kaynağı olduğundan hakkın tesis edilmesinde kamu hukuku hükümleri geçerlidir. Belediye taşınmazının gelir getirecek şekilde kiralanması veya irtifak hakkı tesis edilmesinde uygulanacak esas ve usullere ilişkin düzenlemelere ise 2886 sayılı Kanun'da yer verilmektedir.

Anılan Kanun'a göre bedelin; 9'uncu maddede belirlenen tahmin edilen bedel esas alınarak yapılacak ihale sonucunda belirlenmesi gerekmektedir. Bu madde uyarınca da belediye taşınmazlarının gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerine bedelsiz tahsis edilmesi mümkün değildir.

Denetimlerde, bazı belediyelere ait taşınmazların mevzuatta öngörülen istisnai koşullar oluşmaksızın; vakıf, dernek ve kooperatiflere, spor kulüplerine, belediye şirketlerine, elektrik şirketlerine ve gerçek kişilere bedelsiz kullandırıldığı tespit edilmiştir.

Netice olarak, belediye taşınmazlarının istisnai düzenlemeler haricinde kamu hukukuna özgü bir hak olan tahsise ya da bedelsiz kira veya irtifak hakkına dayanarak gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerine kullandırılması mümkün bulunmamaktadır.

#### **4.5.9.3. Belediye Taşınmazlarının İhale Yapılmaksızın Kiraya Verilmesi**

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde, belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun'da yazılı hükümlere göre yürütüleceği, "İhale usullerinin neler olduğu" başlıklı 35'inci maddesinde ihale usulleri ve işin gereğine göre bu usullerden hangisinin uygulanacağını bu Kanun hükümlerine uyularak idarelerce tespit edileceği belirtilmektedir.

Belediyelerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların hangi amaçlar doğrultusunda olursa olsun özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kiralama işlemlerinin 2886 sayılı Kanun kapsamında belirtilen usul ve esaslar dahilinde yapılması gerekmektedir. İstisnaları olmakla beraber kiraya verilecek taşınır ve taşınmaz malların kira süresinin on yıldan çok olamayacağı “Kiralarda sözleşme süresi” başlıklı 64’üncü madde ile hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile kiralama işlemleri hakkında yeni düzenlemeler getirilerek 339’uncu maddede; kamu kurum ve kuruluşlarının hangi usul ve esaslarla yapılmış olursa olsun konut ve çatılı işyeri kiralamalarında Türk Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, 347’nci maddesinde ise belirli ve belirsiz süreli kira sözleşmelerinin sona ermesine ilişkin şartlara yer verilmiştir. Madde hükmünde; belirli süreli sözleşmelerde süre bitiminden en az onbeş gün önce kiracı bildirimde bulunmadıkça sözleşmenin aynı koşullarda bir yıl için uzatılmış sayılacağı, kiraya verenin, sözleşme süresinin bitimine dayanarak sözleşmeyi sona erdiremeyeceği ancak on yıllık uzama süresi sonunda kiraya verenin herhangi bir sebep göstermeksizin sözleşmeye son verebileceği, belirsiz süreli kira sözleşmelerinde ise kiraya verenin kiranın başlangıcından on yıl geçtikten sonra, genel hükümlere göre fesih bildiriyle sözleşmeyi sona erdirebileceği düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere taşınmaz kiralama işlemlerinin Devlet İhale Kanunu’nda öngörülen ihale usulleri ile yapılması gerekmektedir. Kira sözleşmesi kiracı bildirimde bulunmadıkça on yıl süre ile uygulanmaya devam edecek olup bu sürenin sonunda kiraya veren tarafından sona erdirilebilecektir. Kiralama akdinin sona ermesini takiben taşınmazın tekrar kiraya verilebilmesi ancak 2886 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak yeniden ihaleye çıkılması ile mümkündür.

Denetimlerde;

- Bazı belediyelerin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınmaz malların ihale düzenlenmeksizin doğrudan kiraya verildiği,
- 2886 sayılı Kanun’a göre ihaleye çıkılarak kiralanan taşınmazların, kira süresi sonunda yeniden ihale düzenlenmeden süre uzatımı yoluyla aynı kişilere kiralandığı tespit edilmiştir.

Belediye taşınmazlarının ilk kez yahut kira sürelerinin dolmasını takiben yeniden kiralınması işlemleri Devlet İhale Kanunu hükümleri uyarınca düzenlenecek ihalelere uygun olarak gerçekleştirilmelidir.

#### 4.5.10. Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesinde, belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarının, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarını aşamayacağı, bu miktarın büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Kanun'da iç borçlanma ilkeleri de belirlenmiş ve belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarının yılı içinde toplam %10'unu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; %10'unu geçen iç borçlanmayı ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının onayı ile yapabileceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde, bazı belediye ve bağlı kuruluşlarında 5393 sayılı Kanun'da belirlenmiş borçlanma limitlerine uyulmadığı, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarının %10'unu geçmeyen iç borçlanma için belediye meclis kararı alınmadığı ve %10'u geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve/veya Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından onay alınmadığı tespit edilmiştir.

Söz konusu hatalı uygulamalar Kanun'a aykırılığın yanı sıra belediye hizmetlerinin devamlılığına ve belediyelerin mali yapısının sürdürülebilirliğine karşı risk oluşturmaktadır.

#### 4.5.11. Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Norm kadro ve personel istihdamı" başlıklı 49'uncu maddesinde; belediyenin yıllık toplam personel giderlerinin, gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu aşamayacağı, nüfusu 10.000'in altında olan belediyelerde bu oranın yüzde kırk olarak uygulanacağı, yıl içerisinde aylık ve ücretlerde beklenmedik bir artışın meydana gelmesi sonucunda personel giderlerinin söz konusu oranları aşması durumunda, cari yıl ve izleyen yıllarda personel giderleri bu oranların altına ininceye kadar yeni personel alımı yapılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.



İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bağlı Kuruluşları ile Bunların Üyesi Olduğu Mahalli İdare Birliklerinin Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Personel giderlerinin toplam giderler içindeki payına ilişkin üst sınır" başlıklı 5'inci maddesine göre; idarelerin, şirket personeli de dâhil yıllık toplam personel giderleri, idarenin gerçekleşen en son yıl bütçe gelirleri toplamının her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanun uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması sonucu bulunacak miktarın yüzde kırkını aşamayacak, bu oran büyükşehir belediyelerinde yüzde otuz olarak uygulanacaktır.

Denetimlerde, bazı belediyelerde şirket personeli hariç yıllık toplam personel giderlerinin gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Kanun'a göre belirlenen yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunan miktarın yüzde otuzunu, şirket personeli dâhil olmak üzere yıllık toplam personel giderlerinin ise yüzde kırkını aştığı ve personel giderlerinin belirlenen oranların altına inmemesine rağmen personel alımına devam edildiği tespit edilmiştir.

Netice olarak, kamu idarelerinin personel alımlarında, yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri ile belirlenen personel giderleri sınır oranının aşılması durumunda yasal sınırın altına ininceye kadar personel alımı yapmaması ve bu ödemeler açısından mali disiplinin sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **4.5.12. Belediye ve Özel İdarelerin Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri**

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 16'ncı maddesinde, belediyenin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık olan, gelir getirmeyen taşınmazları ile bunların inşaa ve kullanımlarının KDV ile özel iletişim vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç, katılma ve katkı payından muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyelerinin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 10'uncu maddesinde; büyükşehir ve ilçe belediyelerinin, görevli oldukları konularda bu Kanun ile birlikte Belediye Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri ile ilgisine göre belediyelere tanınan yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahip olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla belediyenin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık olan, gelir getirmeyen taşınmazlarından olan park ve bahçeler, belediye hizmet binaları, mesleki eğitim kurs binaları, mahalle aralarında yer alan spor sahaları ve kamu hizmeti sunulan diğer binaların inşaa ve kullanımlarının KDV ile özel tüketim vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç, katılma ve katkı payından muaf olması



gerekmektedir.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Muafiyetler" başlıklı 21'inci ve Ek 5'inci maddelerine göre de su ve kanalizasyon idarelerinin görevleri için kullandığı taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her türlü vergi resim ve harçtan muafır.

Denetimlerde, bazı mahallî idarelerin elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödedikleri tespit edilmiştir.

Belediyelere Kanun ile sağlanan söz konusu muafiyetlerden yararlanılması kaynakların etkili kullanılmasına katkı sağlayacaktır.

#### **4.5.13. Belediyelerde Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki kamu hizmetleri için belediyelere yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. Belediyelerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri kapsamında sayılmayan ve kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri 3065 sayılı Kanun kapsamına girmediğinden bu nitelikte olmayan teslim ve hizmetler karşılığında belediyelerin ödedikleri KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 153'üncü maddesi uyarınca belediyelerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler için ödedikleri KDV tutarlarını 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabına kaydedebilmeleri ancak söz konusu işlemin belediye açısından indirim hakkı doğuran bir işlem olması durumunda mümkündür. Mahallî idareler bir bedel karşılığı satmak üzere ürettikleri mal veya hizmetin üretim girdisi olarak satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ödemiş oldukları KDV'yi indirim konusu yaparlar. Bunun dışında idarenin satışa konu olmayan kamu hizmeti üretiminde nihai tüketici olarak kullanmak veya tüketmek üzere satın alınmış mal veya hizmet için ödediği KDV indirim konusu yapılmaz ve bu tutarlar, ilgili gider hesabı veya varlık hesabına yapılacak muhasebe kaydında maliyet bedeline ilave edilir.

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından;

- Ticari, sınaî, zirai faaliyet kapsamındaki harcamalara ait KDV'lerin indirim konusu yapılması gerekirken, mal ve hizmet satın alınması nedeniyle satıcılara ödenen veya

borçlanılan ve belediye açısından indirim hakkı doğuran KDV'nin indirim konusu yapılmadığı,

- Ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikte olmayan kamu hizmetleri için ödenen KDV'nin de indirim konusu yapıldığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikte olmayan doğrudan kamu hizmetinin yerine getirilmesine yönelik giderlerine ilişkin ödenen KDV'nin indirilmesi ve/veya indirim konusu edilebilecek KDV'nin indirilmemesi, belediyeler tarafından ödenmesi gereken KDV'nin daha az/fazla ödenmesine ve ilgili hesapların mali tablolarda hatalı sunulmasına yol açmaktadır.

#### **4.5.14. İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalara İlişkin KDV İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinin (KDV) konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un "Sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar" başlıklı 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Buna göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabi olmakla birlikte iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den müstesnadır. Konuya ilişkin 60 No.lu KDV Sirküleri'nin "1.4.Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde gelir vergisi açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlansa dahi bir işletme veya müessesenin belirli bir bedel ve süre dahilinde başkasının kullanımına bırakılması şeklindeki işletme hakkının kiralanması işlemlerinin Kanun'un 17/4-d maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmeyeceği ve Kanun'un 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

Yapılan denetimlerde,

- Bazı belediyeler tarafından otopark, spor tesisi, öğrenci yurdu, büfe, restoran, kafeterya, çay bahçeleri, otel, pansiyon ve benzeri işletme hakkının kiralanması işlemlerinde katma değer vergisi hesaplanmadığı,

- Bazı kamu idarelerinde ise işletme hakkının devri niteliğinde olmayan normal gayrimenkul kiralamaları için katma değer vergisi hesaplandığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerin katma değer vergisi uygulamalarında yaptıkları söz konusu hatalar, genel bütçe vergi gelirlerinde kayıplara ya da bazı kiracılardan yersiz tahsilata neden olmaktadır.

#### **4.5.15. İşletme Hakkı Şirketlere Devredilen Büyükşehir Belediyesi Taşınmazlarının Üçüncü Kişilere Kullandırılmasına İlişkin Hatalı Uygulamalar Bulunması**

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Şirket kurulması" başlıklı 26'ncı maddesinde; büyükşehir belediyelerinin mülkiyeti veya tasarrufundaki hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini işletebileceği; ya da bu yerlerin belediye veya bağlı kuruluşlarının %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebileceği; bu yerlerin belediye şirketlerince üçüncü kişilere devrinde ise 2886 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

2886 sayılı Kanun ile ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esas kılınmış olup Kanun kapsamındaki işlerde tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinden büyükşehir belediyesinin 5216 sayılı Kanun'da sayılan taşınmazlarının işletme hakkı, meclis kararı ile belirlenen süre ve bedelle belediye şirketlerine devredilebilecek; bu yerlerin üçüncü kişilere devrinde ise belediye şirketlerince 2886 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Denetimlerde bazı büyükşehir belediye şirketlerinde, işletme hakkının devri kapsamındaki taşınmazların mevzuata aykırı bir şekilde 2886 sayılı Kanun kapsamında ihale yapılmaksızın üçüncü kişilere kiralandığı tespit edilmiştir.

Netice olarak, büyükşehir belediyesi mülkiyeti veya tasarrufunda olup da 5216 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesi kapsamında belediye şirketine devredilen yerlerin üçüncü kişilere kiralanması işlemlerinin 2886 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

#### **4.5.16. Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar" başlıklı 34'üncü maddesinde, kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Kanun'a göre, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilecektir.

Mevzuat hükmünden anlaşılacağı üzere, idarelerin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması nedeniyle emanetler hesaplarına alınan tutarların mevzuatında belirtilen ödemelere öncelik vermek şartıyla muhasebe kaydına alınma sırasına göre ödenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde bütçe emanetlerine alınan tutarlara ilişkin ödemelerin muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, bütçe emanetlerindeki tutarların, idarelerin aleyhine bir durumun oluşmaması, alacaklılar arasında adil ve eşit uygulama birliğinin temini ve kamu yararının sağlanabilmesi için mevzuatında belirtilen esas ve usullere göre borçların Kanun'da öngörülen sıralamaya uygun olarak ödenmesi gerekmektedir.

#### **4.5.17. Bütçe İçi İşletmelere Ait Hesap ve İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması**

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "İşletme tesisi" başlıklı 71'inci maddesinde, belediyelerin özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurarak yapabileceği düzenlenmiş olup bu çerçevede kurulacak işletmelere ilişkin usul ve esaslar Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği'nde belirlenmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği'nin "Muhasebe yetkilisi" başlıklı 7'nci maddesinde, mahalli idarenin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe yetkilisinin işletmenin de muhasebe yetkilisi olduğu ve işletmenin hesabının, muhasebe yetkilisi tarafından, mahalli idare kesin hesabına dahil edilerek ilgili mercilere verileceği ifade edilmiştir.

Yönetmelik'in "Bütçe işlemleri" başlıklı 8'inci maddesinde; işletme adına ayrılan ödeneklerin, fonksiyonel sınıflandırılmada ekonomik işler ve hizmetler kodunda gösterileceği, işletmenin iktisadi ticari işlerine ilişkin giderler dışında kalan personel giderleri, sosyal güvenlik kurumuna devlet primi giderleri, mal ve hizmet alımı giderleri, sermaye giderleri ile transferlerinin mahalli idare bütçesinden yapılacağı, işletme ödeneğinin iktisadi ve ticari işler için nakit sermaye olarak kullanılacak kısmının ise ekonomik sınıflandırmada borç verme kodunda gösterileceği, bu ödeneğin işletme adına açılmış bir özel hesaba aktarılacak suretiyle kullanılacağı, işletme ödeneğinden kullanılmayan kısmının yıl sonunda iptal edileceği, işletme faaliyetlerinden sağlanan gelir fazlası veya kârın mahalli idare bütçesine gelir kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Yönetmelik'in 9'uncu maddesinde ise; işletme faaliyetlerinin muhasebe işlemlerinin Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre mahalli idarenin muhasebe biriminde tutulacağı, işletmenin kurumlar vergisine tabi faaliyetlerinin, hesap planı bakımından, sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabi olduğu, işletmenin ticari mal ve hizmet alım satımlarına ilişkin (Kurumlar Vergisine tabi) faaliyetleri için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175'inci ve mükerrer 257'nci maddeleri hükümleri uyarınca belirlenen muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde defter tutacağı, mahalli idare bütçesi içinde yapılan personel ve diğer yönetim ve donatım giderlerinin kurum kazancının tespitinde ve kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde ayrıca dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde,

- Bazı belediyelerin ticari faaliyetlerde bulunmak üzere kurduğu işletmeleri için belediye meclis kararı ve bakanlık izni almadığı ya da bütçe içi işletme hiç kurulmadan faaliyet gösterildiği,
- İşletmenin muhasebesinin Yönetmelik'te belirtildiği şekliyle belediye muhasebe biriminde tutulmayıp dışarıdan bir serbest muhasebeci mali müşavire hesapların tutturulduğu,
- Bütçe içi işletmeye ilişkin muhasebe kayıtlarının Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde tam, doğru ve zamanında yapılmadığı,
- İşletme ödeneğinden iktisadi ve ticari işler için nakit sermaye olarak kullanılacak kısmın özel bir hesapta tutulmadığı ve bahsedilen ödeneğin bütçe giderinin

ekonomik sınıflandırmasında borç verme kodunda gösterilmediği ya da bütçe gideri hesabının hiç kullanılmadığı,

- Belediye kaynaklarından karşılanması gereken giderlerin bütçe içi işletme özel hesabından karşılandığı,
- Bütçe içi işletmede kullanılmak üzere edinilen taşınır malların kamu idaresinin taşınır ve muhasebe kayıtlarına alınmadığı,
- Hesaplanan kurumlar vergisinin tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde bütçe içi işletme hesabında tutulması gerekirken belediye hesaplarında kayda alındığı,
- Bütçe içi işletme faaliyetlerinden sağlanan gelir fazlası veya kârın mahalli idare bütçesine gelir kaydedilmediği

tespit edilmiştir.

Bütçe içi işletmelere ait hesap ve işlemlerde hatalı uygulamaların olması mali tabloların tam ve doğru raporlanmamasına neden olmaktadır.

#### **4.5.18. Belediyelerin Sahipsiz Hayvanlara İlişkin Görev ve Sorumluluklarını Tam Olarak Yerine Getirmemesi**

5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu ile hayvanlara rahat yaşam alanı yaratmak, onlara iyi ve uygun muamele edilmesini temin etmek, hayvanların acı, ıstırap ve eziyet çekmelerine karşı en iyi şekilde korunmalarını, her türlü mağduriyetlerinin önlenmesini sağlamak amaçlanmıştır.

Bu Kanun'un 6'ncı ve Ek 1'inci maddeleri ile belediyeler;

- Sahipsiz veya güçten düşmüş hayvanların toplatılması, kısırlaştırılması, aşılması, gerekli bakımlarının yapılması ve işaretlenmesinden, rehabilite edilen hayvanların alındıkları ortama geri bırakılmasından,
- Sahipsiz veya güçten düşmüş ya da tehlike arz eden hayvanların korunması ve bakımının yapılması ile rehabilitasyonunun sağlanması amacıyla hayvan bakımevleri kurmaktan

sorumlu tutulmuşlardır.

5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu'nun Geçici 4'üncü maddesinde, büyükşehir belediyeleri, il belediyeleri ve nüfusu yetmiş beş bini aşan belediyelerin 31.12.2022 tarihine kadar diğer belediyelerin ise 31.12.2024 tarihine kadar söz konusu Kanun'un Ek 1'inci maddesine göre hayvan bakım evleri kurmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Maddenin devamında ise; belediyelerin bu madde yürürlüğe girdikten sonra üç yıl süreyle hayvan bakımevleri kurmak ve rehabilitasyon işlemlerini gerçekleştirmek için kesinleşmiş en son bütçe gelirlerinin binde beşi oranında kaynak ayırması gerektiği, bu oranın büyükşehir belediyelerinde binde üç olarak uygulanacağı ve bu şekilde ayrılan ödeneklerin başka bir amaç doğrultusunda kullanılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Hayvan bakımevleri kurulmadığı,
- Hayvan bakımevi kurmak ve rehabilitasyon işlemleri için kesinleşmiş en son bütçe gelirlerinden ayrılması gereken bütçe ödeneğinin hiç ayrılmadığı ya da mevzuatta öngörölmüş orandan daha düşük tutarda ödenek ayrıldığı,
- Hayvan bakımevleri kurmak ve rehabilitasyon işlemleri için kullanılması gereken söz konusu bütçe ödeneğinin amacı doğrultusunda kullanılmadığı

tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler çerçevesinde sahihsiz hayvanların kısırlaştırılması, aşılması ve rehabilite edilmelerinden sonra "alındıkları ortama" yani sokağa salıverilmeleri bir kanun hükmü olduğundan belediyelerin bu hayvanları alıkoyma yetkileri bulunmamaktadır. Bununla beraber, sahihsiz hayvanlardan özellikle köpeklerden kaynaklanan saldırılar sonucu oluşan yaralanmalar nedeniyle maddi ve manevi zararın tazmini için belediyeler aleyhine açılan davalar, belediyeler açısından ciddi mali yük oluşturmaktadır.

Sahipsiz hayvanlar; sağlık, emniyet ve esenlik açısından toplumun en önemli sorunlardan biri haline gelmiştir. Bu sorunun çözümü için hem hayvanları koruyacak hem de insanların can/mal güvenliğini sağlayacak tedbirlere gereksinim bulunmaktadır.

Sahipsiz hayvanların özellikle köpeklerin alındığı ortama bırakılması yerine kamu kurumları ve sivil toplum kuruluşlarıyla iş birliği içinde hayvanların bırakılabileceği uygun ortamlar oluşturulmasına, hayvan severlere de yerel yönetimler gibi sorumluluk yüklenilmesine ve hayvan edinilmesi/salıverilmesini disiplin altına alan önlemlerin uygulanmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu amaçla ilgili bakanlıklar, belediyeler, sivil toplum kuruluşları ve bireyler

arasında karşılıklı iletişim, iş birliği ve koordinasyona dayalı daha etkin bir yöntem geliştirilmesi için gerekli çalışmaların yapılarak uygulamaya konulması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **4.5.19. Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi**

Su kaynaklarının korunması ve verimliliğin artırılması, içme-kullanma suyunun etkin kullanılması ve su kayıplarının kontrolüne ilişkin usul ve esasları düzenleyen İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği'nin, "Su kayıplarının tespiti" başlıklı 8'inci maddesinde; içme suyu temin ve dağıtım ile ilgili idarelerin, su kayıp miktarlarını tespit etmekle yükümlü olduğu, bu bağlamda sisteme giren su hacmi ve debisinin sürekli ölçülerek elde edilen verilerin elektronik ortamda muhafaza edilmesi ve şebekeden izinli tüketim miktarının belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yönetmelik'in "Su kayıplarının azaltılması" başlıklı 9'uncu maddesine göre; büyükşehir ve il belediyeleri su kayıplarını 2023 yılına kadar en fazla %30, 2028 yılına kadar ise en fazla %25 düzeyine; diğer belediyeler su kayıplarını 2023 yılına kadar en fazla %35, 2028 yılına kadar ise en fazla %30, 2033 yılına kadar ise en fazla %25 düzeyine indirmekle yükümlüdür.

Söz konusu Yönetmelik'in 11'inci maddesinde ise; bu Yönetmelik'te belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeyenlerin 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve ilgili diğer mevzuata göre sorumlu oldukları, idarelerin, stratejik planlarında su kayıplarını azaltmaya yönelik faaliyetlerine yer vermeleri gerektiği vurgulanmıştır.

İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği Teknik Usuller Tebliği'nin 5'inci maddesinde, su ve kanalizasyon idareleri ile belediyelerin; idari ve fiziki su kayıplarının ölçüme dayalı olarak belirlenmesini, şebekenin ve sistemin şartnamelere ve uygulama projelerine uygun yapılmasını, kullanılan malzemelerin standartlara uygun olarak temin edilmesini, sistemde ana basınç bölgesi ve alt bölgelerin oluşturulmasını, şebekede etkili bir basınç ve debi yönetimi ile optimum işletme şartlarının sağlanmasını, sistemin izlenmesi ve kayıt altına alınmasını ve etkili bir su yönetim sistemini sağlamakla yükümlü olduğu hükmü yer almaktadır. Tebliğ'in 6'ncı ve devamı maddelerinde ise, su kayıplarının önlenmesi, kullanılacak malzemeler, abonelik hizmetleri ve izinsiz su kullanımı konularında idarenin yapacağı işler hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;



- İçme-kullanma suyu temin ve dağıtım sistemi planlarının sayısallaştırma çalışmalarının tamamlanmadığı,
- İçme ve kullanma suyu sistemindeki kritik noktalarda su basıncının sürekli ölçülüp izlenmediği, lüzum üzerine yerinde manuel olarak ölçümler yapıldığı,
- Bazı su depolarının boru hattı üzerinde debi ölçer cihazı bulunmadığı, terfi merkezleri çıkışı boru hattı debi ölçer cihazının tam olarak bulunmadığı ve sisteme verilen su miktarının ölçülemediği,
- Sistemin hidrolik modellemesinin bitirilemediği; hidrolik sistemin kalibrasyonunun yapılmadığı,
- Yüksek tüketimli abonelerin su kullanım miktarlarını uzaktan izleme sistemi olmadığı,
- Veri Kontrol ve İzleme Sisteminin (SCADA) Tebliğ’de öngörülen yeterlilik kriterlerini karşılamadığı, SCADA bulunmayan bölgeler olduğu,
- Coğrafi Bilgi Sistemi (CBS) veri tabanının bazı ilçelerde oluşturulmadığı ve veri girişinin tamamlanmadığı,
- CBS veri tabanı ile SCADA sisteminin idarenin ana veri tabanı ile uçtan uca entegre olmadığı,
- Abone bilgi sisteminin ulusal adres veri tabanı ile entegrasyonunun yapılmadığı

sonuç olarak su kayıplarının mevzuatın öngördüğü şekilde takip edilemediği ve içme suyu temin ve dağıtım sistemlerindeki su kayıp ve kaçak oranının yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Ülkemizdeki su kaynakları her geçen yıl daha da azalırken suya olan talebin artması, temiz su kaynaklarının kullanımında daha dikkatli ve özenli davranılmasını kaçınılmaz bir gereklilik haline getirmektedir. Su tüketiminde tasarruf sağlanması kadar su şebekelerindeki kayıp ve kaçakların önüne geçilmesi de kıt olan kaynakların kullanımında oldukça önemli bir konu haline gelmektedir. Bu nedenle içme-kullanma suyunun etkin kullanılması, su israfının önlenmesi ve ilgili mevzuatlar doğrultusunda kayıp-kaçak oranının belirlenen seviyelere düşürülmesi amacıyla gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

#### **4.5.20. Yağmur Sularının Uzaklaştırılması İçin Yapılan Harcamaların İlgili Belediyelerden Tahsil Edilmemesi**

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (r) bendine göre, su ve kanalizasyon hizmetlerini yürütmek, bunun için gerekli baraj ve diğer tesisleri kurmak, kurdurmak ve işletmek; derelerin ıslahını yapmak görevi büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları arasındadır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediyenin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre, yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak; bunlar için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek belediyenin yetki ve imtiyazları arasındadır.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Yağmur sularının uzaklaştırılması" başlıklı 25'inci maddesinde ise; yağmur sularının uzaklaştırılması ile ilgili tesislerin yapılması veya bu tip tesislerin işletilmesi, gerekli harcamalar ilgili belediyelerce karşılanmak şartıyla İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından yerine getirileceği, Ek 5'inci maddesinde; bu Kanun'un diğer büyükşehir belediyelerinde de uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümler birlikte değerlendirildiğinde; yağmur sularının uzaklaştırılması için gerçekleştirilen harcamalara ilişkin tutarların su ve kanalizasyon idareleri tarafından ilgili belediyelerden tahsilatının sağlanması gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yağmur sularının uzaklaştırılmasına ilişkin yapılan harcamaların ilgili belediyelerden tahsil edilmediği tespit edilmiştir.

Netice olarak, yağmur sularının uzaklaştırılmasına ilişkin yapılan harcamaların ilgili belediyelerden tahsil edilmesi için gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir.

#### **4.5.21. Atık Su Arıtma Tesisleri İçin Elektrik Enerjisine İlişkin Teşvikten Yararlanılmaması**

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun "Teşvik" başlıklı 29'uncu maddesinde; arıtma tesisi kuran, işleten ve yönetmeliklerde belirtilen yükümlülükleri yerine getiren kuruluşların arıtma tesislerinde kullandıkları elektrik enerjisi tarifesinin, sanayi tesislerinde kullanılan enerji

tarifesinin yüzde ellisine kadar indirimli olarak uygulanmasına Cumhurbaşkanının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bu maddeye dayanılarak çıkarılan 2011/2245 sayılı Atıksu Arıtma Tesislerinde Kullanılan Elektrik Enerjisi Giderlerinin Bir Kısımının Geri Ödenmesine İlişkin Karar ile indirim oranı yüzde elli olarak belirlenmiştir. Bununla beraber Çevre Kanunu'nun 29'uncu Maddesi Uyarınca Atıksu Arıtma Tesislerinin Teşvik Tedbirlerinden Faydalanmasında Uyulacak Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde; atık suların arıtılması amacıyla atık su arıtma tesislerinde kullanılan ve ödemesi yapılan bir önceki yıla ait elektrik enerjisi giderinin, Bakanlar Kurulunca (Cumhurbaşkanınca) belirlenecek oranda, Bakanlık bütçesine bu amaç için ayrıca konulacak ödenekten, ilgili atık su altyapı tesisi yönetimlerine geri ödeneceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Atıksu arıtma tesislerinde kullanılan enerji giderinin bir kısmının geri ödenmesi" başlıklı 6'ncı maddesinde; söz konusu teşvikten yararlanabilmek için her yıl Nisan ayı sonuna kadar başvuruda bulunulabileceği, geri ödeme belgesi ve diğer sayılan bilgi ve belgelerin başvuru dosyasında yer almaması durumunda başvurunun kabul edilmeyeceği belirtilmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait atık su arıtma tesislerinin ilgili teşvikten yararlanmadığı tespit edilmiştir.

Netice olarak, söz konusu kamu idarelerinin enerji teşviki için gerekli bilgi ve belgeleri hazırlayarak her yıl bu teşvikten eksiksiz ve aksatılmadan faydalanması gerekmektedir.

#### **4.5.22. Şirket Personelinin Herhangi Bir Sözleşme Olmaksızın Şirketin Ortağı Olan Belediyede Görevlendirilmesi**

Belediye şirketleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tabi şirketlerdir. Türk Ticaret Kanunu'nun 16 ve 18'inci maddelerinde belirtildiği üzere belediye tarafından ticari şekilde işletilmek üzere kurulan kuruluşlar da tacirdir ve her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir tüccar gibi davranması gerekmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan personelin bu kurumlar arasında geçiş yapabilmesine veya geçici görevlendirilmesine ilişkin yasal düzenlemeler bulunmasına karşın, Türk Ticaret Kanunu'na tabi, kurumlar vergisi mükellefi olan, bu kapsamda gelir ve giderini tam olarak beyan etme yükümlülüğü bulunan ve kâr amacı güden belediye şirketlerinde görevli

personelin başka kurum, kuruluş ve şirketlerde bedelsiz çalışabileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Denetimlerde bazı belediye şirketlerinde personelin, ücretlerinin şirket tarafından ödenmesine rağmen şirket bünyesinde hizmette bulunmadığı, herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmadan ve bir bedel almadan fiilen ortağı olan ilgili belediyenin bünyesinde çalıştırıldığı görülmüştür.

Bu doğrultuda belediyeler, iştiraki olduğu bir şirketin personelini kendi bünyesinde çalıştırmak istiyorsa, 696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye eklenen Ek Madde 20 uyarınca doğrudan hizmet alma suretiyle bu işlemi gerçekleştirmelidir. Aksi bir uygulama, hukuki dayanaktan yoksun olarak personel istihdamına sebebiyet vermektedir.

Belediye şirketlerinin, tüm giderleri ve doğabilecek hukuki sorumlulukları kendilerine ait olan personelini herhangi bir sözleşme olmadan ortağı olan belediyede çalıştırılmasının mevzuata uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

#### **4.5.23. Şirket Çalışanları ve Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Harcamalarının Belediye Şirketi Bütçesinden Karşılanması**

Belediye şirketleri, sermayesinin tamamı ya da bir kısmı belediyelere ait olan özel hukuk tüzel kişileridir. Belediye şirketlerinin de tâbi olduğu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Tacir olmanın hükümleri" başlıklı 18'inci maddesinde her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerektiği belirtilmiştir. Sermayeleri kısmen veya tamamen belediyeye ait olan şirketlerin, kaynaklarını ekonomik kullanması konusunda özen yükümlülüğü de bulunmaktadır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların, madde kapsamında sigortalı sayılacakları ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanların, genel sağlık sigortalısı sayılacakları belirtilmiştir. Özel sigorta poliçeleri belediye şirketi bütçesinden ödenen kişiler, 5510 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılmaktadır ve kendileri için SGK'ya genel sağlık sigorta primi ödemesinde bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kişiler ve aile fertleri için özel

sağlık sigortası yaptırılması, ilgililer için mükerrer sağlık sigortası uygulaması anlamına geldiğinden, bu durumun şirket kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasıyla ilgili özen sorumluluğunun ihmal edilmesine neden olduğu değerlendirilmektedir.

Denetimlerde bazı belediye şirketlerinde, şirket çalışanları ile bunların aile fertleri için özel sağlık sigortası yaptırılarak poliçe bedellerinin şirket bütçesinden ödendiği tespit edilmiştir.

Netice olarak, 5510 sayılı Kanun kapsamında ödenen primler ile hem şirket çalışanlarının kendileri hem de aile fertlerinin kamu hastanelerinden sağlık hizmeti alabilmesi mümkün olduğundan, bu standartlar dışında alınmak istenen sağlık hizmeti giderlerinin, sermayesi kısmen veya tamamen kamuya ait olan belediye şirketi bütçesinden karşılanmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **4.5.24. Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması**

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 12'nci maddesinde, belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin %10'u nispetinde taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ilişkin katkı payının tahakkuk ettirileceği, bu payın ilgili belediye tarafından emlak vergisi ile birlikte tahsil edilerek takip eden ayın onuncu günü akşamına kadar il özel idarelerine bir bildirim ile beyan edilerek aynı süre içinde ödeneceği ve buna uymayan belediyeler hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı uygulanacağı hükümlerine yer verilmiştir.

6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un "Çeşitli hükümler" başlıklı 3'üncü maddesinin (3) numaralı fıkrası gereği 2863 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi kapsamında il özel idarelerince kullanılan haklar ve yetkiler ile yürütülen görevlerin, il özel idaresi bulunmayan illerde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığınca kullanılacağı ve yürütüleceği düzenlenmektedir. Bu hüküm gereği bu payların büyükşehir olmuş illerde ilçe belediyeleri tarafından ilgili Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığına (YİKOB) aktarılması gerekmektedir.

Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 87 ve 88'inci maddeleri hükümlerine göre; belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde tahakkuk kayıtlarının yapılması, katkı payı banka hesabına yatırıldığında ise gelen tutarın ilgili idare bütçesine gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde;

- Bazı belediyelerce tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarının, il özel idarelerine ve il özel idaresi bulunmayan illerde YİKOB'lara aktarılmadığı veya geç aktarıldığı ve söz konusu tutarlar için gecikme zammı tahakkuk ettirilmediği,
- Belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde bazı kamu idarelerince tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı, katkı payı banka hesabına yatırıldığında ise gelen tutarın ilgili idare bütçesine gelir kaydedilmediği, payların banka hesabına yatırılmasıyla birlikte emanet hesaplarında izlendiği

tespit edilmiştir.

Belediyelerce tahsil edilen katkı paylarının il özel idareleri ile YİKOB'lara aktarılmaması veya geç aktarılmasına rağmen gecikme zammı uygulanmaması, ilgili kamu idarelerinin önemli bir gelirden mahrum kalmasına yol açmaktadır.

#### **4.5.25. İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması**

5355 sayılı Mahallî İdare Birlikleri Kanunu'nun 18'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre bakanlıklar ve diğer merkezî 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. Merkezî idare kuruluşlarında ilgili bakanın, il özel idarelerinde valinin onayıyla aktarılan bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz ve bu işler, birliğin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Aynı maddenin beşinci fıkrasında, il özel idaresi bütçe gelirlerinin ne kadarının köylere hizmet götürme birliklerine aktarılacağı, köylere hizmet götürme birliklerinin sunacağı yatırım

planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine göre il genel meclisince kararlaştırılacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde, bazı il özel idareleri bütçelerinden köylere yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımları dışındaki işler için de köylere hizmet götürme birliklerine aktarmalar yapıldığı ve köylere hizmet götürme birliklerine yapılan aktarımların yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine dayanmadığı tespit edilmiştir.





## BEŞİNCİ BÖLÜM

### MEVZUAT ÖNERİLERİ VE DENETİMLER ÜZERİNE KAMU İDARELERİNCE YAPILAN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

#### 5.1. Mevzuat Önerileri

##### 5.1.1. Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Karşılaşılan Sorunları Gidermek Amacıyla Mevzuat Düzenlemesine İhtiyaç Duyulması

Sağlık yardımları Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından karşılanan genel sağlık sigortalısı ve bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yurt dışındaki tedavi işlemleri, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 66'ncı ve ek 4'üncü maddesi, Genel Sağlık Sigortası Uygulamaları Yönetmeliği'nin beşinci bölümü ile Sağlık Uygulama Tebliği'nin (SUT) 2.5'inci maddesi hükümlerine göre yürütülmektedir.

Buna göre, yurtdışında sağlanan sağlık hizmeti giderleri, öncelikle işveren tarafından ödendikten sonra tedavi belgelerine dayanılarak işverence SGK'dan talep edilmektedir. SGK tarafından karşılanacak tutar, yurtiçinde sözleşmeli sağlık hizmeti sunucularına tedavinin yapıldığı tarihte ödenen en yüksek tutarı geçemeyecektir. Bu tutarı aşan kısım, işveren tarafından karşılanacaktır. Kamu kurumlarınca bedeli ödenecek sağlık hizmetlerinin kapsamı, 5510 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden yayımlanan yönetmelikler ve SUT'a göre SGK tarafından ödenen sağlık hizmetleri ile sınırlıdır.

Denetimlerde yurtdışı temsilciliklerde görev ifa eden Dışişleri Bakanlığı personeli ile bakmakla yükümlü oldukları aile fertlerinin tedavi giderlerinin ödenmesinde, mevcut mevzuatın uygulamadaki sorunları gidermede yetersiz kaldığı görülmüştür. Mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen yurtdışı tedavi giderlerinin ödenmesinde;

- SUT kapsamında yurtiçi tedaviler için öngörülmüş olan tedavi usullerinin aynı şekilde yurtdışında uygulanmasının mümkün olmaması,
- Bakanlık ve SGK arasında, yurtdışı tedavi evrakının incelenmesi ve tedavi giderlerinin ödenmesi süreçlerinde eşgüdümü mümkün kılacak bir mekanizmanın kurulmamış olması,
- Mevzuatta yurtdışı tedavi giderlerinin SGK'nın karşıladığı Türkiye rayici tutarını aşan kısmının tamamının işveren tarafından karşılanmasına izin verildiği halde

tedavi giderlerinin üst sınırını belirleyici ve kontrolsüz artışını önleyici tedbirlerin bulunmaması

sebepleriyle sorunlar yaşandığı ve mevzuatın bu sorunları gidermede yetersiz kaldığı görülmüştür. 5510 sayılı Kanun'a 23.07.2010 tarihinde eklenen Ek 4'üncü madde Yurtdışı Tedavi Yönetmeliği'nin çıkarılmasına cevaz vermekte ve bu yönetmeliğin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın koordinatörlüğünde, Dışişleri Bakanlığı, Millî Savunma Bakanlığı ve SGK tarafından müştereken çıkarılması gerektiği hükmü yer almaktadır. Mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen yurtdışı tedavi giderlerinin ödenmesinde, uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesini teminen gerekli düzenlemenin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **5.1.2. Amatör Spor Kulübü Kavramının Tanımlanması İhtiyacının Bulunması**

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediyenin görev ve sorumlulukları" başlıklı 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, belediyelerin mahallî müşterek nitelikte olmak şartıyla amatör spor kulüplerine aynı ve nakdî yardım yapabileceği ve gerekli desteği sağlayabileceği düzenlenmiştir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (m) bendinde de benzer şekilde gerektiğinde amatör spor kulüplerine nakdî yardım yapmak, malzeme vermek ve gerekli desteği sağlamak, amatör takımlar arasında spor müsabakaları düzenlemek büyükşehir belediyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları arasında sayılmıştır.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu'nun "Profesyonel spor" başlıklı 24'üncü maddesinde; profesyonel dalların, Spor Genel Müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine, Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunacağı; profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları ve idaresinin tüzükle düzenleneceği ifade edilmiştir. Maddede profesyonel ve amatör spor kulüpleri yerine profesyonel ve amatör spor dallarının belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Bu nedenle mezkûr madde, 5393 sayılı Kanun ve 5216 sayılı Kanun'da yer alan ve yukarıda bahsedilen hükümlerin uygulaması açısından bünyesinde hem amatör hem de profesyonel spor dallarını barındıran spor kulüplerinin profesyonel ya da amatör spor kulübü olarak değerlendirilmesi noktasında tereddüdü gidermemektedir.

26.04.2022 tarihinde ise spor kulüpleri ve spor federasyonları ilişkin özel bir düzenleme olarak yürürlüğe giren 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu'nun 58'inci maddesi ile 3289 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesi yürürlükten kaldırılmış ve 7405 sayılı Kanun'un "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde, spor kulüpleri, spor anonim şirketleri ve spor federasyonlarının kuruluşu, organları, üst kuruluş oluşturmaları, gelir ve giderleri, bütçe ve harcama esasları, görev, yetki ve sorumlulukları, denetimleri, bunlara yapılacak her türlü yardımın şekil ve şartları ile bunlara ilişkin diğer hususlara dair usul ve esasların bu Kanun çerçevesinde düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

7405 sayılı Kanun'un "Yardım şekilleri" başlıklı 21'inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise; büyükşehir belediyesi, belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, spor kulüplerinin ve spor anonim şirketlerinin profesyonel spor dallarına ve bunların profesyonel sporcularına her ne ad altında olursa olsun kaynak aktaramayacağı ve yardımda bulunamayacağı, 5393 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile 5216 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (m) bendinin bu hükmün kapsamı dışında olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin beşinci fıkrasında, bu madde kapsamında yapılacak yardımlara ilişkin diğer usul ve esasların Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14'üncü ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddelerinde, belediyelerin amatör spor kulüplerine aynı ve/veya nakdi yardım yapmasına imkân tanıyan hükümlere yer verilse de bu iki Kanun'da da "amatör spor kulübü" kavramının tanımının yapılmadığı görülmüştür.

Öte yandan 26.04.2022 tarihi itibarıyla spor kulüpleri ve spor federasyonlarına yapılacak her türlü yardımın şekil ve şartları ile bunlara ilişkin diğer hususlara dair usul ve esaslar, 7405 sayılı Kanun çerçevesinde yapılacağından Kanun'un 21'inci maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen yönetmeliğin çıkarılması ve bu yönetmelikte "profesyonel spor kulübü" ve "amatör spor kulübü" tanımlarının yapılması gerekmektedir.

İlgili düzenlemenin yapılmaması, bünyesinde profesyonel ve amatör spor dallarını birlikte bulunduran bir kulübün amatör olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda tereddüde yol açmaktadır. Bu itibarla Kanun'da öngörülen yardımlardan yararlanabileceklerin açık bir şekilde belirlenmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla

“amat3r spor kul3b3” kavramının tanımlanmasına y3nelik ilgili mevzuatta d3zenleme yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

## 5.2. Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Mevzuat Düzenlemeleri ve Gerekçeleri

KAMU İDARESİNİN ADI	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME YAPILAN MEVZUAT	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME GEREKÇESİ
Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı	2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu ve 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu	09.11.2022 tarih ve 7420 sayılı Kanun ile hem 2828 sayılı Kanun hem de 3294 sayılı Kanun kapsamındaki Bakanlık ve Fon alacaklarının, belli şartlarla terkin edilmesine ilişkin düzenleme yapılması
Aydın Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü	Aydın Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Tarifeler Yönetmeliği	Mesken tarifesi ile bahçe sulama suyu tarifesi farklılaştırılması ve yönetmelikteki takdire bırakılan bazı konuların değiştirilmesi
Bayraklı Belediyesi	Yapı Kontrol Müdürlüğü Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile Ruhsat ve Denetim Müdürlüğü'nün faaliyet ve hizmetlerine ilişkin, Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği Hakkında Yönetmelik	İdari Para Cezalarına İlişkin tahakkuk, takip ve tahsilat süreçlerine ilişkin kontrol mekanizmalarının etkinleştirilmesi
Bayraklı Belediyesi	Sosyal Yardım Yönetmeliği	Konuya ilişkin daha önce bir düzenleme yapılmamış olması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü)	Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği (12/7/2019 tarihli ve 30829 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan değişiklik)	Maddi olmayan duran varlıklar ve bunlara ilişkin amortismanların kayıt altına alınabilmesi
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü)	Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği (RG:26.06.2021 - 31523)	Ambalaj atıkları yönetiminin daha etkin hale getirilmesinin sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü)	Mülga Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği Güncel: Atık Yağların Yönetimi Yönetmeliği (RG: 21.12.2019 - 30985)	Mülga Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği'nde yer alan "ücretsiz" ifadesi kaldırılarak serbest piyasa koşullarında atık yağların yönetilmesi imkânının sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü)	Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik	Çevre geliri karşılığı yapılan yardımlara ilişkin kontrol ve denetimlerin daha etkin yapılmasının sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Çevresel Etki Değerlendirmesi, İzin ve Denetim Genel Müdürlüğü)	Sürekli Emisyon Ölçüm Sistemleri Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ve Çevre İzin ve Lisans Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (06.11.2020 tarihli ve 31296 sayılı Resmi Gazete)	Baca gazı analiz cihazlarının TÜBİTAK-MAM tarafından sertifikalandırılabilmesi ve hava kirliliğinin kontrol altına alınarak denetimlerin ve takibinin daha etkin yürütülebilmesinin sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Çevresel Etki Değerlendirmesi, İzin ve Denetim Genel Müdürlüğü)	12.06.2021 tarih ve 31509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Çevre Denetimi Yönetmeliği	İdari para cezası uygulamalarındaki aykırılıkların giderilmesi
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü)	3194 sayılı İmar Kanunu	Belediyelerde farklı uygulamaların önüne geçilebilmesi için elektronik haberleşme istasyonlarının kurulmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü)	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu	Belediyelerin emlak vergisi gelirleri tahsilatının artırılmasının sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü)	5393 sayılı Belediye Kanunu	Belediye personelinin çocukları için kreş ve gündüz bakımevi hizmetini hizmet alımı yoluyla karşılayan belediye, büyükşehir belediyesi ve bağlı kuruluşlarının yetkili ve görevli personeli hakkında idari veya mali yargılama ve takibatın yapılmamasının sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü)	5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu	Otopark bedellerinin toplanması, aktarılması ve kullanımına ilişkin sorunların giderilmesinin sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü)	Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Yönetmeliği	Kazılardan elde edilecek gelirlere ilişkin mevzuat karışıklığının netleştirilmesi
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü)	Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Yönetmeliği	Büyükşehir ve ilçe belediyelerine kendi sorumluluk alanlarında kazı yapacaklara verilecek izin ve ruhsatları düzenleme ve bedellerini tahsil etme imkânının sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü)	Belediye İtfaiye Yönetmeliği	Yönetmeliğin 8 inci maddesinde sayılanlar dışında diğer personelin itfaiye teşkilatında görevlendirilebilmesi ve bu amaçla görev yapan personele maktu mesai ödenebilmesinin sağlanması
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü)	Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Yönetmeliği	İlçe belediyelerinin kendi sınırları içindeki Telekomünikasyon altyapı ve şebekelerinden alınması gereken geçiş hakkı bedellerini takip edebilmesinin sağlanması
Gençlik ve Spor Bakanlığı	Gençlik ve Spor Bakanlığı Gençlik Kampları Yönetmeliği	Gençlik ve izcilik kamplarının işleyişinin, her yıl çıkarılan usul ve esaslar ile yürütülmesinden vazgeçilerek Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde öngörüldüğü üzere yönetmelikle düzenlenmesinin sağlanması
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	İBB Telekomünikasyon Altyapı Tesislerinin Kurulması ve Bu Tesislerin Ortak Kullanılması İçin Katılım ve Güzergah Bakım Bedellerinin Tespiti İle Geçiş Hakkına İlişkin Yönetmelik	İlçe belediyeleri sorumluluğunda kalan ara arterler için geçiş hakkı bedellerinin ilgili ilçe belediyelerine aktarılmasının sağlanması
T.C Devlet Demiryolları Taşımacılık A.Ş.	Teftiş Kurulu Yönetmeliği	Yönetmelikte atamaya ilişkin mevzuatsal eksikliklerin düzeltilmesinin sağlanması
Talas Belediyesi	İklim Değişikliği ve Sıfır Atık Müdürlüğünün Görev ve Çalışma Yönetmeliği	Konuya ilişkin daha önce bir düzenleme yapılmamış olması
Talas Belediyesi	Temizlik İşleri Müdürlüğünün Görev ve Çalışma Yönetmeliği	Görev ve Çalışma Yönetmeliği ile birlikte görev dağılımındaki değişiklikten dolayı güncelleme yapılması
Talas Belediyesi	Talas Belediyesi Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik	Konuya ilişkin daha önce bir düzenleme yapılmamış olması
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü	Tapu ve Kadastro Verilerinin İşlenmesi ve Elektronik Ortamda Yapılacak İşlemler Hakkında Yönetmelik	Tapu kadastro verilerinin işlenmesi, elektronik ortamda diğer kurumlarla paylaşılması, hizmetlerin etkin sunulması ve standartlaşmanın sağlanması

Tarım ve Orman Bakanlığı	Tarım Kanunu (Değişik: 10/6/2022-7410/20 Md.)	Çiftçilerce açılan davaların istikrarlı olarak Bakanlık aleyhine sonuçlanması, bu suretle katlanılan ilave kamu giderlerinin önlenmesi amacıyla; fark ödemesi desteklerinde, müstahsil makbuzu yanında üreticinin gerçek üretim yaptığına dair kanıtlayıcı alternatiflerin geliştirilerek mevzuata eklenmesi ile çözüme kavuşturulmasının sağlanması
Türkiye İş Kurumu	12.08.2021 tarih, 31566 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	Fon işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi için düzenleme yapılmasının sağlanması
Türkiye İş Kurumu	13/01/2023 tarih ve 32072 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 12/01/2023 tarih ve 7431 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Teşvik, program ve uygulamalarda güncelleme yapılması
Türkiye İş Kurumu	08.04.2022 tarih ve 31803 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Aktif İşgücü Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	Teşvik, program ve uygulamalarda güncelleme yapılması
Türkiye İş Kurumu	29.05.2022 tarih ve 31850 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Toplum Yararına Programların Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	Teşvik, program ve uygulamalarda güncelleme yapılması
Vakıflar Genel Müdürlüğü	Vakıflar Yönetmeliği (R.G: 12/09/2020- 31242)	İlkokul, ortaokul ve lise öğrencilerine verilen eğitim yardımına ilişkin zaman içerisinde değişen diğer kurum mevzuatlarına ve uygulamalarına uyum sağlanamaması, bu konuda mevcut yönetmeliğin yetersiz kalması nedeniyle düzenleme yapılması ve konuya açıklık getirilmesi
Vakıflar Genel Müdürlüğü	Vakıflar Genel Müdürlüğü Yükseköğrenim Burs Yönetmeliği (R.G: 12/09/2020- 31242)	Yükseköğrenim öğrencilerine verilen burs hizmeti ile ilgili olarak zaman içerisinde değişen diğer kurum mevzuatlarına ve uygulamalarına uyum sağlanamaması, bu konuda mevcut yönetmeliğin yetersiz kalması nedeniyle düzenleme yapılması ve konuya açıklık getirilmesi
Vakıflar Genel Müdürlüğü	Vakıflar Genel Müdürlüğü Yükseköğrenim Burs Yönetmeliği (R.G: 01/06/2021- 31498)	Akademik başarı bursu almaya hak kazanan öğrencilere 2020-2021 eğitim yılında akademik başarı burslarının ödenebilmesi için yönetmeliğin güncellenmesi ihtiyacı
Vakıflar Genel Müdürlüğü	Vakıflar Yönetmeliği(R.G: 30/09/2021 - 31614)	Bazı taşınmaz tahsisleri, muhtaç aylığından yararlanacakların tespiti konuları ile aşevi kuru gıda hizmetine başvurulara ilişkin düzenlemelerin yapılması
Vakıflar Genel Müdürlüğü	5737 sayılı Kanun ve 7226 sayılı Kanun	(İşletme) Teminatına ve tahliyeye ilişkin düzenleme yapılması





**EK 1: 2022 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ****GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ  
(5018 sayılı Kanun'a Eklî I Sayılı Cetvel)**

1. CUMHURBAŞKANLIĞI
2. ANAYASA MAHKEMESİ
3. YARGITAY
4. DANIŞTAY
5. HÂKİMLER VE SAVCILAR KURULU
6. ADALET BAKANLIĞI
7. AİLE VE SOSYAL HİZMETLER BAKANLIĞI
8. ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI
9. ÇEVRE, ŞEHİRCİLİK VE İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ BAKANLIĞI
10. DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
11. ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
12. GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
13. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
14. İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
15. KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
16. MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
17. MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
18. SAĞLIK BAKANLIĞI
19. SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
20. TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI
21. TİCARET BAKANLIĞI
22. ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI
23. DEVLET ARŞİVLERİ BAŞKANLIĞI
24. DİYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI
25. İLETİŞİM BAŞKANLIĞI
26. MİLLİ GÜVENLİK KURULU GENEL SEKRETERLİĞİ
27. MİLLİ İSTİHBARAT TEŞKİLATI BAŞKANLIĞI
28. MİLLİ SARAYLAR İDARESİ BAŞKANLIĞI
29. STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI
30. JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI
31. SAHİL GÜVENLİK KOMUTANLIĞI
32. EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
33. AFET VE ACİL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI
34. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
35. TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
36. METEOROLOJİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
37. GÖÇ İDARESİ BAŞKANLIĞI
38. AVRUPA BİRLİĞİ BAŞKANLIĞI
39. İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ BAŞKANLIĞI

**ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER-A****(5018 sayılı Kanun'a Eklî II Sayılı Cetvel)****YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ**

1. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
2. ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
3. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

4. İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
5. ANKARA ÜNİVERSİTESİ
6. KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
7. EGE ÜNİVERSİTESİ
8. ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
9. ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
10. HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
11. BOĞAZİÇİ ÜNİVERSİTESİ
12. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
13. SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
14. FIRAT ÜNİVERSİTESİ
15. ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
16. SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
17. BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
18. ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
19. AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
20. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
21. GAZİ ÜNİVERSİTESİ
22. MARMARA ÜNİVERSİTESİ
23. MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
24. TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
25. YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
26. VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
27. BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
28. AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
29. AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
30. BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
31. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
32. ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
33. TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
34. GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
35. İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
36. KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
37. KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
38. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
39. MERSİN ÜNİVERSİTESİ
40. MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
41. NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
42. PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
43. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
44. SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
45. ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
46. ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
47. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
48. KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ
49. KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
50. DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
51. BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

52. UŞAK ÜNİVERSİTESİ
53. RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
54. TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
55. ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ
56. AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
57. GİRESUN ÜNİVERSİTESİ
58. HİTİT ÜNİVERSİTESİ
59. YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
60. ORDU ÜNİVERSİTESİ
61. AMASYA ÜNİVERSİTESİ
62. KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
63. SİNOP ÜNİVERSİTESİ
64. NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ
65. KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
66. ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ
67. ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ
68. BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
69. KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
70. BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
71. MUŞ ALPARSLAN ÜNİVERSİTESİ
72. MARDİN ARTUKLU ÜNİVERSİTESİ
73. BATMAN ÜNİVERSİTESİ
74. ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ
75. BARTIN ÜNİVERSİTESİ
76. GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
77. HAKKARİ ÜNİVERSİTESİ
78. İĞDIR ÜNİVERSİTESİ
79. ŞIRNAK ÜNİVERSİTESİ
80. MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
81. YALOVA ÜNİVERSİTESİ
82. TÜRK-ALMAN ÜNİVERSİTESİ
83. ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
84. BURSA TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
85. İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
86. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
87. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
88. ERZURUM TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
89. ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
90. SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
91. BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
92. ALANYA ALAADDİN KEYKUBAT ÜNİVERSİTESİ
93. İZMİR BAKIRÇAY ÜNİVERSİTESİ
94. İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
95. ANKARA MÜZİK VE GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
96. KONYA TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
97. KÜTAHYA SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
98. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ-CERRAHPAŞA
99. ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

100. SAKARYA UYGULAMALI BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
101. SİVAS BİLİM VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
102. TRABZON ÜNİVERSİTESİ
103. KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
104. ESKİŞEHİR TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
105. ISPARTA UYGULAMALI BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
106. AFYONKARAHİSAR SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ

**ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERİ**

(5018 sayılı Kanun'a Eklî II Sayılı Cetvel)

**ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER**

1. SAVUNMA SANAYİ BAŞKANLIĞI
2. ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU
3. ATATÜRK ARAŞTIRMA MERKEZİ
4. ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ
5. TÜRK DİL KURUMU
6. TÜRK TARİH KURUMU
7. TÜRKİYE BİLİMSEL VE TEKNOLOJİK ARAŞTIRMA KURUMU
8. TÜRKİYE BİLİMLER AKADEMİSİ
9. KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
10. DEVLET TİYATROLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
11. DEVLET OPERA VE BALESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
12. ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
13. VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
14. TÜRKİYE HUDUT VE SAHİLLER SAĞLIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15. MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16. SİVİL HAVACILIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
17. TÜRK AKREDİTASYON KURUMU
18. TÜRK STANDARDLARI ENSTİTÜSÜ
19. TÜRK PATENT VE MARKA KURUMU
20. KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİ GELİŞTİRME VE DESTEKLEME İDARESİ BAŞKANLIĞI
21. TÜRK İŞBİRLİĞİ VE KOORDİNASYON AJANSI BAŞKANLIĞI
22. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI
23. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
24. CEZA İNFAZ KURUMLARI İLE TUTUKEVLERİ İŞYURLARI KURUMU
25. MESLEKİ YETERLİLİK KURUMU
26. YURTDIŞI TÜRKLER VE AKRABA TOPLULUKLAR BAŞKANLIĞI
27. TÜRKİYE YAZMA ESERLER KURUMU BAŞKANLIĞI
28. DOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
29. KONYA OVASI PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
30. DOĞU KARADENİZ PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
31. DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
32. TÜRKİYE SU ENSTİTÜSÜ
33. TÜRKİYE İLAÇ VE TIBBİ CİHAZ KURUMU
34. TÜRKİYE İNSAN HAKLARI VE EŞİTLİK KURUMU
35. TÜRKİYE SAĞLIK ENSTİTÜLERİ BAŞKANLIĞI
36. HELAL AKREDİTASYON KURUMU

37. MADEN VE PETROL İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
38. TÜRKİYE UZAY AJANSI
39. TÜRKİYE ADALET AKADEMİSİ
40. KAPADOKYA ALAN BAŞKANLIĞI
41. TÜRKİYE ENERJİ, NÜKLEER VE MADEN ARAŞTIRMA KURUMU (TENMAK)
42. TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU

**DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR**  
(5018 sayılı Kanun'a Eklî III Sayılı Cetvel)

1. RADYO VE TELEVİZYON ÜST KURULU
2. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ VE İLETİŞİM KURUMU
3. SERMAYE PİYASASI KURULU
4. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU
5. ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU
6. KAMU İHALE KURUMU
7. REKABET KURUMU
8. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU
9. KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU
10. NÜKLEER DÜZENLEME KURUMU
11. SİGORTACILIK VE ÖZEL EMEKLİLİK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU

**SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI**  
(5018 sayılı Kanun'a Eklî IV Sayılı Cetvel)

1. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
2. TÜRKİYE İŞ KURUMU

**İL ÖZEL İDARELERİ**

1. AKSARAY İL ÖZEL İDARESİ
2. BİNGÖL İL ÖZEL İDARESİ
3. BURDUR İL ÖZEL İDARESİ
4. EDİRNE İL ÖZEL İDARESİ
5. KIRIKKALE İL ÖZEL İDARESİ
6. KIRKLARELİ İL ÖZEL İDARESİ
7. MUŞ İL ÖZEL İDARESİ
8. SİVAS İL ÖZEL İDARESİ
9. TOKAT İL ÖZEL İDARESİ
10. YALOVA İL ÖZEL İDARESİ
11. YOZGAT İL ÖZEL İDARESİ

**BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ**

1. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
2. ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
3. AYDIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
4. BALIKESİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
5. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
6. DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
7. ERZURUM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
8. ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
9. İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
10. İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
11. KAYSERİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

12. KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
13. KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
14. MANİSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
15. MARDİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
16. MERSİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
17. MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
18. ORDU BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
19. SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
20. SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
21. TEKİRDAĞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
22. TRABZON BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
23. VAN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

#### **BÜYÜKŞEHİR BAĞLI İDARELER**

1. ANKARA ELEKTRİK HAVAGAZI VE OTOBÜS İŞLETME MÜESSESESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (EGO)
2. ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)
3. ANTALYA SU VE ATIK SU İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
4. AYDIN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
5. BALIKESİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
6. BURSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUSKİ)
7. DENİZLİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
8. ERZURUM SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
9. ESKİŞEHİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
10. İSTANBUL ELEKTRİK, TRAMVAY VE TÜNEL İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İETT)
11. İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSKİ)
12. İZMİR ELEKTRİK, SU, HAVAGAZI, OTOBÜS VE TROLEYBÜS GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ESHOT)
13. İZMİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
14. KAYSERİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15. KOCAELİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSU)
16. KONYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
17. MANİSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
18. MARDİN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
19. MERSİN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
20. MUĞLA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
21. ORDU SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
22. SAKARYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
23. SAMSUN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
24. TEKİRDAĞ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
25. TRABZON İÇMESUYU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
26. VAN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

#### **İL BELEDİYELERİ**

1. AFYONKARAHİSAR BELEDİYESİ
2. AKSARAY BELEDİYESİ
3. AMASYA BELEDİYESİ
4. ARTVİN BELEDİYESİ
5. BARTIN BELEDİYESİ

6. BİLECİK BELEDİYESİ
7. BOLU BELEDİYESİ
8. BURDUR BELEDİYESİ
9. ÇANAKKALE BELEDİYESİ
10. EDİRNE BELEDİYESİ
11. KASTAMONU BELEDİYESİ
12. KIRIKKALE BELEDİYESİ
13. KIRKLARELİ BELEDİYESİ
14. KIRŞEHİR BELEDİYESİ
15. MUŞ BELEDİYESİ
16. NEVŞEHİR BELEDİYESİ
17. NİĞDE BELEDİYESİ
18. SİNOP BELEDİYESİ
19. SİVAS BELEDİYESİ
20. TOKAT BELEDİYESİ
21. TUNCELİ BELEDİYESİ
22. YALOVA BELEDİYESİ

#### **İLÇE BELEDİYELERİ**

1. AMASYA MERZİFON BELEDİYESİ
2. AMASYA TAŞOVA BELEDİYESİ
3. ANKARA ALTINDAĞ BELEDİYESİ
4. ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ
5. ANKARA ÇUBUK BELEDİYESİ
6. ANKARA ETİMESGUT BELEDİYESİ
7. ANKARA GÖLBAŞI BELEDİYESİ
8. ANKARA KAHRAMANKAZAN BELEDİYESİ
9. ANKARA KEÇİÖREN BELEDİYESİ
10. ANKARA MAMAK BELEDİYESİ
11. ANKARA PURSAKLAR BELEDİYESİ
12. ANKARA SİNCAN BELEDİYESİ
13. ANKARA YENİMAHALLE BELEDİYESİ
14. ANTALYA ALANYA BELEDİYESİ
15. ANTALYA DÖŞEMEALTI BELEDİYESİ
16. ANTALYA ELMALI BELEDİYESİ
17. ANTALYA KEMER BELEDİYESİ
18. ANTALYA KONYAALTI BELEDİYESİ
19. ANTALYA MANAVGAT BELEDİYESİ
20. ANTALYA MURATPAŞA BELEDİYESİ
21. ARTVİN HOPA BELEDİYESİ
22. AYDIN EFELER BELEDİYESİ
23. AYDIN KUŞADASI BELEDİYESİ
24. AYDIN NAZİLLİ BELEDİYESİ
25. AYDIN SÖKE BELEDİYESİ
26. BALIKESİR ALTIEYLÜL BELEDİYESİ
27. BALIKESİR BANDIRMA BELEDİYESİ
28. BALIKESİR DURSUNBEY BELEDİYESİ

29. BALIKESİR EDREMİT BELEDİYESİ
30. BİLECİK BOZÜYÜK BELEDİYESİ
31. BİTLİS TATVAN BELEDİYESİ
32. BURSA GEMLİK BELEDİYESİ
33. BURSA İNEGÖL BELEDİYESİ
34. BURSA MUDANYA BELEDİYESİ
35. BURSA MUSTAFAKEMALPAŞA BELEDİYESİ
36. BURSA NİLÜFER BELEDİYESİ
37. ÇORUM SUNGURLU BELEDİYESİ
38. DENİZLİ MERKEZEFENDİ BELEDİYESİ
39. DENİZLİ PAMUKKALE BELEDİYESİ
40. EDİRNE KEŞAN BELEDİYESİ
41. ERZURUM YAKUTİYE BELEDİYESİ
42. ESKİŞEHİR ODUNPAZARI BELEDİYESİ
43. ESKİŞEHİR TEPEBAŞI BELEDİYESİ
44. İSTANBUL ATAŞEHİR BELEDİYESİ
45. İSTANBUL BAĞCILAR BELEDİYESİ
46. İSTANBUL BAKIRKÖY BELEDİYESİ
47. İSTANBUL BAŞAKŞEHİR BELEDİYESİ
48. İSTANBUL BEŞİKTAŞ BELEDİYESİ
49. İSTANBUL BEYOĞLU BELEDİYESİ
50. İSTANBUL ÇATALCA BELEDİYESİ
51. İSTANBUL ESENYURT BELEDİYESİ
52. İSTANBUL EYÜPSULTAN BELEDİYESİ
53. İSTANBUL KADIKÖY BELEDİYESİ
54. İSTANBUL KAĞITHANE BELEDİYESİ
55. İSTANBUL KARTAL BELEDİYESİ
56. İSTANBUL MALTEPE BELEDİYESİ
57. İSTANBUL SARIYER BELEDİYESİ
58. İSTANBUL SİLİVRİ BELEDİYESİ
59. İSTANBUL ŞİŞLİ BELEDİYESİ
60. İSTANBUL ÜMRANIYE BELEDİYESİ
61. İSTANBUL ÜSKÜDAR BELEDİYESİ
62. İZMİR BAYINDIR BELEDİYESİ
63. İZMİR BAYRAKLI BELEDİYESİ
64. İZMİR BERGAMA BELEDİYESİ
65. İZMİR BORNOVA BELEDİYESİ
66. İZMİR BUCA BELEDİYESİ
67. İZMİR ÇİĞLİ BELEDİYESİ
68. İZMİR KARABAĞLAR BELEDİYESİ
69. İZMİR KARŞIYAKA BELEDİYESİ
70. İZMİR MENEMEN BELEDİYESİ
71. İZMİR URLA BELEDİYESİ
72. KASTAMONU TOSYA BELEDİYESİ
73. KAYSERİ BÜNYAN BELEDİYESİ
74. KAYSERİ KOCASINAN BELEDİYESİ



75. KAYSERİ MELİKGAZİ BELEDİYESİ
76. KAYSERİ TALAS BELEDİYESİ
77. KIRKLARELİ LÜLEBURGAZ BELEDİYESİ
78. KOCAELİ GEBZE BELEDİYESİ
79. KOCAELİ İZMİT BELEDİYESİ
80. KOCAELİ KÖRFEZ BELEDİYESİ
81. KONYA ÇUMRA BELEDİYESİ
82. KONYA KARATAY BELEDİYESİ
83. KONYA KULU BELEDİYESİ
84. KONYA MERAM BELEDİYESİ
85. KÜTAHYA GEDİZ BELEDİYESİ
86. MANİSA AKHİSAR BELEDİYESİ
87. MANİSA SARUHANLI BELEDİYESİ
88. MANİSA ŞEHZADELER BELEDİYESİ
89. MANİSA YUNUSEMRE BELEDİYESİ
90. MERSİN AKDENİZ BELEDİYESİ
91. MERSİN MEZİTLİ BELEDİYESİ
92. MERSİN SİLİFKE BELEDİYESİ
93. MERSİN TARSUS BELEDİYESİ
94. MERSİN YENİŞEHİR BELEDİYESİ
95. MUĞLA BODRUM BELEDİYESİ
96. MUĞLA FETHİYE BELEDİYESİ
97. MUĞLA MARMARİS BELEDİYESİ
98. MUĞLA MENTEŞE BELEDİYESİ
99. MUĞLA MİLAS BELEDİYESİ
100. MUĞLA ORTACA BELEDİYESİ
101. MUĞLA SEYDİKEMER BELEDİYESİ
102. NEVŞEHİR KOZAKLI BELEDİYESİ
103. ORDU ALTINORDU BELEDİYESİ
104. ORDU FATSA BELEDİYESİ
105. SAKARYA ADAPAZARI BELEDİYESİ
106. SAMSUN ATAKUM BELEDİYESİ
107. SAMSUN BAFRA BELEDİYESİ
108. SAMSUN CANİK BELEDİYESİ
109. SAMSUN İLKADIM BELEDİYESİ
110. SİNOP BOYABAT BELEDİYESİ
111. SİNOP GERZE BELEDİYESİ
112. TEKİRDAĞ ÇERKEZKÖY BELEDİYESİ
113. TEKİRDAĞ ÇORLU BELEDİYESİ
114. YOZGAT SORGUN BELEDİYESİ
115. YOZGAT YERKÖY BELEDİYESİ
116. ZONGULDAK KARADENİZ EREĞLİ BELEDİYESİ

#### **MAHALLİ İDARE ŞİRKETLERİ VE BİRLİKLERİ**

1. ALDAŞ ALTYAPI YÖN. DAN. ELEK.ENJ.ÜRETİM HİZ.TİC. A.Ş.
2. ANFA ANKARA ALTINPARK İŞLETMELERİ LİMİTED ŞİRKETİ
3. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ PORTAŞ PROJE İNŞAAT TAAHHÜT ASFALT

SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

4. ANKARA HALK EKMEK VE UN FAB.A.Ş.
5. ANSET ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM KÜLTÜR İNŞAAT TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
6. AY JEOTERMAL ENERJİ A.Ş.
7. BALIKESİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ PERSONEL ANONİM ŞİRKETİ
8. BAŞKENT ULAŞIM VE DOĞALGAZ HİZMETLERİ PROJE TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET A.Ş. (BUGSAŞ)
9. BELBİM A.Ş. -ELEKTRONİK PARA VE ÖDEME HİZMETLERİ A.Ş.
10. BELKA ANKARA KATI ATIKLARI AYIKLAMA ENERJİ DEĞERLENDİRME BİLGİSAYAR İNŞAAT NAKLİYAT VE TAAHHÜT YEMEK SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
11. BEL-KO. LTD. ŞTİ.
12. BEL-PA ANKARA EĞİTİM SAĞLIK HİZMETLERİ İNŞAAT ENERJİ GIDA TEMİZLİK İTHALAT İHRACAT TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
13. BELTUR BÜYÜK İSTANBUL EĞİTİM TURİZM VE SAĞLIK YATIRIMLARI İŞLETME VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
14. BURSA JEOTERMAL A.Ş.
15. DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ULAŞIM A.Ş.
16. EDBEL EDREMİT BELEDİYESİ GIDA TURİZM JEOTERMAL TANITIM İNŞAAT TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
17. ESKİŞEHİR KENT HİZMET LTD.ŞTİ.
18. GRANDPLAZA GIDA OTELCİLİK VE TURİZM İŞLETMELERİ A.Ş.
19. İSTANBUL DİJİTAL MEDYA TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
20. İSBK İSTANBUL BİLİŞİM VE AKILLI KENT TEKNOLOJİLERİ A.Ş.
21. İSTAÇ İSTANBUL ÇEVRE YÖNETİMİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
22. İSTANBUL ASFALT FABRİKALARI SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
23. İSTANBUL BETON ELEMANLARI VE HAZIR BETON FABRİKALARI SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
24. İSTANBUL İMAR İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ
25. İSTANBUL KONUT İMAR PLAN TURİZM ULAŞIM SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
26. İSTANBUL KÜLTÜR VE SANAT ÜRÜNLERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
27. İSTANBUL SPOR ETKİNLİKLERİ VE İŞLETMECİLİĞİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
28. İSTANBUL UYGULAMALI GAZ VE ENERJİ TEKNOLOJİLERİ ARAŞTIRMA MÜHENDİSLİK SANAYİ TİCARET A.Ş. (UGETAM)
29. İZMİR BANLIYÖ TAŞIMACILIĞI SİSTEMİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
30. İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ BETON VE ASFALT ENERJİ ÜRETİM VE DAĞITIM TESİSLERİ SU KANALİZASYON TİC.VE SAN. A.Ş.
31. İZMİR FUARCILIK HİZMETLERİ KÜLTÜR VE SANAT İŞLERİ A.Ş.
32. KARŞIYAKA BELEDİYESİ PERSONEL A.Ş.
33. KAYSERİ ULAŞIM TURİZM İNŞAAT TAAHHÜT PROJE MÜŞAVİRLİK TELEKOMÜNİKASYON SAN. VE TİC. A.Ş.
34. KAYSERİ VE CİVARI ELEKTRİK T. A.Ş. (KCET A.Ş.)
35. KENT KONUT İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
36. MANİSA ULAŞIM HİZMETLERİ MAKİNE SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
37. MARMARA BELEDİYELER BİRLİĞİ
38. MERSİN BÜYÜKŞEHİR İMAR İNŞAAT TİC. A.Ş.
39. MUTTAŞ
40. ORBEL İNŞ.GÜV.TAAH.HİZ.NAK.TURZM.SAN.VE TİC.A.Ş.
41. SAMULAŞ A.Ş. (SAMSUN PROJE ULAŞIM A.Ş.)
42. TEKİRDAĞ OTOYOL ULAŞIM NAK. İMAR PLAN. İNŞ. VE TAAH. SAN. TİC. A. Ş. (TEKPARK A. Ş.)
43. TÜRKİYE BELEDİYELER BİRLİĞİ

**YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIKLARI**

1. BALIKESİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
2. BURSA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
3. MARDİN VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
4. MERSİN VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
5. TRABZON VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
6. VAN VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI

**DiĞER KAMU İDARELERİ**

1. AVRUPA BİRLİĞİ EĞİTİM VE GENÇLİK PROGRAMLARI MERKEZİ BAŞKANLIĞI (TÜRKİYE ULUSAL AJANSI)
2. ÇANAKKALE SAVAŞLARI GELİBOLU TARİHİ ALAN BAŞKANLIĞI
3. DİJİTAL DÖNÜŞÜM OFİSİ BAŞKANLIĞI
4. FİNANS OFİSİ BAŞKANLIĞI
5. İNSAN KAYNAKLARI OFİSİ BAŞKANLIĞI
6. MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI AKARYAKIT İKMAL VE NATO POL TESİSLERİ İŞLETME BAŞKANLIĞI
7. SPOR-TOTO TEŞKİLAT BAŞKANLIĞI
8. TARIM VE KIRSAL KALKINMAYI DESTEKLEME KURUMU
9. TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONU
10. TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI
11. TÜRKİYE ÇEVRE AJANSI
12. YATIRIM OFİSİ BAŞKANLIĞI
13. YATIRIMCI TAZMİN MERKEZİ

**KALKINMA AJANSLARI**

1. AHİLER KALKINMA AJANSI
2. BATI AKDENİZ KALKINMA AJANSI
3. BURSA ESKİŞEHİR BİLECİK KALKINMA AJANSI
4. DİCLE KALKINMA AJANSI
5. DOĞU ANADOLU KALKINMA AJANSI
6. KUZEYDOĞU ANADOLU KALKINMA AJANSI

**DiĞER KAMU ŞİRKETİ**

1. BANKALARARASI KART MERKEZİ ANONİM ŞİRKETİ (BKM)
2. HAVAALANI İŞLETME VE HAVACILIK ENDÜSTRİLERİ A.Ş. (HEAŞ)
3. SBT SAĞLIK BİLİM VE TEKNOLOJİLERİ ANONİM ŞİRKETİ



## EK 2: YILLAR İTİBARIYLA DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARIN İZLEME CETVELİ

BULGU BAŞLIĞI	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Kamu İdarelerinin Malî Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi</b>					
Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Risk Değerlendirme Bileşeni ile Kurumsal Risklere İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
<b>Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular</b>					
Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tam ve Doğru Şekilde Kayıtlara Alınmaması	X	X	X	X	X
Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi	X	X	X	X	X
Amortisman İşlemlerinin ve Kaydının Mevzuata Uygun Yapılmaması			X		
Taşınmaz Satışının Hatalı Muhasebeleştirilmesi			X	X	X
Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi	X				
Kira Bedellerinin Mevzuata Uygun Belirlenmemesi			X	X	
Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralama İşlemlerinde Mevzuatta Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulünün Kullanılması		X	X	X	
Taşınmaz Kiralamalarında Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması	X	X		X	X
Taşınmazların İşgali Kullanımına İlişkin Yaptırımların Uygulanmaması			X	X	X
Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Durumunun Değerlendirilmesi	X	X			
Bazı Kamu Gelirlerinin Tahsilat Süreçlerinde İdareler Arasında Koordinasyonu Sağlayan Bir Sistemin Bulunmaması	X	X	X	X	X
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	X	X	X		
Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü İçin Belirlenen Sınırın Takip Edilmesindeki Zorluklar	X	X			
Malî Konuları İçeren Yönetmeliklerin Sayıştayın Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması	X	X	X		
Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi	X	X	X		
Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi	X				X
Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması	X	X	X	X	X

BULGU BAŞLIĞI	2018	2019	2020	2021	2022
Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne Aykırı Uygulamalar		X	X		X
Anlaşmalı Bankalardan Yapılan Tahsilatın Öngörülen Süre İçerisinde Kamu Sermayeli Banka Hesaplarına Aktarılmaması		X	X		X
Banka Hesaplarında Bulunan Nakdin Nemalandırılmaması		X	X		X
Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi	X	X	X	X	X
Hizmet Yapılmadığı veya Mal Teslim Edilmediği Halde Bütçe Emanetleri Hesabı Kullanılarak Ödeneğin Giderleştirilmesi		X			
Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlere İlişkin Tespitler		X	X		
Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler	X	X	X		
Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	
Malî Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması	X	X	X	X	X
Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Tutulmaması		X	X	X	
Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması		X	X		
Açılış Yevmiyesinde Hesapların Borç ve Alacak Tutarları ile Kaydedilmesi			X		
Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması	X	X		X	
İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
İhale Kanunlarında Yer Alan Temel İlkelere Uyumun Tam Sağlanmaması	X	X	X	X	X
4734 sayılı Kanun Kapsamında Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde İstisna Kapsamında Satın Alınması		X	X	X	X
Temel İhale Usullerinden Olan Açık İhale Yerine, Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde Pazarlık Usulünün (4734/21-b) Uygulanması		X	X	X	X
İhale Usulleri ile Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Doğrudan Temin ile Satın Alınması		X	X	X	X
Doğrudan Temin ile Yapılan Alımlarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X	X	X	X
Yaklaşık Maliyetin Gerçekçi Hazırlanmaması			X		
Yapım İşleri Kapsamında İşin Yürütülmesi ile Doğrudan İlişki Kurulamayan Araç Temin Edilmesi			X	X	

BULGU BAŞLIĞI	2018	2019	2020	2021	2022
Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanması ve Uygulanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması			X	X	X
Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışları Neticesinde Alınması Gereken Ek Kesin Teminatların Alınmaması	X				X
Sözleşmesi Feshedilen Yüklenicilerden Alınan Kesin Teminat Mektuplarının Güncelleme Yapılmadan Gelir Kaydedilmesi			X		
Yapım İşlerinde Kesin Kabul Tarihine Kadar Kesin Teminat Mektubu Tutarının Yarısının Tutulması Zorunluluğuna Uyulmaması			X		
Kesin Kabulden İtibaren Yükleniciye Getirilen 15 Yıllık Sorumluluk Mükellefiyeti Gözetilmeden Bakım Onarım Yapılması		X			
Yapım İşlerinde İnşaat Sigortasına (Bütün Riskler) İlişkin Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi		X	X	X	X
Yapım İşlerinde Alt Yüklenici Çalıştırılmasında Karşılaşılan Hatalı Uygulamalar				X	X
Yapım İşlerinde Yeni Birim Fiyat Tespiti İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması					X
İhale Komisyonu, Kontrol Teşkilatı ve Muayene Kabul Komisyonunun Mevzuata Uygun Kurulmaması					X
Devlet İhale Kanunu Uyarınca Yapılan İhalelerde İsteklilerin Yasaklı Olup Olmadığına İlişkin Kontrollerin Yapılmaması					X
Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Kişisel Sorumluluğu Bulunan Personele Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi	X	X	X	X	X
Döner Sermaye Malî Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması	X	X	X		
Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması	X		X		X
İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalara İlişkin KDV İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X				X
Araç Kiralamalarında Taşıtların Menşei ve Silindir Hacimlerine İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X		
Yapım İşi İhalelerinde Hafriyat Döküm Alanlarının Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması		X	X	X	
İlgili Mevzuatında Zorunlu Tutulmamasına Rağmen Elektrik ve Su Abonelikleri İçin Güvence Bedeli Ödenmesi				X	
İşçilere Yıllık Fazla Çalışma Sınırı Olan İki Yüz Yetmiş Saatin Üzerinde Fazla Çalışma Yaptırılması		X	X		
4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kullanılmaması Sonucu Kamu İdarelerinin Toplu Ödeme Yapmak Zorunda Kalmaları	X	X	X		

<b>BULGU BAŞLIĞI</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Kanunda Sayılan Haller Dışında Dolu Kadroya Vekâlet Ettirilmesi ve Vekâlet Ettirilen Kişinin Harcama Yetkililiği Görevini Yapması				X	
İdari Para Cezası Uygulamalarında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması			X		
Koruyucu Giyim Malzemesi Verilmesinde Toplu Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması		X	X	X	X
<b>Genel Bütçeli Kamu İdarelerine İlişkin Konular</b>					
5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hükümlerine Aykırı Olarak Genel Bütçe Kapsamındaki Bazı Kamu İdarelerinin Kullanımlarında Özel Hesaplar Bulunması	X	X			
Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgelerinin Düzenlenmesi Sürecindeki Mevzuata Aykırılıklar Nedeniyle Hazinesinin Gelir Kaybına Uğraması		X			
Serbest Bölgelerdeki Hazine Taşınmazlarının Kiraya Verilmesi ve Tahsis Adı Altında Kullanım Haklarının Kullanıcılara Bırakılması İşlemlerinin Yasal Dayanağının Bulunmaması	X				
Avrupa Birliği'nden Sağlanan Kaynaklarla Yürütülmekte Olan Projelerin Muhasebe İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması	X	X			
161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşınması	X	X			
Katma Değer Vergisi İade İşlemlerine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
KDV İadesi İşlemlerinden Elde Edilen Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması	X	X	X	X	
Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması			X	X	X
İndirimli Oran Uygulaması Kapsamında Yapılan KDV İadelerine İlişkin Tespitler					X
İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X	X	X	X
Milli Eğitim Bakanlığında Zorunlu Çalışma Yükümlülüğünün Etkin Bir Şekilde Uygulanamaması		X			
Memuriyet Mahalli Dışına Geçici Görevle Gönderilen Personele Ödenmesi Gereken Gider Kalemlerinin Hizmet Alımı Suretiyle Gerçekleştirilmesi		X			
Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yapılan Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi					X
<b>Özel Bütçeli Kamu İdarelerine İlişkin Konular</b>					



<b>BULGU BAŞLIĞI</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Açından Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması	X	X	X	X	X
Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklerde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol Sistemindeki Eksiklikler		X			
Bazı Üniversitelerde Akademik Kadro İlanlarında Objektif Olmayan Ek Koşullara Yer Verilmesi			X		
Sürekli Eğitim Merkezlerince İşbirliği Protokolleri Yapılan Firmaların Milli Eğitim Bakanlığı İzininin Bulunmaması	X				
Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması		X	X	X	X
Akademik Teşvik Ödeneği ve Bu Ödenğin Hesaplanıp Ödenmesine İlişkin Tespitler	X				
Yükseköğretim Kurumlarına Ait Taşınmazların Bedelsiz Kullanılması		X			
Maden Sahalarının Rehabilitasyon Çalışmalarının Tam ve Zamanında Yapılmaması ve Kontrol Eksikliği		X	X		
Ulusal Orman Envanterinin Geliştirilmesi İhtiyacının Bulunması		X	X		
Döner Sermaye Kapsamında Bulunan İşletmelere Ait Giderlerin (Elektrik, Doğalgaz vs.) Üniversite Bütçesinden Ödenmesi				X	
İzinsiz Olarak Açılan Yeraltı Suyu Kuyuları Hakkında İlgili Kanun Hükümlerinin Uygulanmaması				X	
Sondaj İzni Verilen Kuyulardan Faydalı Tüketim Miktarına İlişkin Takip ve Denetimlerin Yapılmaması					X
Tek Muhasebe Birimi Bulunmasına Rağmen Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması			X		
<b>Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara İlişkin Konular</b>					
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar		X			
<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular</b>					
Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilmemesi	X	X			
Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Takibinin Yapıldığı Yazılımın Entegrasyonunun Sağlanmamış Olması	X		X	X	X
Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden ve Belediye Şirketlerinden Prim Alacaklarının Tahsil Edilmesinde Sorun Yaşanması				X	X
Hazine ve Maliye Bakanlığında Yapılan Tahsilatın Emanetler Hesabında Bekletilmesi	X		X		

BULGU BAŞLIĞI	2018	2019	2020	2021	2022
Sosyal Güvenlik Kurumunun Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi			X	X	X
<b>Mahallî İdarelere İlişkin Konular</b>					
Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması	X	X	X	X	X
Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X	X	X
Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerine İlişkin Uygulamalarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Ambalaj Atıklarının Toplanmasına İlişkin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Devredilmesi	X	X	X	X	
Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi ve Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	
Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerindeki Hatalı Uygulamalar	X	X	X	X	X
Belediye Taşınmazlarının İhale Yapılmaksızın Kiraya Verilmesi	X				X
Belediye Gayrimenkulleri İçin Ecrimisil Uygulamasının Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi	X	X			
Taşınmazların Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X			
İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması	X	X			
Belediyelere Bağışlanan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması	X				
İmar Planında Park Alanı Olarak Tespit Edilen Yerlerin Ticari Amaçla Kullanılması	X	X			
Belediye Taşınmazlarının Bedelsiz Kullanılması			X	X	X
Belediyelerde Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Harç Alınan Hizmetler İçin Ayrıca Ücret Talep Edilmesi					X
Otopark Gelirlerinin Takibi, Tahsili, Değerlendirilmesi ve Aktarılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Payının Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması	X				
Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi	X	X	X	X	

BULGU BAŞLIĞI	2018	2019	2020	2021	2022
Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması	X	X	X	X	X
Bakanlıklar ve Merkezî İdare Kuruluşlarınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler	X	X			
İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması	X	X	X	X	X
Bütçe İçi İşletmelere Ait Hesap ve İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması					X
Belediyelerin Sahipsiz Hayvanlara İlişkin Görev ve Sorumluluklarını Tam Olarak Yerine Getirmemesi					X
Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması	X	X	X	X	X
İller Bankası Ortaklığından Çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Malî Tablolarında Ortaklık Paylarına Yer Verilmesi	X				
İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması	X	X	X	X	X
Belediye Gelir Tarifelerinin Değiştirilmemesi Nedeniyle Bazı Gelirlerin Ekonomik Değerini Yitirmesi	X				
Asansör Periyodik Kontrol Ücretlerinin Takip ve Tahsiline İlişkin Tespitler	X				
İller Bankası Tarafından Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Belediyelere Gönderilen Payın Hatalı Hesaplanması	X				
İller Bankasından Alınan Kredilerin Malî Tablolarda Yer Almaması ve/veya Eksik Yer Alması	X				
Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması	X	X	X	X	X
Belediye ve Özel İdarelerin Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri	X	X	X	X	X
Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler	X	X			
Belediyelerde Gelirlerin Tahsilat Oranının Düşük Düzeyde Olması		X	X		
Belediyeler Tarafından Sivil Toplum Kuruluşlarına Ayni ve Nakdi Yardım Yapılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X	X		
Engelli Personel Çalıştırılması ile Sosyal Hizmetler Kanunu Gereğince Çalıştırılması Gereken Personele Dair Kurallara Uyulmaması		X	X		

BULGU BAŞLIĞI	2018	2019	2020	2021	2022
Mevzuatında Belirtilen Koşulları Taşımayan Personelin İstihdam Edilmesi		X	X		
Sözleşmeli Personelin İdari Kadroda Görevlendirilmesi				X	
Belediye Şirketlerinin Personel İstihdamında Yapılan Hatalı Uygulamalar				X	
Belediye Şirketlerinin Diğer Belediye Şirketlerinden Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Yapması				X	
Şirket Personelinin Herhangi Bir Sözleşme Olmaksızın Şirketin Ortağı Olan Belediyede Görevlendirilmesi				X	X
Belediye Şirketlerinin İŞKUR'a Bildirim Yapmadan Personel Alması				X	
Özel Kalem Müdürlüğü Kadrosuna Yapılan Atamaların Amacına Uygun Olmaması		X	X		
Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi		X	X	X	X
Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi		X	X	X	X
Yağmur Sularının Uzaklaştırılması İçin Yapılan Harcamaların İlgili Belediyelerden Tahsil Edilmemesi					X
Atık Su Arıtma Tesisleri İçin Elektrik Enerjisine İlişkin Teşvikten Yararlanılmaması					X
İşletme Hakkı Şirketlere Devredilen Büyükşehir Belediyesi Taşınmazlarının Üçüncü Kişilere Kullanılmasına İlişkin Hatalı Uygulamalar				X	X
Şirket Çalışanları ve Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Harcamalarının Belediye Şirketi Bütçesinden Karşılanması				X	X
Büyükşehir Belediyesi Tarafından İlçe Belediyelerine Aktarılması Gereken Kazı Bedellerinin Aktarılmaması		X	X	X	
Hidrolik Kaynaklara Dayalı Elektrik Üretim Lisans Harcının Takip ve Tahsilinin Yapılmaması			X		
<b>Stratejik Planlama ve Performans Yönetim Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme</b>					
Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X			
Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X			
Veri Kayıt Sistemlerinin Değerlendirilmesi	X	X			
Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X			
Sayıştay Denetim Sonuçlarının Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporuna Yansıtılması ile İlgili Düzenleme Eksikliği					
<b>Mevzuat Önerileri</b>					
Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezleri ile İlgili İkincil Mevzuat Düzenlemesi Yapılmaması	X				
Otobüs ve Tramvay İşletmeciliğine İlişkin Mevzuat Hükümleri Arasında Yetki Karmaşası Bulunması	X				

BULGU BAŞLIĞI	2018	2019	2020	2021	2022
5018 sayılı Kanun'a Ekli Cetvellerde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına Yer Verilmemesinin Sorunlara Yol Açması		X			
Üniversitelere Ait İktisadi İşletmelerin Hukuki Alt Yapısında Eksiklikler Olması		X	X		
Üniversitelerin Kütüphane Veri Tabanı Alım Hizmetlerinde Koordinasyon ve İş Birliği Bulunmaması		X	X		
Yurtdışı Teşkilatına Gönderilen Avansların Kapatılma Sürelerine İlişkin Düzenlemenin Mevcut İhtiyacı Karşılayamaması		X	X	X	
Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Karşılaşılan Sorunları Gidermek Amacıyla Mevzuat Düzenlemesine İhtiyaç Duyulması	X	X	X		X
Kalkınma Ajanslarında Taşınırların Yönetimine Dair Herhangi Bir İç Düzenleme Bulunmaması		X			
Gençlik ve Spor Bakanlığı İl ve İlçe Müdürlüklerinin Malî İş ve İşlemlerinin Bakanlığın Muhasebe Sistemi Dışında Yürütülmesi, Bütçe, Kesin Hesap ve Malî Tablolarına Dâhil Edilmemesi				X	
Kamu İdareleri Aleyhine Adli Yargıda Sonuçlanan Davalarda Hükmolunan Tutarlar İçin Doğrudan İcraya Gidilmesinin Kamu İdareleri Bütçelerine İlave Malî Yük Getirmesi				X	
Engelli Evde Bakım Ödemelerine İlişkin Usul ve Esasları Belirleyen Yönetmeliğin Bakanlık Tarafından Çıkarılmaması		X			
Amatör Spor Kulübü Kavramının Tanımlanması İhtiyacının Bulunması			X	X	X