



**T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**2013 YILI  
DIŞ DENETİM  
GENEL DEĞERLENDİRME  
RAPORU**

**EYLÜL 2014**



**T.C.**  
**SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

597066

**Sayı:** Bşk.2014/17-42393  
**Konu:** 2013 Yılı Dış Denetim Genel  
Değerlendirme Raporu

12.09.2014

**TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddeleri uyarınca hazırlanan 2013 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunu saygılarımla arz ederim.

*Akyel/Recai*

Doç. Dr. Recai AKYEL

Sayıştay Başkanı





**T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**2013 YILI  
DIŞ DENETİM  
GENEL DEĞERLENDİRME  
RAPORU**

**EYLÜL 2014**



*2013 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>GENEL ÇERÇEVE</b>	<b>1</b>
<b>DENETİMLER SONUCU TESPİT EDİLEN HUSUSLAR</b>	<b>7</b>
<b>1. KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN GENEL KONULAR</b>	<b>7</b>
1.1 İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme	7
1.1.1 İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarına İlişkin Tespitler	7
1.1.2 Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler	8
1.1.3 İç Denetime İlişkin Tespitler	8
1.1.4 İç Kontrol Sisteminin Yıllık Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Tespit	9
1.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemeye İlişkin Tespitler	10
1.3 Taşınmazlarla İlgili Tespitler	12
1.3.1 Taşınmazların Kaydı	12
1.3.2 Taşınmazların Kayıt Değerleri	13
1.3.3 Taşınmazların Kullanımından Kaynaklanan Hususlar	14
1.3.3.1 Cins Tashihi	14
1.3.3.2 Terki Yapılan Hazine Taşınmazlarının Amacına Aykırı Olarak Kullanılması	14
1.3.4 Taşınmaz Kiralamalarında Karşılaşılan Mevzuata Aykırılıklar	16
1.3.5 Kıyılara İlişkin Tespitler	17
1.4 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Aykırı Uygulamalar	20
1.4.1 Türk Silahlı Kuvvetlerinde Görevli Personelin Askeri Hastanelerdeki Tedavi Giderlerinin Maliye Bakanlığı Tarafından Kamu İdaresi Bütçesine Aktarılan Kaynak ile Karşılanması	21
1.4.2 Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Sağlık Hizmeti Giderlerinin Kurum Bütçesinden Karşılanması	21
1.4.3 TC Merkez Bankası Sağlık Hizmeti Giderlerinin Kurum Bütçesinden Karşılanması	22
1.5 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Muhasebeleştirmeye İlişkin Esaslarına Aykırı Uygulamalar	23
1.5.1 3516 Sayılı Kanun'un 19'uncu Maddesi Uyarınca Elde Edilen Değerlerin Muhasebeleştirilmemesi	24
1.5.2 6102 Sayılı Kanun'un 407'nci Maddesi Uyarınca Elde Edilen Değerlerin Muhasebeleştirilmemesi	25
1.5.3 6306 Sayılı Kanun'un 7'nci Maddesi Uyarınca Gerçekleştirilen Ödemelerin Muhasebeleştirilmemesi	25
1.5.4 5174 Sayılı Kanun'un 78'inci Maddesi Uyarınca Elde Edilen Değerlerin Muhasebeleştirilmemesi	26
1.6 Bazı Özel Bütçeli Kamu İdarelerine Ait Hesap ve İşlemlerin Denetiminin 5018 Sayılı Kanun'da Öngörülmemesine Rağmen Çeşitli Kurullar/Heyetler Tarafından Gerçekleştirilmesi	27
1.7 Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Hukuki Durumu	29
<b>2. ÜNİVERSİTELERE İLİŞKİN KONULAR</b>	<b>32</b>
2.1 Tahakkuk Esasına Göre Kullanılması Gereken Hesapların Kullanılmaması	32
2.2 Üniversite Bütçelerinden Döner Sermayelere Ayrılan Sermaye Paylarının İzlenmemesi	32
2.3 Tezsiz Yüksek Lisans Gelirlerinin Bilimsel Araştırma Projelerine Aktarılmaması	33
2.4 Muhasebe Sistemi Dışında Açılan Banka Hesapları	33
2.5 Sosyal Tesislere İlişkin Tespitler	34
<b>3. MAHALLİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR</b>	<b>35</b>
3.1 Tahakkuk Esasına Göre Kullanılması Gereken Hesapların Kullanılmaması	35
3.2 Muhasebe Kayıtlarında Dönemsellik İlkesine Uyulmaması	35
3.3 Belediyelerin Hissedarı Oldukları Şirketlerdeki Sermaye Paylarının İzlenmemesi	36
3.4 İmar Kanunu Hükümlerine Uyulmaması Nedeniyle Kamulaştırma Bedellerine Ek Olarak Tazminat, Dava ve Vekalet Giderleri Ödenmesi	36
3.5 Otopark Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar	37
3.6 Maden Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Devlet Hakkı Kapsamındaki İl Özel İdaresi Payının Takip ve Tahsiline İlişkin Sorunlar	38
<b>EK – 2013 YILINDA DENETİM RAPORU YAZILAN KAMU İDARELERİ LİSTESİ</b>	<b>39</b>



## GENEL ÇERÇEVE

Ülkemizin kamu mali yönetim ve kontrol sistemini uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmek amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde yasalaşmıştır.

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol süreçlerini, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu Kanun ile kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetime ilişkin düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi denetimdir. Sayıştayın tek dış denetim organı olarak yetkilendirildiği 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, vatandaş adına kamu gelirlerini toplama ve bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına verdiği yetkinin sonuçlarını denetleme anlamına gelen bütçe hakkını kendi adına denetim yapan Sayıştay aracılığıyla kullanmaktadır. Bu bağlamda dış denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülmesinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin rolünün önemi büyüktür.

### **Sayıştay Denetimi**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 160'ıncı maddesi Sayıştayın denetim ve hükme bağlama faaliyetlerini düzenlemektedir. Madde hükmü uyarınca Sayıştay; merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve

sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olan kurum olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68'inci maddesinde, Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler üzerinden mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti 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 mali rapor ve tablolarına dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay tarafından yürütülen denetimlerin amacı, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak belirlenmiştir.

Sayıştay, bu amaçlar doğrultusunda kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyerek sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmaktadır.

### **Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı**

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu; kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarından önemli görülen ve genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan ve kamuoyuna duyurulan rapordur.

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 önlemlerin alınmasına 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 yüksek denetim kurumu olan Sayıştayın hazırlamış olduğu Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde elde edilmesi ve kullanılmasına katkı sağlanmasında önemli bir rol üstlenecektir.

### **Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi**

2013 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmuş olduğu ikinci 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 dikkate alınmıştır.

2013 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2013 yılı Denetim Programı kapsamında yürütülen denetimler sonucunda denetim grup başkanlıklarınca dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alması önerilen konular, önemlilik, genellik arz etme ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulma gerekliliği kriterleri çerçevesinde analiz edilerek hazırlanmış ve Rapora, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak son şekli verilmiştir.

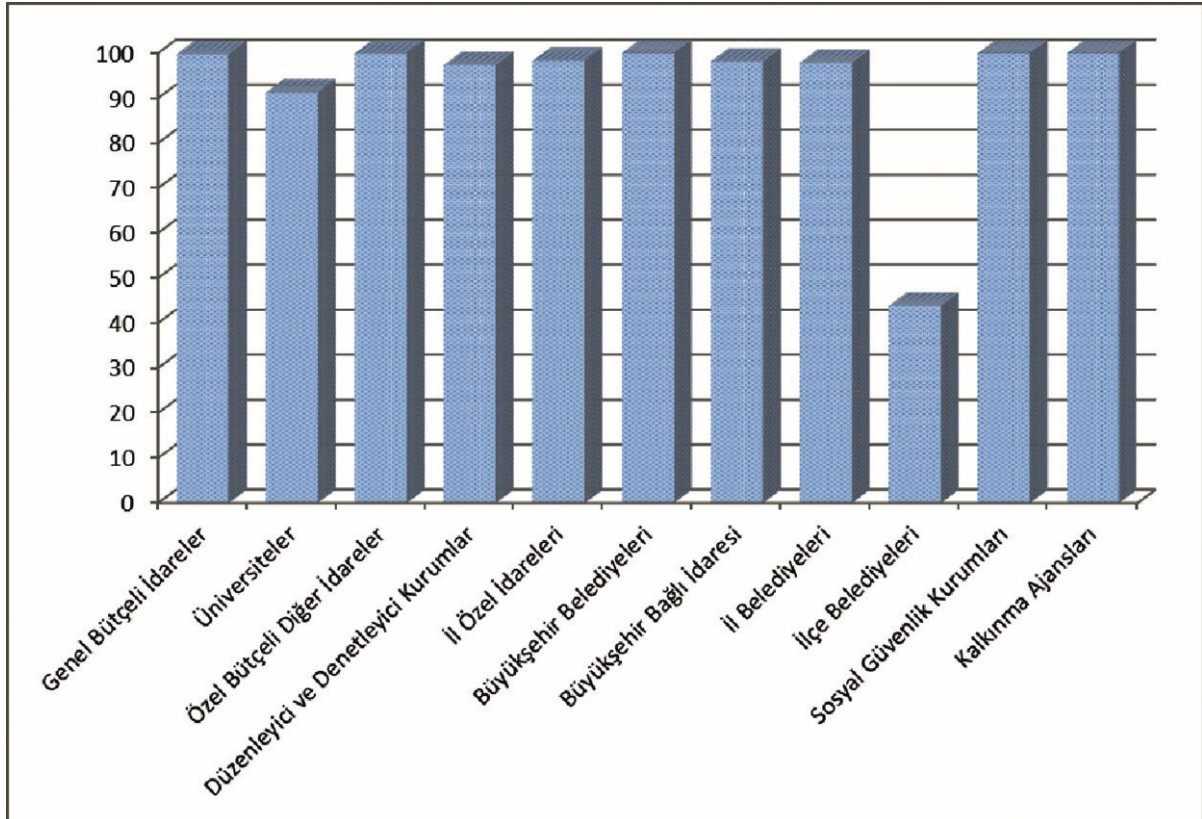
### **2013 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgiler**

2013 yılı Denetim Programı, kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikayetler, geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak Sayıştay Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu kararı ile hazırlanmıştır.

2013 yılı Denetim Programı dahilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında; 43 genel bütçeli idare, 97 özel bütçeli idare, 8 düzenleyici ve denetleyici kurum, 78 il özel idaresi, 16 büyükşehir belediyesi, 18 büyükşehir bağlı idaresi, 62 il

belediyesi, 43 ilçe belediyesi, 2 sosyal güvenlik kurumları ile 5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan ancak Sayıştayın denetim kapsamında bulunan 26 kalkınma ajansı ve 7 diğer kamu idaresi olmak üzere EK'te listesi yer alan toplam 400 kamu idaresi hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan, 148'i merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'si sosyal güvenlik kurumlarına ve 7'si diğer kamu idarelerine ait olmak üzere, toplam 157'si Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulanlar dışında kalan raporlar ise gereği yapılmak üzere ilgili kamu idarelerine gönderilmiştir.

2012 yılı kesinleşmiş bütçe büyüklükleri itibarıyla aşağıdaki grafikte de görüldüğü üzere, 2013 yılında yürütülen denetimler sonucunda; genel bütçeli idareler % 99,79, özel bütçeli idarelerden üniversiteler % 91,21, özel bütçeli diğer idareler % 99,94 ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar % 97,34; il özel idareleri % 98,31, büyükşehir belediyeleri % 100, büyükşehir bağlı idaresi % 98,17, il belediyeleri % 97,87, ilçe belediyeleri % 43,86; sosyal güvenlik kurumları % 100, kalkınma ajansları % 100 oranında denetlenmiştir.



2013 yılında yapılan bu denetimler, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak

yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idarelerinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere risk odaklı denetim yaklaşımına göre yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yapılması suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü muhasebe ve raporlama sisteminin kurulması için, Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'a 08.12.2013 tarih ve 28845 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile eklenen geçici maddede, hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgelerden bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, taşınır kesin hesap cetveli ve taşınır hesabı icmal cetveli dışında, düzenlenmesi gereken diğer mali raporlarının Sayıştaya gönderilmesi 2013, 2014 ve 2015 yıllarını kapsamak üzere üç yıl ötelenmiştir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin mali rapor ve tabloları bu çerçevede değerlendirilmiştir.

Bunun yanı sıra 2013 yılında genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine ait denetimler, bu idarelerin bütün mali iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğuna ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilmiştir. Genel bütçeli kamu idarelerinin merkez ve taşra muhasebe birimlerindeki cetvel ve belgeler ile bu birimlerdeki yevmiye kayıtları ve bunlara esas belgeler; harcama birimlerinde gerçekleşen mali iş, işlem ve kararlara ait belgeler tamlık, doğruluk, tutarlılık ve tabi olduğu mevzuatına uygunluk açısından incelenmiştir.

Bu çerçevede yürütülen 2013 yılı denetimleri sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarına ilişkin bulgulara, Sayıştay Kanunu'na göre yargılamaya esas raporlarda yer verilerek hüküm tesis edilmek üzere Sayıştay yargısına intikal ettirilmektedir.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile Sayıştay, yürüttüğü bağımsız ve tarafsız denetimler ile adına denetim yaptığı Türkiye Büyük Millet Meclisine, bütçe hakkının kullanılabilmesi için kamu idarelerinin mali durum ve faaliyetleri hakkında yeterli ve güvenilir bilgi ile öneriler sunmayı, kamu idarelerine yol gösterici olmayı ve kamuoyunu bilgilendirmeyi hedeflemektedir.





## DENETİMLER SONUCU TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

### 1. KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN GENEL KONULAR

#### 1.1 İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sistemi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda kamu idareleri genelinde etkin iç kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun'a dayanılarak çıkartılan mevzuat hükümleri ile iç kontrol sistemi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Kamu idaresinin 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 iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi sorumluluğu üst yöneticiye verilmiştir.

5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde gerek iç kontrol sisteminin kurulmasında, işletilmesinde ve gözetilmesinde gerekse standartlara uyma hususunda aşağıda yer alan eksiklikler tespit edilmiştir.

#### 1.1.1 İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarına İlişkin Tespitler

İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının mevzuatın öngördüğü şekilde hazırlanmadığı ya da hazırlanmakla birlikte planda öngörülen faaliyetlerin yerine getirilmediği görülmüştür.

Kamu idarelerinin, iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlamak amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi doğrultusunda Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planlarını hazırlamaları ve planda yer alan faaliyetleri gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimler sonucunda,

- i. Kamu idarelerinin bir kısmında, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planlarının hazırlanmadığı,
- ii. İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının hazırlandığı bazı kamu idarelerinde ise;
  - İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği,
  - İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da süresinde tamamlanmadığı,
  - Mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığıtespit edilmiştir.

### **1.1.2 Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler**

Bazı kamu idarelerinde ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, bu birimin mevcut olduğu kamu idarelerinde ise ön mali kontrol işlemlerinin mevzuatın öngördüğü şekilde gerçekleştirilmediği ve kontrole tabi tutulması gereken işlemlerin kontrol dışında bırakıldığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde ön mali kontrolün kapsamı ve içeriği düzenlenmiş, ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemlerin ise Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Denetimler sonucunda, kamu idarelerinin bir kısmında ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, ön mali kontrol biriminin mevcut olduğu kamu idarelerinin bir kısmında ön mali kontrol işlemlerinin harcama birimleri ve mali hizmetler birimleri tarafından İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın öngördüğü hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya ön mali kontrole tabi tutulması gereken işlemlerin ön mali kontrol dışında bırakıldığı tespit edilmiştir.

### **1.1.3 İç Denetime İlişkin Tespitler**

Bazı kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan bazı kamu idarelerinde yeterli sayıda atama yapılmadığı veya iç denetim birimlerinin etkin çalıştırılmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun ve bu Kanun'a dayanılarak çıkartılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'le iç denetimin amacı, teşkilat yapısı, görevleri açık bir biçimde belirlenmiştir. Kamu idarelerinin belirtilen hükümler çerçevesinde iç denetim birimini oluşturmaları ve iç denetim faaliyetini gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimler sonucunda kamu idarelerinin bir kısmında;

- İç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı,
- İç denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücünü içermesi gereken iç denetim planları ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı,
- İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilere atfedilen görevler dikkate alındığında iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getiremedikleri ve iç denetim birimlerince rapor hazırlanmadığı tespit edilmiştir.

#### **1.1.4 İç Kontrol Sisteminin Yıllık Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Tespit**

Bazı kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği ve kurumsal risklerin ve risklere karşı alınacak tedbirlerin belirlenmediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkartılan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın ilgili maddeleri gereğince iç kontrol sisteminin en az yılda bir kez değerlendirilmesi ve alınması gereken önlemlerin belirlenmesi gerekmektedir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gereğince de kamu idarelerinin, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlamaları ve alınacak önlemleri belirlemeleri gerekmektedir.

Denetimler sonucunda, kurum iç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği, kurum içi ve kurum dışı risklerin ve bu risklere ilişkin gerekli analizlerin yapılmadığı ve alınacak kurumsal tedbirlerin belirlenmediği tespit edilmiştir.

İç kontrol sistemine ilişkin olarak yukarıda açıklanan hususlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesine, kamu idarelerinin kanunlara uygun faaliyet göstermesine, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir

bilgi edinilmesine engel teşkil etmektedir. Bu engellerin ortadan kaldırılması için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve gözetilmesinde üst yöneticiler gerekli liderlik ve sahiplenmeyi göstermeli ve bu hususlarda düzenleme ve gözetim görevi bulunan kamu idareleri tarafından iç kontrole ilişkin olarak öngörülen bütün mekanizmaların tam olarak kurulması ve işletilmesi sağlanmalıdır.

## **1.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemeye İlişkin Tespitler**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki bazı kamu idarelerinde, performans esaslı bütçeleme ilkeleri çerçevesinde stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun ilgili yasal düzenlemelerde öngörülen şekil ve içerik şartlarını taşımadığı ve birbirleri ile ilişkilerinin tam olarak kurulamadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı ile mali saydamlık, hesap verilebilirliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere kamu mali yönetim sisteminde performans esaslı bütçelemeye geçilmiştir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır.

5018 sayılı Kanun'da kamu idarelerinin öncelikle stratejik amaç ve hedeflerini stratejik planlarında belirleyerek bu hedefleri performans programında bütçe dönemi içerisinde gerçekleştirilmesi planlanan, ölçülebilir hedef ve göstergelere dönüştürmeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır. Hedeflere ulaşabilmek için idarenin bütçesindeki kaynak tahsislerini program bazında oluşturması ve sonuçlarını faaliyet raporları ile raporlaması gerekmektedir.

Denetimler sonucunda, bazı kamu idareleriyle ilgili olarak aşağıdaki tespitlere ulaşılmıştır.

- Kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları ilgili yasal düzenlemelerde öngörülen şekil ve içerik şartlarını tam olarak taşımamaktadır.

- Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ilişkisi tam olarak kurulamamış, aralarında uyum sağlanamamıştır.
- Performans programları stratejik planda yer verilen amaç ve hedeflere uygun olarak hazırlanmamakta, performans programlarında ilgili ve ölçülebilir hedef ve göstergeler belirlenmemektedir. Aynı şekilde faaliyet raporlarında, stratejik plan ve performans programında yer alan amaç ve hedeflerle yeterli düzeyde bağlantı kurulmamakta; faaliyet raporundaki bazı hedef ve göstergeler performans programında yer almamakta ya da performans programındaki bazı hedef ve göstergelere ait gerçekleştirmelere ilişkin bilgi ve değerlendirmelere faaliyet raporlarında yer verilmemektedir.
- Kamu idarelerinde stratejik planın başarılı bir şekilde uygulanması için gerekli olan veri kayıt sistemi, performans bilgisinin tam ve doğru üretilmesini sağlayacak yeterlilikte değildir. Bu durum stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ilişkisinin kurulmasını ve gerçekleştirmeleri izleme ve değerlendirmeyi güçleştirmektedir.
- Kamu idarelerinin bütçelerinin bir bölümü herhangi bir stratejik hedef ve performans hedefiyle ilişkilendirilmemektedir.
- Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu gereğince stratejik planda yer alması gereken temel unsurlar arasında sayılan ve kamu idarelerinin stratejik planları ile bütçeleri arasındaki bağı güçlendirmeyi amaçlayan beş yıllık tahmini maliyet tablosu stratejik plan belgelerinde yer almamaktadır.
- Faaliyet raporlarında, performans bilgileri başlığı altında, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleştirme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmemektedir. Bu nedenlere ilişkin değerlendirme içeren faaliyet raporlarında ise gerekçeler geçerlilik ve ikna edicilik bakımından yetersiz kalmaktadır.

- Faaliyet raporlarında, gerçekleşen faaliyetler ile kamu idarelerinin bütçeleri arasında tam bir ilişki kurulmamakta, bütçe hedef ve gerçekleştirmelerine ve bütçe hedeflerinde meydana gelen sapmaların nedenlerine yer verilmemektedir.
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te öngörülen faaliyet raporlarının Sayıştaya gönderilme tarihi, 6085 sayılı Kanun'un 38'inci maddesinde hüküm altına alınan kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucu düzenlenen denetim raporlarının Sayıştay Başkanlığına sunulması takvimi ile uyumsuzluk taşımaktadır.

### **1.3 Taşınmazlarla İlgili Tespitler**

#### **1.3.1 Taşınmazların Kaydı**

Kamu idarelerinin mülkiyetinde, kullanımında ve yönetiminde bulunan bazı taşınmazların kayıt işlemlerinin yapılmadığı veya kayıt işlemlerin ilgili usul ve esaslara uygun olmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkartılan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı kuruluşların mülkiyetinde, yönetiminde ve kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Yönetmelik hükümleri ile taşınmaz mal kayıtlarında kayıtların belgeye dayandırılması, taşınmazların numaralandırılması, kaydedilen her taşınmaz için taşınmaz ile aynı numarayı taşıyan birer dosya düzenlenmesi ve kayıt formları ile icmal cetvellerinin tutulması esasları getirilmiştir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde, kamu idarelerinin mülkiyetinde, kullanımında ve yönetiminde bulunan taşınmazların kayıt işlemlerinin 31.12.2006 tarihi itibarıyla tamamlanmış olması gerektiği ifade edilmekte iken söz konusu madde hükmünde 03.06.2014 tarih 2014/6455 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yapılan değişiklik ile taşınmazların kayıt işlemlerinin 2016 yılı sonuna kadar tamamlanması öngörülmüştür. 2013 Yılı Maliye Bakanlığı İdare Faaliyet Raporunda 3.969.072 adet taşınmazın kayıt altına alındığı belirtilmektedir.

2013 yılında yapılan denetimler sonucunda 2006 yılı sonuna kadar tamamlanması gereken taşınmaz kayıt işlemlerinin tamamlanmadığı ve Yönetmelik'in yürürlük tarihinden

sonra edinilen taşınmazların kayıt işlemlerinin yapılmadığı veya yapılan kayıt işlemlerinin Yönetmelik'te belirtilen esas ve usullere uygun olmadığı tespit edilmiştir. Taşınmazların kayıt işlemlerinin yönetmelikte öngörülen sürelerde tamamlanması için gerekli takip işlemlerinin ilgili kamu idarelerince yapılması gerekmektedir.

Taşınmaz kayıtlarının mevzuat hükümlerine uygun tutulmaması, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmaz miktarlarının tespit ve takibini imkânsız kılmakta ayrıca idarelerin varlıklarının tam ve doğru olarak muhasebe kayıtları ile mali tablolara yansıtılmasını engellemektedir.

### **1.3.2 Taşınmazların Kayıt Değerleri**

Kamu idarelerince yatırım veya kullanım amacıyla edinilen bazı taşınmazların muhasebe kayıtlarına alınmadığı ya da gerçek değerini yansıtmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkartılan muhasebe yönetmeliklerine göre kamu idarelerince yatırım veya kullanım amacıyla edinilen taşınmazların maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmesi esastır. İlgili yönetmeliklerin yürürlüğe girdikleri tarihte mevcut olup hesaplarda yer almayan taşınmazların ise değerlendirilmesi yapılarak ilgili maddi duran varlık hesabı ve net değer hesabına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Denetimler sonucunda, söz konusu muhasebe yönetmeliklerinin yürürlüğe girmesinden sonra edinilen taşınmazların bir kısmının ilgili maddi duran varlık hesapları ile muhasebe kayıtlarına alınmadığı, muhasebe yönetmeliklerinin yürürlüğe girmesi öncesi edinilmiş olan taşınmazların ise kayıt ve değerlendirme işlemlerinin yapılmadığı dolayısıyla muhasebe kayıtlarına ve mali tablolara yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde, 03.06.2014 tarih 2014/6455 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yapılan değişiklik ile taşınmazların değerlendirme işlemleri 2016 yılı sonuna kadar tamamlanması öngörülmüştür.

Taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması ya da gerçek değerini yansıtmaması, kamu idaresi mali tablolarının taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmasına engel olmaktadır.

### **1.3.3 Taşınmazların Kullanımından Kaynaklanan Hususlar**

#### **1.3.3.1 Cins Tashihi**

Kamu idarelerinin kullanımında olan bazı taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtları birbirinden farklı olmasına rağmen tapu kayıtlarında cins tashihlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ile kamu idarelerinin; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde ve kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, tapu kayıtlarında cins tashihi için gerekli işlemleri yapacakları hüküm altına alınmıştır.

Denetimler sonucunda, kamu idarelerinin kullanımında olan bazı taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının birbirinden farklı olduğu, tapu kayıtlarında cins tashihlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idarelerine ait taşınmazların cins tashihlerinin yapılmaması taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunulmasına engel olmaktadır.

#### **1.3.3.2 Terki Yapılan Hazine Taşınmazlarının Amacına Aykırı Olarak Kullanılması**

3194 sayılı İmar Kanunu'na göre park ve yeşil alan olarak kullanılması amacıyla belediyeler lehine bedelsiz terk edilen hazine taşınmazlarından bazılarının terk amacına aykırı olarak ticari amaçlı kullanıldığı, bu durumun tespiti halinde ise herhangi bir yaptırımın uygulanmadığı tespit edilmiştir.

3194 sayılı İmar Kanunu uyarınca, imar planlarında meydan, yol, park, yeşil saha, otopark, toplu taşıma istasyonu ve terminal gibi umumi hizmetlere ayrılmış yerlere rastlayan Hazine arazilerinin, belediyelere bedelsiz terk edilmesi mümkün olup söz konusu işlem sonrasında taşınmazlara ilişkin tapu kaydı terkin edilmektedir. Bu suretle belediyeye terk edilen arazi ve arsaların satılamayacağı ve başka bir maksat için kullanılamayacağı, terke konu yerlerin kullanılış şekli yeni bir imar planı ile değiştirilip taşınmaz özel mülkiyete konu olabilecek hale getirildiği takdirde söz konusu taşınmazın devralan belediye tarafından aynı usulle Maliye Bakanlığına iade edilmesi ve tapu kütüğünün beyanlar hanesine bu yönde şerh konulması gerektiği hüküm altına alınmıştır.



Öngörülen yaptırımın uygulama alanı bulabilmesi için taşınmazın fiili kullanımına ilişkin olarak, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in zorunlu kıldığı yıllık rutin tespitlerin yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda terk amacına aykırı kullanıldığı tespit edilen taşınmazlar tekrar Maliye Bakanlığı adına tescil edilmeli ve taşınmazın usulsüz kullanımı sonucu elde edilen gelirler, genel hükümler uyarınca malik idare olan Maliye Bakanlığı tarafından ilgililerinden talep edilmelidir.

Denetimler sonucunda, yeşil alan, park ya da meydan olarak kullanılmak üzere belediyeler lehine terk edilen taşınmazlara ilişkin olarak,

- Başlangıçta imar planına paralel olarak belirli bir kullanım alanına özgülenen ve bunun dışında herhangi başka bir amaç için kullanılmayacağı şerh mekanizması aracılığıyla yaptırma bağlanan terkli taşınmazların, amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının milli emlak birimlerince rutin olarak kontrol edilmediği,
- İmar planı değiştirilerek ya da değiştirilmeksizin ilgili belediye tarafından terk amacına aykırı olarak kullanıldığı tespit edilen taşınmazların, Hazine adına tescillerinin yapılmadığı,
- Bu taşınmazlardan bazılarının ilgili belediyelerce yetkisiz şekilde başka kurumlara devredildiği,
- Belediyeler ya da devir yapılan kurumlar tarafından bu taşınmazlardan bazılarının ticari amaçla üçüncü kişilere kiraya verildiği,
- Bazı taşınmazların ticari amaçla üçüncü kişiler tarafından işgal edildiği,
- Defterdarlıklar tarafından tespit edilen terk amacına aykırı kullanımlara yönelik olarak, üçüncü kişilerden haksız gelir talebinde bulunulmadığı

tespit edilmiştir.

### **1.3.4 Taşınmaz Kiralamalarında Karşılaşılan Mevzuata Aykırılıklar**

Kamu idarelerinin mülkiyetinde ve/veya tasarrufunda bulunan bazı taşınmazların kiraya verilmesinde aşağıda yer alan hatalı uygulamalar tespit edilmiştir.

- Taşınmaz kiralamaları, ihalelerde istekli çıkmadığı gerekçesiyle ihale aşamasından sonra veya ihale işlemine tabi tutulmaksızın 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine aykırı olarak çeşitli adlar altında yapılmaktadır.
- 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18'inci maddesinde düzenleme ortaklık payı olarak alınan yerlerin; Milli Eğitim Bakanlığına bağlı ve ihtiyacı olan ilk ve ortaöğretim kurumları, yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi, yeşil saha, ibadet yeri ve karakol gibi umumî hizmetlerden ve bu hizmetlerle ilgili tesislerden başka maksatlarla kullanılamayacağı belirtildiği halde bu yerler ve üzerinde yer alan tesisler 3194 sayılı Kanun hükmüne aykırı olarak çeşitli adlar altında kiraya verilmektedir.
- Bazı kamu idarelerince taşınmaz kiraya verilmesi ihalelerinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda belirtilen özel durumlar oluşmadığı halde pazarlık usulü uygulanmaktadır.
- Bazı kamu idarelerince kiraya verilen taşınmazlara ait elektrik, su ve doğalgaz giderlerinin biri, birkaçı ya da tamamı, kiracı tarafından ödenmesi gerekirken kamu idaresi tarafından ödenmektedir.
- Bazı kamu idareleri tarafından kiraya verilen taşınmazların bir kısmı, kiracı tarafından devir yoluyla tekrar kiraya verilmektedir. Bu devirlerde kiracılar yüksek bedeller alarak kira sözleşmelerini devretmektedirler.
- Bazı kamu idareleri tarafından kiraya verilen taşınmazlar üzerinde kiracı tarafından idareden izin alınmadan sözleşmeye aykırı olarak değişikliğe gidilerek kiralanan taşınmaz genişletilmekte ve iş değişikliği yapılmaktadır.

- Üniversitelere ait bazı taşınmazlar, 5072 Sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun ile getirilen düzenlemelerin aksine Kanunla kurulan dernek ve vakıflar dışında kalan dernek, vakıf ve kooperatiflere ücretsiz olarak kullandırılmaktadır.
- Bazı kamu idarelerinin mülkiyetlerinde bulunan taşınmazların bir kısmının kira bedellerinin her yıl üretici fiyatları endeksi oranları üzerinden artırılmak suretiyle tespit edildiği ve hesaplanan bedelin yeni yıl kira bedeli olarak uygulandığı, emsal ve rayiç bedel mukayesesinin yapılmadığı, kira bedellerinin günün emsal ve rayiç bedellerine nispeten düşük kaldığı görülmüştür.

Yargı kararları uyarınca kira sözleşmesinin akdedildiği tarihten itibaren 3 yıldan fazla süre geçmesi durumunda, kural olarak yeni dönem kira bedelinin emsal ve rayiç bedele göre belirlenmesi gerekmektedir.

Kamu idareleri tarafından kiraya verilen taşınmazların büyük bir kısmının ilk kira sözleşmesi tarihi üzerinden uzun süre geçmiş olmasına rağmen, kira bedellerinin emsal ve rayiç bedele göre güncellenmediği ve kira artışlarının üretici fiyat endeksindeki artış oranı veya kiraya veren kamu idaresi tarafından belirlenen oranlar üzerinden yapılmaya devam edildiği görülmüştür.

### 1.3.5 Kıyılara İlişkin Tespitler

Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan ve Maliye Bakanlığının yönetim sorumluluğunda olan kıyıların; 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 3621 sayılı Kıyı Kanunu ile ilgili ikincil mevzuat hükümlerine aykırı işlemler tesis edilmek suretiyle aşağıda yer alan usulsüz kullanım ve işgallere konu olduğu tespit edilmiştir.

- 2886 sayılı Kanun hükümlerine göre; Maliye Bakanlığı tarafından taşınmazların yönetimi kapsamında yapılan incelemelerde, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmazın Bakanlığın izni dışında kullanıldığı ve/veya üzerinde tasarrufta bulunulduğunun tespit edilmesi durumunda, tespit tarihinden önceki kullanımlar için ecrimisil alınması ve bu tarih itibarıyla taşınmazın tahliye edilmesi gerekmektedir.

Kıyıların, Maliye Bakanlığın izni dışında üçüncü kişiler tarafından işgal edildiği, bu alanların tahliye edilmeyerek sadece söz konusu kullanımlar için

ecrimisil tahakkuk ettirilmek suretiyle ecrimisilin bir yönetim biçimine dönüştürüldüğü ve bu suretle işgale süreklilik kazandırıldığı tespit edilmiştir.

Ayrıca kıyılar üzerinde haksız işgalcilerce yapılan yapıların önemli bir kısmının (havuz, bar, aquapark, restoran vb.) kıyıda yapılabilecek yapıları düzenleyen Kıyı Kanunu Uygulanmasına Dair Yönetmelik'te tadadi olarak sayılan yapılar arasında yer almadığı görülmüştür.

Ecrimisil tahakkuk ettirilmesinde amaç geçmiş kullanımlara ilişkin bir yaptırım uygulamak iken taşınmazın tahliye edilmesindeki amaç işgale son vermektir. Kanunda öngörülen bu iki yaptırım farklı amaçlara hizmet eden ve birbirinin ikamesi olmayan bağımsız uygulamalardır. Bu sebeple ecrimisilin düzenli aralıklarla tahsil edilmesi taşınmazın tahliye edilmemesine sebep olarak gösterilemeyeceği gibi işgalciye taşınmazdaki kullanımı devam ettirme hakkı da vermemektedir.

- Protokol yöntemiyle belediyelerin kullanımına bırakılan kıyılarda bulunan taşınmazlar üzerinde 3621 sayılı Kanun ve Kıyı Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümlerine, imar planlarına, onaylı projelere ve protokol hükümlerine aykırı olarak tesis edilmiş işlem ve eylemler tespit edilmiştir.

Kıyılar üzerindeki protokole konu ticari üniteler, belediyeler tarafından üçüncü kişilere kiraya verilmekte, bazı uygulamalarda üçüncü kişilerce de alt kiracılara kiralanmaktadır. Bu işlemler neticesinde üçüncü kişilerce elde edilen kira gelirinin, taşınmazın asıl sahibi olan Maliye Bakanlığının elde etmiş olduğu kira gelirinin çok üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

Bazı protokollerde alt kiralama yasaklanmış olmasına rağmen, üçüncü kişilere alt kiralamalar yapılmıştır. Ancak protokoldeki açık hükme rağmen sözleşmeler feshedilmemiştir.

Belediyelere protokollerle sadece belirli vasıf, alan ve sayıda büfe yapma ve işletme yetkisi verilmiş olmasına rağmen, kiracılar tarafından kıyı mevzuatına aykırı yapılar inşa edilerek ticari amaçla işletilmektedir.

Belediyelerle düzenlenen protokollerde, belediyelerin protokole ve/veya Kıyı Kanunu ve Kıyı Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'e aykırı ve izinsiz yapılan tesislerin projeye uygun hale getirilmesine yönelik yaptırımları uygulama yükümlülüğü öngörülmüştür. Aksi halde protokollerin feshedilerek, öngörülen cezanın bu Belediyelerden tahsil edilmesi gerekmektedir. Ancak

mevzuata aykırı yapılar halen kullanılıyor ve alt kiracılar tarafından işletiliyor olmasına rağmen söz konusu protokoller feshedilmemiş ve yaptırımlar uygulanmamıştır.

Bazı protokollerde, *“Protokol kapsamına giren, Belediye tarafından hazırlanan ve Turizm Bakanlığınca mevzuatına göre onaylanan projedeki tesisler, projesine uygun olarak belediyece yapılacak veya yaptırılacaktır.”* hükmü yer almaktadır. Ancak bu alan üzerine inşa edilen yapıların tabi olduğu belirtilen onaylı projeler, ilgili defterdarlık veya belediye tarafından Sayıştaya sunulmamıştır.

- Kıyı şeritlerinde kullanılmakta olan ve dolguya konu olmayacak alanların, Belediyeler tarafından dolgu imar planına dahil edilerek denizin doldurulması yoluyla kazanılan arazi gibi değerlendirildiği ve bu nedenle taşınmaz üzerinde bulunan mevzuata aykırı yapıların yıkılamadığı tespit edilmiştir.

3621 sayılı Kanun hükümlerine göre dolgu imar planını onama yetkisi, Valilik tarafından verilen görüşü değerlendiren Çevre ve Şehircilik Bakanlığında olup, Maliye Bakanlığının bu noktadaki sorumluluğu; mevzuata aykırılık taşıyan bu idari işleme kesinleşmeden önce 3194 sayılı İmar Kanunu uyarınca bir aylık ilan süresi içerisinde itiraz etmek, planın buna rağmen kesinleşmesi durumunda ise mevzuata açıkça aykırılık taşıyan bu idari işlemi yargıya taşıyarak söz konusu alanda bulunan kıyı mevzuatına aykırı yapıların yıkılmasını sağlamaktır.

Ancak kıyı düzenlemesi kapsamında hazırlanan dolgu imar planlarına ilişkin incelemelerde, dolgu imar planına konu edilemeyeceği hem teknik raporlar hem de valilik görüşü ile sabit olmasına rağmen; Maliye Bakanlığı tarafından söz konusu imar planı değişikliğine itiraz edilmediği ve imar planının kesinleştiği görülmektedir.

Kıyı Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik gereğince, doldurulmak suretiyle kazanılan araziler ile kıyıları üzerinde açık alanın ağırlıkta olduğu lokanta, gazino, çay bahçesi inşa edilebilmesi mümkün kılınmıştır.

3621 sayılı Kanun gereğince doldurulacak alan; deniz, göl veya akarsu üzerindeki bir alan olmalıdır. Zaten kullanılmakta olan bir zeminin dolguya konu olması mümkün bulunmamaktadır. Ancak dolgu imar planına dahil edilerek dolgu olduğu iddia edilen taşınmazlar üzerinde yapılan denetimlerde bazı taşınmazların tamamının kıyıda olduğu ve üzerinde restoran-bar, büfe, cafe ve

dükkan bulunduğu tespit edilmiştir. Kıyı mevzuatına açıkça aykırılık teşkil eden bu yapıların mevzuata aykırı olarak dolgu alanı kapsamında değerlendirilerek yıkımları engellenmektedir.

#### **1.4 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Aykırı Uygulamalar**

Sosyal güvenlik sisteminin yapısal sorunlarına çözüm getirmek, sosyal güvenlik hizmeti kapsamında kişilere sağlanan hizmetleri ve bunlar için yapılan harcamaları tek elden yönetmek, bununla birlikte her yıl artan sağlık harcamalarını kontrol altına alabilmek amacıyla 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu ile farklı çalışma alanlarında faaliyet gösteren kişilere hizmet sunan üç kurum tek çatı altında birleştirilerek Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) oluşturulmuştur. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile birleştirilen kurumların sunmuş olduğu hizmetler düzenlenerek sosyal güvenlik hizmetlerinde önemli değişiklikler getirilmiş ve yeni uygulamalar başlatılmıştır. Kanun'da sayılan istisnalar dışında tüm vatandaşların Genel Sağlık Sigortası (GSS) kapsamına alınması bu uygulamalardandır.

5510 sayılı Kanun'a göre kamu personeli genel sağlık sigortalıları arasında sayılmış, genel sağlık sigortası kapsamında sağlık hizmetlerinin bu amaçla toplanacak olan primlerle SGK tarafından finanse edileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu kapsamdaki personelin sağlık giderlerinin Kanun'da öngörülen esaslar çerçevesinde SGK tarafından karşılanması gerekmektedir. Bu Kanun'la tüm çalışanlar SGK çatısı altında birleştirilmiş olup Kanun kapsamındaki idarelerin bütçelerinden tedavi ve ilaç ödemesi uygulamasına son verilmiştir.

Ayrıca 5510 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesinde diğer kanunların bu kanuna aykırı hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla genel sağlık sigortası sisteminin dışına çıkılabilmesi için 5510 sayılı Kanun'da ya da ilgili özel kanunlarda buna izin veren açık bir hüküm bulunması gerekmektedir.

Denetimler sonucunda, 5510 sayılı Kanun'la oluşturulan sistemle ilgili olarak aşağıdaki aykırı uygulamalar tespit edilmiştir.

### **1.4.1 Türk Silahlı Kuvvetlerinde Görevli Personelin Askeri Hastanelerdeki Tedavi Giderlerinin Maliye Bakanlığı Tarafından Kamu İdaresi Bütçesine Aktarılan Kaynak ile Karşılanması**

Türk Silahlı Kuvvetlerinde (TSK) görev yapan askeri ve sivil personel ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler Genel Sağlık Sigortası kapsamında olmasına rağmen, bu kişilerin TSK sağlık hizmeti sunucularında (askeri hastaneler) gerçekleştirilen sağlık hizmeti giderlerinin ödenen primler mukabilinde SGK tarafından karşılanması gerekirken Maliye Bakanlığı tarafından Millî Savunma Bakanlığı bütçesine aktarılan kaynak ile karşılandığı tespit edilmiştir.

TSK’da görev yapan askeri ve sivil personel ile bunların bakmakla yükümlü olduğu kişiler, 5510 sayılı Kanun uyarınca 15.10.2010 tarihinden geçerli olmak üzere GSS kapsamına alınarak sağlık hizmetlerinin finansmanı SGK’ya devredilmiştir.

2010, 2011, 2012 ve 2013 yılları için TSK ile SGK arasında yapılan Sağlık Hizmeti Alım Protokol ve Sözleşmelerine göre TSK’da görevli askeri ve sivil personel ile sözleşmeli erbaş ve erler ile bakmakla yükümlü olduğu kişilerin tedavilerinin TSK sağlık hizmet sunucularında yapıldığında SGK tarafından herhangi bir ücret ödenmemiş olup, sağlık hizmeti giderleri Maliye Bakanlığı tarafından Millî Savunma Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı (Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı) bütçelerine aktarılan kaynak ile karşılanmıştır.

### **1.4.2 Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Sağlık Hizmeti Giderlerinin Kurum Bütçesinden Karşılanması**

5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 125’inci maddesinde; “*Fon Kurulu Başkan ve üyelerine atananlar ile başkan yardımcıları, daire başkanları, müdürler, başkanlık müşavirleri ve meslek personeli hakkında 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile ek ve değişikliklerine ilişkin hükümlerin uygulanacağı*” hüküm altına alınmıştır. 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı Kanun’un geçici 4’üncü maddesi gereğince, 5434 sayılı Kanun hükümlerine göre kesenek ve karşılık ödenmesi gerekenler ile bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlık hizmetleri Sosyal Güvenlik Kurumunca devralınmış olup bu kişiler 5510 sayılı Kanun’un genel sağlık sigortasına ilişkin hükümlerinden yararlandırılacaklardır.

5510 sayılı Kanun Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) bakımından değerlendirildiğinde; TMSF'nin 5510 sayılı Kanunda tanımlanan bir kamu idaresi olduğu; dolayısıyla TMSF bünyesinde istihdam edilen Fon personelinin 5510 sayılı Kanun kapsamında olduğu açıktır. Kaldı ki, kuruluş kanunlarında TMSF Başkan ve üyeleri ile meslek personeli hakkında 5434 sayılı Kanun ile ek ve değişikliklerine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Denetimler sonucunda, 14.06.2007 tarih ve 236 sayılı Fon Kurulu Kararı ile belirlenen Sağlık Yardımı Uygulama Usul ve Esasları'na dayanılarak, TMSF tarafından, 66 adet özel hastane ile imzalanan sözleşme hükümleri gereğince,

- SGK ile anlaşması olmayan özel sağlık kuruluşlarındaki ayakta tedavilerde tedavi giderinin %70'inin, yatarak tedavilerde tamamının,
- SGK ile anlaşmalı özel sağlık kuruluşlarındaki tedavilerde ise sigortalı tarafından karşılanması gereken ilave ücretin,
- SGK ile anlaşması olmayan özel sağlık kuruluşlarındaki tedavilere ilişkin ilaç bedellerinin ise %80'inin

5510 sayılı Kanun'a aykırı olarak Kurum bütçesinden ödendiği tespit edilmiştir.

### **1.4.3 T.C. Merkez Bankası Sağlık Hizmeti Giderlerinin Kurum Bütçesinden Karşlanması**

1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 03.04.2013 tarih, 6456 sayılı Kanun ile değişik 34'üncü maddesinde; "*Banka mensupları ile Banka Meclisi üyeleri hakkında, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükümlerinin uygulanacağı*" hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin değişmeden önceki halinde ise; Banka mensupları ile emekliliğe tabi görevlerden Banka Meclisine seçilenler hakkında, Banknot Matbaası işçileri hariç olmak üzere, 5434 sayılı Kanun hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre; Banka mensupları hakkında 5510 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce 5434 sayılı Kanun; 01.10.2008 tarihinden itibaren ise 5510 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Denetimler sonucunda, Banka Meclisi tarafından çıkarılan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Aile ve Sağlık Yardımları Yönetmeliği'ne göre 54 adet özel sağlık kuruluşu ile yapılan anlaşmalar uyarınca;



- Özel sağlık kurum ve kuruluşları ile özel hekimler tarafından ayakta yapılan muayene ve tedavi ücretlerinin Türk Tabipleri Birliği Asgari Ücret Tarifesi esasları veya Bankaca yapılan anlaşmalar çerçevesinde %90'ının,
- Diş muayene ve tedavi ücretlerinin Türk Diş Hekimleri Birliği Asgari Ücret Tarifesi esasları veya Bankaca yapılan anlaşmalar çerçevesinde % 80'inin,
- Uzun süreli ve güç çareli hastalıkların ayakta tedavisi ile yatarak tedavi giderlerinin tamamının,
- Ayakta tedavide kullanılan ilaç bedellerinin yüzde 80'inin,
- Uzun süreli ve güç çareli hastalıklar ile yatarak tedavide kullanılan ilaç bedellerinin ise tamamının

5510 sayılı Kanun'a aykırı olarak Banka bütçesinden ödendiği tespit edilmiştir.

### **1.5 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Muhasebeleştirmeye İlişkin Esaslarına Aykırı Uygulamalar**

Genel bütçe kapsamında yer alan bazı kamu idarelerine ait ve mahiyetleri itibarıyla 5018 sayılı Kanun'da tanımlaması yapılan kamu kaynağı kapsamındaki değerlerin, kamu idareleri tarafından muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde "*Kamu kaynakları: Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri ifade eder.*" hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun'un "Mali saydamlık" başlıklı 7'nci maddesinde "*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; ...Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur. Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.*" , "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde "*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli*

önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.”, “Kayıt zamanı” başlıklı 50’nci maddesinde “...Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.”, “Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları” başlıklı 61’inci maddesinde “Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir....Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür...” hükümleri yer almaktadır.

Denetimler sonucunda, 5018 sayılı Kanun’un yukarıda yer verilen hükümlerine aykırı uygulamalar tespit edilmiştir.

### **1.5.1 3516 Sayılı Kanun’un 19’uncu Maddesi Uyarınca Elde Edilen Değerlerin Muhasebeleştirilmemesi**

Ölçü ve ölçü aletlerinin buldukları yerlerde yapılacak muayenelerine ilişkin giderler 3516 sayılı Ölçüler ve Ayarlar Kanunu’nun 19’uncu maddesi ile düzenlenmiş olup söz konusu maddede “Ölçü ve ölçü aletlerinin buldukları yerlerde yapılacak muayeneleri için görevlendirilecek memurların 6245 sayılı Harcırah Kanunu hükümlerine göre tahakkuk ettirilecek yollukları ile muayene için gerekli araç ve gereçlerin taşıma ücretleri, muayene isteğinde bulunanlar tarafından ödenir. İhbar üzerine yapılan muayenelerde yolluk ve giderler Bakanlık bütçesinden karşılanır.” hükmü yer almaktadır.

3516 sayılı Kanun’un 19’uncu maddesi uyarınca muayene isteğinde bulunanlarca karşılanan yolluk ve taşıma ücretleri, kendisine hizmet sağlanan gerçek/tüzel kişiler tarafından ilgili Bakanlık tarafından belirlenen banka hesabına yatırılmakta, gerekli yolluk ve diğer ücret ödemeleri bu hesaplardan ilgili Bakanlık personeline yapılmaktadır. Söz konusu uygulamada bir kamu idaresi tarafından kanunen yürütülmesi gerekli olan bir görev için personele yapılması gerekli olan ödeme (yolluk ödemesi) bütçe dışı bir kaynaktan yapılmaktadır. Dolayısıyla söz konusu banka hesabında mevcut bulunan değerlerin 5018 sayılı Kanun ile tanımlaması yapılan kamu kaynağı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

### **1.5.2 6102 Sayılı Kanun'un 407'nci Maddesi Uyarınca Elde Edilen Değerlerin Muhasebeleştirilmemesi**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 407'nci maddesinde anonim şirketlerin genel kurullarına katılacak temsilcilere ödenecek ücretlerle ilgili düzenlemeler yer almakta olup 3'üncü fıkrasında; *“Bakanlık temsilcisinin genel kurulda bulunacağı ve genel kurul toplantıları için temsilcilerin görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esaslar ile bunların nitelik, görev ve yetkileri ayrıca ücret tarifeleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. Bakanlık temsilcisinin toplantıya katılma giderleri ve ücretleri ilgili şirket tarafından karşılanır.”* hükmü yer almaktadır.

6102 sayılı Kanun'un 407'nci maddesi uyarınca şirketler tarafından ödenen Bakanlık temsilcisi toplantıya katılma gider ve ücretleri, kendisine hizmet sağlanan gerçek/tüzel kişiler tarafından ilgili Bakanlık tarafından belirlenen banka hesabına yatırılmakta, gerekli yolluk ve diğer ücret ödemeleri bu hesaptan ilgili Bakanlık personeline yapılmaktadır. Söz konusu uygulamada bir kamu idaresi tarafından kanunen yürütülmesi gerekli olan bir görev için personele yapılması gerekli olan ödeme (yolluk ödemesi) bütçe dışı bir kaynaktan yapılmaktadır. Dolayısıyla söz konusu banka hesabında mevcut bulunan değerlerin 5018 sayılı Kanun ile tanımlaması yapılan kamu kaynağı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

### **1.5.3 6306 Sayılı Kanun'un 7'nci Maddesi Uyarınca Gerçekleştirilen Ödemelerin Muhasebeleştirilmemesi**

16.05.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'un “Dönüşüm gelirleri” başlıklı 7'nci maddesinin altıncı fıkrasında; *“Bu Kanun kapsamında sağlanması öngörülen krediler ile dönüşüm faaliyetleri kapsamında yapılacak konutlara ilişkin, hak sahiplerince bankalardan kullanılacak kredilere dönüşüm projeleri özel hesabından karşılanmak üzere faiz desteği verilebilir. Bu işlemlere ve verilecek desteğe ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenir.”*, 8/10/2012 tarih ve 2012/3803 Karar Sayılı Bakanlar Kurulunca verilen 6306 Sayılı Kanun Kapsamında Hak Sahiplerince Bankalardan Kullanılacak Kredilere Sağlanacak Faiz Desteğine İlişkin Karar'ın “Faiz desteği sağlanmasına ilişkin esaslar” başlıklı 4'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında *“Bu Karar kapsamında bankalar tarafından sağlanacak kredilere verilecek faiz desteği ödemeleri, bankanın kullandırılan kredilere ilişkin taksit vadesi sonuna kadar hesaplanan ve her ay*

*kendi kayıtlarına göre kesinleşmiş aylık faiz desteği tutarlarını Bakanlığa bildirmesini takiben Bakanlıkça hesaptan gerçekleştirilir.” “Raporlama” başlıklı 6’ncı maddesinin birinci fıkrasında “Faiz desteği sağlanan kredilerin miktarı ve koşulları aylık olarak bankalar tarafından takip eden ayın 15’ine kadar Bakanlığa iletilir.” hükümleri yer almaktadır.*

5018 sayılı Kanun’un “Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesinde yer alan “*Kamu gideri: Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri ifade eder*” hükmü uyarınca 6306 sayılı Kanun’un 7’nci maddesi uyarınca Bakanlık tarafından taahhüt edilen ve ödenen kredi desteği kamu gideridir.

#### **1.5.4 5174 Sayılı Kanun’un 78’inci Maddesi Uyarınca Elde Edilen Değerlerin Muhasebeleştirilmemesi**

5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu’nun “Bütçelerden ayrılacak paylar” başlıklı 78’inci maddesinin 1’inci fıkrasının b bendi uyarınca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı iç ticaret hizmetlerini geliştirmek üzere İç Ticaret Hizmetlerini Geliştirme Payı ayrılmaktadır. Söz konusu paya ilişkin hususlar 27.6.2008 tarih ve 26919 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan İç Ticaret Hizmetlerini Geliştirme Payının Kullanılması Hakkında Yönetmelik ile hüküm altına alınmıştır. Mezkûr Yönetmelik’te Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) ve birlik üyesi oda ve borsaların bütçelerinden ayrılan payın kullanım amacının Bakanlık iç ticaret hizmetlerini geliştirmek olduğu, iç ticaret hizmetlerini geliştirme payı olarak TOBB ve birlik üyesi oda ve borsaların her yıl bütçelerinin yüzde 1’i oranında tutarı TOBB adına açılacak bir hesaba her yıl mart ve eylül aylarında iki eşit taksitte yatıracağı, payın yatırılması ve değerlendirilmesinde TOBB yönetim kurulunun yetkili olacağı, iç ticaret hizmetlerini geliştirme payından Bakanlık iç ticaret hizmetlerini geliştirmek amacıyla mal ve hizmet alımı ve yapım işleri için harcama yapılabileceği ve iç ticaret hizmetlerini geliştirme payından yapılacak harcamaların, harcamaya ilişkin Gümrük ve Ticaret Bakanından alınan onayı müteakip TOBB tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 2’nci maddesinin birinci fıkrasının

(b) bendinde yer alan “İç ticaret hizmetlerine ilişkin ana hedef ve politikaların belirlenmesine yardımcı olmak, belirlenen ticaret politikasını uygulamak, gerekli koordinasyonu sağlamak” hükmü uyarınca kendisine verilen görevleri yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin bir kısmının Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile kendisine ayrılan bütçeden, bir kısmının ise söz konusu paydan karşılamaktadır. İç ticaret hizmetlerini geliştirme payının kamuya ait olan bir mali değer ifade ettiği dikkate alındığında söz konusu payın bir kamu kaynağı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, kamu mali yönetiminde hesap verilebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması için hüküm altına alınan ve yukarıda zikredilen 5018 sayılı Kanun hükümlerinin işlerlik kazanabilmesi için Kanun’un 50’nci maddesinde belirtildiği üzere tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple 3516 sayılı Kanun’un 19’uncu maddesi ile 6102 sayılı Kanun’un 407’nci maddesi uyarınca gerçek/tüzel kişilerden tahsil edilen ödemelerin takip edildiği banka hesaplarının ve 5174 sayılı Kanun’un 78’inci maddesi uyarınca elde edilen payın birer kamu kaynağı olarak, 6306 sayılı Kanun’un 7’nci maddesi uyarınca yapılan ödemelerin bir kamu gideri olarak ele alınması, bu kapsamda yapılan her türlü işlemin muhasebe kayıtlarında izlenmesi ve raporlanması gerekmektedir.

## **1.6 Bazı Özel Bütçeli Kamu İdarelerine Ait Hesap ve İşlemlerin Denetiminin 5018 Sayılı Kanun’da Öngörülmemesine Rağmen Çeşitli Kurullar/Heyetler Tarafından Gerçekleştirilmesi**

Bazı özel bütçeli kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetlenmesi amacıyla teşekkül ettirilmiş olan denetim kurullarının/heyetlerinin, 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra kanuni bir dayanaktan yoksun kaldıkları ve esasen varlık nedenlerinin de kalmadığı ancak halen faaliyet gösterdikleri tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun’un “İç kontrol sistemi” başlıklı 5’inci kısmında iç kontrol sisteminin unsurları düzenlenmiş, Kanun’un 57’nci maddesinde kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu belirtilmiştir. Kanun’un 63-67’nci maddeleri ile iç kontrol sisteminin bir unsuru olan iç denetim konusunda düzenlemeler yapılmış ve bu Kanun

kapsamında bulunan kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin iç denetçiler eliyle yürütüleceği hüküm altına alınmıştır.

Kanun'un "Dış denetim" başlıklı 6'ncı kısmında genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetimlerinin Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Bu madde hükmü uyarınca Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin dış denetimini yapmaya yetkili tek merciidir.

5018 sayılı Kanun'un "Yürürlükten kaldırılan hükümler" başlıklı 81'inci maddesinin (c) fıkrası ile 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerine ilişkin olarak diğer kanunlarla 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na tâbi olunmadığına dair istisna veya muafiyet getiren hükümlerin yürürlükten kaldırıldığı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca mezkûr Kanun'un Geçici 10'uncu maddesinde *"İlk kez bu Kanunla Sayıştay denetimine tâbi tutulan düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli idarelerin 31.12.2005 tarihine kadar olan işlemlerinin dış denetimi ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılmaya devam edilir."* hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 81 ve Geçici 10'uncu maddeleri hükümleri uyarınca 5018 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı cetvelde yer alan tüm özel bütçeli kamu idarelerinin dış denetimi 01.01.2006 tarihi itibarıyla Sayıştay tarafından yapılacaktır.

Denetimler sonucunda, 2804 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesine istinaden Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğünün hesaplarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca görevlendirilen muraçlılar tarafından denetlendiği, 132 sayılı Türk Standardları Enstitüsü Kuruluş Kanunu'nun "Denetleme kurulu" başlıklı 8'inci maddesine istinaden Türk Standardları Enstitüsünün hesapları ve bunlarla ilgili muamelelerin Genel Kurul üyesi olan veya olmayan Başbakanlığın, Maliye ve Gümrük Bakanlığının, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının elemanları arasından Başbakanlıkça görevlendirilen birer kişiden teşekkül eden üç kişilik bir kurul tarafından denetlendiği tespit edilmiştir.

Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü ve Türk Standardları Enstitüsü'nün dış denetiminin 5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesi gereğince Sayıştay tarafından yapılması hususu kanuni bir zorunluluk olduğundan, halen devam eden kurul/heyet vasıtasıyla denetleme uygulamalarına son verilmesi gerekmektedir.

## 1.7 Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Hukuki Durumu

Döner sermaye işletmelerinin mevcut yapısı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirlenen temel ilkeler ve bütçe esasları ile uyumlu değildir.

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetimde kamu idaresi esası benimsenmiş, mali yönetimin yapısı, işleyişi, muhasebe, raporlama, denetim ve hesap verme sorumluluğu kamu idareleri temelinde ele alınmıştır.

Döner sermaye işletmelerinin bu yeni mali yönetim sistemi içerisinde bir zemine oturtulması amacıyla 5018 sayılı Kanun'un geçici 11'inci maddesinde bir düzenleme yapılarak;

*“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır.*

*Bu Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri ile fonlar, 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilir.*

*Bu süre sonuna kadar döner sermaye işletmeleri ile fonların borç ve yükümlülüklerinin tasfiyesi için ilgili idarelerce gerekli tedbirler alınır. Bu süre sonunda varlıkları ve kadroları ilgili kamu idaresine devredilir.*

*Döner sermaye işletmeleri ve fonların tasfiyesine ilişkin esas ve usuller, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.”*

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri bütçelerinin, bağlı oldukları idarelerin bütçeleri içine alınması ve bütçenin kamu idaresinin her türlü kaynağını kapsamaması amaçlanmıştır. Ancak Kanun'un geçici 11'nci maddesinin 1'nci fıkrası 24.7.2008 tarih ve 5793 sayılı Kanun'un 38'nci maddesiyle mülga edilmiştir. 2'nci ve 3'üncü fıkraları ise 22.12.2005 tarihli 5436 sayılı Kanun'un 10'ncü maddesi ile *“Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2007 tarihine kadar yeniden yapılandırılır. Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. Fonların muhasebesi de bu Kanunun*

*öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür.*” şeklinde değiştirilmiş ve döner sermaye işletmelerinin tasfiyesinden vazgeçilerek yeniden yapılandırılmalarına karar verilmiştir.

Sonraki süreçte yeniden yapılandırılma tarihinde ertelemeler yapılmış, önce 14.12.2007 tarihli ve 5724 sayılı 2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nun 28’inci maddesiyle "31.12.2007" ibaresinin "31.12.2008" olarak uygulanacağı hüküm altına alınmış, daha sonra da 2008 yılında tekrar değişikliğe gidilerek 24.7.2008 tarihli ve 5793 sayılı Kanun’un 38’inci maddesiyle yeniden yapılandırılma tarihi "31.12.2010" olarak değiştirilmiştir.

5018 sayılı Kanun’un ilk hali ile sonraki değişiklikler değerlendirildiğinde döner sermaye işletmeleri açısından önemli farklılıklar bulunduğu görülmektedir. 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilmesi düşünülen döner sermaye işletmelerinin, değişiklikler sonrası 31.10.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılması öngörülmüştür.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasının 2010 yılı sonuna kadar tamamlanması gerekmesine rağmen döner sermaye işletmelerini yeni kamu mali yönetim sistemine uyarlayacak yasal düzenlemeler henüz yapılmamıştır.

Döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılması çerçevesinde Maliye Bakanlığınca 2007 yılı başından geçerli olmak üzere Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmış ve bu yönetmelikle döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslarla ilgili düzenlemeler yapılarak 5018 sayılı Kanun paralelinde uygulamalar getirilmiştir. Ancak bu düzenlemeler 5018 sayılı Kanun’un temel ilkelerinden biri olan bütçe birliğinin sağlanmasında, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak belirlenen genel esaslardan mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde yeterli olmamıştır.

5018 sayılı Kanun’un 12’nci maddesinde bütçe türleri tanımlanmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanacağı belirtilmiştir. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı da hüküm altına alınmıştır. “Bütçe ilkeleri” başlıklı 13’üncü maddede ise bütçelerin ait olduğu yıl başlamadan önce



Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamayacağı; kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği belirtilmiştir.

Döner sermaye işletme bütçeleri 5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde belirlenen bütçe türleri içinde sayılmadığı gibi 13'üncü maddesindeki kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ilkesine de aykırılık teşkil ettiği görülmektedir. Döner sermayeli işletmeler ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan, ilgili olduğu idarenin bünyesinde faaliyet gösteren kuruluşlardır. Bünyesinde döner sermaye işletmesi bulunan kamu idarelerinin bütçeleri tüm gelir ve giderlerini göstermemektedir. Kamu idaresi bünyesinde döner sermaye geliri adı altında bir gelir elde edilmekte ve elde edilen gelirden çeşitli giderler yapılmakta, hizmetlerin bir kısmı döner sermaye bütçelerinden finanse edilmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin genel ve özel bütçeli idareler bünyesinde faaliyet göstermesi ve kamu idaresi bütçesi ile döner sermaye bütçesi arasında gider anlamında net bir ayırım bulunmaması nedeniyle hizmetler ikili bir bütçe yapısı içinde iç içe geçmiş bir biçimde sürdürülmektedir. Bu durumda mal ve hizmet alımları, yapım, bakım, onarım işleri, yolluk ödemeleri, elektrik, su, yakıt giderleri ve benzeri birçok ödemenin bir kısmı kamu idaresi bütçesinden bir kısmı ise döner sermayeden karşılanmaktadır. Dolayısıyla kamu idaresi ve döner sermaye bütçelerine ilişkin mali tablolar ayrı ayrı incelendiğinde faaliyetlerin ancak bir kısmı hakkında bilgi edinilmektedir. Bu durumda kamu idarelerinin faaliyetleri, idare bütçesi ve döner sermaye bütçesi kapsamında anlamlı bir bütün oluşturacak şekilde raporlanamamaktadır. Bu durum Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen bütçe yetkisi ve raporlanan bütçe uygulama sonuçlarının idarelerin gelir ve giderlerinin bir kısmını içermemesi sonucunu doğurmaktadır. Kamu idarelerinin döner sermaye kaynaklarından karşılanan gelir ve giderleri Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen bütçe yetkisi dışında gerçekleşmekte olup hesap verme sorumluluğu kamu idaresi temelinde yerine getirilememektedir.

## 2. ÜNİVERSİTELERE İLİŞKİN KONULAR

### 2.1 Tahakkuk Esasına Göre Kullanılması Gereken Hesapların Kullanılmaması

Üniversite gelirlerinin tahakkuk esasına göre kullanılması gereken faaliyet alacakları hesap gruplarında kayıt altına alınmadıkları, mevzuata aykırı olarak gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarında nakit esasına göre muhasebeleştirildikleri tespit edilmiştir.

Genel Yönetim ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliklerinde; tahakkuk esas, *“bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi”*, nakit esas ise *“gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiğinde giderlerin ise nakden veya mahsuben ödendiğinde muhasebeleştirilmesi”* şeklinde tanımlanmıştır.

Yine aynı düzenlemelere göre kamu idarelerince gelir olarak tahakkuk ettirilen her türlü vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, diğer gelirler, sermaye gelirlerinden kaynaklanan alacaklar ile verilen depozito ve teminatların faaliyet alacakları hesap grubu içerisinde tahakkuk esasına göre izlenmesi gerekmektedir.

Üniversitelerin muhasebe kayıtlarında faaliyet alacakları hesap grubu, gelirlerin izlenmesinde kullanılmamakta, gelirler tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarına kaydedilmekte, bu durum ise üniversite gelir ve alacaklarıyla ilgili faaliyet sonuçları tablolarının gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

### 2.2 Üniversite Bütçelerinden Döner Sermayelere Ayrılan Sermaye Paylarının İzlenmemesi

Üniversitelerin döner sermayeli kuruluşlarına ayırdıkları payların, mali duran varlıklar hesap grubunda izlenmediği tespit edilmiştir.

Genel Yönetim ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliklerine göre kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklere dayanarak döner sermayeli kuruluşlara verdikleri aynı ve nakdi sermayelerinin, bu sermayelerin işletilmesi sonucu ortaya çıkan

karların veya zararların, Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Üniversitelerin bir kısmında muhasebe kayıtlarında mali duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı kullanılmamakta, bu durum üniversitelerin mali tablolarının varlıklara ilişkin gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

### **2.3 Tezsiz Yüksek Lisans Gelirlerinin Bilimsel Araştırma Projelerine Aktarılmaması**

İkinci öğretim kapsamında yürütülecek tezsiz yüksek lisans programlarında öğrencilerden alınacak öğretim ücretlerinin üniversite yönetim kurulu tarafından belirlenecek bir oranının bilimsel araştırma projesi gelirlerine aktarılmadığı tespit edilmiştir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu gereğince; ikinci öğretim kapsamında yürütülecek tezsiz yüksek lisans programlarının açılması halinde, toplanan öğretim ücretlerinin %30'undan az olmamak üzere üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü yönetim kurulunca belirlenecek oranı, bilimsel araştırma projelerinde kullanılmak üzere yüksek öğretim kurumlarında yer alan mevcut veya yeniden açılacak tertiplere ödenek kaydedilmelidir.

Denetimler sonucunda, bazı üniversitelerde yönetim kurullarınca, tezsiz yüksek lisans programları için toplanan öğretim ücreti gelirlerinin %30'undan az olmayan belli bir oranın bilimsel araştırma projelerine aktarılması yönünde herhangi bir karar alınmadığı tespit edilmiştir.

### **2.4 Muhasebe Sistemi Dışında Açılan Banka Hesapları**

Üniversitelerin ayrı tüzel kişiliği bulunmayan muhtelif birimleri adına bankalarda hesap açıldığı, bu hesapların üniversitelerin mali tablolarında yer almadığı ve bu hesaplarda muhasebe yetkilisi dışındaki kişiler tarafından işlem yapıldığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, kamu idaresi hesaplarının niteliği ve bu hesaplara ilişkin görev, yetki ve sorumluluklar tanımlanmış; bu görev ve

yetkilerin kimler tarafından kullanılacağı belirlenmiştir. Ayrıca 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.

Denetimler sonucunda bazı üniversitelerde otopark gelirleri, özel yetenek sınav giriş ücretleri ve bedel karşılığı yapılan bazı öğrenci hizmetlerinden elde edilen gelirlerinin mali tablolarda yer almayan ayrı banka hesaplarında tutulduğu tespit edilmiştir.

Mali tablolarda yer almayan banka hesaplarının bulunması, kamu idaresinin varlıklarının muhasebe kayıtlarına tam ve doğru olarak yansıtılmasına engel olmaktadır.

## 2.5 Sosyal Tesislere İlişkin Tespitler

Üniversite sosyal tesislerinin bazılarında ilişkin olarak aşağıda yer alan hususlar tespit edilmiştir:

- Üniversite sosyal tesis mali tablolarının üniversite özel bütçesiyle konsolide edilmesine veya üniversite özel bütçesine ait mali tablo dip not ve açıklamalarında sosyal tesis mali bilgilerinin sunulmasına dair herhangi bir düzenleme bulunmadığı tespit edilmiştir.
- Üniversite sosyal tesislerinde Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca usulüne uygun olarak muhasebe yetkilisi mutemedi görevlendirilmediği ve tahsil olunan tutarların herhangi bir usule tabi olmadan farklı zamanlarda kurum banka hesaplarına aktarıldığı tespit edilmiştir.
- Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ hükmü gereğince sosyal tesis bakım ve onarım giderleri için, elde edilen gelirin brüt tutarından en az % 5 oranında bir payın ayrılması ve bu tutarın ayrı bir hesapta tutulması gerekmesine rağmen bazı sosyal tesislerin bakım ve onarımı için sosyal tesis gelirlerinden pay ayrılmadığı veya bu amaçla açılmış ayrı bir hesabın bulunmadığı tespit edilmiştir.
- Üniversitelere ait sosyal tesislere ilişkin defter ve belgelerin Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ gereğince yıllık olarak denetlenmediği tespit edilmiştir.

### **3. MAHALLİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR**

#### **3.1 Tahakkuk Esasına Göre Kullanılması Gereken Hesapların Kullanılmaması**

Belediye gelirlerinin tahakkuk esasına göre kullanılması gereken faaliyet alacakları hesap gruplarında kayıt altına alınmadıkları, mevzuata aykırı olarak gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarında nakit esasına göre muhasebeleştirildikleri tespit edilmiştir.

Genel Yönetim ve Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliklerinde; tahakkuk esas, *“bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini”*, nakit esas ise *“gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiğinde giderlerin ise nakden veya mahsuben ödendiğinde muhasebeleştirilmesini”* ifade eder şekilde tanımlanmıştır.

Yine aynı düzenlemelere göre kamu idarelerince gelir olarak tahakkuk ettirilen her türlü vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, diğer gelirler, sermaye gelirlerinden kaynaklanan alacaklar ile verilen depozito ve teminatların faaliyet alacakları hesap grubu içerisinde tahakkuk esasına göre izlenmesi gerekmektedir.

Belediyelerin muhasebe kayıtlarında faaliyet alacakları hesap grubu gelirlerin izlenmesinde kullanılmamakta, gelirler tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarına kaydedilmekte, bu durum ise belediye gelir ve alacaklarıyla ilgili faaliyet sonuçları tablolarının gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

#### **3.2 Muhasebe Kayıtlarında Dönemsellik İlkesine Uyulmaması**

Belediyelerin muhasebe kayıtlarında dönem ayırıcı hesap gruplarının kullanılmadığı, gelir veya giderin ilgili olduğu yıl veya yıllar ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan içinde bulunulan yıl gelir veya gideri olarak muhasebeleştirildikleri tespit edilmiştir.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine göre kamu idarelerinin faaliyetlerinin belirli dönemlerde raporlanması ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gerekmektedir.

Denetimler sonucunda gelir ve gider kayıtlarında dönemsellik ilkesini sağlamaya yönelik olarak muhasebe yönetmeliklerinde yer alan dönem ayırıcı hesap gruplarının (örneğin 122–222, 180–280, 380–480, 570–580 gibi hesap kodları) kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Belediyelerin muhasebe kayıtlarında dönem ayırıcı hesapların kullanılmaması, belirli dönemler itibarıyla raporlanması ve saptanması gereken faaliyet sonuçlarının gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

### **3.3 Belediyelerin Hissedarı Oldukları Şirketlerdeki Sermaye Paylarının İzlenmemesi**

Belediyelerin hissedarı oldukları şirketlerdeki sermaye paylarının, mali duran varlıklar hesap grubunda izlenmediği tespit edilmiştir.

Genel Yönetim ve Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliklerine göre belediyelerin şirketlere verdikleri aynı ve nakdi sermayelerinin, bu sermayelerin işletilmesi sonucu ortaya çıkan karların veya zararların Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Belediyelerin muhasebe kayıtlarında mali duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının kullanılmaması, Belediyelerin mali tablolarının varlıklarına ilişkin gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

### **3.4 İmar Kanunu Hükümlerine Uyulmaması Nedeniyle Kamulaştırma Bedellerine Ek Olarak Tazminat, Dava ve Vekalet Giderleri Ödenmesi**

Bazı kamu idarelerinin uygulamalarında imar planı gereğince kamu idarelerine tahsis edilen alanların süresi içerisinde kamulaştırılmaması nedeniyle taşınmaz sahiplerinin açtıkları kamulaştırmaz el atma nedeniyle tazminat istemli davalarının kaybedildiği, bu nedenle kamulaştırma bedellerine ek olarak tazminat, dava ve vekalet giderleri ödendiği tespit edilmiştir.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun "İmar programları, kamulaştırma ve kısıtlılık hali" başlıklı 10'uncu maddesi gereğince imar planı ile kamu kuruluşlarına tahsis edilen alanların beş yıl içerisinde kamulaştırılması gerekmektedir. İmar planı uyarınca kamulaştırma yapması gereken idarenin bu süre içerisinde kamulaştırma yapmaması yargı mercileri tarafından kamulaştırmaz el atma olarak değerlendirildiğinden kamulaştırma bedellerine ek olarak tazminat, dava ve vekalet giderleri ödeme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

İmar planı gereğince kamu idarelerine tahsis edilen alanların yasal süresi içerisinde kamulaştırma işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

### **3.5 Otopark Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar**

Belediyeler tarafından otopark bedellerinin tahakkuk ve tahsil ettirilmediği, tahsil edilen tutarların usulüne uygun muhasebeleştirilmediği, tahsil edilen otopark bedellerinin Otopark Yönetmeliği'ne aykırı olarak kullanıldığı tespit edilmiştir.

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

Diğer taraftan Belediye, Bağlı İdare ve Birlik 2013 Detaylı Hesap Planına göre Otopark Yönetmeliği uyarınca alınan otopark bedellerinin ayrı bir hesapta ancak bütçe içerisinde ilgili bütçe gelirleri kodunda muhasebeleştirilerek bütçede gösterilmesi gerekmektedir.

Denetimler sonucunda, bazı belediyelerde; otopark bedellerinin tahakkuk ettirilmediği, tahakkuk ettirilen otopark bedellerinin tahsil edilmediği, tahsil edilen tutarların usulüne uygun muhasebeleştirilmediği, tahsil edilen otopark bedellerinin Otopark Yönetmeliği'ne uygun olarak kullanılmadığı tespit edilmiştir.

### **3.6 Maden Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Devlet Hakkı Kapsamındaki İl Özel İdaresi Payının Takip ve Tahsiline İlişkin Sorunlar**

Maden işletmeciliği yapan firmalardan tahsil edilen Devlet hakkı kapsamındaki il özel idaresi payının il özel idareleri tarafından takibinin yapılamadığı ve tahsilinde sorunlar yaşandığı tespit edilmiştir.

3213 sayılı Maden Kanunu'nda Devlet hakkı maden istihracı ile sağlanacak gelirden Devlet payına düşen kısım olarak tanımlanmıştır. Bu Kanuna göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Maden İşleri Genel Müdürlüğüne ruhsat verdiği madenlerle ilgili olarak ruhsat sahipleri tarafından her yıl Nisan ayının sonuna kadar satış bilgi formu verilmektedir. Devlet hakkı, 2b sınıfı madenler için satış tutarının % 2 si olarak belirlenmiş olup bu tutarın her yıl Haziran ayı sonuna kadar ruhsat sahipleri tarafından Maden İşleri Genel Müdürlüğüne yatırılması gerekmektedir. Maden İşleri Genel Müdürlüğü tarafından da ruhsat sahiplerince yatırılan Devlet hakkının %25'inin il özel idare payı olarak ruhsatın bulunduğu il özel idaresine, %25'inin doğrudan köylere hizmet götürme birliğine, %50'sinin Hazine hesabına yatırılması gerekmektedir.

Denetimler sonucunda, Maden İşleri Genel Müdürlüğü tarafından hesaplanıp tahsili yapılan Devlet hakkının %25'i olan il özel idare payının il özel idare hesaplarına kısmen yatırıldığı tespit edilmiştir. Bu durumun sebepleri ise Devlet hakkının takip ve tahsili ile ilgili tüm verilerin Maden İşleri Genel Müdürlüğünde tutulması, il özel idarelerinin bu payların takip ve tahsili ile ilgili bir yasal yetkisinin bulunmaması ve il özel idareleri tarafından sadece Maden İşleri Genel Müdürlüğünden gelen payların gelir kaydedilmesidir.



**EK – 2013 YILINDA DENETİM RAPORU YAZILAN KAMU İDARELERİ  
LİSTESİ**

<b>GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ (5018 sayılı Kanuna Ekli I Sayılı Cetvel)</b>	
1	ADALET BAKANLIĞI
2	AFET VE ACİL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI
3	AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI
4	ANAYASA MAHKEMESİ
5	AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI
6	BASIN YAYIN VE ENFORMASYON GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
7	BAŞBAKANLIK
8	BİLİM, SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
9	CUMHURBAŞKANLIĞI
10	ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI
11	ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
12	DANIŞTAY
13	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
14	DİYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI
15	EKONOMİ BAKANLIĞI
16	EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
17	ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
18	GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
19	GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
20	GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI
21	GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
22	HAKİMLER VE SAVCILAR YÜKSEK KURULU
23	HAZINE MÜSTEŞARLIĞI
24	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
25	JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI
26	KALKINMA BAKANLIĞI
27	KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİĞİ MÜSTEŞARLIĞI
28	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
29	MALİYE BAKANLIĞI
30	METEOROLOJİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
31	MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
32	MİLLİ GÜVENLİK KURULU GENEL SEKRETERLİĞİ
33	MİLLİ İSTİHBARAT TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI
34	MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
35	ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI
36	SAĞLIK BAKANLIĞI
37	SAHİL GÜVENLİK KOMUTANLIĞI
38	TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
39	TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI KURUMU
40	TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU BAŞKANLIĞI
41	TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU
42	ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI
43	YARGITAY

<b>ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER - A</b> <b>(5018 sayılı Kanuna Eklî II Sayılı Cetvel)</b>	
1	ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
2	ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
3	AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
4	AHI EVRAN ÜNİVERSİTESİ
5	AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
6	ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
7	ANKARA ÜNİVERSİTESİ
8	ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
9	BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
10	BOĞAZİÇİ ÜNİVERSİTESİ
11	CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
12	ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
13	ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ
14	ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
15	DİCLE ÜNİVERSİTESİ
16	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
17	DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
18	DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
19	EGE ÜNİVERSİTESİ
20	ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
21	ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
22	FIRAT ÜNİVERSİTESİ
23	GAZİ ÜNİVERSİTESİ
24	GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
25	GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
26	GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
27	GİRESUN ÜNİVERSİTESİ
28	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
29	HARRAN ÜNİVERSİTESİ
30	İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
31	İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
32	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
33	İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
34	KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
35	KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
36	KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
37	KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
38	KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
39	KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
40	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
41	MERSİN ÜNİVERSİTESİ
42	MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
43	MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
44	NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
45	NİĞDE ÜNİVERSİTESİ

46	ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
47	ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
48	OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
49	ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
50	PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
51	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
52	SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
53	SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
54	TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
55	TUNCELİ ÜNİVERSİTESİ
56	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
57	YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
58	YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
59	YÜZÜNCÜYIL ÜNİVERSİTESİ

<b>ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER - B</b> <b>(5018 sayılı Kanuna Ekli II Sayılı Cetvel)</b>	
1	ATATÜRK ARAŞTIRMA MERKEZİ
2	ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ
3	ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU
4	CEZA VE İNFAZ KURUMLARI İLE TUTUKEVLERİ İŞ YURTLARI KURUMU
5	DEVLET OPERA VE BALESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
6	DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
7	DEVLET TİYATROLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
8	DOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
9	DOĞU KARADENİZ PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
10	GAP BÖLGE KALKINMA İDARESİ
11	KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
12	KONYA OVASI PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
13	KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİ GELİŞTİRME VE DESTEKLEME İDARESİ BAŞKANLIĞI (KOSGEB)
14	MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15	MESLEKİ YETERLİLİK KURUMU
16	ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
17	SAVUNMA SANAYİİ MÜSTEŞARLIĞI
18	SİVİL HAVACILIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
19	SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
20	TÜRK AKREDİTASYON KURUMU
21	TÜRK DİL KURUMU
22	TÜRK İŞBİRLİĞİ VE KOORDİNASYON AJANSI BAŞKANLIĞI
23	TÜRK PATENT ENSTİTÜSÜ
24	TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ
25	TÜRK TARİH KURUMU
26	TÜRKİYE ADALET AKADEMİSİ
27	TÜRKİYE ATOM ENERJİSİ KURUMU
28	TÜRKİYE BİLİMLER AKADEMİSİ
29	TÜRKİYE BİLİMSEL VE TEKNOLOJİK ARAŞTIRMA KURUMU

30	TÜRKİYE HUDUT VE SAHİLLER SAĞLIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
31	TÜRKİYE İLAÇ VE TIBBİ CİHAZ KURUMU
32	TÜRKİYE SU ENSTİTÜSÜ
33	TÜRKİYE VE ORTA DOĞU AMME İDARESİ ENSTİTÜSÜ
34	TÜRKİYE YAZMA ESERLER BAŞKANLIĞI
35	ULUSAL BOR ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ
36	VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
37	YURTDIŞI TÜRKLER VE AKRABA TOPLULUKLAR BAŞKANLIĞI
38	YÜKSEKÖĞRENİM KREDİ VE YURTLAR KURUMU

<b>DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR</b> <b>(5018 Sayılı Kanuna Ekli III Sayılı Cetvel)</b>	
1	BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU
2	BİLGİ TEKNOLOJİLERİ VE İLETİŞİM KURUMU
3	ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU
4	KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU
5	KAMU İHALE KURUMU
6	RADYO VE TELEVİZYON ÜST KURULU
7	REKABET KURUMU
8	SERMAYE PİYASASI KURULU

<b>SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI</b> <b>(5018 Sayılı Kanuna Ekli IV Sayılı Cetvel)</b>	
1	SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
2	TÜRKİYE İŞ KURUMU

<b>ÖZEL İDARELER</b>	
1	ADANA İL ÖZEL İDARESİ
2	ADİYAMAN İL ÖZEL İDARESİ
3	AFYONKARAHİSAR İL ÖZEL İDARESİ
4	AĞRI İL ÖZEL İDARESİ
5	AMASYA İL ÖZEL İDARESİ
6	ANKARA İL ÖZEL İDARESİ
7	ANTALYA İL ÖZEL İDARESİ
8	ARDAHAN İL ÖZEL İDARESİ
9	ARTVİN İL ÖZEL İDARESİ
10	AYDIN İL ÖZEL İDARESİ
11	BALIKESİR İL ÖZEL İDARESİ
12	BARTIN İL ÖZEL İDARESİ
13	BATMAN İL ÖZEL İDARESİ
14	BAYBURT İL ÖZEL İDARESİ
15	BİLECİK İL ÖZEL İDARESİ
16	BİNGÖL İL ÖZEL İDARESİ
17	BİTLİS İL ÖZEL İDARESİ
18	BOLU İL ÖZEL İDARESİ
19	BURDUR İL ÖZEL İDARESİ

20	BURSA İL ÖZEL İDARESİ
21	ÇANAKKALE İL ÖZEL İDARESİ
22	ÇANKIRI İL ÖZEL İDARESİ
23	ÇORUM İL ÖZEL İDARESİ
24	DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ
25	DİYARBAKIR İL ÖZEL İDARESİ
26	DÜZCE İL ÖZEL İDARESİ
27	EDİRNE İL ÖZEL İDARESİ
28	ELAZIĞ İL ÖZEL İDARESİ
29	ERZİNCAN İL ÖZEL İDARESİ
30	ERZURUM İL ÖZEL İDARESİ
31	ESKİŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
32	GAZİANTEP İL ÖZEL İDARESİ
33	GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ
34	GÜMÜŞHANE İL ÖZEL İDARESİ
35	HAKKARİ İL ÖZEL İDARESİ
36	HATAY İL ÖZEL İDARESİ
37	İSTANBUL İL ÖZEL İDARESİ
38	İZMİR İL ÖZEL İDARESİ
39	K.MARAŞ İL ÖZEL İDARESİ
40	KARABÜK İL ÖZEL İDARESİ
41	KARAMAN İL ÖZEL İDARESİ
42	KARS İL ÖZEL İDARESİ
43	KASTAMONU İL ÖZEL İDARESİ
44	KAYSERİ İL ÖZEL İDARESİ
45	KIRIKKALE İL ÖZEL İDARESİ
46	KIRKLARELİ İL ÖZEL İDARESİ
47	KIRŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
48	KİLİS İL ÖZEL İDARESİ
49	KOCAELİ İL ÖZEL İDARESİ
50	KONYA İL ÖZEL İDARESİ
51	KÜTAHYA İL ÖZEL İDARESİ
52	MALATYA İL ÖZEL İDARESİ
53	MANİSA İL ÖZEL İDARESİ
54	MARDİN İL ÖZEL İDARESİ
55	MERSİN İL ÖZEL İDARESİ
56	MUĞLA İL ÖZEL İDARESİ
57	MUŞ İL ÖZEL İDARESİ
58	NEVŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
59	NİĞDE İL ÖZEL İDARESİ
60	ORDU İL ÖZEL İDARESİ
61	OSMANİYE İL ÖZEL İDARESİ
62	RİZE İL ÖZEL İDARESİ
63	SAKARYA İL ÖZEL İDARESİ
64	SAMSUN İL ÖZEL İDARESİ
65	SİİRT İL ÖZEL İDARESİ
66	SİNOP İL ÖZEL İDARESİ

67	SİVAS İL ÖZEL İDARESİ
68	ŞANLIURFA İL ÖZEL İDARESİ
69	ŞIRNAK İL ÖZEL İDARESİ
70	TEKİRDAĞ İL ÖZEL İDARESİ
71	TOKAT İL ÖZEL İDARESİ
72	TRABZON İL ÖZEL İDARESİ
73	TUNCELİ İL ÖZEL İDARESİ
74	UŞAK İL ÖZEL İDARESİ
75	VAN İL ÖZEL İDARESİ
76	YALOVA İL ÖZEL İDARESİ
77	YOZGAT İL ÖZEL İDARESİ
78	ZONGULDAK İL ÖZEL İDARESİ

<b>BELEDİYELER - BAĞLI İDARELER</b>	
1	ADANA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
2	ADANA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
3	ADIYAMAN BELEDİYESİ
4	AFYONKARAHİSAR BELEDİYESİ
5	AKSARAY BELEDİYESİ
6	AMASYA BELEDİYESİ
7	ANKARA AKYURT BELEDİYESİ
8	ANKARA ALTINDAĞ BELEDİYESİ
9	ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
10	ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ
11	ANKARA ELEKTRİK HAVAGAZI VE OTOBÜS İŞLETME MÜESSESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (EGO)
12	ANKARA KEÇİÖREN BELEDİYESİ
13	ANKARA MAMAK BELEDİYESİ
14	ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)
15	ANKARA YENİMAHALLE BELEDİYESİ
16	ANTAKYA BELEDİYESİ
17	ANTALYA ALANYA BELEDİYESİ
18	ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
19	ANTALYA DÖŞEMEALTI BELEDİYESİ
20	ANTALYA KEPEZ BELEDİYESİ
21	ANTALYA KONYAALTI BELEDİYESİ
22	ANTALYA MANAVGAT BELEDİYESİ
23	ANTALYA MURATPAŞA BELEDİYESİ
24	ANTALYA SU VE ATIK SU İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
25	ARDAHAN BELEDİYESİ
26	ARTVİN BELEDİYESİ
27	AYDIN BELEDİYESİ
28	BALIKESİR BANDIRMA BELEDİYESİ
29	BALIKESİR BELEDİYESİ
30	BARTIN BELEDİYESİ
31	BATMAN BELEDİYESİ

32	BAYBURT BELEDİYESİ
33	BİLECİK BELEDİYESİ
34	BİNGÖL BELEDİYESİ
35	BİTLİS BELEDİYESİ
36	BOLU BELEDİYESİ
37	BURDUR BELEDİYESİ
38	BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
39	BURSA NİLÜFER BELEDİYESİ
40	BURSA OSMANGAZİ BELEDİYESİ
41	BURSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUSKİ)
42	BURSA YILDIRIM BELEDİYESİ
43	ÇANAKKALE BELEDİYESİ
44	ÇANKIRI BELEDİYESİ
45	ÇORUM BELEDİYESİ
46	DENİZLİ BELEDİYESİ
47	DİYARBAKIR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
48	DİYARBAKIR SU KANALİZASYON İŞLETMESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (DISKİ)
49	DÜZCE BELEDİYESİ
50	EDİRNE BELEDİYESİ
51	ELAZIĞ BELEDİYESİ
52	ERZİNCAN BELEDİYESİ
53	ERZURUM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
54	ERZURUM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
55	ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
56	ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
57	ESKİŞEHİR ODUNPAZARI BELEDİYESİ
58	ESKİŞEHİR TEPEBAŞI BELEDİYESİ
59	GAZİANTEP BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
60	GAZİANTEP SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
61	GİRESUN BELEDİYESİ
62	GÜMÜŞHANE BELEDİYESİ
63	HAKKARİ BELEDİYESİ
64	IĞDIR BELEDİYESİ
65	ISPARTA BELEDİYESİ
66	İSTANBUL ATAŞEHİR BELEDİYESİ
67	İSTANBUL BAĞCILAR BELEDİYESİ
68	İSTANBUL BAŞAKŞEHİR BELEDİYESİ
69	İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
70	İSTANBUL ELEKTRİK, TRAMVAY VE TUNEL İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İETT)
71	İSTANBUL ESENYURT BELEDİYESİ
72	İSTANBUL KARTAL BELEDİYESİ
73	İSTANBUL KÜÇÜKÇEKMECE BELEDİYESİ
74	İSTANBUL SANCAKTEPE BELEDİYESİ
75	İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSKİ)
76	İSTANBUL ŞİŞLİ BELEDİYESİ
77	İZMİR BORNOVA BELEDİYESİ

78	İZMİR BUCA BELEDİYESİ
79	İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
80	İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
81	İZMİR ELEKTRİK, SU, HAVAGAZI, OTOBÜS VE TROLEYBÜS GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ESHOT)
82	İZMİR KARABAĞLAR BELEDİYESİ
83	İZMİR KARŞIYAKA BELEDİYESİ
84	İZMİR KONAK BELEDİYESİ
85	KAHRAMANMARAŞ BELEDİYESİ
86	KARABÜK BELEDİYESİ
87	KARAMAN BELEDİYESİ
88	KASTAMONU BELEDİYESİ
89	KAYSERİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
90	KAYSERİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (KASKİ)
91	KIRIKKALE BELEDİYESİ
92	KIRKLARELİ BELEDİYESİ
93	KIRŞEHİR BELEDİYESİ
94	KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
95	KOCAELİ DERİNCE BELEDİYESİ
96	KOCAELİ GEBZE BELEDİYESİ
97	KOCAELİ İZMİT BELEDİYESİ
98	KOCAELİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSU)
99	KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
100	KONYA KARATAY BELEDİYESİ
101	KONYA MERAM BELEDİYESİ
102	KONYA SELÇUKLU BELEDİYESİ
103	KONYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
104	KÜTAHYA BELEDİYESİ
105	MALATYA BELEDİYESİ
106	MANİSA BELEDİYESİ
107	MARDİN BELEDİYESİ
108	MERSİN AKDENİZ BELEDİYESİ
109	MERSİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
110	MERSİN BÜYÜKŞEHİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
111	MERSİN TOROSLAR BELEDİYESİ
112	MERSİN YENİŞEHİR BELEDİYESİ
113	MUĞLA BELEDİYESİ
114	MUŞ BELEDİYESİ
115	NEVŞEHİR BELEDİYESİ
116	NİĞDE BELEDİYESİ
117	ORDU BELEDİYESİ
118	OSMANIYE BELEDİYESİ
119	RİZE BELEDİYESİ
120	SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
121	SAMSUN ATAKUM BELEDİYESİ
122	SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
123	SAMSUN İLKADIM BELEDİYESİ



124	SAMSUN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
125	SİİRT BELEDİYESİ
126	SİNOP BELEDİYESİ
127	SİVAS BELEDİYESİ
128	ŞANLIURFA BELEDİYESİ
129	ŞIRNAK BELEDİYESİ
130	TEKİRDAĞ BELEDİYESİ
131	TEKİRDAĞ ÇORLU BELEDİYESİ
132	TOKAT BELEDİYESİ
133	TRABZON BELEDİYESİ
134	TUNCELİ BELEDİYESİ
135	UŞAK BELEDİYESİ
136	VAN BELEDİYESİ
137	YALOVA BELEDİYESİ
138	YOZGAT BELEDİYESİ
139	ZONGULDAK BELEDİYESİ

<b>KALKINMA AJANSLARI</b>	
1	AHİLER KALKINMA AJANSI
2	ANKARA KALKINMA AJANSI
3	BATI AKDENİZ KALKINMA AJANSI
4	BATI KARADENİZ KALKINMA AJANSI
5	BURSA ESKİŞEHİR BİLECİK KALKINMA AJANSI
6	ÇUKUROVA KALKINMA AJANSI
7	DİCLE KALKINMA AJANSI
8	DOĞU AKDENİZ KALKINMA AJANSI
9	DOĞU ANADOLU KALKINMA AJANSI
10	DOĞU KARADENİZ KALKINMA AJANSI
11	DOĞU MARMARA KALKINMA AJANSI
12	FIRAT KALKINMA AJANSI
13	GÜNEY EGE KALKINMA AJANSI
14	GÜNEY MARMARA KALKINMA AJANSI
15	İPEKYOLU KALKINMA AJANSI
16	İSTANBUL KALKINMA AJANSI
17	İZMİR KALKINMA AJANSI
18	KARACADAĞ KALKINMA AJANSI
19	KUZHEY ANADOLU KALKINMA AJANSI
20	KUZHEYDOĞU ANADOLU KALKINMA AJANSI
21	MEVLANA KALKINMA AJANSI
22	ORTA ANADOLU KALKINMA AJANSI
23	ORTA KARADENİZ KALKINMA AJANSI
24	SERHAT KALKINMA AJANSI
25	TRAKYA KALKINMA AJANSI
26	ZAFER KALKINMA AJANSI

<b>DİĞER KAMU İDARELERİ</b>	
1	TANITMA FONU KURULU SEKRETERLİĞİ
2	SPOR TOTO TEŞKİLAT BAŞKANLIĞI
3	T.C MERKEZ BANKASI BAŞKANLIĞI
4	TARIM VE KIRSAL KALKINMAYI DESTEKLEME KURUMU KAMU İDARESİ
5	TÜRKİYE YATIRIM DESTEK VE TANITIM AJANSI BAŞKANLIĞI
6	TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONU
7	AVRUPA BİRLİĞİ EĞİTİM VE GENÇLİK PROGRAMLARI MERKEZİ BAŞKANLIĞI