



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2021 YILI  
**DIŞ DENETİM**  
**GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU**

Eylül 2022





# **T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**2021 YILI**

**DIŞ DENETİM**

**GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU**

Eylül 2022

*2021 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddeleri gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.*

# İÇİNDEKİLER

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL ÇERÇEVE

- 1.1. Sayıştay Denetimi ..... 1
- 1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı ve Kapsamı..... 2
- 1.3. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi ve İçeriği4

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2021 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER

- 2.1. 2021 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler ..... 5
- 2.2. 2021 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler ..... 7

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

- 3.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Analizi. 13
  - 3.1.1. Kontrol Ortamı ..... 15
  - 3.1.2. Risk Değerlendirme ve Kurumsal Riskler..... 15
  - 3.1.3. Kontrol Faaliyetleri ..... 16
  - 3.1.4. Bilgi ve İletişim ..... 17
  - 3.1.5. İzleme ..... 18
- 3.2. Kamu İdarelerinin Malî Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi..... 18
  - 3.2.1. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler ..... 19
    - 3.2.1.1. Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler..... 19
    - 3.2.1.2. Hassas Görevlere İlişkin Tespitler ..... 19
  - 3.2.2. Risk Değerlendirme Bileşeni ile Kurumsal Risklere İlişkin Tespitler ..... 19
  - 3.2.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler ..... 20
    - 3.2.3.1. İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler ..... 20
    - 3.2.3.2. Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler ..... 20
    - 3.2.3.3. Faaliyetlerin Sürekliliği ve Bilgi Sistemleri Kontrolleri Hakkında Tespitler..... 21

3.2.3.4. Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler .....	21
3.2.4. Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler.....	21
3.2.5. İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler .....	22
3.2.5.1. İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları Hakkında Tespitler .....	22
3.2.5.2. İç Denetim Hakkında Tespitler .....	22
3.2.5.3. İç Kontrol Sisteminin Yıllık Değerlendirmesinin Yapılmaması.....	23

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

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

<b>4.1. Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular .....</b>	<b>25</b>
4.1.1. Malî Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler .....	25
4.1.1.1. Malî Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması .....	25
4.1.1.2. Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Tutulmaması.....	27
4.1.1.3. Malî Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması .....	28
4.1.2. Kamu İdaresi Gelirlerinin Tahsilat Süreçlerinde İdareler Arasında Koordinasyonu Sağlayacak Sistemlerin Geliştirilmesi İhtiyacının Bulunması .....	29
4.1.3. Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler .....	30
4.1.3.1. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tam ve Doğru Şekilde Kayıtlara Alınmaması.....	30
4.1.3.2. Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi .....	31
4.1.3.3. Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralama İşlemlerinde Mevzuatta Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulünün Kullanılması .....	32
4.1.3.4. Taşınmaz Satışının Hatalı Muhasebeleştirilmesi .....	33
4.1.3.5. Taşınmazların İşgalli Kullanımına İlişkin Yaptırımların Uygulanmaması..	34
4.1.3.6. Kira Bedellerinin Mevzuata Uygun Belirlenmemesi .....	34
4.1.3.7. Taşınmaz Kiralamalarında Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması .....	35
4.1.4. Taşınmazların Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması.....	36
4.1.5. İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler.....	38
4.1.5.1. İhale Kanunlarında Yer Alan İlkelerle Uyumun Tam Sağlanmaması .....	38

4.1.5.2. 4734 sayılı Kanun Kapsamında Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde İstisna Kapsamında Satın Alınması .....	39
4.1.5.3. Temel İhale Usullerinden Olan Açık İhale Usulü Yerine, Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde Pazarlık Usulünün (4734/21-b) Uygulanması.....	40
4.1.5.4. İhale Usulleri ile Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Doğrudan Temin ile Satın Alınması .....	40
4.1.5.5. Doğrudan Temin Usulünün Uygulanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması.....	41
4.1.5.6. Yapım İşleri Kapsamında İşin Yürütülmesi ile Doğrudan İlişki Kurulamayan Araç Temin Edilmesi.....	42
4.1.5.7. Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması.....	43
4.1.5.8. Yapım İşlerinde İnşaat Sigortasına (Bütün Riskler) İlişkin Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi .....	45
4.1.5.9. Yapım İşlerinde Alt Yüklenici Çalıştırılmasında Karşılaşılan Hatalı Uygulamalar .....	45
4.1.6. Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Sorumlu Kişilere Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi.....	46
4.1.7. Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması .....	47
4.1.8. Yapım İş İhalelerinde Hafriyat Döküm Alanlarının Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması.....	48
4.1.9. Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi.....	49
4.1.10. Kanunda Sayılan Haller Dışında Dolu Kadroya Vekâlet Ettirilmesi ve Vekâlet Ettirilen Kişinin Harcama Yetkililiği Görevini Yapması.....	49
4.1.11. İlgili Mevzuatında Zorunlu Tutulmamasına Rağmen Elektrik ve Su Abonelikleri İçin Güvence Bedeli Ödenmesi .....	50
4.1.12. Koruyucu Giyim Malzemesi Verilmesinde Toplu Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması .....	51
<b>4.2. Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular .....</b>	<b>52</b>
4.2.1. Katma Değer Vergisi İade İşlemlerine İlişkin Tespitler .....	52

4.2.1.1.	Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması.....	52
4.2.1.2.	KDV İadesi İşlemlerinden Elde Edilen Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması .....	53
4.2.2.	İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması.....	54
<b>4.3.</b>	<b>Özel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular .....</b>	<b>55</b>
4.3.1.	Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Malî Açısından Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması.....	55
4.3.2.	Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklerde Hatalı Uygulamalar Bulunması .....	56
4.3.3.	Döner Sermaye Kapsamında Bulunan İşletmelere Ait Giderlerin (Elektrik, Doğalgaz vs.) Üniversite Bütçesinden Ödenmesi .....	57
4.3.4.	Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması.....	58
4.3.5.	Belediyeler Tarafından İzinsiz Olarak Açılan Yeraltı Suyu Kuyuları Hakkında İlgili Kanun Hükümlerinin Uygulanmaması .....	58
<b>4.4.</b>	<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular .....</b>	<b>59</b>
4.4.1.	Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Malî Tablolarda Tam ve Doğru Raporlanmaması .....	59
4.4.2.	Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi .	61
4.4.3.	Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyeler ve Bunların Bağlı Kuruluşları ile Şirketlerinden Olan Prim Alacaklarını Tahsil Edememesi .....	62
<b>4.5.</b>	<b>Mahallî İdarelere İlişkin Konular.....</b>	<b>63</b>
4.5.1.	Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması.....	63
4.5.2.	Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	64
4.5.3.	Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması.....	65
4.5.4.	İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması.....	66
4.5.5.	Otopark Gelirlerinin Takibi, Tahsili, Değerlendirilmesi ve Aktarılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	67



4.5.6. Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerine İlişkin Uygulamalarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	68
4.5.7. Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi .....	69
4.5.8. Ambalaj Atıklarının Toplanmasına İlişkin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Devredilmesi .....	70
4.5.9. Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi .....	71
4.5.10. Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler.....	71
4.5.10.1. Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerindeki Hatalı Uygulamalar .....	71
4.5.10.2. Belediye Taşınmazlarının Bedelsiz Kullanılması .....	72
4.5.11. Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması .....	73
4.5.12. Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması .....	74
4.5.13. Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi ve Hatalı Uygulamalar Bulunması .....	75
4.5.14. Belediye ve Özel İdarelerin Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri.....	76
4.5.15. Belediyelerde Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	77
4.5.16. Büyükşehir Belediyeleri Tarafından İlçe Belediyelerine Aktarılması Gereken Kazı Bedellerinin Aktarılmaması .....	78
4.5.17. Sözleşmeli Personelin İdari Kadroda Görevlendirilmesi .....	79
4.5.18. Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi .....	80
4.5.19. Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi .....	80
4.5.20. İşletme Hakkı Şirketlere Devredilen Büyükşehir Belediyesi Taşınmazlarının Üçüncü Kişilere Kullanılmasına İlişkin Hatalı Uygulamalar .....	82
4.5.21. Belediye Şirketlerinin Personel İstihdamında Yapılan Hatalı Uygulamalar .....	83
4.5.21.1. Belediye Şirketlerinin Diğer Belediye Şirketlerinden Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Yapması .....	83
4.5.21.2. Şirket Personelinin Herhangi Bir Sözleşme Olmaksızın Şirketin Ortağı Olan Belediyede Görevlendirilmesi .....	84
4.5.22. Belediye Şirketlerinin İŞKUR'a Bildirim Yapmadan Personel Alması.....	84

4.5.23. Şirket Çalışanları ve Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Harcamalarının Belediye Şirketi Bütçesinden Karşılanması .....	85
4.5.24. Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması .....	86
4.5.25. İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması.....	87

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

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

<b>5.1. Mevzuat Değişikliği Önerileri .....</b>	<b>89</b>
5.1.1. Yurtdışı Teşkilatına Gönderilen Avansların Kapatılma Sürelerine İlişkin Düzenlemenin Mevcut İhtiyacı Karşılایamaması .....	89
5.1.2. Gençlik ve Spor Bakanlığı İl ve İlçe Müdürlüklerinin Malî İş ve İşlemlerinin Bakanlığın Muhasebe Sistemi Dışında Yürütülmesi, Bütçe, Kesin Hesap ve Malî Tablolarına Dâhil Edilmemesi.....	90
5.1.3. Kamu İdareleri Aleyhine Adli Yargıda Sonuçlanan Davalarda Hükmolunan Tutarlar İçin Doğrudan İcraya Gidilmesinin Kamu İdareleri Bütçelerine İlave Malî Yük Getirmesi .....	91
5.1.4. Amatör Spor Kulübü Kavramının Tanımlanması İhtiyacının Bulunması.....	92
<b>5.2. Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Mevzuat Düzenlemeleri ve Değişiklik Gerekçeleri.....</b>	<b>93</b>
<b>EK 1: 2021 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ.....</b>	<b>94</b>
<b>EK 2:YILLAR İTİBARIYLA DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARIN İZLEME CETVELİ .....</b>	<b>104</b>

## TABLULAR LİSTESİ

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



## ŞEKİLLER LİSTESİ

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

## KISALTMALAR

<b>DSİ</b>	: Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
<b>EKAP</b>	: Elektronik Kamu Alımları Platformu
<b>ISSAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
<b>İŞKUR</b>	: Türkiye İş Kurumu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVGUT</b>	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>MOSİP</b>	: Malî Yönetim Sistemleri Otomasyon Projesi
<b>ÖSYM</b>	: Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı
<b>SayCAP</b>	: Sayıştay Denetim Yönetim Programı
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SUT</b>	: Sağlık Uygulama Tebliği
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TCMB</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>TMSF</b>	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
<b>TÜBİTAK</b>	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
<b>YİKOB</b>	: Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL ÇERÇEVE

Kamu malî yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini düzenleyen 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve kontrol süreçlerini, malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu Kanun ile kamu malî yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık ve performans dayalı bütçe sistemine geçilmesi, malî yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere verilmesi ile iç ve dış denetime ilişkin düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır.

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

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), bütçe hakkını kullanırken vatandaş adına kamu gelirlerini toplama ve bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına yetki vermekte ve bu yetkinin uygulama sonuçlarını da Sayıştay aracılığıyla denetlemektedir. Bu bağlamda TBMM'nin denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülmesinde Sayıştay denetim raporlarının rolü büyüktür.

#### 1.1. Sayıştay Denetimi

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

2021 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştayın TBMM'ye sunmuş olduğu onuncu dış denetim genel değerlendirme raporudur. Bu Raporun hazırlanmasında mevzuatın öngördüğü kalite kontrol süreçlerinden geçerek kamu idareleri itibarıyla düzenlenen denetim raporları ile bu raporlara ilişkin kamu idaresi cevapları ve Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususlar dikkate alınmıştır.

2021 yılı Denetim Programı kapsamında yürütülen denetimler sonucunda Sayıştay dairelerince ve denetim grup başkanlıklarınca dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alması önerilen konular; önemli görülme ve genellik arz etme, TBMM'nin bilgisine sunulma gerekliliği kriterleri ve denetim sürecinin başında kamu idareleri itibarıyla tespit edilmiş olan ortak konular çerçevesinde değerlendirilerek rapor taslağı hazırlanmış ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak Rapora son şekli verilmiştir.

Rapor beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel çerçeve izah edilmiş, ikinci bölümde 2021 yılı denetimleri ile denetim sonuçlarına ilişkin genel bilgi ve istatistiklere yer verilmiş, üçüncü bölümde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirme ve tespitler belirtilmiştir. Raporun dördüncü bölümünde, kamu idarelerine ilişkin önemli görülen ve genellik arz eden konular belirtilmiş olup beşinci bölümde mevzuat değişikliği önerileri ile denetimler üzerine kamu idarelerince yapılan mevzuat düzenlemelerine yer verilmiştir. Raporun ekinde ise 2021 yılında denetim raporu düzenlenen kamu idareleri listesi ile yıllar itibarıyla Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında yer alan bulguların izleme cetveli yer almaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2021 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER

2021 yılına ilişkin denetimler, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, malî rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve malî yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

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

Bu çerçevede, 2021 yılı denetimleri sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarına ilişkin hususlara, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre yargılamaya esas raporlarda yer verilerek bu raporlar hüküm tesis edilmek üzere birer hesap mahkemesi olarak çalışan Sayıştay dairelerine intikal ettirilmiştir.

#### 2.1. 2021 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

2021 yılı Denetim Programı; kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, Sayıştay Denetim Stratejik Planı (2019-2023), TBMM, kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, kamuoyu ilgisi, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikâyetler ile geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Kararı ile hazırlanmıştır.

2021 yılı Denetim Programı dâhilinde 36 genel bütçeli idare, 135 özel bütçeli idare, 8 düzenleyici ve denetleyici kurum, 2 sosyal güvenlik kurumu, 9 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 26 büyükşehir bağlı idaresi, 17 il belediyesi, 97 ilçe belediyesi ile 39 mahallî idare şirketi, 8 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı (YİKOB), 6 kalkınma ajansı, 12 diğer

kamu idaresi ve 2 diğer kamu şirketi olmak üzere Ek-1’de listesine yer verilen toplam 427 kamu idaresinde düzenlilik denetimi gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Denetim Programı kapsamında ayrıca 6085 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince 108 adet kamu işletmesi denetlenmiş olup raporlama süreci devam etmektedir.

Bu raporlardan, 179’u merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2’si sosyal güvenlik kurumlarına 12’si diğer kamu idarelerine, 6’sı kalkınma ajanslarına, 2’si diğer kamu şirketine ve 108’i kamu işletmelerine ait olmak üzere toplam 309 adedi TBMM’ye sunulmaktadır. TBMM’ye sunulanlar dışında kalan 226 rapor ise gereği yapılmak üzere ilgili kamu idarelerine gönderilmektedir.

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

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

TBMM’ye ve İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı	2017	2018	2019	2020	2021
Genel Bütçeli İdareler	45	34	36	36	36
Özel Bütçeli İdareler	128	134	133	129	135
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	10	9	8	8	8
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	2	2	2
Kalkınma Ajansları	-*	-*	4	9	6
Diğer Kamu İdareleri	10	8	7	9	12
Diğer Kamu Şirketleri	-	2	-	1	2
Kamu İşletmeleri	73	73	81	95	108**
<b>Toplam</b>	<b>268</b>	<b>262</b>	<b>271</b>	<b>289</b>	<b>309</b>
<b>İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı</b>					
İl Özel İdareleri	27	25	8	9	9
Büyükşehir Belediyeleri	30	30	30	30	30
Büyükşehir Bağlı İdareleri	22	10	15	17	26
İl Belediyeleri	24	20	37	21	17
İlçe Belediyeleri	98	138	67	103	97
Mahalli İdare Şirketleri	6	5	22	33	39
YİKOB	11	13	23	7	8
Diğer Mahalli İdare	3	2	3	-	-
Kamu İşletmeleri	2	-	-	-	-
<b>Toplam</b>	<b>223</b>	<b>243</b>	<b>205</b>	<b>220</b>	<b>226</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>491</b>	<b>505</b>	<b>476</b>	<b>509</b>	<b>535</b>

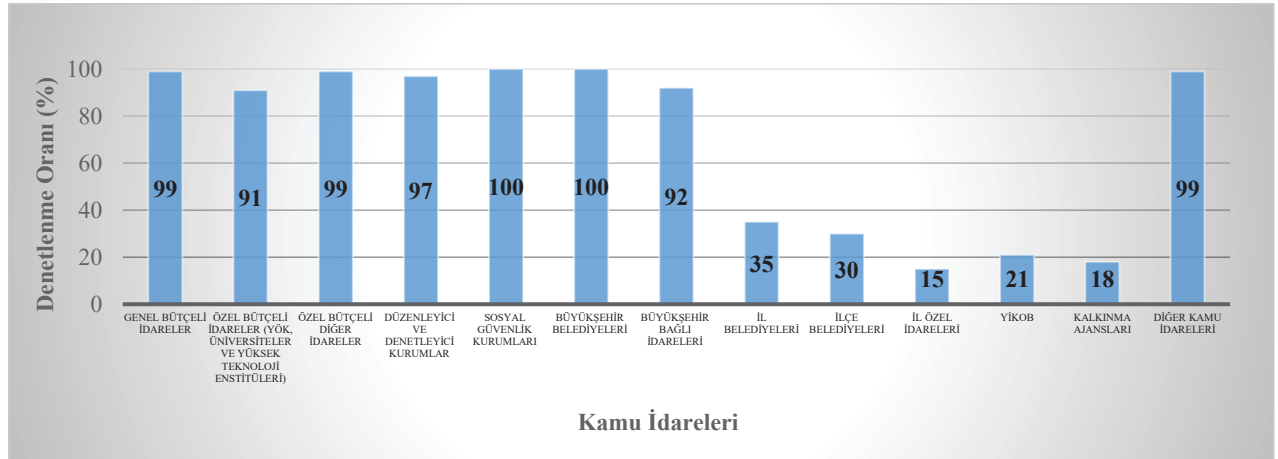
\* 2017 ve 2018 yıllarında kalkınma ajansları ile ilgili olarak sadece genel rapor hazırlanarak TBMM’ye sunulmuştur.

\*\* 2021 yılı KİT denetimlerine ilişkin raporlama süreci devam etmektedir.

2021 yılında yürütülen denetimler sonucunda, kamu idarelerinin türlerine göre bütçe/bilanço büyüklüğü itibarıyla denetlenme oranları Şekil 1’de gösterildiği üzere aşağıdaki gibidir;

• Genel bütçeli idareler	%99,99
• Özel bütçeli idareler (Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri)	%90,93
• Özel bütçeli diğer idareler	%98,70
• Düzenleyici ve denetleyici kurumlar	%97,01
• Sosyal güvenlik kurumları	%100
• Büyükşehir belediyeleri	%100
• Büyükşehir bağlı idareleri	%92,36
• İl belediyeleri	%34,58
• İlçe belediyeleri	%30,05
• İl özel idareleri	%15,49
• Yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları	%21,11
• Kalkınma ajansları	%17,94
• Diğer kamu idareleri	%99,89

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



## 2.2. 2021 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

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

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

2021 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilen bulgu sayıları ve hata türleri ile malî rapor ve tabloları etkileyen hatalardan en fazla tespit edilen konulara ilişkin bilgi ve istatistikler bütçe türleri itibarıyla aşağıda gösterilmiştir. Sayıştay, sistem tabanlı ve risk odaklı denetim faaliyetlerini genel olarak bu veriler ışığında yürütmekte ve kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğu ile malî saydamlığın yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla faaliyetlerini bu alanlar üzerinde yoğunlaştırmaktadır.

2021 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilmiş olan hataları içeren bulgu sayıları, hata ve bütçe türleri itibarıyla aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

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

Bütçe Türü	Mali Rapor ve Tabloları Etkileyen Hataları İçeren Bulgular	Mevzuata Uygunluğa İlişkin Hataları İçeren Bulgular	Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hataları İçeren Bulgular	TOPLAM
Genel Bütçeli İdareler	218	318	34	<b>570</b>
Özel Bütçeli İdareler(YÖK, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	294	678	51	<b>1.023</b>
Özel Bütçeli Diğer İdareler	110	198	15	<b>323</b>
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	11	14	10	<b>35</b>
Mahallî İdareler	1.367	3.212	75	<b>4.654</b>
Sosyal Güvenlik Kurumları	36	20	13	<b>69</b>
Döner Sermaye İşletmeleri	102	251	15	<b>368</b>
Diğer İdareler	154	428	15	<b>597</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>2.292</b>	<b>5.119</b>	<b>228</b>	<b>7.639</b>

**Not:** Taslak denetim raporlarında yer alan bulgu sayıları olup 09.09.2022 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tabloda görüleceği üzere, denetimler sonucunda 2.292'si mali rapor ve tabloları etkileyen, 5.119'u mevzuata uygunluğa ilişkin, 228'i kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin hataları içeren toplam 7.639 bulgu tespit edilmiştir.

Sayıştayın TBMM'yi doğru, zamanında ve yeterli bilgilendirmesi görevine istinaden dış denetim sonuçlarına ilişkin aşağıda yer alan, mali rapor ve tabloları etkileyen hatalara ilişkin sonuçlar SayCAP Denetim Yönetim Sisteminde bulunan bulgu kodlama modülü aracılığıyla üretilmiş olup değerlendirmeler bu çerçevede yapılmıştır.

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

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

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	100
2	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	75
3	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	70
4	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	65
5	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	47
6	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	44
7	Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması	30
8	Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılması	27
9	Kurumun Dayanıklı Taşınır Kayıtları ile Muhasebe Kayıtları Arasında Tutarsızlık Bulunması	26
10	Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli vb. Tutarların Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	25

**Not:** 09.09.2022 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

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

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

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

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

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	13
2	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	6
3	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	6
4	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	6
5	Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli vb. Tutarların Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	5
6	Hemen Tüketilmeyip Gelecek Dönemlerde Tüketilmek Üzere Yapılan Alımlara İlişkin Ödemelerin Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler Hesaplarına Kaydedilmek Yerine Doğrudan Giderleştirilmesi	5
7	Kurum Tarafından Kesilen İdari Para Cezalarının Mali Tablolarda Yer Almaması/Eksik Yer Alması	4
8	Binalar Hesabında Muhasebeleştirilmesi Gereken Taşınmazların Hatalı Olarak Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Muhasebeleştirilmesi	4
9	Proje Özel Hesabında Kayıtlı Döviz Tutarlarının Ay Sonlarında Değerlemeye Tabi Tutulmaması	3
10	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	3

Not: 09.09.2022 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

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

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

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	78
2	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarda Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	63
3	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	35
4	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	31
5	Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılması	27
6	Maddi Duran Varlıklar İçin Ayrılan Amortismanların Hatalı Hesaplanması	27
7	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	24
8	Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması	24
9	Kamu İdaresinin Ortağı Olduğu Kuruluşlarda Bulunan Sermayesi ile Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Borç Bakiyesinin Uyumsuz Olması	21
10	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	18

Not: 09.09.2022 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

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



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

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	15
2	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	13
3	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	11
4	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	11
5	Tahakkuk Ettirilen Alacaklardan Takibe Alınanların Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	9
6	Proje Özel Hesabında Kayıtlı Döviz Tutarlarının Ay Sonlarında Değerlemeye Tabi Tutulmaması	7
7	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	6
8	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Maddi Duran Varlıkların Devredilmesi veya Satılması Sonucunda İlgili Varlık Hesaplarından Çıkış Yapılmaması	5
9	Kamu İdaresinin Ortağı Olduğu Kuruluşlarda Bulunan Sermayesi ile Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Borç Bakiyesinin Uyumsuz Olması	4
10	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	4

**Not:** 09.09.2022 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablolarda da görüleceği üzere, “Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması”, “Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi”, “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması”, “Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi” ile “Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması” hususları belirtilen üç bütçe türünde de en fazla tespit edilen on konu arasındadır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55'inci maddesinde iç kontrol, "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır.

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

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

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

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

Bu prosedürler tasarlanırken öncelikle, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'un ilgili alt mevzuatı ile yapılan düzenlemeler dikkate alınmıştır. Bu çalışmada ayrıca, iç kontrol sistemi alanında tüm dünyada genel kabul görmüş olan standartlara uygun bir değerlendirme yöntemi benimsenmiştir.

Değerlendirme 35 prosedür aracılığı ile yapılmıştır. Her prosedür için 0 (sıfır) ve 4 (dört) puan aralığında bir değerlendirme yapılmaktadır. Değerlendirme sonucunda alınan puanların toplanması ile "Kurum Toplam Puanı"na ulaşılmaktadır. Bu puanlara göre, idarelerin iç kontrol sistemlerinin kurulup kurulmadığı ve etkin çalışıp çalışmadığı değerlendirilmektedir. Puanlar ve karşılıkları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

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

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

5018 sayılı Kanun'a tabi olan kamu idarelerinin İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sonucu elde edilen ortalama puanlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 8: 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olan Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları**

Bütçe Türü	Ortalama Puan (100 Puan Üzerinden)	Kurum Sayısı
Genel Bütçeli Kurumlar	82	36
Sosyal Güvenlik Kurumları	86	2
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	76	34
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	74	101
Mahallî İdareler	61	179
<b>TOPLAM İDARE SAYISI</b>		<b>352</b>

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

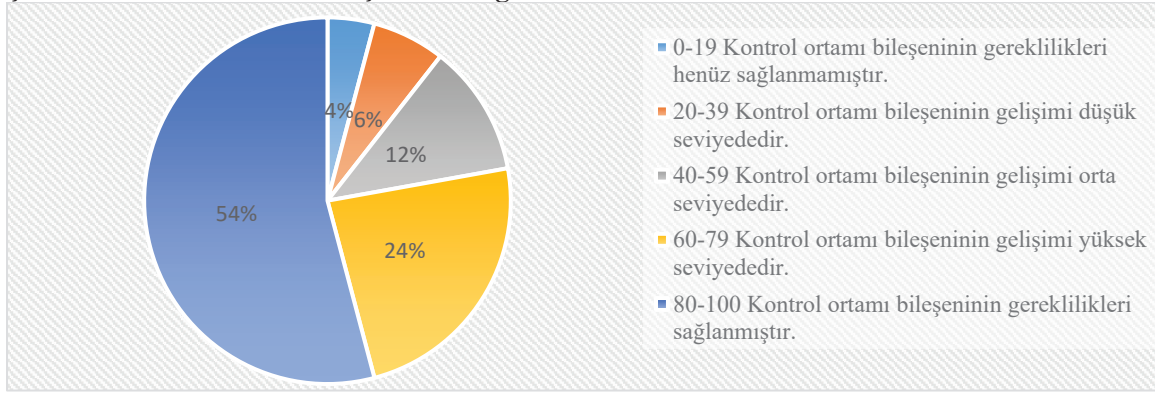
### 3.1.1. Kontrol Ortamı

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

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan kontrol ortamına ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirme sonuçlarına göre kamu idarelerinin;

- %54'ünde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %24'ünde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %12'sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %6'sında çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %4'ünde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

**Şekil 2: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi**



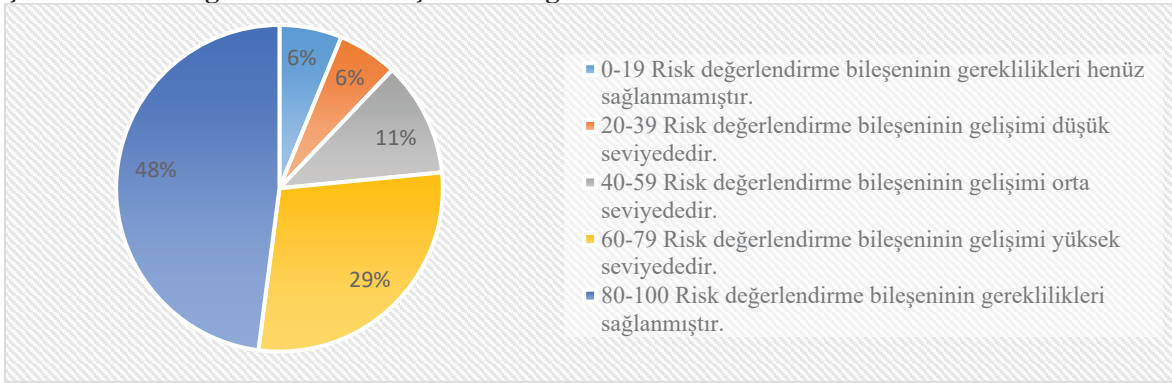
### 3.1.2. Risk Değerlendirme ve Kurumsal Riskler

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

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

- %48’inde risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %29’unda bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %11’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %6’sında çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %6’sında risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

**Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi**

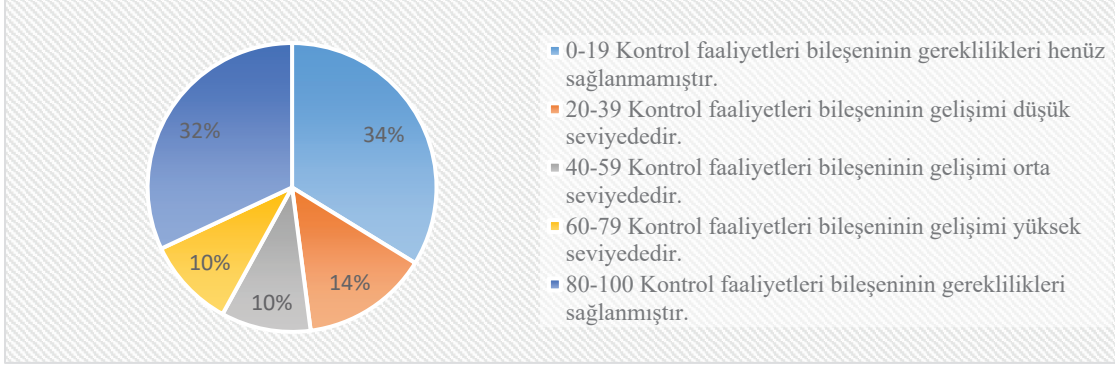


### 3.1.3. Kontrol Faaliyetleri

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

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirme sonuçlarına göre kamu idarelerinin;

- %32’sinde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %10’unda bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %10’unda bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %14’ünde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %34’ünde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

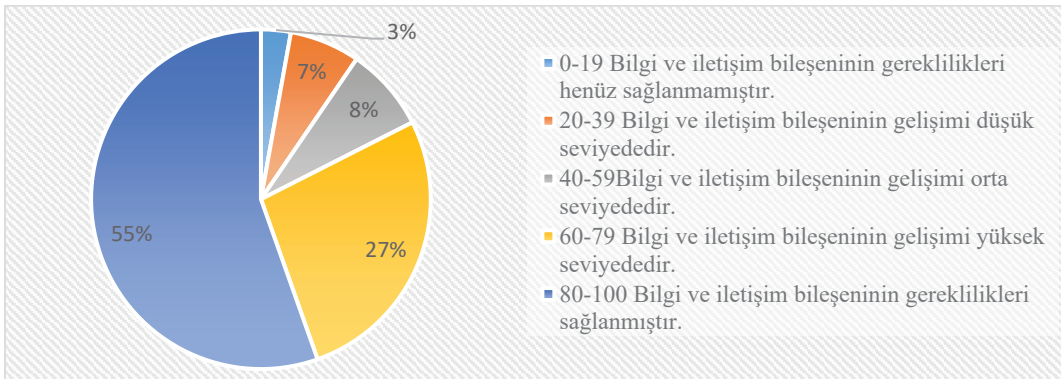
**Şekil 4: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi**

### 3.1.4. Bilgi ve İletişim

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

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirme sonuçlarına göre kamu idarelerinin;

- %55’inde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %27’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %8’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %7’inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %3’ünde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

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

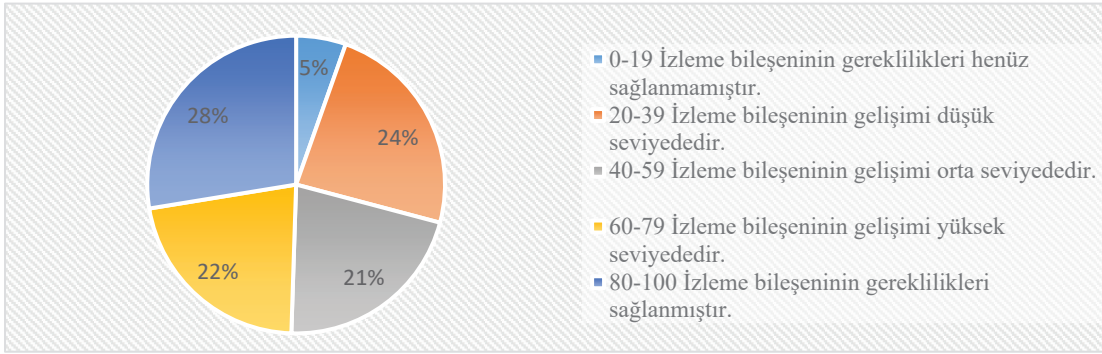
### 3.1.5. İzleme

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

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan izleme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirme sonuçlarına göre kamu idarelerinin;

- %28’inde izleme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %22’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %21’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %24’ünde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %5’inde izleme bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

**Şekil 6: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi**



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

6085 sayılı Kanun’un 36’ncı maddesi uyarınca Sayıştay, düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin malî yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. 2021 yılında 427 kamu idaresinde gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri sonucunda idarelerin malî yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin olarak tespit edilen hususlara aşağıda ayrıntıları ile yer verilmiştir.



### 3.2.1. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler

2021 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

#### 3.2.1.1. Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler

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

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

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmesi konusunda eksiklikler bulunması,
- Kurum çalışanlarının ihtiyaç analizine yönelik hizmet içi eğitim planlaması yapılmaması veya yapılan planlara uygun eğitim organizasyonları düzenlenmesi konusunda eksiklikler bulunması,
- Personelin yeterlilik-performans değerlendirmesi ile ilgili yazılı olarak belirlenmiş düzenlemelerin bulunmaması veya personel performans değerlendirmelerinin yapılmaması.

#### 3.2.1.2. Hassas Görevlere İlişkin Tespitler

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

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde hassas görevlerin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı veya başlayan çalışmaların tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

### 3.2.2. Risk Değerlendirme Bileşeni ile Kurumsal Risklere İlişkin Tespitler

2021 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi risk değerlendirme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- İç kontrol risk değerlendirme çalışmasının yapılmadığı,
- Bu çalışmanın yapıldığı diğer bazı idarelerde ise; risk değerlendirme bileşenin sonraki aşamaları olan risklerin gerçekleşme ihtimali ve önceliklendirilmesinin yapılmaması, risklerin izlenmemesi, güncellenmemesi ve raporlanmaması gibi bir takım eksiklikler olduğu

tespit edilmiştir.

Ayrıca, kurumsal risk yönetimi üst yönetimin, kurumun vizyonu, misyonu, stratejik amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyebilecek riskleri tanımlayıp değerlendirmesini ve gerekli önlemleri almasını içeren dinamik bir sistemdir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, kurumsal risk yönetiminin gerekliliklerinin tam olarak yerine getirilmediği ve kurumsal risklerin belirlenmediği tespit edilmiştir.

### **3.2.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler**

2021 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

#### **3.2.3.1. İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler**

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yürütülen faaliyetlere ilişkin iş akış süreçlerinin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı, çalışmalarda eksiklikler olduğu veya bu çalışmaların idarenin tamamını kapsayacak şekilde tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

#### **3.2.3.2. Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler**

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

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

### 3.2.3.3. *Faaliyetlerin Sürekliliği ve Bilgi Sistemleri Kontrolleri Hakkında Tespitler*

Kamu İç Kontrol Standartlarından biri, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmalarının geliştirilmesidir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontrollerin yazılı olarak geliştirilmesi ve politikaların belirlenmesi konularında birtakım yetersizliklerin bulunduğu ve bu sistemlere veri girişi ile bunlara erişim konusundaki yetkilendirmelerle, bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirilmesi konusunda bazı eksikliklerin bulunduğu tespit edilmiştir.

### 3.2.3.4. *Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler*

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerden sorumlu olanların belirlenmediği veya bu konuda eksiklikler olduğu,
- Muhasebe yetkilisi olarak görevlendirilen personelin muhasebe yetkilisi sertifikasına sahip olmadığı,
- Ön malî kontrol biriminin kurulmadığı, ön malî kontrol biriminin mevcut olduğu kamu idarelerinin bir kısmında ise ön malî kontrol işlemlerinin İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın öngördüğü hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya uygulamada bazı işlemlerin ön malî kontrollerinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

### 3.2.4. *Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler*

2021 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin olarak denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkânı sunacak bir yönetim bilgi sisteminin bulunmadığı,
- Faaliyet raporlarının hazırlanmadığı veya süresi içinde yayınlanmadığı,
- Bu raporların hazırlandığı diğer bazı idarelerde ise rapor içeriğinin mevzuat gerekliliklerini karşılamadığı

tespit edilmiştir.

### **3.2.5. İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler**

2021 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi izleme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

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

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerinin;

- İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlamadığı,
- Eylem planı hazırlayan idarelerin bir kısmında ise planda yer alan faaliyetlerin hiç başlatılmadığı, eylemlerin uygulanmasında eksiklikler bulunduğu veya süresi içinde tamamlanmadığı, planların izlenmediği ve gerekli revizyonların yapılmadığı

tespit edilmiştir.

#### **3.2.5.2. İç Denetim Hakkında Tespitler**

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İç denetim birimlerinin oluşturulmadığı,
- İç denetçi kadrolarına atama yapılmadığı,
- Kurumların görevleri, kullandıkları kaynaklar, teşkilat özellikleri, toplam personel sayıları ve denetim maliyetleri de dikkate alınarak belirlenen iç denetçi kadrolarına yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı,

- İzleme faaliyetinin gereği olarak iç denetim birimlerinin bazı fonksiyonları yerine getirmesinde eksiklikler bulunduğu ve iç denetim sonucunda hazırlanması gereken raporların hazırlanmadığı

tespit edilmiştir.

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

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ve Kamu İç Kontrol Rehberi uyarınca idarelerin iç kontrol sistemlerini yılda en az bir kez değerlendirmeleri ve üst yöneticiye raporlamaları gerekmektedir. İç kontrol sistemlerinin izlenmesinde sorumluluk üst yöneticiye ait olup üst yönetici bu sorumluluğu iç denetim birimi, strateji geliştirme birimi ve harcama yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.

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



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

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

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinin birinci fıkrasında Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler ile diğer kurumlar itibarıyla düzenleneceği belirtilmiştir. 2021 yılı denetimleri sonucunda kamu idarelerine ilişkin tespit edilen hususlar bütçe türlerine uygun olarak sınıflandırılmış, birden fazla bütçe türünü ilgilendiren konular “Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular” başlığı altında incelenmiştir. Bütçe türleri itibarıyla kamu idarelerine ilişkin önemli görülen ve genellik arz eden konular aşağıda belirtilmiştir.

#### 4.1. Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular

##### 4.1.1. Malî Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler

###### 4.1.1.1. *Malî Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması*

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5'inci maddesinde kamu malî yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulacağı ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği belirtilmiştir. Kanun'un “Bütçe türleri ve kapsamı” başlıklı 12'nci maddesi, “Bütçe ilkeleri” başlıklı 13'üncü maddesi ve “Muhasebe sistemi” başlıklı 49'uncu maddelerinde; kamu idarelerince kanunla belirlenen bütçe türleri dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı; bütçelerin ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamayacağı, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği; kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran her türlü işlemlerini garanti ve yükümlülüklerini belirlenmiş bir düzen içerisinde hesaplara kaydedilmesi suretiyle oluşturulacağı ve muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmiştir. Söz konusu maddelerin, 5018 sayılı Kanun'un “Üst yöneticiler” başlıklı 11'inci ve “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8'inci maddeleri ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda, üst yöneticinin sorumluluğunda bulunan

tüm malî işlemlerin, tek bir muhasebe sistemi aracılığıyla yürütülmesi veya malî tabloların konsolide edilerek raporlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Buna karşılık denetimlerde,

- Bazı kamu idarelerinin bünyesinde faaliyet gösteren sosyal tesislere ilişkin malî işlemlerin, 5018 sayılı Kanun'a uygun biçimde bütçeleştirilmediği ve idarenin malî tablolarında raporlanmadığı, bazı idarelerde ise sosyal tesislere ait malî tabloların konsolidasyon işlemine sosyal tesislerin tamamının dâhil edilmesi gerekirken bir bölümünün dâhil edilmesi nedeniyle konsolide malî tablolarının tüm sosyal tesisleri içerecek şekilde hazırlanmadığı,
- “Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik” hükümlerine göre, 01.01.2017 tarihi itibarıyla Yönetmelik kapsamındaki tüm özel hesaplara aktarılan tutarlar ile bu hesaptan yapılan kullanımların muhasebeleştirilmesinin ilgili kamu idaresinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimi tarafından yapılması ve özel hesaplara ilişkin malî işlemlerin kamu idaresi hesapları kapsamında ayrı bir malî tablo oluşturulmaksızın kullanıcı kamu idaresinin malî raporları içerisinde gösterilmesi gerekmesine rağmen
  - Ticaret Bakanlığı tarafından kullanılan, gümrük kapılarının yap-işlet-devret modeliyle yaptırılması/modernize edilmesi amacıyla imzalanan uygulama sözleşmeleri kapsamında işletme süresince elde edilen kantar gelirlerinden Bakanlık payına düşen kısmın toplandığı hesabın,
  - Milli Eğitim Bakanlığı tarafından; Okul-Aile Birliği Yönetmeliği'nin 17'nci maddesine göre okullardaki kantin ve benzeri yerlerin kiraya verilmesi ya da işletilmesi ile elde edilen gelirden, ilgili maddede belirlenen oranın il ve ilçe milli eğitim müdürlüğü banka hesabına aktarılması suretiyle oluşturulan “Okul Aile Birliği Hesabı”nın, Okul Öncesi Eğitim ve İlköğretim Kurumları Çocuk Kulüpleri Yönergesi çerçevesinde elde edilen gelirden, Yönerge'de belirlenen oranın il ve ilçe milli eğitim müdürlüğü banka hesabına aktarılması suretiyle oluşturulan “Çocuk Kulübü Hesabı”nın ve Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Okul ve Kurum Müdürlüklerinin ÖSYM Tarafından Başvuru Merkezi Olarak Açılması ve Yönetilmesi ile İlgili Protokol çerçevesinde ÖSYM başvuru merkezi olarak belirlenen okulların sınav başvuru ücretlerinden elde ettiği gelirden, Protokol'de belirlenen oranın ilçe milli eğitim müdürlüğü banka hesabına aktarılması suretiyle oluşturulan “ÖSYM Hesabının”,



- Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından Mülga 1111 sayılı Askerlik Kanunu'nun Geçici 46'ncı maddesi uyarınca bedelli askerlik uygulaması kapsamında toplanan kaynakların tutulduğu özel hesabın

kamu idaresinin malî raporları içerisinde gösterilmediği,

- Avrupa Birliği kaynaklarından temin edilen proje karşılığı hibelerin “Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik” hükümlerine göre devlet muhasebe sistemi içerisinde muhasebeleştirilmesi, kamu idaresi hesapları içerisinde raporlanması ve izlenmesi gerekirken muhasebe sistemi dışında takip edildiği tespit edilmiştir.

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

#### **4.1.1.2. Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Tutulmaması**

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde; kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedileceği, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında “1” den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırılacağı, buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılacağı ve muhasebe kayıtlarının ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltileceği belirtilmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin yevmiye defterlerinde yevmiye numaralarının boş bırakıldığı ve geçmiş tarih verilmek suretiyle geriye dönük yevmiye kaydı yapıldığı görülmüştür.

Kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının mevzuatın öngördüğü biçimde tutulmaması, kamu idaresi malî tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini zedelemektedir.

#### **4.1.1.3. Malî Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması**

Malî Tabloların Sunulmasına İlişkin 1 No.lu Devlet Muhasebe Standardı, malî tablolarla birlikte açıklayıcı notlar ve muhasebe politikalarına ilişkin bilgilerin sunulmasını öngörmektedir. Nitekim anılan Standart gereğince, kamu idareleri, saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri gereği, kullanıcılar tarafından anlaşılabilir, doğru ve tam bilgiyi içeren karşılaştırılabilir nitelikte malî tablolar üretmekle görevlidirler. Bu kapsamda, idarelerin malî durumunu, malî performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmaları, sadece malî tablolarını paylaşmalarıyla mümkün olmayıp bu tabloların kullanıcılar tarafından yorumlanmasına olanak sağlayacak açıklamalarda bulunmaları da gerekmektedir.

2018/11321 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Devlet Muhasebe Standartlarına uyum sağlamak amacıyla Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde 08.01.2018 tarihinde kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda Yönetmelik'e eklenen "Önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlar" başlıklı 326/A maddesinde; malî tabloların en iyi şekilde anlaşılması amacıyla kamu idarelerince seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının hazırlanan malî tablolara ek olarak sunulacağı, malî tabloların notlar bölümünde muhasebe politikalarına ilişkin bilgilere yer verileceği, Devlet muhasebesi standartlarında açıklanması öngörülen hususlara da malî tabloların dipnotlarında yer verileceği, malî tabloların anlaşılır olması ve diğer kamu idarelerinin malî tablolarıyla karşılaştırılabilmesi için notların da sunulması gerektiği ifade edilmiş, sunulan muhasebe politikalarının ve notların hangi bilgileri içereceği madde metninde tek tek sayılmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde nazım hesaplara ilişkin ilkeler sayılmakta olup nazım hesapların kamu idarelerinin varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemlerini izlemek için kullanılacağı ve bu hesapların mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterileceği ifade edilmektedir.

Yukarıda yer alan düzenlemelere göre, Yönetmelik kapsamındaki kamu idareleri tarafından hazırlanacak malî tablo setinde, önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlara yer verilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin malî tabloları ve eklerinde önemli muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalara ve açıklayıcı notlara yer verilmediği tespit edilmiştir.

#### **4.1.2. Kamu İdaresi Gelirlerinin Tahsilat Süreçlerinde İdareler Arasında Koordinasyonu Sağlayacak Sistemlerin Geliştirilmesi İhtiyacının Bulunması**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesi, kamu idarelerine ait varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde kamu hesaplarının belirli bir düzen içinde tutulmasını, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanmasını amaçlayan bir sistem öngörmektedir.

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

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

- Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tarımsal uygulamaların desteklenmesi amacıyla tarımsal amaçlı kooperatiflerin uyguladığı projelere düşük faizle uzun vadeli kredi kullandırılmaktadır. Söz konusu krediler Bakanlık tarafından kullandırılmakta, kredi geri dönüşleri Ziraat Bankası tarafından tahsil edilmektedir. Bakanlık ile Banka arasında koordinasyon olmaması nedeniyle krediler için yapılan tahsilatın hangi kooperatiflere ait olduğu, tahsilatın ne kadarının anapara veya faize mahsuben yapıldığı takip edilememektedir.
- İdari para cezaları, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na tabidir. İdari para cezalarının tarh ve tahakkuk işlemleri ile kesinleşme öncesi rızaen tahsil işlemleri cezayı veren kamu idaresinin yetki ve sorumluluğundayken, kesinleşen idari para cezalarının takip ve tahsil işlemleri 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ilgili vergi dairelerinin yetki ve sorumluluğundadır. Vergi daireleri tarafından tahsil edilen idari para cezaları, tahsilatın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar cezayı veren kamu idaresinin hesaplarına aktarılmalıdır.

Uygulamada kamu idareleri, idari para cezalarını tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmemekte, vergi dairelerinin iş yoğunluğu, ilgili evrakın vergi dairesine ulaşmaması gibi sebeplerle idari para cezalarının tahsilat süreci uzayabilmekte, hatta alacaklar zamanaşımına uğrayabilmekte, vergi daireleri tahsil ettikleri idari para cezalarına ilişkin bilgileri ya mevzuatın öngördüğü sürede ilgili kamu idaresine bildirmemekte ya da biriktirerek topluca göndermektedir. Bu durum bir taraftan idari para cezalarının, cezayı veren kamu idaresinin malî tablolarında görünmemesine sebep olurken, diğer taraftan söz konusu alacakların sağlıklı takibinin yapılmasına da mani olmaktadır.

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

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

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

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

Taşınmazların fiili envanteri; mevcutların miktar ve cinsi ile yıl içerisindeki değişimlere ilişkin bilginin elde edilmesini ifade etmektedir. Miktar tespiti, taşınmazın tescile tabi olup olmamasına bağlı olarak değişmektedir. Tescile tabi taşınmazların mülkiyet bilgisinin tapu sicilinden elde edilmesi mümkün olup tescile tabi olmamakla birlikte kurumun tasarrufunda bulunan ve ekonomik değer taşıyan taşınmazlara ilişkin özel bir çalışma yapılması gerekmektedir. Fiili envanter çalışmaları kapsamında ayrıca taşınmazların cinsinin de tespit edilmesi, taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kayıtlarının farklılık arz etmesi durumunda anılan Yönetmelik'in 10'uncu maddesi uyarınca cins tashihiinin yapılması ve taşınmazların kullanım durumları ile kayıtlara alınması gerekmektedir.

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

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

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

Kamu idarelerine ait taşınmazların yukarıda belirtilen çerçevede envanter ve değerlemesinin yapılarak muhasebeleştirilmemesi ile cins tashihiinin yapılmaması, bir yandan kamu idarelerinin taşınmaz kayıtları ile malî tabloların taşınmazlar hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunmasını engellerken diğer yandan taşınmazların mevcut kullanım şekillerinin tam olarak anlaşılmasına yol açmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

#### ***4.1.3.3. Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralama İşlemlerinde Mevzuatta Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulünün Kullanılması***

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esas olup Kanun kapsamındaki işlerde tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu belirtilmiş ve istisnai olarak Kanun'un 51'inci maddesinde sayılan işlerin pazarlık usulüyle yaptırılacağı hüküm altına alınmıştır.

İlgili maddenin (g) bendinde ise "Kullanışlarının özelliği, idarelere yararlı olması veya ivediliği nedeniyle kapalı veya açık teklif yöntemleriyle ihalesi uygun görülmeyen, devletin

özel mülkiyetindeki taşınır ve taşınmaz malların kiralanması, trampası ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi”nin pazarlık usulü ile ihale edilebileceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun’da geçen “Devletin özel mülkiyetindeki” ve “Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler” ifadeleri ile Hazine taşınmazları tarif edilmekte olup belediye, il özel idaresi, üniversite gibi kamu idarelerinin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Denetimlerde, yukarıda bahsedilen kamu idarelerine ait bazı taşınmazların 2886 sayılı Kanun’un 51’inci maddesinin (g) bendi kapsamında pazarlık usulüyle kiraya verildiği tespit edilmiştir.

Devletin özel mülkiyeti veya hüküm ve tasarrufu altında olmayan taşınmazların kiralanmasında 2886 sayılı Kanun’da öngörülen esas ihale usulü yerine pazarlık usulünün kullanılması, ihalelerde açıklık ve rekabetin sağlanması ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

#### **4.1.3.4. Taşınmaz Satışının Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

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

Bu itibarla satış suretiyle elden çıkarılan taşınmazların kayıtlı değerleri ve varsa birikmiş amortisman tutarı esas alınarak kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir. Öte yandan satış bedeli ile kayıtlı veya net değer arasında oluşan fark olumlu ise 600 Gelirler Hesabına, olumsuz ise 630 Giderler Hesabına kaydedilerek Faaliyet Sonuçları Tablosuna yansıtılmalıdır.

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

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

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

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

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

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

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

#### **4.1.3.6. Kira Bedellerinin Mevzuata Uygun Belirlenmemesi**

Genel bütçeye ve özel bütçeye dâhil kamu idareleri ile özel idare ve belediyelere ait taşınmazların kiraya verilmesine yönelik işlemler, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda



düzenlenmiştir. Buna göre taşınmaz kiralamalarında kira bedelinin anılan Kanun hükümlerine istinaden belirlenmesi esastır.

Taşınmaz kiralamalarında ilk yıl kira bedeli; yapılacak ihale sonucunda belirlenen uygun bedeldir. Söz konusu Kanun'un 28'inci maddesinde uygun bedel; tahmin edilen bedelden aşağı olmamak üzere teklif edilen bedellerin en yükseği olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla taşınmazların mevzuata uygun olarak kiraya verilmesinde idarenin en önemli sorumluluklarından biri, tahmin edilen bedelin sağlıklı belirlenmesidir.

Mezkûr Kanun'un 9'uncu maddesine göre tahmin edilen bedelin veya bu bedelin hesabında kullanılacak fiyatların, belediye, ticaret odası, sanayi odası, borsa gibi kuruluşlardan veya bilirkişilerden soruşturularak tespit edilmesi ve tespite ilişkin dayanakların da tahmin edilen bedel hesap tutanağında gösterilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, tahmin edilen kira bedelinin belirlenmesine yönelik çalışmaların mevzuatta öngörülen şekilde yürütülmemesi nedeniyle ilk yıl kira bedelinin rayiç değeri yansıtacak şekilde belirlenmediği tespit edilmiştir.

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

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerine ait taşınmazların kiralınmasında, kira sözleşmelerinde yer alan hükümlere aykırı bir şekilde; kullanım alanlarının genişletildiği, işyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyette bulunduğu, idareden izin alınmadan onaylı projelerde yer almayan imalatların yapıldığı ve sözleşmede yer almayan gelir getirici faaliyetlerde bulunduğu; bunlara rağmen kamu idareleri tarafından sözleşmeye aykırılıkların düzeltilmediği veya sözleşmenin feshine ilişkin süreçlerin başlatılmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, kamu idarelerinin mevzuat ve sözleşmelerden doğan genel gözetim ve kontrol yükümlülüklerini yerine getirmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

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

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

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

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

Bahse konu Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde; işlemleri yürütmek üzere taşınır kayıt yetkilileri ile taşınır kontrol yetkililerinin görevlendirilmesi öngörülmekte ve bu iki görevin birleşmeyeceği hükmüne yer verilmektedir.

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

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri, kamu idaresi faaliyetlerinde kullanılmak veya tüketilmek üzere satın alınan veya üretilen tüketim malzemelerinin, öncelikle 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilmesi, söz konusu malzemelerden tüketilmek amacıyla kamu idaresinin ilgili

birimlerine verilenlerin veya kullanılanların ise ilgili gider hesabına borç, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir.

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

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Taşınır yönetim dönemi hesabının hazırlanmadığı veya eksik hazırlandığı,
- Taşınırların yıl sonu sayımlarının yapılmadığı,
- Bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınırların muhasebeleştirilmediği, hatalı muhasebeleştirildiği ya da bütçe geliri ile ilişkilendirildiği,
- Taşınır kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında, fiilen idare stoklarında bulunan taşınırlar ile taşınır kayıtları arasında veya fiilen idare stoklarında bulunan taşınırlar ile muhasebe kayıtları arasında tutarsızlık bulunduğu,
- İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmesi gereken mal ve malzemelerin ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği, tüketilmediği halde giderleştirildiği veya çıkışlarının yıl sonunda toplu olarak yapıldığı ve tüketim malzemesi çıkışlarının Yönetmelik'te öngörülen sürelerle uygun olarak yapılmadığı,
- Kamu idaresi bünyesinde üretilen mal ve malzemelerin taşınır kayıtlarına alınmadığı,
- Varlık hesaplarına kaydedilmesi gereken dayanıklı taşınırların ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği,
- Taşınır kayıt yetkilileri ile kontrol yetkilisinin belirlenmediği veya bu görevin aynı kişide birleştiği,
- Dayanıklı taşınırlara sicil numarası verilmediği veya sicil numaralarının taşınır üstünde bulunmadığı, ortak kullanıma verilen taşınırlar için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmediği,
- Taşınır teslim belgesi ve taşınır işlem fişlerinin düzenlenmediği,
- Hurdaya ayrılan taşınırların ve bunlara ilişkin amortismanların muhasebeleştirilmediği veya eksik muhasebeleştirildiği, hurdaya ayrılan varlıklardan elden çıkarılmış olanların muhasebe kayıtlarından çıkışının

yapılmadığı, fiilen kullanım özelliği taşımayan ve hurdaya ayrılması gereken taşınırın hurdaya ayrılmadığı

tespit edilmiştir.

Taşınır mal yönetiminde ilgili Yönetmelik hükümlerine uygun bir şekilde işlem yapılmaması taşınır mal kayıt ve yönetim sisteminin sağlıklı bir şekilde kurulup işletilmesini engellemektedir.

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

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

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

4734 sayılı Kanun'un "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesi ile idareler; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu tutulmuşlardır. Maddede ayrıca söz konusu Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu belirtilmiştir.

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

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

- İhale hazırlık çalışmalarında gerekli özenin gösterilmemesi nedeniyle, ihale süreçlerinde gecikmelerin yaşanması, ihalelerin iptal edilmesi ve belirlenen yeterlilik kriterini karşılamayan yüklenicilerin seçilmesi gibi sorunların yaşandığı, iş artışı ve azalışlarının yaygın hale geldiği,

- Kamu ihale mevzuatındaki sınırlamaların ötesinde, isteklilerin ihalelere katılımını sınırlayacak şekilde bilgi ve belge istendiği, teknik şartnamelerde belirli marka ve modellere işaret edildiği,
- İhale dokümanını oluşturan belgelerde çelişkiler ve noksanlıklar olduğu,
- Farklı istekliler tarafından karşılanması mutlak olan ihtiyaçların tek bir ihalede birleştirildiği ve kısmi teklife imkân tanınmadığı

tespit edilmiştir.

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

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 2'nci maddesinde, Kanun kapsamındaki idarelerin her türlü kaynaktan temin edecekleri mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin bu Kanun'a tabi olduğu belirtilmiş olup 3'üncü maddesinde, Kanun'dan istisna tutulan iş ve işlemler sınırlı olarak sayılmıştır. Öte yandan 4734 sayılı Kanun'un farklı maddeleri ve başka kanuni düzenlemelerde de Kamu İhale Kanunu'ndan istisna hükümleri bulunmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 5'inci maddesinde idarelerin; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Maddede ayrıca, bu Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık

ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu ve eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği belirtilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinde ise, ilan yapma, teminat alma, ihale komisyonu kurma ve yeterlik kurallarını arama koşullarına bağlı olmaksızın ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak doğrudan temin usulü ile alım yapılabilecek haller sınırlı olarak sayılmıştır. Maddenin birinci fıkrasının (d) bendine göre ise, her yıl Kamu İhale Kurumunca belirlenen parasal limitlerin altında kalan ihtiyaçların doğrudan temin usulü ile alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak yukarıda da açıklandığı üzere temel ihale usulleri ile karşılanması gereken ihtiyaçların maddenin birinci fıkrasının (d) bendi için belirlenmiş olan parasal limitlerin altında kalmak amacıyla kısımlara bölünerek doğrudan temin usulü ile karşılanması Kanun'un 5'inci maddesinde sayılan ilkelere aykırılık taşımaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, temel ihale usulleri ile karşılanması gereken ihtiyaçların, her yıl Kamu İhale Kurumunca belirlenmiş olan parasal limitlerin altında kalmak amacıyla kısımlara bölünmek suretiyle doğrudan temin usulü ile karşılandığı tespit edilmiştir. Söz konusu durum, Kanun'un yukarıda açıklanan temel ilkelerinin ihlali anlamına gelmektedir.

#### ***4.1.5.5. Doğrudan Temin Usulünün Uygulanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması***

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

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

Tebliğ'in "İdareler tarafından EKAP üzerinden gerçekleştirilecek işlemler" başlıklı 30.5.4'üncü maddesinde, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca belirtilen parasal limit dâhilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak

gerçek veya tüzel kişinin Kamu İhale Kurumunun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda söz konusu kişiden alım yapılmaması gerektiği açıklanmıştır.

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

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

tespit edilmiştir.

#### ***4.1.5.6. Yapım İşleri Kapsamında İşin Yürütülmesi ile Doğrudan İlişki Kurulamayan Araç Temin Edilmesi***

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Yapım işinin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan araç, gereç ve malzemelerin yüklenicilere aldırılması" başlıklı 49'uncu maddesinde; ihale konusu iş kapsamında yer almayan hususların yerine getirilmesinin yükleniciden istenilemeyeceği, ancak ihale konusu işin yürütülmesi ile doğrudan ilgili olması, kullanım süre ve şekillerinin ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, ihale dokümanında araç, gereç ve malzemelerin yüklenici tarafından temin edileceğine ilişkin düzenleme yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

İlgili Tebliğ'de yer alan düzenlemeden anlaşılacağı üzere, ihale dokümanlarında işin yürütülmesiyle doğrudan ilgisi bulunmayan araç ve gereçlerin yüklenicilerden temin edileceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yapı denetim görevlilerinin kullanımına tahsis edilmek üzere, yapım işleri ile birlikte kontrollük aracı adı altında, işin yürütülmesi ile doğrudan ilgisi bulunmayan ve ayrı bir ihale konusu olabilecek taşıt araçlarının sözleşmeye özel hüküm



konularak temin edildiği ve bazı idarelerde ise bu araçların kontrollük hizmeti dışında başka amaçlarla kullanıldığı tespit edilmiştir.

#### **4.1.5.7. Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması**

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

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

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

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

olarak tanımlanmaktadır.

Denetimlerde, bazı kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen yapım işlerine ilişkin projelerin hazırlık aşamasında yeterli özenin gösterilmemesi nedeniyle projelerde eksiklik ve hataların bulunduğu ve dolayısıyla uygulama aşamasında çeşitli aksaklıkların meydana geldiği tespit edilmiştir. Bu kapsamda tespit edilen hususlar aşağıda yer almaktadır.

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

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

4734 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre uygulama projesi, belirli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projeyi ifade etmektedir. Buna göre, uygulama projesinde yaptırılacak işin bütün ayrıntılarının belirli olması, muğlak nitelikte olmadan kesin bir biçimde tanımlanması gerekmektedir. Zira idare uygulama

projesiyle, yaptırmayı düşündüğü işin niteliğini ve bütün teknik detaylarını ihaleye teklif verecek isteklilerin bilgisine sunmakta ve istekliler de tekliflerini bu bilgileri esas alarak hazırlamaktadırlar.

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

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

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

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

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

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

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin "İhale ve ön yeterlik dokümanının içeriği" başlıklı 13'üncü maddesine göre ihale dokümanında; isteklilere talimatları da içeren

idari şartname, sözleşme tasarısı, işin projesini de kapsayan teknik şartname ile gerekli diğer belge ve bilgilerin bulunması gerekmektedir.

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

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

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

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

tespit edilmiştir.

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

##### **A) İdare Onayı Olmadan Alt Yüklenici Çalıştırılması**

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde alt yüklenici; sözleşme konusu işin nev'i itibarıyla bir kısmını yüklenici ile yaptığı sözleşmeye dayalı olarak gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişi şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Şartname'nin "Alt yüklenicilerin çalıştırılması ve sorumlulukları" başlıklı 20'nci maddesinde; ihale dokümanında, sözleşme imzalanmadan önce alt yüklenicilerin listesinin

idarenin onayına sunulmasının istendiği hallerde, yüklenicinin alt yüklenici listesini idareye sunarak onay almak zorunda olduğu; eğer ihale dokümanında alt yüklenicilere yaptırılması düşünülen işlerin belirtilmesi istenmekle birlikte yüklenici teklifi kapsamında liste vermese dahi işin yürütülmesi sırasında yüklenici tarafından ihtiyaç duyulması halinde idarenin onayı ile alt yüklenici çalıştırılabileceği, idare tarafından onay verilmeyen alt yüklenicinin hiçbir suretle iş yerinde çalıştırılmayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde, kamu idaresinin onayı alınmadan alt yüklenici çalıştırıldığı tespit edilmiştir.

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

#### *B) Yapım İşlerinde Alt Yükleniciye Yaptırılacak İşler İle İlgili Sınırlamalara Uyulmaması*

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Alt yüklenicilerin çalıştırılması ve sorumlulukları" başlıklı 20'nci maddesine göre yapım işlerinde işin tamamı alt yüklenicilere yaptırılamaz. Ayrıca işin niteliğinden kaynaklanan sebeplerle veya teknik zorunluluklar nedeniyle ihale dokümanında farklı oranlar belirlenmesi durumu hariç, tek bir alt yükleniciye yaptırılacak iş bölümlerinin toplam bedeli sözleşme bedelinin %30'unu, alt yüklenicilere yaptırılacak işlerin toplam bedeli ise sözleşme bedelinin %50'sini geçemez.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde yapım işleri kapsamında alt yükleniciye yaptırılan iş kısımlarının mevzuatın belirlediği limitleri aştığı tespit edilmiştir.

#### **4.1.6. Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Sorumlu Kişilere Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi**

Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40'inci maddesinin üçüncü fıkrası "...Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı

zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.” hükmünü içermektedir. Anayasa’nın kamu görevlilerinin görev ve sorumluluklarını düzenleyen 129’uncu maddesinin beşinci fıkrasında da, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının, kendilerine rücu edilmek kaydıyla idare aleyhine açılabilmesi belirtilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun “Kişilerin uğradıkları zarar” başlıklı 13’üncü maddesinde, kişilerin kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kamu idaresi aleyhine dava açacakları, ancak idarenin genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı olduğu; “Kişisel sorumluluk ve zarar” başlıklı 12’nci maddesinde ise Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesinin esas olduğu düzenlenmiştir.

Denetimlerde;

- Kamu kurumlarının taraf olduğu ve idare aleyhine sonuçlanan davalar sonucu ilgili kişilere ödenen tazminatlara ilişkin rücu mekanizmasının işletilmediği,
- Kamu görevlilerinin hatalı eylem ve işlemleri neticesinde menfaati ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları sonucunda hükmedilen ve bütçeden ödenen yargılama giderleri ve vekâlet ücretleri için sorumlu kişilere rücu edilmediği

tespit edilmiştir.

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

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

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

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 54 ve 55'inci maddeleri ve Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 89 ve 90'ıncı maddelerinde ayrıntılı şekilde açıklanan 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden, mahallî idarelerde ise mevzuatı gereği tahakkuk ettirilen faaliyet alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılmaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, vadesi geçmiş alacaklar için takip ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı ve söz konusu alacakların 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına kaydedilmediği tespit edilmiştir.

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

#### **4.1.8. Yapım İşi İhalelerinde Hafriyat Döküm Alanlarının Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması**

İnşaat Genel Teknik Şartnamesi, Taşkın ve Rüşubat Kontrolü Yönetmeliği ve Hafriyat Toprağı, İnşaat ve Yıkıntı Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği'nin ilgili hükümlerinde; ihaleli işlerde kazıdan çıkan malzemenin döküleceği sahaların idarece belirlenmesi, akarsu yataklarına her türlü atık malzemenin dökülmesinin önlenmesi, hafriyat toprağı ile diğer atıklara ilişkin izin alma zorunluluğu ve atık taşıma/kabul belgeleri gibi birtakım kontrol mekanizmaları öngörülmüştür. Bu kontrol mekanizmalarını yürüteceklerin başında belediyeler ile mülki idare amirleri gelmekle birlikte, doğası gereği hafriyat üretimini içeren ihaleli işleri gören/gördüren kamu idarelerinin de bahse konu mevzuat hükümlerinin uygulanmasını sağlayacak/kolaylaştıracak düzenlemeler yapması ve ihale dokümanında gerekli hükümlere yer vermesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idareleri tarafından ihale edilen işlerde ortaya çıkan malzemelerin nakledilmesi için gerekli olan depo yerlerinin ihale dokümanında belirlenmediği ve/veya takibine ilişkin bir işlem yapılmadığı görülmüştür.

Hafriyat döküm alanlarının belirlenmemesi, takibinin yapılmaması veya yüklenicinin kontrolüne bırakılmasının, yapım işlerinde çıkan hafriyat toprağı ve inşaat/yıkıntı atıklarının kontrolsüz bir şekilde yol kenarlarına, dere yataklarına, ormanlık alanlara, denizlere, göllere vb. yerlere dökülmesi suretiyle çevreye zarar verebileceğı değerlendirilmektedir.

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

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

Elektrik Piyasası Bağlantı ve Sistem Kullanım Yönetmeliğı'nin 10'uncu maddesinde bağlantı taleplerinin hangi süreler içerisinde dağıtım şirketince karşılanacağı belirlenmiştir. Aynı Yönetmelik'in 21'inci maddesinde ise, bağlantı talebinin karşılanabilmesi için dağıtım şirketi tarafından bildirilen sürenin başvuru sahibi tarafından uzun bulunması ve bağlantı talebinin dağıtım şebekesi yapılarak karşılanabilir olması halinde gerekli yatırımın başvuru sahibi tarafından üstlenilebileceğı, bu durumda yatırım bedelinin en fazla on iki eşit taksitle ve kanuni faizleri ile birlikte dağıtım şirketi tarafından yatırımı yapan veya finanse eden gerçek veya tüzel kişiye geri ödenmesi gerektiğı hükme bağlanmıştır.

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

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

#### **4.1.10. Kanunda Sayılan Haller Dışında Dolu Kadroya Vekâlet Ettirilmesi ve Vekâlet Ettirilen Kişinin Harcama Yetkililiğı Görevini Yapması**

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 86'ncı maddesinin "Vekâlet görevi ve aylık verilmesinin şartları" başlıklı 86'ncı maddesinde "Memurların kanuni izin, geçici görev, disiplin cezası uygulaması veya görevden uzaklaştırma nedenleriyle işlerinden geçici olarak

ayrılmaları halinde yerlerine kurum içinden veya diğer kurumlardan veya açıktan vekil atanabilir.” hükmü bulunmaktadır.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun’un 31’inci maddesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiştir. “Harcama talimatı ve sorumluluk” başlıklı 32’nci maddesinde ise; bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin, harcama talimatı vermesine bağlanmıştır. Kanun’un “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesine göre ise 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.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun “Harcama yetkisi ve yetkilisi” başlıklı 31’inci maddesinde ise “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.” denilerek harcama yetkilisinin tanımı yapılmıştır.

Mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, dolu olan kadrolara sadece 657 sayılı Kanun’da sayılan hallerin oluşması durumunda vekil atanabileceği ve harcama yetkililiği görevinin de kadroyu işgal eden kişi tarafından kullanılacağı anlaşılmaktadır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde izin, geçici görev, disiplin cezası veya görevden uzaklaştırma olmaksızın dolu olan kadrolara başka memurların görevlendirildiği, söz konusu kadroya ait görevin sürekli ve düzenli olarak bu kişiler tarafından yürütüldüğü ve harcama yetkililiği görevlerinin de yine bu görevlendirilen kişiler tarafından yapıldığı tespit edilmiştir.

Netice olarak, dolu olan kadrolara 657 sayılı Kanun’da sayılan haller dışında vekâleten görevlendirme yapılmaması ve harcama yetkililiği görevini de kadroda bulunan kişilerin kullanması gerekmektedir.

#### **4.1.11. İlgili Mevzuatında Zorunlu Tutulmamasına Rağmen Elektrik ve Su Abonelikleri İçin Güvence Bedeli Ödenmesi**

Elektrik güvence bedelini düzenleyen Elektrik Piyasası Tüketici Hizmetleri Yönetmeliği’nin “Güvence bedeli alınmayan tüketiciler” başlıklı 30’uncu maddesinde; 5018



sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinden, bu kamu idarelerinin dinlenme tesisleri, misafirhaneleri ile iktisadi ve ticari amaçla işletilen tesisleri hariç güvence bedeli alınmayacağı düzenlenmiştir.

Su abonelikleri güvence bedeline ilişkin hükümleri içeren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun Ek 2'nci maddesinde, kamuya ait eğitim kurumları, yurtlar, okul pansiyonları ve hastanelerden abonelik, açma kapama, bağlantı, teminat, güvence bedeli, katılma payı ve benzeri ad altında herhangi bir ücret talep edilemeyeceği ifade edilmiştir. Bazı su ve kanalizasyon idareleri tarafından düzenlenen tarifeler yönetmeliği ile kamu kurumları, güvence bedeli yatırma yükümlülüğü dışında tutulmuştur.

5018 sayılı Kanun'un "Giderlerin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33'üncü maddesi ile "Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar" başlıklı 34'üncü maddesinde; bir giderin harcama yetkilisince imzalanıp hak sahibine ödenmesiyle tamamlanacağı, ödenemeyen tutarların emanate alınarak sırasıyla ödeneceği, diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara öncelik verileceği düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre; bir giderin gerçekleştirilmesi ve hak sahiplerine ödenmesi 5018 sayılı Kanun hükümleriyle güvence altına alınmakta ve dağıtım şirketlerinin alacaklarının güvence altına alınmasını öngören düzenlemelere kamu kurumları açısından gerek kalmamaktadır.

Denetimlerde, bazı kamu idareleri tarafından mevzuat hükümleri dikkate alınmadan elektrik ve su güvence bedeli adı altında ödemelerde bulunduğu tespit edilmiştir.

Kamu idarelerinin mevzuat hükümlerinin aksine elektrik ve su güvence bedeli ödemesinde bulunması, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmamasına ve atıl kalmasına neden olmaktadır.

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

Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2020 ve 2021 Yıllarını Kapsayan Kamu Görevlileri Hakem Kurulu Kararı'nda (5. Dönem Toplu Sözleşme), bayındırlık, inşaat ve köy hizmet kolu, enerji, sanayi ve madencilik

hizmet kolu ile tarım ve ormancılık hizmet kollarında belli koşullarda çalışan kamu personeline koruyucu giyim malzemesi verileceği hükme bağlanmıştır.

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

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

Koruyucu giyim malzemesi ödemesi uygulamasının 6. Dönem Toplu Sözleşme çerçevesinde hizmet kolları itibarıyla artarak devam ettiği dikkate alındığında, söz konusu malzemelerin, yardımın amacına uygun bir şekilde Toplu Sözleşme’de belirlenen ilkelere göre verilmesi gerekmektedir.

## 4.2. Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular

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

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

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

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

KDV oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarları, mevzuatta belirlenen esaslar doğrultusunda mahsuben ya da

nakden iade edilmektedir. İade işlemlerine ilişkin esaslar KDVGUT ile belirlenmiş olup buna göre indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan veya zorunlu olmayan giderler dolayısıyla yüklenen KDV'nin iade hesabına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

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

#### **4.2.1.2. KDV İadesi İşlemlerinden Elde Edilen Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37'nci maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettiği gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği; "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde ivazsız olarak iktisap edilenler hariç iktisap şekli ne olursa olsun anılan Kanun'un 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun "Kayıtlı değer, emlak vergisi değeri" başlıklı 63'üncü maddesinde, gayrimenkul devir ve iktisaplarında, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden tapu ve kadastro harcı hesaplanacağı, kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında ise harcın, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağı; "Gönderilecek listeler ve sorumluluk" başlıklı mükerrer 69'uncu maddesinde ise, tapu ve kadastro idarelerinin, devreden ve iktisap edenin adı ve adresi ile gayrimenkulün harca esas tutulan değerini ve vasıflarını, noterlerin de düzenledikleri veya tasdik ettikleri gayrimenkullerin zilyetlik devir sözleşmelerinin birer örneğini vergi dairesine bildirmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimlerine ilişkin KDV iadelerinde;

- KDV iadesini gerçekleştiren vergi dairelerince çoğunlukla iadeye esas konut satışlarına ilişkin fatura bedellerinin, tapu harcına esas satış bedeli tutarları ve varsa banka kredi miktarları ile karşılaştırılmadığı,

- Bazı vergi dairelerinin söz konusu çapraz kontrolü yapmakla birlikte ilgili kurum ve bankalardan temin edilen veriler doğrultusunda yaptıkları kontroller sonucunda konut satış bedeli yönünden ortaya çıkan farklılıkları sadece tapu harcı yönünden değerlendirdikleri, konut sahiplerince iktisap tarihinden sonraki beş yıllık sürecin altında elden çıkarılan ve iadeye konu edilen konut satışlarının değer artışı ve/veya ticari kazanç ve KDV mükellefiyeti yönünden değerlendirilmediği,
- Gayrimenkul alım satımıyla ilgili idareler ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında oluşturulan bilişim sistemlerinde tam bir entegrasyonun sağlanamamış olması nedeniyle vergi dairesi personelinin çok sayıda yazışma yapması gerektiği ve bu suretle iade sürecinin uzadığı

tespit edilmiştir.

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

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

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

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

Belge iptali sonucunda uygulanacak müeyyideler ile ilgili mezkûr Karar'ın 28'inci maddesinde; mevzuatında belirlenen hükümlere aykırı davranan, teşvik belgesindeki kayıt ve koşulları yerine getirmeyen ve öngörülen sürelerde yatırımlarını tamamlamayan yatırımcıların belgelerinin iptal edileceği ve bu kapsamda sağlanan desteklerin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınacağı hüküm altına alınmıştır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- Bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için öngülenen kaynakların, bilimsel araştırma projesi tanımına ve amacına uygun olmayan yerlerde kullanıldığı,
- Bilimsel araştırma projelerine ilişkin projenin başlama tarihinden itibaren her altı ayın son haftası içinde ara rapor vermeleri ve proje neticesinde kesin rapor sunulması gerekmekte iken projelere ait ara ve sonuç raporlarının teslim edilmediği veya geç teslim edildiği,
- Bilimsel araştırma projeleri kapsamında verilen ödenek ve yapılan harcamaların izlenmesi için kullanılması gereken 962 Bilimsel Projeler Hesabı ile 963 Bilimsel Projeler Karşılığı Hesaplarının kullanılmadığı,
- Desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınırın, projenin sona ermesini müteakip proje yürütücülerinin zimmetinde bırakılması nedeniyle diğer personel tarafından kullanılabilmesi imkânının sağlanmadığı,
- Süresi geçtiği halde tamamlanmayan projelerin bulunduğu,
- İlgili yükseköğretim kurumu dışındaki ulusal veya uluslararası kurum ve kuruluşlarca desteklenen projelerin takibinin, bilimsel araştırma projeleri koordinasyon birimlerince yapılmadığı

tespit edilmiştir.

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

#### **4.3.3. Döner Sermaye Kapsamında Bulunan İşletmelere Ait Giderlerin (Elektrik, Doğalgaz vs.) Üniversite Bütçesinden Ödenmesi**

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58'inci maddesinin (b) bendinde; döner sermaye işlemlerinden tahsil edilen gelirlerin belirli bir oranının ilgili yükseköğretim kurumunun ihtiyacı olan mal ve hizmet alımları, her türlü bakım, onarım, kiralama, devam etmekte olan projelerin tamamlanmasına yönelik inşaat işleri ve diğer ihtiyaçlar ile yönetici payları için kullanılacağı belirtilmektedir. Yine aynı Kanun maddesinin (i) bendinde; döner sermaye işletmesi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde, kaynakların ekonomik, verimli ve tasarruflu kullanılmasının esas olduğu belirtilmiş olup yapılacak olan ödemelerde gelir-gider dengesinin gözetilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

2020-2022 yılı Dönemini kapsayan Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi'nin "Genel İlkeler" başlıklı 8'inci maddesinde, döner sermaye gelirleri ile bütçe kaynakları birlikte kullanılarak yürütülen hizmetlerde, döner sermayeler aracılığı ile karşılanabilecek ihtiyaçlar için bütçeden ödenek talebinde bulunulamayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde, yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine aykırı olarak üniversitelere bağlı Uygulama ve Araştırma Hastaneleri, Eğitim Fakültesi, Dış Hekimliği Fakültesi ve Sürekli Eğitim Merkezi gibi gelir getirici birimlere ait işletme giderlerinin (elektrik, su ve ısınma giderleri) döner sermaye işletmesi bütçesi yerine, üniversite bütçesinden karşılandığı tespit edilmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin kuruluş amaçları ve ilgili mevzuat hükümleri dikkate alındığında, üniversitelere ait döner sermaye işletmelerinde malî disiplinin sağlanması ve üniversite bütçelerine ek malî yük getirilmemesi için elektrik, su ve ısınma gibi giderlerin işletmelerin kendi bütçesinden karşılanması gerekmektedir.

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

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

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

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

#### **4.3.5. Belediyeler Tarafından İzinsiz Olarak Açılan Yeraltı Suyu Kuyuları Hakkında İlgili Kanun Hükümlerinin Uygulanmaması**

167 sayılı Yeraltı Suları Hakkında Kanun'un "İlan edilmiş yeraltı suyu işletme sahaları içinde kuyu açılması" başlıklı 4'üncü maddesine göre; yeraltı suyu işletme sahaları içinde belge alınarak açılması gereken kuyuların adedi, yerleri, derinlikleri ve diğer vasıflarıyla çekilecek su miktarı Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü (DSİ) tarafından tayin ve tespit edilir.

Söz konusu Kanun'un "Belge alınması ve bilgi verilmesi mecburiyeti" başlıklı 8'inci maddesinde de su temini maksadıyla, kesitleri ne olursa olsun, tabii zemin üstünden itibaren derinliği DSİ tarafından tespit ve ilgili Bakanlığın onayından sonra ilan olunan haddi aşan her türlü çukur, sondaj ve kuyular (el ile açılan kuyular hariç) ile su temini maksadıyla, boyları ve



kesitleri ne olursa olsun her türlü kuyuların açılması için DSİ'den belge alınmasının mecburi olduğu belirtilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre; ilan edilmiş yeraltı suyu işletme sahaları içinde kuyu açılması, açılacak kuyuların adedi, yerleri, derinlikleri ve diğer vasıflarıyla çekilecek su miktarının belirlenmesine, kuyulara ilişkin arama ve kullanma belgelerinin verilmesine DSİ yetkilidir.

Aynı Kanun'un "Ceza hükümleri" başlıklı 18'inci maddesinde de Kanun'daki vecibeleri yerine getirmeyenler hakkında uygulanacak yaptırımlar düzenlenmiştir. Maddede hem idari para cezası uygulanacağı hem de kuyunun açılıp işletilmesinde DSİ tarafından bir mahzur görülmezse, sahibine gerekli belge verileceği, aksi hâlde, kuyunun kapatılarak masrafının kuyuyu açtırandan alınacağı ifade edilmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından şehirlerin içme suyu ihtiyacının karşılanması amacıyla veya başka ihtiyaçlar için açılan su kuyularına ilişkin 167 sayılı Kanun gereği DSİ'den alınması gereken izin alınmadığı, bölge müdürlükleri tarafından da izinsiz açılan su kuyuları ile ilgili gerekli denetimlerin yapılmadığı ve yaptırımların uygulanmadığı, ayrıca belediyeler tarafından kiraya verilen yeraltı suları için de DSİ'den alınması zorunlu olan yeraltı suyu kullanma belgelerinin aranmadığı tespit edilmiştir.

Sürdürülebilir bir yeraltı suyu yönetiminin sağlanabilmesi ve yeraltı suyunun aşırı çekiminin önlenmesi açısından ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda DSİ'ye verilen yeraltı sularının denetim görevinin yerine getirilmesi gerekmektedir.

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

##### **4.4.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Malî Tablolarda Tam ve Doğru Raporlanamaması**

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

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

Ayrıca, malî tabloların sunulmasına ilişkin ilkeleri belirleyen 1 No.lu Devlet Muhasebesi Standardı'nda da malî tabloların amacı belirtilmiştir. Buna göre, Kurumca düzenlenen malî tabloların amacı, idarenin malî durumu, performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgileri sağlamaktır. Malî tablolar kamu idarelerinin, kaynaklarının dağılımı ve kullanımını, faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını, faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini, malî durumu ve malî durumundaki değişiklikleri, faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını, kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını, malî işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini gösterir.

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

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

Denetimlerde, SGK'nın malî iş ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunulmasını ortaya koyan malî tabloların tahakkuk esaslı muhasebe usulleri çerçevesinde

hazırlanmadığı; yıl içerisinde tahakkuk ettirilip tahsil edilemeyen alacakların dönem sonunda ilgili hesaplardan çıkarılarak tahakkuk kayıtlarının kapatıldığı ve gerçekleştirilen tüm tahakkukların muhasebe sisteminde takip edilmediği tespit edilmiştir. Cari ve geçmiş dönemde Kurum alacağına dönüşmüş olmakla birlikte MOSİP sistemi dışındaki bilgi sistemlerinde takip edilen geçmiş dönem alacaklarının bir kısmı 31.12.2019 tarihinde düzenlenen muhasebe işlem fişi ile yevmiye kayıtlarına alınmış olsa da bu kapsamdaki alacakların 2020 yılı içerisinde MOSİP sistemi dışındaki bilgi sistemlerinde takip edilmeye devam edildiği, söz konusu alacakların tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek 2020 yılı malî tablolarında gösterilmediği görülmüştür. Bu defa, 31.12.2021 tarihinde düzenlenen muhasebe işlem fişi ile 31.12.2019 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınan geçmiş dönem alacağı bir yandan ters kayıtla kapatılmış bir yandan da MOSİP sistemi dışındaki bilgi sistemlerinde takip edilen geçmiş dönem alacağının bir kısmı yevmiye kayıtlarına alınmıştır. Dolayısıyla yıl sonu itibarıyla malî tablolarda yer alan tutarlar, cari ve geçmiş dönemde Kurum alacağına dönüşmüş tutarları tam olarak yansıtmamaktadır.

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

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

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

SGK, alacakların takip ve tahsilinde tam olarak tahakkuk esasına geçmediğinden bankalar aracılığıyla yapılan tahsilat niteliği araştırılmak üzere önce emanetler hesabına alınarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmakta, daha sonra tahsil edilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilen tutarlar emanetler hesabından mahsup edilerek ilgili faaliyet ve alacak hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak yapılan tahsilatın tahakkuk kayıtları ile bağlantısının kurulamaması durumunda yapılan tahsilat emanetler hesabından mahsup edilememektedir. Bu durum, bir taraftan emanetler hesabında gereksiz bir artışa neden olurken, diğer taraftan faaliyet ve alacak hesaplarının sağlıklı bir şekilde denetimine imkân vermemekte, Kurumun bir yıllık malî işlemlerinin yansımaları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosunun güvenilirliğini zedelemektedir.

Denetimlerde, cari yıl prim gelirleri ve geçmiş dönem alacaklarına ait tahsilatın emanetler hesabında izlenmesi nedeniyle SGK'nın varlık ve yükümlülükleri ile faaliyet sonuçlarının hatalı raporlandığı tespit edilmiştir.

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

#### **4.4.3. Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyeler ve Bunların Bağlı Kuruluşları ile Şirketlerinden Olan Prim Alacaklarını Tahsil Edememesi**

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

15.07.2018 tarihli ve 30479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 405'inci maddesinde SGK'nın amacı, sosyal sigortacılık ilkelerine dayalı, etkin, adil, kolay erişilebilir, aktüeryal ve malî açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlarda sosyal güvenlik sistemini yürütmek olarak belirlenmiştir.

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

Denetimlerde, SGK'nın belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları ile şirketlerinden süresi içinde tahsil edilemeyen prim alacaklarının toplam miktarının her yıl artmakta olduğu görülmektedir. Bu kapsamda 2021 yılı itibarıyla tahsil edilemeyen prim ve prime bağlı alacak toplamı 19.188.090.166 TL'ye ulaşmış olup tahsil edilemeyen bu tutarların %16'sı belediyelere, %83'ü belediye şirketlerine, %0,8'i ise belediyelere bağlı kuruluşlara aittir.

Burada dikkate alınması gereken bir başka husus, belediye şirketlerinin belediye faaliyetlerinin yürütülmesinde üstlendikleri görevler artmasına karşın, şirketlerden 5779 sayılı Kanun kapsamında bir kesinti de yapılamamasıdır.

Sonuç olarak, belediyelerden ve belediye şirketlerinden olan alacakların belediye ve belediye şirketlerinin bütçe imkanları ile ödenemediği görülmektedir.

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

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

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

- Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam üzerinden ilan ve reklam vergisi alınması gerekirken, bazı belediyelerde söz konusu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, eksik/hatalı yapıldığı veya yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken ilan ve reklam vergisinin farklı belediyelerce tahsil edildiği,
- Belediye sınırları ile mücavir alanları içerisinde bulunan eğlence işletmelerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabi iken bazı belediyelerde bu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken eğlence vergisinin farklı belediyelerce tahsil edildiği, ilçe belediyelerine aktarılması gereken eğlence vergisinin aktarılmadığı,
- Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlarca elektrik ve havagazı tüketim vergisi beyannamelerinin verilmediği, bazı belediyelerce elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin takip ve tahakkuk işlemlerinin yapılmadığı,
- Ulusal bayram günlerinde çalışmalarını izne bağlı iş yerlerinden tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı alınması gerekirken bazı belediyelerce tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı tahsilatının yapılmadığı,
- Bazı belediyelerce yol, kanalizasyon ve su tesisi harcamalarına katılma paylarının tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı veya katılma paylarının hatalı hesaplandığı

tespit edilmiştir.

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

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

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

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

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

Denetimlerde bazı belediyelerde;

- Zamanında bildirim vermeyen emlak vergisi mükelleflerinin tespit edilmediği,
- Emlak vergisine esas bina sınıflarının hatalı belirlendiği,

- Emlak vergisinin hesabında kalorifer ve klima farklarının vergi değerine ilave edilmediği,
- İndirimli emlak vergisi hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, söz konusu indirim şartlarını koruyup korumadığının idareler tarafından kontrol edilmediği ve bu kontrollerin etkin yapılmasına yönelik bir takip mekanizması bulunmadığı,
- Belediyeden ruhsat alma zorunluluğu bulunmayan işyerlerinde emlak vergisi tahakkukunun mesken üzerinden yapıldığı

tespit edilmiştir.

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

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

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

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

Denetimlerde,

- Belediye sınırları içerisinde bulunan bazı işyerlerine çevre temizlik vergisi tahakkuk ettirilmediği ve herhangi bir tahsilat yapılmadığı,
- Bazı su ve kanalizasyon idareleri veya ilçe belediyelerince çevre temizlik vergisi paylarının ilgili ilçe veya büyükşehir belediyesine aktarılmadığı,

- Bazı büyükşehir ve ilçe belediyelerince kendilerine aktarılacak çevre temizlik vergisi paylarının tahakkuk, takip ve tahsilinin sağlıklı yapılmadığı tespit edilmiştir.

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

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

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

İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik'in;

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

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

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

Denetimlerde bazı belediyelerde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde işyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyette bulunan bazı işletmeler bulunduğu ve bu işyerlerinden işyeri açma ve çalışma ruhsatı alınmadığı, ayrıca bu işyerleri hakkında kapatma kararı



verilmediği ve ruhsatsız olarak faaliyetine devam edenlere idari para cezası kesilmediği tespit edilmiştir.

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

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

Yönetmelik'te ayrıca, büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalan belediyelerde, büyükşehir belediyesince ilçe belediyeleri adına otopark hesabı açtırılacağı ve ilçe belediyeleri tarafından otopark hesabında toplanan meblağın büyükşehir belediyelerince o ilçe sınırları içerisinde yapılacak veya yaptırılacak bölge otoparkları veya genel otoparklar için kullanılacağı ifade edilmiştir.

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

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Otopark hesabında toplanan bedellerin amacı dışında kullanıldığı,
- Otopark gelirlerinin toplandığı banka hesabının mevzuatın öngördüğü şekilde vadeli olarak değerlendirilmediği,

- Parselinde otopark ihtiyacı karşılanamayan durumlarda yapı sahiplerinden alınması gereken birim otopark bedellerinin Otopark Yönetmeliği hükümlerine aykırı olarak belirlendiği,
- İlçe belediyeleri tarafından tahsil edilen bedellerin büyükşehir belediyesi otopark hesabına gönderilmediği, büyükşehir belediyeleri tarafından da bu durumun takibinin yapılmadığı,
- Büyükşehir belediyesince ilçe ve ilk kademe belediyelerine nüfuslarına göre aktarılması gereken otopark gelirlerinin aktarılmadığı ve ilçe belediyelerince söz konusu gelirlerin takip ve tahsilinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerin teşebbüs ve mülkiyet gelirleri arasında yer alan otopark gelirlerinin tahakkuk, tahsil ve takibinin yapılmaması, belediyelerin önemli bir gelir kaleminden yoksun kalmasına yol açmaktadır.

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

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

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

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

Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Belirli Bir Amaca Tahsisli Gelirler ve Alınan Paylar" başlıklı 18'inci maddesinde ise 775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun

12'nci maddesi gereği kurulan fonda toplanacak paraların gelir bütçesinin ilgili bölümüne gelir kaydedileceği ve diğer taraftan gider bütçesinin ilgili tertibine tahsis amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ödenek konulacağı ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

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

tespit edilmiştir.

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

Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmelik'te işletmeci ve geçiş hakkı sağlayıcısının geçiş hakkına ilişkin anlaşmaları, belirlenen ilkeler doğrultusunda serbestçe yapabileceği, anlaşma yapmaya ve geçiş hakkına ait ücretlerin tahsiline ise geçiş hakkına konu olan taşınmazın sahibi veya taşınmaz üzerinde hak sahibi olanların yetkili olduğu ifade edilmiştir. 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçiş hakkı ücretleri tarifesi Yönetmelik'e eklenmiş olup geçiş hakkı ücretinin Geçiş Hakkı Ücret Tarifesi'nde belirtilen fiyatları aşamayacağı ve bu fiyatların her malî yılın başında Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi oranında artırılacağı hüküm altına alınmıştır.

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

Denetimlerde, bazı belediyelerin mücavir alanları içerisinde kalan sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin üst

sınırı Yönetmelik'te belirtilen geçiş hakkı ücretlerinin tarifelerinin belirlenmediği ve dolayısıyla herhangi bir tahsilat yapılmadığı, tarife belirlenmesine rağmen bazı belediyelerce geçiş hakkı ücretlerinin takip ve tahsil edilmediği ve ilçe belediyelerinin tasarrufunda ve/veya sorumluluğunda olan yerler için büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edilen geçiş hakkı bedellerinin ilçe belediyelerine aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Netice olarak, belediyelerin teşebbüs ve mülkiyet gelirleri arasında yer alan geçiş hakkı bedellerinin tahakkuk, tahsil ve takibinin yapılmaması, belediyelerin önemli bir gelir kaleminden yoksun kalmasına yol açmaktadır.

#### **4.5.8. Ambalaj Atıklarının Toplanmasına İlişkin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Devredilmesi**

5393 sayılı Belediye Kanunu, belediyelere çevrenin korunmasına yönelik bazı görevler yüklemiştir. Bu kapsamda ambalaj atıklarının toplanması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak belediyelerin temel görevlerinden biri ve imtiyaz hakkıdır.

Belediyeler, 5393 sayılı Kanun ile verilen bu görevi kendileri gerçekleştirebileceği gibi sözleşme imzaladıkları çevre lisanslı veya geçici faaliyet belgeli toplama ve ayırma tesisleri aracılığıyla da yerine getirebilmektedir. Bu durumda sözleşme imzalanan tesisler katı atıkların toplanmasını ve ayrıştırılmasını sağlarken geri kazanım yolu ile gelir elde etmiş olmaktadır. Dolayısıyla ilgili imtiyazın şirketlere sözleşme karşılığında devredilmesi durumunda belediyeler mevcut imtiyazlarından vazgeçmektedir.

Aynı zamanda gelir getirici bir faaliyet olan ambalaj atığı toplama işinin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde ihale yoluyla yapılması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından söz konusu şirketlere ihale yapılmadan ve gelir elde edilmeden ambalaj atığı toplama imtiyazı verildiği tespit edilmiştir.

Netice olarak, ambalaj atıklarının toplanması, taşınması, ayrıştırılması ve depolanması hizmetlerini kapsayan idare imtiyazının söz konusu hizmetlerin idarece yapılmaması durumunda, ihale mevzuatına uygun olarak kullanılması gerekmektedir.

#### **4.5.9. Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi**

Toplu taşıma hizmeti, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesine göre belediyelerin yetki ve imtiyazları, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesine göre de büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde büyükşehir belediyelerinin görevli oldukları konularda, Belediye Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri ile belediyelere tanınan yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahip oldukları; 28'inci maddesinde ise Belediye Kanunu'nun 5216 sayılı Kanun'a aykırı olmayan hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu sebeple büyükşehir belediyeleri de 5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinin toplu taşıma hizmetlerine ilişkin hükümlerine tâbidir.

5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre belediyelerin "toplular taşıma hizmetini", maddede belirtilen koşullar çerçevesinde imtiyaz, ruhsat, kiraya verme ya da hizmet alımı suretiyle üçüncü kişilere gördürmeleri mümkün bulunmaktadır. Ancak imtiyaz, ruhsat veya kiraya verme usullerinden birinin tatbiki halinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri uygulanmalıdır. Hizmet satın alımı durumunda ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre ihaleye çıkılması ve işin belirli süreyle sınırlı olması gerekmektedir.

Denetimlerde bazı belediyelerde toplular taşıma hizmetlerinin,

- İhale yapılmaksızın üçüncü kişilere gördürüldüğü,
- İhale edilmesine rağmen sözleşmelerde bir geçerlilik süresi öngörülmediği

tespit edilmiştir.

#### **4.5.10. Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler**

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

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

Bahse konu olan madde hükmü uyarınca; belediye taşınmazları yalnızca kamu idarelerine ve sadece mevzuatta öngörülen hizmetleri yürütmek amacıyla tahsis edilebilecektir. Ayrıca bu iki koşulun sadece işlemin tesisi sırasında değil taşınmazın bu suretle kullanılması sırasında da sağlanması gerekmektedir. Taşınmazın lehine tahsis edilen kamu idaresince bu koşullara uygun kullanılıp kullanılmadığı malik idarece belirli aralıklarla kontrol edilmeli ve amaca aykırı ve/veya ticari amaçlı kullanımların tespiti halinde tahsis işlemi iptal edilmelidir.

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

Denetimlerde bazı belediyelerde;

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

tespit edilmiştir.

#### **4.5.10.2. Belediye Taşınmazlarının Bedelsiz Kullanılması**

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

5393 sayılı Kanun hükümleri uyarınca belediye taşınmazları; asli görev ve hizmetlerini ifa etmek üzere kamu idarelerine tahsis edilebileceği gibi hem gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerinin hem de kamu idarelerinin ticari kapsamda değerlendirilebilecek faaliyetleri için özel hukukta düzenlenen irtifak hakkı, kira gibi haklara dayanılarak kullanıma sunulabilmektedir.

Dolayısıyla bu kişilere kural olarak kamu taşınmazının bedelsiz kullandırılması mümkün bulunmamaktadır. Bu durumun istisnası, anılan Kanun'un 15'inci maddesinde belirtildiği üzere, sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla taşınmaz tahsis edilmesine yöneliktir.

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

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

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

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

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

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

Ayrıca Kanun'da iç borçlanma ilkeleri de belirlenmiş ve belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarının yılı içinde toplam

%10'unu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; %10'unu geçen iç borçlanmayı ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının onayı ile yapabileceği ifade edilmiştir.

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

#### **4.5.12. Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması**

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

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

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



belirlenen oranların altına inmemesine rağmen personel alımına devam edildiği tespit edilmiştir.

#### **4.5.13. Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi ve Hatalı Uygulamalar Bulunması**

375 sayılı KHK'nın Ek 15'inci maddesinde; belediyeler ve bağlı kuruluşlar ile il özel idarelerinin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine toplu sözleşmede belirtilen tavan tutarı geçmemek üzere sosyal denge tazminatı ödenebileceği ve bu tutarın taraflar arasında yapılacak sözleşme ile tespit edileceği ifade edilmiştir. 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'nun "Mahalli idarelerde sözleşme imzalanması" başlıklı 32'nci maddesinden de; bahse konu sözleşmeye sadece sosyal denge tazminatı tutarının belirlenmesine ve uygulanmasına yönelik hükümler konulabileceği anlaşılmaktadır.

Kamu görevlilerinin geneline ve hizmet kollarına yönelik mali ve sosyal haklara ilişkin 2020 ve 2021 yıllarını kapsayan ve toplu sözleşme hükmünde olan Kamu Görevlileri Hakem Kurulu Kararı'nın Yerel Yönetim Hizmet Koluna İlişkin kısmının "Sosyal denge tazminatı" başlıklı 1'inci maddesinde, ödenecek aylık sosyal denge tazminat tutarı, en yüksek Devlet memuru aylığının (ek gösterge dâhil) %100'ü olarak sınırlandırılmıştır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Prime esas kazançlar" başlıklı 80'inci maddesinin birinci fıkrasında Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendinde prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakın prime esas kazanç hesabına dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Fıkranın (b) bendinde istisna hükümleri açıklanmış, (c) bendinde ise bu istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prime esas kazançta tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Sosyal denge tazminat ödemesini düzenleyen 375 sayılı KHK'nın Ek 15'inci maddesinde ve bu maddede atıf yapılan 4688 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde bu ödemenin prime esas kazancın tespitinde istisna edildiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenlerle sözleşmeli personele yapılan bahse konu ödemelerin prime esas kazancın tespitinde dikkate alınarak prim matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı mahallî idarelerde sosyal denge sözleşmelerinin uygulanmasında;

- Sözleşmelerde sosyal denge tazminatı limitinin aşıldığı,
- Sözleşmelere sosyal denge tazminatının tutarının belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin hususlar dışında hükümler konulduğu,
- Sözleşmeli personele ödenen sosyal denge tazminatının sosyal güvenlik primine esas kazanca dâhil edilmediği

tespit edilmiştir.

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

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

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

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

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

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

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

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından;

- Ticari, sınaî, zirai faaliyet kapsamındaki harcamalara ait KDV'lerin indirim konusu yapılması gerekirken, mal ve hizmet satın alınması nedeniyle satıcılara ödenen veya borçlanılan ve belediye açısından indirim hakkı doğuran KDV'nin indirim konusu yapılmadığı,
- Ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikte olmayan kamu hizmetleri için belediyelerin ödediği KDV'nin de indirim konusu yapıldığı

tespit edilmiştir.

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

#### **4.5.16. Büyükşehir Belediyeleri Tarafından İlçe Belediyelerine Aktarılması Gereken Kazı Bedellerinin Aktarılmaması**

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 79'uncu maddesinde, altyapı kazı alanı ile kazı sırasında diğer altyapı tesislerine zarar verilmesi halinde bu tesislerin kazıyı yapan tarafından eski haline getirileceği, alan tahrip tutarının peşin yatırılması veya alan tahrip tutarı kadar teminat verilmesi halinde altyapı kazı alanının belediyece de kapatılabileceği düzenlenmiştir.

24.12.2020 tarihli ve 31344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Merkezleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Merkezleri Yönetmeliği'nin altyapı yatırım hesabına ilişkin "Hesabın oluşumu ve geliri" başlıklı 14'üncü maddesinde değişiklik yapılmış olup büyükşehir ve ilçe belediyelerinin cadde, bulvar, meydan ve sokaklarında yapılacak tüm kazılardan elde edilecek gelirlerin büyükşehir belediyesi bünyesinde açılacak altyapı yatırım hesabında toplanacağı ve sokakların kazısından elde edilen gelirlerin ilgili belediyeye aktarılacağına ilişkin hüküm, yapılan değişiklik ile birlikte büyükşehir belediyelerinin sorumluluğuna bırakılan cadde, bulvar, meydan ve sokaklarda yapılacak tüm kazılardan elde edilecek gelirlerin büyükşehir belediyesi bünyesinde açılacak alt yapı yatırım hesabında toplanacağı; ilçe belediyelerinin sorumluluğuna bırakılan cadde, bulvar, meydan ve sokaklarda yapılacak tüm kazılardan elde edilecek gelirlerin ise bu yerlere izin veya ruhsat veren ilçe belediyesince gelir olarak kaydedileceği şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

İlgili mevzuat hükümlerine göre 24.12.2020 tarihinden önce, kazılardan elde edilecek gelirlerin büyükşehir belediyesi bünyesinde açılacak altyapı yatırım hesabında toplanıp ilgili ilçe belediyelerine aktarılması gerekirken, bu tarihten sonra kazı bedelleri doğrudan ilgili ilçe belediyesince gelir olarak kaydedilecektir.

Denetimlerde, 24.12.2020 tarihinden önce ilçe belediyelerinin sorumluluk alanlarındaki yerlerde yapılan kazı çalışmalarından elde edilen zemin tahrip bedellerinin bazı büyükşehir belediyelerince ilgili ilçe belediyelerine aktarılmadığı ve ilçe belediyelerince de bu hususun takip edilmediği tespit edilmiştir.

#### 4.5.17. Sözleşmeli Personelin İdari Kadroda Görevlendirilmesi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümlerine ilişkin genel ilkeleri açıklayan 128'inci maddesinin ilk fıkrasında devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle gördürülmesi hüküm altına alınmış, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "İstihdam şekilleri" başlıklı 4'üncü maddesinde de Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenlerin memur sayılacağı belirtilmiştir.

17.5.1987 tarih ve 19463 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99 Seri No'lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nde; bir görevin vekâleten yürütülmesi halinde görevin gerekleri ve nitelikleri değişmeyeceğinden bu görevi vekâleten yürütecek olanların asil memurda aranan şartlara sahip olmaları gerektiği, asilde aranan şartlara sahip vekil memur bulunmadığı takdirde hizmetin aksamadan yürütülebilmesi bakımından herhangi bir şekilde boşalmış veya boş bulunan bir görevin öncelikle varsa yardımcıları yoksa asilde aranan şartlara en yakın personel tarafından tedviren gördürülmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

28.06.1978 tarih ve 16330 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sözleşmeli Personel Çalıştırılmasına İlişkin Esaslar'ın 6'ncı maddesinde ise ilgililerin sözleşmelerinde belirtilen görev dışında başka bir işte çalıştırılmayacağı belirtilmiş, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 49'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da sözleşmeli olarak çalışılabilecek unvanlar arasında müdür kadroları yer almamıştır.

Denetimlerde, genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerinin yerine getirilmesiyle görevli "şube müdürü" veya "şef" gibi birim yetkililerinin 657 sayılı Kanun'a tabi devlet memuru olması gerekirken, 5393 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi uyarınca sözleşmeli olarak istihdam edilen personelin bu kadrolarda vekâleten veya tedviren görevlendirildiği görülmektedir.

Sonuç olarak, genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerinin yerine getirilmesiyle görevli birim yetkililerinin 657 sayılı Kanun'a tabi devlet memuru olmaları gerektiği açıktır. Bu nedenle yönetim kademeleri arasında yer alan "şube müdürlüğü" veya "şef" gibi birim yetkilisi kadro unvanlarında, sözleşmeli personel statüsünde istihdam edilen personelin görevlendirilmesi mümkün görülmemektedir.

Bu kapsamdaki istihdam ihtiyacının ya devlet memurları arasından ya da 5393 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinin altıncı fıkrası kapsamında diğer kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan memurlar arasından karşılanması, sözleşmeli istihdam edilen personelin belirtilen görevler dışında çalıştırılmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

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

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

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

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

Netice olarak, bütçe emanetlerindeki tutarların, idarelerin aleyhine bir durumun oluşmaması ve kamu yararının sağlanabilmesi için mevzuatında belirtilen esas ve usullere göre ödenmesi uygun olacaktır.

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

İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği'nin, "Su kayıplarının tespiti" başlıklı 8'inci maddesinde; içme suyu temin ve dağıtım ile ilgili idarelerin, su kayıp miktarlarını tespit etmekle yükümlü olduğu, bu bağlamda sisteme giren su hacmi ve debisinin sürekli olarak ölçülerek elde edilen verilerin elektronik ortamda muhafaza edilmesi ve şebekeden izinli tüketim miktarının belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yönetmelik'in "Su kayıplarının azaltılması" başlıklı 9'uncu maddesine göre;

büyükşehir ve il belediyeleri su kayıplarını 2023 yılına kadar en fazla %30, 2028 yılına kadar ise en fazla %25 düzeyine; diğer belediyeler su kayıplarını 2023 yılına kadar en fazla %35, 2028 yılına kadar en fazla %30, 2033 yılına kadar ise en fazla %25 düzeyine indirmekle yükümlüdür.

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

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Su kayıplarının mevzuatın öngördüğü şekilde takip edilmediği,
- İçme-kullanma suyu temin ve dağıtım sistemi planlarının sayısallaştırma çalışmalarının tamamlanmadığı,
- İçme ve kullanma suyu sistemindeki kritik noktalarda su basıncının sürekli ölçülüp izlenmediği, lüzum üzerine yerinde manuel olarak ölçümler yapıldığı,
- Bazı su depolarının boru hattı üzerinde debi ölçer cihazı bulunmadığı, terfi merkezleri çıkışı boru hattı debi ölçer cihazının tam olarak bulunmadığı,
- Sistemin hidrolik modellemesinin bitirilemediği; hidrolik sistemin kalibrasyonunun yapılmadığı,
- Yüksek tüketimli abonelerin su kullanım miktarlarını uzaktan izleme sistemi olmadığı,

- Veri Kontrol ve İzleme Sisteminin (SCADA) Tebliğ’de öngörülen yeterlilik kriterlerini karşılamadığı,
- Coğrafi Bilgi Sistemi veri tabanının bazı ilçelerde oluşturulmadığı ve veri girişinin tamamlanmadığı,
- CBS veri tabanı ile SCADA sisteminin idarenin ana veri tabanı ile uçtan uca entegre olmadığı,
- Abone bilgi sisteminin bazı ilçelerde ulusal adres veri tabanı ile entegrasyonunun yapılmadığı

tespit edilmiştir.

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

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

2886 sayılı Kanun ile ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esas kılınmış olup Kanun kapsamındaki işlerde tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu belirtilmiş ve istisnai olarak Kanun’un 51’inci maddesinde sayılan işlerin pazarlık usulüyle yaptırılabilceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde ise kullanıcılarının özelliği, idarelere yararlı olması veya ivediliği nedeniyle kapalı veya açık teklif yöntemleriyle ihalesi uygun görülmeyen, devletin özel mülkiyetindeki taşınır ve taşınmaz malların kiralanması, trampası ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisinin pazarlık usulü ile ihale edilebileceği belirtilmiştir.



Yukarıda belirtilen belediye taşınmazlarının işletme hakkı, meclis kararı ile belirlenen süre ve bedelle belediye şirketlerine devredilebilecek; bu yerlerin üçüncü kişilere devrinde ise belediye şirketlerince 2886 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır. 2886 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ise hazineye ait olan taşınmazlara uygulanan bir hüküm olup belediye şirketleri devlet tüzel kişiliği içinde yer almadığından, işletme hakkı belediye şirketlerine devredilmiş taşınmazların üçüncü kişilere kiralanmasında, pazarlık usulü ile ihale yapılması mümkün değildir.

Denetimlerde bazı büyükşehir belediye şirketlerinde, işletme hakkının devri kapsamındaki taşınmazların mevzuata aykırı bir şekilde ya 2886 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendine göre pazarlık usulü ile ihale edilerek ya da 2886 sayılı Kanun kapsamında ihale yapılmaksızın doğrudan kullanılarak üçüncü kişilere kiralandığı tespit edilmiştir.

#### **4.5.21. Belediye Şirketlerinin Personel İstihdamında Yapılan Hatalı Uygulamalar**

##### ***4.5.21.1. Belediye Şirketlerinin Diğer Belediye Şirketlerinden Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Yapması***

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, il özel idareleri, belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahallî idare birliklerinin, birlikte veya ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlası il özel idarelerine, belediyelere ve bağlı kuruluşlarına ait şirketlerin; mahallî idare ve şirket bütçelerinden, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı veya niteliği itibarıyla bu sonucu doğuracak şekilde alım yapamayacağı ve buna imkân sağlayan diğer mevzuat hükümlerinin uygulanamayacağı ifade edilmiştir.

Diğer yandan; 20.11.2017 tarihli ve 696 sayılı KHK'nın 126'ncı maddesi ile 375 sayılı KHK'ya eklenen Ek madde 20'nin ilk fıkrasında, personel çalıştırılmasına dayalı hizmetlerini doğrudan hizmet alımı suretiyle yapabilecek kurumlar; il özel idareleri, belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahallî idare birlikleri olarak sayılmış fakat bunlar arasında belediye şirketleri sayılmamıştır. Bu sebeple belediyelere ait şirketlerin, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarını belediyenin doğrudan veya dolaylı olarak %50'sinden fazlasına sahip olduğu diğer şirketlerinden doğrudan hizmet alımı suretiyle gördürebilmesi hukuken mümkün bulunmamaktadır.

Denetimlerde bazı belediye şirketlerinin, 696 sayılı KHK'ya aykırı olarak personel çalıştırmasına dayalı hizmet alımlarını belediyenin doğrudan veya dolaylı olarak %50'sinden fazlasına sahip olduğu diğer şirketlerinden doğrudan hizmet alımı suretiyle gördürdüğü ve bu şekilde yapılan alımlar sonucunda ayrıca KDV yüküne katlanıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, şirketlerin personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarını veya niteliği itibarıyla bu sonucu doğuracak alımlarını belediyenin diğer şirketlerinden doğrudan hizmet alımı yapılması suretiyle yapamayacağı ve bu sebeple ihtiyaçlarını kendi istihdam edeceği personel eliyle yürütmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

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

Belediye şirketleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 16'ncı maddesi gereği, tacir sıfatına haiz işletmelerdir. Şirket yönetici ve yönetim kurulu üyelerinin aynı Kanun'un "Özen ve bağlılık yükümlülüğü" başlıklı 369'uncu maddesi ve "Özen ve bağlılık yükümü, rekabet yasağı" başlıklı 626'ncı maddesi gereği görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirme ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Denetimlerde bazı belediye şirketlerinde personelin, ücretlerinin şirket tarafından ödenmesine rağmen şirket bünyesinde hizmette bulunmadığı, herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmadan ve bir bedel almadan fiilen ilgili belediyenin bünyesinde çalıştırıldığı görülmüştür. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun ilgili hükümlerinde, kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan personelin bu kurumlar arasında geçiş yapabilmesine veya geçici görevlendirilmesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak, 6102 sayılı Kanun'a tabi olan ve kâr amacı güden belediye şirketleri personelinin başka kurum ve kuruluşlarda geçici görevlendirilmesine imkân tanıyan herhangi yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

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

#### **4.5.22. Belediye Şirketlerinin İŞKUR'a Bildirim Yapmadan Personel Alması**

Kamu Kurum ve Kuruluşlarına İşçi Alınmasında Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te kamu kurum ve kuruluşlarına, iş kanunları hükümlerine göre

çalıştırılmak üzere istihdam edilecek işçi alımında uyulacak usul ve esaslar belirlenmiştir. Yönetmelik'in "Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında; belediyelerin Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurdukları şirketlerin bu Yönetmelik hükümlerine tabi olmadığı ancak, Yönetmelik kapsamındaki işçi alım ilanlarının Türkiye İş Kurumuna (İŞKUR) bildirilmesinin zorunlu olduğu düzenlenmektedir.

Denetimlerde bazı belediye şirketlerinde, çeşitli unvan ve kadrolar için yapılan personel alımlarının İŞKUR'a bildirilmediği tespit edilmiştir.

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

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

Denetimlerde bazı belediye şirketlerinde, şirket çalışanları ile bunların aile fertleri için özel sağlık sigortası yaptırılarak poliçe bedellerinin şirket bütçesinden ödendiği tespit edilmiştir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların, madde kapsamında sigortalı sayılacakları ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanların, genel sağlık sigortalısı sayılacakları belirtilmiştir. Özel sigorta poliçeleri belediye şirketi bütçesinden ödenen kişiler, 5510 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılmaktadır ve kendileri için SGK'ya genel sağlık sigorta primi ödemesinde bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kişiler ve aile fertleri için özel sağlık sigortası yaptırılması, ilgililer için mükerrer sağlık sigortası uygulaması anlamına geldiğinden, bu durumun şirket kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasıyla ilgili özen sorumluluğunun ihmal edilmesine neden olduğu değerlendirilmektedir.

5510 sayılı Kanun kapsamında ödenen primler ile hem şirket çalışanlarının kendileri hem de aile fertlerinin kamu hastanelerinden sağlık hizmeti alabilmesi mümkün olduğundan,

bu standartlar dışında alınmak istenen sağlık hizmeti giderlerinin, sermayesi kısmen veya tamamen kamuya ait olan belediye şirketi bütçesinden karşılanmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

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

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

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

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

Denetimlerde;

- Bazı belediyelerce tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarının, il özel idarelerine ve il özel idaresi bulunmayan illerde YİKOB'lara aktarılmadığı veya geç aktarıldığı ve söz konusu tutarlar için gecikme zammı tahakkuk ettirilmediği,

- Belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde bazı kamu idarelerince tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı, katkı payı banka hesabına yatırıldığında ise gelen tutarın ilgili idare bütçesine gelir kaydedilmediği, payların banka hesabına yatırılmasıyla birlikte emanet hesaplarında izlendiği

tespit edilmiştir.

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

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

5355 sayılı Mahallî İdare Birlikleri Kanunu'nun 18'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre bakanlıklar ve diğer merkezî idare kuruluşları ile il özel idareleri; köye yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımlarını, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri köylere hizmet götürme birliklerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilirler. Merkezî idare kuruluşlarında ilgili bakanın, il özel idarelerinde valinin onayıyla aktarılan bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz ve bu işler, birliğin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Aynı maddenin beşinci fıkrasına göre il özel idaresi bütçe gelirlerinin ne kadarının köylere hizmet götürme birliklerine aktarılacağı, köylere hizmet götürme birliklerinin sunacağı yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine göre il genel meclisince kararlaştırılır.

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



## BEŞİNCİ BÖLÜM

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

#### 5.1. Mevzuat Değişikliği Önerileri

##### 5.1.1. Yurtdışı Teşkilatına Gönderilen Avansların Kapatılma Sürelerine İlişkin Düzenlemenin Mevcut İhtiyacı Karşılayamaması

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Ön ödeme" başlıklı 35'inci maddesinde; her mutemetin ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğu, zorunlu hallerde yapılacak harcamalar için ön ödemenin tutarı ve mahsup süresine ilişkin usul ve esasların çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ön ödemelerde mahsup süresini düzenleyen 11'inci maddesinde; 5018 sayılı Kanun'daki düzenlemeye paralel olarak mahsup süresi avanslarda 1 ay, kredilerde ise 3 ay olarak belirlenmiş, Hazine ve Maliye Bakanlığının zorunlu hallerde mahsup süresini ayrıca belirlemeye yetkili olduğu yönünde ilave düzenlemelere gidilmiştir.

Yönetmelik'in Bakanlığa verdiği bu yetki kapsamında Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ön ödeme uygulamasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek üzere 55 Sıra No.lu Genel Tebliğ çıkarılmış ve anılan Tebliğ'in "Mahsup işlemleri" başlıklı 7'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, kamu idarelerinin yurt dışı teşkilatlarının ihtiyaçları için gönderilen avanslarda mahsup süresi üç ay olarak belirlenmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin yurtdışı teşkilatında görevli personele cari harcamaların karşılanması amacıyla gönderilen avansların mahsup işlemlerinde mevzuatta öngörülen üç aylık süreye fiilen uyulmasının mümkün olmadığı, bu nedenle bu süreye riayet edilemediği tespit edilmiştir.

Dolayısıyla, yurtdışı teşkilatına gönderilen avansların mahsup süresine ilişkin olarak anılan Genel Tebliğ'de yer alan mahsup sürelerinin idarelerin ihtiyacını karşılayacak şekilde değiştirilmesine yönelik çalışmaların yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

### **5.1.2. Gençlik ve Spor Bakanlığı İl ve İlçe Müdürlüklerinin Malî İş ve İşlemlerinin Bakanlığın Muhasebe Sistemi Dışında Yürütülmesi, Bütçe, Kesin Hesap ve Malî Tablolarına Dâhil Edilmemesi**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5'inci maddesinde, kamu malî yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulacağı ve TBMM'nin bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği; 6'ncı maddesinde merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetiminin Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütüleceği; 12'nci maddesinde bütçe türleri sayılarak, kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı; 13'üncü maddesinde de bütçenin, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlayacağı ve kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanun'un bütçe türleri ve kapsamını düzenleyen 12'nci maddesinde özel bütçe; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenen ve bu Kanun'a ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesi şeklinde tanımlanmıştır.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu'nun 6'ncı maddesinde; Gençlik ve Spor Bakanlığının taşradaki hizmetlerini yürütmek üzere illerde gençlik ve spor il müdürlüğü, ilçelerde gençlik ve spor ilçe müdürlükleri kurulacağı, il teşkilatının bütçesinin özel bütçe olduğu; Geçici 10'uncu maddesinde ise 5018 sayılı Kanun'un dış denetimle ilgili hükümleri dışındaki hükümlerinin, gençlik ve spor il müdürlükleri hakkında uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde, Bakanlığın taşra teşkilatını oluşturan Gençlik ve Spor İl ve İlçe Müdürlüklerinin malî faaliyetlerinin Bakanlığın bütçe ve muhasebe sistemi dışında yönetilmesi ve sonuçlarının ayrı malî tablolarda raporlanması nedeniyle Bakanlığın malî tablolarının kapsamı gereken tüm hesap ve işlemleri kapsamadığı görülmüştür. Bakanlığın taşra teşkilatı olarak teşkil edilen Gençlik ve Spor İl ve İlçe Müdürlüklerinin, kendilerine tahsis edilmiş herhangi bir özel gelirleri bulunmamasına ve 5018 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli kurumlar arasında sayılmamalarına rağmen, 3289 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi kapsamında özel bütçeli olmaları ve Geçici 10'uncu maddesi kapsamında dış denetim hariç 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabi olmamaları; 5018 sayılı Kanun'da yer alan bütçenin kamu malî işlemlerini kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlamaya yönelik işleyle,



gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlığı sağlamaya yönelik fonksiyonuyla uyuşmamaktadır. Kanun'un Geçici 10'uncu maddesinin gerekçesi incelendiğinde, taşra teşkilatının 5018 sayılı Kanun kapsamından çıkarılma nedeninin, “mahalli idarelerdeki reform süreci ve Gençlik ve Spor İl ve İlçe Müdürlükleri ile ilgili yeniden yapılanma çalışmaları sonuçlanmasının beklenmesi” olduğu görülmektedir. Ancak geçen zaman diliminde bu hususta hiçbir adım atılmaması geçici olarak düzenlenen kanun hükmünün kalıcı hale gelmesine, 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan kamu maliyesinin dışında bir teşkilatlanma yapısının ortaya çıkmasına ve bu yapının sürdürülmesine neden olmaktadır.

### **5.1.3. Kamu İdareleri Aleyhine Adli Yargıda Sonuçlanan Davalarda Hükmolunan Tutarlar İçin Doğrudan İcraya Gidilmesinin Kamu İdareleri Bütçelerine İlave Malî Yük Getirmesi**

İcra takibi; borçlunun borcunu herhangi bir sebeple ifa etmemesi halinde alacaklının bu borcu Devlet gücü ile tahsil etmek üzere icra müdürlüğü nezdinde başlattığı takip olup adli yargıda sonuçlanan davalarda hükmolunan tutarlar, davayı kaybeden tarafa başvurularak tahsil edilebileceği gibi doğrudan 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nda düzenlenen ilamlı icra yoluyla takip edilebilmektedir.

İdari yargıda bu tür sorunların yaşanmaması için 2012 yılında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “Kararların sonuçları” başlıklı 28'inci maddesinde değişiklik yapılarak konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekâlet ücreti ve yargılama giderlerinin davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren otuz gün içinde yatırılacağı; bu süre içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunacağı düzenlenmiştir. Böylece kamu idarelerine karşı idari yargı nezdinde açılan davalarda, davanın kaybedilmesi durumunda hükmolunan tutarların ve yargılama giderlerinin icra yoluna gidilmeden tahsili sağlanarak kamu idarelerinin, bütçelerine ek malî külfet getiren icra masraflarına katlanması engellenmekte ve ayrıca icra dairelerinin iş yükünün azalmasına katkıda bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un genelinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin düzenlemeler bulunmakta olup adli yargıda kaybedilen davalar için kamu idarelerince ayrıca icra masrafı ödenmesi, kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanım ilkesine uygun değildir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinin aleyhine sonuçlanan davalarda, mahkemelerce hükmolunan tutarların ve yargılama masraflarının hak sahipleri tarafından icra yoluyla tahsil edilmesi nedeniyle, kamu idarelerinin ilave ödemede bulunmasına neden olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, adli yargıda kamu idareleri aleyhine sonuçlanan davalarda hükmolunan ilama bağlı borçların, icraya gidilmeden hak sahipleri tarafından doğrudan ilgili kamu idaresine başvurularak tahsili yoluna gidilmesi hususunda, idari yargı için mevcut olan düzenlemeye benzer bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunduğu değerlendirilmektedir.

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

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14'üncü ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddelerinde, belediyelerin amatör spor kulüplerine aynı ve/veya nakdi yardım yapmasına imkân tanıyan hükümlere yer verilmiştir. Ancak söz konusu maddelerde "amatör spor kulübü" kavramının tanımı yapılmadığı gibi diğer mevzuatta da söz konusu kavramı tereddüte mahal bırakmayacak şekilde açıklayan bir tanım bulunmamaktadır. Bu nedenle anılan düzenleme kapsamındaki yardımdan faydalanabilecek spor kulübünün belirlenmesi hususunda uygulamada ihtilaf yaşanmaktadır.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu'nun 24'üncü maddesi ile Gençlik ve Spor Bakanlığına profesyonel spor dallarını tespit etme yetkisi tanınmış fakat bu madde 26/04/2022 tarihinde yürürlüğe giren 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu'nun 58'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Mevcut haliyle kulübün amatör veya profesyonel niteliğinin belirlenmesi konusunda yetersiz olan bu madde yürürlükten kaldırılarak spor kulüplerinin kapsamının belirlenmesinde hukuki bir boşluk oluşmuştur. Nitekim bir spor kulübü bünyesinde hem profesyonel hem de amatör spor dalları bulunabilmektedir. Dolayısıyla profesyonel ve amatör spor dallarının her ikisini de bünyesinde bulunduran bir kulübün amatör olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda açıklık bulunmaktadır.

Bu itibarla Kanun'da öngörülen yardımlardan yararlanabileceklerin açık bir şekilde belirlenmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla "amatör spor kulübü" kavramının tanımlanmasına yönelik ilgili mevzuatta düzenleme yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

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

KAMU İDARESİNİN ADI	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME YAPILAN MEVZUAT	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME GEREKÇESİ
Gelir İdaresi Başkanlığı	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Menkul ve gayrimenkul mal satışlarına yönelik hükümlerinde değişiklik yapılarak haczedilen malların elektronik ortamda da satışının sağlanması
Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı İhale Yönetmeliği (İdari Bütçe)'nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile değişen İdare teşkilat yapısı, görev, yetki ve sorumlulukları ile ilgili yönetmeliklerin uyumlaştırılması
Milli Eğitim Bakanlığı	Milli Eğitim Bakanlığı Personelinin Görevde Yükselme, Unvan Değişikliği ve Yer Değiştirme Suretiyle Atanması Hakkında Yönetmelik	İlçe milli eğitim müdürlerinin atanmasında mevzuatla uygulama arasındaki uyumun sağlanması
Milli Eğitim Bakanlığı	Milli Eğitim Bakanlığı Öğretmenevi ve Akşam Sanat Okulları Yönetmeliği	Yönerge ile yürütülen işlemlerin yönetmelik hükümleriyle düzenlenmesi
Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı ve Haberleşme Genel Müdürlüğü	5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanunu	Evrensel hizmet yükümlüsü işletmecilerden yapılacak alımların mevzuatla düzenlenmesi ve alım süreçlerinde yaşanan aksaklıkların giderilebilmesi
Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Piyasa Gözetimi ve Denetimi Yönetmeliği	İdari para cezası verilmesi uygulamalarındaki aykırılıkların giderilmesi
Emniyet Genel Müdürlüğü	Karayolları Trafik Yönetmeliği	Gelir tanımında değişiklik yapılmaya ihtiyaç duyulması
Kamu Denetçiliği Kurumu	2022 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu	Kamu Denetçiliği Kurumu üst yöneticisi olan Kamu Başdenetçisi'ne yurtiçi gündelik ödenmesine karşın Bütçe Kanunu'na ekli H-Cetveli (I-A-B) maddesinde "Kamu Başdenetçisi" ünvanı sayılmaması nedeniyle mevzuat içeriğinin birbiri ile uyumlu hale getirilmesi
Savunma Sanayii Başkanlığı	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Savunma Sanayii Başkanlığına ilişkin projelerin KDV'den istisna tutulması
Sosyal Güvenlik Kurumu	Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği	Konuya ilişkin daha önce bir düzenleme yapılmamış olması
Sosyal Güvenlik Kurumu	Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği	Görevine son verilenlerden yargı kararı ile görevlerine iade edilenlerin primlerine gecikme cezası ve zammı uygulanması konusunda mevzuatlar arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi
Türkiye İş Kurumu İşsizlik Sigortası Fonu	Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği	Konuya ilişkin daha önce bir düzenleme yapılmamış olması
İSKİ Genel Müdürlüğü	İSKİ Abone Hizmetleri Tarife ve Uygulama Yönetmeliği	Denetimler sonucunda tespit edilen eksiklerin giderilmesi

## **EK 1: 2021 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ**

### **GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ (5018 sayılı Kanun'a Ekli I Sayılı Cetvel)**

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

### **ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER-A**

#### **(5018 sayılı Kanun'a Ekli II Sayılı Cetvel)**

### **YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ**

1. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
2. ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
3. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
4. İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
5. ANKARA ÜNİVERSİTESİ
6. KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ

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

57. RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
58. ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ
59. GİRESUN ÜNİVERSİTESİ
60. ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ
61. ORDU ÜNİVERSİTESİ
62. KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
63. AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ
64. SİNOP ÜNİVERSİTESİ
65. SİİRT ÜNİVERSİTESİ
66. KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
67. ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ
68. ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ
69. BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
70. BİTLİS EREN ÜNİVERSİTESİ
71. OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
72. BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
73. MARDİN ARTUKLU ÜNİVERSİTESİ
74. BARTIN ÜNİVERSİTESİ
75. İĞDIR ÜNİVERSİTESİ
76. ŞIRNAK ÜNİVERSİTESİ
77. MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
78. YALOVA ÜNİVERSİTESİ
79. ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
80. BURSA TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
81. İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
82. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
83. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
84. ABDULLAH GÜL ÜNİVERSİTESİ
85. ADANA ALPARSLAN TÜRKEŞ BİLİM VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
86. ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
87. SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
88. BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
89. İSKENDERUN TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
90. ALANYA ALAADDİN KEYKUBAT ÜNİVERSİTESİ
91. İZMİR BAKIRÇAY ÜNİVERSİTESİ
92. İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
93. ANKARA MÜZİK VE GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
94. MALATYA TURGUT ÖZAL ÜNİVERSİTESİ
95. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ-CERRAHPAŞA
96. ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
97. SAKARYA UYGULAMALI BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
98. SAMSUN ÜNİVERSİTESİ
99. TARSUS ÜNİVERSİTESİ
100. TRABZON ÜNİVERSİTESİ
101. ESKİŞEHİR TEKNİK ÜNİVERSİTESİ

### **ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERİ**

(5018 sayılı Kanun'a Ekli II Sayılı Cetvel)

### **ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER**

1. SAVUNMA SANAYİ BAŞKANLIĞI
2. ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU

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

### **DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR**

#### **(5018 sayılı Kanun'a Ekli III Sayılı Cetvel)**

1. RADYO VE TELEVİZYON ÜST KURULU
2. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ VE İLETİŞİM KURUMU
3. SERMAYE PİYASASI KURULU
4. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU
5. ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU
6. KAMU İHALE KURUMU
7. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU
8. NÜKLEER DÜZENLEME KURUMU

### **SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI**

#### **(5018 sayılı Kanun'a Ekli IV Sayılı Cetvel)**

1. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
2. TÜRKİYE İŞ KURUMU

### **İL ÖZEL İDARELERİ**

1. BATMAN İL ÖZEL İDARESİ

2. BİTLİS İL ÖZEL İDARESİ
3. ÇANAKKALE İL ÖZEL İDARESİ
4. KARS İL ÖZEL İDARESİ
5. KASTAMONU İL ÖZEL İDARESİ
6. KIRKLARELİ İL ÖZEL İDARESİ
7. NEVŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
8. OSMANİYE İL ÖZEL İDARESİ
9. YALOVA İL ÖZEL İDARESİ

### **BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ**

1. ADANA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
2. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
3. ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
4. AYDIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
5. BALIKESİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
6. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
7. DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
8. DİYARBAKIR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
9. ERZURUM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
10. ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
11. GAZİANTEP BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
12. HATAY BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
13. İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
14. İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
15. KAHRAMANMARAŞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
16. KAYSERİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
17. KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
18. KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
19. MALATYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
20. MANİSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
21. MARDİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
22. MERSİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
23. MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
24. ORDU BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
25. SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
26. SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
27. ŞANLIURFA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
28. TEKİRDAĞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
29. TRABZON BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
30. VAN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

### **BÜYÜKŞEHİR BAĞLI İDARELER**

1. ADANA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
2. ANKARA ELEKTRİK HAVAGAZI VE OTOBÜS İŞLETME MÜESSESESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (EGO)
3. ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)
4. ANTALYA SU VE ATIK SU İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
5. AYDIN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
6. BURSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUSKİ)
7. DİYARBAKIR SU VE KANALİZASYON İŞLETMESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (DİSKİ)
8. ERZURUM SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ



9. GAZİANTEP SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
10. HATAY SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
11. İSTANBUL ELEKTRİK, TRAMVAY VE TÜNEL İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İETT)
12. İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSKİ)
13. İZMİR ELEKTRİK, SU, HAVAGAZI, OTOBÜS VE TROLEYBÜS GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ESHOT)
14. İZMİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15. KAHRAMANMARAŞ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16. KOCAELİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSU)
17. KONYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
18. MARDİN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
19. MERSİN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
20. ORDU SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
21. SAKARYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
22. SAMSUN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
23. ŞANLIURFA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
24. TEKİRDAĞ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
25. TRABZON İÇMESUYU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
26. VAN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

#### **İL BELEDİYELERİ**

1. AĞRI BELEDİYESİ
2. AMASYA BELEDİYESİ
3. ARDAHAN BELEDİYESİ
4. ARTVİN BELEDİYESİ
5. BATMAN BELEDİYESİ
6. BİTLİS BELEDİYESİ
7. BOLU BELEDİYESİ
8. ÇANAKKALE BELEDİYESİ
9. GİRESUN BELEDİYESİ
10. KARAMAN BELEDİYESİ
11. KIRKLARELİ BELEDİYESİ
12. KIRŞEHİR BELEDİYESİ
13. KÜTAHYA BELEDİYESİ
14. RİZE BELEDİYESİ
15. SİVAS BELEDİYESİ
16. TOKAT BELEDİYESİ
17. UŞAK BELEDİYESİ

#### **İLÇE BELEDİYELERİ**

1. ADANA ÇUKUROVA BELEDİYESİ
2. ADANA KOZAN BELEDİYESİ
3. ADANA SEYHAN BELEDİYESİ
4. ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ
5. ANKARA ETİMESGUT BELEDİYESİ
6. ANKARA GÖLBAŞI BELEDİYESİ
7. ANKARA HAYMANA BELEDİYESİ
8. ANKARA KEÇİÖREN BELEDİYESİ
9. ANKARA MAMAK BELEDİYESİ
10. ANKARA YENİMAHALLE BELEDİYESİ

11. ANTALYA ALANYA BELEDİYESİ
12. ANTALYA KAŞ BELEDİYESİ
13. ANTALYA KEMER BELEDİYESİ
14. ANTALYA KEPEZ BELEDİYESİ
15. ANTALYA KONYAALTI BELEDİYESİ
16. ANTALYA MURATPAŞA BELEDİYESİ
17. AYDIN DİDİM BELEDİYESİ
18. BALIKESİR AYVALIK BELEDİYESİ
19. BALIKESİR BANDIRMA BELEDİYESİ
20. BALIKESİR EDREMİT BELEDİYESİ
21. BİLECİK BOZÜYÜK BELEDİYESİ
22. BİTLİS TATVAN BELEDİYESİ
23. BOLU GEREDE BELEDİYESİ
24. BURSA İZNİK BELEDİYESİ
25. BURSA KARACABEY BELEDİYESİ
26. BURSA MUDANYA BELEDİYESİ
27. BURSA ORHANGAZİ BELEDİYESİ
28. BURSA YILDIRIM BELEDİYESİ
29. ÇANAKKALE GÖKÇEADA BELEDİYESİ
30. DENİZLİ MERKEZEFENDİ BELEDİYESİ
31. DENİZLİ PAMUKKALE BELEDİYESİ
32. DENİZLİ SARAYKÖY BELEDİYESİ
33. DÜZCE AKÇAKOCA BELEDİYESİ
34. EDİRNE KEŞAN BELEDİYESİ
35. ELAZIĞ KOVANCILAR BELEDİYESİ
36. GAZİANTEP ŞAHİNBEY BELEDİYESİ
37. GAZİANTEP ŞEHİTKAMİL BELEDİYESİ
38. HATAY SAMANDAĞ BELEDİYESİ
39. İSTANBUL AVCILAR BELEDİYESİ
40. İSTANBUL BAĞCILAR BELEDİYESİ
41. İSTANBUL BAŞAKŞEHİR BELEDİYESİ
42. İSTANBUL BEYLİKDÜZÜ BELEDİYESİ
43. İSTANBUL BÜYÜKÇEKMECE BELEDİYESİ
44. İSTANBUL ÇATALCA BELEDİYESİ
45. İSTANBUL ÇEKMEKÖY BELEDİYESİ
46. İSTANBUL ESENLER BELEDİYESİ
47. İSTANBUL ESENYURT BELEDİYESİ
48. İSTANBUL FATİH BELEDİYESİ
49. İSTANBUL KADIKÖY BELEDİYESİ
50. İSTANBUL KARTAL BELEDİYESİ
51. İSTANBUL MALTEPE BELEDİYESİ
52. İSTANBUL SANCAKTEPE BELEDİYESİ
53. İSTANBUL SARIYER BELEDİYESİ
54. İSTANBUL ÜMRANİYE BELEDİYESİ
55. İZMİR BALÇOVA BELEDİYESİ
56. İZMİR BAYRAKLI BELEDİYESİ
57. İZMİR BORNOVA BELEDİYESİ
58. İZMİR BUCA BELEDİYESİ
59. İZMİR ÇEŞME BELEDİYESİ
60. İZMİR GAZİEMİR BELEDİYESİ

61. İZMİR KARŞIYAKA BELEDİYESİ
62. İZMİR KONAK BELEDİYESİ
63. İZMİR NARLIDERE BELEDİYESİ
64. İZMİR SELÇUK BELEDİYESİ
65. İZMİR URLA BELEDİYESİ
66. KAHRAMANMARAŞ DULKADİROĞLU BELEDİYESİ
67. KAHRAMANMARAŞ ONİKİŞUBAT BELEDİYESİ
68. KIRKLARELİ PINARHİSAR BELEDİYESİ
69. KONYA BEYŞEHİR BELEDİYESİ
70. KONYA SELÇUKLU BELEDİYESİ
71. MALATYA AKÇADAĞ BELEDİYESİ
72. MANİSA SOMA BELEDİYESİ
73. MARDİN NUSAYBİN BELEDİYESİ
74. MERSİN AKDENİZ BELEDİYESİ
75. MERSİN ANAMUR BELEDİYESİ
76. MERSİN ERDEMLİ BELEDİYESİ
77. MERSİN MEZİTLİ BELEDİYESİ
78. MERSİN TOROSLAR BELEDİYESİ
79. MUĞLA BODRUM BELEDİYESİ
80. MUĞLA DALAMAN BELEDİYESİ
81. MUĞLA KÖYCEĞİZ BELEDİYESİ
82. MUĞLA MİLAS BELEDİYESİ
83. MUĞLA ORTACA BELEDİYESİ
84. MUĞLA YATAĞAN BELEDİYESİ
85. NEVŞEHİR ÜRGÜP BELEDİYESİ
86. ORDU ALTINORDU BELEDİYESİ
87. SAKARYA ERENLER BELEDİYESİ
88. SAKARYA HENDEK BELEDİYESİ
89. SAKARYA SERDİVAN BELEDİYESİ
90. SİNOP BOYABAT BELEDİYESİ
91. TEKİRDAĞ KAPAKLI BELEDİYESİ
92. TEKİRDAĞ SÜLEYMANPAŞA BELEDİYESİ
93. TOKAT ERBAA BELEDİYESİ
94. TOKAT ZİLE BELEDİYESİ
95. VAN EDREMİT BELEDİYESİ
96. VAN ERCİŞ BELEDİYESİ
97. YALOVA TERMAL BELEDİYESİ

#### **MAHALLİ İDARE ŞİRKETLERİ**

1. ADANA ULAŞIM ORGANİZASYON TURİZM ZİRAAT SU VE SU TESİSLERİ GIDA VE ET ÜRÜNLERİ TEMİZLİK HİZMETLERİ TİCARET VE SANAYİ A.Ş.
2. AKBEL TOPRAK ÜRÜNLERİ TEM. MÜH. AK. İNŞ. GIDA SANÇ VE TİC. A.Ş.
3. ANFA ANKARA ALTINPARK İŞLETMELERİ LİMİTED ŞİRKETİ
4. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ANFA GÜVENLİK HİZMETLERİ VE SİSTEMLERİ LİMİTED ŞİRKETİ
5. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ PORTAŞ PROJE İNŞAAT TAAHHÜT ASFALT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
6. ANKET ANKARA KÜLTÜR TURİZM ETKİNLİKLERİ TEKSTİL TEMİZLİK ORGANİZASYON HİZMETLERİ RESTORASYON VE İNŞAAT TİCARET A.Ş.
7. ANSET ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM KÜLTÜR İNŞAAT TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
8. BALIKESİR GAYRİMENKUL YATIRIM VE GIDA A.Ş. (BAGYAŞ)

9. BELKA ANKARA KATI ATIKLARI AYIKLAMA ENERJİ DEĞERLENDİRME BİLGİSAYAR İNŞAAT NAKLİYAT VE TAAHHÜT YEMEK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
10. BELTUR A.Ş.BÜYÜK İSTANBUL EĞİTİM TURİZM VE SAĞLIK YATIRIMLARI İŞLETME VE TİCARET A.Ş.
11. BİNTED BURSA İNSAN KAYNAKLARI TAAHHÜT EĞİTİM DANIŞMANLIK HİZMETLERİ İMAR İNŞAAT VE TİCARET A.Ş.
12. BURSA ULAŞIM TOPLU TAŞIM İŞLETMECİLİĞİ TURİZM SANAYİ VE TİCARET A.Ş. (BURULAŞ)
13. DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ULAŞIM A.Ş.
14. EDBEL EDREMİT BELEDİYESİ GIDA TURİZM JEOTERMAL TANITIM İNŞAAT TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
15. EGEŞEHİR YAPI PLANLAMA MÜŞAVİRLİK VE TEKNOLOJİ A.Ş.
16. EJDER AŞ.
17. HATAY ULAŞIM VE TURİZM A.Ş.
18. İGDAŞ İSTANBUL GAZ DAĞITIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
19. İSBAK İSTANBUL BİLİŞİM VE AKILLI KENT TEKNOLOJİLERİ A.Ş.
20. İSPARK İSTANBUL OTOPARK İŞLETMELERİ TİCARET A.Ş.
21. İSTANBUL AĞAÇ PEYZAJ EĞİTİM HİZMETLERİ VE HAYVANAT BAHÇESİ İŞLETMECİLİĞİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
22. İSTANBUL KONUT İMAR PLAN TURİZM ULAŞIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
23. İSTANBUL KÜLTÜR VE SANAT ÜRÜNLERİ TİCARET A.Ş.
24. İSTANBUL SPOR ETKİNLİKLERİ VE İŞLETMECİLİĞİ TİCARET A.Ş.
25. İSTANBUL ULAŞIM HİZMETLERİ VE ARAÇ KİRALAMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
26. İZAYDAŞ İZMİT ATIK VE ARTIKLARI ARITMA YAKMA DEĞERLENDİRME A.Ş.
27. İZMİR BANLIYÖ TAŞIMACILIĞI SİSTEMİ TİCARET A.Ş.
28. İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ BETON VE ASFALT ENERJİ ÜRETİM VE DAĞITIM TESİSLERİ SU KANALİZASYON TİC.VE SAN. A.Ş.
29. İZMİR FUARCILIK HİZMETLERİ KÜLTÜR VE SANAT İŞLERİ A.Ş.
30. KAYSERİ ELEKTRİK PERAKENDE SATIŞ A.Ş. (KEPSAŞ.)
31. KAYSERİ ULAŞIM TURİZM İNŞAAT TAAHHÜT PROJE MÜŞAVİRLİK TELEKOMİNİKASYON SAN. TİC. A.Ş. (KAYSERİ ULAŞIM A.Ş.)
32. MED KENTSEL VE SOSYAL HİZMETLER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
33. MESTON ÇEVRE VE İNŞAAT A.Ş.
34. MUTTAŞ
35. SAMSUN ANAKENT İMAR İNŞ.MAD.TİC.VE SAN.LTD.ŞTİ.
36. SPİLAŞ YAPI ÇEVRE PLANLAMA PROJE ENERJİ İNŞAAT MÜŞAVİRLİK BASIN YAYIN İTHALAT İHRACAT SANAYİ ve TİCARET A.Ş.
37. ULAŞIM HİZMETLERİ PETROL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
38. ULAŞIMPARK ULAŞTIRMA HİZMETLERİ A.Ş.
39. URLA İNŞAAT TURİZM İNSAN KAYN.SAN.TİC.LTD.ŞTİ. (URİT)

#### **YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIKLARI**

1. ANTALYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
2. DİYARBAKIR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
3. GAZİANTEP VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
4. İZMİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
5. MALATYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
6. MUĞLA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
7. SAKARYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
8. ŞANLIURFA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI

**DİĞER KAMU İDARELERİ**

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

**KALKINMA AJANSLARI**

1. ANKARA KALKINMA AJANSI
2. BATI KARADENİZ KALKINMA AJANSI
3. ÇUKUROVA KALKINMA AJANSI
4. GÜNEY EGE KALKINMA AJANSI
5. KUZEY ANADOLU KALKINMA AJANSI
6. SERHAT KALKINMA AJANSI

**DİĞER KAMU ŞİRKETİ**

1. ULUSLARARASI SAĞLIK HİZMETLERİ ANONİM ŞİRKETİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
2. HAVAALANI İŞLETME VE HAVACILIK ENDÜSTRİLERİ A.Ş. (HEAŞ)

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

BULGU BAŞLIĞI	2017	2018	2019	2020	2021
<b>Kamu İdarelerinin Malî Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi</b>					
Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Risk Değerlendirme Bileşeni ile Kurumsal Risklere İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
<b>Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular</b>					
Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
·Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tam ve Doğru Şekilde Kayıtlara Alınmaması	X	X	X	X	X
·Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi	X	X	X	X	X
·Hazineye Ait Taşınmazların Kamu İdareleri Tarafından Maliye Bakanlığının İzni Olmaksızın Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilmesi	X				
·Amortisman İşlemlerinin ve Kaydının Mevzuata Uygun Yapılmaması				X	
·Taşınmaz Satışının Hatalı Muhasebeleştirilmesi				X	X
·Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi	X	X			
·Kira Bedellerinin Mevzuata Uygun Belirlenmemesi				X	X
·Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralama İşlemlerinde Mevzuatta Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulünün Kullanılması	X		X	X	X
·İrtifak Hakkı Tesisine İlişkin Tespit Edilen Hususlar	X				
·Taşınmaz Kiralamalarında Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X		X
·Taşınmazların İşgalli Kullanımına İlişkin Yaptırımların Uygulanmaması				X	X
Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Durumunun Değerlendirilmesi	X	X	X		
Kamu İdaresi Gelirlerinin Tahsilat Süreçlerinde İdareler Arasında Koordinasyonu Sağlayacak Sistemlerin Geliştirilmesi İhtiyacının Bulunması	X	X	X	X	X
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	X	X	X	X	
Sağlık Hizmeti Giderlerinin Kamu İdaresi Bütçesinden Karşılanması (TMSF ve TCMB)	X				
Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü İçin Belirlenen Sınırın Takip Edilmesindeki Zorluklar		X	X		

BULGU BAŞLIĞI	2017	2018	2019	2020	2021
Malî Konuları İçeren Yönetmeliklerin Sayıştayın Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması	X	X	X	X	
Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi	X	X	X	X	
Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi	X	X			
Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması	X	X	X	X	X
Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne Aykırı Uygulamalar	X		X	X	
·Anlaşmalı Bankalardan Yapılan Tahsilatın Öngörülen Süre İçerisinde Kamu Sermayeli Banka Hesaplarına Aktarılmaması	X		X	X	
·Banka Hesaplarında Bulunan Nakdin Nemalandırılmaması	X		X	X	
Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi	X	X	X	X	X
Hizmet Yapılmadığı veya Mal Teslim Edilmediği Halde Bütçe Emanetleri Hesabı Kullanılarak Ödeneğin Giderleştirilmesi	X		X		
Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlere İlişkin Tespitler	X		X	X	
Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	
Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler		X	X	X	X
·Malî Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması		X	X	X	X
·Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Tutulmaması			X	X	X
·Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması			X	X	
·Açılış Yevmiyesinde Hesapların Borç ve Alacak Tutarları ile Kaydedilmesi				X	
·Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması		X	X		X
İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler		X	X	X	
·İhale Kanunlarında Yer Alan İlkelere Uyumun Tam Sağlanmaması		X	X	X	X
4734 sayılı Kanun Kapsamında Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde İstisna Kapsamında Satın Alınması			X	X	X
Temel İhale Usullerinden Olan Açık İhale Yerine, Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde Pazarlık Usulünün (4734/21-b) Uygulanması			X	X	X

BULGU BAŞLIĞI	2017	2018	2019	2020	2021
İhale Usulleri ile Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Doğrudan Temin ile Satın Alınması			X	X	X
·Doğrudan Temin Usulünün Uygulanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması			X	X	X
·Yaklaşık Maliyetin Gerçekçi Hazırlanmaması				X	
·Yapım İşleri Kapsamında İşin Yürütülmesi ile Doğrudan İlişki Kurulamayan Araç Temin Edilmesi				X	X
·Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması				X	X
·Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışları Neticesinde Alınması Gereken Ek Kesin Teminatların Alınmaması		X			
·Sözleşmesi Feshedilen Yüklenicilerden Alınan Kesin Teminat Mektuplarının Güncelleme Yapılmadan Gelir Kaydedilmesi				X	
·Yapım İşlerinde Kesin Kabul Tarihine Kadar Kesin Teminat Mektubu Tutarının Yarısının Tutulması Zorunluluğuna Uyulmaması				X	
·Kesin Kabulden İtibaren Yükleniciye Getirilen 15 Yıllık Sorumluluk Mükellefiyeti Gözetilmeden Bakım Onarım Yapılması			X		
·Yapım İşlerinde İnşaat Sigortasına (Bütün Riskler) İlişkin Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi			X	X	X
·Yapım İşlerinde Alt Yüklenici Çalıştırılmasında Karşılaşılan Hatalı Uygulamalar					X
Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Sorumlu Kişilere Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi		X	X	X	X
Döner Sermaye Malî Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması	X	X	X	X	
Muhasebe Sistemi Dışında Banka Hesabı Açılması	X	X		X	
İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalarda KDV Alınmaması		X			
Araç Kiralamalarında Taşıtların Menşei ve Silindir Hacimlerine İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X	X	X	
Yapım İşi İhalelerinde Hafriyat Döküm Alanlarının Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması			X	X	X
İlgili Mevzuatında Zorunlu Tutulmamasına Rağmen Elektrik ve Su Abonelikleri İçin Güvence Bedeli Ödenmesi					X
İşçilere Yıllık Fazla Çalışma Sınırı Olan İki Yüz Yetmiş Saatin Üzerinde Fazla Çalışma Yaptırılması			X	X	
4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kullanılmaması Sonucu Kamu İdarelerinin Toplu Ödeme Yapmak Zorunda Kalmaları	X	X	X	X	
Kanunda Sayılan Haller Dışında Dolu Kadroya Vekâlet Ettirilmesi ve Vekâlet Ettirilen Kişinin Harcama Yetkililiği Görevini Yapması					X



<b>BULGU BAŞLIĞI</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
İdari Para Cezası Uygulamalarında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması				X	
Koruyucu Giyim Malzemesi Verilmesinde Toplu Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması			X	X	X
<b>Genel Bütçeli Kamu İdarelerine İlişkin Konular</b>					
5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hükümlerine Aykırı Olarak Genel Bütçe Kapsamındaki Bazı Kamu İdarelerinin Kullanımlarında Özel Hesaplar Bulunması	X	X	X		
Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgelerinin Düzenlenmesi Sürecindeki Mevzuata Aykırılıklar Nedeniyle Hazinenin Gelir Kaybına Uğraması			X		
·Serbest Bölgelerdeki Hazine Taşınmazlarının Kiraya Verilmesi ve Tahsis Adı Altında Kullanım Haklarının Kullanıcılara Bırakılması İşlemlerinin Yasal Dayanağının Bulunmaması	X	X			
Avrupa Birliği'nden Sağlanan Kaynaklarla Yürütülmekte Olan Projelerin Muhasebe İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması	X	X	X		
161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşınması	X	X	X		
Serbest Bölgelerde İthalatçı Firmaların Faaliyet Göstermesi	X				
Atık Motor Yağlarının Ekonomik Olarak Değerlendirilememesi	X				
Katma Değer Vergisi İade İşlemlerine İlişkin Tespitler		X	X	X	X
·KDV İadesi İşlemlerinden Elde Edilen Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması		X	X	X	X
·Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması				X	X
İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması			X	X	X
Milli Eğitim Bakanlığında Zorunlu Çalışma Yükümlülüğünün Etkin Bir Şekilde Uygulanamaması			X		
Memuriyet Mahalli Dışına Geçici Görevle Gönderilen Personele Ödenmesi Gereken Gider Kalemlerinin Hizmet Alımı Suretiyle Gerçekleştirilmesi			X		
<b>Özel Bütçeli Kamu İdarelerine İlişkin Konular</b>					
Fiilen Atıl Durumda Bulunan Fakülte, Yüksekokul ve Enstitülere İlişkin Tespit	X				
Üniversitelere Tahsis Edilen Hazine Taşınmazlarının Üniversite Malî Tablolarında Yer Almaması	X				

<b>BULGU BAŞLIĞI</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Açından Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması	X	X	X	X	X
Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklerde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Desteklerine İlişkin Tespitler	X				
TÜBİTAK Projelerinde Kullanılan Transfer Takip Sisteminin Ön Ödemelerde Kontrol İçin Yeterli Olmaması	X				
TÜBİTAK Projeleri Kapsamında Üniversite Hesaplarına Aktarılan Kurum Hisselerinin Bakiye Tutarının Kullanımı için Öngörülen Sürenin Kısa Olması	X				
Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol Sistemindeki Eksiklikler	X		X		
Bazı Üniversitelerde Akademik Kadro İlanlarında Objektif Olmayan Ek Koşullara Yer Verilmesi				X	
Yabancı Uyruklu Öğrenci Kabulüne İlişkin Sınavlardan Elde Edilen Gelirlerin Üniversite Bütçelerine Gelir Kaydedilmemesi	X				
Sürekli Eğitim Merkezlerince İşbirliği Protokolleri Yapılan Firmaların Milli Eğitim Bakanlığı İzininin Bulunmaması	X	X			
Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması	X		X	X	X
Kendisine Ait Özel Muayenehanesi Olan, Özel Muayene Hizmetlerini Mesai Saatleri İçerisinde Sunan veya Döner Sermaye ile Herhangi Bir Anlaşma Yapmaksızın Özel Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Öğretim Üyelerinin Bulunması	X				
Akademik Teşvik Ödeneği ve Bu Ödeneğin Hesaplanıp Ödenmesine İlişkin Tespitler		X			
Yükseköğretim Kurumlarına Ait Taşınmazların Bedelsiz Kullanılması			X		
Maden Sahalarının Rehabilitasyon Çalışmalarının Tam ve Zamanında Yapılmaması ve Kontrol Eksikliği			X	X	
Ulusal Orman Envanterinin Geliştirilmesi İhtiyacının Bulunması			X	X	
Döner Sermaye Kapsamında Bulunan İşletmelere Ait Giderlerin (Elektrik, Doğalgaz vs.) Üniversite Bütçesinden Ödenmesi					X
Belediyeler Tarafından İzinsiz Olarak Açılan Yeraltı Suyu Kuyuları Hakkında İlgili Kanun Hükümlerinin Uygulanmaması					X
Tek Muhasebe Birimi Bulunmasına Rağmen Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması				X	
<b>Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara İlişkin Konular</b>					

<b>BULGU BAŞLIĞI</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar	X		X		
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Tarafından Verilen İdari Para Cezalarının Tahsil Edilememesi	X				
<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular</b>					
Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilmemesi	X	X	X		
Ek Karşılık Primlerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X				
Fiiilen Askerlik Hizmeti Yapılan Süre İçinde Kişiler Adına Hizmet Bildiriminde Bulunulması					
Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Malî Tablolarda Tam ve Doğru Raporlanamaması	X	X		X	X
Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyeler ve Bunların Bağlı Kuruluşları ile Şirketlerinden Olan Prim Alacaklarını Tahsil Edememesi	X				X
Hazine ve Maliye Bakanlığında Yapılan Tahsilatın Emanetler Hesabında Bekletilmesi		X		X	
Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi				X	X
<b>Mahallî İdarelere İlişkin Konular</b>					
Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması	X	X	X	X	X
Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
·Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
·Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması	X			X	
Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X	X	X	X
Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X	X	X
Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerine İlişkin Uygulamalarda Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Ambalaj Atıklarının Toplanmasına İlişkin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Devredilmesi	X	X	X	X	X
Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi ve Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
·Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerindeki Hatalı Uygulamalar	X	X	X	X	X
·Belediye Taşınmazlarının Kiralanmasında 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Hükümlerine Uyulmaması	X				

<b>BULGU BAŞLIĞI</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
·Belediyeler Tarafından Kiraya Verilen Taşınmazların Kira Süresi Sonunda Yeniden İhale Düzenlenmeden Aynı Kişilere Kiraya Verilmesi	X	X			
·Belediye Taşınmazlarının İhalesiz Kiraya Verilmesi	X	X			
·Belediye Gayrimenkulleri İçin Ecrimisil Uygulamasının Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi	X	X	X		
·Taşınmazların Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X		
·İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması	X	X	X		
·Belediyelere Bağışlanan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması	X	X			
·İmar Planında Park Alanı Olarak Tespit Edilen Yerlerin Ticari Amaçla Kullanılması		X	X		
·Belediye Taşınmazlarının Bedelsiz Kullanılması				X	X
Belediyelerde Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Otopark Gelirlerinin Takibi, Tahsili, Değerlendirilmesi ve Aktarılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Payının Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması	X	X			
Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi	X	X	X	X	X
Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması	X	X	X	X	X
Bakanlıklar ve Merkezî İdare Kuruluşlarınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler	X	X	X		
İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması	X	X	X	X	X
Evsel Katı Atık Hizmetlerine İlişkin Ücret Tarifelerinin Belirlenmemesi ve Bu Ücretlerin Takip ve Tahsilinin Yapılmaması	X				
Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması	X	X	X	X	X
İller Bankası Ortaklığından Çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Malî Tablolarında Ortaklık Paylarına Yer Verilmesi	X	X			
Mikro Kredi Verilmesine Dair Mevzuattaki Eksiklikler ile Bu Kapsamda Aktarılan Kaynakların Doğru Muhasebeleştirilmemesi, Takip ve Tahsilinin Yapılmaması	X				
Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarında Açılış Bilançosuna İlişkin Kaydın Gerçeği Yansıtılmaması	X				

BULGU BAŞLIĞI	2017	2018	2019	2020	2021
İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması	X	X	X	X	X
Belediye Gelir Tarifelerinin Değiştirilmemesi Nedeniyle Bazı Gelirlerin Ekonomik Değerini Yitirmesi		X			
Asansör Periyodik Kontrol Ücretlerinin Takip ve Tahsiline İlişkin Tespitler		X			
İller Bankası Tarafından Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Belediyelere Gönderilen Payın Hatalı Hesaplanması		X			
İller Bankasından Alınan Kredilerin Malî Tablolarda Yer Almaması ve/veya Eksik Yer Alması		X			
Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması		X	X	X	X
Belediye ve Özel İdarelerin Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri		X	X	X	X
Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler		X	X		
Belediyelerde Gelirlerin Tahsilat Oranının Düşük Düzeyde Olması			X	X	
Belediyeler Tarafından Sivil Toplum Kuruluşlarına Ayni ve Nakdi Yardım Yapılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması			X	X	
Engelli Personel Çalıştırılması ile Sosyal Hizmetler Kanunu Gereğince Çalıştırılması Gereken Personele Dair Kurallara Uyulmaması			X	X	
Mevzuatında Belirtilen Koşulları Taşımayan Personelin İstihdam Edilmesi			X	X	
Sözleşmeli Personelin İdari Kadroda Görevlendirilmesi					X
Belediye Şirketlerinin Personel İstihdamında Yapılan Hatalı Uygulamalar					X
·Belediye Şirketlerinin Diğer Belediye Şirketlerinden Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Yapması					X
·Şirket Personelinin Herhangi Bir Sözleşme Olmaksızın Şirketin Ortağı Olan Belediyede Görevlendirilmesi					X
Belediye Şirketlerinin İŞKUR'a Bildirim Yapmadan Personel Alması					X
Özel Kalem Müdürlüğü Kadrosuna Yapılan Atamaların Amacına Uygun Olmaması			X	X	
Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi			X	X	X
Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi			X	X	X
İşletme Hakkı Şirketlere Devredilen Büyükşehir Belediyesi Taşınmazlarının Üçüncü Kişilere Kullandırılmasına İlişkin Hatalı Uygulamalar					X

<b>BULGU BAŞLIĞI</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
Şirket Çalışanları ve Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Harcamalarının Belediye Şirketi Bütçesinden Karşılanması					X
Büyükşehir Belediyesi Tarafından İlçe Belediyelerine Aktarılması Gereken Kazı Bedellerinin Aktarılmaması			X	X	X
Hidrolik Kaynaklara Dayalı Elektrik Üretim Lisans Harcının Takip ve Tahsilinin Yapılmaması				X	
<b>Stratejik Planlama ve Performans Yönetim Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme</b>					
Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X		
Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X		
Veri Kayıt Sistemlerinin Değerlendirilmesi	X	X	X		
Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X		
Sayıştay Denetim Sonuçlarının Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporuna Yansıtılması ile İlgili Düzenleme Eksikliği	X				
<b>Mevzuat Değişikliği Önerileri</b>					
Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezleri ile İlgili İkincil Mevzuat Düzenlemesi Yapılmaması		X			
Otobüs ve Tramvay İşletmeciliğine İlişkin Mevzuat Hükümleri Arasında Yetki Karmaşası Bulunması		X			
5018 sayılı Kanun'a Ekli Cetvellerde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına Yer Verilmemesinin Sorunlara Yol Açması			X		
Üniversitelere Ait İktisadi İşletmelerin Hukuki Alt Yapısında Eksiklikler Olması			X	X	
Üniversitelerin Kütüphane Veri Tabanı Alım Hizmetlerinde Koordinasyon ve İş Birliği Bulunmaması			X	X	
Yurtdışı Teşkilatına Gönderilen Avansların Kapatılma Sürelerine İlişkin Düzenlemenin Mevcut İhtiyacı Karşılayamaması			X	X	X
Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Mevzuatın Uygulamadaki Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması	X	X	X	X	
Kalkınma Ajanslarında Taşınırların Yönetimine Dair Herhangi Bir İç Düzenleme Bulunmaması			X		
Gençlik ve Spor Bakanlığı İl ve İlçe Müdürlüklerinin Malî İş ve İşlemlerinin Bakanlığın Muhasebe Sistemi Dışında Yürütülmesi, Bütçe, Kesin Hesap ve Malî Tablolarına Dâhil Edilmemesi					X
Kamu İdareleri Aleyhine Adli Yargıda Sonuçlanan Davalarda Hükmolunan Tutarlar İçin Doğrudan İcraya Gidilmesinin Kamu İdareleri Bütçelerine İlave Malî Yük Getirmesi					X

<b>BULGU BAŞLIĞI</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
Engelli Evde Bakım Ödemelerine İlişkin Usul ve Esasları Belirleyen Yönetmeliğin Bakanlık Tarafından Çıkarılmaması			X		
Amatör Spor Kulübü Kavramının Tanımlanması İhtiyacının Bulunması				X	X