



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

TOKAT BELEDİYESİ

2022 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Kasım 2023



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



www.sayistay.gov.tr
sayistay@sayistay.gov.tr



İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU	9
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	10
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	10
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	10
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	13
7.	DENETİM BULGULARI	14
8.	EKLER.....	46

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Personel Durumu Tablosu.....	3
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.....	5
Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri Tablosu.....	6
Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri Tablosu.....	6
Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler Tablosu.....	7
Tablo 8: Amortisman Ayrılmamış Maddi Varlıklar Tablosu.....	19
Tablo 9: Kayıtlı Değerinden Fazla Amortisman Ayrılmış Varlıklar Tablosu.....	19
Tablo 10: Geçiş Hakkına Konu Taşınmazlara İlişkin Tarife Tablosu.....	42

KISALTMALAR

BEM-BİR-SEN	Belediye ve Özel İdare Çalışanları Birliği Sendikası
EKAP	Elektronik Kamu Alımları Platformu
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Kamu İdaresi Adına Kesilen Katkı Payının İlgili Kurum Hesaplarına Aktarılmaması
2. Kamu Kurumlarına Yapılan Tahsislerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi
3. İdare Şirketindeki Sermaye Tutarlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi
4. İdareye Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi
5. Maddi Duran Varlıklara Hatalı Amortisman Ayrılması
6. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Giderleştirilmesi
7. Kurumca Edinilen Taşınmazların Muhasebe Giriş Kaydının Yapılmaması
8. Şahıslara Satışı Yapılan Taşınmazların Muhasebe Çıkış Kaydının Yapılmaması
9. Taşınmazlara İlişkin Muhasebe Kayıtları ile İcmal Cetvelleri Arasında Uyumsuzluk Bulunması

B. Diğer Bulgular

1. Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların Mevzuatta Belirtilen Sıraya Göre Ödenmemesi
2. Çeşitli Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilat İşlemlerinin Su İşleri Müdürlüğüne Yürütülmesi
3. Doğrudan Temin Yöntemi ile Yapılan Alımlarda Mevzuata Aykırı Uygulamaların Bulunması
4. Hurdaya Ayrılan Duran Varlıkların Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile Birikmiş Amortismanlar Hesabında İzlenmemesi
5. Taşınmazların İdaresinde Ecrimisil Karşılığında Kullandırmanın Usul Haline Getirilmesi
6. Kira İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması
7. Kurum Taşınmazlarının Tahsislerine ilişkin Hatalı Uygulamaların Bulunması
8. Sosyal Denge Sözleşmesine Konusu Dışında Hükümler Konulması

9. Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Belirlenmemesi

10. İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Taşınmaz Kiralamalarında Katma Değer Vergisi Tahakkukunun Yapılmaması

11. Ulusal Bayram Gününde Faaliyet Gösteren İşyerlerinden Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı Alınmaması

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.

Tokat 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 Belediye Kanunu olup bu Kanun'da kurumun görev, yetki, sorumlulukları ile organları, teşkilatı, bütçe ve denetimi gibi temel hususlar düzenlenmektedir. 5393 sayılı Kanun'un 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 yaptıracığı, 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 15'inci maddesinde; 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 (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü) tarafından kullanılmaktadır.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

5393 sayılı Kanun'da Belediye organları; Belediye Meclisi, Belediye Encümeni ve Belediye Başkanı olarak öngörülmüştür. 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 Kanun'a istinaden belediye başkanı, zorunlu gördüğü takdirde, beldenin nüfus sayısına göre en çok dört belediye meclis üyesini belediye başkan yardımcısı olarak görevlendirebilmektedir.

Tokat Belediyesinin teşkilat yapısında, doğrudan Başkana bağlı 2 birim belirlenmiştir. Bunlar Özel Kalem Müdürlüğü ve Teftiş Kurulu Müdürlüğü'dür. Başkana bağlı memurlar arasından atanan 3 başkan yardımcısı, meclis üyeleri arasından atanan 2 başkan yardımcısı görev yapmaktadır. Belediyenin 24 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 Tablosu

Personel İstihdam Türü	İhdas Edilmiş Norm Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı
Memur	421	249
Sözleşmeli Personel	-	7
Kadrolu İşçi	205	87
Geçici İşçi	-	-
Toplam	626	343
696 Sayılı KHK Uyarınca Çalıştırılan Personel	574	573

Belediyenin doğrudan hissedarı olduğu toplam 5 şirket bulunmaktadır.

1.3. Mali Yapı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 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 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 Tokat Belediyesi, faaliyetlerini ilgili mali yılı bütçesi ile verilen ödenekler ile yürütmektedir.

Tokat Belediyesinin 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 Çeşidi	Önceki Yılda Devreden Ödenekler (TL)	Bütçe ile Verilen Ödenekler (TL)	Kurum Dışı Ek/ Özel Ödenek (TL)	Aktarmayla Eklenen/ Düşülen Ödenekler (TL)	Net Bütçe Ödenegi (TL)	Bütçe Giderleri Toplamı (TL)	İptal Edilen Ödenekler (TL)	Sonraki Yıla Devreden Ödenekler (TL)
Personel Giderleri		50.485.037,13	695.000,00	+38.872.500,00 -14.864.500,00	75.188.037,13	71.025.903,46	4.162.133,67	

Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	9.699.132,00	24.400.000,00	+4.541.900,00 -1.959.900,00	36.681.132,00	35.634.670,64	1.046.461,36	
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	163.573.988,87	93.425.000,00	+104.530.068,00 -83.121.568,00	278.407.488,87	269.986.895,01	8.420.593,86	
Faiz Giderleri	2.700.000,00			2.700.000,00	2.680.905,14	19.094,86	
Cari Transferler	2.810.003,00	160.000,00	+7.000,00 -1.144.000,00	1.833.003,00	1.633.778,00	199.225,00	
Sermaye Giderleri	55.220.839,00	23.020.000,00	+60.494.000,00 -55.874.000,00	82.860.839,00	80.735.464,28	2.125.374,72	
Sermaye Transferleri	5.511.000,00	18.300.000,00	+16.199.000,00 -17.739.000,00	22.271.000,00	21.652.364,72	618.635,28	
Borç Verme							
Yedek Ödenek	10.000.000,00	40.000.000,00	-49.941.500,00	58.500,00	0	58.500,00	
Toplam	300.000.000,00	200.000.000,00	+24.644.468,00 -24.644.468,00	500.000.000,00	483.349.981,25	16.650.018,75	

Tokat Belediyesinin 2022 mali yılı bütçesi 500.000.000,00 TL'dir. Yıl içinde 483.349.981,25 TL bütçe gideri yapılmış, 16.650.018,75 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	23.972.000,00	37.605.831,96	32.046,09	37.573.785,87	156,74
03- Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	87.366.000,00	46.516.276,66	7.953,92	46.508.322,74	53,23
04- Alınan Bağış ve Yardımlar	28.245.000,00	28.513.516,56		28.513.516,56	100,95
05- Diğer Gelirler	347.257.000,00	374.097.953,22	21.687,10	374.076.266,12	107,72
06- Sermaye Gelirleri	13.160.000,00	10.869.854,21		10.869.854,21	82,60

08-Alacaklardan Tahsilat					
09- Red ve İadeler					
Toplam	500.000.000,00	497.603.432,61	61.687,11	497.541.745,50	99,51

Buna göre 2022 yılında net bütçe geliri %99,51 seviyesinde gerçekleşmiştir. Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri (%53,23) ile sermaye gelirleri (%82,60) beklenenin altında, vergi gelirleri (%156,74), alınan bağış ve yardımlar (%100,95) ile diğer gelirler (%107,72) beklenenin üstünde gerçekleşmiştir.

Tablo 4: 2022 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu

Bütçe Giderlerinin Ekonomik Kodu	2022 Yılı Gider Bütçesi (TL)	2022 Yılı Gerçekleşen (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01-Personel Giderleri	75.188.037,13	71.025.903,46	94,46
02-S.G.K. Devlet Prim Giderleri	36.681.132,00	35.634.670,64	97,15
03-Mal ve Hizmet Alım Giderleri	278.407.488,87	269.986.895,01	96,98
04-Faiz Giderleri	2.700.000,00	2.680.905,14	99,29
05-Cari Transferler	1.833.003,00	1.633.778,00	89,13
06-Sermaye Giderleri	82.860.839,00	80.735.464,28	97,44
07- Sermaye Transferleri	22.271.000,00	21.652.364,72	97,22
08- Borç Verme			
09- Yedek Ödenekler	58.500,00		
	500.000.000,00	483.349.981,25	96,67

Tokat Belediyesinin 2022 yılı bütçesi 300.000.000,00 TL öngörülmüş olup, yıl içinde eklenen ödenekle birlikte 2022 yılı bütçe toplamı 500.000.000,00 TL olmuştur. 2022 yılında bütçe giderleri %96,67 seviyesinde gerçekleşmiştir. Hiçbir gider kalemi başlangıç bütçesinde öngörülen tutarları aşmamıştır.

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 Tablosu

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	15.871.206,83	17.008.286,32	37.605.831,96	7,16	121,10
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	23.519.033,69	29.076.718,77	46.516.276,66	23,63	59,98
Alınan Bağış ve Yardım ile Özel Gelirler	3.698.958,95	12.238.473,82	28.513.516,56	230,86	132,98
Diğer Gelirler	152.533.043,35	200.519.342,10	374.097.953,22	31,46	86,56
Sermaye Gelirleri	965.105,09	1.484.107,90	10.869.854,21	53,78	632,42
Toplam	196.587.347,91	260.326.928,91	497.603.432,61	32,42	91,15
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	86.285,70	360.116,97	61.687,11	317,35	-82,87
Net Toplam	196.501.062,21	259.966.811,94	497.541.745,50	32,30	91,39

Tablodaki veriler dikkate alındığında, 2022 yılında gelirler bir önceki yıla göre 237.574.933,56 TL'lik (%91,39) artış göstermiştir. Bu çerçevede; sermaye gelirlerinde 9.385.746,31 TL (%632,42), alınan bağış ve yardım ile özel gelirlerde 16.275.042,74 TL (%132,98) ve vergi gelirlerindeki 20.597.545,64 TL (%121,10) tutarlarındaki artışlar toplam artış üzerinde belirleyici olmuştur.

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

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	37.776.443,84	42.034.142,17	71.025.903,46	11,27	68,97
SGK Devlet Prim Giderleri	6.646.250,32	7.290.444,07	35.634.670,64	9,69	388,79
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	108.275.993,40	155.794.003,33	269.986.895,01	43,89	73,30
Faiz Giderleri	2.206.121,29	1.519.927,03	2.680.905,14	-31,10	76,38
Cari Transferler	563.338,38	1.256.608,00	1.633.778,00	123,06	30,01
Sermaye Giderleri	20.382.741,19	39.680.378,52	80.735.464,28	94,68	103,46
Sermaye Transferleri	6.943.647,75	12.162.212,72	21.652.364,72	75,16	78,03
Toplam	182.794.536,17	259.737.715,84	483.349.981,25	42,09	86,09

Belediyenin bütçe giderleri toplamı 2022 yılında 2021 yılına göre 223.612.265,41 TL (%86,09) oranından artmıştır. Gider kalemleri incelendiğinde; 2022 yılında SGK devlet prim

giderlerinin 28.344.226,57 TL (%388,79), sermaye giderlerinin 41.055.085,76 TL (% 103,46) ve sermaye transferlerinin 9.490.152,00 TL (%78,03) arttığı görülmektedir.

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre; bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın Belediyenin faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2022 yılı Faaliyet Gideri 437.934.855,56 TL, Faaliyet Geliri 488.925.591,96 TL olup Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ise 50.990.736,40 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tokat Belediyesinin doğrudan hissedarı olduğu şirketler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler Tablosu

Sıra No	Şirketin Adı	Toplam Sermaye Tutarı (TL)	Belediyenin Sahip Olduğu Sermaye Tutarı (TL)	Hisse Oranı (%)
1	Tokbel İnş.Tem.Enerji Tic.Ltd.Şti.	507.500,00	507.500,00	100
2	Aksa Tokat Amasya Doğalgaz Dağ. A.Ş.	1.000.000,00	Bedelsiz	2,59
3	TOPEK Gıda Hayv.İnş.Tur.San.Tic. A.Ş.	20.050.000,00	1.804.500,00	9
4	Tokat Teknopark A.Ş.	450.000,00	22.500,00	5
5	Tokat Mepasan A.Ş.	650.000,00	39.910,00	6,14

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

1.4.1. Kamu İdaresinin Muhasebe Sistemi

Tokat Belediyesinin muhasebe kayıt işlemleri Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Mahalli idarelerin hesap planı, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 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 484 ve 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 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 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

Denetim görüşü, Kamu İdaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan 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

İç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun Beşinci kısmında düzenlenmiştir. İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata

uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçler ile iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

31.12.2005 tarihli ve 26040 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’ın 5’inci maddesinde, iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanacağı, kamu idarelerinin, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, ayrıca Kanun’a ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir.

Tokat Belediyesi tarafından, 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çerçevesinde ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 5’inci Kısımında düzenlenen İç Kontrol Sistemi düzenlemesi esas alınarak oluşturulması gereken "Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı" hazırlanmamıştır.

İç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması kapsamında yapılan incelemeler sonucunda iç kontrol sistemleri ile ilgili tespitler aşağıda kısaca belirtilmiştir:

Kontrol Ortamı Standartları

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin diğer bileşenleri için bir temel oluşturur. Kontrol ortamında esas unsur idarede iç kontrolün üst yönetim tarafından sahiplenilmesi ve iç kontrol

bilincinin oluşturulmasıdır. Bu itibarla kontrol ortamı genel anlamda kurum kültürünü ifade eder.

Kontrol ortamına yönelik olarak; Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir. İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir. Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası performans değerlendirilmesi yönüyle eksiktir, buna karşın hazırlanan bu prosedürler duyurulmuştur. Hassas görevlere ilişkin prosedürler, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.

Risk Değerlendirme Standartları

Risk değerlendirme, belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi için yapılan tüm faaliyetlerde karşılaşılabilecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve bu risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğine karar verilmesi süreçlerini içerir. Bu kapsamda risk değerlendirme, tüm iş süreçlerinde geçerli olan tehdit ve fırsatların katılımcı yöntemlerle belirlenmesi ve belirlenen unsurların etki ve olasılık analizlerinin yapılmasını gerektiren bir iç kontrol bileşenidir.

Bu bileşene yönelik olarak; Stratejik plan, zamanında yayımlanmış ve içerik açısından mevzuata uygundur. İdare performans programı içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlanmış ve zamanında yayımlanmıştır. İdare hiçbir iç kontrol riski belirlememiştir. Risklerin değerlendirilmesine yönelik herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

Kontrol Faaliyetleri Standartları

Kontrol faaliyetleri, hali hazırda mevcut olan ya da gerçekleşmesi öngörülen riskleri ortadan kaldırmak, etki ve/veya ihtimalini azaltmak üzere planlanarak uygulanan tüm eylemlerdir. Kontrol faaliyetleri, belirlenen her bir risk için farklılık arz edebilir. Zira söz konusu faaliyetlerin başarılı olabilmesi, karşılık geldiği her riske uygun bir şekilde belirlenmiş olmasına bağlıdır. Bununla birlikte uygulamaya konulan kontrol faaliyetlerinin sürekli takip edilerek bunlar üzerinde gerekli iyileştirmelerin yapılması gerekmektedir.

Bu bileşene yönelik olarak; İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmıştır ve personele duyurulmuştur. İdare tarafından yetki devirleri mevzuata uygun yapılmıştır. İdarede yapılan görevlendirmelerde, faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri için farklı personel belirlenmemesi durumunda görevlendirmeler "görevler ayrılığı" prensibine aykırıdır.

Karşılaşılabilecek risklerin azaltılmasına yönelik olarak birim amirleri tarafından gerekli tedbirler alınmaya çalışılması kontrol faaliyetleri açısından yeterli değildir. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmemiştir. Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmamıştır. Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcut değildir.

Bilgi ve İletişim Standartları

Bilgi ve iletişim, iç kontrol sisteminin diğer unsurları olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme arasındaki koordinasyonu sağlar. Bu anlamda kurumun belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşması için yürütülen faaliyetler ile söz konusu faaliyetlere yönelik tespit edilen risklerin ve belirlenen kontrol faaliyetlerinin ilgili tüm görevlilere zamanında, uygun bir şekilde aktarılması bilgi ve iletişim bileşeni tarafından sağlanır.

Bu bileşene yönelik olarak; İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmıştır. İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanmamıştır.

İzleme Standartları

İzleme, iç kontrol sürecinin performansını tespit etmek amacıyla, söz konusu sürecin belirlenen uygun aralıklarla düzenli olarak izlenmesidir. Bu kapsamda izleme bileşeni, diğer iç kontrol bileşenlerine ilişkin faaliyetlerin uygun şekilde belirlenerek yürütülmesini izler ve belirli aralıklarla sürekli olarak değerlendirmeler yapar. Söz konusu değerlendirme sonucunda tespit edilen eksiklikler belirlenerek ilgililere iletilir.

Söz konusu bileşene yönelik olarak; İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun oluşturulmaması nedeniyle değerlendirilmemektedir. Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulmamıştır. İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışması mevcut değildir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Tokat Belediyesi'nin 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: Kamu İdaresi Adına Kesilen Katkı Payının İlgili Kurum Hesaplarına Aktarılmaması

İdarece diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilatların ilgili kurum hesaplarına aktarılmadığı tespit edilmiştir.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun 12'nci maddesine göre; belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere, mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin %10' u nispetinde, katkı payı tahakkuk ettirileceği ve ilgili belediyesince emlak vergisi ile birlikte tahsil edileceği, tahsil edilen miktarın, il özel idaresi tarafından açılacak özel hesapta toplanacağı ve bu payın valinin denetiminde kullanılacağı, 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 Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edileceği, ödenmeyen payların, ilgili il özel idaresinin talebi üzerine, ilgili belediyenin İller Bankasından aldığı genel bütçe vergi gelirleri payından kesilerek talep eden özel idareye gönderileceği ifade edilmiştir.

Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmeliğin 6 ncı maddesinde, katkı payı hesabının sekreteryaya hizmetlerinin il özel idarelerince yürütüleceği, valilikçe katkı payı hesabının tahsil ve dağıtımına ilişkin gerekli kayıt düzeni kurulacağı ve Tahsil edilen katkı payının süresi içinde katkı payı hesabına aktarılmaması veya katkı payının başka amaçla kullanılması halinde sorumlular hakkında yasal işlem yapılacağı ifade edilmiştir.

Yapılan incelemelerde 362.1.99 hesap kodunda izlenilen 346.211,74 TL tutarındaki taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ilişkin katkı payının aktarılmadığı, halen kurum hesaplarında tutulduğu tespit edilmiştir.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve bulguda tespiti yapılan hususa ilişkin düzeltme kaydının yapıldığı belirtilmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesap gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Belediye tarafından tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ait katkı paylarının ilgili hesaptan çıkartılarak yukarıda belirlenen zamanlarda il özel idaresine gönderilmesinin gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 2: Kamu Kurumlarına Yapılan Tahsislerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi

Kamu kurumlarına tahsis edilen taşınmazların incelenmesinde, tahsis edilen taşınmazların muhasebe çıkış kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "250 Arazi ve arsalar hesabı"nın "Hesabın niteliği" başlıklı 188'inci maddesinde;

"Arazi ve arsalar hesabı, kamu idarelerinin her türlü arazi ve arsaları ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılır."

"Hesabın işleyişi" başlıklı 189'uncu maddesinde;

"Tahsise konu edilen arazi ve arsalar tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden bu hesaba alacak, 500-Net Değer Hesabına borç kaydedilir."

Aynı Yönetmelik'in "257 Birikmiş amortismanlar hesabı"nın "Hesabın işleyişi" başlıklı 203'üncü maddesinde ise;

"...

b) Borç

1) Amortisman tabii tutulduktan sonra her ne suretle olursa olsun kayıtlardan çıkarılan maddi duran varlık tutarlarının ayrılan amortisman tutarı bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir

2) Tahsise konu edilen taşınmazlar, tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe

birimince kayıtlı değeri üzerinden 500-Net Değer Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedilir. Ayrıca, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarı bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir.” denilmektedir.

Yapılan incelemelerde, Belediyenin kamu kurumlarına tahsis ettiği 7 adet taşınmazı muhasebe kayıtlarına almadığı görülmüştür.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

İdare taşınmazlarının tahsise konu olması durumunda yukarıda belirtildiği şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Belirtilen muhasebe kaydının yapılmaması durumunda mali tabloların hatalı bilgi içereceği değerlendirilmektedir.

BULGU 3: İdare Şirketindeki Sermaye Tutarlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi

İdarenin ortağı olduğu şirketlerdeki toplam sermaye tutarı ile 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının uyuşmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı başlıklı 181'inci maddesine göre mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakden veya ayni olarak verilen sermaye tutarları ve bu sermaye tutarlarının işletilmesinden doğan kar ve zarar ile bütçeye iade olunan sermayelerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmektedir.

Aynı yönetmeliğin 182'inci maddesinde ise;

“(1) Mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabına ilişkin işlemler aşağıda gösterilmiştir.

a) Mal ve hizmet üreten kuruluşlara gerek nominal sermaye ve gerekse ayni sermaye transferi şeklindeki iştirakler gerçeğe uygun değerleri ile bu hesaba kaydedilir. Sermayesine iştirak edilen mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakdi veya ayni sermaye şeklindeki katılımlardan bu hesapta kayıtlı tutarların ilgili mal ve hizmet üreten kuruluşların öz kaynak hesaplarında karşılık olarak yer alan tutarlarla eşit olması gerekir...” denilmektedir.

İdarenin toplam beş şirkette olan ortaklık paylarına ilişkin yapılan inceleme neticesinde; ortaklık payı %10'dan az olan üç şirketteki sermaye tutarlarının “241.01.02 Sermaye Payı Oranı % 10 'a Kadar Olanlar” alt hesabında 1.866.910,00 yerine 2.253.599,12 TL olarak yer aldığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve bulguda tespiti yapılan hususa ilişkin düzeltme kaydının yapıldığı belirtilmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesaplar gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Yukarıda açıklanan hatalı muhasebeleştirme neticesinde, idarenin mali tablolarında Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının 386.689,12 TL fazla/hatalı görüldüğü değerlendirilmektedir.

BULGU 4: İdareye Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi

Kamu kurumları tarafından tahsis edilen taşınmazların incelenmesinde, tahsis alınan söz konusu taşınmazların muhasebe giriş kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "252 Binalar hesabı"nın "Hesabın niteliği" başlıklı 192'nci maddesinde;

"Binalar hesabı, eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılır."

"Hesabın işleyişi" başlıklı 193'üncü maddesinde ise;

"4) Bedelsiz olarak kuruma intikal eden binalar tespit edilen değerleri üzerinden bu hesaba borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilir." hükümlerine yer verilmiştir.

Mezkur Yönetmeliği'nin "257 Birikmiş amortismanlar hesabı"nın "Hesabın işleyişi" başlıklı 203'üncü maddesinde ise;

"...

a) Alacak

3) Tahsise konu edilen taşınmazlar, tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden 500-Net Değer Hesabına alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir. Ayrıca, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarı bu hesaba alacak, 500- Net Değer Hesabına borç kaydedilir." denilmektedir.

Yapılan incelemelerde, Belediyeye kamu kurumlarınca tahsis edilen 2 katlı yüzme havuzu, buz pateni, jimnastik salonu, tenis kortu ve arsasından mütevellit taşınmazı muhasebe kayıtlarına almadığı görülmüştür.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

İdareye taşınmaz tahsisi konu olması durumunda yukarıda açıklandığı şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiğinden, belirtilen muhasebe kaydının yapılmaması durumunda mali tabloların hatalı bilgi içereceği değerlendirilmektedir.

BULGU 5: Maddi Duran Varlıklara Hatalı Amortisman Ayrılması

Muhasebe kayıtları ve mali tabloların incelenmesinde aşağıda ayrıntısı gösterilen maddi duran varlıklar için ya hiç amortisman ayrılmadığı, ya da muhasebe hesaplarında kayıtlı değerinden fazla amortisman ayrıldığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu ile ilgili ve "Hesap grubuna ilişkin işlemler" başlıklı 187'nci maddesinin (ç) bendinde, amortisman tabi varlıkların neler olduğu, bunlara ilişkin uygulanacak amortisman süre, yöntem ve oranlarına ilişkin esas ve usullerin Maliye Bakanlığınca belirleneceği, ayrılan amortismanların nasıl muhasebeleştirileceği ve varlıkların amortisman hesaplanmasına esas alınacak değerinin nasıl tespit edileceği ile ilgili hususlar hüküm altına alınmıştır.

Maddi duran varlık bedellerinin ekonomik ömrü içerisinde gidere dönüştürülmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için kullanılan 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı da aynı Yönetmelik'in 202 ve 203'üncü maddelerinde açıklanmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Varlıklara ilişkin ilkeler" başlıklı 9'uncu maddesinin 1/d bendinde de; "*Bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların maliyetlerini, bunlardan yararlanılan dönemlere dağıtmak amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilir.*" denildikten sonra hangi duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranlarının duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirleneceği hususu aynı Yönetmelik'in 29'uncu maddesinde hükme bağlanmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin amortisman işlemlerine ilişkin hükümlerinde belirtilen, Maliye Bakanlığınca tanınan amortisman süre, yöntem ve oranlarını belirleme yetkisi ise Bakanlığın Vergi Usul Kanunu'nun 318'inci maddesindeki yetkisinden gelmektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 333, 339, 365, 389, 399 ve 418 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkartarak

kullanmış ve tebliğ eki listelerde amortisman uygulamasına ilişkin gerekli açıklamalara yer vermiştir.

Amortisman ve tükenme payı ayrılmasına ilişkin usul ve esaslar ile, uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranlarının neler olacağı ise 04.11.2015 tarih ve 29522 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Amortisman ve Tükenme Payları” başlıklı 47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nde açıklanmıştır.

Yukarıda açıklanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile bahsi geçen Vergi Usul Kanunu Tebliği ve Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nin söz konusu hükümleri dikkate alındığında idarenin amortisman işlemlerine ilişkin şu hususlar tespit edilmiştir;

– Amortisman ve tükenme payı ayrılması gereken tüm maddi varlıklar için amortisman ayrılmamıştır.

Tablo 8: Amortisman Ayrılmamış Maddi Varlıklar Tablosu

Varlık Hesap Kodu	Hesap Adı	Kayıtlı Varlıkların Değeri (TL)
251.xx.01.00.	Boru Hatları	68.516,70
251.xx.20.01.	Meydanlar	603.429,26
251.xx.20.02.	Parklar ve Yeşil Alanlar	8.030.053,65
251.xx.20.07.	Genel Mezarlıklar	1.901.459,03
251.xx.99.00.	Diğer Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	18.141.593,59
252.xx.xx.04.11	İbadet Yerleri	514.754,77
252.xx.xx.04.99	Diğer	1.418.797,20
252.xx.xx.07.99	Diğer Binalar	3.949.105,58
255.07.02..	Basılı Yayınlar	2.417,09

– Amortisman tabi maddi varlığın kayıtlı değerinden fazla amortisman ayrılmıştır.

Tablo 9: Kayıtlı Değerinden Fazla Amortisman Ayrılmış Varlıklar Tablosu

Varlık Hesap Kodu	Hesap Adı	Kayıtlı Varlıkların Değeri (TL)	Ayrılan Amortisman Tutarı (TL)	Fark (-) (TL)
251.xx.16.06.	Yolcu Terminalleri (Otogarlar)	0,00	12,00	12,00
251.xx.99.99.	TANIMSIZ	0,00	343.407,12	343.407,12
252.xx.xx.05.99	Diğer	2.950,00	3.068,00	118,00
252.xx.xx.09.01	Alışveriş ve İş Merkezleri	40.058,12	41.660,44	1.602,32
252.xx.xx.10.99	Diğer	468.358,30	742.220,04	273.861,74
253.02.01..	Tarım ve Ormancılık Makineleri	141.277,36	235.697,23	94.419,87

253.03.08..	Spor Amaçlı Kullanılan Cihaz ve Aletler	0,00	38.576,95	38.576,95
255.01.02..	Temsil ve Tören Demirbaşları	57.941,88	89.732,12	31.790,24
255.01.03..	Koruyucu Giysi ve Malzemeler	28.320,00	59.368,00	31.048,00
255.02.02..	Bilgisayar Çevre Birimleri	442.491,31	470.223,34	27.732,03
255.03.02..	Misafirhane, Konaklama ve Barınma Amaçlı Mobilyalar	137.763,18	321.975,34	184.212,16
255.04.01..	Yemek Hazırlama Ekipmanları	105.221,31	108.430,21	3.208,90
255.08.04..	Okul Bahçesi ve Oyun Demirbaşları	64.186,98	884.966,17	820.779,19
255.09.01..	Doğa Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	1.099,98	13.843,98	12.744,00
255.09.02..	Salon Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	561.951,76	649.156,48	87.204,72
255.09.03..	Saha Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	56.260,88	233.745,72	177.484,84
255.10.01..	Güvenlik ve Korunma Amaçlı Araçlar	191.040,70	633.740,27	442.699,57
255.10.02..	Kontrol ve Güvenlik Sistemleri	1.289.233,07	2.376.135,53	1.086.902,46
255.10.03..	Yangın Söndürme ve Tedbir Cihaz ve Araçları	166.668,36	591.946,22	425.277,86
255.11.02..	Duvarda Sergilenen Süs Eşyaları	2.062,20	10.817,20	8.755,00
255.11.03..	Masa ve Sehpalarda Sergilenen Süs Eşyaları	15.730,57	41.580,57	25.850,00
255.12.02..	Büro Malzemeleri	522.413,94	1.265.152,85	742.738,91
255.99.02..	Seyyar Tanklar ve Tüpler	11.157,09	50.157,09	39.000,00
255.99.03..	Sergileme ve Tanıtım Amaçlı Taşınırlar	1.992.055,32	2.651.409,78	659.354,46
Toplam		6.298.242,31	11.857.022,65	5.558.780,34

İdarenin maddi varlıklarından bir kısmı için amortisman ayrılmaması ve bir kısmı için de varlığın kayıtlı değerinden fazla amortisman ayrılması 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabını etkilemektedir.

Ayrıca hatalı amortisman uygulaması sonucu; Giderler Hesabına yansımaları gereken amortisman giderleri kadar 630- Giderler Hesabı, Dönem sonunda 630 Giderler Hesabının yansımaları sonucu oluşacak faaliyet sonuçlarını gösteren 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı ile faaliyet sonuçlarının bakiyeleri üzerinden değerlendirilecek dönem faaliyet sonucunu gösteren

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ya da 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-) ayrılması gereken amortisman tutarları ya da fazla ayrılan amortisman tutarları kadar hatalı sonuç vermektedir.

Yılı dönem faaliyet sonucuna göre, yılı geçtikten sonra önceki yıllar faaliyet sonuçlarını takip etmek için kullanılan 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ya da 580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-) ile geçmiş yıllar olumlu ya da olumsuz faaliyet sonuçlarının 5 yıl sonunda net değere aktarılması gerektiğinden, 5 yıllık süreyi doldurmuş geçmiş dönemler için 500 Net Değer Hesabı da amortisman ayrılmamasından etkilenen diğer hesaplardır.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Amortisman ve tükenme payı ayrılması gereken tüm maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmaması ile amortisman tabi maddi duran varlığın kayıtlı değerinden fazla amortisman ayrılmasından dolayı idarenin yıl içinde ve yıl sonunda düzenlenen mali tablolarında 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-), 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı, 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ve 500 Net Değer Hesabının gerçeği yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

BULGU 6: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Giderleştirilmesi

Maddi duran varlıklara yönelik yapılan değer artırıcı nitelikteki harcamaların, ilgili maddi duran varlık hesaplarında izlenmeyerek doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesine göre; maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyetin, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilmesi ve amortisman hesaplamasında dikkate alınması gereklidir.

“Amortisman ve Tükenme Payları” başlıklı 47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesine göre; Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte yer alan taşınmazlar için gerçekleştirilen 34.000 TL'yi aşan harcamalar, değer artırıcı harcamalar olarak belirlenmiş olup, bu harcamalar varlığın değerine eklenerek muhasebeleştirilmelidir.

Ancak uygulamada farklı zamanlarda ve 39 ayrı işlemde gerçekleştirilen 34.000 TL'nin üzerinde kalan toplam 14.077.824,62 TL harcama, değer arttırıcı harcama olarak taşınmazların değerine eklenmeksizin giderleştirilmiştir.

Bu itibarla, yapılan değer arttırıcı harcamaların taşınmazların değerine eklenmemesi nedeniyle mali tablolarında; 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı 8.576.014,61 TL, 252 Binalar Hesabı 5.501.810,01 TL eksik, 630 Giderler Hesabı 14.077.824,62 TL fazla olduğu görülmüştür.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve bulguda tespiti yapılan hususa ilişkin düzeltme kaydının yapıldığı belirtilmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesaplar gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Maddi duran varlıklar için gerçekleştirilen değer arttırıcı nitelikteki harcamaların ilgili maddi duran varlık hesaplarında izlenilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 7: Kurumca Edinilen Taşınmazların Muhasebe Giriş Kaydının Yapılmaması

İdareye devralınan taşınmazların incelenmesinde, şahıslardan bedeli mukabilinde alınan taşınmazların muhasebe giriş kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "25 Maddi duran varlıklar" başlıklı 187'nci maddesinin (a) bendinde;

"a) Maddi duran varlıkların hesaplara alınması

1) Edinilen maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile hesaplara alınır. Maliyet bedeline varlıkların elde edilmesinde yapılan her türlü gider ilave edilir. Bağış veya hibe olarak edinilen maddi duran varlıklar varsa bilinen değeri, yoksa değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değeri ile hesaplara alınır." denilmektedir.

Adı geçen Yönetmelik'in "250 Arazi ve arsalar hesabı" başlıklı 189'uncu maddesinin (a) bendinde;

"a) Borç

1) Bütçeye gider kaydedilmek suretiyle edinilen arsa ve araziler, maliyet bedeli üzerinden bir taraftan bu hesaba borç, kesintiler ilgili hesaplara, ödenmesi gereken tutar 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan

830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir.

...

5) Tahsise konu edilen arazi ve arsalar tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir.” ifadeleri yer almaktadır.

Yine aynı Yönetmelik’in “251 Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı” başlıklı 190’ıncı maddesinin (a) bendinde;

“a) Borç

1) Bütçeye gider kaydıyla gerçekleştirilip, yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen yeraltı ve yer üstü düzenlerine ilişkin tutarlar yatırımın tamamlanıp geçici kabulün yapılması ile birlikte, bu hesaba borç, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına alacak kaydedilir.

...

5) Tahsise konu edilen yeraltı ve yerüstü düzenleri tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir. Ayrıca, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarı 500-Net Değer Hesabına borç, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir.” denilmektedir.

İdareye bedelli olarak devredilen taşınmazların yukarıda belirtildiği şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak yapılan incelemelerde, 4.562.650,00 TL bedel ile devralınan taşınmazların muhasebe kayıtlarına alınmadıkları tespit edilmiştir. İdarenin devraldığı taşınmazların mali tablolarda görünmemesi nedeniyle 250 Arazi ve Arsalar Hesabında 4.470.750,00 TL, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabında ise 91.900,00 TL tutarında hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

İdarenin bedelli taşınmaz devralması durumunda mezkur paragraflarda belirtildiği şekilde muhasebeleştirilme kayıtlarını oluşturmak gerekmektedir. Belirtilen muhasebe kaydının yapılmaması durumunda mali tabloların hatalı bilgi içereceği değerlendirilmektedir.

BULGU 8: Şahıslara Satışı Yapılan Taşınmazların Muhasebe Çıkış Kaydının Yapılmaması

İdarenin devir yaptığı taşınmazların incelenmesinde, şahıslara yapılan bedelli devirler

sonucunda taşınmazların muhasebe çıkış kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "25 Maddi duran varlıklar" başlıklı 187'nci maddesinin (d) bendinde;

"d) Maddi duran varlıkların satılması

1) Amortisman ayrılmış olan varlıkların net değeri, kayıtlı değerden ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Devir ve trampa satış hükmündedir. Maddi duran varlıkların satış işlemleri sırasında; amortisman tabii olanlarda net değeri, diğerlerinde kayıtlı değeri ile satış bedeli arasında fark olması durumunda, öncelikle oluşan olumlu veya olumsuz, ilgili varlık hesabı ve gelir veya gider hesaplarına kaydedilerek satış işlemi muhasebeleştirilir."

Aynı Yönetmelik'in "250 Arazi ve arsalar hesabı" başlıklı 189'uncu maddesinin (b) bendinde ise;

"1) Satılan arsa ve arazilerin, bir taraftan kayıtlı değeri bu hesaba, satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki olumlu fark 600-Gelirler Hesabına alacak, satış bedeli 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara, satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki olumsuz fark 630-Giderler Hesabına borç; diğer taraftan satış bedeli 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.

...

3) Üzerine inşaat yapılmak suretiyle veya başka şekillerde arsa ve arazi vasfı ortadan kaldırılarak başka bir maddi duran varlığa dönüştürülen veya eklenen arsa ve araziler, kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, tespit edilen yeni değeri üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına borç, varlığın kayıtlı değeri ile yeni değeri arasında olumlu fark varsa tutarı 600-Gelirler Hesabına (olumsuz fark varsa tutarı 630-Giderler Hesabına borç) alacak kaydedilir." denilmiştir.

İdare taşınmazlarının bedelli olarak devredilmesi işlemi satış hükmünde olduğundan bedelli olarak devredilen taşınmazların yukarıda belirtildiği şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Belirtilen muhasebe kaydının yapılmaması durumunda mali tablolar hatalı bilgi içerecektir.

İdarenin bedelli devirlerinin incelenmesi neticesinde 9.731.548,00 TL bedel ile devredilen arsaların muhasebe kayıtlarından çıkarılmadığı, hali hazırda varlık hesabında kayıtlı oldukları tespit edilmiştir.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

İdarenin devrettiği taşınmazların mali tablolarda görünmesi nedeniyle 250 Arazi ve Arsalar Hesabında 9.731.548,00 TL tutarında hataya neden olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 9: Taşınmazlara İlişkin Muhasebe Kayıtları ile İcmal Cetvelleri Arasında Uyumsuzluk Bulunması

Taşınmaz icmal cetvellerindeki kayıtlar ile İdare bilançosunun ilgili maddi duran varlık hesaplarında yer alan kayıtların birbiri ile uyuşmadığı görülmüştür.

Kamu idarelerinin taşınmaz kayıtlarına ilişkin usul ve esasları, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te belirlenmiştir.

Yönetmeliğin "Kayıt Şekli" başlıklı 7'nci maddesi uyarınca İdareler, taşınmaz kayıt ve kontrol görevlileri aracılığıyla tapuya kayıtlı olan taşınmazlarını, tapuya kayıtlı olmayan taşınmazlarını, orta mallarını, genel hizmet alanlarını ve sınırlı ayni hak ile kişisel hak ve tahsislerini ilgisine göre Yönetmelik ekinde yer alan formlara kaydetmelidir. İlgili formlar Mali Hizmetler Birimi tarafından konsolide edilerek taşınmaz icmal cetveli oluşturulmalıdır.

Taşınmaz icmal cetveli; taşınmazların adedi, yüzölçümü ve değerinin sütunlarda her bir taşınmaz cinsi için ayrı ayrı takip edilmesini sağlayan cetveldir. Tapu kayıtları envantere, envanter kayıtları sonucunda oluşan taşınmaz icmal cetvelleri ise muhasebe kayıtlarına esas teşkil etmektedir.

Taşınmaz kayıt formlarının ve icmal cetvellerinin incelenmesi neticesinde;

- 250 Arazi ve Arsalar Hesabında yer alan 551.000,00 TL'lik taşınmaz satışının kurumun sunduğu Belediyeye Tahsis Edilen Taşınmazlar cetvelinde bulunmadığı,
- 252 Binalar Hesabında yer alan 478.000,00 TL'lik taşınmaz satışının kurumun sunduğu Belediyeye Tahsis Edilen Taşınmazlar cetvelinde 635.000,00 TL olarak yer aldığı tespit edilmiştir.

Taşınmaz kayıt formları esas alınarak hazırlanan icmal cetvellerindeki kayıtlar ile kurum bilançosundaki taşınmaz kayıtlarının yukarıda da belirtildiği üzere uyuşmadığı görülmüştür.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunun tam, doğru ve güvenilir bilgi içermesi için, taşınmazların ilgili Yönetmeliğe uygun olarak muhasebe kayıtlarına alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların Mevzuatta Belirtilen Sıraya Göre Ödenmemesi

Ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyip emanet hesaplarına alınan tutarların daha sonradan ödenmesi sırasında mevzuatta belirlenen öncelik sıralamasına uyulmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un "Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar" başlıklı 34'üncü maddesinin birinci fıkrasında ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödemeyen tutarların bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınacağı ve buradan ödeneceği belirtilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin muhasebe kayıtlarına alınması sırasına göre ödeneceği belirtildikten sonra, sırasıyla kanun gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verileceği hüküm altına alınmıştır.

Emanet hesaplarında yer alan tutarların ödenmesine ilişkin yasal düzenleme yukarıdaki gibi olmakla birlikte İdarenin muhasebe kayıtları üzerinde yapılan incelemede; giderlerin Kanun hükmünde belirtilen sıraya uygun olarak ödenmediği görülmüştür. Bunun yanı sıra İdareye iş yapan istihkak sahiplerine ödenen tutarlarda da bunların muhasebe kayıtlarına alınma sırasının gözetilmediği, önceki yıllarda bütçe emanetleri hesabına alınan borçlar bulunmasına rağmen cari yılda borçlanılan kişilere ödeme yapıldığı emanet hesapları hareketlerinden anlaşılmıştır.

Öte yandan 5018 sayılı Kanun'un muhasebe yetkilisinin görev ve sorumluluklarını da

belirleyen 61'nci maddesinin beşinci fıkrasında, muhasebe yetkililerinin yukarıda yer verilen düzenlemelerin uygulanmasından sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ile emanete alınana tutarların mevzuatta belirtilen şekliyle hak sahiplerine ödenmemesi durumunda ortaya çıkacak hukuki sonuçlardan İdarenin muhasebe yetkilisi doğrudan sorumlu olmaktadır.

Yapılan incelemede, bütçe emanetlerinin muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenmediği ve bütçeye faiz gibi ek yük getirecek ödemelere öncelik verilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Kamu kaynaklarının hukuka uygun bir şekilde kullanılmasını ve alacaklıların olası bir hak kaybı yaşamamasını teminen nakit yetersizliği dolayısıyla ilgililerine ödenemeyen ve bütçe emanetlerine alınan tutarların, bütçeye ek yük getirecek ödemelere öncelik verilerek muhasebe kayıtlarına alındığı sıraya göre ödenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 2: Çeşitli Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilat İşlemlerinin Su İşleri Müdürlüğünce Yürütülmesi

İdarenin, su, kira, vergi gibi gelirlerinin tahakkuk ve tahsil işlemlerinin Mali Hizmetler Müdürlüğü yerine Su İşleri Müdürlüğü tarafından yerine getirildiği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun "*Mali hizmetler birimi*" başlıklı 60'ncı maddesinin e bendinde aynen;

"... İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek..." denilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat çerçevesinde idare gelirlerinin tahakkuk ettirilmesi ile gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerinin mali hizmetler birimi tarafından yürütüleceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede, idare gelirlerinin tahakkuk, takip ve tahsil işlemlerinin Su İşleri Müdürlüğü tarafından yerine getirildiği görülmüştür. Konu, idare hakkındaki 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer almış, gerekli çalışmalar söz konusu rapor bulgusu üzerine başlatılmış ancak denetime konu yıl sonu itibarıyla tamamlanmamıştır.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Su, kira, vergi gibi gelirlerine ait tahakkuk ve tahsil işlemlerinin Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından yerine getirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 3: Doğrudan Temin Yöntemi ile Yapılan Alımlarda Mevzuata Aykırı Uygulamaların Bulunması

İdare tarafından doğrudan temin alım yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen alımlarda mevzuata aykırı safahatı aşağıda belirtilen uygulamalar görülmüştür.

a) Parasal Limit Dahilinde Yapılan Alımlarda Yasaklılık Kontrolünün Yapılmaması

İdarenin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında yapılan bazı alımlarında ihalelere katılmaya ilişkin yasaklılık kontrolünün yapılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "İdareler tarafından EKAP üzerinden gerçekleştirilecek işlemler" başlıklı 30'uncu maddesinin "Teyit işlemleri" isimli 30.5'inci fıkrasının 30.5.4 numaralı bendinde;

4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesi uyarınca doğrudan temin yoluyla alım yapılması halinde alım yapılacak kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığı teyit ettirilmeyecektir. Ancak, anılan Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen parasal limit dahilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kurumun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda, söz konusu kişiden alım yapılmaması gerekmektedir." açıklamasına yer verilmiştir.

Yapılan incelemede, 22/d kapsamında gerçekleştirilen bazı alımlarda, alım yapılan gerçek veya tüzel kişilerin yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmediği tespit edilmiştir.

b) İhtiyacın Sadece Gerçek veya Tüzel Tek Kişi Tarafından Karşılanabileceğinin Mevzuata Uygun Olarak Açıklanmaması

İdarenin 4734 sayılı Kanun'un "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında yapılan alımlarının sebeplerini mevzuata uygun olarak açıklamadığı tespit edilmiştir.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Doğrudan temine ilişkin açıklamalar" başlıklı 22'nci maddesinin "22.1. Genel olarak" adlı birinci fıkrasının 22.1.1.5. numaralı alt bendinde;

"Ayrıca, 4/3/2009 tarihli ve 27159 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhale Uygulama Yönetmeliklerinde 4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (a), (b), (c) bentleri kapsamında idarece yapılacak alımlarda kullanılmak üzere, "4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (a), (b), (c) Bentleri Kapsamında Tek Kaynaktan Temin Edilen Mallara/Hizmetlere İlişkin Form" yer almaktadır (KİK022.0/M ve KİK021.0/H). Anılan form hazırlanırken formdaki dipnot belirlemelerine özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Buna göre alımın gerçek veya tüzel tek kişiden yapılma sebepleri ayrıntılı, net ve objektif bir biçimde ortaya konacak, Kanunun 22 nci maddesinin anılan bentlerinde belirtilen hükümlerin uygulanabilir olmasını sağlayan sebepler detaylı olarak yazılacak, bunlara ilişkin belgeler de anılan forma eklenecektir. Diğer yandan mal alımlarıyla ilgili olarak; ihtiyacın niteliği, ihtiyaç konusu malın ayrıntılı teknik özellikleri ve ne amaçla kullanılacağı, anılan amacı en az aynı verimlilik, etkinlik ve fonksiyonellikte karşılayabilecek diğer ürünlerin-modellerin-markaların vb. bulunup bulunmadığının tespitinin yapılıp yapılmadığı ve bulunmuyorsa nedenleri, ihtiyaç konusu malı satan başka firmaların olup olmadığı gibi hususlara yer verilecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Anılan Tebliğ'in "İhtiyacın gerçek veya tüzel tek kişiden temini" başlıklı 22.2'nci fıkrasında ise; aynı şekilde ilgili standart formun kullanılarak ihtiyacın neden sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin detaylı olarak yazılacağı, fiyat araştırmasının yapılacağı, ihtiyaç konusu malın veya hizmetin niteliklerinin tarif edileceği ve bu hususlara ilişkin bütün belgelerin standart forma ekleneceği ifade edilmiştir.

Yapılan incelemede; 22/a kapsamında yapılan alımlarda ihtiyacın neden sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin detaylı olarak ifade edilmediği, standart formun açıklama kısmına sadece mevzuat metninin yazıldığı ve herhangi bir açıklamaya yer verilmediği, fiyat araştırmasının yapılmadığı ve ihtiyaç konusu malın veya hizmetin niteliklerinin tarif edilerek bu hususlara ilişkin gerekli belgelerin standart forma eklenmediği görülmüştür.

c) Parasal Sınırların Altında Kalmak Amacıyla Mal ve Hizmet Alımlarının Kısımlara Bölünmesi

İdarenin bazı mal ve hizmet alımlarını, doğrudan temin alım yöntemini kullanmak suretiyle kısımlara bölerek temin ettiği görülmüştür.

4734 sayılı Kanun'un "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinde; idarelerce eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği ve bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulünün temel usuller olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanun'un "Uygulanacak ihale usulleri" başlıklı 18'inci maddesinde ise; açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık usulü ihale usulleri olarak sayılmış olup doğrudan temin bir ihale usulü olarak sayılmamıştır.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendi gereğince ihtiyaçların temini" başlıklı 22.5 numaralı fıkrasının 22.5.1.1. ve 22.5.1.2'nci alt bentlerinde;

"22.5.1.1. Bu bentte belirlenen parasal limitlere bağlı olarak yapılacak ihtiyaç teminlerinde, piyasada yapılan fiyat araştırması sonucunda öngörülen parasal limitin aşılabacağına tespit edilmesi halinde, ihtiyacın Kanunun ilgili hükümlerine göre ihale yoluyla temin edilmesi gerekmektedir.

22.5.1.2. Ayrıca, 4734 sayılı Kanunun 19 uncu maddesine göre açık ihale usulü ile temini gereken ihtiyacın, Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendi için öngörülen parasal sınırların 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 Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendine göre temini, 4734 sayılı Kanunun temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiğinden, bu yönde uygulamaların sorumluluk doğuracağı hususuna dikkat edilmesi gereklidir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği, bu durumun Kanun'un temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiği, doğrudan teminin bir ihale usulü olarak belirlenmediği ve bir alım yöntemi olarak Kanun'da belirtilen özel durumlarda kullanılabilmesi, 22/d kapsamında yapılacak alımlarda ise piyasada fiyat araştırmasının yapılması ve öngörülen parasal limitin aşılabacağına anlaşılması durumunda ihtiyacın ihale yoluyla temin edilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır.

Belediyenin doğrudan temin alım yöntemini kullanarak gerçekleştirdiği alımlar incelendiğinde; araç kiralama hizmeti, araç bakım onarım hizmeti, donanım ve sarf malzemesi, demir çelik ürünleri ve evcil hayvan ürünleri gibi mal ve hizmet alımlarını kısımlara bölerek temin ettiği görülmüştür.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

İdarenin doğrudan temin alım yöntemine ilişkin yukarıda maddeler halinde belirtilen işlemlerini Kamu İhale Mevzuatı hükümlerine uygun olarak gerçekleştirmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 4: Hurdaya Ayrılan Duran Varlıkların Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile Birikmiş Amortismanlar Hesabında İzlenmemesi

İdare tarafından çeşitli nedenlerle kullanıma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında ve bu duran varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarlarının 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabında izlenmediği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 253 Tesis, makine ve cihazlar hesabı, "Hesabın işleyişi" başlıklı 195'inci maddesinde;

"...

3) Yıkılma, eskime ve ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle tesis, makine ve cihaz olma vasfı ortadan kalkan tesis, makine ve cihazlar kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç; bu varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarı 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilir... "

Anılan Yönetmelik'in 254 Taşıtlar hesabı "Hesabın işleyişi" başlıklı 197'nci maddesinde;

"...

3) Kazaya uğrama, eskime veya ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle taşıt olma vasfı ortadan kalkan taşıtlar, kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç; ayrılmış olan amortisman tutarı 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilir... "

Aynı Yönetmelik'in 255 Demirbaşlar hesabı "Hesabın işleyişi" başlıklı 199'uncu maddesinde;

“ ...

4) *Eskime veya ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle demirbaş olma vasfı ortadan kalkan demirbaşlar, kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç; ayrılmış olan amortisman tutarı 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilir... ”,*

düzenlemelerine yer verilmiştir.

Aynı Yönetmelik’in 294 Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabı “Hesabın niteliği” başlıklı 224’üncü maddesinde; bu hesabın çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılacağı, “Hesabın işleyişi” başlıklı 225’inci maddesinde ise; kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak, ayrılmış olan amortisman tutarlarının 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak ve 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere; 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabında yer alan maddi duran varlıklardan çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitirmiş olanların 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına aktarılması gerekmektedir. Bahse konu işleme ilişkin olarak kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak, ayrılmış olan amortisman tutarları ise 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak ve 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, İdare tarafından kullanılma olanaklarını yitirmiş olan maddi duran varlıkların 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında, ayrılmış olan birikmiş amortismanların da 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabında izlenmediği ve doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu uygulama; hurdaya ayrılan varlıkların muhasebe sisteminden takibinin yapılamamasına ve mali tabloların söz konusu varlıklara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmamasına sebebiyet vermektedir.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Ekonomik ömrünü tamamlamış duran varlıkların 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında, ayrılmış olan birikmiş amortisman tutarlarının ise 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabında izlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 5: Taşınmazların İdaresinde Ecrimisil Karşılığında Kullandırmanın Usul Haline Getirilmesi

Kurumun ecrimisil karşılığı kullandığı yerlere ilişkin yapılan incelemelerde, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na aykırı olarak 8 adet büfe ve 14 adet tezgâhın ihale yapılmaksızın ecrimisil ile kullandırıldığı görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesi hükümlerinin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

2886 sayılı Kanunun "Ecrimisil ve Tahliye" başlıklı 75'inci maddesinde; Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malları, gerçek ve tüzelkişilerce işgali üzerine, fuzuli şağilden, tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere tespit ve takdir edilecek bedelin isteneceği, ecrimisil talep edilebilmesi için, idarelerin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmez ve fuzuli şağilin kusuru aranmadığı, kira sözleşmesinin bitim tarihinden itibaren, işgalin devam etmesi halinde, sözleşmede hüküm varsa ona göre hareket edileceği, aksi halde ecrimisil alınacağı, işgal edilen taşınmaz malın da, idarenin talebi üzerine, bulunduğu yer mülkiye amirince en geç 15 gün içinde tahliye ettirilerek, idareye teslim edileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, fuzuli şağilin tahliyesi ve kamu malını haksız olarak işgal eden kişiden, işgal süresince ecrimisil alınması gerekmektedir. Ancak, bu durum kamu mallarının sürekli ecrimisil alınarak idare edileceği şeklinde yorumlanmamalıdır. Zira ecrimisil hukuka aykırı bir yararlanmadan dolayı ilgili kişiden alınan bir tazminattır. Taşınmazların idaresine ilişkin bir yöntem değildir. Tam aksine, kamu malını korumaya yönelik bir yaptırımdır. Bu nedenle, idare, taşınmaza yönelik olarak ecrimisil olarak işgalin devamına müsaade etmemeli, kamu malının boşaltılmasına yönelik ilgili mevzuat hükümlerini uygulamalı ve kamu idaresi tarafından yeni bir kiralama işlemi tesis edilecek ise bu işlem 2886 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre yerine getirilmelidir.

Aynı Kanunun "İhale usullerinin neler olduğu" başlıklı 35'inci maddesinde ihale usulleri sayılmış ve işin gereğine göre bu usullerden hangisinin uygulanacağı bu Kanun

hükümlerine uyularak idarelerince tespit edileceği belirtilmiştir.

İdarenin, 2021 yılı içerisinde 7 adet büfe ve 14 adet tezgâhı özel şahıslara, 1 adet büfeyi ise spor kulübü derneğine ecrimisil alınmak suretiyle kullandırma işleminin 2022 yılında da devam ettiği görülmüştür.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve bulguda tespiti yapılan hususa ilişkin ihalelerin yapıldığı belirtilmiştir. Ancak bu işlemler yılı geçtikten sonra tesis edilmiştir.

Kurum tarafından ecrimisil karşılığı kullanılan yerlerin, yukarıdaki mevzuat hükümleri çerçevesinde, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu çerçevesinde ihale edilmeleri gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 6: Kira İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

Çatılı işyeri ve konut kapsamında olan ve bu kapsamda değerlendirilmeyen idare taşınmazlarının mevzuata aykırı şekilde kiraya verildiği görülmüştür.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun,

1'inci maddesinde, "*belediyelerin satım, hizmet, kira, trampa, mülkiyetin gayri aynı hak tesisi ve taşıma işleri bu kanuna göre yürütülür.*"

75'inci maddesinde ise, "*...Kira sözleşmesinin bitim tarihinden itibaren, işgalin devam etmesi halinde, sözleşmede hüküm varsa ona göre hareket edilir. Aksi halde ecrimisil alınır. İşgal edilen taşınmaz mal, idarenin talebi üzerine, bulunduğu yer mülkiye amirince en geç 15 gün içinde tahliye ettirilerek, idareye teslim edilir.*" denilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun,

15'inci maddesinin altıncı fıkrasında, "*Belediye mallarına karşı suç işleyenler Devlet malına karşı suç işlemiş sayılır. 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75 inci maddesi hükümleri belediye taşınmazları hakkında da uygulanır.*" ifadesi yer almaktadır.

Aynı kanunun 18'inci maddesinin (e) fıkrası, "*Taşınmaz mal alımına, satımına, takasına, tahsisine, tahsis şeklinin değiştirilmesine veya tahsisli bir taşınmazın kamu hizmetinde ihtiyaç duyulmaması hâlinde tahsisin kaldırılmasına; üç yıldan fazla kiralanmasına ve süresi otuz yılı geçmemek kaydıyla bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesisine karar vermek.*" hükmüyle meclise ait yetkiyi,

34'üncü maddesinin (g) fıkrası ise, "*Taşınmaz mal satımına, trampasına ve tahsisine*

ilişkin meclis kararlarını uygulamak; süresi üç yılı geçmemek üzere kiralanmasına karar vermek." ifadesiyle encüme ait yetkiyi tanımlamaktadır.

Mezkûr paragraflarda yer alan düzenlemeler belediyelerin sahip olduğu taşınmazların kiralanması ve kiralanma sonrası yapılacak işlemleri belirlemektedir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 339'uncu maddesinde konut ve çatılı işyeri kiralari düzenlenmiş ve kamu kurum ve kuruluşlarının, hangi usul ve esaslar içinde olursa olsun yaptıkları bütün kira sözleşmelerine de bu hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 347'nci maddesinde ise; Konut ve çatılı işyeri kiralalarında kiracı, belirli süreli sözleşmelerin süresinin bitiminden en az onbeş gün önce bildirimde bulunmadıkça, sözleşmenin aynı koşullarla bir yıl için uzatılmış sayılacağı, kiraya verenin sözleşme süresinin bitimine dayanarak sözleşmeyi sona erdiremeyeceği, ancak on yıllık uzama süresi sonunda kiraya veren, bu süreyi izleyen her uzama yılının bitiminden en az üç ay önce bildirimde bulunmak koşuluyla, herhangi bir sebep göstermeksizin sözleşmeye son verebileceği hüküm altına alınmıştır.

Devlet İhale Kanunu'na göre kiraya verilen gayrimenkullerin, kira süresi sonunda ancak yeniden ihale düzenlenerek kiraya verilebileceği; Danıştay ve Sayıştay kararlarında da yer almaktadır.

Sayıştay Genel Kurulu, 21.1.1993 tarih ve 4761/1 sayılı kararında; genel ve katma bütçeli idareler, özel idare ve belediyeler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar tarafından 2886 Sayılı Kanuna göre kiraya verilen gayrimenkullere ait kira sözleşmelerinin yenilenmesi veya sona erdirilmesi konularında 2886 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

Danıştay 10. Dairesi'nin 19.12.1991 tarih ve 1989/2736 E., 1991/3850 K. sayılı ilamı;

" 2886 Sayılı Devlet İhale Yasasının 64 üncü Maddesinde, bu yasa kapsamındaki idarelerin taşınır ve taşınmaz mallarını kiraya verme süreleri belirlenmiş olup; kira süresinin bitimi üzerine taşınmaz malın yeniden kiraya verilebilmesi, ancak yeniden ihale yapılması halinde mümkün bulunmaktadır. 2886 Sayılı Yasaya göre ihale yapma zorunluluğu yönünden taşınmaz malın "musakkaf olup olmaması önem taşımamaktadır.

Musakkaf yapıların kiralanması hususunu düzenleyen 6570 Sayılı Yasa da, 2886 Sayılı Yasadan kaynaklanan ihale yapma zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır."

Görüldüğü gibi, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra belediyelerin sahip olduğu taşınmazların gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, fuzuli şagilden ecrimisil istenmesi, fuzuli şagil tarafından rızaen ödenmeyen ecrimisil için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil yoluna gidilmesi ve işgal edilen belediye taşınmazının belediyenin talebi üzerine, bulunduğu yer mülkiye amirince en geç 15 gün içinde tahliye ettirilerek, belediyeye teslim edilmesi gerekmektedir.

5393 sayılı Kanun'a göre üç yıla kadar olan kiralamalar 34'üncü maddenin (g) fıkrasına göre belediye encümenince, üç yılı aşanlar ise 18'inci maddenin (e) fıkrasına göre belediye meclisi tarafından yapılmalıdır. Taşınmazların üç yıldan fazla olarak kiraya verileceği durumlarda meclis kararında taşınmazın kaç yıllığına kiraya verildiği belirlenmeli ve bu sürenin bitiminde yeniden ihaleye çıkılmalıdır. Sürenin bitiminde kiracının tahliyesinde 5393 sayılı Kanun'un 15'inci ve 2886 sayılı Kanun'un 75'inci maddesine göre işlem yapılmalıdır.

Kurumun taşınmazlarının kiralama işlemlerinin incelenmesi sonucunda aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

a) Çatılı İşyeri ve Konut Mahiyetindeki İdare Taşınmazlarının Kira Sürelerinin 10 Yılı Aştığı Halde Uzatılması

6098 sayılı Kanun'da tarif edilen konut ve çatılı işyeri kapsamına giren çay ocağı, büro, büfe gibi muhtelif işyerlerinin kira sürelerinin on yılı geçmesine rağmen ihale yapılmaksızın uzatıldığı görülmüştür.

b) Çatılı İşyeri ve Konut Kapsamında Olmayan Taşınmazların Kira Sürelerinin İhale Sürelerinin Bitmesine Rağmen Uzatılması

Yine aynı Kanun'un 347'nci maddesinde yer alan çatılı taşınmaz ibaresi kapsamında değerlendirilmeyen ve tahliyesine ilişkin bir ifade bulunmayan billboardların encümen kararıyla ihale yapılmaksızın kira sürelerinin uzatıldığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Belediye encümeni, Belediye meclisinin uhdesinde bulunan yetkiyle, taşınmazı her yıl kira miktarını belirlemek suretiyle ucu açık bir şekilde kiraya vermemelidir. Kira süresinin bitiminde; kiracının, 5393 sayılı Kanun'un 15'inci ve 2886 sayılı Kanun'un 75'inci maddesine göre tahliyesi ve yine 2886 sayılı kanuna göre yeni kiralama işleminin temininin gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 7: Kurum Taşınmazlarının Tahsislerine ilişkin Hatalı Uygulamaların Bulunması

Kuruma ait taşınmazların tahsisinin mevzuata aykırı olarak yapıldığı görülmüştür.

5393 Sayılı Belediye Kanunu'nun belediyenin tahsisleri düzenleyen “*Belediyenin Yetkileri ve İmtiyazları*” başlıklı 15’inci maddesinde;

“*Belediyenin yetkileri ve imtiyazları şunlardır:*

...

İl sınırları içinde büyükşehir belediyeleri, belediye ve mücavir alan sınırları içinde il belediyeleri ile nüfusu 10.000’i geçen belediyeler, meclis kararıyla; turizm, sağlık, sanayi ve ticaret yatırımlarının ve eğitim kurumlarının su, termal su, kanalizasyon, doğal gaz, yol ve aydınlatma gibi alt yapı çalışmalarını faiz almaksızın on yıla kadar geri ödemeli veya ücretsiz olarak yapabilir veya yaptırabilir, bunun karşılığında yapılan tesislere ortak olabilir; sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere İçişleri Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla arsa tahsis edebilir. Belediye ve bağlı idareler, meclis kararıyla mabetlere indirimli bedelle ya da ücretsiz olarak içme ve kullanma suyu verebilirler.” denilerek hangi durumlarda taşınmaz tahsisi yapılabileceği belirtilmiştir.

Yine aynı kanunun “*Diğer Kuruluşlarla İlişkiler*” başlıklı 75’inci maddesinde ise;

“*Belediye, belediye meclisinin kararı üzerine yapacağı anlaşmaya uygun olarak görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda;*

...

c) (Değişik: 12/11/2012-6360/19 md.) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar ve 7/6/2005 tarihli ve 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu kapsamına giren meslek odaları ile ortak hizmet projeleri gerçekleştirebilir. Diğer dernek ve vakıflar ile gerçekleştirilecek ortak hizmet projeleri için mahallin en büyük mülki idare amirinin izninin alınması gerekir.

d) Kendilerine ait taşınmazları, aslî görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelli veya bedelsiz olarak mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına devredebilir veya süresi yirmibeş yılı geçmemek üzere tahsis edebilir. Bu taşınmazlar aynı kuruluşlara kiraya da

verilebilir. Bu taşınmazların, tahsis amacı dışında kullanılması hâlinde, tahsis işlemi iptal edilir. Tahsis süresi sonunda, aynı esaslara göre yeniden tahsis mümkündür. Kamu kurum ve kuruluşlarına belediyeler, bağlı kuruluşları ve belediye şirketlerince devir veya tahsis edilen taşınmazlar, kamu konutu ve sosyal tesis olarak kullanılamaz.” denilmektedir.

Söz konusu hükme göre belediyeler, kendilerine ait taşınmazları, asli görev ve hizmetlerde kullanılmak üzere, bedelli veya bedelsiz olarak, belediye meclis kararı üzerine, mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edebileceklerdir. Bu idareler dışında kalan kuruluşlara ise, süresi ne olursa olsun, belediye taşınmazları tahsis edilemeyecektir.

Ayrıca Sayıştay Genel Kurulu; 16.10.2017 tarih ve 5415 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararıyla, belediyelere ait taşınmazların belediye meclisi kararı ile spor kulüplerine tahsis edilmesine imkân bulunmadığına karar vererek konuya açıklık getirmiştir.

Bu hükümlere rağmen, belediyeye ait bir adet işyerinin bir derneğe ve otopark, büfe, baz istasyonu, reklam panosu vb. 32 adet taşınmazın bir spor kulübüne tahsis edildiği görülmüştür.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Yukarıda anılan mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, tahsis ancak kamu kurum ve kuruluşlarına yapılabileceğinden söz konusu taşınmazların tahsisi, 5393 Sayılı Belediye Kanunu kapsamında mümkün görünmediği değerlendirilmektedir.

BULGU 8: Sosyal Denge Sözleşmesine Konusu Dışında Hükümler Konulması

İdare ile Belediye ve Özel İdare Çalışanları Birliği Sendikası (BEM-BİR-SEN) arasında akdedilen sosyal denge tazminatı sözleşmesinde mevzuata aykırı olarak sosyal haklardan yararlanma, eğitim ve ulaşım hizmeti gibi konularda düzenlemelerin yapıldığı görülmüştür.

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'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 sözleşmede belirlenen tavan tutarı aşamayacağı ve anılan Kanun'da öngörülen hükümler çerçevesinde yapılabilecek sözleşmeyle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'nun "Mahalli idarelerde sözleşme imzalanması" başlıklı 32'nci maddesinin birinci fıkrasında; "27/6/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 15 inci maddesi hükümleri çerçevesinde sosyal denge tazminatının ödenmesine belediyelerde belediye başkanının teklifi üzerine belediye meclisince, il özel idaresinde valinin teklifi üzerine il genel meclisince karar verilmesi halinde, sözleşme döneminde verilecek sosyal denge tazminatı tutarını belirlemek üzere ilgili mahalli idarede en çok üyeye sahip sendikanın genel başkanı veya sendika yönetim kurulu tarafından yetkilendirilecek bir temsilcisi ile belediyelerde belediye başkanı, il özel idaresinde vali arasında toplu sözleşme sürecinin tamamlanmasını izleyen üç ay içerisinde sözleşme yapılabilir. Bu sözleşme bu Kanunun uygulanması bakımından toplu sözleşme sayılmaz ve bu kapsamda Kamu Görevlileri Hakem Kuruluna başvurulamaz." hükmüne yer verilmiştir. Madde metninden açıkça anlaşılacağı üzere belediye başkanı ile sendika yetkilisi sadece ödenecek olan sosyal denge tazminat tutarını kanuni sınırlar içinde tespit etmek üzere yetkilendirilmiştir.

4688 sayılı Kanun uyarınca imzalanan Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2022 ve 2023 Yıllarını Kapsayan 6. Dönem Toplu Sözleşmesi'nin Yerel Yönetim Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme bölümünün "Sosyal denge tazminatı" başlıklı 1'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise; "Belediyeler ve bağlı kuruluşları ile il özel idarelerinin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine, 4688 sayılı Kanununun 32 nci maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde ödenebilecek sosyal denge tazminatı aylık tavan tutarı, en yüksek Devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) %120'sidir. Sosyal denge tazminatının verilmesi yönünde yapılabilecek sözleşmelerde, tavan tutarı aşmamak kaydıyla çeşitli adlar altında yapılan ödemeler dahil ödenebilecek tazminatın aylık tutarı, 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 belirlenebilir." denilmektedir.

Bahse konusu maddenin dayanak teşkil ettiği sosyal denge tazminatının verilmesi yönünde yapılabilecek sözleşmelerde, tavan tutarı aşmamak kaydıyla ödenebilecek tazminatın aylık tutarı, 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 hüküm altına alınmıştır.

İdarenin sosyal denge tazminatı sözleşmesinin incelenmesi neticesinde; Sözleşmenin

10'uncu maddesinde "Sosyal haklar ve eğitim" ve 11'inci maddesinde "İşyerine geliş ve gidiş için servis hizmeti" başlıklıkları altında sözleşmenin konusu ile bağdaşmayan düzenlemelere yer verildiği görülmüştür.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre, belediye başkanı ile sendika temsilcisi sadece ödenecek olan sosyal denge tazminat tutarını kanuni sınırlar kapsamında tespit etmek üzere yetkilendirilmiştir. Bunun dışında sözleşme hakkını toplu sözleşme gibi düşünmek ve sözleşme metnine yetkilendirilen hususlar dışında hükümler koymak mümkün değildir. Zira 4688 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinde mahalli idarelerle imzalanan sözleşmenin Kanun'un uygulanması bakımından toplu sözleşme sayılamayacağı da açıkça belirtilmiştir. Açıklanan nedenlerle bahse konu Sözleşmeye sosyal denge tazminat tutarının tespit edilmesi dışında hükümler konulması mevzuata aykırılık teşkil etmektedir.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

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

BULGU 9: Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Belirlenmemesi

Belediye Meclisi tarafından kabul edilen 2022 yılında uygulanacak olan ücret tarifesi cetvelinin incelenmesi sonucunda telekomünikasyon altyapı ve şebekelerinden alınması gereken geçiş hakkı bedellerinin belirlenmediği görülmüştür.

5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun "Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı 3'üncü maddesinde;

"...

s) Geçiş hakkı: İşletmecilere, elektronik haberleşme hizmeti sunmak için gerekli şebeke ve alt yapıyı kurmak, kaldırmak, bakım ve onarım yapmak gibi amaçlar ile kamu ve özel mülkiyet alanlarının altından, üstünden, üzerinden geçmeleri için tanınan hakları,

ş) Geçiş hakkı sağlayıcısı: Geçiş hakkına konu olan kamuya ait ya da kamunun ortak kullanımında olan taşınmazlar da dahil olmak üzere, taşınmaz sahipleri ve/veya taşınmaz üzerindeki hak sahiplerini,

...

z) *İşletmeci: Yetkilendirme çerçevesinde elektronik haberleşme hizmeti sunan ve/veya elektronik haberleşme şebekesi sağlayan ve alt yapısını işleten şirketi,*” tanımlamaları yapılmıştır.

Yine Aynı Kanun’un “Geçiş hakkının kapsamı” başlıklı 22’inci maddesinin birinci fıkrası:

“Geçiş hakkı; elektronik haberleşme hizmeti vermek amacıyla, her türlü elektronik haberleşme alt yapısını ve bunların destekleyici ekipmanlarını, kamu ve/veya özel mülkiyete konu taşınmazların altından, üstünden, üzerinden geçirme ve bu alt yapıyı kurmak, değiştirmek, sökmek, kontrol, bakım ve onarımlarını sağlamak ve benzeri amaçlarla söz konusu mülkiyet alanlarını bu Kanun hükümleri çerçevesinde kullanma hakkını kapsar.” ve

“Anlaşma serbestisi” başlıklı 25’inci maddesi;

“İşletmeci ile geçiş hakkı sağlayıcısı, ilgili mevzuata ve Kurum düzenlemelerine aykırı olmamak koşulu ile geçiş hakkına ilişkin anlaşmaları 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu hükümleri saklı kalmak üzere serbestçe yapabilirler. İşletmeciler, Kurum tarafından istenmesi halinde yapılan anlaşma ile ekleri ve değişikliklerini, her türlü bilgi, belge ile yazışmaları Kuruma bildirmekle yükümlüdürler.” şeklinde düzenlenmiştir.

Geçiş hakkı ve bu hakka uygulanacak ücret tarifesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı tarafından 27.12.2012 tarih 28510 sayılı Resmi Gazete’de Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmelik yayımlanmıştır.

Bu Yönetmelik’in “Geçiş hakkına ilişkin anlaşma” başlıklı 8’inci maddesine göre işletmeci ve Geçiş Hakkı Sağlayıcısı; geçiş hakkına ilişkin anlaşmaları serbestçe yapabilirler. Ayrıca “Geçiş hakkı ücretleri” başlıklı 9’uncu maddesinde; *“Geçiş hakkı kullanımında gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine ait mülkiyet alanları dışında kalan yerler için Geçiş Hakkı Sağlayıcısı tarafından, geçiş hakkını kullanan işletmeciden talep edilen geçiş hakkı ücreti, Geçiş Hakkı Ücret Tarifesinde belirtilen fiyatları aşamaz.”* düzenlemesi bulunmaktadır.

Yönetmelik ekinde yer alan tablodaki tarifeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 10: Geçiş Hakkına Konu Taşınmazlara İlişkin Tarife Tablosu

Geçiş Hakkına Konu Taşınmazların ve Yerlerin Niteliği	Ücret Üst Sınırı (Yıllık)
Tapuda kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı taşınmazlar	Metrekaresi, taşınmazın emlak vergisine esas asgari metrekare birim değerinin yüzde 2'si
Büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde kalan ve büyükşehir belediyelerinin tasarrufunda ve/veya sorumluluğunda olan yerler	Metresi 1,00.-TL
Büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde kalan ve ilçe belediyelerinin tasarrufunda ve/veya sorumluluğunda olan yerler	Metresi 0,70.-TL

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve bulguda tespiti yapılan hususa ilişkin bedel belirlenmesinin tesis edildiği belirtilmiştir. Ancak bu işlem yılı geçtikten sonra gerçekleştirilmiştir.

İdare tarafından kendi mülkiyetinde, tasarrufunda veyahut sorumluluğunda bulunan taşınmazlardan altyapı ve şebekelerine yönelik geçiş hakkı talep eden telekomünikasyon firmaları için geçiş hakkı ücretinin belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 10: İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Taşınmaz Kiralamalarında Katma Değer Vergisi Tahakkukunun Yapılmaması

İdarenin bazı taşınmazlarına ilişkin kiralama işlemlerinde Katma Değer Vergisi (KDV) tahakkukunun yapılmadığı görülmüştür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1'inci maddesinde; Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin birinci fıkrasının (3/f) bendinde ise; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanun'un 17'inci maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendinde; iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, iktisadi işletmelerin her türlü kiralama işlemleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre KDV'nin konusuna girmektedir. İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri ise KDV'den istisnadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan gayrimenkullerin dışındaki mal ve hakların kiralınması işlemleri ise iktisadi işletmeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (3/f) bendine göre KDV'ye tabi

olacaktır.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "F. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" Kısmının "4.4. İktisadi İşletmeye Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması" başlıklı 4.4'üncü maddesinde; "3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiye tabi tutulmuştur. Buna mukabil Kanunun (17/4-d) maddesi ile iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazlar girmekte olup, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

...

Yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanununun 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..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, her ne kadar bir gayrimenkul kiralama işlemi gibi gözükse de bir işletme veya müessesenin belirli bir bedel ve süre dahilinde başkasının kullanımına bırakılması şeklindeki işletme hakkının kiralanması işlemleri Kanun'un 1'inci maddesinin (3/f) bendine göre KDV'ye tabi tutulacak ve herhangi bir istisna hükmünden yararlanamayacaktır.

Yapılan incelemede; büfe, çay ocağı, yazıhane, otopark vb. olarak kiraya verilen bazı taşınmazlara ilişkin KDV hesaplanmadığı anlaşılmıştır.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

İdarenin bu şekildeki kiralama işlemleri adı geçen vergiyi doğuran bir işlem olduğundan kira bedellerinin tahsilinde KDV hesaplanması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 11: Ulusal Bayram Gününde Faaliyet Gösteren İşyerlerinden Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı Alınmaması

İdare sınırları içerisinde ulusal bayram günlerinde faaliyet gösteren işyerleri olmasına rağmen Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcının tahsil edilmediği tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcına ilişkin "Konu" başlıklı 58'inci maddesinde; ulusal bayram günlerinde çalışmalarını belediyelere izne bağlı işyerlerine ruhsat verilmesi işleminin, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcına tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un "Mükellef" başlıklı 59'uncu maddesinde harcın mükellefinin, kendisine çalışma ruhsatı verilen gerçek veya tüzelkişi olduğu, "Harcın tarifesi" başlıklı 60'ıncı maddesinde ise harcın tutarının işin mahiyetine göre Kanun'da belirtilen sınırlar dahilinde 96'ncı madde uyarınca tespit edileceği belirtilmiştir.

Diğer yandan, 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinde ulusal bayram olan 29 Ekim günü özel işyerlerinin kapanmasının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümleri uyarınca ulusal bayram olan 29 Ekim gününde çalışmalarına izin verilen işyeri mükelleflerinin, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcını 2464 sayılı Kanun'un "Mükellefiyet dönemi ve harcın ödenmesi" başlıklı 61'inci maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde İdareye ödemesi gerekmektedir.

İdarenin 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.

Kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilmiş ve ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

İdarenin gelir kaybına uğramaması için mevzuatta belirtilen esaslar çerçevesinde Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcıyla ilgili gerekli takip ve tahsilat işlemlerinin yapılmasının gerektiği değerlendirilmektedir.

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**

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Belediye Taşınmazlarının İhale Yapılmaksızın Ecrimisil Karşılığında Kullanılması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu, Raporun "Diğer Bulgular" bölümünde, "BULGU 5: Taşınmazların İdaresinde Ecrimisil Karşılığında Kullanılmanın Usul Haline Getirilmesi" olarak yer almıştır.
Belediye Taşınmazlarının İhale Yapılmaksızın Kira Sürelerinin Uzatılması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu, Raporun "Diğer Bulgular" bölümünde, "BULGU 6: Kira İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması" olarak yer almıştır.
Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların Mevzuatta Belirtilen Sıraya Göre Ödenmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu, Raporun "Diğer Bulgular" bölümünde, "BULGU 1: Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların Mevzuatta Belirtilen Sıraya Göre Ödenmemesi" olarak yer almıştır.
Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Belirlenmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	2021 yılı raporunda yer alan geçiş hakkı bedellerinin

			belirlenmemesi hususu 2022 yılında da devam etmektedir. Bulgu, Raporun "Diğer Bulgular" bölümünde, "BULGU 9: Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Belirlenmemesi" olarak yer almıştır.
Kurum Taşınmazlarının Tahsislerine ilişkin Hatalar	2021	Yerine Getirilmedi	2021 yılı raporunda yer alan kurum taşınmazların tahsisine ilişkin hatalı uygulamalar 2022 yılında da devam etmektedir. Bulgu, Raporun "Diğer Bulgular" bölümünde, "BULGU 7: Kurum Taşınmazlarının Tahsislerine ilişkin Hatalı Uygulamaların Bulunması" olarak yer almıştır.
Maddi Duran Varlıklara Amortisman Ayrılmasında Hatalı Uygulamalar	2021	Yerine Getirilmedi	2021 yılı raporunda yer alan maddi duran varlıklara hatalı amortisman ayrılması hususu 2023 yılında düzeltilmiş ancak 2022 yılı iş ve işlemleri incelemelerinde başka hatalı amortisman

			ayırma uygulamaları tespit edilmiştir. Bulgu, Raporun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde, "BULGU 5: Maddi Duran Varlıklara Hatalı Amortisman Ayrılması" olarak yer almıştır.
Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Giderleştirilmesi	2021	Yerine Getirilmedi	2021 yılı raporunda yer alan maddi duran varlıklara ilişkin değer artırıcı harcamaların doğrudan giderleştirilmesi hususunda 2022 yılı iş ve işlemleri incelemelerinde farklı hatalı uygulamalar tespit edilmiştir. Bulgu, Raporun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde, "BULGU 6: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Giderleştirilmesi" olarak yer almıştır.
Kamu İdarelerine ve Şahıslara Bedelli Devri Yapılan Taşınmazların Muhasebe Çıkış Kaydının Yapılmaması	2021	Yerine Getirilmedi	2021 yılı raporunda yer alan kamu idarelerine ve şahıslara bedelli devri yapılan taşınmazların muhasebe çıkış kaydının

			<p>yapılmaması hususu 2023 yılında düzeltilmiş ancak 2022 yılı iş ve işlemleri incelemelerinde başka hatalı uygulamalar tespit edilmiştir. Bulgu, Raporun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde, "BULGU 8: Şahıslara Satışı Yapılan Taşınmazların Muhasebe Çıkış Kaydının Yapılmaması" olarak yer alınmıştır.</p>
Şahıslardan Bedelli Devralınan Taşınmazların Muhasebe Giriş Kaydının Yapılmaması	2021	Yerine Getirilmedi	<p>2021 yılı raporunda yer alan şahıslardan bedelli devralınan taşınmazların muhasebe giriş kaydının yapılmaması hususu 2023 yılında düzeltilmiş ancak 2022 yılı iş ve işlemleri incelemelerinde başka hatalı uygulamalar tespit edilmiştir. Bulgu, Raporun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde, "BULGU 7: Kurumca Edinilen Taşınmazların Muhasebe Giriş Kaydının</p>

			Yapılmaması” olarak yer almıştır.
Kamu Kurumlarına Yapılan Tahsislerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	2021 yılı raporunda yer alan kamu kurumlarına yapılan tahsislerin muhasebe kayıtlarında takip edilmemesi hususu 2023 yılında düzeltilmiş ancak 2022 yılı iş ve işlemleri incelemelerinde başka hatalı uygulamalar tespit edilmiştir. Bulgu, Raporun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde, “BULGU 2: Kamu Kurumlarına Yapılan Tahsislerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi” olarak yer almıştır.
Belediyeye Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	2021 yılı raporunda yer alan belediyeye tahsis edilen taşınmazların muhasebe kayıtlarında takip edilmemesi hususu 2023 yılında düzeltilmiş ancak 2022 yılı iş ve işlemleri incelemelerinde başka hatalı uygulamalar tespit edilmiştir. Bulgu, Raporun "Denetim Görüşünün

			Dayanağı Bulgular" bölümünde, “BULGU 4: İdareye Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi” olarak yer almıştır.
--	--	--	--