



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# BOLU BELEDİYESİ

## 2022 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

**Kasım 2023**



Tel : 90 (312) 295 30 00  
Fax : 90 (312) 295 48 00



[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)  
[sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)



İnönü Bulvarı No: 45  
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA



## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	8
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	9
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	11
7.	DENETİM BULGULARI.....	11
8.	EKLER.....	44



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Personel Durumu .....	2
Tablo 2:2022 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu .....	3
Tablo 3: 2022 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu .....	4
Tablo 4: 2022 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu.....	4
Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri.....	5
Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri.....	5
Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler .....	6



## KISALTMALAR

<b>ÇTV</b>	Çevre Temizlik Vergisi
<b>EKAP</b>	Elektronik Kamu Alımları Platformu
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname





## **BULGU LİSTESİ**

### **A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular**

1. Belediye Şirketlerine Yapılan Ayni Sermaye Taahhütlerinin Sermaye Taahhütleri Hesabı'nda İzlenmemesi
2. Taşınmaz İcmal Cetveli ile Muhasebe Kayıtlarının Uyumlu Olmaması
3. Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Birikmiş Amortismanların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi
4. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması
5. Taşınmazların Emlak Vergi Değeri Esas Alınarak Kayıtlara Alınması
6. Peşin Tahsil Edilen Kira Gelirlerinin Muhasebe Hesaplarında Dönemsellik İlkesine Uygun Olarak İzlenmemesi

### **B. Diğer Bulgular**

1. Belediyenin Taşıtlarına İlişkin Envanter Kayıtları ile Trafik Tescil Kayıtlarının Uyuşmaması
2. Çevre Temizlik Vergisi Mükellefiyeti Tesis Edilmeyen İş Yerlerinin Bulunması
3. İsteklilerden Alınan Geçici Teminat Mektuplarına İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması
4. Bütçe Emanetleri Hesabı'nda Kayıtlı Tutarların Muhasebe Kayıtlarına Alındığı Sıraya Göre Ödenmemesi
5. Avans ve Kredilerin Kullanımında Hatalı Uygulamaların Bulunması
6. Tesis Niteliğindeki Dayanıklı Taşınırların Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı'na Kaydedilmemesi
7. Parasal Limitlerin Altında Kalmak Amacıyla Mal ve Hizmet Alımlarının Kısımlara Bölünerek Doğrudan Temin Yöntemi ile Gerçekleştirilmesi
8. Yapım İşlerine Ait Bütün Riskler Sigortası Kapsamında Yer Alan Risk Kalemlerinde Muafiyet Oranının Yasal Sınırın Üzerinde Belirlenmesi

9. İşletme Hakkı Niteliğinde Olmayan Gayrimenkul Kiralamalarında Katma Değer Vergisi Tahakkuku ve Tahsilatı Yapılması
10. Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payının İl Özel İdaresine Gönderilmemesi
11. İdarenin Tahakkuk Eden Kira Gelirlerine Ait Tahsilatın Tamamlanmaması ve Kirasını Ödemeyenler İçin Tahliye İşlemlerinin Yapılmaması
12. Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsat Harcı Alınmasına Esas Takibin Yapılmaması
13. Sosyal Denge Sözleşmesine Konusu Dışında Hüküm Konulması
14. İşçilerin Kanunda Belirtilen Yıllık İzinlerinin Kullanılmaması
15. Gecekondu Fonu Gelirlerinin Amacı Dışında Kullanılması
16. Otopark Bedellerinin Yönetmelik'e Uygun Olarak Ayrı Bir Banka Hesabında İzlenmemesi

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Belediyeler, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 127'nci maddesinde, belediye halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları seçimlerle oluşturulan kamu tüzel kişileri olarak tanımlanmıştır. Belediyelerin kuruluş, görev ve yetkilerinin yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenleneceği Anayasa'da hüküm altına alınmıştır.

Bolu Belediyesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan sınıflandırma çerçevesinde, genel yönetim kapsamında yer almakta olup faaliyetlerini 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun verdiği yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yürütmektedir.

Kamu İdaresinin temel mevzuatı 5393 sayılı Kanun olup bu Kanun'da İdarenin görev, yetki, sorumlulukları ile organları, teşkilatı, bütçesi ve denetimi gibi temel hususlar düzenlenmektedir. 5393 sayılı Kanun'un "Belediyenin Görev ve Sorumlulukları" başlıklı 14'üncü maddesinde, belediyelerin mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla; kentsel altyapı, çevre sağlığı, temizlik, katı atık, zabıta, itfaiye, mezarlıklar, park ve yeşil alanlar, konut, kültür ve sanat, öğrenci yurtları, sosyal hizmetler, nikâh ve benzeri hizmetleri yapacağı veya yaptıracağı bunun yanı sıra devlet okullarının ve mabetlerin tüm ihtiyaçlarını karşılayabileceği, sağlıkla ilgili tesisler açabileceği, sporu teşvik edebileceği ve gıda bankacılığı yapabileceği hüküm altına alınmıştır.

5393 sayılı Kanun'un "Belediyenin Yetkileri ve İmtiyazları" başlıklı 15'inci maddesinde ise belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunmak, yönetmelik çıkarmak, belediye gelirlerini tahsil etmek, temiz su atık su tesisleri kurup işletmek, ulaşım hizmetlerini görmek, ticari hayata katkı sağlamak gibi yetki ve imtiyazlar sayılmıştır.

Merkezi idarenin, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla mahalli idareler üzerinde idari vesayet yetkisine sahip olduğu Anayasa'da hüküm altına alınmıştır. Bu idari vesayet yetkisi denetim ve soruşturma konularında İçişleri Bakanlığı tarafından, yönetsel konularda ise Çevre, Şehircilik

ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından kullanılmaktadır.

## 1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

5393 sayılı Belediye Kanunu'na göre il belediyesinin organları; belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanıdır.

Bolu Belediyesinin karar organı olan Belediye Meclisi, biri Belediye Başkanı olmak üzere 32 üyeden oluşmaktadır.

Belediye teşkilâtı; norm kadro esaslarına uygun olarak yazı işleri, mali hizmetler, fen işleri ve zabıta birimlerinden oluşmaktadır. Beldenin nüfusu, fiziki ve coğrafi yapısı, ekonomik, sosyal ve kültürel özellikleri ile gelişme potansiyeli dikkate alınarak, norm kadro ilke ve standartlarına uygun olarak gerektiğinde sağlık, itfaiye, imar, insan kaynakları, hukuk işleri ve ihtiyaca göre diğer birimler kurulabilmektedir. Bu birimlerin kurulması, kaldırılması veya birleştirilmesi belediye meclisinin yetkisi dâhilindedir.

Belediyelerdeki tüm kadrolara yapılacak olan atamalar kanun ve yönetmeliklerde belirtilen kriterlere uygun olarak belediye başkanı tarafından yapılmakta, birim müdürlüğü ve üstü yönetici kadrolarına yapılan atamalar ilk toplantıda belediye meclisinin bilgisine sunulmaktadır. 5393 sayılı Belediye Kanunu'na istinaden belediye başkanı, zorunlu gördüğü takdirde, belediyenin nüfus sayısına göre en çok iki adet belediye meclis üyesini belediye başkan yardımcısı olarak görevlendirebilmektedir.

Belediyenin teşkilat yapısında, doğrudan Başkana bağlı 2 adet birim belirlenmiştir. Bunlar Özel Kalem Müdürlüğü ve Basın Yayın Birimi'dir. Başkana bağlı, memurlar arasından atanan 4 başkan yardımcısı bulunurken meclis üyeleri arasından görevlendirilen 2 başkan yardımcısı bulunmaktadır. Belediyenin 22 adet hizmet birimi, alan ve amaçlarına göre ilgili başkan yardımcılığına bağlıdır.

Belediye hizmetlerinin yerine getirilmesinde memur, sözleşmeli personel ve işçiler çalıştırılmaktadır. Çalıştırılan belediye personeline ilişkin bilgiler tabloda detaylandırılmıştır.

**Tablo 1: Personel Durumu**

Personel İstihdam Türü	İhdas Edilmiş Norm Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı
Memur	623	161
Sözleşmeli Personel	-	54
Kadrolu İşçi	-	116
<b>Toplam</b>		<b>331</b>

696 Sayılı KHK Uyarınca Çalıştırılan Personel	-	857
---	---	-----

### 1.3. Mali Yapı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Bütçe Türleri ve Kapsamı" başlıklı 12'nci maddesine göre, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri içinde mahalli idareler bütçeleri de sayılmış, mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanmıştır. Bütçe işlemleri 27.05.2016 tarih ve 29724 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yürütülmektedir.

Bütçe; belediyenin stratejik planına ve performans programına uygun olarak, analitik bütçe sistemine göre belediye başkanı tarafından hazırlanan, mali yıl ve izleyen iki yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren ve belediye meclisince kabul edilen bir karardır. Bu kapsamda Bolu Belediyesi, faaliyetlerini ilgili mali yılı bütçesi ile verilen ödenekler ile yürütmektedir.

Belediyenin 2022 yılı bütçe ödenekleri, tahmini bütçe gider ve gelirleri ile gerçekleşme rakamları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 2:2022 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu**

Giderin Türü	Geçen Yılandan Devreden Ödenek (TL)	Bütçe ile Verilen Ödenek (TL)	Ek Ödenek (TL)	Eklene / Düşülen Ödenek (TL)	Ödenek Toplamı (TL)	Bütçe Gideri Toplamı (TL)	İptal Edilen Ödenek (TL)	Ertesi Yıla Devreden Ödenek (TL)
Personel Giderleri		46.242.000,00	25.395.000,00	562.236,03/0	72.199.236,03	68.171.813,67	4.027.422,36	
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri		8.600.000,00	2.000.000,00	0/0	10.600.000,00	9.359.843,53	1.240.156,47	
Mal ve Hizmet Alım Giderleri		220.008.000,00	196.500.000,00	103.529.443,27/3.138.472,00	516.898.971,27	475.927.480,51	40.971.490,76	
Faiz Giderleri		30.800.000,00	0,00	5.460.513,12/0	36.260.513,12	36.260.513,12	0,00	
Cari Transferler		23.250.000,00	2.800.000,00	5.227.842,81/10.000.000,00	21.277.842,81	19.798.009,00	1.479.833,81	
Sermaye Giderleri		251.650.000,00	97.200.000,00	45.101.018,15/47.435.223,78	346.515.794,37	278.459.753,27	68.056.041,10	
Sermaye Transferleri		10.450.000,00	110.500.000,00	142.602,68/0	121.092.602,68	121.077.634,07	14.968,61	
Borç Verme								
Yedek Ödenek		59.000.000,00	40.605.000,00	0/99.449.960,28	155.039,72	0,00	155.039,72	
<b>Toplam</b>		<b>650.000.000,00</b>	<b>475.000.000,00</b>	<b>160.023.656,06/160.023.656,06</b>	<b>1.125.000.000,00</b>	<b>1.009.055.047,17</b>	<b>115.944.952,83</b>	

Belediyenin 2022 mali yılı bütçesi ile 650.000.000,00 TL ödenek öngörülmüş olup, yıl içinde eklenen 475.000.000,00 TL ödenekle birlikte 2022 yılı ödenek toplamı 1.125.000.000,00 TL olmuştur. Yıl içinde 1.009.055.047,17 TL bütçe gideri yapılmış, 115.944.952,83 TL ödenek iptal edilmiştir.

**Tablo 3: 2022 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu**

Bütçe Gelirinin Ekonomik Kodu	Bütçe Gelir Tahmini* (TL)	Tahsilat Tutarı (TL)	Red ve İadeler (TL)	Net Tahsilat (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Vergi Gelirleri	96.049.000,00	85.276.243,81	443.717,04	84.832.526,77	%88,32
03- Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	285.114.000,00	166.803.613,72	1.437.394,04	165.366.219,68	%58,00
04- Alınan Bağış ve Yardımlar	2.400.000,00	490.816,31	80.000,00	410.816,31	%17,12
05- Diğer Gelirler	574.206.000,00	440.351.897,11	964.968,46	439.386.928,65	%76,52
06- Sermaye Gelirleri	167.300.000,00	143.240.761,58	118.405,00	143.122.356,58	%85,55
08-Alacaklardan Tahsilat					
09- Red ve İadeler	-69.000,00				
<b>Toplam</b>	<b>1.125.000.000,00</b>	<b>836.163.332,53</b>	<b>3.044.484,54</b>	<b>833.118.847,99</b>	<b>%74,06</b>

(\*)Bütçe başlangıç gelir tahmini 650.000.000,00 TL olup, yıl içinde 475.000.000,00 TL gelir karşılığı ek ödenek alınmış ve bütçe gelir tahmini 1.125.000,00 TL'ye çıkarılmıştır.

2022 yılında net bütçe geliri %74,06 seviyesinde gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri %88,32, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri %58, alınan bağış ve yardımlar %17,12, diğer gelirler %76,52 ve sermaye gelirleri ise %85,55 ile beklenilenin altında gerçekleşmiştir.

**Tablo 4: 2022 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu**

Bütçe Giderinin Ekonomik Kodu	Bütçe Ödeneği* (TL)	Bütçe Gideri (Gerçekleşen) Tutar (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Personel Giderleri	71.637.000,00	68.171.813,67	95,16
02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	10.600.000,00	9.359.843,53	88,30
03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri	416.508.000,00	475.927.480,51	114,27
04- Faiz Gideri	30.800.000,00	36.260.513,12	117,73
05- Cari Transferler	26.050.000,00	19.798.009,00	76,00
06- Sermaye Giderleri	348.850.000,00	278.459.753,27	79,82
07- Sermaye Transferleri	120.950.000,00	121.077.634,07	100,11
08- Borç Verme			
09- Yedek Ödenekler	99.605.000,00	0,00	0,00
<b>Toplam</b>	<b>1.125.000.000,00</b>	<b>1.009.055.047,17</b>	<b>89,69</b>

(\*) Bütçe başlangıç gider tahmini 650.000.000,00 TL olup, yıl içinde 475.000.000,00 TL ek ödenek alınmış bütçe ödeneği tutarı 1.125.000.000,00 TL'ye yükseltilmiştir.

2022 yılında bütçe giderleri %89,69 seviyesinde gerçekleşmiştir. Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, cari transferler, sermaye giderleri kalemleri beklenenin altında gerçekleşirken mal ve hizmet alım giderleri, faiz giderleri ve sermaye transferleri beklenenin üstünde gerçekleşmiştir.

Belediyenin bütçe gelirler ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya göre son üç yıllık seyri ve 2021 yılının 2020 yılına, 2022 yılının 2021 yılına göre değişim yüzdeleri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

**Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri**

Bütçe Gelirinin Çeşidi	2020 Yılı (TL) (A)	2021 Yılı (TL) (B)	2022 Yılı (TL) (C)	2021-2020 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2022-2021 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Vergi Gelirleri	37.893.281,70	47.123.368,61	85.276.243,81	24,36	80,96
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	75.553.989,21	93.860.641,97	166.803.613,72	24,23	77,71
Alınan Bağış ve Yardım ile Özel Gelirler	1.732.676,04	844.205,25	490.816,31	-51,28	-41,86
Diğer Gelirler	173.574.557,96	243.552.022,80	440.351.897,11	40,32	80,80
Sermaye Gelirleri	6.594.067,07	65.327.879,66	143.240.761,58	890,71	119,26
<b>Toplam</b>	<b>295.348.571,98</b>	<b>450.708.118,29</b>	<b>836.163.332,53</b>	<b>52,60</b>	<b>85,52</b>
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	1.835.273,50	2.142.860,19	3.044.484,54	16,76	42,08
<b>Net Toplam</b>	<b>293.513.298,48</b>	<b>448.565.258,10</b>	<b>833.118.847,99</b>	<b>52,83</b>	<b>85,73</b>

Tablodaki veriler dikkate alındığında, 2022 yılında gelirler bir önceki yıla göre 385.455.214,24 TL'lik (%85,52) artış göstermiştir. Bu çerçevede; vergi gelirlerinde 38.152.875,20 TL (%80,96), teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinde 72.942.971,75 TL (%77,71), diğer gelirlerde 196.799.874,31 TL (%80,80) ve sermaye gelirlerinde 77.912.881,92 TL (%119,26) tutarlarındaki artışlar toplam artış üzerinde belirleyici olmuştur.

**Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri**

Bütçe Giderinin Çeşidi	2020 Yılı (TL) (A)	2021 Yılı (TL) (B)	2022 Yılı (TL) (C)	2021-2020 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2022-2021 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Personel Giderleri	35.370.812,62	41.064.850,94	68.171.813,67	16,10	66,01
SGK Devlet Prim Giderleri	5.671.724,35	6.588.330,37	9.359.843,53	16,16	42,07
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	129.901.344,93	220.862.943,35	475.927.480,51	70,02	115,49
Faiz Giderleri	16.638.592,45	26.221.402,76	36.260.513,12	57,59	38,29
Cari Transferler	24.179.497,97	9.410.843,25	19.798.009,00	-61,08	110,37
Sermaye Giderleri	139.781.330,44	166.412.910,65	278.459.753,27	19,05	67,33
Sermaye Transferleri	1.300.474,77	98.636.933,40	121.077.634,07	7.484,69	22,75
<b>Toplam</b>	<b>352.843.777,53</b>	<b>569.198.214,72</b>	<b>1.009.055.047,17</b>	<b>61,32</b>	<b>77,28</b>

Belediyenin bütçe giderleri toplamı 2022 yılında 2021 yılına göre 439.856.832,45 TL (%77,28) artmıştır. Gider kalemleri incelendiğinde; 2022 yılında personel giderlerinin 27.106.962,73 TL (%66,01), sosyal güvenlik kurumlarına devlet prim giderlerinin 2.771.513,16 TL (%42,07), mal ve hizmet alım giderlerinde 255.064.537,16 TL'lik (%115,49), faiz giderlerinde 10.039.110,36 TL (%38,29), cari transferlerinde 10.387.165,75 TL (%110,37), sermaye giderlerinde 112.046.842,62 TL'lik (%67,33) ve sermaye transferlerinde

22.440.700,67 TL (%22,75) artış olmuştur.

Faaliyet Sonuçları Tablosu'na göre; bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın Belediyenin faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2022 yılı Faaliyet Gideri 634.892.783,65 TL, Faaliyet Geliri 891.839.437,64 TL olup Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ise 256.946.653,99 TL olarak gerçekleşmiştir.

Belediyenin doğrudan hissedarı olduğu şirket aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

**Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler**

Sıra No	Şirketin Adı	Toplam Sermaye Tutarı (TL)	Belediyenin Sahip Olduğu Sermaye Tutarı (TL)	Hisse Oranı (%)
1	Bolu Bel San. ve Tic. A.Ş	182.252.171,27	182.252.171,27	% 100
2	Boltartek Tarım Ür.ve Teknoloji Gıda Pazarlama San. Tic.Ltd.Şti	55.191.927,68	55.191.927,68	% 100
3	Bol Tur Turizm Org. Tic. ve San. A.Ş.	5.010.000,00	5.010.000,00	% 100
4	Boluyu Seviyorum Personel A.Ş	50.000,00	50.000,00	% 100
5	Aksa Bilecik Bolu Doğal Gaz Dağıtım A.Ş.	18.000.000,00	802.800,00	%4,46

## 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

### 1.4.1. Kamu İdaresinin Muhasebe Sistemi

Bolu Belediyesinin muhasebe kayıt işlemleri Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Mahalli idarelerin hesap planı, 23.12.2014 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Çerçeve Hesap Planının Genel Yapısı" başlıklı 46'ncı maddesinde ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplar itibarıyla belirlenmiş çerçeve hesap planında yer alan hesaplardan oluşmaktadır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer almamakla birlikte, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer alan herhangi bir hesabın kullanılması gerekliliği ortaya çıkarsa Yönetmelik'teki hesap planına ilave hesap eklemeye veya çıkarmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı yetkilidir.

Ayrıca, mahalli idarelere ait detaylı hesap planları, bu Yönetmelik'te belirlenen hesap planı çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle ilgili Bakanlıklarca hazırlanmaktadır.

### 1.4.2. Kamu İdaresinin Raporlama Sistemi



Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Mali Tabloların Hazırlanması" başlıklı 484 ve "Mizan Cetveli ve Düzenlenecek Temel Mali Tablolar ile Diğer Mali Tablolar" başlıklı 485'inci maddeleri uyarınca; mali tablolar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur. Bu bağlamda, İdarece üretilen cetvel ve temel mali tablolar ile diğer mali tablolar şunlardır:

- a) Mizan cetveli
- b) Temel mali tablolar
  - 1) Bilanço
  - 2) Faaliyet sonuçları tablosu
  - 3) Nakit akış tablosu
- c) Diğer mali tablolar
  - 1) Bütçe uygulama sonuçları tablosu
  - 2) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
  - 3) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
  - 4) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
  - 5) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
  - 6) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
  - 7) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
  - 8) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
  - 9) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
  - 10) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu.

#### **1.4.3. Kamu İdaresi Tarafından Denetime Sunulan Defter, Tablo ve Belgeler**

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın "Verilecek Defter, Mali Tablo, Belge

ve Bilgilerin Çeşitleri” başlıklı 5’inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştay Başkanlığına gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuştur:

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli.

Kamu İdaresinin denetimi; yukarıda belirtilen defter, tablo ve belgeler ile Usul ve Esaslar’ın “Diğer Belgelerin Verilme Yeri, Süresi ve Usulleri” başlıklı 8’inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tablolarından bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

## **2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU**

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, mali rapor ve tablolarının

güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmekle sorumludur.

#### **4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI**

Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.

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

Kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanmasına esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.

Bu hususlarla ilgili denetim sonucunda denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir.

#### **5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

##### **Kontrol Ortamı Standartları**

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları belirlenmemiştir. İdare tarafından yetki devirleri mevzuata uygun yapılmıştır. İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yapılmış ancak kamu görevlilerine uygulanan etik davranış ilkelerinin eğitim programlarında yer almaması nedeniyle kısmen yeterlidir. Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan

kaynakları politikası belirlenmemiştir. Hassas görevlere ilişkin prosedürler, tanımlanan riskleri azaltmak için özel kontrol mekanizmalarının (rotasyon, yedek personel görevlendirme vb.) geliştirilmemesi ve risk seviyesinde meydana gelen değişikliklerin gözden geçirilmemesi yönleriyle eksiktir, buna karşın hazırlanan bu prosedürler duyurulmuştur.

### **Risk Değerlendirme Standartları**

Stratejik plan,zamanında yayımlanmış ve içerik açısından mevzuata uygundur. İdare performans programı içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlanmış ve zamanında yayımlanmıştır. İdare iç kontrol risklerini tam ve doğru şekilde belirlemiştir. Risklerin değerlendirilmesine yönelik çalışma (risklerin gerçekleşme ihtimali-olası etkisi belirlenerek önem düzeyine karar verme) yapılmıştır.

### **Kontrol Faaliyetleri Standartları**

İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmıştır ve personele duyurulmuştur. İdarede yapılan görevlendirmelerde, bunları farklı kişiler arasında dağıtılarak “görevler ayrılığı” ilkesine uyulmuştur. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri ve sorumluları belirlenmiştir. Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’a uygun olarak kurulmuştur. Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcuttur.

### **Bilgi ve İletişim Standartları**

İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmış olup kurum internet sitesinde yayımlanmaktadır. İdarede veri kayıt ve dosyalama sisteminin mevcuttur. Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkânı sunacak bir yönetim bilgi sistemi bulunmakta olup, bilgi yönetim sistemleri bilgi güvenliğini ve yedekleme gerekliliklerini sağlayacak şekilde dizayn edilmiştir.

### **İzleme Standartları**

İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı mevcuttur ve içerik olarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’ne uygundur. İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanmaktadır. Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulmamış ve belirlenmiş üç kadroya iç denetçi ataması yapılmamıştır.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Bolu Belediyesi 2022 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM BULGULARI

Raporda yer alan bulgular, denetimler sonucunda tespit edilen hususlara kamu idaresi tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi suretiyle düzenlenmiştir.

### A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olan bulgular yer almaktadır.

#### **BULGU 1: Belediye Şirketlerine Yapılan Ayni Sermaye Taahhütlerinin Sermaye Taahhütleri Hesabı'nda İzlenmemesi**

Kamu İdaresi şirketlerine ayni sermaye olarak devredilen taşınmazların 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı'na kaydedilmesi esnasında, 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı kullanılmayarak doğrudan ilgili maddi duran varlık hesaplarından çıkış yapıldığı tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 184'üncü maddesinde; mahalli idarelerin malî kuruluşlar, mal ve hizmet üreten kuruluşlar ve döner sermayeli kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı'nın kullanılacağı hükme alınmıştır. Mezkur Yönetmelik'in 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı'nın işleyişini anlatan 185'inci maddesinde ise sermaye taahhüt tutarlarının 247 No.lu Hesap'a alacak, ilgili malî duran varlık hesabına borç kaydedileceği, yerine getirilen sermaye taahhüt tutarları ise bir taraftan bu hesaba borç, taahhüdün yerine getirilme şekline göre ilgili hesaplara alacak; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabı'na borç, 835 Gider Yansıtma Hesabı'na alacak kaydedileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuata göre, sermaye taahhütlerinin 247 No.lu Hesap'ın alacağında izleneceği, taahhüdün yerine getirilmesi durumunda 247 No.lu Hesap'a borç kaydı yapılırken taahhüdün yerine getirilme şekline göre ilgili hesaba alacak kaydedileceği

anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede, Belediye şirketlerinin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'ndeki sermaye artırım hakkındaki ilanlar ile İdarenin mali tabloları kıyaslanmıştır. 02.08.2022 tarihli ilanda, Bolu Bel Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'ne 52.440.675,00 TL aynı sermaye; 24.06.2022 tarihli ilanda ise Boltartek Tarım Ürünleri ve Teknolojileri Gıda İthalat İhracat Pazarlama Sanayi Ticaret Limited Şirketi'ne 28.740.927,68 TL'si aynı, 26.000.072,32 TL'si nakdi olmak üzere 54.741.000,00 TL sermaye artırımına gidildiği görülmüştür. Söz konusu sermaye artırım kararlarının yerine getirildiği fakat nakdi sermaye taahhütlerinin 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı'nda izlenmesine rağmen aynı sermaye taahhütlerinin 247 No.lu Hesap'ta izlenmeyerek muhasebe kayıtlarına ve mali tablolarına yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

247 Sermaye Taahhütleri Hesabı'na ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmamış olmasının, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyebileceği göz önüne alınarak hem nakdi hem de aynı sermaye taahhütlerinin 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı'nda izlenmesi gerekmektedir.

## **BULGU 2: Taşınmaz İcmal Cetveli ile Muhasebe Kayıtlarının Uyumlu Olmaması**

Kamu İdaresinin Taşınmaz İcmal Cetvellerindeki kayıtları ile bilançonun ilgili maddi duran varlık hesaplarında yer alan kayıtların birbiriyle örtüşmediği görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in "Kayıt Şekli" başlıklı 7'nci maddesinde, Yönetmelik'in ekindeki Kayıt Planı'nda yer alan taşınmazların, cinslerine göre hangi formlara kaydedileceği ifade edilmiş ve kayıtların formlarda yer alan bilgileri içerecek şekilde yapılacağı belirtilmiştir. Kamu idarelerinin taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerince hazırlanan bu formların daha sonra taşınmaz icmal cetvellerinin hazırlanması amacıyla mali hizmetler birimine gönderileceği, mali hizmetler birimince de bu formların konsolide edilerek Yönetmelik'in ekinde (Ek-7) bulunan örneğe uygun şekilde taşınmaz icmal cetvellerinin oluşturulması gerektiği düzenlenmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Kayıt Değişikliği İşlemleri" başlıklı 11'inci maddesinde kadastro, imar, ifraz, tevhid, cins tashihi, yüzölçüm değişikliği, kat mülkiyeti tesisi, kamuya terk gibi nedenlerle taşınmazda meydana gelebilecek değişikliklerde kayıtların kapatılıp oluşan taşınmazlar esas alınarak yeni kayıt tesis edileceği, terkin, satış, devir gibi mülkiyeti sona erdiren durumlarda sona eriş nedeni açıklanarak kaydın kapatılacağı, taşınmaza yapılan değer arttırıcı harcamaların taşınmazın değerine ekleneceği ve bu madde uyarınca kayıtlarda meydana

gelen değişikliklerin en geç yedi gün içinde muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine; işlemin yapıldığı ayı takip eden ay sonuna kadar, aralık ayı içinde işlem yapılanlar ise aynı ayın sonuna kadar maliki kamu idaresine gönderileceği belirtilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre, taşınmazlar cinslerine göre ilgili formlara kaydedilecek ve mali hizmetler birimince bu formlar konsolide edilerek taşınmaz icmal cetvelleri oluşturulacaktır. Oluşturulan bu taşınmaz icmal cetvellerinden hareketle de taşınmazların ilgili hesaplara muhasebe kayıtları yapılacaktır. Taşınmazlarda meydana gelen değişiklikler muhasebe birimi ve mali hizmetler birimine gönderilecek ve kayıtlarda gerekli değişiklikler yapılacaktır.

Yapılan incelemelerde icmal cetvellerindeki kayıtların parasal tutarları ile bilançodaki taşınmazların parasal değerlerinin birbirleriyle uyumlu olmadığı tespit edilmiştir.

Bilançoda 250 Arazi ve Arsalar Hesabı 171.005.588,68 TL, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı 836.777.461,62 TL ve 252 Binalar Hesabı 249.119.795,01 TL olmak üzere toplam 1.256.902.845,31 TL değerinde taşınmaz mal yer alırken, taşınmaz icmal cetvellerinde 177.146.083,79 TL tutarında arazi/arsa, 837.064.415,20 TL tutarında yeraltı ve yerüstü düzenleri, 282.334.148,12 TL tutarında bina/tesis, olmak üzere 1.296.544.647,11 TL değerinde taşınmaz mal yer almaktadır. Dolayısıyla; taşınmaz icmal cetvellerinde kayıtlı taşınmazların değeri ile bilançoda yer alan taşınmaz hesaplarına ilişkin toplam tutar arasında 39.641.801,80 TL fark bulunmaktadır. Bu da taşınmaz form ve cetvellerinde yer alan değerlerin muhasebe kayıtlarına doğru işlenmediğini göstermektedir.

Kamu İdaresince, taşınmaz işlemlerinin Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümlerine göre yürütüldüğü, taşınmaz icmal cetvellerinde 1.296.544.647,11 TL değerinde belediyenin taşınmaz varlığı bulunduğu, taşınmaz icmal cetvellerini oluşturan verilerin 250.01-251.01-252.01 hesaplarına ait tutarlardan oluştuğu ve toplamda 1.293.176.427,21 TL değerinde belediyenin mizan hesaplarına yansıyan taşınmaz varlığı bulunduğu, satışlarda muhasebe kayıtlarından tahakkuk aşamasında arsa/arazi veya bina/tesis çıkışı yapıldığı, emlak istimlak kayıtlarında ise taşınmaza ait tapu satışı gerçekleştiğinde çıkış yapıldığı dolayısıyla taşınmaz icmal cetvelleri ile mizan arasında arsa/arazi hesaplarında 83.846,99 TL, bina/tesis hesaplarında 3.284.372,91 TL fark bulunduğu, tapu kayıtlarında satılan taşınmazların devirleri yapıldığında hesapların birbiri ile örtüşeceği belirtilmiştir. Ancak, bilançodaki taşınmaz kayıtları ile taşınmaz icmal cetvelleri arasında

39.641.801,80 TL'lik fark bulunmaktadır. Taşınmaz icmal cetvelinde, taşınmaza ilişkin bilgilerin doldurulması için geçen yıldan devreden, yıl içinde edinilen, yıl içinde elden çıkan ve gelecek yıla devreden olmak üzere dört tane sütun bulunmaktadır. İdare tarafından tahsis edilen ve satışı yapılan taşınmazlar yıl içinde elden çıkan sütununa, tahsisli olarak kullanılanlar ise yıl içinde edinilen sütununa eklenmeli ve bu doğrultuda muhasebe kayıtları yapılmalıdır. İdare tarafından tahsis edilen, tahsisli olarak kullanılan ve satışı yapılan taşınmazlara ilişkin bilgiler taşınmaz icmal cetvellerine işlenmeksizin muhasebe kayıtlarına alındığından taşınmaz icmal cetvelinde yer alan tutarlar ile bilançoda yer alan tutarlar arasında fark ortaya çıkmaktadır.

Bilançoda yer alan taşınmaz hesaplarına ilişkin kayıtların, taşınmaz icmal cetvelleri esas alınarak yapıldığı dikkate alındığında; bilançoda 25 Maddi Duran Varlık grubunun taşınmaz mallar yönünden doğru ve güvenilir veri içermediği değerlendirilmektedir. İdare tarafından taşınmaz icmal cetvelleri ile bilançodaki uyumsuzluğun giderilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Tahsis Edilen Taşınmazlara Ait Birikmiş Amortismanların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi**

Kamu İdaresinin tahsis ettiği taşınmazlara ilişkin daha önceden ayırmış olduğu amortisman tutarlarının, muhasebe kayıtlarından çıkışının yapılmadığı görülmüştür.

47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin "Amortisman ve Tükenme Payına Tabi Duran Varlıklar" başlıklı 3'üncü maddesinde; 252 Binalar Hesabı'nda izlenen duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi olduğu ifade edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 202'nci maddesinde; bu hesabın, maddi duran varlık bedellerinin ekonomik ömrü içerisinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için kullanılacağı, "Hesabın İşleyişi" başlıklı 203'üncü maddesinde ise; tahsise konu edilen taşınmazların, tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden 500 Net Değer Hesabı'na borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedileceği, aynı zamanda varlığa ilişkin ayrılmış olan amortisman tutarının bu hesaba borç, 500 Net Değer Hesabı'na alacak kaydedileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; kamu idarelerinin binaların tahsis edilmesine ilişkin işlemlerinde varlığa ilişkin ayrılmış olan amortisman tutarını, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na borç, 500 Net Değer Hesabı'na alacak yazmak suretiyle muhasebeleştireceği anlaşılmaktadır.



Yapılan incelemede; İdare tarafından binaların tahsis edilmesine ilişkin kayıtların doğru bir şekilde yapıldığı ancak bu taşınmazların amortismanlarına ilişkin kayıtların yapılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gerekli muhasebe kayıtlarının yapıldığı belirtilmiştir. Söz konusu tespit; kurum tarafından 28.04.2023 tarih 4468 sayılı muhasebe işlem fişi ile düzeltilmiştir.

İlgili mevzuat hükümleri doğrultusunda tahsise konu edilen taşınmazlara ilişkin amortisman kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması**

Kamu İdaresinde sürekli işçi statüsünde çalıştırılan personel ile belediye şirketinden doğrudan hizmet alımı yoluyla istihdam edilen işçilere ilişkin muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramı gereği ayrılması gereken kıdem tazminatlarının ayrılmadığı görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin, muhasebenin ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan kavramların açıklandığı "Temel Kavramlar" başlıklı 5'inci maddesinde; dönemsellik, kamu idarelerinin faaliyetlerinin belirli dönemlerde raporlanması ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması, ihtiyatlılık ise, muhtemel risklere ve olaylara karşı Yönetmelik'te belirtilen durumlarda karşılık ayrılması olarak açıklanmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 281'inci maddesinde; bu hesabın, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 330'uncu maddesinde; bu hesabın, ilgili mevzuatı uyarınca belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 331'inci maddesinde ise; hesaplanan kıdem tazminatı karşılık tutarlarının 472 Hesabı'na alacak 630 Giderler Hesabı'na borç kaydedileceği ve vadeleri bir yılın altına düşen kıdem tazminatı karşılıklarının bu hesaba borç, 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na alacak kaydedileceği ifade edilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Bazı Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Çalışanların Kıdem Tazminatı" başlıklı 112'nci maddesinde; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında alt işverenler tarafından çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatlarının; alt işverenin değişip değişmediğine bakılmaksızın aralıksız olarak aynı kamu kurum veya kuruluşuna ait iş yerlerinde çalışmış olanlar için ilgili kamu kurum veya kuruluşu tarafından, aynı alt işveren tarafından ve aynı iş sözleşmesi çerçevesinde farklı kamu kurum veya kuruluşlarında çalıştırılmış olanlar için ise çalıştığı son kamu kurum veya kuruluşu tarafından ödeneceği düzenlenmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; idarelerin, kıdem tazminatı ödemesi konusunda ortaya çıkabilecek risklere karşı hem kadrolu hem de personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında istihdam ettikleri işçileri için karşılık ayırması gerektiği anlaşılmaktadır. İdarelerin, dönemsellik ilkesi gereği, ayırdıkları bu karşılık tutarlarını ait oldukları dönemlerde giderleştirmesi gerekmektedir. Bu nedenle; sonraki yıllarda ödenecek kıdem tazminatları için hesaplanan tutarlar, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na alacak 630 Giderler Hesabı'na borç yazılmak suretiyle kaydedilmeli, yılı içinde ödenecek olanlar ise 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na aktarılmalıdır. Bu tutarların karşılık ayrılmadan ödendiği yılda gider kaydedilmesi durumunda, dönem giderleri gerçeği yansıtmayacak ve faaliyet sonuçları tablosu yanıltıcı bilgi verecektir.

Yapılan incelemede; İdarede 116'sı kadrolu, 857'si belediye şirketinden istihdam edilen olmak üzere toplam 973 işçi çalıştırıldığı ancak çalıştırılan işçiler için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gerekli muhasebe kayıtlarının yapıldığı belirtilmiştir. Söz konusu tespit; kurum tarafından 02.06.2023 tarih 5913 sayılı muhasebe işlem fişi ile düzeltilmiştir.

Sürekli işçiler ile belediye şirketinden istihdam edilen işçiler için kıdem tazminatı karşılığı ayrılması ve bu karşılık tutarlarının faaliyet gideri olarak muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Taşınmazların Emlak Vergi Değeri Esas Alınarak Kayıtlara Alınması**

Kamu İdaresinin mülkiyetinde olan taşınmazların, maliyet bedeli veya rayiç değer yerine emlak vergi değeri üzerinden kaydedildiği görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in "Kayıt ve Kontrol İşlemleri" başlıklı 5'inci maddesinin ikinci fıkrasında; Ek 1'deki Kayıt Planının "Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar" başlığı altında yer alan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, bu taşınmazlardan maliyet bedeli belirlenemeyenlerin ise rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınacağı, maliyet bedeli ve rayiç değeri belirlenemeyenlerin ise iz bedeli üzerinden kayıtlara alınacağı ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Mevcut Taşınmazların Kaydına İlişkin İşlemler" başlıklı Geçici 1'inci maddesinde ise; Yönetmelik'in 5'inci maddesine göre maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gereken taşınmazların, değerlendirme çalışmaları tamamlanıncaya kadar emlak vergi değeri üzerinden kayıtlara alınabileceği, bu değerlendirme işlemlerinin ise 31.12.2017 tarihine kadar tamamlanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; idarelerin, tapuda kayıtlı olan taşınmazlarından maliyet bedeli ve rayiç değeri belirlenemeyenlerin 31.12.2017 tarihine kadar emlak vergi değeri üzerinden kayıtlara alabileceği ancak bu tarihten sonra emlak vergi değerinin, değerlendirme ölçütü olarak kullanılamayacağı, idarelerin taşınmazlarına ilişkin maliyet bedeli veya rayiç değerlerini tespit etmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

İdarenin "Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar Formu"nun incelenmesi sonucunda; bina, yol, arsa ve arazi gibi idarenin mülkiyetinde bulunan taşınmazların, emlak vergi değeri ile izlenmeye devam edildiği tespit edilmiştir. Bu durum, taşınmaz değerlerinin gerçeğe uygun olmamasına, mali tablolarında doğru ve güvenilir bilgi sunulmamasına ve taşınmaz yönetiminde saydamlığın ve etkinliğin sağlanamamasına yol açmaktadır. Zira emlak vergi değeri genel anlamıyla asgari ölçülere göre tespit edilen ve emlak vergisi matrahını oluşturan değer olup gerçeğe uygun değer ya da piyasadaki rayiç değer çok altındadır.

İdarenin taşınmaz envanteri ve mali tablolarında yer alan taşınmaz hesaplarının gerçek durumu yansıtması için taşınmazların maliyet bedeli veya rayiç değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 6: Peşin Tahsil Edilen Kira Gelirlerinin Muhasebe Hesaplarında Dönemsellik İlkesine Uygun Olarak İzlenmemesi**

İdarece peşin tahsil edilen kira gelirlerinin gelecek dönemlere ait olan kısmının vadelerine göre 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı'nda izlenmesi gerekirken tamamının tahsil edildiği yılda gelir kaydedildiği

görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 286'ncı maddesinde; 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı'nın, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek aylara ait olan peşin tahsil edilmiş gelirlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Yönetmelik'in 288'inci maddesinde ise peşin tahsil edilen gelirlerin, içinde bulunulan aya ait olan kısmının 600 Gelirler Hesabı'na, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmının 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı'na, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gereken kısmının da 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı'na alacak kaydedileceği, tahsil edilen tutarın tamamının ise 100 Kasa Hesabı, 102 Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç kaydedilip diğer taraftan 800 Bütçe Gelirleri Hesabı'na alacak, 805 Gelir Yansıtma Hesabı'na borç kaydedilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Buna ek olarak 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı'nda kayıtlı olan tutarlardan ilgili oldukları ay sonlarında gelir olarak tahakkuk ettirilenlerin ise bu hesaba borç, 600 Gelirler Hesabı'na alacak kaydedilmesi gerektiği de ifade edilmiştir.

Diğer taraftan; mezkur Yönetmelik'in 337'nci maddesine göre de 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı'nda kayıtlı tutarlardan tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalanlar dönem sonunda bu hesaba borç, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı'na alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, içinde bulunulan dönemde peşin tahsil edilen ancak gelecek aylara ait olan gelirlerin 380 No.lu Hesap'ta, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenlerin 480 No.lu Hesap'ta izleneceği, içinde bulunulan aya ait kısmının ise 600 No.lu Hesap'a kaydedileceği anlaşılmaktadır. Ayrıca, peşin tahsil edilen tutarların tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalanların da dönem sonunda 480 No.lu Hesap'tan 380 No.lu Hesap'a aktarımının yapılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede; 01.07.2020 ile 01.07.2030 tarihleri arasında kiraya verilen lunapark alanının beş yıllık kira bedelinin peşin tahsil edildiği; toplam tahsilatın 77.880,00 TL'sinin 2020 yılı, 155.760,00 TL'sinin ise müteakip her yıl için ilgili olduğu; tahsil edilen tutarın tamamının tahsilat tarihi itibarıyla 600 Gelirler Hesabı'na kaydedildiği tespit edilmiştir. Ancak, yılı içerisinde peşin tahsil edilen beş yıllık kira bedelinin tamamının 600 Gelirler Hesabı'na kaydedilmesi nedeniyle 2022 yılı bilançosunda 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı 155.760,00 TL, 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı 389.400,00 TL, faaliyet

sonuçları tablosunda da 600 Gelirler Hesabı 155.760,00 TL eksik tutarla yer almıştır.

Gelecek aylara ve yıllara ait olup peşin tahsil edilen kira alacaklarının vadelerine göre 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı'nda muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara aktarılması gerekmektedir.

## **B. DİĞER BULGULAR**

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olmayan bulgular yer almaktadır.

### **BULGU 1: Belediyenin Taşıtlarına İlişkin Envanter Kayıtları ile Trafik Tescil Kayıtlarının Uyuşmaması**

Kamu İdaresinin taşıtlarına ilişkin envanter kayıtları ile trafik tescil kayıtlarının karşılaştırılması sonucunda 33 adet taşıtın trafik tescil kayıtlarında olmasına karşın Belediyenin envanterinde mevcut olmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Mal Yönetiminde Etkililik ve Sorumluluk" başlıklı 48'inci maddesinde; kamu idarelerinin, taşınırların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumlu olduğu, kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemlerinin mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılacağı, bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenlerin sorumlu olacağı ifade edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır Kayıt Yetkilileri ve Taşınır Kontrol Yetkilileri" başlıklı 6'ncı maddesinde; taşınırların giriş ve çıkışına ilişkin kayıtların tutulması ve bunlara ilişkin belge ve cetvellerin düzenlenmesinin, kullanımda bulunan dayanaklı taşınırların buldukları yerde kontrol edilmesi, sayımlarının yapılması ve yaptırılmasının taşınır kayıt yetkililerinin görev ve sorumlulukları arasında olduğu ifade edilmiştir.

Trafik Kanunu'nun "Araçların Satış, Devir ve Tescili İle Bu İşlemlerle İlgili Yetki ve Sorumluluk" başlıklı 20'nci maddesinde; tescil edilmiş araçların her çeşit satış ve devirlerinin noterler tarafından yapılacağı, noterler tarafından yapılmayan her çeşit devir ve satış işlemlerinin geçersiz olduğu, satış ve devir işleminin sicile işlenmek üzere üç iş günü içerisinde ilgili trafik tescil kuruluşu ile vergi dairesine bildirileceği, bu bildirimle birlikte alıcı adına trafik tescil işleminin gerçekleşmiş sayılacağı, satış ve devir tarihi itibarıyla eski malikin motorlu

taşıtlar vergisi mükellefiyetinin sona ereceği ve yeni malikin mükellefiyetinin başlayacağı ifade edilmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun "Mükellef" başlıklı 3'üncü maddesinde; motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerinin, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler olduğu, 4'üncü maddesinde ise; belediyelerin motorlu taşıtlar vergisinden müstesna olduğu ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; kamu idarelerine ait malları edinme ve elden çıkarma işlemlerinin mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde yapılacağı, taşınırın giriş ve çıkışına ait kayıtların tutulmasının taşınır kayıt yetkililerinin görevi olduğu, araçların satış ve devir işlemlerinin noterler tarafından yapılacağı, noterler tarafından yapılmayan satış ve devir işlemlerinin geçersiz olduğu, satış ve devir işleminin sicili işlenmek üzere ilgili trafik tescil kuruluşu ve vergi dairesine bildirilmesiyle alıcı adına trafik tescil işleminin gerçekleşeceği, motorlu taşıtlar vergisi mükellefinin trafik sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler olduğu ancak belediyelerin bu vergiden müstesna olduğu anlaşılmaktadır.

İdarenin sahip olduğu taşıtlar diğer tüm taşıtlar gibi tescil edilmekte ve emniyet müdürlükleri kayıtlarında yer almaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları ise sahibi oldukları taşıtları ayrıca envanter kayıtlarında tutmakta ve bu kayıtlar vesilesiyle kontrol ve denetim işlemlerini gerçekleştirmektedirler. Gerek emniyet müdürlükleri gerekse de idarelerin kendi bilgi sistemlerinde taşıtlar kayıt altına alındığından her iki kaydın birbiri ile eş olması gerektiği açıktır.

Yapılan incelemede; trafik tescil kayıtlarında İdare adına tescilli olan 33 adet aracın, envanter kayıtlarında bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu araçların hala İdare adına tescilli görünmesi; araçlara ilişkin trafik cezalarında Belediyenin sorumluluğunun devam etmesi ve araçların yeni maliki üzerine vergi mükellefiyeti tesis edilememesi gibi sorunları ortaya çıkarmaktadır.

Söz konusu 33 adet araçtan 24 adedinin satışının yapıldığı, 1 adedinin fiilen İdarede bulunmasına rağmen taşınır kayıtlarına alınmadığı, 1 adedinin trafikten çekilerek ağaç sökme aparatı takıldığı, kalan 7 araç için ise herhangi bir veri bulunmadığı tespit edilmiştir.

İdarenin envanter kayıtlarının fiili durumla uyar hale getirilmesi, emniyet kayıtlarında

yer alan araçların şu anda nerede olduğunun tespitinin yapılması, İdarenin envanterinde yer almayan ancak trafik tescil kayıtlarında hala İdare adına kayıtlı görünen araçların devir ve tescil işlemlerinin yapılması ve nihayetinde ilgili taşınırların muhasebede gerçek durumu yansıtacak ve doğru bilgi verecek şekilde gösterilmesinin sağlanması gerekmektedir.

## **BULGU 2: Çevre Temizlik Vergisi Mükellefiyeti Tesis Edilmeyen İş Yerlerinin Bulunması**

Çevre temizlik vergisi (ÇTV) mükellefiyeti tesis edilmeyen iş yerlerinin olması nedeniyle vergi tahsilatında gelir kaybı yaşandığı görülmüştür.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44'üncü maddesinde; belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların çevre temizlik vergisine tabi olduğu, verginin mükellefinin ise binaları kullananlar olduğu ve mükellefiyetin binaların kullanılması ile başlayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla, Belediyenin yetki alanına giren ÇTV'nin konusu, ticari işyerleri ile diğer şekilde kullanılan binalar olup, mükellefi ise bu binaları kullanan gerçek ve tüzel kişilerdir. Yine anılan Kanun'da ÇTV'ye ilişkin olarak işyerlerine özel herhangi bir muafiyet ve istisnaya yer verilmemiştir.

Gelirler Müdürlüğünden alınan ÇTV mükelleflerine ilişkin liste incelendiğinde, Belediye tarafından söz konusu vergiye ilişkin tahakkuk işlemi yapılan 5.870 adet iş yerinin olduğu görülmektedir. Diğer taraftan Vergi Dairesi Müdürlüğünden alınan verilere göre, belediye sınırları içerisinde 7.803 adet faal iş yeri bulunduğu anlaşılmıştır.

Denetim kapsamında temin edilen her iki veri karşılaştırıldığında ve söz konusu verginin mükellefiyetine ilişkin işyerlerine özel herhangi bir istisna veya muafiyetin olmadığı hususu göz önüne alındığında, ÇTV mükellefi olması gereken 1.933 adet iş yerine ilişkin Belediye tarafından mükellefiyet işlemi tesis edilmeyerek İdarenin önemli bir gelir kaybına uğradığı düşünülmektedir.

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içerisindeki faal işyerlerine ÇTV mükellefiyetlerinin tesis edilmesi ve söz konusu vergi kaynağına yönelik etkin bir yoklama ve takip mekanizması oluşturulması gerekmektedir.

---

---

### **BULGU 3: İsteklilerden Alınan Geçici Teminat Mektuplarına İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması**

Kamu İdaresi tarafından yapılan ihalelerde isteklilerden alınan geçici teminat mektuplarının muhasebe kayıtlarına alınmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Kayıt Zamanı" başlıklı 50'nci maddesinde; bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirileceği düzenlenmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 910 Alınan Teminat Mektupları Hesabı'na ilişkin "Hesaba İlişkin İşlemler" başlıklı 435'inci maddesinde teminat olarak teslim edilen değerlerin alınıp verilmesinde düzenlenecek belgelere yönelik ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu madde kapsamında, muhasebe birimleri veznelere ihale kanunları, vergi kanunları ve diğer mevzuat hükümleri gereğince teminat ve depozito olarak teslim edilen belgeler karşılığında ilgisine alındı belgesi verileceği belirtilmiştir.

Bu kapsamda, teminat olarak alınan değerlerin teslim alındığında, ilgisine geri verilmesi veya paraya çevrilmesi gerektiğinde muhasebe işlem fişi düzenlenerek hesaplara kaydedileceği düzenlenmiştir. Teminat olarak alınan değerlerin muhasebe biriminde gereksiz olarak bekletilmesini önlemek için; alınan teminata ait işin sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı, mevzuatındaki süreler de dikkate alınarak muhasebe birimince takip edileceği ve her mali yıl sonunda teminata ilişkin belgeler hakkında kontrol işlemlerinin yapılacağı ifade edilmiştir.

Ayrıca, muhasebe birimlerine geçici, kesin, ek kesin ve avans teminat mektubu olarak verilen teminat mektuplarının, kamu ihale mevzuatında yer alan düzenlemeler doğrultusunda incelendikten sonra kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, ekonomik bir değer olarak mali işlem niteliğinde olan geçici teminat mektuplarının Kamu İdaresi tarafından teslim alınması halinde muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

İdareye ait ihale işlem dosyalarının incelenmesi sonucunda; ihale mevzuatı gereği isteklilerden alınan geçici teminat mektuplarının muhasebe kayıtlarının yapılmadığı, sadece nakden alınan geçici ve kesin teminatlar ile kesin teminat mektuplarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapıldığı anlaşılmıştır.



Kamu İdaresi cevabında; ihalelerin, elektronik ihale ile yapıldığı, geçici teminatlara ilişkin verilerin de elektronik ihale sisteminde saklandığı, somut olarak ilgili müdürlüklere ulaştırılmadığı ve bundan dolayı muhasebe kaydının yapılması için gerekli evrakların gönderilemediği ve muhasebe kaydının yapılamadığı belirtilmiştir. Ancak, İdare tarafından elektronik ortamda yapılmayan ihalelerde de ilgili müdürlükler tarafından teslim alınan geçici teminat mektupları muhasebe kayıtlarına alınmamaktadır. İdare, aldığı bu teminat mektuplarını muhasebe kayıtlarında izlemelidir.

İdarenin yapmış olduğu ihaleler kapsamında almış olduğu geçici teminat mektuplarını 910 Alınan Teminat Mektupları Hesabı'nda izlemesi gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Bütçe Emanetleri Hesabı'nda Kayıtlı Tutarların Muhasebe Kayıtlarına Alındığı Sıraya Göre Ödenmemesi**

Bütçe Emanetleri Hesabı'na kaydedilen tutarların mevzuatta belirlenen sıraya göre ödenmediği görülmüştür.

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.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 320 Bütçe Emanetleri Hesabı'na ilişkin işlemleri düzenleyen 249'uncu maddesinde; bütçe emanetlerine alınan tutarların muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ilgililerine ödeneceği düzenlenmiştir.

Mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, idarelerin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması nedeniyle alınan mal, hizmet ve yapım işi karşılığı olan tutarların, 320 Bütçe Emanetleri Hesabı'na kaydedileceği ve ödemelerin muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre gerçekleştirileceği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede, bütçe giderlerinin gerçekleşmesi sırasında nakit yetersizliğinden dolayı 320 Bütçe Emanetleri Hesabı'na kaydedilen tutarların ilgililere ödenmesi aşamasında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen öncelik sırasına uyulmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında; Bütçe Emanetleri Hesabı'nda kayıtlı tutarların muhasebe kayıtlarına alındığı sıraya göre ödendiği, nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılamaması

halinde bütçe emanetlerine alınan tutarların, tarifeli tutarlar ( vergi, SGK, banka kredileri, elektrik, doğalgaz vb.) göz önüne alınarak muhasebe kayıtlarına alındığı sıraya göre ödendiği, bunun aksine herhangi bir şikâyetin söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Ancak, hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda nakit yetersizliği sebebiyle ödenemeyen ve Bütçe Emanetleri Hesabı'na kaydedilen tutarların, kayıt sırasına göre ödenmediği görülmüştür.

Nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde bütçe emanetlerine alınan tutarların muhasebe kayıtlarına alındığı sıraya göre ödenmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Avans ve Kredilerin Kullanımında Hatalı Uygulamaların Bulunması**

##### **A) İş Avans ve Kredileri Hesabı Kayıtlarında Kredi Ödemelerinin Hatalı Alt Kodlarda Kaydedilmesi**

Kamu İdaresi tarafından bazı kredilerin 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın hatalı alt kodunda izlendiği görülmüştür.

Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı'nda hesapların kodları ve alt kodları belirlenmiştir. Buna göre 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın 01 alt kodunda mutemet avansları, 02 alt kodunda krediler yer almaktadır.

Kamu İdaresinin muhasebe kayıtları incelendiğinde hem mutemet avanslarının hem bazı kredilerin 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın 01 alt kodunda yer aldığı bazı kredilerin ise 02 alt kodu altında muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

İlgili mevzuat uyarınca Kamu İdaresinin tüm kredilerini 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın 02 alt kodunda takip etmesi gerekmektedir.

##### **B) Görev Yolluğu Avanslarının Personel Avansları Hesabı'nda Takip Edilmemesi**

Kamu İdaresi personelinin geçici görev yolluğu avanslarının 161 Personel Avansları Hesabı'nda takip edilmesi gerekirken 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nda izlendiği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin, 161 Personel Avansları Hesabı'na ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 127'nci maddesinde; bu hesabın mevzuatı uyarınca verilen sürekli ve geçici görev yolluğu avansları ile ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücret ödemeleri karşılığı verilen avansların izlemesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in personel avansları hesabına ilişkin işlemleri ve hesabın işleyişini düzenleyen 128'inci ve 129'uncu maddesinde, geçici görev yolluğu avanslarının Harcırah Kanunu hükümlerine göre, memuriyet mahalleri dışında bir yere geçici görev, kurs, tedavi, sınav gibi amaçlarla gönderilenlere verilen sürekli ve geçici görev yolluğu avanslarının personel avansları hesabı altında izleneceği hüküm altına alınmıştır.

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'na ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 124'üncü maddesinde ise bu hesabın kurumca mevzuatı gereğince bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilen iş avans ve kredilerinin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmektedir.

Bütçeye konulmuş ödeneğine dayanılarak bir işin gördürülmesi için verilen avansların İş Avans ve Kredileri Hesabı'na; görev, kurs, tedavi gibi amaçlarla gönderilen kişilere verilen sürekli ve geçici görev yolluklarının da Personel Avansları Hesabı'na kaydedilmesi gerektiği görülmektedir.

Personele verilen avansların 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı yerine 161 Personel Avansları Hesabı'nda takip edilmesi gerekmektedir.

### **C) Yatırım Avansı Niteliğindeki Tutarın İş Avans ve Kredileri Hesabı'nda İzlenmesi**

Maddi duran varlık alımına ilişkin yükleniciye verilen avansın 259 Yatırım Avansları Hesabı'na kaydedilmesi gerekirken 160 İş Avansları Hesabı'na kaydedildiği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 259 Yatırım Avansları Hesabı'nın niteliğine ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 206'ncı maddesinin birinci fıkrasında; bu hesabın yurt içi veya dışından sözleşmeye dayanılarak edinilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen yatırım avanslarının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmektedir. Yönetmelik'in "Hesabın İşleyişi" başlıklı 207'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ise; maddi duran varlık edinim işleri nedeniyle sözleşmelerine dayanılarak yüklenicilere verilen avansların bu hesaba borç, kesintilerin ilgili hesaplara, ödenmesi gereken tutarın 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedileceği ve yatırım avansı karşılığında teminat olarak alınan değerlerin ilgili hesaplara kaydedileceği ifade edilmiştir.

Buna göre, maddi duran varlık edinimi için verilen yatırım avanslarının 259 Yatırım Avansları Hesabı'na kaydedilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, 07.04.2022 tarihinde Nostaljik Tramvay Alımı için yükleniciye

verilen 177.500,00 TL'nin 259 Yatırım Avansları Hesabı yerine 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nda muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir. Verilen avansın 05.08.2022 tarihinde hakedişten mahsubu yapılmış olup yıllara sari hale gelmediği görülmüştür. Bu durum; dönem içi işlemlerde 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın olması gerekenden 177.500,00 TL yüksek, 259 Yatırım Avansları Hesabı'nın ise aynı tutar kadar eksik görülmesine neden olmuştur.

Maddi duran varlık alımı için verilen avansların 259 Yatırım Avansları Hesabı'na kaydedilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 6: Tesis Niteliğindeki Dayanıklı Taşınırların Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı'na Kaydedilmemesi**

İdareye ait olan kamera ve personel kart okuma sistemi gibi tesis kapsamında değerlendirilen taşınırların, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı yerine 255 Demirbaşlar Hesabı'nda izlendiği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı'nın niteliğini düzenleyen 194'üncü maddesinde; bu hesabın, kurumların faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan büro makine ve cihazları hariç her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve yükleme, boşaltma, aktarma makine ve gereçlerinin izlenmesi için kullanılacağı düzenlenmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesine göre; tesis, bir makine veya cihazın ürettiği enerjiyi, sesi, görüntüyü ve benzerini ileten, dağıtan veya bir makine veya cihazın gördüğü işi uzağa taşıyan ya da uzaktaki verileri toplayan, kaydeden makine veya cihazlar arasındaki düzeni sağlayan, birbiriyle entegre makine ve cihazlardan oluşan, gerektiğinde başka yere taşınabilen ve kullanılamaz hale gelene kadar sanal ambar kayıtlarında takip edilen, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (B) bölümü 253 hesap detayında yer alan sistemleri ifade etmektedir.

31.12.2014 tarihli ve 29222 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Taşınır Mal Kapsamındaki Tesisler ve Detay Kodlarına ilişkin 39 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin "Taşınır Mal Kapsamındaki Tesislerin Kaydedileceği Taşınır Detay Kodları" başlıklı 5'inci maddesinin (c) bendinde; kamu binalarında kurulu bulunan kameralı güvenlik sistemleri, personel ve ziyaretçi için turnikeli kameralı geçiş sistemleri ile balıkçı gemileri, uçak ve tırların takibi için kurulan uydulu takip sistemleri ve uluslararası su yolu gemi trafiği yönetim sistemlerinin 253.01.03 Görüntüleme, Bilgi Toplama ve Takip

Sistemleri hesap koduna kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; Tebliğ’de sayılan ve tesis niteliğinde olan taşınırın 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı’nda aktifleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede; İdareye ait olan kamera ve personel kart okuma sistemi gibi tesis kapsamında değerlendirilen taşınırın, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı yerine 255 Demirbaşlar Hesabı’nda izlendiği görülmüştür. Gerçekleştirilen alımların hatalı hesaplara kaydedilmesinden dolayı 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı bilançoda olması gerekenden az görünürken, 255 Demirbaşlar Hesabı ise olması gerekenden daha fazla görünmektedir.

Tesis kapsamında değerlendirilen taşınırın 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı’nda izlenmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 7: Parasal Limitlerin Altında Kalmak Amacıyla Mal ve Hizmet Alımlarının Kısımlara Bölünerek Doğrudan Temin Yöntemi ile Gerçekleştirilmesi**

Kamu İdaresi tarafından açık ihale usulü ile gerçekleştirilmesi gereken bazı mal ve hizmet alımlarının, parasal limitlerin altında kalmak amacıyla kısımlara bölünerek doğrudan temin yöntemiyle gerçekleştirildiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun “Temel İlkeler” başlıklı 5’inci maddesinde; idarelerin, bu Kanun’a göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu, aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadıkça mal alımı, hizmet alımı ve yapım işlerinin bir arada ihale edilemeyeceği ve eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal alımı, hizmet alımı ve yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği, bu Kanun’a göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel usuller olduğu, diğer ihale usullerinin Kanun’da belirtilen özelliklerde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun’un “Doğrudan Temin” başlıklı 22’nci maddesinin (d) bendinde; büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde bulunan idarelerin on beş milyar, diğer idarelerin beş milyar Türk Lirasını aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve iaaşeye ilişkin alımları için ilân yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temin usulüne başvurulabileceği belirtilmiştir. Kanun metninde yer alan parasal limitler her yıl

Kamu İhale Kurumu tarafından güncellenmekte olup 2022 yılı için uygulanacak limitler; 20.01.2022 tarihli ve 31725 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2022/1 numaralı Kamu İhale Tebliği ile büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde bulunan idareler için 218.395 TL, diğer idareler için 72.752 TL olarak belirlenmiştir.

Kamu İhale Genel Tebliği’nin 22.5.1.2’nci maddesinde ise; açık ihale usulü ile temini gereken ihtiyacın, Kanun’un 22’nci maddesinin (d) bendi için öngörülen parasal sınırın altında kalacak şekilde, adet bazında veya aynı ihale konusu içinde yer alabilecek nitelikteki mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin, kalemlere veya gruplara bölünmek suretiyle aynı Kanun’un 22’nci maddesinin (d) bendine göre temini, 4734 sayılı Kanun’un temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiğinden, bu yönde uygulamaların sorumluluk doğuracağı hususuna dikkat edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Kamu İdaresinin 2022 yılı içerisinde 4734 sayılı Kanun’un 22/d bendi kapsamında gerçekleştirdiği harcamaların incelenmesi neticesinde, açık ihale usulü ile temini gereken bazı mal ve hizmet alımlarının, kısımlara bölünerek doğrudan temin usulüyle gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

Yapılan incelemelerde; aynı müdürlük tarafından, aynı onay tarihli, niteliği itibariyle bütünlük arz eden veya aynı ihale konusu içinde yer alabilecek olan mal ve hizmet alımlarının, parasal limitleri aşmamak amacıyla mevzuata aykırı bir şekilde kısımlara ayrılarak, açık ihale usulü yerine doğrudan temin yöntemiyle aynı yükleniciden gerçekleştirildiği görülmüştür.

Kamu İdaresinin; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak için aynı veya niteliği itibariyle bütünlük sağlayabilecek alımlarını doğrudan temin usulüyle gerçekleştirmek amacıyla parasal limitlerin altında kalacak şekilde kısımlara bölmemesi gerekir. İhtiyaçlar önceden belirlenip, belirli bir plan dahilinde 4734 sayılı Kanun’da yer alan hükümlere göre temin edilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 8: Yapım İşlerine Ait Bütün Riskler Sigortası Kapsamında Yer Alan Risk Kalemlerinde Muafiyet Oranının Yasal Sınırın Üzerinde Belirlenmesi**

Kamu İdaresinin bazı yapım işlerinde yükleniciler tarafından yaptırılan inşaat sigortalarına ait (bütün riskler/all risk) bazı risk kalemlerine %2’den fazla muafiyet uygulandığı görülmüştür.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu’nun “İş ve İşyerinin Sigortalanması”

başlıklı 9'uncu maddesine göre; yapım işlerinde yüklenici tarafından, ihale dokümanında belirtilen süre ve şartlara uygun olarak işyerlerindeki her türlü araç, malzeme, ihzarat, iş ve hizmet makineleri, taşıt ve tesisler oluşabilecek deprem, su baskını, toprak kayması, fırtına, yangın gibi doğal afetler ile hırsızlık, sabotaj gibi risklere karşı sigorta yaptırılması gerekmektedir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "İş ve İşyerlerinin Korunması ve Sigortalanması" başlıklı 9'uncu maddesine göre; sigorta poliçesinde tüm riskler için uygulanabilecek muafiyet oranı azami %2 ve deprem, sel, su baskını, toprak kayması ve terör riskleri için uygulanabilecek koasürans oranı azami %20'dir. Bunun dışında kalan riskler için koasürans uygulanmaz. Muafiyet ve koasürans kısmına isabet eden hasarların karşılanması yüklenicinin sorumluluğundadır.

Mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere; yapım işlerinin inşaat sigortası (bütün riskler/all risk) poliçelerindeki yukarıda anılan risk unsurlarına azami %2 muafiyet uygulanmalıdır. Sigorta poliçelerindeki muafiyet oranlarının %2'lik orandan fazla olması yüklenicinin nihai sorumluluğunu kaldırmamakla birlikte, karşılaşılabileceği riski artırması bakımından önem arz etmektedir. Dolayısıyla Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin ilgili hükmünde belirtildiği üzere tüm riskler için uygulanabilecek muafiyet oranı azami %2 olmalıdır.

Kamu İdaresi tarafından ihale edilen ve sözleşmeye bağlanan yapım işlerine ilişkin sigorta poliçelerinin incelenmesi neticesinde; yükleniciler tarafından yaptırılan inşaat sigortası poliçelerinde bazı risk unsurlarına mevzuatta belirtilen %2 sınırından daha fazla muafiyet uygulandığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin ilgili hükümleri ile sigorta poliçesinin taraflarının sigorta şirketi ve yüklenici olduğu, sigorta poliçesinde bulunan muafiyet ve koasürans oranı her ne olursa olsun, bu kısma ait oluşabilecek hasarların karşılanması yüklenicinin sorumluluğunda kaldığını ayrıca sigortanın karşılamadığı bütün bedellerin yüklenici firmalara yüklenildiğini ve bu durumda idare ek bir risk altında kalmadığını yani esas itibarıyla inşaat sigortasının idareyi değil yükleniciyi koruma amaçlı getirildiğini, muafiyet ve koasürans oranının, yapım işlerini sürdüren teknik personellerince tespit edilmesi mesleki olarak çok mümkün olmaması sebebiyle sehven gözden kaçırıldığı ve sigorta poliçesinin hiç olmaması durumunun dahi idareleri kamu zararı gibi bir sonuçla karşı karşıya bırakmazken bu durumun idareyi her hangi bir kamu zararına sebebiyet vermeyen, mevzuatın karışıklığından

kaynaklanan bilgi eksikliği, iş yoğunluğu, idaredeki her bir teknik personel üzerinde çok sayıda kontrollük işi bulunması gibi sebeplerle ortaya çıkmış olan bir kısım şekli ve usulü eksikliklerin bir sorumluluk sebebi olarak görülmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

All-risk sigortasının tarafları sigorta şirketi ve yüklenici olup, muafiyet ve koasürans kısmına isabet eden hasarların karşılanması yüklenicinin sorumluluğunda olduğu kabul edilmekle birlikte; üzerinde durulan husus yapım işlerine ait inşaat sigortalarında mevzuattaki yasal sınır olan %2 oranına uyulması gerektiğidir.

İstenmeyen risk unsurlarının gerçekleşmesi durumunda sigortacı, sigortalı, idare ve üçüncü kişiler arasında oluşabilecek hukuki ve mali ihtilafların önüne geçmek adına yapım işlerine ait inşaat sigortalarında yasal sınır olan %2'den fazla muafiyet uygulanmaması gerekmektedir.

#### **BULGU 9: İşletme Hakkı Niteliğinde Olmayan Gayrimenkul Kiralamalarında Katma Değer Vergisi Tahakkuku ve Tahsilatı Yapılması**

İşletme hakkının kiralanması niteliğinde olmayan gayrimenkul (boş olarak kiraya verilen dükkânlar ve iş yerleri) kiralamalarında katma değer vergisi (KDV) tahakkuku ve tahsilatının yapıldığı görülmüştür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, verginin konusunu teşkil eden işlemler sayılmış ve Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin birinci fıkrasının (3/f) bendinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendinde ise iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "F. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" kısmının "4.4. İktisadi İşletmeye Dâhil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması" bölümünde; 3065 sayılı Kanun'un (1/3-f) maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin vergiye tabi olduğu, buna mukabil Kanun'un (17/4-d) maddesi ile iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin vergiden istisna edildiği, bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazlar girmekte olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemlerinin genel



---

hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanmış mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen hakların) kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olmadığı; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralanması işleminin KDV'ye tabi olduğu ifade edilmiştir. Yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer hakların) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmaktadır.

02.05.2019 tarihli, 210 ilam ve 352 karar sayılı işletme hakkının devrine ilişkin Sayıştay 7. Dairesi'nin kararında; işletme hakkının tanımına, herhangi bir tesisin mülkiyet hakkı devreden tarafta saklı kalmak üzere, belirli bir süre ve bedel karşılığında sözleşmede belirlenen usul ve esaslar dahilinde, kar/zarar hakkı devralan tarafa ait olmak koşulu ile gerçek veya tüzel kişiler tarafından işletilmesi olarak yer verilmiştir. Belediyelere ait gayrimenkullerden bizatihi bir iktisadi işletme mahiyetinde olan belli bir teçhizat ve donanıma sahip taşınmazların (spor salonu, hamam, halı saha, sosyal tesis, kültür merkezi, sinema vb) veya gayrimenkule bağlı bir hakkın (büfe, çay ocağı, otopark vb) kiraya verilmesi söz konusu olduğunda, bu kiralama işlemlerinin gayrimenkul kiralaması olarak nitelendirilemeyip, işletme hakkının kiraya verilmesi suretiyle gerçekleşen ticari nitelikli bir hizmet olarak değerlendirileceğinden KDV'ye tabi olacağı ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuatta, KDV'nin konusuna giren işlemler sayılmış olup gayrimenkul kiralamalarının KDV karşısındaki durumu ele alınmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği ve aynı Kanun'un 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendi ile de iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den müstesna olduğu anlaşılmaktadır. Bu istisna düzenlemesine paralel olarak, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de söz konusu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazların girmekte olduğu ve 193 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemlerinin genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olduğu ifade edilmiştir. İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olmadığı; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralanması işleminin KDV'ye tabi olduğu da düzenlemelere eklenmiştir.

Belediyeler iktisadi işletme olmadıklarından kiralama işlemleri KDV'ye tabi değildir. Ancak bu istisna sadece gayrimenkul kiralamaları için söz konusu olup işletme hakkı kiralamaları ise KDV'ye tabi olacaktır. Bir iktisadi işletme mahiyetinde olan belli bir teçhizat ve donanımına sahip taşınmazların (spor salonu, hamam, halı saha, sosyal tesis, kültür merkezi, sinema vb) veya gayrimenkule bağlı bir hakkın (büfe, çay ocağı, otopark vb) kiraya verilmesi durumlarında da işletme hakkının devrinin söz konusu olacağı ifade edilmiştir.

Kamu İdaresinin yapmış olduğu kiralama ihaleleri incelendiğinde, işyerlerinin boş dükkan olarak kiralandığı, işletme hakkı niteliğinde olan kiralamalara ek olarak diğer kiralamalardan da KDV alındığı görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, iş yerlerinin belediye tarafından boş olarak kiracıya verilmesine rağmen kiracı tarafından donanım eklenerek ticari işletmeye çevrilmesi durumunda KDV tahakkuku ve tahsilatı yapıldığı, bu işlem neticesinde kamu zararı doğmadığı ve kiracıların KDV alınmaması yönünde herhangi bir taleplerinin olmadığı ifade edilmiştir. Ayrıca 02.05.2019 tarihli, 210 ilam ve 352 karar sayılı işletme hakkının devrine ilişkin Sayıştay 7. Dairesi'nin kararında işletme hakkı devri niteliğinde kiraya verilen gayrimenkullerden KDV tahsilatının yapılmamasının kamu zararı oluşturduğu yönündeki karara dikkat çekilerek İdarenin kiralamalarının işletme hakkının devri niteliğindeki kiralamalar olduğu ve kamu yararı göz önüne alınarak KDV uygulamasına devam edileceği belirtilmiştir.

Bulgunun konusu, işletme hakkının devri niteliğindeki gayrimenkul kiralamalarından alınması gereken KDV'nin alınmaması değil işletme hakkının devri niteliğinde olmayan gayrimenkul kiralamalarından KDV alınmaması gerekirken KDV alınmasıdır. Bir iktisadi işletme mahiyetinde olan belli bir teçhizat ve donanımına sahip taşınmazların (spor salonu, hamam, halı saha, sosyal tesis, kültür merkezi, sinema vb) veya gayrimenkule bağlı bir hakkın (büfe, çay ocağı, otopark vb) kiraya verilmesi durumlarında işletme hakkının devrinin söz konusu olacağı ve KDV alınacağı açıktır. Dolayısıyla savunmada belirtilen kiracı tarafından donanım eklenerek ticari işletmeye çevrilen işyerlerinin belediye tarafından boş olarak kiraya verilmesinin işletme hakkının devri olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından bu işyerleri için KDV alınmaması gerekmektedir. Buna ek olarak Bolu Belediyesinin kiralamaları işletme hakkının devri niteliğindeki kiralamalar olduğu ifade edilse de boş olarak kiraya verilen iş yeri kiralamalarının var olduğu görülmüştür.

İdare tarafından; gayrimenkul kiralaması niteliğindeki boş olarak kiraya verilen dükkânlar ve iş yerlerinin KDV'ye tabi tutulmaması gerekirken, işletme hakkının devri

niteliğindeki kiralamaların ise KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

### **BULGU 10: Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payının İl Özel İdaresine Gönderilmemesi**

Kamu İdaresi tarafından, kültür varlıklarını korumak ve asıllarına uygun şekilde restore etmek için emlak vergisinin %10'u nispetinde ek tahakkuk yapılarak mükelleflerden tahsil edilen katkı payının, İl Özel İdaresine gönderilmediği görülmüştür.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun "Taşınmaz Kültür Varlıklarının Onarımına Yardım Sağlanması ve Katkı Payı" başlıklı 12'nci maddesinin altıncı fıkrasında; belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci ve 18'inci maddeleri uyarınca mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin %10'u nispetinde taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payının tahakkuk ettirileceği ve ilgili belediyesince emlak vergisi ile birlikte tahsil edileceği, dokuzuncu fıkrasında; taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı olarak tahsil olunan miktarların tahsil edildiği ayı takip eden ayın onuncu günü akşamına kadar il özel idarelerine bir bildirim ile beyan edilerek aynı süre içinde ödeneceği, tahsil ettikleri katkı payını yukarıda belirtilen süre içinde il özel idarelerine yatırmayan belediyelerden, bu katkı paylarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edileceği, onuncu fıkrasında ise; belediye başkanlarının, belediyelerin tahsil ettikleri paylardan il özel idarelerine ödemeleri gereken taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı paylarının, zamanında ve tam olarak ödenmesini sağlamakla yükümlü oldukları ve ödenmeyen payların, ilgili il özel idaresinin talebi üzerine ilgili belediyenin İller Bankasından aldığı genel bütçe vergi gelirleri payından kesilerek talep eden özel idareye gönderileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, 2863 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan 22.08.2015 tarihli ve 29453 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik'in 5'inci maddesinde, katkı payının tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, 6'ncı maddesinde de belediyelerce katkı payı olarak tahsil olunan tutarların, tahsil edildiği ayı takip eden ayın onuncu günü akşamına kadar il özel idarelerine veya yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına bir bildirim ile beyan edilerek aynı süre içinde katkı payı hesabına yatırılacağı; tahsil edilen katkı payının süresi içinde yatırılmamasından belediye başkanı ve hesap işleri müdürünün birlikte sorumlu olduğu; süresi

çinde katkı payı hesabına aktarılmaması veya başka amaçlarla kullanılması halinde sorumlular hakkında yasal işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; belediyeler tarafından emlak vergisinin %10'u nispetinde tahakkuk ettirilen taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ait katkı payının, tahsil edildiği ayı takip eden ayın onuncu günü akşamına kadar il özel idarelerine beyan edilmesi ve aynı süre içinde ödenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede, İdare tarafından 2022 yılında tahsil edilen ve İl Özel İdaresine gönderilmesi gereken 5.422.114,99 TL tutarında taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ait katkı payının gönderilmediği, 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı'nda bekletildiği tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, nakit ihtiyacının sorun oluşturduğu, İl Özel İdaresi ile yapılan protokole istinaden 59 köyün çöp toplama hizmetinin Kurum tarafından verildiği ve bu hizmetin karşılığı olan alacaklara ait mahsuplaşma işleminin Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payından yapıldığı, kalan borçların ise yapılandırma kanunundan yararlanarak gecikme zammına maruz kalmadan ödendiği, tahsil edilen tutarların 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammına maruz kalmaması ve sorumlular hakkında yasal işlem uygulanmaması için belirtilen sürede ilgili idareye gönderilmesi için gereken hassasiyetin gösterildiği belirtilmiştir. Ancak, İdare tarafından protokol ve mahsuplaşmaya ilişkin belgeler tarafımıza sunulmamıştır. Ayrıca, İdarenin 2022 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda İl Özel İdaresi ile 708.402,44 TL tutarında Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payından mahsuplaşma işlemi yapıldığı görülmüş olup bu tutar idarenin tahsil etmiş olduğu katkı payına oranla düşük kalmaktadır.

Kamu İdaresinin, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammına maruz kalmaması ve sorumlular hakkında yasal işlemler uygulanmaması için katkı paylarının ilgili idareye mevzuatında belirtilen sürede gönderilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 11: İdarenin Tahakkuk Eden Kira Gelirlerine Ait Tahsilatın Tamamlanmaması ve Kirasını Ödemeyenler İçin Tahliye İşlemlerinin Yapılmaması**

İdarenin tahakkuk eden kira gelirlerinin eksik tahsil edildiği, kira ödemeyenlerin kira sözleşmelerinin feshedilmediği ve tahliye davasının açılmadığı görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 38'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde;

“belediyenin gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmek” belediye başkanının görev ve yetkileri arasında sayılmış ve bu hususta sorumluluk yüklenmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'ıncı maddesinin (e) bendinde, ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmış, 61'inci maddesinin birinci fıkrasında ise muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanıp muhasebe yetkilisine gelirlerin ve alacakların tahsil görevi verilmiştir. Ayrıca, anılan Kanun'un 38'inci maddesinde de kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanların, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu oldukları düzenlenmiştir.

İdarece hazırlanan kiralamalara ilişkin ihale şartnamelerinin 9'uncu maddesinde; kira bedelinin iki defa ödenmemesi nedeniyle Belediyenin, ihtara gerek kalmaksızın haklı nedene dayanarak sözleşmeyi feshedebileceği, kira sözleşmelerinin 4'üncü maddesinde ise taşınmazın aylık kira bedelini 2 defa ödemeyen kiracı hakkında 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ve 2004 sayılı İcra İflas Kanunu hükümleri uyarınca hukuk ve icra işlemlerinin başlatılıp, kira bedelinin art arda iki defa ödenmemesi halinde kiracının taşınmazı derhal tahliye edeceği ve tahliyesine itiraz edemeyeceği düzenlenmiştir.

Yukarı yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde; 5393 sayılı Kanun'a göre belediye başkanı, belediyenin gelir ve alacaklarının takip ve tahsilinden sorumlu tutulmuş, 5018 sayılı Kanun'da ise bu işlemlerin yürütülmesinin mali hizmetler biriminin görevi olduğu hüküm altına alınmıştır. Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanıp muhasebe yetkilisine gelirlerin ve alacakların tahsil görevi verilmiştir. Ayrıca, anılan Kanun'un 38'inci maddesinde de kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanların sorumluluğuna değinilmiştir. İdarenin düzenlemiş olduğu şartname ve sözleşmelerde ise kira bedelinin iki defa ödenmemesi nedeniyle Belediyenin, ihtara gerek kalmaksızın haklı nedene dayanarak sözleşmeyi feshedebileceği, kiracı hakkında hukuk ve icra işlemlerinin başlatılacağı, kira bedelini art arda iki defa ödemeyen kiracının taşınmazı derhal tahliye edeceği ve tahliyesine itiraz edemeyeceği ifade edilmiştir.

Tahsilat/tahakkuk oranı; idarelerce tahakkuk ettirilen gelirlerin ne kadarının tahsil edilip bütçe gelirine dönüştüğünü, dolayısıyla kamu idarelerinin tahsil kabiliyetini ölçen bir göstergedir. Bu oran, idarenin gelir performansına ilişkin bir ölçüt olarak kabul edilmektedir. İdeal olan durum, tahakkuk etmiş tüm gelirlerin tahsil edilebilmesidir.

Yapılan incelemede, kira gelirlerinin tahsilat oranının düşük seviyede gerçekleştiği görülmüştür. İlgili gelir kaleminin toplam tahakkuk tutarı olan 38.783.330,20 TL'nin 20.013.993,89 TL'sinin tahsil edildiği göz önünde bulundurulduğunda, bu gelir kalemine ilişkin etkin bir gelir yönetiminin olmadığı değerlendirilmektedir. Ayrıca, hukuk işlerinden istenen icra ve dava dosyaları hakkındaki çalışmadan da tahsil edilemeyen kira alacaklarına ilişkin icra dosyalarının açılmasına rağmen tahliye davalarının açılmadığı anlaşılmıştır.

Söz konusu tahakkuk eden gelir kaleminin tahsilatının sağlanabilmesi için takip, tahsil ve tahliye işlemlerinin mevzuata uygun şekilde yapılması gerekmektedir. Finansal olarak daha sağlam bir yapının kurulabilmesi için idarelerin tahsil kapasitelerini yükseltmeye yönelik olarak e-haciz ve e-tebligat yöntemlerinin uygulanması gibi tüm araçların kullanılması ve personelin eğitimi gibi unsurların bir bütün halinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 12: Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsat Harcı Alınmasına Esas Takibin Yapılmaması**

Belediye sınırları içerisinde ulusal bayram günlerinde faaliyet gösteren işyerlerini tespiti ilişkin bir takibin yapılmadığı dolayısıyla tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcının tahsil edilmediği görülmüştür.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcına ilişkin "Konu" başlıklı 58'inci maddesinde; ulusal bayram günlerinde çalışmalarını belediyelerce izne bağlı işyerlerine ruhsat verilmesi işleminin, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcına tabi olduğu, "Mükellef" başlıklı 59'uncu maddesinde ise kendisine çalışma ruhsatı verilen gerçek veya tüzel kişinin, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcının mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un "Mükellefiyet Dönemi ve Harcın Ödenmesi" başlıklı 61'inci maddesinde ise söz konusu harcın mükellefiyet döneminin, çalışma izninin kullanılacağı takvim yılı olduğu, yıl içinde mükellefiyete girilmesi veya işin terk edilmesi hallerinde mükellefiyetin, çalışılan süreye inhisar edeceği, mükellefiyete girilen veya mükellefiyetten çıkılan ay kesirlerinin tam ay sayılacağı ve söz konusu harcın makbuz karşılığında ve peşin olarak tahsil edileceği düzenlenmiştir.

2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'un 1'inci maddesine göre, 29 Ekim Cumhuriyet Bayramı'nın ulusal bayram olduğu ve Bayramın, 28 Ekim günü saat 13.00'ten itibaren başlayıp 29 Ekim günü devam edeceği ifade edilmiştir.

Kamu İdaresinin hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda; Belediye tarafından, ulusal bayram günlerinde çalışan iş yerlerinin tespitine ve söz konusu günlerde çalışan/çalışmak isteyen iş yerlerinden tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcının tahsiline ilişkin herhangi bir çalışma yapılmadığı ve söz konusu harca ilişkin herhangi bir gelir elde edilmediği görülmüştür.

İdarenin gelir kaybına uğramaması için mevzuatta belirtilen esaslar çerçevesinde tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı ile ilgili gerekli takip ve tahsilat işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

### **BULGU 13: Sosyal Denge Sözleşmesine Konusu Dışında Hüküm Konulması**

Kamu İdaresi ile yetkili sendika arasında akdedilen sosyal denge sözleşmesinde, mevzuata aykırı olarak sözleşmenin konusuna girmeyen düzenlemelere yer verildiği görülmüştür.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 128'inci maddesinde; memur ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işlerinin kanunla düzenleneceği, malî ve sosyal haklara ilişkin toplu sözleşme hükümlerinin ise saklı kalacağı hüküm altına alınmıştır.

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek 15'inci maddesinde; belediyelerin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödenebileceği, ödenebilecek aylık tutarın, 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'na göre yapılan toplu sözleşmede belirlenen tavan tutarı geçmeyeceği belirtilmiştir.

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'nun "Mahalli İdarelerde Sözleşme İmzalanması" başlıklı 32'nci maddesinde; 375 sayılı KHK'nin Ek 15'inci maddesi hükümleri çerçevesinde sosyal denge tazminatının ödenmesine belediyelerde belediye başkanının teklifi üzerine belediye meclisince karar verileceği, sözleşme döneminde verilecek sosyal denge tazminat tutarının ise ilgili mahalli idarede en çok üyeye sahip sendika ile belediye başkanı arasında imzalanan sözleşme ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Madde metninden açıkça anlaşılacağı üzere belediye başkanı ile sendika yetkilisi sadece ödenecek olan

sosyal denge tazminat tutarını kanuni sınırlar içinde tespit etmek üzere yetkilendirilmiştir.

Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2022 ve 2023 Yıllarını Kapsayan 6. Dönem Toplu Sözleşme'nin "Genel Hükümler" başlıklı birinci kısmının 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında; bu Sözleşme'de düzenlenmeyen mali ve sosyal haklar hakkında ilgili mevzuat hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı, Yerel Yönetim Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme bölümünün "Sosyal Denge Tazminatı" başlıklı 1'inci maddesinin birinci fıkrasında ise; sosyal denge tazminatının verilmesi yönünde yapılabilecek sözleşmelerde, tavan tutarı aşmamak kaydıyla ödenebilecek tazminatın aylık tutarının, görev yapılan birim ve iş hacmi, görevin önem ve güçlüğü, görev yerinin özelliği, çalışma süresi, kadro veya görev unvanı ile derecesi gibi kriterlere göre farklı olarak belirlenebileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; belediye başkanı ve sendika temsilcisinin, sadece ödenecek sosyal denge tazminatının tutarını kanuni sınırlar kapsamında tespit etmek üzere yetkilendirildiği, toplu sözleşmede belirlenmeyen bir hususta ancak kanuni düzenlemelerin yasal dayanak teşkil edeceği, sosyal denge sözleşmesinin toplu sözleşme gibi düşünülemeyeceği ve sözleşme metnine yetkilendirilen hususlar dışında hüküm koymanın mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

Kamu İdaresi ile Tüm Yerel Yönetim Çalışanları Sendikası arasında yapılan sosyal denge sözleşmesi incelendiğinde; sözleşmede, "Başvuruların Yanıtlanması", "Sendika Temsilcilik Odası ve İlan Tahtası Tahsis", "Sosyal Hizmetlerden Yararlanma", "Diğer Haklar ve Ücretli İzinler", "Sağlık Hizmeti" ve "Kreş" gibi sosyal denge tazminatı tutarına ilişkin olmayan ve sözleşmede bulunmaması gereken hususların bulunduğu tespit edilmiştir.

Sosyal denge sözleşmelerinin mevzuatta belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılması ve sosyal denge tazminatı sözleşmelerinde, sosyal denge tazminatının tutarının belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin hükümler dışında herhangi bir hüküm konulmaması gerekmektedir.

#### **BULGU 14: İşçilerin Kanunda Belirtilen Yıllık İzinlerinin Kullanılmaması**

Kamu İdaresinde çalışmakta olan kadrolu işçilerin bir kısmının yıllık izinlerini düzenli şekilde kullanmayıp biriktirdiği, biriktirilen izinlerin ise, emeklilik aşamasında toplu izin ücreti ödemelerine dönüşmesi sebebiyle İdarenin önemli tutarda ödeme yapmasına neden olduğu görülmüştür.



Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Çalışma Şartları ve Dinlenme Hakkı" başlıklı 50'nci maddesinde; dinlenmenin çalışanların hakkı olduğu, ücretli hafta ve bayram tatili ile ücretli yıllık izin hakları ve şartlarının kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Yıllık Ücretli İzin Hakkı ve İzin Süreleri" başlıklı 53'üncü maddesinde; en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verileceği ve bu izin hakkından vazgeçilemeyeceği, "Yıllık Ücretli İznin Uygulanması" başlıklı 56'ncı maddesinde; yıllık ücretli iznin 53'üncü maddede gösterilen süreler içinde işveren tarafından sürekli bir şekilde verilmesinin zorunlu olduğu, "İzinde Çalışma Yasağı" başlıklı 58'inci maddesinde; yıllık ücretli iznini kullanmakta olan işçinin izin süresi içinde ücret karşılığı bir işte çalıştığı anlaşılırsa, bu izin süresi içinde kendisine ödenen ücretin işveren tarafından geri alınabileceği, "Sözleşmenin Sona Ermesinde İzin Ücreti" başlıklı 59'uncu maddesinde iş sözleşmesinin 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, "İzinlere İlişkin Düzenlemeler" başlıklı 60'ıncı maddesinde; yıllık ücretli izinlerin, yürütülen işlerin niteliğine göre yıl boyunca hangi dönemlerde kullanılacağı, izinlerin ne suretle ve kimler tarafından verileceği veya sıraya bağlı tutulacağı, yıllık iznin faydalı olması için işveren tarafından alınması gereken tedbirler ve izinlerin kullanılması konusuna ilişkin usuller ile işverence tutulması zorunlu kayıtların şekline ilişkin hususların ilgili Bakanlık tarafından hazırlanacak bir Yönetmelik ile gösterileceği belirtilmiştir.

Bu Kanun hükmüne istinaden 03.03.2004 tarihli ve 25391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nde de yıllık izinlerin kullanımı ile ilgili olarak İş Kanunu'na benzer düzenlemeler yapılmıştır.

Aynı Kanun'un "Yıllık Ücretli İzin Hükümlerine Aykırılık" başlıklı 103'üncü maddesinde ise; yıllık ücretli izni bu Kanun'un 56'ncı maddesine aykırı olarak bölen veya izin ücretini 57'nci maddenin üç ve dördüncü fıkralarında belirtilen usule aykırı olarak ödeyen veya eksik ödeyen veya 59'uncu maddedeki hak edilmiş izni kullanmadan iş sözleşmesinin sona ermesi halinde bu izne ait ücreti ödemeyen veya 60'ıncı maddede belirtilen yönetmeliğin esas ve usullerine aykırı olarak izin kullandırmayan veya eksik kullandıran işveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için iki yüz yirmi Türk lirası (2022 yılı için 755 TL) idari para cezası verileceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; yasa koyucunun dinlenme hakkına önem verdiği, işçinin yıllık ücretli izin hakkından vazgeçemeyeceği, işverenin de yıllık

izinleri kullanılmak zorunda olduğu, işçinin izin süresi içerisinde ücret karşılığı çalıştığı anlaşılmaması durumunda izin günleri için ödenen ücretin geri alınabileceği, emeklilik veya herhangi bir nedenle iş sözleşmesi sona ermiş olan işçinin hak kazandığı halde kullanmamış olduğu yıllık izin sürelerine ait ücretin, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücret üzerinden ödeneceği, bu ücretin yüksek olması sebebiyle idarenin böyle bir ödeme yükümlülüğü altına girmemesi için izinlerin zamanında kullanılması gerektiği, 4857 sayılı İş Kanunu'nda yer alan yıllık ücretli izin hükümlerine aykırı davranılması durumunda ise idarelerin idari para cezasıyla karşı karşıya kalacağı anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede; 2022 yılında görevinden ayrılan 33 daimi işçi için birikmiş yıllık izinlerinin karşılığı olarak 578.743,57 TL ödendiği, İdarede halen çalışmakta olan 116 kadrolu işçi bulunduğu, bu işçilerin toplam 19.464 gün izne hak kazandığı ancak bu iznin 8.601 günlük kısmının kullanılmadığı görülmüştür. İdarede; 200 gün ve üzerinde izin hakkı olan 9, 100 ile 200 gün arasında izin hakkı olan 20, 100 günden daha az izin hakkı olan ise 87 işçi bulunmaktadır. Bu işçiler emekli olduklarında veya herhangi bir şekilde iş akitleri sona erdiğinde, mevzuat hükümleri gereği; yıllık izin haklarının karşılığı işçinin son ücreti dikkate alınarak ödeneceğinden İdarenin ciddi bir ödeme yükümlülüğü altına girmesine neden olacaktır.

Belirtilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde İdarede çalışan işçilerin yıllık ücretli izinlerinin, mevzuata uygunluk ve İdareye ek mali külfet getirmemesi amacıyla biriktirilmeden, zamanında ve düzenli olarak kullanılması sağlanmalıdır.

#### **BULGU 15: Gecekondu Fonu Gelirlerinin Amacı Dışında Kullanılması**

Belediye tarafından 775 sayılı Gecekondu Kanunu'na aykırı olarak gecekondu fon hesabının amacı dışında kullanıldığı görülmüştür.

775 sayılı Kanun'un "Fonların Teşkili ve Kullanılması" başlıklı 12'nci maddesinde; belirtilen kaynaklardan sağlanacak gelirlerin, Türkiye Emlak Kredi Bankasında, ilgili belediyeler adına açılacak özel hesaplarda toplanacağı, 13'üncü maddesinde ise bu fonlarda toplanan paraların nerelerde kullanılması gerektiği açıklanmıştır. Aynı Kanun'un 13'üncü maddesinde; 12'nci madde gereğince fonda toplanan paraların, belediyelerce Toplu Konut İdaresi Başkanlığının izni alınmak şartıyla; bu Kanun'daki amaçlarda kullanılmak üzere arsa sağlanmasında, Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca onanan plan ve projelere göre halk konutu, nüve konut veya geçici misafir konutu yapılmasında, ıslah olunacak gecekondu bölgeleri ile

yeniden tesis edilecek önleme bölgelerinin yol, meydan, kanalizasyon, su, elektrik ve benzerleri gibi kamu hizmet ve tesislerinin Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca onanan projelerine göre yapılmasında veya onarılmasında, kendi bütçe imkânlarıyla karşılanamayan ve fakat bu Kanun gereğince yapılması gereken tespit, harita alımı, plan ve projelendirme hizmetlerinde kullanılacağı ifade edilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre; gecekondulu fonunun ayrı bir hesapta izlenip, ilgili fonda biriken paralar sadece 775 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde açıklanan amaçlara uygun olarak kullanılabilir, bunun dışında kullanılamayacaktır. Ayrıca, belediyelerce Toplu Konut İdaresi Başkanlığının izninin alınması da şart olarak sayılmıştır.

Yapılan incelemede; gecekondulu fon hesabına, Belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinin tahsil edilen kısmından 2022 yılı içerisinde yatırılan pay tutarının 266.316,31 TL olduğu, devirden gelen tutarın ise 78.724,21 TL olduğu görülmüştür. Ayrılış amacı için kullanılması gereken toplam 345.040,52 TL'nin tamamıyla cadde ve sokakların yol ve kaldırım kaplamaları ile ilgili hakediş bedellerinin ödendiği görülmüştür. Söz konusu yapım işine ilişkin ihale dosyası incelendiğinde, her ne kadar kenar mahalleleri içinde barındırır da cadde ve bazı sokakların gecekondulaşma bölgesi olarak kabul edilemeyeceği ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığından izin alınma şartının da sağlanmaması durumları göz önüne alınarak gecekondulu fonunun bu ihalenin finansmanı için kullanılamayacağı değerlendirilmektedir. Açıklanan sebepler dolayısıyla ilgili fonda biriken paraların 775 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde açıklanan amaçlara uygun kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında gecekondulu fon hesabında tutulan bakiyenin, 775 sayılı Gecekondulu Kanunu'nun 13'üncü maddesinde açıklanan amaçlara uygun olarak "Bolu İli Mücavir Alanlarda, Cadde ve Sokaklarda Yol ve Kaldırım Kaplamaları Yapım İşleri" kapsamında kenar mahallelerdeki yeniden tesis edilen yol, meydan vb. yapım işleri için harcandığı ifade edilse de 775 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde belirtilen Toplu Konut İdaresi Başkanlığının izninin alınma zorunluluğu yerine getirilmediğinden, söz konusu yapım işinin Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca onanan bir proje olmaması ve cadde ve gecekondulaşma bölgesi olarak kabul edilemeyecek bazı sokakları içermesi sebepleriyle ilgili madde kapsamına alınamayacağından yapılan ödeme mevzuata aykırılık göstermektedir.

Fon hesabında bulunan tutarların Kanun'da belirtilen yer ve hizmetler için kullanılması gerekmektedir.

---

---

**BULGU 16: Otopark Bedellerinin Yönetmelik'e Uygun Olarak Ayrı Bir Banka Hesabında İzlenmemesi**

Kamu İdaresinin, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 37'nci ve 44'üncü maddelerine dayanılarak hazırlanan Otopark Yönetmeliği gereğince tahsil edilen otopark bedelleri için kamu bankalarından herhangi birinde açılmış bir hesabının olmadığı, görülmüştür.

22.02.2018 tarihli ve 30340 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Otopark Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasında; otopark bedellerinin kamu bankalarından herhangi birinde açılacak otopark hesabına yatırılacağı ve hesapta toplanan meblağa yasaların öngördüğü faiz oranının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede, otopark bedellerine ilişkin ayrı bir banka hesabının açılmadığı ve otopark bedellerinin ortak kullanılan banka hesabında izlendiği tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında Belediyenin bir kamu bankasında 28.08.2013 tarihinden itibaren ayrı bir otopark hesabının bulunduğu, 01/06/2022 tarihli ve 2022/314 sayılı Meclis Kararı ile Belediyeye otopark yapımı ve otopark yeri kamulaştırılması için kredi kullanımı hakkında karar alındığı ve Otopark Yönetmeliği uyarınca alınan otopark bedellerinin kredi finansmanında kullanıldığı ifade edilmiştir. Ayrıca kamu bankaları nezdinde Belediyeye ait bir otopark hesabının bulunmaması ve otopark gelirlerinin Otopark Yönetmeliği'ne uygun olarak harcanmamasına ilişkin olarak Sayıştay 6. Dairesi'nin 2012 yılındaki 51 numaralı kararında otopark gelirlerinin otopark için alınan kredinin ödenmesinde kullanıldığı anlaşıldığından kredi borcu bitinceye kadar konu hakkında ilişilecek husus bulunmadığına oy birliğiyle karar verildiğine de değinilmiştir. Ancak bir kamu bankasında 28.08.2013 tarihinden itibaren açık bulunan otopark hesabına giriş çıkış yapılmayarak muhasebe kayıtlarında kullanılmadığı ve Otopark Yönetmeliği kapsamındaki gelirlerin diğer banka hesaplarındaki tahsilatlarla birlikte izlendiği görülmüştür. Söz konusu kredi taksit ödemeleri de ilgili kamu bankası otopark hesabından değil diğer bir banka üzerinden gerçekleştirilmiştir. Cevapta belirtilen Sayıştay 6. Dairesi'nin kararı otopark bedellerinin amacına uygun kullanımı hakkında olup bulgu metninde otopark bedellerinin amacına uygun kullanılıp kullanılmadığı değil ayrı bir banka hesabında izlenmediği işlenmiştir.

Kamu İdaresi tarafından tahsil edilen otopark bedellerinin, kamu bankalarından herhangi birinde açılacak otopark hesabına yatırılması ve bu bedellerin bu hesapta takibinin yapılması gerekmektedir.

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI  
06520 Balgat / ANKARA  
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00  
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr  
<https://www.sayistay.gov.tr>

**8. EKLER****EK-1: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU**

<b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>			
<b>Bulgu Adı</b>	<b>Yıl/Yıllar</b>	<b>İdare Tarafından Yapılan İşlem</b>	<b>Açıklama</b>
Yapım İşlerine Ait Bütün Riskler Sigortası Kapsamında Yer Alan Risk Kalemlerinde Muafiyet Oranının Yüksek Belirlenmesi	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunun “Diğer Bulgular” bölümünde yer almaktadır.
Belediyeye Ait Taşınmaz Kiralarının Tahakkuk/ Tahsil Oranının Düşük Olması ve Kirasını Ödemeyenler İçin Tahliye İşlemlerinin Yapılmaması	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunun “Diğer Bulgular” bölümünde yer almaktadır.
İşçilerin Yıllık Ücretli İzinlerinin Kanuna Uygun Olarak Kullanılmaması	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunun “Diğer Bulgular” bölümünde yer almaktadır.