



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**2019 YILI**  
**DIŞ DENETİM**  
**GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU**

**Eylül 2020**







**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**2019 YILI**

**DIŞ DENETİM**

**GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU**

Eylül 2020

*2019 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddeleri gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.*

## İÇİNDEKİLER

### 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 İçeriği .... 3

### İKİNCİ BÖLÜM

#### 2019 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER

- 2.1. 2019 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler ..... 5
- 2.2. 2019 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler ..... 8

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### STRATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

- 3.1. Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler ..... 15
- 3.2. Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler ..... 15
- 3.3. Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler ..... 16
- 3.4. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesine Yönelik Tespitler ..... 17

### DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

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

- 4.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Analizi ..... 19
  - 4.1.1 Kontrol Ortamı ..... 21
  - 4.1.2 Risk Değerlendirme ve Kurumsal Riskler ..... 22
  - 4.1.3 Kontrol Faaliyetleri ..... 23
  - 4.1.4 Bilgi ve İletişim ..... 24
  - 4.1.5 İzleme ..... 25
- 4.2. Düzenlilik Denetimi Raporlarında Yer Alan Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi ..... 26

4.2.1	Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler .....	26
4.2.1.1	Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler .....	26
4.2.1.2	Üniversitelerin Döner Sermaye İşletmelerine İlişkin Tespitler .....	27
4.2.1.3	Yetki Devrine İlişkin Tespitler .....	27
4.2.1.4	Hassas Görevlere İlişkin Tespitler .....	27
4.2.2	Risk Değerlendirme Bileşeni ile Kurumsal Risklere İlişkin Tespitler .....	28
4.2.3	Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler .....	28
4.2.3.1	İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler .....	28
4.2.3.2	Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler .....	29
4.2.3.3	Faaliyetlerin Sürekliliği ve Bilgi Sistemleri Kontrolleri Hakkında Tespitler .....	29
4.2.3.4	Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler .....	29
4.2.4	Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler .....	30
4.2.5	İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler .....	30
4.2.5.1	İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları Hakkında Tespitler ..	30
4.2.5.2	İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu Hakkında Tespitler .....	30
4.2.5.3	İç Denetim Hakkında Tespitler .....	31
4.2.5.4	İç Kontrol Sisteminin Yıllık Değerlendirmesinin Yapılmaması .....	31
4.2.5.5	Üst Yönetici ve Harcama Yetkililerinin İç Kontrol Güvence Beyanını İmzalamaması .....	31

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### KAMU İDARELERİ RAPORLARINDA YER ALAN ÖNEMLİLİK VE/VEYA GENELLİK ARZ EDEN KONULAR

<b>5.1.</b>	<b>Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular .....</b>	<b>33</b>
5.1.1	Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler .....	33
5.1.1.1	Mali Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması .....	33
5.1.1.2	Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Tutulmaması .	34
5.1.1.3	Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması .....	35
5.1.1.4	Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması .....	36
5.1.2	Kamu İdaresi Gelirlerinin Tahakkuk ve Tahsilat Süreçlerinde Kurumlar Arasında Koordinasyon Eksikliği Bulunması .....	37

5.1.3	Taşınmazlara İlişkin Tespitler .....	39
5.1.3.1	Kamu İdarelerinin Mülkiyetinde, Yönetiminde veya Kullanımında Bulunan Taşınmazların Kayıt ve Kontrol İşlemlerinin Tamamlanmaması .....	39
5.1.3.2	Tahsise Konu Olan Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi ...	40
5.1.3.3	Devletin Özel Mülkiyeti veya Hüküm ve Tasarrufu Altında Olmayan Taşınmazların Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi .....	40
5.1.3.4	Taşınmazların Kiralanmasında Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracılara İlişkin Gerekli İşlemlerin Yapılmaması .....	41
5.1.4	Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler .....	41
5.1.5	İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler .....	43
5.1.5.1	İhale Kanunlarında Yer Alan İlkelere Uyumun Sağlanmasına İlişkin Tespitler .....	43
5.1.5.2	Kesin Kabulden İtibaren Yükleniciye Getirilen 15 Yıllık Sorumluluk Mükellefiyeti Gözetilmeden Bakım Onarım Yapılması .....	44
5.1.5.3	Yapım İşlerinde İş Artışı Yapılan veya Süre Uzatımı Verilen Hallerde Bütün Riskler (All Risk) Sigorta Bedelinin Artırılmaması ve/veya Süresinin Uzatılmaması .....	45
5.1.5.4	Doğrudan Temin Usulünün Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ....	45
5.1.6	Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Tespitler .....	46
5.1.7	Avrupa Birliği Kaynaklarından Temin Edilen Proje Karşılığı Hibelerin Muhasebe Sistemi Dışında Takip Edilmesi .....	49
5.1.8	Mali Konularda Düzenlenecek Yönetmelikler ile Yönetmelik Niteliğindeki Düzenleyici İşlemlerin Sayıştay'ın İstisari Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması .....	49
5.1.9	Kurum Bütçesinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelere İlişkin Sorumlu Kişilere Rücu Edilmemesi .....	49
5.1.10	Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar .....	50
5.1.10.1	Anlaşmalı Bankalardan Yapılan Tahsilatın Öngörülen Süre İçerisinde Kamu Sermayeli Banka Hesaplarına Aktarılmaması .....	50
5.1.10.2	Banka Hesaplarında Bulunan Nakdin Nemalandırılmaması .....	51
5.1.11	Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması .....	51

5.1.12	Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi .....	52
5.1.13	Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler .....	52
5.1.14	Yabancı Menşeli Araç Kiralanması .....	53
5.1.15	Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi .....	54
5.1.16	Bütçe Emanetleri Hesabının Hatalı Kullanılması .....	54
5.1.17	Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması .....	55
5.1.18	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması .....	56
5.1.19	4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kanuna Uygun Şekilde Kullanılmaması .....	56
5.1.20	İşçilere Yıllık Fazla Çalışma Sınırı Olan İki Yüz Yetmiş Saatin Üzerinde Fazla Çalışma Yapıtırılması .....	57
<b>5.2.</b>	<b>Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular .....</b>	<b>57</b>
5.2.1	KDV İadesi İşlemlerinden Elde Edilen Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması .....	57
5.2.2	İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmasında Aksaklıklar Bulunması .....	58
5.2.3	Milli Eğitim Bakanlığında Zorunlu Çalışma Yükümlülüğünün Etkin Bir Şekilde Uygulanmaması .....	59
5.2.4	Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik Hükümlerine Uyulmaması .....	61
5.2.5	Memuriyet Mahalli Dışına Geçici Görevle Gönderilen Personele Ödenmesi Gereken Gider Kalemlerinin Hizmet Alımı Suretiyle Gerçekleştirilmesi .....	62
<b>5.3.</b>	<b>Özel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular .....</b>	<b>62</b>
5.3.1	Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması	62
5.3.2	Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Açından Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması .....	64
5.3.3	Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklere İlişkin Tespitler .....	65
5.3.4	Yükseköğretim Kurumlarına Ait Taşınmazların Bedelsiz Kullanılması .....	66
5.3.5	Karayolları Genel Müdürlüğünce Yapılan İhalelerde Hafriyat Döküm Alanları Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması .....	67



5.3.6	Maden Sahalarının Rehabilitasyon Çalışmalarının Tam ve Zamanında Yapılmaması ve Kontrol Eksikliği .....	68
5.3.7	Ulusal Orman Envanterinin Uluslararası Norm ve Standartlara Uygun Olarak Geliştirilmemesi .....	69
5.3.8	Koruyucu Giyim Malzemesinin Toplu Sözleşme Hükümlerine Aykırı Olarak Verilmesi .....	70
<b>5.4.</b>	<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular .....</b>	<b>71</b>
5.4.1	Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilememesi .....	71
<b>5.5.</b>	<b>Mahalli İdarelere İlişkin Konular .....</b>	<b>72</b>
5.5.1	Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması .....	72
5.5.2	Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler .....	73
5.5.2.1	Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	73
5.5.2.2	Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması .....	74
5.5.3	Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler .....	74
5.5.4	İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması .....	75
5.5.5	Belediyelerde Gelirlerin Tahsilat Oranının Düşük Düzeyde Olması .....	76
5.5.6	Otopark İşletilmesi ve Gelirlerine İlişkin Tespitler .....	77
5.5.6.1	Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi .....	77
5.5.6.2	Otopark Gelirlerinin Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması .....	77
5.5.7	Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerinin Amacı Dışında Kullanılması ve Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması .....	79
5.5.8	Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi .....	79
5.5.9	Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Devredilmesi .....	80
5.5.10	Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi .....	80
5.5.11	Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler .....	81
5.5.11.1	İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması .....	81

5.5.11.2 Belediye Gayrimenkullerinin Ecrimisil veya İşgaliye Karşılığında Kullandırılması ve Bu Uygulamanın Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi .....	82
5.5.11.3 Taşınmazların Büyükşehir Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	83
5.5.11.4 Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması .....	83
5.5.11.5 İmar Planında Kamunun Ortak Kullanımı İçin Ayrılmış Taşınmazların Üçüncü Kişilerin Kullanımına Bırakılması .....	84
5.5.12 Belediyeler Tarafından Sivil Toplum Kuruluşlarına Ayni ve Nakdi Yardım Yapılması .....	84
5.5.13 Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması .....	85
5.5.14 Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması .....	86
5.5.15 Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi ve Hatalı Uygulamalar Bulunması .....	87
5.5.16 Mahalli İdare ve Bağlı Kuruluşlarının Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri .....	88
5.5.17 İndirim Konusu Yapılması Gereken İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmaması .....	88
5.5.18 Ticari, Sınai, Zirai ve Mesleki Nitelikte Olmayan İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılması .....	89
5.5.19 Engelli Personel Çalıştırılması ile Sosyal Hizmetler Kanunu Gereğince Çalıştırılması Gereken Personele Dair Kurallara Uyulmaması .....	90
5.5.20 İlgili Mevzuatında Belirtilen Koşulları Taşımayan Personelin İstihdam Edilmesi .....	90
5.5.21 Özel Kalem Müdürlüğü Kadrosuna Yapılan Atamaların Amacına Uygun Olmaması .....	92
5.5.22 Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi .....	93
5.5.23 Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi ...	93
5.5.24 Büyükşehir Belediyesi Tarafından İlçe Belediyelerine Aktarılması Gereken Kazı Bedellerinin Aktarılmaması .....	95

5.5.25	Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması .....	95
5.5.26	Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler .....	96
5.5.27	Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşlarınınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler .....	97
5.5.28	İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması .....	98

## ALTINCI BÖLÜM

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

<b>6.1.</b>	<b>Mevzuat Değişikliği Önerileri .....</b>	<b>99</b>
6.1.1	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar .....	99
6.1.2	5018 sayılı Kanun'a Ekli Cetvellerde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına Yer Verilmemesinin Sorunlara Yol Açması .....	100
6.1.3	Üniversitelere Ait İktisadi İşletmelerin Hukuki Alt Yapısında Eksiklikler Olması .....	102
6.1.4	Üniversitelerin Kütüphane Veri Tabanı Alım Hizmetlerinde Koordinasyon ve İşbirliği Bulunmaması .....	103
6.1.5	Uluslararası Katılıma Açık İhalelerde Sağlanan Vergi, Resim ve Harç İstisnası Uygulamalarında Hata ve Mevzuat Eksikliklerinin Bulunması .....	104
6.1.6	Yurtdışı Teşkilatına Gönderilen Avansların Kapatılma Sürelerine İlişkin Düzenlemenin Mevcut İhtiyacı Karşılایamaması .....	105
6.1.7	Mevcut Mevzuatın Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Karşılaşılan Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması .....	106
6.1.8	Teşvik İkramiyesinin 161 Seri No.lu Tebliğ'de Fiili Çalışmaya Bağlı Bir Ödeme Olarak Değerlendirilmemesi .....	106
6.1.9	Kalkınma Ajanslarında Taşınırın Yönetimine Dair Herhangi Bir İç Düzenleme Bulunmaması .....	108
6.1.10	Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü ile Yapılan Alımlarda %10'luk Limitin Kamu İhale Kurulunun İzni Olmadan Aşılması .....	108

6.1.11 Engelli Evde Bakım Ödemelerine İlişkin Usul ve Esaslara Dair Yeni Bir Düzenleme Yapılmaması .....	109
<b>6.2. Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Mevzuat Düzenlemeleri ve Değişiklik Gerekçeleri .....</b>	<b>109</b>
<b>EK 1: 2019 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ .....</b>	<b>115</b>
<b>EK 2: YILLAR İTİBARIYLA DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARIN İZLEME CETVELİ .....</b>	<b>125</b>

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Raporu Sayıları .....</b>	<b>7</b>
<b>Tablo 2: Mali Rapor ve Tabloları Etkileyen Hatalar ile Mevzuata Uygunluğa İlişkin Hataları İçeren Bulgu Sayıları .....</b>	<b>9</b>
<b>Tablo 3: Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hataları İçeren Bulgu Sayıları</b>	<b>10</b>
<b>Tablo 4: En Fazla Tespit Edilen 10 Konu .....</b>	<b>11</b>
<b>Tablo 5: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen 10 Konu.....</b>	<b>12</b>
<b>Tablo 6: Mahalli İdareler İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen 10 Konu .....</b>	<b>12</b>
<b>Tablo 7: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen 10 Konu.....</b>	<b>13</b>
<b>Tablo 8: İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri Puanlama Tablosu .....</b>	<b>20</b>
<b>Tablo 9: 5018 sayılı Kanuna Tabi Olan Kurum ve Kuruluşların İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları.....</b>	<b>20</b>
<b>Tablo 10: 5018 sayılı Kanuna Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşların İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları.....</b>	<b>21</b>
<b>Tablo 11: Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Bazı Mevzuat Düzenlemeleri ile Değişiklik Gerekçeleri .....</b>	<b>111</b>



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibarıyla Denetleme Oranları.....	8
Şekil 2: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	22
Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	23
Şekil 4: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	24
Şekil 5: Bilgi ve İletişim Bileşeninin Değerlendirilmesi .....	25
Şekil 6: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	26







## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL ÇERÇEVE

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

Kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi 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, 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 Türkiye Büyük Millet Meclisinin 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 Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. 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 mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali



denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti 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 mali rapor ve tablolarına dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali 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 Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak belirlenmiştir.

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

## **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 önemlilik veya genellik arz eden hususları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan ve kamuoyuna duyurulan rapordur.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli 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 Sayıştay'ın hazırlamış olduğu Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde elde edilmesi ve kullanılmasına katkı sağlanmasında önemli bir rolü bulunmaktadır.

Sayıştay'ın 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 rehberlik faaliyetleri bu alanlara kaydırılarak kamu idarelerinin kapasitelerinin arttırılmasına katkı sağlanmaktadır.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun hazırlanmasında, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi diğer kamu idarelerinin denetim raporlarındaki bulgular esas alınmıştır. 6085 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesinde kamu işletmeleri için genel rapor düzenlenmesi öngörüldüğünden, kamu işletmeleri denetim raporlarında yer alan bulgular 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 yargılama dairelerinde hükme bağlanmaktadır.

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

2019 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmuş olduğu sekizinci dış denetim genel değerlendirme raporudur. Bu Raporun hazırlanmasında mevzuatın öngördüğü kalite kontrol süreçlerinden geçerek kamu idareleri itibarıyla düzenlenen denetim raporları ile bu raporlara ilişkin kamu idaresi cevapları dikkate alınmıştır.



2019 yılı Denetim Programı kapsamında yürütülen denetimler sonucunda yargılama dairelerince ve denetim grup başkanlıklarınca dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alması önerilen konular, önemlilik veya genellik arz etme, Türkiye Büyük Millet Meclisinin 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 altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel çerçeve izah edilmiş, ikinci bölümde 2019 yılı denetimleri ve denetim sonuçlarına ilişkin genel bilgi ve istatistiklere yer verilmiş, üçüncü bölümde stratejik planlama ve performans yönetim sistemine ilişkin genel değerlendirmelerde bulunulduktan sonra dördüncü bölümde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirme ve tespitler belirtilmiştir. Raporun beşinci bölümünde, kamu idareleri raporlarında yer alan önemlilik ve/veya genellik arz eden konulara yer verilmiş olup altıncı bölümde, mevzuat değişikliği önerileri ve denetim üzerine kamu idarelerince yapılan mevzuat düzenlemelerine, ekinde ise 2019 yılında denetim raporu düzenlenen kamu idareleri listesine ve yıllar itibarıyla Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında yer alan bulguların izleme cetveline yer verilmiştir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2019 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER

2019 yılında yapılan denetimler, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarını ölçmek amacıyla yürütülmüştür.

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

Bu çerçevede yürütülen 2019 yılı denetimleri sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarına ilişkin bulgulara, 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. 2019 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

2019 yılı Denetim Programı; kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, Sayıştay Denetim Stratejik Planı (2019-2023), 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 Sayıştay Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Kararı ile hazırlanmıştır.

2019 yılı Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında; 36 genel bütçeli idare, 133 özel bütçeli idare, 8 düzenleyici ve denetleyici kurum, 2 sosyal güvenlik kurumu, 8 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 15 büyükşehir bağlı



idaresi, 37 il belediyesi, 67 ilçe belediyesi, 22 mahalli idare şirketi ve 3 mahalli idare birliği, 23 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı (YİKOB), 4 kalkınma ajansı ile 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi bulunan 7 diğer kamu idaresi olmak üzere Ek-1’de listesine yer verilen toplam 395 kamu idaresinde düzenlilik denetimi gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Denetim Programı kapsamında ayrıca 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince 81 adet kamu işletmesi denetlenmiş olup raporlama süreci devam etmektedir.

Bu raporlardan, 177’si merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2’si sosyal güvenlik kurumlarına 7’si diğer kamu idarelerine, 4’ü kalkınma ajanslarına ve 81’i kamu iktisadi teşebbüslerine ait olmak üzere toplam 271 adedi Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulanlar dışında kalan 205 rapor ise gereği yapılmak üzere ilgili kamu idarelerine gönderilmektedir.

Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Kamu İşletmeleri Genel Raporu’nun yanı sıra kamu idareleri hakkında düzenlenen Sayıştay Denetim Raporları yıllar itibarıyla sayısal olarak aşağıda sunulmuştur.

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

TBMM'ye ve İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Genel Bütçeli İdareler	43	43	45	44	45	34	36
Özel Bütçeli İdareler	97	147	147	111	128	134	133
Özel Bütçeli İdare Şirketleri	-	-	-	-	-	2	-
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	9	9	9	10	9	8
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	2	2	2	2	2
Kalkınma Ajansları	26	7	26	-*	-*	-*	4
Diğer Kamu İdareleri	7	7	8	8	10	8	7
Kamu İşletmeleri	91	76	75	73	73	73	81**
<b>Toplam</b>	<b>274</b>	<b>291</b>	<b>312</b>	<b>247</b>	<b>268</b>	<b>262</b>	<b>271</b>
<b>İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı</b>							
İl Özel İdareleri	78	51	51	31	27	25	8
Büyükşehir Belediyeleri	16	30	30	30	30	30	30
Büyükşehir Bağlı İdareleri	18	19	33	16	22	10	15
İl Belediyeleri	62	51	51	35	24	20	37
İlçe Belediyeleri	43	88	104	55	98	138	67
Mahalli İdare Şirketleri	-	28	39	3	6	5	22
YİKOB	-	-	-	-	11	13	23
Diğer Mahalli İdare	-	-	-	1	3	2	3
Kamu İşletmeleri	-	-	-	2	2	-	-
<b>Toplam</b>	<b>217</b>	<b>267</b>	<b>308</b>	<b>173</b>	<b>223</b>	<b>243</b>	<b>205</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>491</b>	<b>558</b>	<b>620</b>	<b>420</b>	<b>491</b>	<b>505</b>	<b>476***</b>

\* 2016, 2017 ve 2018 yıllarında kalkınma ajansları ile ilgili olarak sadece genel rapor hazırlanarak TBMM'ye sunulmuştur.

\*\* 2019 yılı KİT denetimlerine ilişkin raporlama süreci devam etmektedir.

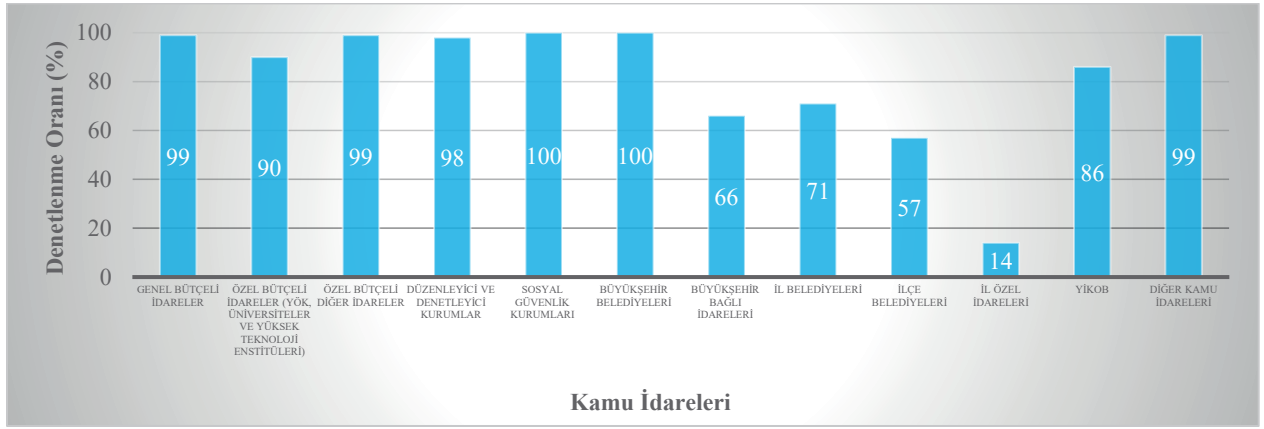
\*\*\*2019 yılında 36 kamu idaresi için düzenlenen performans denetimi raporu, KİT raporları hariç ilgili kamu idaresi raporları ile birleştirilerek yayımlanacaktır.

2019 yılında yürütülen denetimler sonucunda, bütçe/bilanço büyüklükleri itibarıyla aşağıdaki şekilde görüldüğü üzere;

- Genel bütçeli idareler %99,98,
- Özel bütçeli idareler (Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri) %90,32,
- Özel bütçeli diğer idareler %99,62,
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar %97,87,
- Sosyal güvenlik kurumları %100,
- Büyükşehir belediyeleri %100,
- Büyükşehir bağlı idareleri %66,41,
- İl belediyeleri %71,44,
- İlçe belediyeleri %57,38,
- İl özel idareleri %13,58,
- Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları %85,81,
- Diğer kamu idareleri %99,80

oranında denetlenmiştir.

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



## 2.2. 2019 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 5'inci maddesine göre Sayıştay, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleme ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine 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 mali 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'nı maddesinde belirtilen çerçevede; mevzuata uygunluğa, mali rapor ve tablolara ve mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hatalar olarak sınıflandırılmaktadır. Performans denetimleri sonucunda tespit edilen hususlar ise stratejik planın değerlendirilmesi, performans programının değerlendirilmesi, faaliyet raporunun değerlendirilmesi ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi başlıkları altında sınıflandırılmaktadır.

2019 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilen bulgu sayıları ve mali rapor ve tabloları etkileyen hatalardan bütçe türleri itibarıyla en fazla tespit edilen konulara ilişkin bilgi ve istatistikler aşağıda gösterilmiştir. Sayıştay, risk odaklı denetim faaliyetlerini genel olarak bu veriler ışığında yürütmekte ve kamu kurumlarının





kapasitesini artırmak üzere eğitim ve rehberlik faaliyetlerini bu alanlar üzerinde yoğunlaştırmaktadır.

2019 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilmiş olan mali rapor ve tabloları etkileyen hatalar ile mevzuata uygunluğa ilişkin hataları içeren bulgu sayıları, bütçe türleri itibarıyla aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 2: Mali Rapor ve Tabloları Etkileyen Hatalar ile Mevzuata Uygunluğa İlişkin Hataları İçeren Bulgu Sayıları**

Bütçe Türü	Mali Rapor ve Tabloları Etkileyen Hata	Mevzuata Uygunluğa İlişkin Hata	TOPLAM
Genel Bütçeli İdareler	244	369	613
Özel Bütçeli İdareler (YÖK, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	218	262	480
Özel Bütçeli Diğer İdareler	98	186	284
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	7	22	29
Mahalli İdareler	1117	2626	3743
Sosyal Güvenlik Kurumları	16	4	20
Döner Sermaye İşletmeleri	94	108	202
Diğer İdareler	109	223	332
<b>TOPLAM</b>	<b>1903</b>	<b>3800</b>	<b>5703</b>

Tabloda görüleceği üzere, 1903'ü mali rapor ve tabloları etkileyen, 3800'ü ise mevzuata uygunluğa ilişkin hataları içeren toplam 5703 bulgu tespit edilmiş olup bütçe türü itibarıyla en fazla bulgu mahalli idarelerde raporlanmıştır.

2019 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hataları içeren bulguların bütçe türleri itibarıyla sayısı ise aşağıda belirtilmiştir. Mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hataları içeren toplam 846 bulgu tespit edilmiş olup bütçe türleri itibarıyla en fazla bulgu yine mahalli idarelerde raporlanmıştır.

**Tablo 3: Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hataları İçeren Bulgu Sayıları**

Bütçe Türü	Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hata
Genel Bütçeli İdareler	96
Özel Bütçeli İdareler (YÖK, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	203
Özel Bütçeli Diğer İdareler	44
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	10
Mahalli İdareler	327
Sosyal Güvenlik Kurumları	58
Döner Sermaye İşletmeleri	79
Diğer İdareler	29
<b>TOPLAM</b>	<b>846</b>

Ayrıca 2019 yılında 36 kamu idaresinde gerçekleştirilen performans denetimleri sonucunda; stratejik planın değerlendirilmesi konusunda 2, performans programının değerlendirilmesi konusunda 6, faaliyet raporunun değerlendirilmesi konusunda 9 ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusunda 4 olmak üzere toplam 21 bulgu tespit edilmiştir.

Sayıştay'ın TBMM'yi doğru, zamanında ve yeterli bilgilendirmesi görevine istinaden dış denetim sonuçlarına ilişkin aşağıda yer alan istatistikler SayCap Denetim Yönetim Sisteminde yer alan bulgu kodlama modülü aracılığıyla üretilmiştir. Bulgu kodlama, 2019 yılı için mali rapor ve tabloları etkileyen hataları içeren bulgulara dair olup aşağıdaki değerlendirmeler de bu çerçevede yapılmıştır.

Mali rapor ve tabloları etkileyen hatalara ilişkin bulgulardan en fazla tespit edilen 10 konu ve tespitin yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 4: En Fazla Tespit Edilen 10 Konu**

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	123
2	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	119
3	Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	97
4	Mevduat Faiz Gelirlerinden Kesilen Gelir Vergisi Stopajının 630 Giderler Hesabına Kaydedilmemesi	54
5	Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve/veya Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	53
6	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	47
7	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının 260 Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	46
8	Faaliyet Alacakları Hesabında Tahakkuku Olan Alacakların Tahsilatının Düşük Olması	46
9	İlan ve Reklam Vergisinin Tahakkuk ve/veya Tahsilinin Yapılmaması	40
10	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	37

Tablo incelendiğinde, sıklıkla yapılan hataların başında kamu kurumlarının mülkiyetindeki veya tahsisli kullandıkları taşınmazlara ilişkin işlemlerin tüm yönüyle mali tablolara yansıtılmaması gelmektedir.

Mali rapor ve tabloları etkileyen hatalara ilişkin bulgulardan genel bütçeli idareler, mahalli idareler ve özel bütçeli idareler (Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri) itibarıyla en fazla tespit edilen 10 konu ise aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir. Tablolarda da görüleceği üzere, “Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması” ve “Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması” hususları belirtilen 3 bütçe türünde de en fazla tespit edilen 10 konu arasındadır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri itibarıyla en fazla tespit edilen 10 konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 5: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen 10 Konu**

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	14
2	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	7
3	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	7
4	Yapımı Süren Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Ödemelerin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Muhasebeleştirilmesi Gerekirken Doğrudan Giderleştirilmesi	6
5	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının 260 Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	6
6	Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli vb. Tutarların 126/226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	4
7	Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	4
8	Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması/Eksik Ayrılması	4
9	İzleyen Dönem İçinde Ödeneceği Öngörülen Kıdem Tazminatı Karşılıklarının 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabından 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına Kaydedilmemesi	4
10	Mal, Hizmet veya Yapım İhalelerine İlişkin Sözleşmelere İstinaden Girişilen Taahhütlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	4

Mahalli idareler itibarıyla en fazla tespit edilen 10 konu ve tespitin yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıdaki şekildedir.

**Tablo 6: Mahalli İdareler İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen 10 Konu**

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	100
2	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	97
3	Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	69
4	Faaliyet Alacakları Hesabında Tahakkuku Olan Alacakların Tahsilatının Düşük Olması	45
5	Mevduat Faiz Gelirlerinden Kesilen Gelir Vergisi Stopajının 630 Giderler Hesabına Kaydedilmemesi	41
6	İlan ve Reklam Vergisinin Tahakkuk ve/veya Tahsilinin Yapılmaması	40
7	Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve/veya Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	40
8	Sosyal Denge Ödemelerinden Yararlanan Personelden 4688 sayılı Kanun ve Toplu Sözleşmeye Aykırı Olarak Sözleşme Aidatı Kesilmesi	34



9	Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Yapılmaması (Boş, Mükerrer, Taksimli Yevmiye Bulunması, Geriye Dönük Yevmiye Kaydı Yapılması vb.)	33
10	Belediyelerde Eğlence Vergisi Tahakkuk ve/veya Tahsilinin Yapılmaması	25

Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri itibarıyla en fazla tespit edilen 10 konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 7: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen 10 Konu**

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	21
2	Kurumun Sosyal Güvenlik Kurumuna Olan Ek Karşılık Prim Borçlarının Muhasebeleştirilmemesi	15
3	Vadesi Geçmiş ve Ertelemiş Borçların Toplamına İlişkin SGK İl Müdürlükleri/Vergi Dairesi Kayıtları ile Mali Tablolarda Yer Alan Tutarların Uyumsuz Olması	15
4	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	14
5	Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve/veya Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	11
6	Tahakkuk Ettirilen Alacaklardan Takibe Alınanların 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	10
7	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	9
8	Mevduat Faiz Gelirlerinden Kesilen Gelir Vergisi Stopajının 630 Giderler Hesabına Kaydedilmemesi	9
9	Geçerlilik Süresi Dolan Kesin Teminat Mektuplarının Muhasebe Kayıtlarından Düşülmemesi	8
10	Döner Sermaye İşletmesine Yatırılan Sermayenin 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	7



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### STRATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile benimsenen performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. İdareler bu belgeleri hazırlayarak amaçlarını, hedeflerini, faaliyetlerini ve performanslarını kamuoyuna ve Türkiye Büyük Millet Meclisine veya mahalli idare meclislerine sunmaktadır.

2019 yılında gerçekleştirilen denetimlerde, stratejik planlama ve performans yönetim sistemine ilişkin olarak aşağıdaki tespitlere ulaşılmıştır.

#### 3.1. Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

5018 sayılı Kanun'un "Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme" başlıklı 9'uncu maddesinde, kamu idarelerinin öngörülen süreler içerisinde stratejik plan hazırlaması gerektiği hususu düzenlendiği halde bazı kamu idarelerinin stratejik planlarını yasal süreler içerisinde hazırlamadıkları tespit edilmiştir.

Stratejik planların içeriğine ilişkin gereklilikler, "Kamu İdarelerinde Stratejik Plan Hazırlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile belirlenmiştir. Bazı kamu idarelerinin stratejik planlarını bu içeriğe uygun olarak hazırlamadıkları, paydaş analizi yapmadıkları, üst politika belgeleri ile ilişki kurmadıkları, stratejik planlarında faaliyet maliyetleri tablosuna, kaynak tablosuna ve/veya stratejilere yer vermedikleri, stratejik planların bütçe ile ilişkisini kurmadıkları ve bazı başlık içeriklerini de ilgili Yönetmelik hükümlerine uygun hazırlamadıkları tespit edilmiştir.

#### 3.2. Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

Bazı kamu idarelerinin 5018 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi gereğince öngörülen süreler içerisinde hazırlamaları gereken performans programlarını yasal süreler içerisinde hazırlamadıkları ve/veya kamuoyuna açıklamadıkları tespit edilmiştir.

Kamu idareleri tarafından hazırlanan performans programlarının, "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik" hükümlerine uygun olması

gerekmektedir. Ancak bazı kamu idarelerinin performans programlarının, ilgili Yönetmelik hükümlerine uygun olarak hazırlanmadığı tespit edilmiştir.

Performans Programı Hazırlama Rehberi uyarınca kamu idarelerinin performans programları aracılığıyla yıllık hedef ve faaliyetlerini belirlemeleri ve hedef ve faaliyetlerin maliyetlendirilmesiyle de yıllık bütçe hedeflerini oluşturmaları gerekmektedir. Kamu idarelerinin bir kısmının bütçelerinin büyük bir bölümünü herhangi bir stratejik amaç, hedef ve performans hedefiyle ilişkilendirilmeden genel yönetim gideri olarak kullandıkları tespit edilmiştir. Kaynakların performans esaslı bütçeleme sistemi dışına çıkarılarak genel yönetim gideri olarak kullanılması, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

“Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik” ve Performans Programı Hazırlama Rehberi, performans hedef ve göstergeleri ile faaliyetler belirlenirken uyulması gereken esasları belirlemiştir. Ancak ilgili esaslara aykırı olarak bazı kamu idarelerinin çıktı veya sonuç odaklı olmayan performans hedefleri belirlediği ve performans göstergeleri ile faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmediği görülmüştür.

### 3.3. Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

Bazı kamu idarelerinin 5018 sayılı Kanun’un 41’inci maddesi gereğince hazırlamaları gereken faaliyet raporlarını kanuni süreleri içerisinde hazırlamadıkları ve/veya Sayıştay’a göndermedikleri tespit edilmiştir.

“Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” ile hazırlanacak idare faaliyet raporlarının içeriği başlıklar olarak belirlenmiştir. Denetimlerde bazı kamu idarelerinin idare faaliyet raporlarının içerik olarak ilgili Yönetmelik’e uygun olmadığı tespit edilmiştir.

“Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” hükümleri gereğince idarelerin faaliyet raporlarında performans hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine ilişkin açıklama yapmaları gerekmektedir. Denetimlerde faaliyet raporlarında, performans bilgileri başlığı altında, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmediği görülmüştür.





### 3.4. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesine Yönelik Tespitler

5018 sayılı Kanun'un 41'inci maddesi gereğince hazırlanacak faaliyet raporlarında idarelerin stratejik planları ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlere ve belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu bilgilerine performans bilgileri başlığı altında yer vermeleri gerekmektedir. Ancak denetimlerde bazı kamu idarelerinde stratejik planın başarılı bir şekilde uygulanmasını, uygulama sonuçlarının izlenmesini, doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlamak için gerekli olan veri kayıt sisteminin kurulmadığı, veri kayıt sisteminin kurulmuş olduğu kamu idarelerinde ise sistemin tam, doğru ve güvenilir performans bilgisi üretilmesini sağlayacak yeterlilikte olmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idareleri tarafından, faaliyet sonuçları hakkında raporlama yaparken stratejik plan uygulamasının sistematik olarak takip edilmesini, uygulama sonuçlarının amaç ve hedeflerle kıyaslanarak ölçülmesini ve belirli periyotlarla raporlanmasını sağlayan önceden tanımlanmış bir izleme ve değerlendirme sistemi kurulması gerekmektedir.



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

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

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

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

Sayıştay gerek bu görevi gereği gerekse 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 mali yönetim ve iç kontrole ilişkin tespit edilen bulgular kapsamında kamu kurumlarının iç kontrol sistemleri değerlendirilmekte ve tespit edilen bulgulara yapılan öneriler kapsamında çağdaş denetim anlayışına uygun olarak kamu kurumlarına rehberlik etme faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

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

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesine göre, mali 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 Mali 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 8 : 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.

Kurumların İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sonucu elde ettikleri ortalama puanlara ilişkin tablolar, kurumların 5018 sayılı Kanun'a tabi olmaları yönünden ayrıştırılarak aşağıda verilmiştir. Tablolarda görüleceği üzere, 5018 sayılı Kanun'a tabi olan kamu kurum ve kuruluşlarının iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sonucu elde ettikleri puanlar, Kanun'a tabi olmayanlardan daha yüksektir.

**Tablo 9: 5018 sayılı Kanuna Tabi Olan Kurum ve Kuruluşların İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları**

Bütçe Türü	Ortalama Puan (100 Puan Üzerinden)	Kurum Sayısı
Genel Bütçeli Kurumlar	73	36
Sosyal Güvenlik Kurumları	71	2
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	67	35
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	66	98
Mahalli İdareler	62	160
<b>TOPLAM İDARE SAYISI</b>		<b>331</b>

**Tablo 10: 5018 sayılı Kanuna Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşların İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları**

Bütçe Türü	Ortalama Puan (100 Puan Üzerinden)	Kurum Sayısı
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	34	8
YİKOB	21	23
Diğer Kamu İdareleri ve Kalkınma Ajansları	50	11
<b>TOPLAM İDARE SAYISI</b>		<b>42</b>

Kamu idarelerinin mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde uymakla yükümlü buldukları Kamu İç Kontrol Standartları çerçevesinde iç kontrol bileşenleri; “kontrol ortamı”, “risk değerlendirme”, “kontrol faaliyetleri”, “bilgi ve iletişim” ile “izleme”den oluşmaktadır. İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan sorulara ilişkin değerlendirmeleri iç kontrol sisteminin bileşenleri bazında ele almak gerekmektedir.

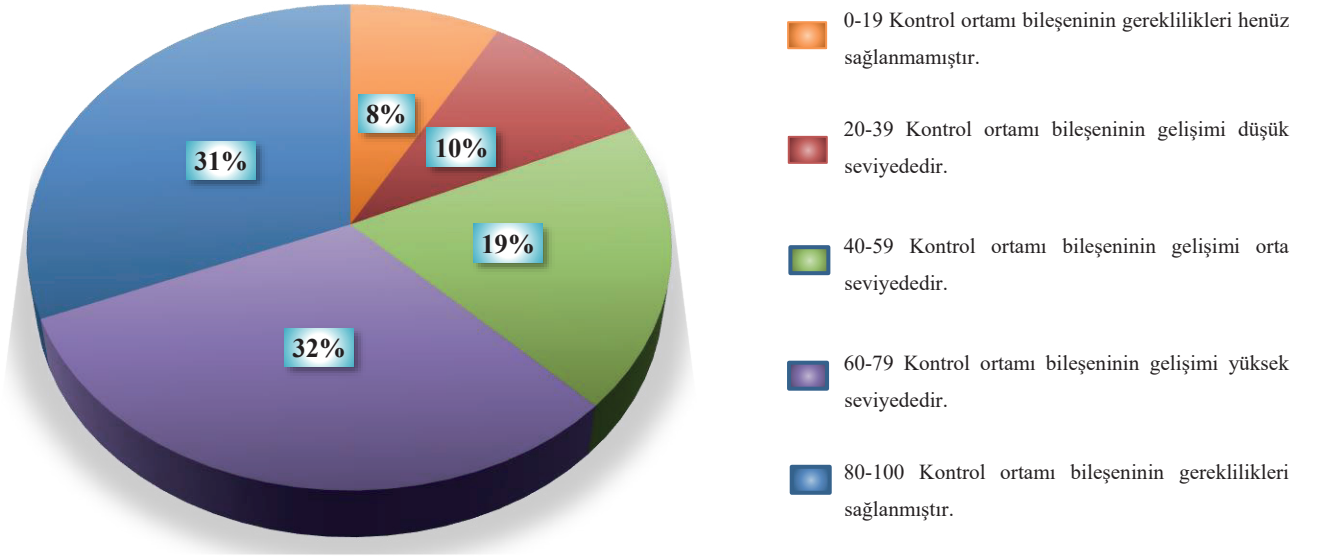
#### 4.1.1 Kontrol Ortamı

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 eksikliği olmayan bir kontrol ortamına ihtiyaç duyulmaktadır.

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

- %31’inde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %32’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %19’unda bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %10’unda çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %8’inde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

## Şekil 2: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi



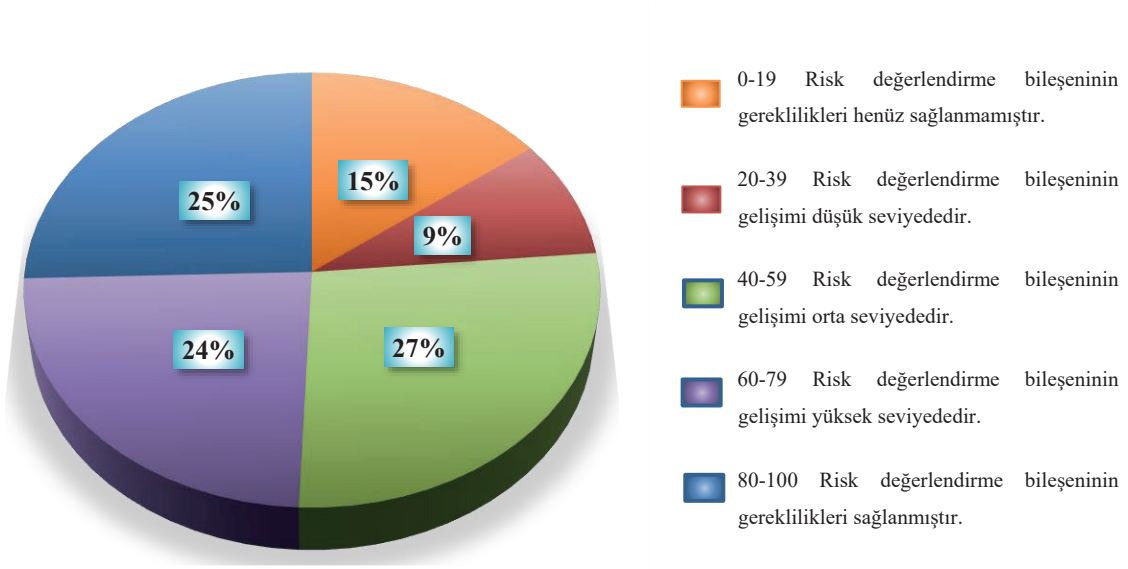
### 4.1.2 Risk Değerlendirme ve Kurumsal Riskler

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 değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %25’inde risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %24’ünde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %27’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %9’unda çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %15’inde risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

### Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi

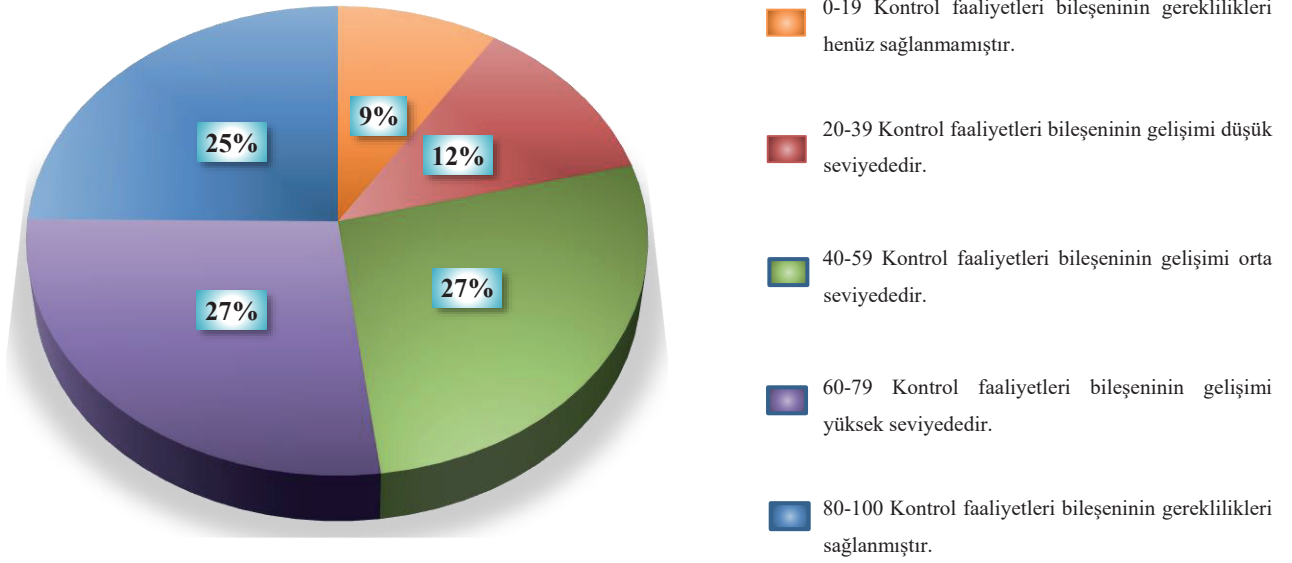


#### 4.1.3 Kontrol Faaliyetleri

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

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

- %25’inde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %27’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %27’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %12’sinde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %9’unda kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

**Şekil 4: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi****4.1.4 Bilgi ve İletişim**

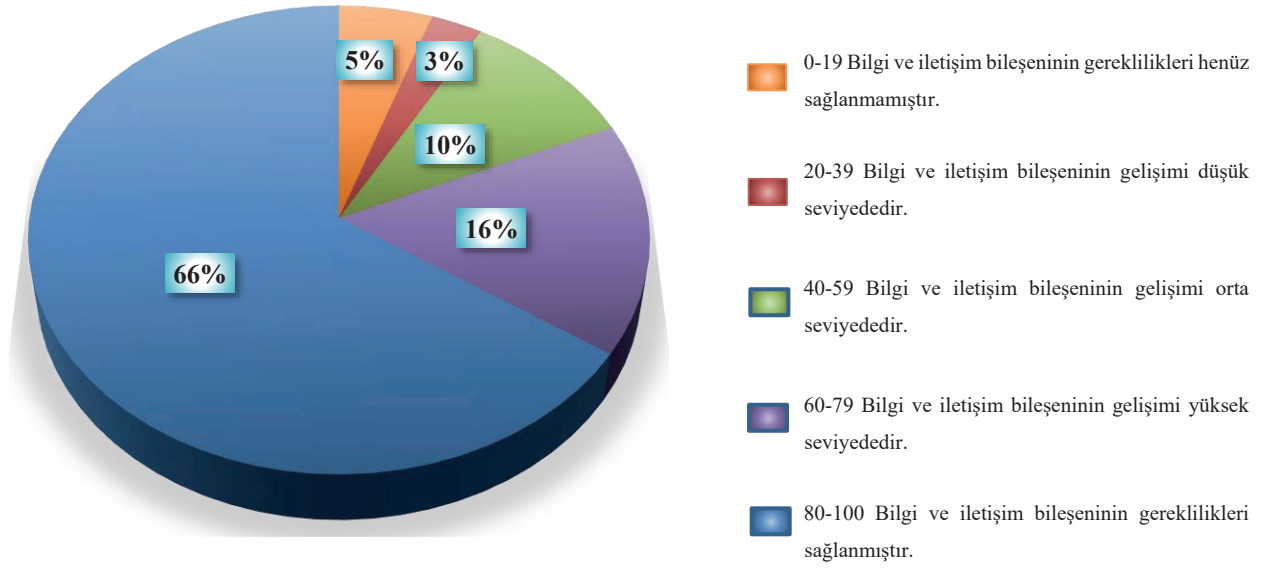
İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeni, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini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

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

- %66'sında bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %16'sında bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %10'unda bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %3'ünde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %5'inde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.



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



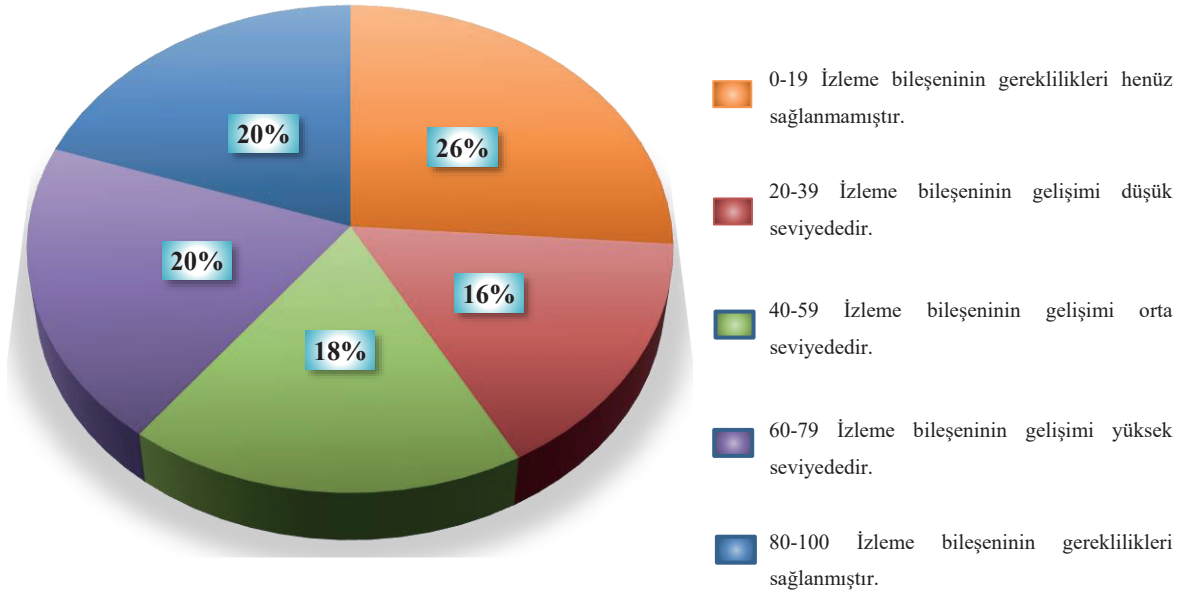
#### 4.1.5 İzleme

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

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

- %20'sinde izleme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %20'sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %18'inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %16'sında çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %26'sında bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

### Şekil 6: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi



## 4.2. Düzenlilik Denetimi Raporlarında Yer Alan Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay, düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. 2019 yılında 476 kamu idaresinde gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri sonucunda idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin olarak tespit edilen hususlara aşağıda ayrıntıları ile yer verilmiştir.

### 4.2.1 Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler

2019 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

#### 4.2.1.1 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 ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına 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.

- "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmalarının yapılmaması,
- Kurum organizasyon yapısı içerisinde birimlerin görev, yetki ve sorumlulukların yazılı olarak belirlenmemesi,
- Kurum çalışanlarının ihtiyaç analizine yönelik hizmet içi eğitim planlaması yapılmaması veya yapılan planlara uygun eğitim organizasyonları düzenlenmemesi,
- Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik yazılı olarak belirlenmiş düzenlemelerin bulunmaması.

#### ***4.2.1.2 Üniversitelerin Döner Sermaye İşletmelerine İlişkin Tespitler***

Döner Sermaye İşletmelerinin, İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi kapsamında üniversitelerin uyum eylem planlarına dahil edilmeleri ve iç kontrol sisteminin döner sermaye işletmelerinde de kurulup uygulanması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı üniversitelerde döner sermaye işletmelerinin üniversitelerin iç kontrol sistemlerine ve İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarına dahil edilmedikleri tespit edilmiştir.

#### ***4.2.1.3 Yetki Devrine İlişkin Tespitler***

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne göre, idarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde yetki devirleri ve sınırlarının yazılı olarak belirlenmediği, bu belirlemenin yapıldığı idarelerden bazılarında ise mevzuatla belirlenen ilkelere uygun davranılmadığı tespit edilmiştir.

#### ***4.2.1.4 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.

#### **4.2.2 Risk Değerlendirme Bileşeni ile Kurumsal Risklere İlişkin Tespitler**

2019 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi risk değerlendirme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- İç kontrol risklerinin belirlenmediği,
- Risklerin tespit edildiği 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;

- Stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmadığı, bu dokümanların mevcut olduğu diğer bazı idarelerde ise, stratejik plan ve performans programlarında, yürürlükte olan mevzuata göre birtakım eksiklikler olduğu,
- Kurumsal risk yönetiminin gerekliliklerinin yerine getirilmediği ve kurumsal risklerin belirlenmediği

tespit edilmiştir.

#### **4.2.3 Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler**

2019 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

##### **4.2.3.1 İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler**

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Kamu İç Kontrol Rehberinde, İdarelerde faaliyetlere ait iş akış süreçlerinin yazılı olarak oluşturulması ve bu süreçlerde görev alanların

yetki sınırları ile sorumluluklarının belirlenmesi gerektiği; belirlenen süreçlerin analiz edilerek süreçlerdeki hangi yetkilerin kimlere devredileceğinin tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

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

#### ***4.2.3.2 Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler***

Kamu iç kontrol standartlarına göre, hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali 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.

#### ***4.2.3.3 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 yazılı bir bilişim sistemi politikasının olmadığı ve bu sistemlere veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusundaki yetkilendirmelerle, bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirilmesi konusunda bazı eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir.

#### ***4.2.3.4 Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler***

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

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

tespit edilmiştir.

#### **4.2.4 Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler**

2019 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 imkanı sunacak bir yönetim bilgi sisteminin bulunmadığı tespit edilmiştir.

#### **4.2.5 İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler**

2019 yılı denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi izleme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

##### ***4.2.5.1 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.

##### ***4.2.5.2 İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu Hakkında Tespitler***

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi uyarınca kurumlarda üst yönetici onayı ile bir üst yönetici yardımcısı veya harcama yetkilisi başkanlığında, harcama yetkilileri veya görevlendirecekleri yardımcılardan oluşan bir İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu oluşturulması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde gerekli izlemeleri yapmak ve sistemin etkin işleyişine katkı sağlamak üzere oluşturulması gereken İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu'nun kurulmadığı tespit edilmiştir.



#### **4.2.5.3 İç Denetim Hakkında Tespitler**

5018 sayılı Kamu Mali 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.

#### **4.2.5.4 İç Kontrol Sisteminin Yıllık Değerlendirmesinin Yapılmaması**

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

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

#### **4.2.5.5 Üst Yönetici ve Harcama Yetkililerinin İç Kontrol Güvence Beyanını İmzalamaması**

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik gereğince üst yönetici tarafından imzalanarak idare faaliyet raporuna, harcama yetkilisi tarafından



imzalanarak birim faaliyet raporuna eklenmesi gereken “İç Kontrol Güvence Beyanı”nın bazı kamu idarelerince eklenmediği görülmüştür.



## BEŞİNCİ BÖLÜM

### KAMU İDARELERİ RAPORLARINDA YER ALAN ÖNEMLİLİK VE/VEYA GENELLİK ARZ EDEN KONULAR

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinin birinci fıkrasında Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler ile diğer kurumlar itibarıyla düzenleneceği belirtilmiştir. 2019 yılı denetimlerine ilişkin kamu idareleri raporlarında yer alan bulgular yukarıda belirtilen bütçe türlerine uygun olarak sınıflandırılmış, birden fazla bütçe türünü ilgilendiren konular “Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular” başlığı altında incelenmiştir. Bütçe türlerine ilişkin kamu idareleri raporlarında yer alan ve önemlilik/genellik arz eden konular aşağıda belirtilmiştir.

#### 5.1. Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular

##### 5.1.1 Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler

###### *5.1.1.1 Mali Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması*

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5'inci maddesinde kamu mali 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 mali 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 mali 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 mali işlemlerin, tek bir muhasebe sistemi aracılığıyla yürütülmesi veya mali tabloların konsolide edilerek raporlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Denetimlerde,

- Genel yönetim kapsamındaki bazı kamu idarelerinde kanunla belirlenen bütçe türleri dışında döner sermaye bütçelerinin mevcut olduğu ve kamu idareleri tarafından harcamaların bir kısmının Parlamento tarafından onaylanmış bütçelerden yapılmakla birlikte bazı harcamaların ise döner sermaye bütçelerinden yapıldığı ve gelirler için de benzer bir durumun söz konusu olduğu görülmüştür. Bu durum, idarelerin tüm gelir ve giderlerinin kamu idarelerinin bütçelerinde gösterilememesine neden olmaktadır. Bu iki bütçe için oluşturulan mali tablolar ayrı ayrı incelendiğinde faaliyetlerin ancak bir kısmı hakkında bilgi edinilebildiği, bu mali tablolar konsolide de edilemediğinden kamu idaresi faaliyetlerinin bir bütün olarak tek bir mali tabloda raporlanamadığı, mevcut haliyle 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü sisteme uygun olmayan döner sermaye işletmelerinin, Kanun'un Geçici 11'inci maddesi gereğince 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılmalarına karar verilmiş olmasına rağmen hala 5018 sayılı Kanun'da öngörülen ilke ve esaslara uygun olarak yapılandırılmadıkları,
- Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın taşra teşkilatı durumundaki Gençlik ve Spor İl ve İlçe Müdürlükleri'nin mali faaliyetlerinin Bakanlığın bütçe ve muhasebe sistemi dışında yönetilmesi ve sonuçlarının ayrı mali tablolarda raporlanması nedeniyle Bakanlığın mali tablolarının kapsamı gereken tüm hesap ve işlemleri kapsamadığı,
- Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu gider hesabına ait işlemlerin Ticaret Bakanlığı mali tablolarında izlenmediği,
- Tarım ve Orman Bakanlığınca çeşitli amaçlarla kullanılmak üzere Döner Sermayeli İşletmelerin gayrisafi hasılatlarından azami %5'e kadar ayrılan Merkez Hissesine ait işlemlerin, döner sermayeli işletmelere ait muhasebe sisteminin dışında yürütüldüğü, başka bir ifadeyle Merkez Hissesine ait yıllık faaliyet gelir ve giderleri ile varlık ve yükümlülüklerin dönem sonu mali tablolarında raporlanmadığı tespit edilmiştir.

#### ***5.1.1.2 Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Tutulmaması***

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Kayıt düzeni ve kayıt düzeltilmesi" başlıklı 18'inci maddesinde; kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin gerçekleşme sırasına göre

düzenli bir şekilde hesap dönemi başında “1” den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırarak kaydedileceği, muhasebe kayıtlarının ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltileceği belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 43'üncü maddesinde; işlemlerin, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedileceği; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılacağı; muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında (1)'den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verileceği; gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ve yardımcı defter kayıtlarında bu yevmiye numaralarının esas alınacağı ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin “Kullanılacak defterler ve kayıt düzeni” başlıklı 44'üncü maddesinde ise; yevmiye defterinin, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defter olduğu; yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemlerin muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Yevmiye defteri” başlıklı 183'üncü, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in “Kayıt düzeni ve zamanı başlıklı” başlıklı 21'inci ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “Kayıt düzeni ve kayıt düzeltmesi” başlıklı 40'inci ve “Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 57'nci maddesinde de benzer düzenlemelere yer verilmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin yevmiye defterlerinde yevmiye numaralarının boş bırakıldığı ya da alt yevmiye numarası verildiği ve geçmiş tarih verilmek suretiyle geriye dönük yevmiye kaydı yapıldığı görülmüştür. Geçmişe dönük kayıt yapılabilmesinin kayıtların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin bir risk oluşturduğu değerlendirilmektedir.

### **5.1.1.3 Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması**

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 8'inci maddesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planlarında yer alan tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu düzenlemeye paralel olarak çıkartılan 41 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesinde de kurumsal kod kullanılması zorunluluğu vurgulanmıştır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan 27.04.2015 tarihli ve 90192509-010.03-4168 sayılı yazı ve eki listeye, tahsil edilen gelirlerin hangi idarelerin kurumsal kodu ile muhasebeleştirileceği, genel bütçe detaylı hesap planında yer alan bütçe gelirleri hesabının yardımcı hesap kodları itibarıyla ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Daha sonra Genel Müdürlük tarafından yayınlanan 15.02.2016, 03.01.2017, 24.01.2017 ve 02.01.2019 tarihli yazılar ile bahse konu liste güncellenerek son halini almıştır.

Anılan Listeye göre Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) ait olan ve ekonomik kodlara ilişkin ayrıntıları ile birlikte gösterilen gelir ve alacakların, GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, her bir kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilen ve listede “İlgili idare” olarak belirtilenlerden Başkanlık tarafından yapılan faaliyetler sonucunda oluşanlar da GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilecektir. Bunların haricinde herhangi bir gelir ya da alacağın GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi ise mümkün bulunmamaktadır.

Denetimlerde, kurumsal kodun hatalı kullanılması nedeniyle kamu idaresine ait olmayan mali işlemlerin mali tablolarda yer aldığı ya da kamu idaresine ait olan mali işlemlerin mali tablolarda yer almadığı tespit edilmiştir.

#### ***5.1.1.4 Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması***

Mali Tabloların Sunulmasına ilişkin 1 no.lu Devlet Muhasebe Standardı, mali 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 mali tablolar üretmekle görevlidirler. Bu kapsamda, idarelerin malî durumunu, malî performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmaları, sadece mali 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; mali tabloların en iyi şekilde anlaşılması amacıyla kamu idarelerince seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının hazırlanan



mali tablolara ek olarak sunulacağı, mali tabloların notlar bölümünde muhasebe politikalarına ilişkin bilgilere yer verileceği, Devlet muhasebesi standartlarında açıklanması öngörülen hususlara da mali tabloların dipnotlarında yer verileceği, mali tabloların anlaşılır olması ve diğer kamu idarelerinin mali 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 mali tablo setinde, önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlara yer verilmesi gerekmektedir.

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

### **5.1.2 Kamu İdaresi Gelirlerinin Tahakkuk ve Tahsilat Süreçlerinde Kurumlar Arasında Koordinasyon Eksikliği Bulunması**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesi, kamuya 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 tahsili süreçlerinde birden fazla kamu idaresine veya aynı kamu idaresinin farklı birimlerine görev verilebilmekte olup söz konusu idare ve birimlerin koordinasyon içerisinde hareket etmeleri kamu gelirlerinin eksiksiz ve zamanında takip ve tahsili için önem taşımaktadır.

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

- İdari para cezaları, 5326 sayılı Kabahatler Kanun’ına 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 muhasebeleştirilmemesinde, 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 bildirmemesinde, ya da biriktirerek topluca göndermektedir. Bu durum bir taraftan idari para cezalarının, cezayı veren kamu idaresinin mali tablolarında görünmemesine sebep olurken, diğer taraftan söz konusu alacakların sağlıklı takibinin yapılmasına da mani olmaktadır.
- Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tarımsal uygulamaların desteklenmesi amacıyla tarımsal amaçlı kooperatiflerin uyguladığı projelere düşük faizle uzun vadeli kredi kullanılmaktadır. Söz konusu krediler Bakanlık tarafından kullanılmakta, kredi geri 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.
- Maden işletmeciliği yapan firmalardan tahsil edilen Devlet hakkı kapsamındaki il özel idaresi payının il özel idareleri tarafından takibinin yapılamadığı ve tahsilinde sorunlar yaşandığı tespit edilmiştir. Devlet hakkının takip ve tahsili ile ilgili tüm verilerin Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünde tutulduğu, il özel idarelerinin bu payların takip ve tahsiline imkan sağlayacak verisinin bulunmadığı ve il özel idareleri tarafından sadece Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden gelen payların gelir kaydedildiği görülmüştür.
- 5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu’na göre, il özel idareleri veya büyükşehir belediyesi bulunan illerde valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları tarafından jeotermal kaynağı kullanan gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve tesislerin, bu kaynaklarla ilgili bir önceki yılın gayrisafi

hasılatlarından alınan %1 tutarındaki idare payının beşte birinin, kaynağın sınırları içinde bulunduğu belediyeye ödenmesi gerekmektedir. Belediyeler tarafından mücavir alan dahilinde faaliyet gösteren jeotermal firmalarının tespit edilmediği ve buna bağlı olarak yukarıda anılan Kanun gereğince il özel idareleri ve valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları tarafından aktarılması gereken payların takip ve tahsilinin sağlanamadığı tespit edilmiştir.

### 5.1.3 Taşınmazlara İlişkin Tespitler

#### 5.1.3.1 Kamu İdarelerinin Mülkiyetinde, Yönetiminde veya Kullanımında Bulunan Taşınmazların Kayıt ve Kontrol İşlemlerinin Tamamlanmaması

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in "Kayıt ve kontrol işlemleri" başlık 5'inci maddesine göre tapuda kayıtlı taşınmazlardan maliyeti belirli olanların maliyet bedeli, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin rayiç değeri, bu iki değeri belli olmayanlar ile maddede sayılan diğer taşınmazların ise iz bedeli üzerinden kayıtlara alınması gerekmektedir.

Yönetmelik'e, 03.06.2014 tarih 2014/6455 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen "Mevcut taşınmazların kaydına ilişkin işlemler" başlıklı Geçici 1'inci maddede, kamu idarelerine ait taşınmazların fiili envanterlerinin emlak vergisi değerleri üzerinden kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimler tarafından mevcut kullanım şekilleri esas alınarak en geç 30.09.2014 tarihine kadar tamamlanması, Yönetmelik eki formlara ve icmal cetvellerine kaydedilmesi, fiili envanteri yapılan taşınmazlara ait bilgilerin muhasebe kayıtları yapılmak üzere ilgili muhasebe birimine verilmesi öngörülmüştür.

Söz konusu taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasında nihai hedef, emlak vergisi değerleri üzerinden kaydedilen taşınmazların maliyet veya rayiç bedeli üzerinden kayıtlara alınması olup anılan madde gereğince bu işlemlerin tamamlanması için öngörülen son tarih 31.12.2017'dir.

Yönetmelik'in 10'uncu maddesi uyarınca ise, kamu idarelerinin mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının birbirine uygun olmaması durumunda, fiili kullanım durumları esas alınarak tapu kayıtlarında cins tashihlerinin yapılması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait taşınmazlara ilişkin olarak fiili envanter çalışmalarının tamamlanmadığı, taşınmazların değerlerinin belirlenmediği, bu değerler

üzerinden kayıtlara alınmadığı ve taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının birbirinden farklı olmasına rağmen cins tashihi işlemlerinin tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

### **5.1.3.2 Tahsise Konu Olan Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Taşınmaz tahsisi" başlıklı 47'nci maddesine göre kamu idareleri, kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebilirler.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddeleri uyarınca kamu idarelerinin hem diğer kamu idarelerine tahsis ettikleri taşınmazları, hem de kendilerine tahsis edilen taşınmazları yardımcı hesaplar itibarıyla ilgili varlık hesaplarında muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde, 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 tespit edilmiştir.

### **5.1.3.3 Devletin Özel Mülkiyeti veya Hüküm ve Tasarrufu Altında Olmayan Taşınmazların Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi**

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 yaptırılabilceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu 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.

Kanun'da geçen "Devletin özel mülkiyetindeki" ve "Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler" ifadeleri ile hazineye ait olan taşınmazlar tarif edilmekte olup belediye, il özel



idaresi, üniversite gibi kamu idarelerinin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

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

#### ***5.1.3.4 Taşınmazların Kiralanmasında Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracılara İlişkin Gerekli İşlemlerin Yapılmaması***

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

Aynı Kanun'un 84'üncü maddesinde ise sözleşme yapıldıktan sonra taahhüdünden vazgeçen ve mücbir sebepler dışında taahhüdünü sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirmeyen müteahhit veya müşteriler hakkında bir yıla kadar ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verileceği hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait taşınmazların kiralınmasında, sözleşme hükümlerine aykırı davranmalarına rağmen kiracıların; sözleşmelerinin feshedilmediği, teminatlarının gelir olarak kaydedilmediği, tahliye edilmediği, ihalelerden yasaklanmaları için gerekli işlemlerin yapılmadığı ve idarenin alacakları için icra yoluna başvurulmadığı tespit edilmiştir.

#### **5.1.4 Taşınırların Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler**

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır mal yönetim hesabı" başlıklı 34'üncü maddesine göre taşınır mal yönetim hesabı, önceki yıldan devredilen, yılı içinde giren, çıkan ve ertesi yıla devredilen taşınırlar ile yılsonunda 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.

Yönetmelikte giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt ve kontrol 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.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri ise kurum 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 Yönetmeliklere göre kurum faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü dayanıklı taşınırın edinildiğinde ilgili varlık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Elden çıkarılacak maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması işlemleri de yine bu Yönetmeliklerde yer alan hükümlere göre yapılmalıdır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Taşınır yönetim dönemi hesabının hazırlanmadığı veya eksik hazırlandığı,
- Taşınırların yılsonu sayımlarının yapılmadığı,
- Bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınırların muhasebeleştirilmediği, hatalı muhasebeleştirildiği ya da bütçe geliri ile ilişkilendirildiği,

- Kurumun taşınır kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında, fiilen kurum stoklarında bulunan taşınırlar ile taşınır kayıtları arasında veya fiilen kurum 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 yılsonunda toplu olarak yapıldığı ve tüketim malzemesi çıkışlarının Yönetmelik'te öngörülen sürelerle uygun olarak yapılmadığı,
- Kurum bünyesinde üretilen mal ve malzemelerin taşınır kayıtlarına alınmadığı,
- Varlık hesaplarına kaydedilmesi gereken dayanıklı taşınırların ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği,
- Dayanıklı taşınırlara sicil numarası verilmediği veya sicil numaralarının taşınır üstünde bulunmadığı, ortak kullanıma verilen taşınırlar için Dayanıklı Taşınır 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 taşınırların hurdaya ayrılmadığı

tespit edilmiştir.

### 5.1.5 İhale Kanunlarına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler

#### 5.1.5.1 İhale Kanunlarında Yer Alan İlkelere Uyumun Sağlanmasına İlişkin Tespitler

İhale mevzuatının düzenlendiği temel iki kanunda ihale usulleri ve ilkelerine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "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. Söz konusu Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu belirtilmiştir.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "İlkeler" başlıklı 2'nci maddesinde de söz konusu Kanun kapsamında yapılacak ihalelerde açıklık ve rekabetin sağlanmasının esas olduğu belirtilmiştir.

Denetimlerde; Kamu İhale Kanunu kapsamında yapılan ihalelere ilişkin;

- Temel ihale usulleri ile karşılanması gereken ihtiyaçların kısımlara bölünmesi veya mevzuatın farklı yorumlanması suretiyle ya da önceki yıllarda yapılan ihalelerde hiç isteklinin çıkmamış olması gibi sebeplerle daha az sayıda isteklinin katılabildiği pazarlık usulü, doğrudan temin veya Kanun'un 3'üncü maddesi ile diğer kanunlardaki istisna hükümlerinin öngörmüş olduğu satın alma usulleriyle karşılandığı,
- Kamu ihale mevzuatındaki sınırlamaların ötesinde, isteklilerin ihalelere katılımını sınırlayacak şekilde bilgi ve belge istenildiği, "benzer iş" tanımının ihale konusu işe göre dar tutulduğu, kısmi teklif alınabilecek ihalelerde kısmi teklif alınmasının öngörülmediği, anahtar teslim götürü bedel teklif alınan yapım işlerinde uygulama projelerinde eksikliklerin bulunması gibi ihale dokümanını oluşturan belgelerde ve bu belgeler arasında çelişkiler ve noksanlıkların olduğu

tespit edilmiştir.

Devlet İhale Kanunu kapsamında yapılan ihalelerde ise ihale şartnamelerinde ihaleye katılabilme şartı olarak ihale konusu işle mütenasip olmayan nitelik ve yeterliliklerin arandığı; mevzuatın hatalı yorumlanması gibi nedenlerle pazarlık usulünün seçildiği; şartname satış bedelinin çok yüksek belirlendiği tespit edilmiştir.

#### ***5.1.5.2 Kesin Kabulden İtibaren Yükleniciye Getirilen 15 Yıllık Sorumluluk Mükellefiyeti Gözetilmeden Bakım Onarım Yapılması***

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 30'uncu maddesi ile Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 20'nci ve 25'inci maddeleri gereğince yapım işlerinde yüklenici ve alt yükleniciler, yapının fen ve sanat kurallarına uygun olarak yapılmaması, hileli malzeme kullanılması ve benzeri nedenlerle ortaya çıkan zarar ve ziyandan, yapının tamamı için işe başlama tarihinden itibaren kesin kabul tarihine kadar sorumlu olacağı gibi, kesin kabul onay tarihinden itibaren de 15 yıl süreyle müteselsilen sorumlu olup bu zarar ve ziyanın genel hükümlere göre (rızaen tahsilât veya alacak davası açılarak) yüklenici ve alt yüklenicilere ikmal ve tazmin ettirilmesi gerekmektedir.

4735 sayılı Kanun kapsamında sözleşmeye bağlanan ve kesin kabulden itibaren 15 yıllık müddeti devam eden kamu binalarında, bakım onarım gideri yapılabilmesi için öncelikle bir teknik heyet oluşturularak söz konusu bakım onarımın kullanım hatası ya da imalat hatasından kaynaklandığının tespit ettirilmesi, kullanım hatasından kaynaklı bakım onarım giderlerinin bütçeden karşılanması; buna karşın yüklenici veya alt yüklenici kusurundan kaynaklanan bakım onarımın yüklenici marifetiyle yaptırılması, sonuç alınamaması durumunda kamu kaynakları ile yüklenici nam ve hesabına yaptırılıp bedelinin yükleniciden sulhen veya dava yoluyla tahsil edilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, kesin kabulden itibaren yükleniciye getirilen 15 yıllık sorumluluk mükellefiyeti gözetilmeksizin bakım onarım gideri ödendiği tespit edilmiştir.

#### ***5.1.5.3 Yapım İşlerinde İş Artışı Yapılan veya Süre Uzatımı Verilen Hallerde Bütün Riskler (All Risk) Sigorta Bedelinin Artırılmaması ve/veya Süresinin Uzatılmaması***

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 9'uncu maddesi gereğince yapım işlerinde iş ve işyerinin sigortalanacağı, söz konusu sigortanın mahiyetini açıklayan Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında ise ödenen toplam hakediş tahakkuk tutarının (fiyat farkları dahil) 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 düzenlenmiştir.

Denetimlerde, iş artışı ve süre uzatımı yapılmasına rağmen zeyilname ile sigorta bedelinin arttırılmadığı ve/veya sigorta süresinin uzatılmadığı tespit edilmiştir.

#### ***5.1.5.4 Doğrudan Temin Usulünün Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar***

Kamu İhale Kanunu'nun "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesine göre maddede sayılan hallerde ihtiyaçlar; ihale komisyonu kurma, Kanun'da sayılan yeterlik kurallarını arama, ilân yapma ve teminat alma zorunluluklarına uyulmaksızın, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılması suretiyle karşılanabilecektir.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Doğrudan temine ilişkin açıklamalar" başlıklı 22.1.1.3'üncü maddesine göre; bir defada yapılacak alımlarda sözleşme yapılması idarenin

takdirindeyken, belli süreyi gerektiren doğrudan temin tedariklerinde ise sözleşme yapılması zorunludur.

Aynı Tebliğ'in "Doğrudan temin kayıt formu" başlıklı 30.9.2'nci maddesine göre; 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 gerekmektedir.

Tebliğ'in "İdareler tarafından EKAP üzerinden gerçekleştirilecek işlemler" başlıklı 30.5.4'üncü maddesine göre; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin (d) bendi uyarınca belirtilen parasal limit dahilinde 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 gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Belli süreyi gerektiren doğrudan temin tedariklerinde sözleşme yapılmadığı,
- "Doğrudan Temin Kayıt Formu"nun doldurulup Kamu İhale Kurumuna gönderilmediği,
- Alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kamu İhale Kurumunun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmediği

tespit edilmiştir.

### **5.1.6 Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Tespitler**

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) Modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesi, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile 45 Sıra No.lu Muhasebat Genel Tebliği (Kamu Özel İş Birliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri) hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir.

Tebliğ KÖİ modelini, yap-işlet-devret veya yap-kirala-devret modellerine göre gerçekleştirilen kamu yatırımları ile işletme hakkının devri gibi kamu hizmeti sunumunun devredilmesini içeren idari sözleşmeleri ya da özel hukuk sözleşmeleri ile kanunlarla

belirlenmiş bu modellerin belirli bölümlerini kısmen içeren diğer kamu özel iş birliği modelleri olarak tanımlamıştır.

Yönetmelik ve Tebliğ hükümleri uyarınca, kamu idarelerine ait maddi duran varlıklardan hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilenlerin, işletme süresinin başladığı tarihten itibaren 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak, diğer taraftan ayrılmış amortisman tutarları 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç ve alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Anılan Tebliğ'in "Yap-İşlet-Devret Modelinde Varlık ve Yükümlülük Kayıtları" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasında, yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlığının, 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek kısmının 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmının ise 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmektedir.

Aynı fıkra, gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir, sözleşmeye esas dokümanlarda yer alan görevli şirket tarafından hesaplanmış yatırımların işletilmesinden elde edilmesi muhtemel gelir olarak tanımlanmıştır.

Tebliğ'de ayrıca sözleşme gereği işletmeci/görevli şirket/yüklenicinin yerine getirmeyi taahhüt ettiği yapım işlerinin izlenebilmesi amacıyla girişilen taahhüt tutarları sözleşme fiyatı üzerinden 922 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabına borç, 923 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Yine Tebliğ'in 9'uncu maddesinde idare ile işletmeci arasında imzalanan sözleşmeye dayanarak idareye ödenecek tutarlar kesinleştiğinde 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç, 600 Gelirler Hesabına alacak, tahsil edildiğinde ise bir taraftan 102 Bankalar Hesabına borç ve 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına alacak diğer taraftan 805 Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800 Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu mevzuat hükümlerinde yapımı tamamlanan ve idare tarafından kabulü yapılan finansal kiralama işlemine konu maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılarak düşük olan değer üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabında izlenmesi, sözleşme gereği kiralayana ödenecek toplam tutarın vade durumuna

göre mali borç olarak kaydedilmesi, finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin ise ilgili oldukları dönemde gider kaydedilmek üzere ayrı bir hesapta izlenmesi gerektiği düzenlenmiştir.

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun ile bu Kanun'un 4'üncü ve 8'inci maddeleri gereğince yayımlanan 26.04.2011 Bakanlar Kurulu Kararı ise yap-işlet-devret modeli kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

Denetimlerde,

- Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım işleri ile işletme hakkı devredilen varlıklar bulunmasına rağmen, ilgili maddi duran varlıkların 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında izlenmediği, gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin ilgisine göre 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına ve 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına kaydedilmediği,
- 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında bulunan varlıklar için amortisman ayrılmadığı,
- Girişilen taahhüt tutarlarının 922 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabı ile 923 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabında izlenmediği,
- Hizmet imtiyaz varlığına ilişkin muhasebe kayıtlarının gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir yerine, yatırımın maliyeti esas alınarak yapıldığı,
- Sözleşmeye dayanarak idareye ödenecek tutarlar kesinleştiğinde 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç 600 Gelirler Hesabına alacak kaydı yapılmadığı,
- Yap-kirala-devret modeli çerçevesinde yaptırılan şehir hastanelerine ilişkin varlık ve yükümlülükler ile envanter işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı, bu kapsamda girişilen taahhütlerin nazım hesaplarda takip edilmediği, kira ödemelerinin hatalı muhasebeleştirildiği

tespit edilmiştir.



### **5.1.7 Avrupa Birliği Kaynaklarından Temin Edilen Proje Karşılığı Hibelerin Muhasebe Sistemi Dışında Takip Edilmesi**

Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla izlenmesi, harcanması ve muhasebeleştirilmesinin, “Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik” hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Söz konusu Yönetmelik ile kamu idarelerince ilgili projelerin ve bu projelerde kullanılan hesap ve işlemlerin, devlet muhasebe sistemi içerisinde muhasebeleştirilmesi, kamu idaresi hesapları içerisinde raporlanması, izlenmesi ve farklı uygulamaları ortadan kaldırarak uygulama birliğinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Denetimlerde, Avrupa Birliği kaynaklarından temin edilen proje karşılığı hibelerin muhasebe sistemi dışında izlendiği tespit edilmiştir.

### **5.1.8 Mali Konularda Düzenlenecek Yönetmelikler ile Yönetmelik Niteliğindeki Düzenleyici İşlemlerin Sayıştay’ın İstisari Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması**

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun “Daireler kurulu” başlıklı 27’nci maddesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemlerin, Sayıştay’ın istisari görüşü alınarak yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerle ilgili olarak Sayıştay’ın istisari görüşünün alınması bir zorunluluk olmasına rağmen bazı kamu idarelerince bu zorunluluğa uyulmadığı tespit edilmiştir.

### **5.1.9 Kurum Bütçesinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelere İlişkin Sorumlu Kişilere Rücu Edilmemesi**

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 açılabileceği 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 kurum aleyhine dava açacakları, ancak kurumun, 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.

4857 sayılı İş Kanunu'nun asıl işveren-alt işveren ilişkisini tanımlayan 2'nci maddesinin altıncı fıkrasında, bu ilişkide asıl işverenin, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak bu Kanun'dan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumlu olduğu ifade edilmiş olup 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun müteselsil sorumluluğa ilişkin olan 61 ve 62'nci maddelerine istinaden asıl işverenin alt işverene rücu etme hakkı saklı tutulmuştur.

Denetimlerde, bazı idarelerde kamu idaresi bütçesinden ödenen çeşitli ceza, faiz, tazminat ve benzeri ödemelere ilişkin sorumlu kişilere rücu edilmediği tespit edilmiştir.

#### **5.1.10 Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar**

##### ***5.1.10.1 Anlaşmalı Bankalardan Yapılan Tahsilatın Öngörülen Süre İçerisinde Kamu Sermayeli Banka Hesaplarına Aktarılmaması***

Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, T.C. Ziraat Bankası A.Ş., T. Halk Bankası A.Ş., T. Vakıflar Bankası T.A.O. ve sermayesinin yarısından fazlası doğrudan ve/veya dolaylı olarak kamuya ait olan diğer mevduat ve katılım bankaları kamu sermayeli bankalar olarak tanımlanmıştır. Aynı Yönetmelik'in 5'inci maddesinde ise kurumlar adına, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları tarafından yapılan nakit tahsilatın, tahsilatı takip eden işgünü içerisinde, yurt içinde yerleşik tüm bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatın ise azami yirmi gün içerisinde kurumların kamu sermayeli banka hesabına aktarılması öngörülmüştür.

Denetimlerde, nakit ve kredi kartı ile yapılan tahsilatların Yönetmelik'te belirtilen süreler içerisinde kurumların kamu sermayeli banka hesaplarına aktarılmadığı tespit edilmiştir.



### **5.1.10.2 Banka Hesaplarında Bulunan Nakdin Nemalandırılmaması**

Kurumların mali kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve izlenebilmesini teminen yayımlanan Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nde, kamu idarelerinin kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını değerlendirmeleri ile ilgili olarak kullanacakları araçlar ve uygulama esasları belirlenmiştir.

Yönetmelik'in "Uygulama ve kullanılacak araçlar" başlıklı 5'inci maddesinde; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri dışındaki kurumlar, kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını kamu sermayeli bankalarda açtıracakları hesaplarda yine aynı maddede belirtilen araçları kullanarak değerlendirmekle yükümlü kılınmıştır.

Yönetmelik'in ilgili hükmü ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirtilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ilkesine uygun olarak bir taraftan kurumlara ilave kaynak oluşturulurken diğer taraftan da kamunun genel finansman ihtiyacının karşılanması ve mali istikrarın korunması amaçlanmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin banka hesaplarında bulunan ihtiyaç fazlası nakitlerini Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği uyarınca nemalandırmadığı tespit edilmiştir.

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

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

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

### 5.1.12 Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "24 Mali Duran Varlıklar" hesap grubunu açıklayan hükümlerine göre, kamu idarelerinin uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle diğer bir kurum veya işletmeye koydukları her türlü sermaye tutarları ile bu kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinden doğan borçlarını Mali Duran Varlıklar hesap grubunda izlemesi gerekmektedir.

Denetimlerde, kamu idarelerinin diğer idarelere koydukları sermaye tutarının bütçe hesaplarında takip edilmekle birlikte tahakkuk esasına uygun olarak;

- İl özel idareleri ve belediyelerin İller Bankası ortaklık paylarının 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idarelerinin hissedarı oldukları şirketler, iktisadi işletmeler ve kuruluşuna iştirak ettiği organize sanayi bölgelerindeki nakdi ve ayni sermaye payları ile üniversitelerin döner sermaye kaynaklarından ödenen teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren şirketlerdeki sermaye paylarının 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idareleri tarafından döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idarelerinin bu kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin 247 Sermaye Taahhütleri Hesabında muhasebeleştirilmediği

tespit edilmiştir.

### 5.1.13 Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin Kişilerden Alacaklar Hesabına ilişkin "Hesabın niteliği" başlıklı 82'nci maddesine göre, Kişilerden Alacaklar Hesabı, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Aynı Yönetmelik'in "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 83'üncü maddesinde kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olan tutarlara ilişkin takip ve tahsil usulleri açıklanmış olup söz konusu tutarlar için faiz tahakkuk ettirileceği hüküm altına alınmıştır.



Mezkûr Yönetmelik'in "Hesabın işleyişi" başlıklı 84'üncü maddesinde ise; Kişilerden Alacaklar Hesabında kayıtlı alacaklar için tahakkuk ettirilen faiz tutarının 140 Kişilerden Alacaklar Hesabında borç, 600 Gelirler Hesabında alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 111'inci maddesinde, kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmesi gerekli işlemler sayılmış, mezkûr maddenin devamında, kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen alacakların her biri için ayrı bir alacak izleme dosyası açılacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde,

- Kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan alacakları ile Sayıştay tarafından tazmin hükmedilen tutarların Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilmediği,
- Kişilerden Alacaklar Hesabının takibi için gerekli olan alacak izleme dosyalarının düzenlenmediği,
- Kişilerden Alacaklar Hesabında yer alan tutarların takip ve tahsil edilmediği,

tespit edilmiştir.

#### **5.1.14 Yabancı Menşeli Araç Kiralanması**

237 sayılı Taşıt Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, Kanun kapsamında edinilecek taşıtların menşei, silindir hacimleri ve diğer niteliklerini belirlemeye ve sınırlamalar getirmeye ve Kanun'un 12'nci maddesinde hizmet alımı suretiyle edinilecek taşıtların cinsi, adedi, yaşı, hangi hizmetlerde kullanılacağı, kaynağı, yabancı menşeli olup olmayacağı ve diğer hususlar için gerekli esas ve usulleri belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

237 sayılı Taşıt Kanunu Kapsamında Edinilecek Taşıtların Menşei, Silindir Hacimleri ve Diğer Niteliklerinin Belirlenmesine Dair Karar'ın 1'inci maddesinde, 237 sayılı Taşıt Kanunu'na ekli (1) sayılı Cetvelde ve son iki sırasında belirtilenler hariç olmak üzere (2) sayılı Cetvelde yer alan makamlar ile güvenlik önlemleri (zırhlı) araçlar, koruma altına alınanlarla ilgili Yönetmelik hükümlerine göre tahsis olunanlar ve idarelerin yurt dışı teşkilatları için yabancı menşeli binek veya station-wagon cinsi taşıt edinilebileceği, bunların dışında hibe dâhil her ne suretle olursa olsun yabancı menşeli binek veya station-wagon cinsi taşıt edinilemeyeceği ve yerli muhteva oranı %50'nin altında kalan taşıtların yabancı menşeli sayılacağı hüküm altına

alınmıştır. Karar'ın 2'nci maddesine göre hizmet alımı suretiyle edinilecek taşıtların menşei ve silindir hacimleri hakkında da 1'inci madde hükümleri uygulanacaktır.

Denetimlerde, mevzuatta belirlenen makam ve hizmetler dışında kullanılmak üzere bazı kamu idareleri tarafından hizmet alımı suretiyle kiralama işi kapsamında yabancı menşeli araç kiralandığı tespit edilmiştir.

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

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre "Dağıtım şirketi", belirlenen bir bölgede elektrik dağıtımını ile iştigal eden tüzel kişiyi ifade etmektedir. Elektrik Piyasası Dağıtım Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesine göre ise enerjinin bina giriş noktalarına kadar getirilmesi dağıtım şirketlerinin sorumluluğundadır.

Elektrik Piyasası Bağlantı ve Sistem Kullanım Yönetmeliği'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 üstlenilebileceği; bu durumda yatırım bedelinin, en fazla on iki eşit taksitle ve kanuni faizleri ile birlikte dağıtım şirketi tarafından yatırımı yapan veya finanse eden gerçek veya tüzel kişiye geri ödenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

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

#### **5.1.16 Bütçe Emanetleri Hesabının Hatalı Kullanılması**

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin Bütçe Emanetleri Hesabı'nı düzenleyen, 241, 242 ve 243'üncü maddelerine göre Bütçe Emanetleri Hesabının, mali yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde nakit yetersizliği veya hak sahibinin müracaat etmemesi nedeniyle ilgililerine ödenemeyen tutarların izlenmesi için kullanılacağı, herhangi bir tutarın bütçe emanetine alınabilmesi için hizmetin yapılmış veya malın teslim edilmiş olması gerektiği, bütçe gideri olarak tahakkuk ettirilen tutarlardan herhangi bir nedenle hak sahiplerine ödenemeyen tutarların bir taraftan bu hesaba alacak, 630 Giderler Hesabı veya ilgili varlık



hesabına borç, diğer taraftan 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak, 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedileceği hükümleri yer almaktadır.

320 Bütçe Emanetleri Hesabının kullanılması ile bütçeye gider kaydı ve o iş için verilen ödeneklerin kullanım kaydı yapılmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması gerekmektedir. Dolayısıyla bu hesabın kullanılabilmesi için hizmetin yapılmış veya malın teslim edilmiş olması şarttır. Bu nedenle, verilen ödeneklerin yılsonunda iptal edilmesinin önüne geçebilmek amacıyla tamamlanmamış inşaat ve onarımlar ile teslim alınmamış mal ve hizmetler karşılıklarının, bütçe emanetleri hesabı kullanılarak giderleştirilmesi mümkün değildir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerince, herhangi bir mal alınmadığı ya da hizmet yapılmadığı halde veya yapım işlerinde henüz tamamlanmayan imalatlar için 320 Bütçe Emanetleri Hesabına kayıt yapılarak ödeneğin yılı içerisinde kullanıldığı tespit edilmiştir.

#### **5.1.17 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, sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan bazı 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.

### **5.1.18 Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması**

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca kamu idarelerinin, kıdem tazminatı alma hakkı bulunan personele ödenmesi muhtemel kıdem tazminatı tutarları için karşılık ayırmaları ve ayırdıkları bu karşılıkları 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabını kullanarak muhasebe kayıtlarında izlemeleri, uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki kıdem tazminatı karşılığı hesabında kayıtlı tutarlardan, izleyen dönemde ödeneceği öngörülen kısmını dönem sonunda 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına kaydetmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin gerek kendi personeli, gerekse hizmet alımı suretiyle çalıştırdıkları personel için kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı ve kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmadığı tespit edilmiştir.

### **5.1.19 4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kanuna Uygun Şekilde Kullanılmaması**

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Yıllık ücretli izin hakkı ve izin süreleri" başlıklı 53'üncü maddesinde, en az bir yıl çalışmış olan işçilere işyerinde işe başladığı günden itibaren deneme süresi de içinde olmak üzere yıllık ücretli izin verileceği belirtildikten sonra hizmet süresi dikkate alınarak işçilere verilecek yıllık asgari ücretli izin süreleri tespit edilmiş ve yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 59'uncu maddesinde de iş akdinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretin sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği belirtilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 60'ıncı maddesine istinaden çıkarılan Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nde de yıllık izinlerin kullanımı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Yıllık ücretli izinlerin, 4857 sayılı Kanun'un "Yıllık ücretli izinlerin uygulanması" başlıklı 56'ncı maddesi ve Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği hükümlerine göre kullanılması gerekmektedir. Nitekim Kanun'un 103'üncü maddesinde de Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'ne aykırı olarak izin kullandırmayan veya eksik kullandıran işverene bu durumda olan her işçi için idari para cezası verilmesi öngörülmüştür.





Yıllık izin hakkının çalışanların dinlenmesi ve işyerindeki veriminde düşüş yaşanmaması için tanınan bir sosyal hak olmasına rağmen mali bir hak olarak görülmesi nedeniyle denetimlerde, işçilerin yıllık ücretli izinlerini kullanmayarak biriktirdiği, bunun sonucunda iş akdinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçilere önceki yıllarda kullanmadıkları yıllık izinler için sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücret üzerinden toplu olarak ödeme yapılmak zorunda kalındığı görülmüştür. Bu durumun, kamu idarelerinin nakit yönetimini olumsuz etkileyeceği ve ek maddi külfet oluşturabileceği değerlendirilmektedir.

### **5.1.20 İşçilere Yıllık Fazla Çalışma Sınırı Olan İki Yüz Yetmiş Saatin Üzerinde Fazla Çalışma Yaptırılması**

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Fazla çalışma ücreti" başlıklı 41'inci maddesinin birinci fıkrasında fazla çalışma; Kanun'da yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık kırk beş saati aşan çalışmalar olarak tanımlanmış, yedinci fıkrasında fazla saatlerle çalışmak için işçinin onayının alınması gerektiği belirtilmiş, sekizinci fıkrasında ise fazla çalışma süresinin toplamının bir yılda iki yüz yetmiş saatten fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetlenen kurumlardaki 4857 sayılı İş Kanun'a tabi bazı işçilere yıllık 270 saatin üstünde fazla çalışma yaptırıldığı tespit edilmiştir.

## **5.2. Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular**

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

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari kazancın tanımı" başlıklı 37'nci maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendi gereğince gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettiği gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği; "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi gereğince de 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> altında olan konut teslimlerine ilişkin Katma Değer Vergisi iadeleri kapsamında yapı müteahhidince düzenlenen fatura bedelleri ile tapu harcına esas bedeller ve varsa konutun alımı için kullanılan kredi tutarlarının uyumlu olmadığı, KDV iadesini gerçekleştiren bazı vergi dairelerince bu tutarların 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.

### **5.2.2 İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmasında Aksaklıklar Bulunması**

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 (d) fıkrasında, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "Yatırımın usulüne uygun olarak gerçekleşmemesi" başlıklı II/B-5.5. bölümünde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde de gerekli koşulların sağlanmaması durumunda yatırım teşvik belgesi kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

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

### **5.2.3 Milli Eğitim Bakanlığında Zorunlu Çalışma Yükümlülüğünün Etkin Bir Şekilde Uygulanamaması**

Devlet Memurlarının Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik'in (Genel Yönetmelik) 5'inci maddesinde; ekonomik, sosyal, kültürel ve ulaşım şartları yönünden benzerlik ve yakınlık gösteren iller gruplandırılarak gelişmişlik sırasına göre altı hizmet bölgesine ayrılmıştır. Bu Yönetmelik'e dayanılarak hazırlanan Milli Eğitim Bakanlığı

Öğretmen Atama ve Yer Değiştirme Yönetmeliği'nin (Yönetmelik) 37'nci maddesi ile öğretmen ihtiyacı, coğrafi durum, ekonomik ve sosyal yönden gelişmişlik düzeyi, ulaşım şartları ile hizmet gereklerinin karşılanması yönünden benzerlik gösteren iller gruplandırılarak üç hizmet bölgesi oluşturulmuştur. Yönetmelik'in 38'inci maddesi ile öğretmen atamasında ve çalıştırılmasında güçlük derecesi bakımından benzerlik gösteren eğitim kurumları gruplandırılması ve altı hizmet alanına ayrılması öngörülmüş, 4, 5 ve 6'ncı hizmet alanlarının zorunlu hizmet kapsamında yer alacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde;

- Genel Yönetmelik'te altı olan bölge sayısının Yönetmelik'te üçe indirilmiş olması, iller arasında makul olmayan gruplandırmalara sebep olduğu görülmüştür.
- Eğitim kurumlarının %65'i zorunlu çalışma yükümlülüğü kapsamında olup %17'si son beş yıl içerisinde bu kapsama girmiştir. Zorunlu çalışma kapsamındaki kurum sayısının sürekli artırılarak kurumların büyük çoğunluğunun bu kapsamda değerlendirilmesi, zorunlu çalışmanın amacına hizmet etmesini güçleştirmektedir. Ayrıca, zorunlu çalışma yükümlülüğü kapsamına alınan okul sayısındaki bu hızlı değişim, bu okulların belirlenmesine ilişkin ölçütlerin sağlıklı olmadığını ya da subjektif değerlendirmelere açık olduğunu göstermektedir. Kurum sayısının sürekli artırılarak kurumların büyük çoğunluğunun bu kapsama alınmasının, öğretmenler açısından zorunlu çalışmanın amacına uygun, adil ve dengeli uygulanmasını güçleştirdiği değerlendirilmektedir.
- Zorunlu çalışma yükümlülüğünün uygulanmasında en temel sorunlardan bir diğeri ise Yönetmelik'teki zorunlu çalışma yükümlülüğünden muaf tutulacaklar ve zorunlu çalışma yükümlülüğü erteleneceklerle ilişkin istisna hükümleridir. Bu hükümler gereğince 06.05.2010 tarihinden önce görevde olan öğretmenler zorunlu çalışma yükümlülüğünden muaf tutulmuş, zorunlu çalışma yükümlüsü öğretmenlerden yaklaşık %20'sinin yükümlülükleri yasal mazeretleri nedeniyle ertelenmiştir.
- Ayrıca Yönetmelik'in 48'inci maddesinde öğretmenlerin aynı eğitim kurumunda azami 12 yıl görev yapabilecekleri hükme bağlanmışken, uygulamada bu azami görev süresinin takibinin yapılmadığı, zorunlu çalışma yükümlülüğü bulunmayan ve aynı eğitim kurumunda azami görev süresini dolduran öğretmenlerin sadece tercihte bulunmaları halinde kurumlarının değiştirildiği tespit edilmiştir.



#### 5.2.4 Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik Hükümlerine Uyulmaması

Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik hükümlerine göre özel hesap, yılları merkezi yönetim bütçe kanunu ya da diğer kanun hükümleri gereğince belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi veya projelerin desteklenmesi ve benzeri amaçlar için banka nezdinde kamu idaresi adına açılan ve işlemleri muhasebe birimi tarafından yürütülen hesabı ifade etmektedir.

Bahsi geçen Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde, 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 yapılacağı belirtilmiş ve devamında ise özel hesaplara aktarılan tutarların hangi esaslara göre muhasebeleştirileceği açıklanmıştır. Yine aynı maddede, özel hesaplara ilişkin mali işlemlerin kamu idaresi hesapları kapsamında ayrı bir mali tablo oluşturulmaksızın kullanıcı kamu idaresinin mali raporları içerisinde gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik, kapsamdaki tüm özel hesaplardan yapılan kullanımların muhasebeleştirme işlemlerinin ilgili kamu idaresinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine devredilmesini öngörmüş ve muhasebe sistemi dışında özel hesap tutulmasına imkan tanımamıştır. Buna yönelik olarak Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde muhasebe sistemi dışında tutulan özel hesaplardan, ilgili muhasebe birimi adına açılmış olan banka hesabına aktarılan tutarların nasıl kayıtlara alınacağı da belirtilmiştir.

Denetimlerde, Ticaret Bakanlığı tarafından kullanılan, gümrük kapılarının yap-işlet-devret modeliyle yaptırılması/modernize edilmesi amacıyla imzalanan uygulama sözleşmeleri kapsamında, işletme süresince elde edilen kantar gelirlerinden Bakanlık payına düşen kısmın toplandığı hesap ve Bakanlık iç ticaret hizmetlerini geliştirmek üzere odalar, borsalar ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bütçelerinden her yıl ayrılan paylardan oluşan İç Ticaret Hizmetlerini Geliştirme Payı Hesabının, Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak idarenin muhasebe sistemi dışında tutulmaya devam edildiği ve mali tablolarında gösterilmediği tespit edilmiştir.

### **5.2.5 Memuriyet Mahalli Dışına Geçici Görevle Gönderilen Personele Ödenmesi Gereken Gider Kalemlerinin Hizmet Alımı Suretiyle Gerçekleştirilmesi**

6245 sayılı Harcırah Kanunu'nun 4, 5, 8, 14, 33 ve 59'ncu maddelerinde; memurların, hizmetlilerin ve bunlar dışında kalıp harcırah alabilecek diğer kamu görevlilerinin, geçici görevle memuriyet mahalli dışına çıktıklarında yevmiye, yol masrafı ve konaklama giderleri için harcırah alabilecekleri, yevmiye ve konaklama için alacakları harcırah miktarlarının her yıl Bütçe Kanunu ile belirleneceği ve yapılan harcamaların, ispat edici belgelerle birlikte harcırah beyannamesi ile beyan edileceği belirtilmektedir.

Denetimlerde, mevzuatla kendisine verilmiş görevlerin ifası için memuriyet mahalli dışında geçici olarak görevlendirilen personele 6245 sayılı Kanun kapsamında ödeme yapılması gerekirken, daha ekonomik olduğu saikiyle bu şekilde görevlendirilenlerin konaklama, ulaşım, iaşe vb. bedellerinin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında hizmet alımı yapılarak karşılandığı tespit edilmiştir. Ancak bu şekilde yapılan hizmet alımları daha ekonomik olsa dahi yürürlükteki mevzuat hükümleri değişmediği sürece söz konusu uygulamanın yasal dayanağının bulunmadığı değerlendirilmektedir.

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

### **5.3.1 Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması**

Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS), döner sermayeli işletmelerin bütçe, muhasebe, harcama, personel, gelir ve taşınır işlemlerinin yürütülmesini sağlayan ortak web tabanlı bir uygulama yazılımı ile yöneticilerin sağlıklı, hızlı ve doğru karar vermelerini sağlamayı amaçlayan ve "Döner Sermaye Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi" ve "Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemi" olmak üzere iki ana bölümden oluşan yönetim bilgi sistemidir.

Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemi ile yöneticilerin sağlıklı, hızlı ve doğru karar vermelerine imkân veren, mali veriler ile mali verilere etki eden diğer verilere, raporlara ve karşılaştırmalı sonuçlara ulaşmalarını sağlayan bir yönetim bilgi sisteminin kurulması amaçlanmıştır. Döner Sermaye Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi ile genel ve özel bütçeli idarelere bağlı, değişik alanda faaliyette bulunan döner sermayeli işletmelerin mali işlemlerinin yürütülmesine imkân veren ortak web tabanlı bir sistem öngörülmüştür.

Denetimlerde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından döner sermaye işletmelerinin kullanımı için hazırlanan DMİS'in, değişen mevzuat ve gelişen teknoloji doğrultusunda kamu idarelerinin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde güncellenmesi gerektiği halde bunun yapılamadığı ve bu nedenle başta iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışmaması, yapılan işlemlerin çalışan bireylerin bilgi ve donanımına bağlı hale gelmesi ve çalışanların değişmesi veya donanımında eksiklik bulunması halinde mali işlemlerde hata yapılması gibi sorunlara neden olduğu tespit edilmiştir.

DMİS'in üniversite döner sermaye işletmelerinin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığını gösteren ve sistemde güncelleme yapılmasını gerektiren başlıca nedenler şunlardır:

- Aynı işveren sayılmakla birlikte, kümülatif gelir vergisi matrahının özel bütçe ile otomatik olarak birleşmesinin sağlanamaması,
- Konsolide mali tablo ve rapor üretilmesinin sağlanamaması,
- Alt hesapların görünmemesi,
- Kişi borcu, icra ve temlik işlemlerinde zorluklar yaşanması,
- Muhasebe yetkililerinin devir işlemlerinin sistem dışında gerçekleştirilmesi,
- Programın yavaş çalışması ve sık sık donmalar yaşanması,
- Yönetici ve personel rol tanımlama işlemlerinin işlevsel olmaması,
- Merkezden silme işlemlerinin yapılabilmesi,
- Sistemin KDV tutarını bütçe giderine dahil etmeden işlem yapması,
- Maaş hesaplama modülünün tamamen sistem dışında çalışmasından dolayı terfi tarihleri, unvan değişiklikleri gibi personel hareketlerinde otomatik takip yapılamaması,
- TC Kimlik, Vergi Kimlik ve IBAN Numarası gibi belirli bir karakter sayısına sahip tanımlamalarda gerekli karakter kontrolleri yapılamaması,
- Vergi beyannamelerinin sistemden gönderilememesi,
- Taşınır barkod sisteminin olmaması, taşınırın amortisman işlemlerinin otomatik yapılamaması ve hatalı kayıtların düzeltilmemesi,
- Taşınır modülünde taşınır istek belgesi oluşturulamamasıdır.

DMİS'in yöneticilerin ihtiyaç duyduğu raporları zamanlı, doğru ve güvenilir şekilde üretebilmesi ve yukarıda sayılan sorunların giderilmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin ihtiyaçları karşılayacak şekilde güncellenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

### 5.3.2 Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Açıdan Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması

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

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

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

Üniversite uygulama ve araştırma hastanesi döner sermaye işletmelerinin söz konusu sorunlarla karşı karşıya olmalarının başlıca sebepleri aşağıdaki şekilde sayılabilir:

- Hastane işletme maliyetinde yıllar itibarıyla artış olmasına karşılık Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ekinde yer alan birim fiyatların değişmemesi,
- Üniversite hastanelerinin 3. derece yani son başvuru merkezleri olması dikkate alındığında, sundukları sağlık hizmetlerinin ileri teknikleri kapsayan yüksek maliyetli tedavi yöntemleri olması ancak bu hizmetlere ilişkin maliyetlerle orantılı fiyatlandırmanın yapılmamış olması,
- Bilimsel araştırma giderlerinin döner sermaye gelirlerinden desteklenmesi,
- Üretilen hizmetle doğrudan ilgili olmayan personel ödemeleri ve cari giderlerin döner sermaye işletmesinden karşılanması,
- Nakit yetersizliği nedeniyle tedarikçilere ödemelerin zamanında yapılamamasının satın alma maliyetlerini artırması,
- Paket tedavi programlarında özel durum arz eden hastalıkların tedavisi için harcanan malzeme ve ilaç bedellerinin tümünün yer almaması,
- Bakılan hasta sayısının artması ve yeni maliyet kalemlerinin (tıbbi atık imhası, hasta veya yatak başı standartları vb.) ortaya çıkması,
- Döner sermaye işletmesi zarar etmesine rağmen katkı payı ödemelerinde kısıntıya



gidilmemesi, gelire doğrudan katkısı olmayan personele dahi katkı payı ödemesi yapılması,

- İşletme gelirlerinin Sosyal Güvenlik Kurumuna bağımlı olması ve Sosyal Güvenlik Kurumuna fatura edilen hizmetlerden yapılan kesintiler,
- Maddi duran varlıkların bakım, onarım ve yatırım maliyetlerinin artması.

Üniversite uygulama ve araştırma hastanesi döner sermaye işletmelerinin söz konusu problemlerinin çözümüne yönelik gelir gider dengesini sağlayacak gerekli yasal ve idari tedbirlerin alınması ve mali açıdan sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulmaları, bu işletmelerin yürüttükleri hizmet sunumlarının düzenli biçimde devam etmesi bakımından önem taşımaktadır.

### 5.3.3 Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklere İlişkin Tespitler

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. Diğer taraftan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 31’inci maddesi gereğince üniversitelerde harcama yetkilisi ödenek gönderme belgesi ile belirlenmektedir. Ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilen birimler harcama birimi, kendisine ödenek gönderilen birimin en üst yöneticisi ise harcama yetkilisidir.

Denetimlerde,

- Bilimsel araştırma projesi tanımına ve amacına uygun olmayan faaliyet ve projelere kaynak aktararak bilimsel araştırma projesi kapsamında değerlendirilemeyecek kurs, sempozyum, kongre, panel gibi etkinliklere iştirak edildiği; tüketim malzemesi, dayanıklı taşınır gibi idare ihtiyaçlarının Kamu İhale Kanunu’nun temel ihale usulleri dışında istisna düzenlemeleriyle giderildiği,
- Bilimsel araştırma projesi kapsamında verilen avansların zamanında kapatılmadığı,

- 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 taşınırların projenin sona ermesini müteakip taşınır sistemine dahil edilmediği ve proje yöneticisinin zimmetinde bırakılması nedeniyle diğer personelin kullanımına imkân verilmediği,
- Süresi geçtiği halde tamamlanmayan projelerin bulunduğu,
- Kendisine ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmediği halde bilimsel araştırma proje biriminin harcama birimi olarak değerlendirildiği ve bu birimin koordinatörünün de harcama yetkilisi sıfatıyla harcama belgelerini imzaladığı tespit edilmiştir.

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, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması adına önem arz etmektedir.

#### **5.3.4 Yükseköğretim Kurumlarına Ait Taşınmazların Bedelsiz Kullandırılması**

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesi ile Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in "İhale usulleri" başlıklı 67'nci maddesine göre, yükseköğretim kurumlarına ait veya kullanımında olan taşınmazların satışı, trampası, arsa veya kat karşılığı inşaat yaptırılması, kiraya verilmesi, ön izin verilmesi ve üzerlerinde irtifak hakkı kurulması gibi tasarruflarda 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda belirtilen ihale usullerinin uygulanması gerekmektedir.

Denetimlerde, yükseköğretim kurumlarının mülkiyetinde ya da kullanımında bulunan taşınmazların ihale edilmeksizin ve bedelsiz olarak üniversite sosyal tesisleri, Teknopark/Teknokent şirketleri vb. kişi ve/veya kuruluşların kullanımına bırakıldığı tespit edilmiştir.

### 5.3.5 Karayolları Genel Müdürlüğünce Yapılan İhalelerde Hafriyat Döküm Alanları Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması

Taşkın ve Rüşubat Kontrolü Yönetmeliği'nin "Akarsu yatakları ile taşkın kontrol tesislerine yapılan müdahalelere ilişkin önlemler" başlıklı 17'nci maddesinde, akarsu yataklarına her türlü atık malzemenin dökülmesinin önlenmesi için, mülki idare amirlerinin koordinasyonunda mahalli idareler ve diğer ilgili birimler tarafından sürekli kontrol yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Hafriyat Toprağı, İnşaat ve Yıkıntı Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği'nin Hafriyat Toprağı, İnşaat ve Yıkıntı Atıklarının Taşınmasına İlişkin Esaslar bölümünün "Atık taşıma ve kabul belgesi alınması" başlıklı 23'üncü maddesinde ise; hafriyat toprağı ve inşaat/yıkıntı atığı üretenlerin, ürettikleri hafriyat toprağı ve inşaat/yıkıntı atıklarını, taşıma izni alınmış nakliye araçlarıyla gerekli izinleri almış depolama sahalarına taşımak veya taşımakla yükümlü olduğu ve bunların gerekli mercilere başvurarak "Atık Taşıma ve Kabul Belgesi" almak zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır.

Karayolları Genel Müdürlüğü bünyesinde ihale edilen birçok yapım işinde kazı yapılması birim fiyat tarifinde, dolguya uygun olmayan malzemelerin yüklenici tarafından önerilecek ve yapı denetim görevlisince onaylanacak depo yerlerine nakli, birim fiyata dahil olan masraflar içinde sayılmış ve geçici olarak dere yatağına bırakılmasına izin verilen temel kazısı malzemesi veya yüklenicinin temel işleri ile ilgili olarak yaptığı toprak yığınlarının kaldırılmaması durumunda birim fiyatın %10'unun kesileceği düzenlenmiştir.

İnşaat Genel Teknik Şartnamesi'nin kazıların ve dolguların yapılmasıyla ilgili esasları düzenlediği bölümünde, kazıdan çıkan ve uygun olmayan malzemenin döküm sahasına taşınması ve bu sahanın temininin yüklenicinin sorumluluğunda olduğu, kazıdan çıkan malzemenin uzaklaştırılması ve depo edilmesi kısmında kazıdan çıkan ve dolgu veya başka bir amaçla kullanılmayacak olan malzemenin yüklenici tarafından yapı denetim görevlisinin belirleyeceği döküm sahaslarına aktarılacağı düzenlenmiştir.

Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğünün Taşkın, Arıza ve Müdahale Mekansal Bilgi Sisteminden alınan verilere göre 2014 yılından bu yana, Karayolları Genel Müdürlüğünün yol, köprü ve diğer sanat yapılarına ilişkin yapım işlerini yüklenen yükleniciler tarafından dere yataklarına hafriyat ve diğer malzemelerin dökülmesi suretiyle gerçekleştirilen müdahale sayısı 61 adettir.

Mevzuat hükümlerinden de görüleceği üzere, hafriyat toprağı ile diğer atıklara ilişkin izin alma zorunluluğı, atık taşıma/kabul belgeleri gibi bir takım kontrol mekanizmaları öngörülmüştür. Bu kontrol mekanizmalarını yürüteceklerin başında belediyeler ile mülki idare amirleri gelmekle birlikte, doğası gereğı 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. Genel Müdürlükçe ihale edilen işlerde hafriyat atığının hangi alanda depolandığına ilişkin herhangi bir bilgiye rastlanılmamıştır.

Sonuç olarak, aktarılan düzenlemeler çerçevesinde yüklenicinin çıkan hafriyatı daha önceden gerekli izinleri alınmış döküm sahalarına dökmesi gerektiğı ve ihale edilen işlerde ihale dokümanında belirtildiğı üzere bu sahaların yapı denetim görevlisine bildirilip kontrolün sağlanmasının gerektiğı değerlendirilmektedir.

### **5.3.6 Maden Sahalarının Rehabilitasyon Çalışmalarının Tam ve Zamanında Yapılmaması ve Kontrol Eksikliği**

6831 sayılı Orman Kanunu'nun 16'ncı maddesi gereğince yürürlüğe konulan Orman Kanunu'nun 16'ncı Maddesinin Uygulama Yönetmeliğı'nin 3'üncü maddesinde; rehabilitasyon projesi, "Madencilik faaliyetleri yapılan sahanın bozulacak doğal yapısının yeniden düzenlenmesi, doğal dengesinin kurulması, alanın yeniden insanların ya da diğer canlıların güvenle yararlanabileceğı hâle getirilmesini sağlayacak biçimde rehabilite amacıyla hazırlanacak proje" olarak; rehabilite ise "İzin başlangıcından sona ermesine kadar geçen sürede, izin alanının; çevre emniyetinin sağlanarak, rehabilitasyon projesine uygun olarak ıslah edilmesini, orman ekosisteminin tesisi amacıyla ağaçlandırma ve silvikültür teknikleri kullanılarak çevreye uyumlu hale getirilmesi işlemi" şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Yönetmelik'in "Rehabilite" başlıklı 17'nci maddesinde; izin sahibinin, madencilik faaliyeti yapacağı sahayı, rehabilitasyon projesine uygun olarak rehabilite etmek zorunda olduğu; rehabilitenin, madencilik faaliyetlerinin başlamasıyla birlikte başlayacağı, madencilik faaliyetleri sırasında devam edeceği ve izin bittiğı tarihte rehabilitenin de bitirilmesinin esas olduğu; bu tarihte rehabilitenin bitirilememesi durumunda bir yıl ek süre verileceğı, rehabilite için verilen bu ek sürede madencilik faaliyetine izin verilmeyeceğı hüküm altına alınmıştır.



Söz konusu Yönetmelik'in "Takip ve kontrol" başlıklı 19'uncu maddesinde rehabilite çalışması yapılan alanların Orman Genel Müdürlüğü'nün taşra teşkilatı olan orman bölge müdürlükleri tarafından takip ve kontrol edileceği hükümleri getirilmiştir.

Denetimlerde, maden işletme sahalarının büyük bir çoğunluğunda rehabilite çalışmalarının yapılamadığı; verilen izinler doğrultusunda, belli bir plan ve proje çerçevesinde işletilmesi ve çalıştırması gerekirken, sahada düzensiz çalışmaların yapıldığı görülmüştür. İzinleri devam etmekle birlikte mevcut maden rezervinin tamamının alınması nedeniyle işletilemeyen veya işletme izni bitip yeni izin talebi sonuçlanmamış olan alanlar ile işletme faaliyetine devam eden ancak rezervi alınmış ve boşaltılmış izin dahilindeki kısmi alanların rehabiliteye elverişli olmasına rağmen rehabilitasyon projesine uygun herhangi bir rehabilite çalışmasının yapılmadığı tespit edilmiş olup yapılan değerlendirmede çalışmaların genellikle iznin son yılında veya ek süre içerisinde yapılmaya başlandığı, ancak bu durumda işletmecinin fiili olarak sahadaki tüm rezervi aldığı ve şantiyesini kapattığından genellikle rehabilite çalışmalarını sahiplenmediği, çalışmanın uzun süreye yayıldığı veya hukuksal problemlere neden olduğu görülmüştür.

Oysa iznin başlangıcından itibaren sahanın durumuna göre işletmesi tamamlanmış alanların hızla rehabilite edilerek doğaya yeniden kazandırılması ve çevrenin istifadesine sunulabilmesi gerekir. Aksi takdirde rehabilitasyon çalışmalarının projesine uygun olarak zamanında bitirilememesi, daha büyük bir zaman ve parasal maliyete neden olacağı gibi çevre ve ekolojik yapıya da zarar verecektir.

Sonuç olarak, idari denetim ve kontrol mekanizmasının sağlıklı bir şekilde işletilmesi, rehabilitasyon çalışmalarının belli bir çalışma programı kapsamında maden işletme faaliyeti sırasında da devam etmesi konusunda gerekli idari işlemlerin yapılması, ilgili yasal mevzuat ve kesin taahhüt senetlerinde rehabilitasyon süreçleriyle ilgili izin sahibini bağlayıcı düzenlemelere gidilmesinin uygun olacağı değerlendirilmiştir.

### **5.3.7 Ulusal Orman Envanterinin Uluslararası Norm ve Standartlara Uygun Olarak Geliştirilmemesi**

Ormanların mevcut durumunun ortaya konması, zaman içerisinde meydana gelen değişimlerin izlenebilmesi ve orman kaynakları hakkında sağlıklı bilgilerin elde edilmesinde en etkin yöntem olan Ulusal Orman Envanterinin (UOE) geliştirilmesi ihtiyacı bulunduğu

görülmüştür. UOE çok geniş biyolojik ve sosyo-ekonomik değişkenleri kapsamak suretiyle bir ülkenin tamamı için bütüncül bir bakış sağlayacaktır.

Türkiye’de orman kaynakları hakkındaki tüm bilgiler, amenajman planlarından alınmaktadır. Fakat uluslararası standartlara uygun envanter kayıtları mevcut değildir. Orman Genel Müdürlüğü (OGM) tarafından envantere ilişkin bazı veriler elde edilmektedir. Ancak, Dünya orman kaynaklarının değerlendirilmesi ve izlenmesinden sorumlu Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Teşkilatına (FAO) bağlı Orman Kaynaklarının Değerlendirilmesi (FRA) teşkilatı, Ulusal Orman Envanteri verilerini kabul etmektedir. Amenajman planlarına göre hesaplanan orman alanı uluslararası kriterlere göre orman tanımına girmeyen bozuk orman ya da boşluklu kapalı orman olarak nitelenen diğer ağaçlık alanları da kapsamaktadır.

Ulusal Orman Envanterinin ön şartlarından biri, ormanların tanımlanmasıdır. OGM verilerine göre, Türkiye’nin ormanlık alanı 22,7 milyon hektar olarak kabul edilmektedir. Bu tanım tamamen hukuki bir tanımdır. Türkiye’nin ormanlarla ilgili teknik tanımlamalarına göre ise, bu alanın yaklaşık yarıdan biraz fazlası “verimli” orman, diğer yarısı ise “bozuk” veya “boşluklu kapalı” orman olarak değerlendirilmektedir. OGM Türkiye Orman Varlığı Raporuna göre; ülke orman varlığı 22.740.297 hektar olup, bu alan içerisinde normal kapalı orman alanı 13.083.510 hektar ile toplam ormanlık alanının %57,53’ünü, boşluklu kapalı orman alanı ise 9.656.787 hektar ile toplam ormanlık alanın %42,47’sini oluşturmaktadır.

Ormanların sadece hasılataya dayalı olan planlama şekli yerine ekosistem tabanlı fonksiyonel planlama modeline geçilmelidir. Ulusal orman politikasına yön vermek, orman araştırmalarını desteklemek, ulusal ve uluslararası raporlama taahhütlerini yerine getirebilmek için kapsamlı, güvenilir, güncel ve tutarlı bilgilere ihtiyaç duyulduğu; bunun için Ulusal Orman Envanterinin geliştirilmesinin gerektiği değerlendirilmektedir.

### **5.3.8 Koruyucu Giyim Malzemesinin Toplu Sözleşme Hükümlerine Aykırı Olarak Verilmesi**

Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2018 ve 2019 Yıllarını Kapsayan 4. Dönem Toplu Sözleşme ile 2020 ve 2021 Yıllarını Kapsayan 5. Dönem Toplu Sözleşme Yerine Geçen Kamu Görevlileri Hakem Kurulu Kararı’nda; Bayındırlık, İnşaat ve Köy Hizmet Kolu, Tarım ve Ormanlık Hizmet Kolu, Enerji, Sanayi ve Madencilik Hizmet Kollarında belli koşullarda çalışan kamu personeline koruyucu giyim malzemesi verilmesi hükme bağlanmıştır.



Toplu Sözleşme ve Kamu Görevlileri Hakem Kurulu Kararı'nda; 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 kurumlar ve yetkili sendikalar tarafından birlikte belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Denetimlerde, koruyucu giyim malzemesi yardımının aynı olarak verilmesi gerekirken elektronik giyim kartı ya da fatura karşılığı ödeme yapılması 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.

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

### **5.4.1 Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilememesi**

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri gereğince, 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nda düzenlenen emekli ikramiyesi, emekli/adi malullük/vazife malullüğü aylığı alanların ölümü halinde ödenen ölüm yardımı, emekli veya yetimlerine ödenen makam/temsil/görev tazminatları ile diğer ödemelerden kaynaklanan alacaklar faturalı alacaklar olarak tanımlanmakta olup bunların takip ve tahsil işlemleri SGK tarafından gerçekleştirilmektedir. Faturalı alacak tutarları, SGK tarafından hak sahiplerine ödendiği tarihte ilgili kamu idareleri adına borç tahakkuk ettirilerek MOSİP Bilgi Sisteminde görüntülenmektedir.

Bu kapsamda kamu idarelerince her ay bir önceki aya ait borç olup olmadığı sistem üzerinden sorgulanarak, borç bulunması halinde bu borçların ödemenin yapıldığı tarihi izleyen iki ay içerisinde anlaşmalı bankalara ödenmesi, bu süre içerisinde ödenmeyen faturalı alacaklar ile ilgili 5434 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi uygulanması gerekmektedir.

Denetimlerde, kamu kurumları tarafından SGK'ya ödenmesi gereken ve faturalı alacaklar olarak tabir edilen emekli ikramiyesi, ölüm yardımı, makam/temsil/görev tazminatları ve diğer ödemelerden kaynaklanan alacakların bir kısmının tahsil edilmediği tespit edilmiştir. Kamu idarelerinden gecikme faizi dahil olacak şekilde tahsil edilemeyen faturalı alacakların %87,39'luk kısmının üniversitelere ait borçlardan oluştuğu, üniversitelerin SGK'ya olan

borçlarına ilişkin Kurumca yapılan takip sonucunda üniversite bütçe kısıtları nedeniyle ödeme yapamadıkları görülmüştür. Sonuç olarak, söz konusu tutarlar sosyal güvenlik açığı olarak ortaya çıkmakta ve genel bütçeden karşılanmaktadır. Öngörülmüş olan faturalı ödemeler sisteminin daha işler hale getirilmesinin SGK açığının olduğundan daha fazla görünmesini önleyeceği değerlendirilmektedir.

## 5.5. Mahalli İdarelere İlişkin Konular

### 5.5.1 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 kuruluşların belediyelere beyanname ile bildirmeye ve gerekli süre içerisinde ödemeye zorunlu oldukları elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin takip ve tahakkuk işlemlerinin bazı belediyelerde 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 veya yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcının farklı belediyelerce tahsil edildiği,
- Belediyelerce ve belediyelere bağlı idarelerce tahsil edilmesi gereken yol harcamalarına, kanalizasyon harcamalarına ve su tesisi harcamalarına katılma



paylarının tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı veya katılma paylarının hatalı hesaplandığı

tespit edilmiştir.

## 5.5.2 Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler

### 5.5.2.1 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 Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük ile belirlenmiştir.

Anılan Tüzük'ün, "Binaların inşaat sınıflarına göre ayrımı" başlıklı 10'uncu maddesinde bina sınıfları tanımlanmış ve bu sınıflamanın binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar dikkate alınarak yapılacağı düzenlenmiştir.

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;

- Bina vergisi alınması gereken taşınmazlar üzerinden arsa vergisi alındığı,
- Bina sınıflarının hatalı belirlendiği,

- İndirimli emlak vergisi hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, söz konusu indirim şartlarını koruduğunun 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,
- Zamanında bildirim vermeyen emlak vergisi mükelleflerinin tespit edilmediği, tespit edilmiştir.

#### ***5.5.2.2 Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması***

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 10'uncu maddesi, belediye dışındaki diğer kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen kamulaştırma ve devir gibi mülkiyet değişimlerinin tapu idaresi tarafından ilgili belediyeye bildirilmesi zorunluluğu getirmiştir. Aynı Kanun'un 39'uncu maddesinde, kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerinin, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu durumda, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden cezalı emlak vergisi tarh olunacağı belirtilmektedir.

Belediye sınırları içerisinde yapılmış olan kamulaştırma işlemlerine ilişkin devir ve ferağ bilgilerinin tapu idaresi tarafından ilgili belediyeye bildirilmemesi ve ilgili belediyelerin de bu yönde bir çalışma yapmaması sonucu bazı belediyelerde, kamulaştırmadan doğan emlak vergisi farklarının tahakkuk ve tahsili ile emlak vergisine ilişkin mükellefiyet tesisinin ve borç takibinin sağlıklı bir şekilde yapılamadığı tespit edilmiştir.

#### **5.5.3 Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler**

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 üzerinden hesaplanırken, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalarda ise 2464 sayılı Kanun'da belirtilen tarifeye göre hesaplanır ve bağlı bulunulan belediyece tahsil edilir.

Büyükşehir belediyelerinde ise konut olarak kullanılan binalardan çevre temizlik vergisi su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilir. Bu vergilerin, varsa gecikme zammı da dahil edilerek, yüzde sekseni ilgili belediyeye, yüzde yirmisi 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 yüzde yirmisi de aynı esaslar çerçevesinde büyükşehir belediyesine aktarılır.

Denetimlerde,

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

tespit edilmiştir.

#### **5.5.4 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;

"Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde, bu Yönetmelik'in, sıhhî ve gayrisıhhî işyerleri ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerinin ruhsatlandırılması ve denetlenmesine dair iş ve işlemleri kapsadığı,

"Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde, yetkili idarenin, büyükşehir belediyesi sınırları ve mücavir alanlar içinde büyükşehir belediyesinin yetkili olduğu konularda büyükşehir belediyesini, bunların dışında kalan hususlarda büyükşehir ilçe veya ilk kademe belediyesini ifade ettiği,

"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 işletmeler bulunduğu ve bu işyerlerinden işyeri açma ve çalışma ruhsat harcı alınmadığı, ayrıca bu işyerleri hakkında kapatma kararı verilmediği ve ruhsatsız olarak faaliyetine devam edenlere idari para cezası kesilmediği tespit edilmiştir.

#### **5.5.5 Belediyelerde Gelirlerin Tahsilat Oranının Düşük Düzeyde Olması**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Gelirlerin toplanması sorumluluğu" başlıklı 38'inci maddesine göre; kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur. Anılan Kanun'un 60'inci maddesinin (e) bendinde ise, ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmış, Kanun'un 61'inci maddesinde muhasebe yetkilisinin, gelirlerin ve alacakların tahsilinden sorumlu olduğu belirtilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun şümulü" başlıklı 1'inci maddesinde; belediyelere ait vergi, resim, harç, para cezası gibi asli ile faiz gibi fer'i amme alacakları hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Kamu idarelerinin, kira gelirleri ile sözleşme, haksız fiil ve haksız iktisaptan kaynaklanan alacakları için ise genel esaslara göre işlem yapıldığından bu nitelikteki alacaklar hakkında 6098 sayılı Borçlar Kanunu ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri geçerlidir. Bu durumda kamu idarelerinin kamu alacaklarının tahsilatı için 6183 sayılı Kanun'da yer verilen

esas ve usullere, bu kapsamda olmayan alacakları için ise genel esaslara göre işlem yapması gerekmektedir.

Kamu idarelerinin gelir ve alacakları ile ilgili olarak tahakkuk/tahsil oranını artırmak amacıyla mali hizmetler birimi tarafından tahakkuku yapılmış olan alacaklar için işlemlerin zamanında başlatılması, borcunu ödemeyen kişiler hakkında da yasal işlemlerin başlatılması için bilgi ve belgelerin hukuk birimine zamanında gönderilmesi gerekir.

Denetimlerde, kamu idarelerinin tahakkuku gerçekleştirilen bazı gelir kalemlerine ilişkin mevzuatta hükmedilen yasal yolları tatbik etmediklerinden ilgili gelir kalemlerine ilişkin tahsilat oranlarının düşük kaldığı tespit edilmiştir.

### **5.5.6 Otopark İşletilmesi ve Gelirlerine İlişkin Tespitler**

#### **5.5.6.1 Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi**

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrasında yolcu ve yük terminalleri, kapalı ve açık otoparklar yapmak, yaptırmak, işletmek, işlettiirmek veya ruhsat vermek büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise büyükşehir belediyelerinin bu görevlerini belediye meclisi kararı ile ilçe belediyelerine devredebileceği hükmü yer almaktadır. Bu hükümler uyarınca ilçe belediyeleri tarafından kapalı ve açık otopark işletilebilmesi için büyükşehir belediye meclis kararının bulunması gerekmektedir.

Denetimlerde, büyükşehir belediye meclis kararı olmaksızın ilçe belediyelerince otopark işletildiği tespit edilmiştir.

#### **5.5.6.2 Otopark Gelirlerinin Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması**

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

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 (f) bendinde, karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Kanun'un "Büyükşehir belediyesinin gelirleri" başlıklı 23'üncü maddesinin (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.

4736 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ürettikleri Mal ve Hizmet Tarifeleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da belediyeler ve özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş olsa dahi çoğunluk hissesine kamunun sahip olduğu şirketler tarafından üretilen mal ve hizmet bedellerinde, işletmecilik gereği yapılması gereken ticarî indirimler hariç herhangi bir kişi veya kuruma ücretsiz veya indirimli tarife uygulanmayacağı (Cumhurbaşkanı tarafından muaf tutulan kişi veya kurumlar hariç) açıkça ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Otopark hesabında toplanan bedellerin amacı dışında kullanıldığı,
- Otopark gelirlerinin toplandığı banka hesabının mevzuatın öngördüğü şekilde vadeli olarak değerlendirilmediği,
- 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,
- Bazı kişi ve/veya grupların otopark hizmetlerinden ücretsiz yararlandırıldığı,



- Büyükşehir belediyelerince işletilmesi gereken karayolu, yol, cadde, sokak ve benzeri yerler üzerindeki otoparkların ilçe belediyesi, spor klübü vb. yetkisiz kurum ve kuruluşlarca işletildiği

tespit edilmiştir.

### **5.5.7 Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerinin Amacı Dışında Kullanılması ve Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması**

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 hangi amaçlar için kullanılacağı açık bir şekilde belirtilmiştir.

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.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Fon gelirlerinin belediyelerce, özel hesap yerine başka banka hesaplarında takip edildiği ve amacının dışında kullanıldığı,
- Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinden aktarılması gereken %10 oranındaki payın fon hesabına aktarılmadığı ve ilgili belediyeler tarafından takibinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

### **5.5.8 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 sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin geçiş hakkına ait ücretlerin ödeme şeklinin sözleşmede belirleneceği hüküm altına alınmış ve 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçiş hakkına konu taşınmazların ve yerlerin niteliği ve işletmeci ile yapılacak anlaşmada belirlenecek geçiş hakkı ücretlerinin üst sınırı Yönetmelik'e eklenmiştir.

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, 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.

#### **5.5.9 Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin 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 bir görevi ve imtiyaz hakkıdır.

Belediyeler, Kanunla verilen bu görevi kendileri gerçekleştirebileceği gibi sözleşme imzaladıkları çevre lisanslı veya geçici faaliyet belgeli toplama ve ayırma tesisleri aracılığıyla da yerine getirebilir. 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 vazgeçmektedirler.

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.

#### **5.5.10 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 "toplu 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, hizmet satın alımı durumunda ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre ihaleye çıkılması ve işin belirli süreyle sınırlı olması gerekmektedir. Nitekim Danıştay 13'üncü Dairesinin E.2015/985, K.2015/3164 sayılı Kararında "toplu taşıma hizmetinin" imtiyaz, ruhsat veya kiraya verme usullerinden biriyle üçüncü kişilere gördürülmesi durumunda, 2886 sayılı Kanunu'na göre ihale edileceği ve süresiz olamayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde toplu taşıma hizmetlerinin,

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

### **5.5.11 Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler**

#### ***5.5.11.1 İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması***

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediyenin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 15'inci maddesinde belediye mallarına karşı suç işleyenlerin Devlet malına karşı suç işlemiş sayılacağı ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesi hükümlerinin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Ecrimisil ve tahliye" başlıklı 75'inci maddesinde ise Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, fuzuli şagilden istenilecek ecrimisile ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, ecrimisil talep edilebilmesi için, Hazinesin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmekte ve fuzuli şagilin kusuru aranmamaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri doğrultusunda tapuda belediye adına kayıtlı bulunan taşınmazların fuzuli şagiller tarafından işgali durumunda, işgalciler hakkında ecrimisil ve tahliye talebinde bulunulması ve işgale son verilmesi için yasal mercilere başvurulması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyelere ait taşınmazların herhangi bir kiralama veya tahsis işlemi yapılmaksızın üçüncü kişilerce işgal edildiği, işgal süresince ecrimisil tahakkuk/tahsilinin yapılmadığı veya eksik yapıldığı tespit edilmiştir.

#### ***5.5.11.2 Belediye Gayrimenkullerinin Ecrimisil veya İşgaliye Karşılığında Kullandırılması ve Bu Uygulamanın Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi***

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesinde Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işgali üzerine, fuzuli şagilden tespit ve takdir edilecek ecrimisil bedelinin isteneceği, ecrimisil talep edilebilmesi için Hazinesin işgalden dolayı bir zarara uğramış olmasının gerekmediği ve fuzuli şagilin kusurunun aranmadığı, işgal edilen taşınmaz malın idarenin talebi üzerine bulunduğu yer mülki amiri tarafından tahliye ettirilerek idareye teslim edileceği hüküm altına alınmıştır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinde 2886 sayılı Kanun'un 75'inci maddesine atıf yapılarak bu hükümlerin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir. Buna göre fuzuli şagilin tahliyesi ve kamu malını haksız olarak işgal etmesi nedeniyle işgal süresince ecrimisil alınması mevzuat gereğidir. Ancak bu durum, kamu mallarının sürekli ecrimisil alınarak idare edilebileceği, ecrimisilin kira niteliğine dönüştürülebileceği şeklinde yorumlanmamalıdır. Ecrimisil hukuka aykırı bir yararlanmadan dolayı ilgili kişiden alınan bir tazminattır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 52'nci maddesine göre belediye sınırları içinde bulunan yerlerden herhangi birinin satış yapmak veya sair maksatlarla ve yetkili mercilerden usulüne uygun izin alınarak geçici olarak işgal edilmesi, işgal harcına tabidir. Kanun'un bu maddesinde işgaliye yoluyla verilecek yerler; pazar veya panayır kurulan yerler, meydanlar, mezat yerleri, yol, meydan, pazar, iskele, köprü gibi umuma ait yerler, motorlu kara taşıtlarının park etmeleri için il trafik komisyonlarının olumlu görüşü alınarak belediyelerce şehir merkezlerinde tesis edilen ve işletilen mahaller olarak düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, kamu idaresinin mülkiyet veya kullanımında bulunan taşınmazlara yönelik olarak ecrimisil ya da işgaliye alınarak işgalin devamına müsaade edilmemeli, kamu malının tahliyesine yönelik hükümler uygulanmalıdır.



Denetimlerde, bazı belediyelerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların işgali üzerine ecrimisil veya işgaliye alınmakla yetinildiği, bu uygulamanın kira niteliğine dönüştürülmek suretiyle taşınmazların işgaline süreklilik kazandırıldığı tespit edilmiştir.

#### ***5.5.11.3 Taşınmazların Büyükşehir Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması***

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 26'ncı maddesine göre büyükşehir belediyeleri, mülkiyeti veya tasarruflarındaki hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye veya bağlı kuruluşlarının %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere devredebilir. Ancak bu yerlerin belediye şirketlerince üçüncü kişi ve şirketlere devri 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabidir.

Denetimlerde yukarıdaki maddede sayılanlar dışında kalan unsurların ihalesiz olarak belediye şirketlerine devredildiği, bazı büyükşehir belediyelerinin şirketlerine kiraladığı gayrimenkullerin, bu şirketler tarafından 2886 sayılı Kanun hükümleri uygulanmadan gerçek ve tüzel kişilere kiralandığı tespit edilmiştir.

#### ***5.5.11.4 Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması***

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediyenin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 15'inci maddesinin dördüncü fıkrası belirli konu ve şartlarda, gerçek veya tüzel kişi ya da kamu veya özel hukuk tüzel kişisi ayrımı olmaksızın taşınmaz tahsisine cevaz vermektedir.

Aynı Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 75'inci maddesine göre belediyeler, görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda belediye meclisinin kararı ile mülkiyetlerindeki taşınmazları sadece asli görev ve hizmetlerinde kullanmak üzere yirmi beş yılı geçmemek koşuluyla mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edebilirler. Bu taşınmazların tahsis amacı dışında kullanılması halinde, tahsis işlemi iptal edilir.

Denetimlerde, bazı belediyelerde taşınmazların yirmi beş yılı geçecek şekilde ya da süresiz tahsisinin yapıldığı, belediye meclisi kararı olmaksızın tahsis edildiği, belediyenin mülkiyetinde olmayan taşınmazların tahsis edildiği, tahsis edilen taşınmazların amacı dışında kullanıldığı ve tahsis yapılabilecek kamu idareleri arasında sayılmayan sivil toplum kuruluşları, spor kulüpleri ve şirketlere tahsis işleminin yapıldığı tespit edilmiştir.

### **5.5.11.5 İmar Planında Kamunun Ortak Kullanımı İçin Ayrılmış Taşınmazların Üçüncü Kişilerin Kullanımına Bırakılması**

İmar Kanunu'nun "Kamuya ait gayrimenkuller" başlıklı 11'inci maddesinde, imar planlarında meydan, yol, su yolu, park, yeşil saha, otopark, toplu taşıma istasyonu ve terminal gibi umumi hizmetlere ayrılmış Hazine ve özel idareye ait arazi ve arsalarla ilişkin tasarruf hakkı mücavir alan sınırları içinde belediyelere bırakılmış olup bu suretle maledilen arazi ve arsaların belediye tarafından satılmayacağı ve başka bir maksat için kullanılmayacağı ifade edilmiştir.

Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği umumi hizmet alanlarını; Millî Eğitim Bakanlığına bağlı ilk ve orta öğretim kurumları ile yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi, yeşil saha, ibadet yeri, karakol, pazar yeri, semt spor alanı gibi kamusal hizmete ayrılan alanlar olarak tanımlamaktadır.

Yukarıdaki mevzuatlardan da anlaşılacağı üzere, belediye sınırları dâhilinde belediyenin tasarrufu altında bulunan genel hizmete ayrılmış olan park, yeşil alan vb. taşınmazların kullanımı sadece belli bir kesime değil tüm vatandaşlara açık olmalıdır.

Denetimlerde, idarenin tasarrufunda olan taşınmazlardan imar planında yeşil alan, park, yol, eğitim öğretim alanı vb. olarak ayrılan yerlerin gerçek ve tüzel kişiler tarafından işgal edildiği ya da kiralandığı, bu kişilerin mezkûr yerlerden çıkarılmadığı, dolayısıyla kamunun kullanımına açık olması gereken bu alanların kullanımının sınırlandırıldığı tespit edilmiştir.

### **5.5.12 Belediyeler Tarafından Sivil Toplum Kuruluşlarına Ayni ve Nakdi Yardım Yapılması**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Bütçelerden yardım yapılması" başlıklı 29'uncu maddesinde, gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı bulunmadan kamu kaynağının kullanılmayacağı, yardımda bulunulamayacağı ve menfaat sağlanamayacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin devamında genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olması kaydıyla kamu yararı gözetilerek sivil toplum kuruluşları ve benzeri teşekküllere yardım yapılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, derneklerin kamu kurum ve kuruluşları ile görev alanlarına giren konularda ortak projeler yürütebileceği ve bu projelerde kamu kurum ve kuruluşlarının, proje maliyetlerinin en fazla yüzde ellisi oranında aynî veya nakdî katkı sağlayabileceği ifade edilmiştir.



5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 75'inci maddesinde belediye meclisinin kararı üzerine belediyelerin, mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait yapım, bakım, onarım ve taşıma işlerini bedelli veya bedelsiz üstlenebileceği, mahallî idareler ile merkezî idareye ait aslî görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla gerekli aynı ihtiyaçları karşılayabileceği, geçici olarak araç ve personel temin edebileceği, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamuya yararlı ya da Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınmış sivil toplum kuruluşları ile ortak hizmet projesi geliştirebileceği düzenlenmiş ve diğer sivil toplum kuruluşları ile yapılacak ortak hizmet projeleri için mahallin en büyük mülki idare amirinin izninin olması şartı getirilmiştir.

Aynı maddeye 6360 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi ile eklenen üçüncü fıkrasında, 5018 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile 5253 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin, belediyeler, il özel idareleri, bağlı kuruluşları ve bunların üyesi oldukları birlikler ile ortağı oldukları Sayıştay denetimine tabi şirketler için uygulanmayacağı hükmü yer almaktadır.

Belediyelerce sadece görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda belediye meclisince alınacak karar ve düzenlenecek protokole dayanılarak ortak hizmet projesi gerçekleştirilebilecek, bu kapsamda da yükümlülük ve üstlenilen görevlerin net bir şekilde belirtilmesi koşuluyla sivil toplum kuruluşları ve benzeri teşekküllere yardım ve destek sağlayabilecektir.

Denetimlerde, belediye meclisi kararına istinaden gerçekleştirilen herhangi bir ortak hizmet projesi olmaksızın bazı sivil toplum kuruluşlarına bakım onarım hizmeti sağlandığı, muhtelif ayni yardımlar yapıldığı, bu kuruluşların düzenlediği çeşitli organizasyonlar için belediyelere ait otobüs, minibüs gibi araçların bedelsiz tahsis edildiği araç kiralandığı, idare mülkiyetindeki kültür merkezi, konferans salonları vb.nin ücretsiz kullandırıldığı, bahse konu organizasyon masraflarının belediye bütçesinden karşılandığı ve bu kuruluşlara doğrudan nakdi yardımlarda bulunulduğu tespit edilmiştir.

#### **5.5.13 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 ve Şehircilik Bakanlığının onayı ile yapabileceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde, bazı belediyelerde Kanun'da belirlenmiş borçlanma limitlerine uyulmadığı, iç borçlanma için belirlenen limitin aşılmasına rağmen Çevre ve Şehircilik Bakanlığından izin alınmadığı tespit edilmiştir.

#### **5.5.14 Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması**

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

İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bağlı Kuruluşları ile Bunların Üyesi Olduğu Mahalli İdare Birliklerinin Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Personel giderlerinin toplam giderler içindeki payına ilişkin üst sınır" başlıklı 5'inci maddesine göre; idarelerin, şirket personeli de dahil 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 belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu, şirket

personeli dahil olmak üzere yıllık toplam personel giderlerinin ise yüzde kırkını aştığı tespit edilmiştir.

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

Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2018 ve 2019 Yıllarını Kapsayan 4'üncü Dönem Toplu Sözleşmesinin Yerel Yönetim Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme kısmının "Sosyal denge tazminatı" başlıklı 1'inci maddesinde, belediyeler ve bağlı kuruluşları ile il özel idarelerinin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödenebileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hüküm kapsamında belediye meclis kararına istinaden belediye başkanı ve sendika temsilcisi sadece ödenecek olan aylık sosyal denge tazminat tutarını, en yüksek Devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) %100'ünü aşmayacak şekilde tespit etmek üzere yetkilendirilmiştir.

5510 sayılı Kanun'un "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 kazanç tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Sosyal denge tazminat ödemesini düzenleyen 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 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 mahalli idarelerde sosyal denge sözleşmelerinin uygulanmasında;

- Sözleşmelerde sosyal denge tazminatı limitinin aşıldığı ve yer verilmemesi gereken ödemelere yer verildiği,
- Sözleşmelere dayanışma ve sözleşme aidatı kesilmesi, sözleşme süresinin kanuni düzenlemelere aykırı belirlenmesi, sosyal denge tazminatı ödenmesinin koşula bağlanması ve sınırlandırılması, idari izinli sayılma, kamp, kreş, spor merkezlerinden indirimli faydalanma hakkı tanınması gibi hükümler konulduğu,

- Sözleşmeli personele ödenen sosyal denge tazminatının sosyal güvenlik primine esas kazanca dahil edilmediği tespit edilmiştir.

#### **5.5.16 Mahalli İdare ve Bağlı Kuruluşlarının 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 katma değer vergisi ile özel iletişim vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç, katılma ve katkı payından muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. 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 katma değer vergisi 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, belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerinin elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödedikleri tespit edilmiştir.

#### **5.5.17 İndirim Konusu Yapılması Gereken İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmaması**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) verginin konusunu teşkil eden işlemleri düzenleyen 1/3-g maddesinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un "Vergi indirimi" başlıklı 29/1'inci maddesinde, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler





dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ve ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 153/2' inci maddesine göre mahalli idareler, bir bedel karşılığı satmak üzere ürettikleri mal veya hizmetin üretim girdisi olarak satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ödemiş oldukları katma değer vergisini indirim konusu yaparlar.

Denetimlerde, bazı idarelerde ticari, sınaî, zirai faaliyet kapsamındaki harcamalara ait KDV'lerin indirim konusu yapılması mümkün olmasına rağmen mal ve hizmet satın alınması nedeniyle satıcılara ödenen veya borçlanılan ve kurum açısından indirim hakkı doğuran katma değer vergisinin indirim konusu yapılmadığı tespit edilmiştir.

#### **5.5.18 Ticari, Sınai, Zirai ve Mesleki Nitelikte Olmayan İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılması**

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 katma değer vergisine tabidir. Belediyelerin ticari, sınai, 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 katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.

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

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından belediyelerce yürütülen ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikte olmayan kamu hizmetleri için belediyelerin ödediği katma değer vergisinin de

indirim konusu yapıldığı ve bunun sonucunda belediyeler tarafından ödenmesi gereken katma değer vergisinin az ödendiği veya hiç ödenmediği tespit edilmiştir.

### **5.5.19 Engelli Personel Çalıştırılması ile Sosyal Hizmetler Kanunu Gereğince Çalıştırılması Gereken Personele Dair Kurallara Uyulmaması**

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Engelli personel çalıştırma yükümlülüğü" başlıklı 53'üncü maddesinde kurum ve kuruluşların bu Kanun'a göre çalıştırdıkları personele ait kadrolarda %3 oranında engelli çalıştırmak zorunda oldukları, personel sayısının hesabında ilgili kurum veya kuruluşun (yurtdışı teşkilat hariç) toplam dolu kadro sayısının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde ise kamu kurum ve kuruluşları tarafından hangi statüde olursa olsun serbest kadro ve pozisyonları toplamının binde birinin; haklarında korunma veya bakım tedbir kararı alınarak, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının sosyal hizmet modellerinden yararlandırılan kişilere ayrılacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, nispeten dezavantajlı vatandaşlarımız yararına öngörülen söz konusu istihdam zorunluluğu hükümlerine uyulmadığı tespit edilmiştir.

### **5.5.20 İlgili Mevzuatında Belirtilen Koşulları Taşımayan Personelin İstihdam Edilmesi**

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun genel gerekçesine göre, söz konusu Kanun, "...tarafsız ve verimli bir idare kurmak için...", kamu hizmetine girme, sınıflar içinde ilerleme ve yükselme ile görevin sona erdirilmesini liyakat sistemine dayandırmıştır. Bu kapsamda memuriyete giriş, asil memurluğa geçiş ve görevde yükselme aşamalarında sınav uygulamaları zorunlu hale getirilmiş ve giriş şartları, ilerleme ve yükselme imkânları ve maddi karşılıkları önceden belirtilmiş bir kariyer sisteminin oluşturulması hedeflenmiştir. Kanun'un 3'üncü maddesinde "sınıflandırma", "kariyer" ve "liyakat" ilkeleri Kanun'un temel ilkeleri olarak tarif edilmiştir. Diğer taraftan Kanun'un 48'inci maddesinde Devlet memurluğuna alınacaklarda aranacak genel ve özel şartlar belirtilirken, kurumların özel kanun veya diğer mevzuatlarında yer verilen şartların da özel şart kapsamında olduğu ifade edilmiştir.

Liyakat ve kariyer ilkeleri çerçevesinde, "Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Genel Yönetmelik" hazırlanmış ve kamu



idareleri bu esaslara aykırı olmamak üzere kendi yönetmeliklerini çıkarmışlardır. Söz konusu yönetmeliklerde, görevde yükselmeye ilişkin esaslar kapsamında öğrenim düzeyi, hizmet süresi, disiplin ve sınav şartlarının neler olduğu ile hangi görev ve unvanların yönetmelik kapsamında olduğu gibi hususlar düzenlenmiştir. Diğer taraftan belediyelerde, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 51 ve 52'nci maddeleri uyarınca zabıta ve itfaiye personelinin memurluğa alınması için gerekli şartların ve görevde yükselme gibi hususların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiş ve bu kapsamda belediyelerde yönetmelikler hazırlanmıştır.

Sözleşmeli personel için ise başta 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu olmak üzere çeşitli kanunlarda düzenlemeler yapılmış ve 657 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin (b) fıkrası kapsamında istihdam edilen personel için "Sözleşmeli Personel Çalıştırılmasına İlişkin Esaslar" yayınlanmıştır. 5393 sayılı Kanun'da, Kanun'un 49'uncu maddesinde düzenlenen sözleşmeli personelin söz konusu Kanun'da hüküm bulunmayan hallerde 657 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin (b) fıkrasına göre istihdam edilenler hakkındaki hükümlere tabi olacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla söz konusu personel de yukarıda adı geçen Esaslar'a tabi bulunmaktadır.

Denetimlerde,

- Görevde yükselme ve unvan değişikliği veya mesleğe giriş sınavı gibi belirli bir sınavdan başarılı olma şartı aranan görev, kadro veya unvanlara sınavsız atama ve görevlendirmeler yapıldığı,
- Öğrenim durumu, hizmet süresi, alt görevlerde belirli sürelerle çalışmış olma, belirli seviyede yabancı dil bilme gibi koşulları karşılamayanların bu şartların gerektiği görev, kadro ve unvanlara atandığı,
- Belirli kadroda bulunan memurların başka birimlerde görevlendirilemeyeceği ve başka birimlerde görevli personelin ise belirli kadrolarda çalıştırılmayacağı belirtilmiş olmasına rağmen bu kapsamda görevlendirmeler yapıldığı,
- Herhangi bir şekilde boşalmış veya boş bulunan bir görevin, asilde aranan şartlara haiz memur bulunmaması sebebiyle, söz konusu şartları taşımayan memurlarca geçici yürütülmesi olarak tarif edilebilecek tedviren görevlendirme usulünün, belirtilen koşullara aykırı olarak kullanıldığı

tespit edilmiştir.

### 5.5.21 Özel Kalem Müdürlüğü Kadrosuna Yapılan Atamaların Amacına Uygun Olmaması

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 59'uncu maddesinde özel kalem müdürlüklerine, Kanun'un atanma, sınavlar, kademe ilerlemesi ve derece yükselmesine ilişkin hükümleriyle bağlı olunmaksızın memur atanabileceği düzenlenmiştir.

İçişleri Bakanlığı'nın 03.06.2009 tarihli Genelgesi'nde söz konusu kadroya yapılacak atamalara ilişkin bazı düzenlemeler yapılmıştır. Genelge'de; özel kalem müdürlüğü kadrolarına atanacakların, öncelikle belediyede çalışan memurlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurlar arasından seçilmesinin esas olduğu, memurlar arasından yapılacak atamalarda, Bakanlık izninin alınmayacağı, özel kalem müdürlüğü kadrolarına yapılacak açıktan atamaların ise Bakanlık izni ile yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca Genelge'de 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 59'uncu maddesi kapsamında verilen atama yetkisinin, sınırsız bir yetki olmadığı, bu yetkinin memuriyete sınavsız girişin bir yönetimi gibi kullanımına hukuken imkân bulunmadığı, bu sebeple özel kalem müdürlüğü kadrolarına atanacakların seçiminde, belediye başkanlarının bir seçim dönemi boyunca çalışabilecekleri ehliyet ve liyakat sahibi kişileri tercih etmelerinin esas olduğunun altı önemle çizilmiştir.

Sayıştay Genel Kurulunun 04.04.2005 tarihli ve 5119/1 no.lu Kararı'nda da; devlet memurluğu alımı için duyurulan sınavlara girmeyen bir kişinin açıktan istisnai memuriyete atanmasının, bu sınavlara katılarak başarılı olmuş ve atamayı bekleyen kişiler aleyhine haksız bir durum yarattığı, ayrıca sınavlarda başarılı olarak atanmayı bekleyenler varken, istisnai memurluk kadrolarının sınavsız devlet memurluğu teminine yönelik uygulamaya dönüştürülmesinin bu memuriyete atanmada tanınan kolaylığın istismarı anlamına da geldiği belirtilerek bu durumun Anayasanın kişilerin kanun önünde eşitlik ve kamu hizmetine girmede eşitlik ilkelerini ihlal edici nitelikte olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca, 2018/7 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi'ne göre tüm kamu kurum ve kuruluşlarının istisnai memurluklara yapacakları açıktan atama işlemleri için Cumhurbaşkanlığından izin almaları gerekmektedir.

Dolayısıyla İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay Genel Kurulu Kararlarından özel kalem müdürlüklerine atama yetkisinin sınırsız bir yetki olmadığı anlaşılmaktadır. Denetimlerde bazı belediyelerde özel kalem müdürlüğüne yapılan açıktan atamaların memuriyete sınavsız girişin bir yolu olarak kullanıldığı, Sayıştay Genel Kurulu Kararında da belirtildiği üzere belirtilen

kadroya yapılacak atamaları kolaylaştırıcı hükümlerin sadece verilecek hizmetin gereği olarak kullanılması gerekirken amacı dışında kullanıldığı, ayrıca bazı belediyelerde özel kalem müdürlüğü kadrosuna yapılacak açıktan atamalarda Cumhurbaşkanlığından izin alınmadığı tespit edilmiştir.

### **5.5.22 Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi**

5018 sayılı Kamu Mali 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.

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

### **5.5.23 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 dağıtımını 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; idareler su kayıp oranlarını, 2019 yılı Mayıs ayına kadar en fazla %30'a kadar indirmek zorundadır. Yönetmelik'te yapılan değişiklikle büyükşehir belediyelerinin su kayıplarını 2023 yılına kadar en fazla %30, 2028 yılına kadar ise en fazla %25 düzeyine indirmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır.

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 İdaresi'nin; idari ve fiziki su kayıplarının ölçüme dayalı olarak belirlenmesi, şebekenin ve sistemin şartnamelere ve uygulama projelerine uygun yapılması, kullanılan malzemelerin standartlara uygun olarak temin edilmesi, sistemde ana basınç bölgesi ve alt bölgelerin oluşturulması ve etkili bir su yönetim sistemini sağlamakla yükümlü olduklarına ilişkin hüküm yer almaktadır. Tebliğin 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, su kayıp oranlarını azaltmak amacıyla;

- Bazı su depolarından sisteme verilen su miktarlarına ilişkin ölçümlerin yapılmadığı,
- 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,
- Mevcut sistemin hidrolik modellemesinin bitirilemediği; hidrolik sistemin kalibrasyonunun yapılmadığı,
- Yüksek tüketimli abonelerin su kullanım miktarlarını uzaktan izleme sistemi olmadığı,
- Sisteme rehabilitasyon yapılmadan önce su kayıp oranının belirlenmediği,
- Coğrafi Bilgi Sistemi veri tabanının bazı ilçelerde oluşturulmadığı ve veri girişinin tamamlanmadığı,
- Abone bilgi sisteminin bazı ilçelerde ulusal adres veri tabanı ile entegrasyonunun yapılmadığı,
- Veri kontrol ve izleme sisteminin kurulmasına rağmen, sistem bulunmayan bölgelerin olduğu,
- Tebliğ ekinde yer alan formların internet ortamında yayınlanmadığı

tespit edilmiştir.

#### **5.5.24 Büyükşehir Belediyesi 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.

Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Merkezleri Yönetmeliği'nin altyapı yatırım hesabının oluşumu ve gelirlerine ilişkin 14'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında; büyükşehir ve ilçe belediyeleri 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 aktarılacağı, bu paraların büyükşehir ilçe belediyeleri tarafından sadece cadde, bulvar, meydan ve sokakların asfalt ve kaldırımlarının yapımında kullanılacağı ve amacı dışında kullanılamayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde, ilçe belediyelerinin sorumluluk alanlarındaki yerlerde yapılan kazı çalışmalarından elde edilen zemin tahrip bedellerinin büyükşehir belediyesince ilgili ilçe belediyelerine aktarılmadığı tespit edilmiştir.

#### **5.5.25 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.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 87 ve 88'nci 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 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına (YİKOB) aktarılmadığı veya geç aktarıldığı ve söz konusu tutarlar için gecikme zammı tahakkuk ettirilmediği,
- Belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde 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.

#### **5.5.26 Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler**

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'nun "Devir, sicil, ihale, harç, teminat ve idare payı" başlıklı 10'uncu maddesi gereğince jeotermal kaynağı kullanan gerçek veya tüzel kişilerce, söz konusu kaynakların doğrudan ve/veya dolaylı kullanıldığı tesislerin gayrisafi hasılatlarının %1'i tutarındaki idare payının, her yıl Haziran ayı sonuna kadar ilgili idareye ödenmesi gerekmektedir. İlgili İdare, büyükşehir belediyesi bulunan illerde valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, diğer illerde ise il özel idareleridir.

İdare payının, Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 tarih ve E.2013/41 K.2013/124 sayılı kararında da ifade edildiği üzere akışkanı kullanmak suretiyle gerçekleştirilen doğrudan ve/veya dolaylı faaliyet sonucunda elde edilen tüm gayrisafi hasılat üzerinden alınması gerekmektedir.

Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 20'nci maddesi uyarınca idare payının hesaplanmasına esas olmak üzere jeotermal kaynağı kullanan gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve tesisler, kaynaklarla ilgili bir önceki yılın gayrisafi hasılat bilançosunu mart ayı sonuna kadar ilgili idareye vermek zorundadır.





Denetimlerde;

- Bazı otel veya tesislerde idare payının, tüm gayrisafi hasılat üzerinden değil; spa merkezi, kaplıca merkezi gibi tesisin belirli bölümlerinden elde edilen hasılat üzerinden alındığı veya hiç idare payı alınmadığı,
- Jeotermal kaynaklarla ilgili ruhsat sahibi veya kaynağı kullanan gerçek veya tüzel kişilerin göndermiş olduğu bir önceki yıla ait gayrisafi hasılatı gösterir belgelerin doğruluğunu tespit edecek bir sistemin olmadığı

tespit edilmiştir.

### **5.5.27 Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşlarınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler**

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları; yapım, bakım ve onarım işleri, devlet ve il yolları, içme suyu, sulama suyu, kanalizasyon, enerji nakil hattı, sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, iskan, gençlik ve spor gibi hizmetlere ilişkin yatırımlar ile bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren diğer yatırımları, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilir. İlgili Bakanın onayıyla aktarılan ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz ve bu işler, il özel idaresinin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşları, yukarıda yer verilen mevzuat kapsamında kamu yatırım programında yer alan projelerine ait yatırımları için bütçelerinde ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmakta ve bu ödenekler karşılığı hizmetler de il özel idaresinin tabi olduğu mevzuat kapsamında ihalesi yapılarak gerçekleştirilmektedir.

Denetimlerde, bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşlarınca il özel idarelerine aktarılan yatırım ödeneklerinin bazı il özel idarelerince tahsis amacı dışında kullanıldığı, tekrar köylere hizmet götürme birliklerine aktarıldığı ve bu aktarmalarla 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu dışında kalan bir alan oluşturulduğu tespit edilmiştir.

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

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun 18'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları ile il özel idareleri; köye yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımlarını, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri köylere hizmet götürme birliklerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilirler. Merkezi 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.

Yine aynı Kanun'un 18'inci maddesinin 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.

## ALTINCI BÖLÜM

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

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesinde düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususların rapor edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Benzer şekilde, yüksek denetim kurumlarının kurucu ilkelerini belirleyen Lima Deklarasyonu'nda yüksek denetim kurumlarının, yılı içinde özel önem ve anlama sahip bulguları raporlama yetkisine sahip olduğu, "Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları – Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma" başlıklı INTOSAI-P-12'de ise Yüksek Denetim Kurumlarının, kamu kaynaklarının idaresini iyileştirmek için görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesi konusundaki yetkilerinden faydalanmaları gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, denetimler sonucu mevzuat değişikliği önerilen hususlar ile denetimler üzerine kamu idarelerince yapılan mevzuat düzenlemeleri aşağıda belirtilmiştir.

#### 6.1. Mevzuat Değişikliği Önerileri

##### 6.1.1 Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun hazırlanması sürecinde, mali özerkliklerinin korunabilmesi amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanun'un "Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme" başlıklı 9'uncu, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu düzenleyen "Üst yöneticiler" başlıklı 11'inci, "Harcama yetkisi ve yetkilisi" başlıklı 31'inci, "Harcama talimatı ve sorumluluk" başlıklı 32'nci, "Giderin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33'üncü, "Faaliyet raporları" başlıklı 41'inci, "İç kontrol sistemi" başlıklı Beşinci Kısımda yer alan 55 ila 67'nci ve "Kamu zararı" başlıklı 71'inci maddeleri gibi hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında temel teşkil eden maddelerine tabi tutulmamıştır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumların tabi olmadıkları hususların bir kısmı bu kurumların kendi kuruluş kanununda düzenlenmiş, bir kısmı için ise herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Kuruluş kanununda düzenlenen hususların da bir kısmı doğrudan Kanunda düzenlenmiş, bir kısmı ise ikincil mevzuata bırakılmıştır.

Gerek kuruluş kanunlarındaki düzenlemelerin ayrıntılı olmaması, gerek ikincil mevzuatın hangi esaslara göre yapılacağı hususunda belirsizlik olması nedeniyle, bu kurumlar tarafından yapılan düzenlemelerin ihtiyacı karşılamada yetersiz kaldığı ve 5018 sayılı Kanun’la kurulan mali sisteme uyum sağlama noktasında sorunlara neden olduğu görülmektedir. Diğer yandan, kuruluş kanununda hüküm bulunmayan durumlarda da ya kurumlar inisiyatif kullanarak uygulama yapmakta ya da o alan tamamen boşlukta kalabilmektedir.

Örnek olarak, kuruluş kanunlarında ve kendi ikincil mevzuatlarındaki düzenlemelerin ayrıntılı olmaması nedeniyle, stratejik plan, performans programı ve bütçe ilişkisinin sağlıklı kurulamadığı görülmektedir. Yine 5018 sayılı Kanun’da düzenlenen, ancak düzenleyici ve denetleyici kurumların tabi olmadıkları “üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu” ve “iç kontrol sistemi” alanlarında ilgili kurumların kuruluş kanunlarında veya ikincil mevzuatlarında yeterli düzenleme bulunmadığından, bu alanlar boşlukta kalabilmektedir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumların mali özerk yapıları da dikkate alınarak 5018 sayılı Kanun’un dışında tutulan hususları kapsayacak şekilde çerçeve yasal bir düzenlemeye kavuşturulmaları, hem bu kurumlar arasında uygulama birliğinin oluşturulması hem de şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun mevcut mali sistemle uyumlu hale getirilmelerinin sağlanması açısından önem arz etmektedir.

### **6.1.2 5018 sayılı Kanun’a Ekli Cetvellerde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına Yer Verilmemesinin Sorunlara Yol Açması**

3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’a<sup>1</sup> 6360 sayılı Kanun’un 34’üncü maddesi ile eklenen “Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı”<sup>2</sup> başlıklı 28/A maddesi ile büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerde genel bütçeli idare olarak Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları kurulmuştur.

674 sayılı KHK’nın 35’inci maddesiyle 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 28/A maddesinde yapılan değişiklikle Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları, 01.09.2016 tarihinden itibaren genel bütçe kapsamındaki idare olmaktan çıkarılarak, kamu tüzel kişiliğini haiz ve özel bütçeli idareye dönüştürülmüştür.

<sup>1</sup> Bu Kanunun adı “İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” iken, 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı KHK’nın 18’inci maddesiyle “İçişleri Bakanlığı Yüksek Disiplin Kurulu ile İl Yatırım Ve Hizmetlerine İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun” şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>2</sup> Madde başlığı, 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı KHK’nın 18’inci maddesiyle “İl yatırım ve hizmetleri” şeklinde değiştirilmiştir.



Nitekim 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 273’üncü maddesinde de büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerde valiye bağlı olarak kamu tüzel kişiliğini haiz ve özel bütçeli Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı’nın kurulmuş olduğu belirtilmiştir.

Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’ne göre Başkanlıkların muhasebe ve raporlama işlemlerinin Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin ilgili hükümlerine göre yapılacağı; harcamalara ilişkin belge düzeni için Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümlerinin uygulanacağı; taşınır mal işlemleri için Taşınır Mal Yönetmeliği; taşınmaz mal işlemleri içinse Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Adı geçen Yönetmelik’te hüküm bulunmayan hallerde ise 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin kıyasen uygulanacağı düzenlenmiştir. Ayrıca ihale ve ihale sonrası süreç ise ihale kanunları ve uygulama yönetmeliklerince yerine getirilmektedir.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nde özel bütçeli bir idare olarak belirtilmesine ve Başkanlıklar tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemler 5018 sayılı Kanun hükümleri ile mezkûr Kanun’a dayanılarak çıkarılan Yönetmelik hükümlerince yerine getirilmesine rağmen Başkanlıklar, 5018 sayılı Kanun’a ekli cetvellerde yer almamaktadır.

5018 sayılı Kanun’a ekli cetvellerde yer almaması Başkanlıkların mezkur Kanun’a tabi olup olunmadığı yönünde bir tereddüt yaratmakta ve bunun sonucunda genel olarak Başkanlıklarda kamu iç kontrol sistemi kurma çalışmaları ve stratejik planlama yapılmamakta, performans programı oluşturulmamakta ve faaliyet raporu hazırlanmamaktadır. Ayrıca yine aynı gerekçe ile bütçe, bilanço, finansman ve muhasebe işlemlerini yürüten muhasebe yetkilisine muhasebe yetkilisi sertifikası verilmediği görülmektedir.

Planlama, izleme, değerlendirme ve iç kontrol sisteminin olmaması bu kurumların yönetim kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Söz konusu Başkanlıkların kaynaklarını etkin, verimli ve ekonomik kullanabilmeleri ve hesap verilebilirlik düzeylerini yükseltebilmeleri için stratejik planlama ve iç kontrol sistemi çalışmalarına başlamaları gereklidir.

Başkanlıklarca gerçekleştirilen iş ve işlemlerde yaşanan karmaşıklığın giderilmesi, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğunun tam olarak yerine getirilebilmesi ve şeffaflığın sağlanabilmesi için Başkanlıkların 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellere eklenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

### **6.1.3 Üniversitelere Ait İktisadi İşletmelerin Hukuki Alt Yapısında Eksiklikler Olması**

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 47'nci maddesine göre, yükseköğretim kurumları, öğrencilerin beden ve ruh sağlığının korunması, barınma, beslenme, çalışma, vb. sosyal ihtiyaçlarını karşılamak ve bu amaçla bütçe imkânları nispetinde okuma salonları, yataklı sağlık merkezleri, mediko-sosyal merkezleri, vb. yerleri sağlamakla ve bunlardan öğrencilerin en iyi şekilde yararlanmaları için gerekli önlemleri almakla görevlidir.

Uygulamada üniversiteler söz konusu ihtiyaçları ya Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı aracılığıyla doğrudan kendisi karşılamakta veya söz konusu yerlerin işletme hakkını özel sektöre kiralamakta ya da kendi bünyesinde ticari esaslara göre işlem yapmak üzere iktisadi işletme kurarak karşılamaktadırlar. Ancak söz konusu işletmelerin hukuki alt yapısına bakıldığında, gerek 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda gerekse de diğer mevzuat hükümlerinde üniversitelerin iktisadi işletme kurmalarına dayanak teşkil edecek bir düzenleme bulunmamaktadır.

Söz konusu işletmeler fiili bir ihtiyaç dolayısıyla ortaya çıkmış olsa da mevcut hali ile bu işletmelerin hukuki statüsü, buralarda kimlerin görevlendirilebileceği gibi esasen kanun veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılması gereken diğer hukuki dayanaklarının eksik olduğu tespit edilmiştir. Bu durum esasen ticari esaslara göre işlem yapması gereken bir kuruluşun tam manasıyla bu fonksiyonunu yerine getirememesine neden olmaktadır.

Dolayısıyla üniversiteler bünyesinde faaliyet gösteren iktisadi işletmelerin kuruluş ve işleyişini hukuki temellere dayandırmak, iktisadi işletme kurulmasıyla ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmek, ödemelerin gerçekleşmesinde hataları önlemek ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak için iktisadi işletmelerin yasal ve ikincil mevzuat alt yapısının geliştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

#### 6.1.4 Üniversitelerin Kütüphane Veri Tabanı Alım Hizmetlerinde Koordinasyon ve İşbirliği Bulunmaması

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun "Yükseköğretim Kurulunun görevleri" başlıklı 7'nci maddesinde; yükseköğretim kurumlarına tahsis edilen kaynakların, plan ve programlar çerçevesinde etkili bir biçimde kullanılmasının gözetim ve denetimi ile yükseköğretim kurumları arasında işbirliği ve koordinasyonu sağlamak görevi Yükseköğretim Kuruluna verilmiştir. Bu çerçevede, Yükseköğretim Kurulu bünyesinde "Ulusal Tez Merkezi", "Yükseköğretim Açık Bilim ve Açık Erişim Çalışma Grubu" ve "Üniversite Kütüphaneleri Çalışma Grubu" oluşturulmuştur. 124 sayılı Yükseköğretim Üst Kuruluşları ile Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 9'uncu maddesinde; Kurulun bünyesinde oluşturulan Yayın ve Dokümantasyon Daire Başkanlığının, yükseköğretim kurumlarının akademik kaynak ihtiyacını karşılamakla görevli ve sorumlu tutulduğu belirtilmektedir.

Üniversitelerin akademik kaynak ihtiyacının bir kısmı, TÜBİTAK bünyesinde Ulusal Akademik Ağ Bilgi Merkezinin Cahit Arf Bilgi Merkezi tarafından ücretsiz sağlanmaktadır. Bunun yanında, üniversiteler 27.01.2012 tarihinde üniversite kütüphanelerinin iş birliği ve dayanışma içinde hareket etmelerine aracılık etmek ve üniversitelerin daha az maliyetle daha çok bilgi kaynağı temin etmelerini sağlamak amacıyla kurulmuş olan Anadolu Üniversite Kütüphaneleri Derneği kanalı ile kütüphane veri tabanı hizmetini söz konusu derneğin belirlediği fiyat üzerinden ilgili veri tabanı lisans sahibine ödeme yapmak suretiyle temin edebilmektedir. Ayrıca üniversiteler akademik birimlerin talepleri doğrultusunda ücretli veri tabanı abonelikleri de yaptırabilmektedir.

Gerek ilgili dernek aracılığıyla, gerekse tekil olarak üniversitelerce alınan bu veri tabanları, doğası gereği 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Doğrudan temin usulü" başlıklı 22'nci maddesinin (a) fıkrası kapsamında "tek satıcı" olarak temin edildiğinden, fiyatlandırma konusunda ilgili derneğin veya lisans sahibi firmanın belirlediği ücretler esas alınmaktadır. Dolayısıyla hem teknik bilgi gerektiren hem de rekabet ortamının oluşmadığı bu hizmet alımlarında alınan hizmetin kapsamı ve fiyatlandırma kriterlerinin neler olduğu tam olarak anlaşılmadığı gibi üniversitelerce aynı veri tabanına farklı fiyatların ödendiği de görülmektedir.

Denetimlerde, üniversitelerin çok sayıda ve farklı veri tabanı aboneliklerine farklı ücretler ödediği, veri tabanı aboneliklerinin üniversitelerin tüm ihtiyaçlarını karşılayacak

şekilde tek bir kaynaktan yürütülmesi için gerekli koordinasyonun sağlanamadığı tespit edilmiştir. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca üniversitelerin akademik kaynak ihtiyaçlarını karşılayan kütüphane veri tabanı hizmetinin tüm kamu üniversitelerini kapsayacak biçimde Yükseköğretim Kurulu “Üniversite Kütüphaneleri Çalışma Grubu”na gündeme alınarak koordine edilmesi ve bu kapsamda gerekli mevzuat düzenlemelerinin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **6.1.5 Uluslararası Katılıma Açık İhalelerde Sağlanan Vergi, Resim ve Harç İstisnası Uygulamalarında Hata ve Mevzuat Eksikliklerinin Bulunması**

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2'nci ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi hükümlerine göre, Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan firmaların, maddelerde belirtilen satış, teslim, bakım ve onarım hizmetleri ile bunlar sonucu düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçtan müstesnadır. Belirtilen maddelerde uluslararası ihale; kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi ifade etmektedir.

Uluslararası ihale tanımının Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda belirtilen şekilde tanımlanmasının bazı sorunlara ve hazineyi zarara uğraticı uygulamalara yol açtığı değerlendirilmektedir. Nitekim tanımda, bir ihalenin “uluslararası ihale” niteliği kazanabilmesi için yabancı firmaların teklif vermesi yeterli görülmüş ancak verilen teklifin geçerliliği ve yeterliliği dikkate alınmamıştır.

Belirtilen ihalelerde vergi, resim ve harç istisnasından yararlanabilmek için Ticaret Bakanlığınca düzenlenen “vergi resim harç istisnası belgesi” gerekmektedir. Bu belge, Ticaret Bakanlığınca verilmekle birlikte, verilmesine esas forma ilişkin değerlendirme, ihaleyi düzenleyen kamu kurumu tarafından yapılmaktadır. Vergi resim harç istisnası belgesi alınmış ihalelerden, ihaleyi yapan kurumlar çerçevesinde önceki dönemlere ait yapılmış incelemelerde; birçok ihalede yabancı firma tekliflerinin olmadığı, yabancı firma tekliflerinin olduğu durumlarda da, teklif vermelerine rağmen verdikleri teklif zarfindan “teşekkür mektubu” çıktığı veya geçerli bir teklif sunmadıkları veyahut idari şartnameye göre “yeterlik kriterlerini” taşımayan yabancı firmaların ihaleye teklif verdiği tespit edilmiştir.





Uluslararası ihale tanımında “geçerli ve yeterli teklif” ibaresi bulunmaması uygulamada bazı sorunlara yol açmaktadır. Uluslararası ihale olmaması gereken ihaleler için verilen bazı vergi resim harç istisnası belgelerinin Ticaret Bakanlığı tarafından iptal edilmesinden veya belgenin hiç verilmemesinden dolayı çok sayıda dava açılmakta ve bu durum zaman, emek ve kamu kaynağı kaybına sebebiyet vermekte olup gerekli şartları haiz olmayan ihalelerin uluslararası ihale kabul edilerek vergi resim harç istisnası belgesi verilmesi de vergi gelirlerinde büyük kayıplara yol açmaktadır. Dolayısıyla 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2’nci ve 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun Ek 1’inci maddelerinde belirtilen uluslararası ihale tanımına “geçerli ve yeterli teklif” ibaresinin eklenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **6.1.6 Yurtdışı Teşkilatına Gönderilen Avansların Kapatılma Sürelerine İlişkin Düzenlemenin Mevcut İhtiyacı Karşılıyamadığı**

5018 sayılı Kanun’un “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 de 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, Hazine ve Maliye Bakanlığı 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.

#### **6.1.7 Mevcut Mevzuatın Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Karşılaşılan Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması**

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

Denetimlerde yurtdışı temsilciliklerde görev ifa eden Dışişleri Bakanlığı personeli ile bunların bakmakla yükümlü oldukları aile fertlerinin tedavi giderlerinin ödenmesinde,

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

sebepleriyle sorunlar yaşandığı ve mevcut mevzuatın bu sorunları gidermede yetersiz kaldığı görülmüştür. Mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen yurtdışı tedavi giderlerinin ödenmesinde, uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesini teminen gerekli düzenlemenin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **6.1.8 Teşvik İkramesinin 161 Seri No.lu Tebliğ’de Fiili Çalışmaya Bağlı Bir Ödeme Olarak Değerlendirilmemesi**

666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 375 sayılı KHK’ya eklenen geçici 12’nci maddede, kamu kurum ve kuruluşlarında kadro karşılığı sözleşmeli personel statüsünde çalışıp aynı KHK’ya ekli (II) ve (III) sayılı Cetveller kapsamında yer alan personelin mali haklarına ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddede; *”Ekli (II) ve (III) sayılı*

*Cetvellerde yer alanlara, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre fiili çalışmaya bağlı ödemeler hariç olmak üzere kadrolarına bağlı olarak mali haklar kapsamında fiilen yapılan her türlü ödemeler (ikramiyelerin bir aya isabet eden tutarı dahil) toplamı net tutarının; ek 10'uncu maddeye göre söz konusu kadro unvanları için öngörülen ücret ve tazminat toplamı net tutarından fazla olması halinde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte anılan kadro unvanlarında bulunanlar hakkında, (...) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin uygulanmasına devam olunur..."* denilerek fiili çalışmaya bağlı ödemeler karşılaştırma kapsamı dışında tutulmuş ve sadece kadroya bağlı olarak yapılan ödemelerin maaş mukayesesinde hesaplamaya dahil edileceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili hükmün uygulanmasında birliğin sağlanması ve oluşabilecek tereddütlerin giderilmesini sağlamak üzere yayımlanan 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin "C) Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personele İlişkin Açıklamalar" bölümünün 1'inci maddesinde "...kadrolarına bağlı olarak ikramiyelerin (teşvik ikramiyeleri dahil) bir aya isabet eden tutarı dahil mali haklar kapsamında fiilen yapılan her türlü ödemeler toplamının..." denilip aynı Tebliğ'in devamında teşvik ikramiyesinin maaş karşılaştırmasında dikkate alınacağına dair örneklerle yer verilmiştir.

(Mülga) Hazine Müsteşarlığı, (mülga) Ekonomi Bakanlığı ve (mülga) Avrupa Birliği Bakanlığında kadro karşılığı sözleşmeli olarak istihdam edilen personelin bir kısmı için eski ve yeni maaş karşılaştırması 161 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan açıklama ve örnekler çerçevesinde yapılmış, teşvik ikramiyesi de bu suretle hesaplamalara dahil edilerek eski mevzuat hükümlerine göre ödeme yapılması gerektiğine karar verilmiştir.

Oysa ki teşvik ikramiyesinin dayanağını teşkil eden gerek 703 sayılı KHK ile değiştirilen 637 sayılı Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu ve Bazı Düzenlemeler Hakkında KHK'da (703 sayılı KHK ile değişmeden önceki adı Ekonomi Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK) gerekse 703 sayılı KHK ile değiştirilen 4059 sayılı Fiyat İstikrarı ile Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun (703 sayılı KHK ile değişmeden önceki adı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun) ile (mülga) 5916 sayılı Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun'da teşvik ikramiyesi, "üstün gayret gösterme" ve "Bakan onayı" şartlarına bağlanmış olduğundan, arızı bir ödeme mahiyetindedir. Bu itibarla teşvik ikramiyesinin kadroya bağlı bir hak olarak değerlendirilip maaş mukayesesine dahil edilmesi hususu mevzuata uygun bulunmayarak ilgili kamu idarelerinin geçmiş yıllar

Sayıştay Denetim Raporlarında bulgu konusu edilmiştir.

Sonuç olarak, 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin teşvik ikramiyesini fiili çalışmaya bağlı ödemeler kapsamında değerlendirmemesi, bir üst norm olan 375 sayılı KHK hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle 161 Seri No.lu Tebliğ'in konuya ilişkin hükümlerinin 375 sayılı KHK hükümleriyle uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **6.1.9 Kalkınma Ajanslarında Taşınırların Yönetimine Dair Herhangi Bir İç Düzenleme Bulunmaması**

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait taşınır mallar Taşınır Mal Yönetmeliği'ne tabidir. Bu Yönetmelik, kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesi, taşınır yönetim sorumlularının belirlenmesi ve taşınırların devri ile tahsisine ilişkin esas ve usulleri belirlemektir.

Kalkınma ajansları, genel yönetim kapsamında sayılan kamu idarelerinden olmadıkları için Taşınır Mal Yönetmeliği'ne tabi bulunmamaktadır. Kalkınma ajanslarında taşınır mallarının yönetimine dair kapsayıcı ortak bir düzenleme bulunmadığından, ajansların bir kısmı Taşınır Mal Yönetmeliği'ni kıyasen uygulamakta, bazıları taşınır yönetimine ait iç mevzuat düzenlemesi çıkarılması yoluyla işlemlerini gerçekleştirmektedir. Kalkınma ajanslarının bir kısmında ise taşınır malların nasıl yönetileceğine ilişkin herhangi bir idari düzenleme mevcut bulunmamaktadır.

Kalkınma ajanslarında taşınır mal yönetimine dair kapsayıcı ortak bir düzenlemenin bulunmaması; taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile taşınır mal yönetim hesabının verilmesi, taşınır yönetim sorumlularının belirlenmesi ve taşınırların devrinde sorunlara yol açarak taşınır envanterinin tam ve doğru bir şekilde tutulmasını engellemektedir. Bu sebeple kalkınma ajanslarında taşınırların etkin kullanılmasını sağlayacak bir düzenlemenin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **6.1.10 Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü ile Yapılan Alımlarda %10'luk Limitin Kamu İhale Kurulunun İzni Olmadan Aşılması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinin (1) bendi; pazarlık ve doğrudan temin usullerinde parasal limitlerin

olduğu 21'inci maddenin birinci fıkrasının (f) bendi ile 22'nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında yapılacak harcamaların yıllık toplamlarının, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadan aşamayacağını hükme bağlamıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde bütçelerine bu amaçla konulan ödeneklerin %10'unun Kamu İhale Kurulunun izni olmadan aşıldığı tespit edilmiştir.

Kamu idarelerinin uygulamada söz konusu parasal limitleri takip etmekte zorluk yaşadıkları anlaşılmakta olup uygulamadan kaynaklanan söz konusu sorunları gidermeye yönelik mevzuat değişikliği yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

### **6.1.11 Engelli Evde Bakım Ödemelerine İlişkin Usul ve Esaslara Dair Yeni Bir Düzenleme Yapılmaması**

Engelli Bireylere Yönelik Özel Bakım Merkezleri Yönetmeliği'nin 67'nci maddesi ile Bakıma Muhtaç Özürlülerin Tespiti ve Bakım Hizmeti Esaslarının Belirlenmesine İlişkin Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır. Engelli Bireylere Yönelik Özel Bakım Merkezleri Yönetmeliği'nin Geçici 1'inci maddesi ile kaldırılan bu Yönetmelik'in 2828 sayılı Kanun'a aykırı olmayan hükümlerinin uygulanmasına yeni bir düzenleme yapıncaya kadar devam olunacağı ifade edilmiştir. Gelişen yeni ihtiyaçlar ve yasal değişiklikler nedeniyle ortaya çıkan sorun ve boşluklar ise genelgelerle çözülmeye çalışılmıştır.

Engellilere yönelik önemli bir destek hizmeti olan evde bakım hizmeti dolayısıyla yapılan ödemelere ilişkin usul ve esasların, mevzuatta yapılan değişikliklere uygun olarak hazırlanacak yeni bir yönetmelik ile belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

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

Denetim ekipleri tarafından tespit edilen çok sayıdaki hatalı veya eksik uygulama, denetim sürecinde kamu idareleri ile paylaşılmakta ve idareler tarafından düzeltilmektedir. Ayrıca denetim ekiplerince bulgu konusu yapılan hususlardan mevzuat değişikliği gerektiren durumlarda mevzuat düzenlemeleri yapılabilmektedir. Bu suretle kamu yönetimi işleyişine katkı sağlanmaktadır.



Bu kapsamda, Sayıştay tarafından yürütülen denetimler üzerine kamu idarelerince 2019 yılında yapılan bazı mevzuat düzenlemeleri ile bu değişikliklerin gerekçeleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 11: Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Bazı Mevzuat Düzenlemeleri ile Değişiklik Gerekeçleri

Sıra No	KAMU İDARESİNİN ADI	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME YAPILAN MEVZUAT	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME GEREKÇESİ
1.	Yatırım Ofisi Başkanlığı	1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi	Yurt içinde ve yurt dışında çalışma bürosu açılabilmesinin sağlanması
2.	-Milli Savunma Bakanlığı -Jandarma Genel Komutanlığı -Sahil Güvenlik Komutanlığı -Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliğinin mülga edilip Atık Yağların Yönetimi Yönetmeliğinin yürürlüğe konulması	Milli Savunma Bakanlığı ve Türk Silahlı Kuvvetleri ile diğer tüm kamu kurum ve kuruluşları tarafından atık motor yağlarının bedelsiz devredilmesinin önlenmesi
3.	Gençlik ve Spor Bakanlığı	Gençlik ve Spor Bakanlığı Taşra Teşkilatının Kuruluşu, Görevleri, Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönerge	Gençlik Hizmetleri ve Spor İl Müdürlüklerinde, harcama birimlerinin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin hukuki düzenlemeler yapılması
4.	Milli Eğitim Bakanlığı	Milli Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Kurumları Yönetmeliği	Engelli bireylerin destek eğitim hizmetlerinin yürütülmesinde etkin işleyen bir kontrol sistemi kurulması ve bu amaçla tahsis edilen kaynakların etkili ve verimli kullanılmasının sağlanması
5.	Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı	-Çocuklar İçin Özel Gereksinim Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik -Erişkinler İçin Engellilik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik	Engelli sağlık kurulu raporu düzenlenmesi sürecinin iyileştirilmesi ve kalitesinin artırılması amacıyla yönelik çocukların ve yetişkinlerin farklı nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması
6.	Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı	Sağlık Bakanlığı ile Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Arasında Engelli Verilerinin Aktarımına İlişkin Protokol	Engelli Sağlık Kurulu Raporlarının Sağlık Bakanlığı veri tabanından elektronik olarak alınması, böylece engelli sağlık kurulu raporlarının takibinin kolay yapılması ve fazla ödemelerin önüne geçilmesi
7.	Sosyal Güvenlik Kurumu	Sağlık Uygulama Tebliği	Fakoemülsifikasyon işlemlerinde günlük kotaların kontrolünde doktor çalışma saatlerinin dikkate alınmasının sağlanması
8.	Sağlık Bakanlığı	Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İşbirliği Modeli İle Tesis Yapılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınmasına Dair Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	Yönetmeliğin Kanuna uyumunun sağlanması
9.	Radio ve Televizyon Üst Kurulu	6112 sayılı Radio ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun	15.01.2012 tarihinden sonra göreve başlayan üst kurul üyelerine yapılan aylık ücret ve harcarah ödemelerinde 6112 sayılı Kanun'un 39'uncu maddesinin yeniden uygulanabilir hale getirilmesi

10.	T.C. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği	Kanunen stratejik plan hazırlama yükümlülüğü olmayan Kurumun, stratejik plan hazırlama yükümlülüğü olduğu kanaati oluşturan Yönetmelik maddesinin revize edilmesi
11.	Muğla Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü	Abone Hizmetleri Tarifeler Yönetmeliği	Köy tüzel kişiliği kaldırılan yerlerde bulunan büyük işletmeler için gerçekçi su tarifi belirlenmesi, güvence bedellerinin güncellenerek iade edilmesi ve Kurumun katılma payı hesaplama yönteminin Belediye Gelirleri Kanunu'nda belirtilen usule uygun olmasının sağlanması
12.	Elektrik Üretim AŞ Genel Müdürlüğü	EÜAŞ Ana statüsü	TETAŞ ile EÜAŞ'ın birleşmesi sonrasında oluşan yeni yapının görev, yetki ve sorumlulukları ile ilgili tanımlamaların EÜAŞ'ın ana statüsüne eklenmesi
13.	Elektrik Üretim AŞ Genel Müdürlüğü	Merkez Teşkilatı Görev Yetki ve Sorumluluk Yönetmeliği	TETAŞ ile EÜAŞ'ın birleşmesi sonrasında oluşan yeni yapının görev, yetki ve sorumlulukları ile ilgili tanımlamaların EÜAŞ'ın ana statüsüne eklenmesi
14.	Türkiye Petrolleri AO Genel Müdürlüğü (TPAO)	5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanununun 10'uncu maddesi	TPAO'nun üretmiş olduğu ham petrolün fiyatlandırılmasında yaşanabilecek belirsizliğin giderilmesi
15.	Türkiye Taşkömürü Kurumu Genel Müdürlüğü	Türkiye Taşkömürü Kurumu Genel Müdürlüğüne Ait Taşınmazların İdaresine İlişkin Yönetmelik	Yönetmelik taslağının "Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan hükümün farklı yorumlara ve belirsizliklere yol açmasının önlenmesi
16.	Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi (TEDAŞ)	Teftiş Kurulu Yönetmeliği	Özelleştirme kapsam ve programından çıkartılarak eski statüsüne iade edilen Kurumun Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nin Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkındaki 08/06/1984 tarih ve 233 sayılı KHK ile bu KHK'nin bazı maddelerini değiştiren 399 sayılı KHK hükümlerine göre revize edilmesi
17.	Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi (TEDAŞ)	Elektrik Tesislerinin Bakım ve Onarımına İlişkin Uygulanacak Usul ve Esaslar	Mülkiyeti TEDAŞ'a ait olup işletme hakkı devri süresince özel şirketler tarafından işletilen elektrik dağıtım tesislerinde, TEDAŞ'ın malik sıfatıyla yapması gereken yıllık kontrolleri için referans dokümanının oluşturulması
18.	Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi (TEDAŞ)	Otomatik Sayaç Okuma Sistemi Verilerinin Toplanması ve Ödemeye İlişkin Usul ve Esaslar	Dağıtım şirketlerinden genel aydınlatma sayaç verilerinin anlık izlenmesinin sağlanması
19.	Doğusan Boru Sanayi ve Ticaret AŞ	Doğusan Boru Sanayii ve Ticaret AŞ Genel Müdürlüğü'nün 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3'üncü Maddesi (g) Bendi Kapsamında Yapacağı Mal ve Hizmet Alımları Hakkında Yönetmelik	Şirketin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (g) bendinde düzenlenen istisna hükümleri çerçevesinde mal ve hizmet alımı yapabilmemesinin sağlanması
20.	Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü (DMO)	Bazı kamu iktisadi teşebbüslerinden alınacak hasılat paylarına ilişkin 30.12.2005 tarih ve 2005/9916 sayılı Bakanlar Kurulu Kararını Değiştiren 06.11.2019 tarih ve 1744 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı	Sağlık Bakanlığı ile yapılmış olan protokol kapsamında; temin edilecek ilaç ve tıbbi malzemeler için DMO'ya ödenecek hizmet bedeli %1 olarak belirlenirken; tıbbi malzemelerin gayri safi hasılat tahakkukuna uygulanan Hazine hasılat payının %5 olması nedeniyle DMO'nun 2018 yılı faaliyetlerinin zararlı sonuçlanmasının önlenmesi



21.	T. Halk Bankası AŞ	Banka Kredi Politika Dokümanı	Kurumsal ve ticari firmalara ilişkin kredi değerlendirme işlem ve süreçlerinin revize edilmesi
22.	Halk Finansal Kiralama AŞ	Temerrüt Politikaları Dokümanı	Takip oranlarının düşürülmesi bakımından iş süreçlerinin gözden geçirilmesi
23.	Halk Finansal Kiralama AŞ	İç Denetim Müdürlüğü Yönetmeliği	Şirket iç denetim süreçlerinin etkililiğinin artırılması ve iç denetim standartlarına uyumun geliştirilmesi
24.	Halk Sigorta AŞ	Satın Alma Yönetmeliği	Şirket'in mevcut Satın Alma Yönetmeliği'nin revize edilmesi
25.	Halk Finansal Kiralama AŞ	Satın Alma Yönetmeliği	Şirket'in mevcut Satın Alma Yönetmeliği'nin revize edilmesi
26.	Bileşim Alternatif Dağıtım Kanalları AŞ	-Satın Alma Yönetmeliği -İç Denetim ve Risk Yönetimi Yönergesi -Araç Tahsis Yönetmeliği -Disiplin Yönetmeliği -Harcırah Yönetmeliği -KVKK Çalışma Usul ve Esasları Yönergesi -İş Sağlığı ve Güvenliği Yönergesi, -Harcırah Uygulama Talimatı -Bölümler Görev ve Yetki Yönergesi	Şirket'in eksik Yönetmeliklerinin tamamlanması ve mevcut bazı iç mevzuatın revize edilmesi
27.	İller Bankası AŞ	6107 Sayılı İller Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun	Bankanın, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca resmi daire olarak tanımlanan kurum ve kuruluşlar (belediye ve il özel idareleri) adına yapacağı ihalelere ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinden muaf tutulması
28.	İller Bankası AŞ	İller Bankası A.Ş. Ana Sözleşmesi	Bankanın, kâr dağıtımına ilişkin maddede yer alan 6306 sayılı Kanun gereği Dönüşüm Gelirleri Hesabına aktaracağı paya ilişkin düzenlemenin ayrı bir madde olarak yeniden düzenlenmesi
29.	İller Bankası AŞ	İller Bankası A.Ş. İnsan Kaynakları Politikası	Banka İnsan Kaynakları Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi çerçevesinde İnsan Kaynakları Politikasının yürürlüğe sokulması
30.	İller Bankası AŞ	İller Bankası Anonim Şirketi Sözleşmeli Personelinin Hizmet Sözleşmesi, Ücret, İkramiye ile Diğer Mali ve Sosyal Haklarına İlişkin Esaslar	Yönetim Kurulunun 24.01.2019 tarih ve 2/25 sayılı kararı ile aile yardımı ödeneği hakkında, 25.07.2019 tarih ve 23/378 sayılı kararı ile de anılan esasların temettü, sosyal haklar ve diğer hükümler başlıklı 10, 17 ve 19'uncu maddelerinde düzenlemeler yapılması





## EK 1: 2019 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ

### GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ (5018 sayılı Kanuna Eklî I Sayılı Cetvel)

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

### ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER-A (5018 sayılı Kanuna Eklî II Sayılı Cetvel) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

1. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
2. ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
3. YÜKSEKÖĞRETİM KALİTE KURULU
4. ABDULLAH GÜL ÜNİVERSİTESİ

5. ADANA ALPARSLAN TÜRKEŞ BİLİM VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
6. ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ
7. AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
8. AFYONKARAHİSAR SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
9. AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
10. AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
11. ALANYA ALAADDİN KEYKUBAT ÜNİVERSİTESİ
12. AMASYA ÜNİVERSİTESİ
13. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
14. ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
15. ANKARA MÜZİK VE GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
16. ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
17. ANKARA ÜNİVERSİTESİ
18. ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
19. ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ
20. ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
21. AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
22. BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
23. BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
24. BARTIN ÜNİVERSİTESİ
25. BATMAN ÜNİVERSİTESİ
26. BAYBURT ÜNİVERSİTESİ
27. BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
28. BOĞAZIÇI ÜNİVERSİTESİ
29. BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
30. BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
31. BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
32. ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
33. ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ
34. ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
35. DİCLE ÜNİVERSİTESİ
36. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
37. DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
38. EGE ÜNİVERSİTESİ
39. ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
40. ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
41. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
42. GAZİ ÜNİVERSİTESİ
43. GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
44. GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
45. HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
46. HARRAN ÜNİVERSİTESİ
47. HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
48. HİTİT ÜNİVERSİTESİ
49. İĞDIR ÜNİVERSİTESİ
50. İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
51. İSKENDERUN TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
52. İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
53. İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
54. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ



55. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ-CERRAHPAŞA
56. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
57. İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
58. KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
59. KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
60. KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
61. KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
62. KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
63. KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
64. KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
65. KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
66. KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ
67. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
68. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
69. MARDİN ARTUKLU ÜNİVERSİTESİ
70. MARMARA ÜNİVERSİTESİ
71. MERSİN ÜNİVERSİTESİ
72. MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
73. MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
74. MUŞ ALPARSLAN ÜNİVERSİTESİ
75. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
76. NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ
77. NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
78. ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
79. ORDU ÜNİVERSİTESİ
80. ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
81. OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
82. PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
83. RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
84. SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
85. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
86. SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
87. SİİRT ÜNİVERSİTESİ
88. SİNOP ÜNİVERSİTESİ
89. SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
90. SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
91. TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
92. TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
93. UŞAK ÜNİVERSİTESİ
94. VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
95. YALOVA ÜNİVERSİTESİ
96. YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
97. YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
98. ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ

**ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER-B (5018 sayılı Kanuna Eklî II Sayılı Cetvel)**  
**ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER**

1. ATATÜRK ARAŞTIRMA MERKEZİ
2. ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ
3. ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU



4. CEZA İNFAZ KURUMLARI İLE TUTUKEVLERİ İŞYURTLARI KURUMU
5. DEVLET OPERA VE BALESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
6. DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
7. DEVLET TİYATROLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
8. DOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
9. DOĞU KARADENİZ PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
10. GÜNEYDOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
11. KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
12. KONYA OVASI PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
13. KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİ GELİŞTİRME VE DESTEKLEME İDARESİ BAŞKANLIĞI
14. MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15. MADEN VE PETROL İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16. NADİR TOPRAK ELEMENTLERİ ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ
17. ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
18. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI
19. SAVUNMA SANAYİİ BAŞKANLIĞI
20. TÜRK AKREDİTASYON KURUMU
21. TÜRK DİL KURUMU
22. TÜRK İŞBİRLİĞİ VE KOORDİNASYON AJANSI BAŞKANLIĞI
23. TÜRK STANDARDLARI ENSTİTÜSÜ
24. TÜRK TARİH KURUMU
25. TÜRKİYE ATOM ENERJİSİ KURUMU
26. TÜRKİYE BİLİMLER AKADEMİSİ
27. TÜRKİYE BİLİMSEL VE TEKNOLOJİK ARAŞTIRMA KURUMU
28. TÜRKİYE HUDUT VE SAHİLLER SAĞLIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
29. TÜRKİYE İLAÇ VE TIBBİ CİHAZ KURUMU
30. TÜRKİYE SAĞLIK ENSTİTÜLERİ BAŞKANLIĞI
31. TÜRKİYE SU ENSTİTÜSÜ
32. TÜRKİYE YAZMA ESERLER KURUMU BAŞKANLIĞI
33. ULUSAL BOR ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ
34. VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
35. YURTDIŞI TÜRKLER VE AKRABA TOPLULUKLAR BAŞKANLIĞI

**DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR**  
**(5018 sayılı Kanuna Ekli III Sayılı Cetvel)**

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

**SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI (5018 sayılı Kanuna Ekli IV Sayılı Cetvel)**

1. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
2. TÜRKİYE İŞ KURUMU



### İL ÖZEL İDARELERİ

1. AFYONKARAHİSAR İL ÖZEL İDARESİ
2. BARTIN İL ÖZEL İDARESİ
3. ÇANAKKALE İL ÖZEL İDARESİ
4. EDİRNE İL ÖZEL İDARESİ
5. KARABÜK İL ÖZEL İDARESİ
6. KÜTAHYA İL ÖZEL İDARESİ
7. RİZE İL ÖZEL İDARESİ
8. TOKAT 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. ANKARA ELEKTRİK HAVAGAZI VE OTOBÜS İŞLETME MÜESSESESİ  
GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (EGO)
2. ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)
3. ANTALYA SU VE ATIK SU İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
4. AYDIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ  
GENEL MÜDÜRLÜĞÜ



5. DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
6. İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSKİ)
7. İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
8. KAYSERİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
9. KONYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
10. MANİSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
11. MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
12. ORDU BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
13. SAKARYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
14. TEKİRDAĞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15. TRABZON İÇMESUYU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

#### İL BELEDİYELERİ

1. ADIYAMAN BELEDİYESİ
2. AKSARAY BELEDİYESİ
3. ARTVİN BELEDİYESİ
4. BARTIN BELEDİYESİ
5. BATMAN BELEDİYESİ
6. BİLECİK BELEDİYESİ
7. BİNGÖL BELEDİYESİ
8. BİTLİS BELEDİYESİ
9. BOLU BELEDİYESİ
10. BURDUR BELEDİYESİ
11. ÇANAKKALE BELEDİYESİ
12. ÇANKIRI BELEDİYESİ
13. ÇORUM BELEDİYESİ
14. DÜZCE BELEDİYESİ
15. ELAZIĞ BELEDİYESİ
16. ERZİNCAN BELEDİYESİ
17. GİRESUN BELEDİYESİ
18. GÜMÜŞHANE BELEDİYESİ
19. İĞDIR BELEDİYESİ
20. ISPARTA BELEDİYESİ
21. KARABÜK BELEDİYESİ
22. KARS BELEDİYESİ
23. KASTAMONU BELEDİYESİ
24. KIRIKKALE BELEDİYESİ
25. KIRKLARELİ BELEDİYESİ
26. KIRŞEHİR BELEDİYESİ
27. NEVŞEHİR BELEDİYESİ
28. OSMANİYE BELEDİYESİ
29. RİZE BELEDİYESİ
30. SİİRT BELEDİYESİ





31. SİNOP BELEDİYESİ
32. SİVAS BELEDİYESİ
33. ŞIRNAK BELEDİYESİ
34. UŞAK BELEDİYESİ
35. YALOVA BELEDİYESİ
36. YOZGAT BELEDİYESİ
37. ZONGULDAK BELEDİYESİ

### İLÇE BELEDİYELERİ

1. ADANA SEYHAN BELEDİYESİ
2. ANKARA ALTINDAĞ BELEDİYESİ
3. ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ
4. ANKARA ETİMESGUT BELEDİYESİ
5. ANKARA GÖLBAŞI BELEDİYESİ
6. ANKARA KEÇİÖREN BELEDİYESİ
7. ANKARA YENİMAHALLE BELEDİYESİ
8. ANTALYA ALANYA BELEDİYESİ
9. ANTALYA MANAVGAT BELEDİYESİ
10. ANTALYA MURATPAŞA BELEDİYESİ
11. AYDIN EFELER BELEDİYESİ
12. AYDIN KUŞADASI BELEDİYESİ
13. BALIKESİR ALTIEYLÜL BELEDİYESİ
14. BALIKESİR ERDEK BELEDİYESİ
15. BALIKESİR GÖNEN BELEDİYESİ
16. BARTIN AMASRA BELEDİYESİ
17. BURSA GEMLİK BELEDİYESİ
18. BURSA MUDANYA BELEDİYESİ
19. BURSA NİLÜFER BELEDİYESİ
20. BURSA OSMANGAZİ BELEDİYESİ
21. BURSA YILDIRIM BELEDİYESİ
22. DİYARBAKIR SUR BELEDİYESİ
23. ERZURUM PALANDÖKEN BELEDİYESİ
24. GAZİANTEP ŞEHİTKAMİL BELEDİYESİ
25. HATAY DÖRTYOL BELEDİYESİ
26. HATAY İSKENDERUN BELEDİYESİ
27. İSTANBUL BAKIRKÖY BELEDİYESİ
28. İSTANBUL BEŞİKTAŞ BELEDİYESİ
29. İSTANBUL BEYLİKDÜZÜ BELEDİYESİ
30. İSTANBUL BÜYÜKÇEKMECE BELEDİYESİ
31. İSTANBUL ESENLER BELEDİYESİ
32. İSTANBUL EYÜPSULTAN BELEDİYESİ
33. İSTANBUL FATİH BELEDİYESİ
34. İSTANBUL GAZİOSMANPAŞA BELEDİYESİ
35. İSTANBUL GÜNGÖREN BELEDİYESİ
36. İSTANBUL KADIKÖY BELEDİYESİ
37. İSTANBUL KAĞITHANE BELEDİYESİ
38. İSTANBUL KARTAL BELEDİYESİ
39. İSTANBUL MALTEPE BELEDİYESİ
40. İSTANBUL PENDİK BELEDİYESİ
41. İSTANBUL SARIYER BELEDİYESİ

42. İSTANBUL SİLİVRİ BELEDİYESİ
43. İSTANBUL ŞİŞLİ BELEDİYESİ
44. İSTANBUL TUZLA BELEDİYESİ
45. İSTANBUL ÜSKÜDAR BELEDİYESİ
46. İZMİR ALİAĞA BELEDİYESİ
47. İZMİR BERGAMA BELEDİYESİ
48. İZMİR BUCA BELEDİYESİ
49. İZMİR KARABAĞLAR BELEDİYESİ
50. İZMİR MENEMEN BELEDİYESİ
51. İZMİR SEFERİHİSAR BELEDİYESİ
52. İZMİR TORBALI BELEDİYESİ
53. KARABÜK SAFRANBOLU BELEDİYESİ
54. KASTAMONU İNEBOLU BELEDİYESİ
55. KAYSERİ MELİKGAZİ BELEDİYESİ
56. KAYSERİ TALAS BELEDİYESİ
57. KOCAELİ İZMİT BELEDİYESİ
58. KONYA EREĞLİ BELEDİYESİ
59. MANİSA YUNUSEMRE BELEDİYESİ
60. MERSİN TOROSLAR BELEDİYESİ
61. MERSİN YENİŞEHİR BELEDİYESİ
62. MUĞLA BODRUM BELEDİYESİ
63. MUĞLA FETHİYE BELEDİYESİ
64. MUĞLA MARMARİS BELEDİYESİ
65. SAKARYA ADAPAZARI BELEDİYESİ
66. TEKİRDAĞ ÇORLU BELEDİYESİ
67. YALOVA ÇINARCIK BELEDİYESİ

#### MAHALLİ İDARE ŞİRKETLERİ VE BİRLİKLERİ

1. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ BEL-KO. LTD. ŞTİ.
2. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ METROPOL- İMAR A.Ş.
3. ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ İMAR A.Ş.
4. ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ AN-ET A.Ş.
5. BESOT MANİSA BELEDİYESİ MÜŞAVİRLİK MÜHENDİSLİK  
MÜTEAHHİTLİK HİZMETLERİ ULAŞIM TOPLU TAŞIMACILIK SOSYAL  
TESİSLER İŞLETMECİLİĞİ TURİZM ve ENERJİ SANAYİ ve TİCARET  
ANONİM ŞİRKETİ
6. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ BURULAŞ A.Ş.
7. ÇANAKKALE İL ÖZEL İDARESİ GESTAŞ
8. DENİZLİ BELEDİYESİ BELTAŞ
9. ERZİNCAN PETROL İNŞAAT HİZMET VE GIDA SANAYİ TİCARET  
ANONİM ŞİRKETİ
10. ESTRAM HAFİF RAYLI SİSTEMLER ULAŞIM SAN. VE TİC. A.Ş.
11. İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ İSTANBUL ŞEHİR HATLARI  
TURİZM SAN. VE TİC. A.Ş.
12. İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ KIPTAŞ - İSTANBUL KONUT  
İMAR PLAN TURİZM ULAŞIM SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
13. İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ KÜLTÜR A.Ş. - İSTANBUL  
KÜLTÜR VE SANAT ÜRÜNLERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
14. İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ BETON VE ASFALT ENERJİ ÜRETİM  
VE DAĞITIM TESİSLERİ SU KANALİZASYON TİC. VE SAN. A.Ş.



15. KAYSERİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ KAYSERİ İMAR VE İNŞ. TİC. A.Ş.
16. KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ŞEHİR HİZMETLERİ A.Ş.
17. MALATYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ KÜLTÜR SANAT ETKİNLİKLERİ VE FUARCILIK HİZMETLERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
18. MUĞLA BODRUM BELEDİYESİ BODRUM BEL.TUR.İNŞGIDA ENERJİ SAN VE TİC. A.Ş.
19. ORDU BELEDİYESİ ORBEL İNŞ.GÜV.TAAH.HİZ.NAK.TURZM.SAN.VE TİC.A.Ş.
20. SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ BELPAŞ
21. SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SAMULAŞ A.Ş. (SAMSUN PROJE ULAŞIM A.Ş.)
22. TRABZON BELEDİYESİ TRABEL A.Ş.
23. BURSA BELEDİYELER BİRLİĞİ
24. EGE BELEDİYELER BİRLİĞİ
25. MERSİN VE ÇEVRESİ TURİZM ALANI ALTYAPI HİZMET BİRLİĞİ (METAB)

### YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIKLARI

1. ADANA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
2. ANKARA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
3. ANTALYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
4. AYDIN VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
5. BALIKESİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
6. BURSA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
7. DENİZLİ VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
8. ERZURUM VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
9. ESKİŞEHİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
10. HATAY VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
11. İSTANBUL VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
12. İZMİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
13. KOCAELİ VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
14. KONYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
15. MANİSA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
16. MERSİN VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
17. MUĞLA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
18. ORDU VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
19. SAKARYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
20. SAMSUN VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
21. ŞANLIURFA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
22. TEKİRDAĞ VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI



23. TRABZON VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON  
BAŞKANLIĞI

**KALKINMA AJANSLARI**

1. DOĞU KARADENİZ KALKINMA AJANSI
2. İPEKYOLU KALKINMA AJANSI
3. İSTANBUL KALKINMA AJANSI
4. İZMİR KALKINMA AJANSI

**DİĞER KAMU İDARELERİ**

1. AVRUPA BİRLİĞİ EĞİTİM VE GENÇLİK PROGRAMLARI MERKEZİ  
BAŞKANLIĞI (TÜRKİYE ULUSAL AJANSI)
2. MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI AKARYAKIT İKMAL VE NATO POL  
TESİSLERİ İŞLETME BAŞKANLIĞI
3. SPOR-TOTO TEŞKİLAT BAŞKANLIĞI
4. TARIM VE KIRSAL KALKINMAYI DESTEKLEME KURUMU
5. TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONU
6. TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI
7. YATIRIM OFİSİ BAŞKANLIĞI

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

BULGU BAŞLIĞI	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular</b>					
İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme	X	X	X	X	X
• İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
• Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
• İç Denetime İlişkin Tespitler	X	X	X	X	
• İç Kontrol Sisteminin Yıllık Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Taşınmazlarla İlgili Tespitler	X	X	X	X	X
• Taşınmazların Fiili Envanter Çalışmalarının Tamamlanmaması	X	X	X	X	X
• Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	X	X	X	X	X
• Taşınmazların Tescil İşlemlerine İlişkin Hatalı Uygulamalar	X				
- Hazineye Ait Taşınmazların Genel Bütçeli Kamu İdareleri Adına Tescil Edilmesi	X				
- Yurtdışında Türkiye Cumhuriyeti Devleti Adına Edinilen Taşınmazların Kayıtlara Alınmaması	X				
• Hazineye Ait Taşınmazların Tahsis İşlemlerine İlişkin Hatalı Uygulamalar	X				
- Tahsise Konu Olan Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi	X	X	X	X	X
- Hazineye Ait Taşınmazların Kamu İdareleri Tarafından Maliye Bakanlığının İzni Olmaksızın Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilmesi	X		X		
• Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi		X	X	X	
• Belediye ve Üniversitelerin Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Mevzuata Aykırı		X	X		X



Olarak Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi					
• İrtifak Hakkı Tesisine İlişkin Tespit Edilen Hususlar			X		
• Taşınmazların Kiralanmasında Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracılara İlişkin Gerekli İşlemlerin Yapılmaması			X	X	X
• Hazine Taşınmazlarının İşgalli Kullandırılması		X			
Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Durumunun Değerlendirilmesi	X	X	X	X	X
Gelir Tahakkuk ve Tahsilatına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	X	X	X	X	X
Mahsup Dönemine Aktarılan Avansların Zamanında Kapatılmaması	X	X			
5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Aykırı Uygulamalar	X	X			
• Sağlık Hizmeti Giderlerinin Kamu İdaresi Bütçesinden Karşılanması	X	X			
- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Çalışanlarının Sağlık Hizmeti Giderlerinin Fon Bütçesinden Karşılanması	X	X	X		
- T.C. Merkez Bankası Çalışanlarının Sağlık Hizmeti Giderlerinin Banka Bütçesinden Karşılanması	X	X			
• Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı Tarafından 5510 Sayılı Kanun'un 60'ıncı Maddesinin Birinci Fıkrasının (c) Bendi Kapsamından Çıkanlar İçin Genel Sağlık Sigortası Primi Ödenmesi	X	X			
Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenen Maddi Duran Varlıkların Geçici Kabul İşlemi Yapıldığı Halde İlgili Varlık Hesaplarına Aktarılmaması	X	X			
Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü İçin Belirlenen Sınırın Takip Edilmesindeki Zorluklar	X			X	X
4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 21'inci Maddesinde Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulü ile İhaleye Çıkılması	X				



Mali Konuları İçeren Yönetmeliklerin Sayıştayın Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması	X	X	X	X	X
Mali Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi		X	X	X	X
Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi		X	X	X	
Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların Takip ve Tahsil İşlemlerinin Yapılmaması		X	X	X	X
Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler			X	X	X
Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne Aykırı Uygulamalar			X		X
<ul style="list-style-type: none"> <li>Anlaşmalı Bankalardan Yapılan Tahsilatın Öngörülen Süre İçerisinde Kamu Sermayeli Banka Hesaplarına Aktarılmaması</li> </ul>			X		X
<ul style="list-style-type: none"> <li>Banka Hesaplarında Bulunan Nakdin Nemalandırılmaması</li> </ul>			X		X
Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi			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
Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler			X	X	X
Mali Tablolarda Dipnotlara Yer Verilmemesi		X			
Mali Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması				X	X
Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Tutulmaması					X
Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması					X
Kamu İdarelerinde Satın Alma ve Sözleşme Süreçlerine İlişkin Tespitler				X	X
<ul style="list-style-type: none"> <li>Kamu İdareleri Tarafından Yapılan İhalelerde Rekabeti Sınırlayıcı Hususların Bulunması</li> </ul>				X	X
<ul style="list-style-type: none"> <li>Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışları Neticesinde Alınması Gereken Ek Kesin Teminatların Alınmaması</li> </ul>				X	



<ul style="list-style-type: none"><li>Kesin Kabulden İtibaren Yükleniciye Getirilen 15 Yıllık Sorumluluk Mükellefiyeti Gözetilmeden Bakım Onarım Yapılması</li></ul>					X
<ul style="list-style-type: none"><li>Yapım İşlerinde İş Artışı Yapılan veya Süre Uzatımı Verilen Hallerde Bütün Riskler (All Risk) Sigorta Bedelinin Artırılmaması ve/veya Süresinin Uzatılmaması</li></ul>					X
<ul style="list-style-type: none"><li>Doğrudan Temin Usulünün Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar</li></ul>					X
Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması				X	X
Kurum Bütçesinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelere İlişkin Sorumlu Kişilere Rücu Edilmemesi				X	X
Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan İşçilerin Kadroya Alınması Sürecine İlişkin Tespitler				X	
İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalarda KDV Alınmaması				X	
Yabancı Menşeli Araç Kiralanması				X	X
İşçilere Yıllık Fazla Çalışma Sınırı Olan İki Yüz Yetmiş Saatin Üzerinde Fazla Çalışma Yaptırılması					X
<b>Genel Bütçeli Kamu idarelerine İlişkin Konular</b>					
At Yarışları Düzenleme Hakkının Devrine İlişkin Tespit	X				
5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hükümlerine Aykırı Olarak Genel Bütçe Kapsamındaki Bazı Kamu İdarelerinin Kullanımlarında Özel Hesaplar Bulunması	X	X	X	X	X
<ul style="list-style-type: none"><li>Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Tarafından Kullanılan Özel Hesaplar</li></ul>	X	X			
<ul style="list-style-type: none"><li>Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Kullanılan Özel Hesaplar</li></ul>	X				
<ul style="list-style-type: none"><li>Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Tarafından Kullanılan Özel Hesap</li></ul>	X	X			
<ul style="list-style-type: none"><li>Gümrük ve Ticaret Bakanlığı-Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Tarafından Kullanılan Özel Hesap</li></ul>	X				





Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgelerinin Düzenlenmesi Sürecindeki Mevzuata Aykırılıklar Nedeniyle Hazinesinin Gelir Kaybına Uğraması	X				X
Ücretlerin Birleştirilerek Vergilendirilmesi Gerekirken Ayrı Ayrı Vergilendirilmesi Nedeniyle Vergi Kaybına Neden Olunması	X				
Kamu İdareleri Tarafından Kullanılan Muhasebe Programlarına İlişkin Tespitler	X				
<ul style="list-style-type: none"> <li>İl Özel İdareleri Tarafından Kullanılan e-İçişleri Sistemi Bütçe ve Muhasebe Modülüne İlişkin Tespit</li> </ul>	X	X			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Savunma Sanayi Destekleme Fonu Tarafından Kullanılan Muhasebe Programına İlişkin Tespit</li> </ul>	X				
Avrupa Birliği Fonlarının Kullanımı Sebebiyle Doğacak Yükümlülüklerin Hazine Müsteşarlığının Mali Tablo ve Dipnotlarında Yer Almaması		X			
Valiliklerde Görevli Aynı Unvanlı Müdürlere Farklı Ek Gösterge Rakamlarının Uygulanması		X			
Madenler ile Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sulardan Elde Edilecek Gelirler Karşılığı Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bütçesine Konulan Ödeneğin Mahalli Müşterek İhtiyaçlar İçin Kullanılmak Üzere İçişleri Bakanlığı Bütçesine Aktarılmaması		X			
Taşınmazlara İlişkin Tespitler			X		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Serbest Bölgelerdeki Hazine Taşınmazlarının Kiraya Verilmesi ve Tahsis Adı Altında Kullanım Haklarının Kullanıcılara Bırakılması İşlemlerinin Yasal Dayanağının Bulunmaması</li> </ul>			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		



Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Mevcut Mevzuatın Uygulamadaki Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması			X	X	X
KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması				X	X
İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmasında Aksaklıklar Bulunması					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	X	X		
Muhasebe Sistemi Dışında Banka Hesabı Açılması	X	X	X	X	
Üniversitelere Tahsis Edilen Hazine Taşınmazlarının Üniversite Mali Tablolarında Yer Almaması	X	X	X		
Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinde Gelirlerinin Giderlerini Karşılایamaması ve İşletmelerin Mali Yapılarının Bozulmuş Olması	X	X	X	X	X
Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması		X	X	X	X
Bilimsel Araştırma Projelerine İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar		X	X	X	X
Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Desteklerine İlişkin Tespitler		X	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	X		



• Projeler Kapsamında Alınan Taşınırlara İlişkin İşlemlerde Taşınır Mal Yönetmeliği Hükümlerine Uyulmaması		X			
Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol Sistemindeki Eksiklikler			X		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 İzninin Bulunmaması			X	X	
Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması			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		
Üniversitelerde Kullanılan Say2000i Bilişim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması		X			
Akademik Teşvik Ödeneği ve Bu Ödeneğin Hesaplanıp Ödenmesine İlişkin Tespitler				X	
Yükseköğretim Kurumlarına Ait Taşınmazların Bedelsiz Kullanılması					X
Karayolları Genel Müdürlüğüne Yapılan İhalelerde Hafriyat Döküm Alanları Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması					X
Maden Sahalarının Rehabilitasyon Çalışmalarının Tam ve Zamanında Yapılmaması ve Kontrol Eksikliği					X
Ulusal Orman Envanterinin Uluslararası Norm ve Standartlara Uygun Olarak Geliştirilmemesi					X
Koruyucu Giyim Malzemesinin Toplu Sözleşme Hükümlerine Aykırı Olarak Verilmesi					X
<b>Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara İlişkin Konular</b>					
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar		X	X		X
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Tarafından Verilen İdari Para Cezalarının Tahsil Edilememesi			X		



Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirlerinin Takibi ile Oluşan Gelir Fazlalarının Genel Bütçeye Aktarılmasında Sorunlar Yaşanması		X			
<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular</b>					
Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilmemesi	X	X	X	X	X
Ek Karşılık Primlerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X		
Fiilen Askerlik Hizmeti Yapılan Süre İçinde Kişiler Adına Hizmet Bildiriminde Bulunulması	X				
Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Mali Tablolarda Tam, Doğru ve Zamanında Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması		X	X	X	
Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden Prim Alacaklarını Tahsil Edememesi			X		
Türkiye İş Kurumunun Alacakların Takibinde Kullandığı Bilişim Sistemi ile Muhasebe Sistemi Arasında Uyumsuzluk Bulunması		X			
Hazine ve Maliye Bakanlığında Yapılan Tahsilatların Emanetler Hesabında Bekletilmesi				X	
<b>Mahalli İdarelere İlişkin Konular</b>					
Belediye Gelirlerine İlişkin Tespitler	X	X			
• 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerinin Tahakkuk ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X	X	X
Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler			X	X	X
• Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde İlgili Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması			X	X	X
• Belediyelerde Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler	X	X	X		
- Kamulaştırılan Taşınmazın Kamulaştırma Bedeli ile Emlak Vergisi Tarhına Esas Vergi Değeri Arasındaki Farktan Cezalı Ek Emlak Vergisi Alınması			X		
- Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma		X	X	X	X



İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması					
Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X	X	X
Gecekondu Fonu Gelirlerinin Bütçe Dışında Tutulması		X	X	X	X
Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin İmtiyaz Hakkı Verilen Şirketlerden Bedel Alınmaması	X	X	X	X	X
Devlet Memurlarına Yiyecek Yardımı Yapılması Konusunda Mevzuata Aykırı Uygulamaların Bulunması	X				
Sayıştay Denetim Raporlarının Belediye Meclisinde Görüşülmemesi	X				
Sosyal Denge Tavanını Aşan Ödemeler	X	X	X	X	X
Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
• Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerine İlişkin hatalı Uygulamalar	X	X	X	X	X
• Belediye Taşınmazlarının Kiralanmasında 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X		
• Belediyeler Tarafından Kiraya Verilen Taşınmazların Kira Süresi Sonunda Yeniden İhale Düzenlenmeden Aynı Kişilere Kiraya Verilmesi	X	X	X	X	
• Belediye Taşınmazlarının İhalesiz Kiraya Verilmesi	X	X	X	X	
• Belediye Gayrimenkulleri İçin Ecrimisil Uygulamasının Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi	X	X	X	X	X
• Taşınmazların Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X	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

Belediyeler Tarafından Kullanılan Muhasebe Programlarına İlişkin Tespitler	X				
İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının Kullanımının Hatalı Olması	X	X	X	X	X
Otopark Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar	X	X	X	X	
<ul style="list-style-type: none"><li>Otopark Hesabında Toplanan Bedellerin Amacı Dışında Kullanılması ve Büyükşehir Belediyelerinin Otopark Hesabına Aktarılmaması</li></ul>	X	X	X	X	X
<ul style="list-style-type: none"><li>Otopark Yerlerinin İşletilmesinden Dolaylı Aktarılması Gereken Payların Aktarılmaması</li></ul>	X	X	X	X	X
<ul style="list-style-type: none"><li>Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi</li></ul>			X	X	X
Belediyeler Tarafından Hibe Yoluyla Devir Alınan Şirketler İçin Bakanlar Kurulundan İzin Alınmaması	X				
Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Payının Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması		X	X	X	
Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi ve/veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi		X	X	X	X
Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Limite Uyulmaması		X	X	X	X
Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşları İle İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler		X	X	X	X
İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması			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
İller Bankası Ortaklığından Çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Mali Tablolarında Ortaklık Paylarına Yer Verilmesi			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



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 Yansıtması			X		
İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması			X	X	X
Belediye Gelir Tarifelerinin Değiştirilmemesi Nedeniyle Bazı Gelirlerin Ekonomik Değerini Yitirmesi		X		X	
Çevre Temizlik Vergisinden Alınan Payların Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X		X	X
Büyükşehir Bağlı İdarelerinin Kesin Hesaplarında Oluşan Gelir Fazlalığının Büyükşehir Belediyesine Aktarılmasında Sorunlar Yaşanması		X			
İl Özel İdareleri Tarafından Kullanılan e-İçişleri Sisteminin Faaliyet Sonuçlarını Hatalı Raporlaması		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 Mali Tablolarda Yer Almaması ve/veya Eksik Yer Alması				X	
Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması				X	X
Mahalli İdare ve Bağlı Kuruluşlarının Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri				X	X
İndirim Konusu Yapılması Gereken İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmaması				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



Belediyeler Tarafından Sivil Toplum Kuruluşlarına Ayni ve Nakdi Yardım Yapılması					X
Engelli Personel Çalıştırılması ile Sosyal Hizmetler Kanunu Gereğince Çalıştırılması Gereken Personele Dair Kurallara Uyulmaması					X
İlgili Mevzuatında Belirtilen Koşulları Taşımayan Personelin İstihdam Edilmesi					X
Özel Kalem Müdürlüğü Kadrosuna Yapılan Atamaların Amacına Uygun Olmaması					X
Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi					X
Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi					X
Büyükşehir Belediyesi Tarafından İlçe Belediyelerine Aktarılması Gereken Kazı Bedellerinin Aktarılmaması					X
<b>Stratejik Planlama ve Performans Yönetim Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme</b>					
Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X	X	X
Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X	X	X
Veri Kayıt Sistemlerinin Değerlendirilmesi	X	X	X	X	X
Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	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





Üniversitelerin Kütüphane Veri Tabanı Alım Hizmetlerinde Koordinasyon ve İşbirliği Bulunmaması					X
Yurtdışı Teşkilatına Gönderilen Avansların Kapatılma Sürelerine İlişkin Düzenlemenin Mevcut İhtiyacı Karşıl原因amaması					X
Kalkınma Ajanslarında Taşınırın Yönetimine Dair Herhangi Bir İç Düzenleme Bulunmaması					X
Engelli Evde Bakım Ödemelerine İlişkin Usul ve Esasları Belirleyen Yönetmeliğin Bakanlık Tarafından Çıkarılmaması					X