



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR 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.....	10
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	10
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	10
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	11
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	13
7.	DENETİM BULGULARI.....	13
8.	EKLER.....	32

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Personel Durumu	3
Tablo 2: 2022 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu	4
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.....	6
Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri.....	6
Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler	7
Tablo 8: İcmal Cetvelleri Özeti	16
Tablo 9: Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Kesin Mizan Görünümü.....	16
Tablo 10: Boş Bırakılan Yevmiyelerin Tarih ve Numaraları.....	26

KISALTMALAR

AŞ : Anonim Şirket

DESKİ: Denizli Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü

DMO : Devlet Malzeme Ofisi

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

OSB : Organize Sanayi Bölgesi

TÜPRAŞ: Türkiye Petrol Rafinerileri

VUK : Vergi Usul Kanunu

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına Kayıtlı Alacaklar İçin Tahakkuk Eden Gecikme Zammı ve Faizlerin Mali Tablolarda İzlenmemesi
2. Taşınmazların, Taşınmaz Formları ile Muhasebe Kayıtlarındaki Değerlerinin Uyuşmaması
3. Yatırım Avansları Hesabının Hatalı Kullanılması

B. Diğer Bulgular

1. Hafriyat ve İnşaat Atıkları Sahasının Belirlenememesi
2. Organize Sanayi Bölgesi Tarafından Tahsil Edilen Harçlardan Belediye Hesabına Yatırılması Gereken Tutarların Takip Edilmemesi
3. Yeterli Nakit Varlık Bulunmasına Karşılık Vergi Borçlarının Zamanında Ödenmemesi
4. Yevmiye Defterinde Boş Yevmiye Bırakılması
5. Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici Anonim Şirketine Yapılan Sermaye İştirak Bedelinin Hatalı Belirlenerek Ödenmesi

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.

Denizli Büyükşehir Belediyesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan sınıflandırma çerçevesinde genel yönetim kapsamında yer almakta olup faaliyetlerini 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun verdiği görev, yetki, imtiyaz ve sorumluluklar çerçevesinde yürütmektedir.

Büyükşehir Belediyesinin temel mevzuatı 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu olup bu Kanun'da kurumun görev, yetki, imtiyaz ve sorumlulukları ile organları, teşkilatı, bütçe ve denetimi gibi temel hususlar düzenlenmektedir. Bununla birlikte görev, yetki, imtiyaz ve sorumlulukları 5393 sayılı Belediye Kanunu ile diğer ilgili kanun ve yönetmeliklerde de düzenlenmiştir.

5216 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde, büyükşehir belediyelerinin ve büyükşehir ilçe belediyelerinin görev ve yetkileri ayrıntılı bir şekilde sayılmıştır. Söz konusu görev ve yetkiler genel olarak 5393 sayılı Kanun'da belirtilen görev ve yetkilerin paylaşımı şeklindedir. Büyükşehir belediyelerinin, kendi sınırları içerisinde yer alan ilçe belediyelerinin imar uygulamalarını denetleme yetkisi bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyeleri hakkında 5393 sayılı Kanun'da yer verilen yetki, imtiyaz ve muafiyetlerin geçerli olduğu da mezkûr Kanun'da belirtilmiştir.

5216 sayılı Kanun'un 8 ve 9'uncu maddesinde belirtilen altyapı ve ulaşım hizmetleri büyükşehir belediyelerinin sorumluluğu altındadır.

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.

6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte büyükşehir belediyelerinin görev, yetki ve sorumluluk alanları genişletilerek; büyükşehir kapsamındaki belediyeler arasındaki ilişkiler ve hizmetlerin yerine getirilmesi noktasında düzenleyici, bağlayıcı karar alma yetkisi verilmiştir.

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

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

5216 sayılı Kanun'da Büyükşehir Belediye organları; Büyükşehir Belediye Meclisi, Büyükşehir Belediye Encümeni ve Büyükşehir Belediye Başkanı olarak öngörülmüştür. Karar organı olan Büyükşehir Belediye Meclisi, biri Büyükşehir Belediye Başkanı olmak üzere 73 üyeden oluşmaktadır.

Büyükşehir Belediyesi teşkilâtı; norm kadro esaslarına uygun olarak genel sekreterlik, daire başkanlıkları ve müdürlüklerden oluşmaktadır. Birimlerin kurulması, kaldırılması veya birleştirilmesi Büyükşehir Belediyesi Meclisinin yetkisi dâhilindedir.

Büyükşehir Belediyesi personeli Büyükşehir Belediye Başkanı tarafından atanır. Personelden müdür ve üstü unvanlı olanlar ilk toplantıda Büyükşehir Belediye Meclisinin bilgisine sunulur. Genel sekreter, belediye başkanının teklifi üzerine Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanı tarafından atanır.

Büyükşehir Belediyesinin teşkilat yapısında doğrudan Başkana bağlı 3 birim belirlenmiştir. Bunlardan ikisi; Özel Kalem Müdürlüğü ve İç Denetim Birimi Başkanlığı'dır. Doğrudan Başkana bağlı diğer birim olan Genel Sekreterlik idarenin en önemli icra organıdır.

Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı, Destek Hizmetler Dairesi Başkanlığı, İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanlığı ile Zabıta Dairesi Başkanlığı doğrudan Genel Sekretere bağlı olan birimlerdir. Genel Sekretere bağlı 4 adet Genel Sekreter Yardımcısı bulunmaktadır. Belediyenin 17 adet hizmet birimi, alan ve amaçlarına göre ilgili Genel Sekreter Yardımcılıklarına bağlıdır.

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

Tablo 1: Personel Durumu

Personel İstihdam Türü	İhdas Edilmiş Norm Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı
Memur	1767	340
Sözleşmeli Personel	654	515
Kadrolu İşçi	664	161
Geçici İşçi	0	0
Toplam	3085	1016
696 Sayılı KHK Uyarınca Çalıştırılan Personel		1736

Denizli Büyükşehir Belediye Başkanlığının tek bağlı kuruluşu, Denizli Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğüdür (DESKİ).

DESKİ, Büyükşehir Belediyesine bağlı olarak büyükşehir belediye sınırları içerisinde İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'la belirlenen su ve kanalizasyon işlerini yapmak üzere kurulmuştur.

Ayrıca Büyükşehir Belediyesinin doğrudan hissedarı olduğu toplam 5 adet 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 Denizli Büyükşehir Belediyesi, faaliyetlerini ilgili mali yılı bütçesi ile verilen ödenekler ile yürütmektedir.

Büyükşehir 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

E-Kod1	Giderin Türü	Bütçe (Başlangıç) İle Verilen Ödenek (TL)	Ek Ödenek	Eklenen / Düşülen Ödenek (TL)	2022 Yılı Ödenek Toplamı (TL)	Bütçe Gideri Toplamı (TL)	İptal Edilen Ödenek (TL)
1	Personel Giderleri	76.562.000,00	43.195.000,00	+23.075.934,00	142.832.934,00	137.893.510,69	4.939.423,31
2	SGK Prim Giderleri	11.772.000,00	6.932.000,00	+3.511.950,00	22.215.950,00	21.101.947,37	1.114.002,63
3	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	356.268.000,00	245.291.000,00	+146.198.562,16 -27.913.516,16	719.844.046,00	674.740.933,37	45.103.112,63
4	Faiz Giderleri	95.700.000,00	350.000,00	+100.000,00 -90.300,00	96.059.700,00	94.280.852,30	1.778.847,70
5	Cari Transferler	68.217.000,00	29.610.000,00	+41.695.100,00 -5.633.900,00	133.888.200,00	125.913.655,63	7.974.544,37
6	Sermaye Giderleri	872.330.000,00	409.456.000,00	+192.953.984,00 -270.635.914,00	1.204.104.070,00	1.147.871.816,19	56.232.253,81
7	Sermaye Transferleri	50.005.000,00	70.000.000,00	20.000.000,00	140.005.000,00	139.787.500,00	217.500,00
8	Borç Verme	0,00	50.000.000,00	0,00	50.000.000,00	50.000.000,00	0,00
9	Yedek Ödenekler	82.000.000,00	45.166.000,00	-123.261.900,00	3.904.100,00	0,00	3.904.100,00
		1.612.854.000,00	900.000.000,00	+427.535.530,16 -427.535.530,16	2.512.854.000,00	2.391.590.215,55	121.263.784,45

Denizli Büyükşehir Belediyesinin önceki yıldan devreden ödeneği bulunmamaktadır. 2022 yılı başlangıç bütçesi ile 1.612.854.000,00 TL ödenek öngörülmüş olup yıl içinde tahsis edilen 900.000.000,00 TL ek ödenekle birlikte 2022 mali yılı ödenek toplamı 2.512.854.000,00 TL olmuştur. Yıl içinde 2.391.590.215,55 TL Bütçe Gideri yapılmış ve 121.263.784,45 TL ödenek iptal edilmiş olup 2023 yılına devreden ödenek bulunmamaktadır.

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	14.224.500,00	15.361.247,69	166.741,60	15.194.506,09	106,82
03- Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	541.572.000,00	303.198.090,36	10.630.383,69	292.567.706,67	54,02
04- Alınan Bağış ve Yardımlar	39.020.000,00	54.170.548,36	0,00	54.170.548,36	138,83
05- Diğer Gelirler	1.601.956.000,00	1.898.230.971,45	8.114.098,36	1.890.116.873,09	117,99
06- Sermaye Gelirleri	275.625.000,00	125.394.065,48	125.000,00	125.269.065,48	45,45
08- Alacaklardan Tahsilat	50.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
09- Red ve İadeler (-)	397.500,00	0,00	0,00	0,00	4.788,99
Toplam	2.522.000.000,00	2.396.354.923,34	-19.036.223,65	2.377.318.699,69	94,26

Yukarıdaki tabloda belirtildiği üzere 2022 yılında net bütçe geliri %94,26 seviyesinde gerçekleşmiştir. Bütçe gelirlerinin tahmin edilenin altında gerçekleşmesi, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri ile sermaye gelirlerinin beklenen oranda gerçekleşmemesine bağlıdır.

Vergi Gelirleri (%106,82), Alınan Bağış ve Yardımlar (%138,83) ile Diğer Gelirler (%117,99) beklenenin üzerinde; Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri (54,02), Sermaye Gelirleri (%45,45) ve Alıcılardan Tahsilat (%0,00) beklenenin altında gerçekleşmiştir. Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler ise (%4.788,99) beklenenin oldukça üzerinde gerçekleşmiştir.

Tablo 4: 2022 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu

Bütçe Giderinin Ekonomik Kodu	Bütçe (Başlangıç) Ödenegi (TL)	Ek Ödenek	Eklene / Düşülen Ödenek (TL)	2022 Yılı Ödenek Toplamı (TL)	Bütçe Gideri (Gerçekleşen) Tutar (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Personel Giderleri	76.562.000,00	43.195.000,00	+23.075.934,00	142.832.934,00	137.893.510,69	96,54
02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	11.772.000,00	6.932.000,00	+3.511.950,00	22.215.950,00	21.101.947,37	94,99
03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri	356.268.000,00	245.291.000,00	+146.198.562,16 -27.913.516,16	719.844.046,00	674.740.933,37	93,73
04- Faiz Gideri	95.700.000,00	350.000,00	+100.000,00 -90.300,00	96.059.700,00	94.280.852,30	98,15
05- Cari Transferler	68.217.000,00	29.610.000,00	+41.695.100,00 -5.633.900,00	133.888.200,00	125.913.655,63	94,04
06- Sermaye Giderleri	872.330.000,00	409.456.000,00	+192.953.984,00 -270.635.914,00	1.204.104.070,00	1.147.871.816,19	95,33
07- Sermaye Transferleri	50.005.000,00	70.000.000,00	20.000.000,00	140.005.000,00	139.787.500,00	99,84
08- Borç Verme	0,00	50.000.000,00	0,00	50.000.000,00	50.000.000,00	100,00
09- Yedek Ödenekler	82.000.000,00	45.166.000,00	-123.261.900,00	3.904.100,00	0,00	0,00
Toplam	1.612.854.000,00	900.000.000,00	+427.535.530,16 -427.535.530,16	2.512.854.000,00	2.391.590.215,55	95,17

2022 yılı başlangıç bütçesi ile 1.612.854.000,00 TL ödenek öngörülmüş olup yıl içinde tahsis edilen 900.000.000,00 TL ek ödenekle birlikte 2022 mali yılı ödenek toplamı 2.512.854.000,00 TL olmuştur.

Kurumun 2022 yılı toplam ödenek tutarları dikkate alındığında 2022 yılında bütçe gideri %95,17 seviyesinde gerçekleşmiştir. Bütçe giderler kalemlerine bakıldığında, Borç Verme (%100) dışındaki tüm kalemlerin beklenene yakın düzeyde ama beklenenin altında gerçekleştiği görülmektedir.

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

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

Bütçe Gelirinin Çeşidi	2020 Yılı (TL)	2021 Yılı (TL)	2022 Yılı (TL)	2021-2020 Değişim Oranı (%)	2022-2021 Değişim Oranı (%)
	(A)	(B)	(C)	[D=(B-A)/A]	[E=(C-B)/B]
Vergi Gelirleri	10.441.557,02	10.762.563,52	15.361.247,69	3,07	42,73
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	56.235.540,57	89.347.540,10	303.198.090,36	58,88	239,35
Alınan Bağış ve Yardım ile Özel Gelirler	10.526.817,41	8.388.926,39	54.170.548,36	-20,31	545,74
Diğer Gelirler	698.895.012,33	1.011.158.538,17	1.898.230.971,45	44,68	87,73
Sermaye Gelirleri	79.638.873,87	113.487.773,33	125.394.065,48	42,5	10,49
Toplam	855.737.801,20	1.233.145.341,51	2.396.354.923,34	44,1	94,33
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	-3.686.191,91	-5.408.812,11	-19.036.223,65	46,73	521,95
Net Toplam	852.051.609,29	1.227.736.529,40	2.377.318.699,69	44,29	93,63

Tablodaki veriler dikkate alındığında, 2022 yılında gelirler bir önceki yıla göre 1.147.859.550,09 TL'lik (%93,36) artış göstermiştir. Bu çerçevede; özellikle Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinde 213.850.550,26 TL (%239,35) ve Diğer Gelirlerde 887.072.433,28 TL (%87,73) tutarlarındaki artışlar toplam artış üzerinde belirleyici olmuştur.

2022 Yılı Gelirindeki artış büyük oranda merkezi idare vergi gelirlerinden alınan payların artması ile menkul ve gayrimenkul satış gelirlerinin artmasından kaynaklanmaktadır.

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

Bütçe Giderinin Çeşidi	2020 Yılı (TL)	2021 Yılı (TL)	2022 Yılı (TL)	2021-2020 Değişim Oranı (%)	2022-2021 Değişim Oranı (%)
	(A)	(B)	(C)	[D=(B-A)/A]	[E=(C-B)/B]
Personel Giderleri	58.993.568,38	65.652.660,39	137.893.510,69	11,29	110,03
SGK Devlet Prim Giderleri	9.217.086,12	10.411.392,85	21.101.947,37	12,96	102,68
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	237.466.010,41	318.446.859,48	674.740.933,37	34,1	111,88
Faiz Giderleri	142.098.211,41	115.059.650,08	94.280.852,30	-19,03	-18,06
Cari Transferler	29.333.305,82	51.262.889,49	125.913.655,63	74,76	145,62
Sermaye Giderleri	229.869.452,70	272.126.653,71	1.147.871.816,19	18,38	321,82
Sermaye Transferleri	35.300.000,00	55.037.500,00	139.787.500,00	55,91	153,99
Borç Verme	0	0	50.000.000,00	-	-
Toplam	742.277.634,84	887.997.606,00	2.391.590.215,55	19,63	169,32

Belediyenin bütçe giderleri toplamı 2022 yılında 2021 yılına göre 1.503.592.609,55 TL (%169,32) artmıştır.

Gider kalemleri incelendiğinde; 2022 yılında Personel Giderlerinin 72.240.850,30 TL (%110,03), Mal ve Hizmet Alım giderlerinin 356.294.073,89TL (%111,88), Cari Transferler giderlerinin 74.650.766,14 TL (%145,62), Sermaye Giderlerinin 875.745.162,48 TL (%321,82) Sermaye Transferlerinin 84.750.000,00 TL (%153,99), arttığı görülmektedir. Buna karşın faiz giderlerinde 20.788.797,78 TL'lik (%18,06) bir azalma olmuştur.

Bütçe giderlerinin 2022 yılındaki artışının bir önceki yıla göre çok fazla olmasının nedeni; başta enflasyona bağlı maliyet artışları olmak üzere kurumun yatırım harcamalarının da artmış olmasıdır.

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre; bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın Belediyenin faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2022 yılı Faaliyet Gideri 1.863.655.165,06 TL, Faaliyet Geliri 2.542.225.186,30 TL olup Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ise 678.570.021,24 TL olarak gerçekleşmiştir.

Denizli Büyükşehir Belediyesinin doğrudan hissedarı olduğu şirketler aşağıdaki tablolarda gösterilmiş olup dolaylı hissedarı olduğu şirket bulunmamaktadır

Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler

Sıra No	Şirketin Adı	Toplam Sermaye Tutarı (TL)	Kurumun Sahip Olduğu Sermaye Tutarı (TL)	Hisse Oranı (%)
1	Denizli Büyükşehir Belediyesi Ulaşım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (ULAŞIM AŞ)	244.050.000,00 TL	244.050.000,00 TL	%100
2	Denizli Büyükşehir Belediyesi Temizlik Ulaşım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (BELTAŞ)	12.284.467,00 TL	12.284.467,00 TL	%100
3	Denizli Büyükşehir Belediyesi Kültür Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (KÜLTÜR AŞ)	6.050.000,00 TL	6.050.000,00 TL	%100
4	Denizli Büyükşehir Belediyesi Personel Temizlik Ulaşım Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (PERAŞ)	50.000,00 TL	49.500,00 TL	%99 Denizli Büyükşehir Belediyesi, %1 DESKİ
5	Denizli Büyükşehir Belediyesi Enerji Sanayi e Ticaret Anonim Şirketi (DENİZLİ ENERJİ AŞ)	100.000,00 TL	100.000,00 TL	%100

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

1.4.1. Kamu İdaresinin Muhasebe Sistemi

Denizli Büyükşehir 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; faaliyetlerin düzenli, mevzuata ve etik kurallarına uygun, verimli, tutumlu ve etkin biçimde yürütülmesi, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi, kamu kaynaklarının kayıplara karşı korunması, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek suretiyle kurum misyonunun yerine getirmesi için makul bir güvence sağlanması amacıyla idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile malî ve diğer kontroller bütünüdür.

Kontrol Ortamı Standartları

Denizli Büyükşehir Belediyesinde, 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 değiştirilmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası ve hassas görevlere ilişkin prosedürler tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.

Risk Değerlendirme Standartları

Kurumun Stratejik planı ve performans programı içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlanmış ve zamanında yayımlanmıştır. İdarede, iç kontrol riskleri tam ve doğru şekilde belirlemiş ve risklerin değerlendirilmesine yönelik çalışmalar (*risklerin gerçekleşme ihtimali-olası etkisi belirlenerek önem düzeyine karar verme*) yapılmıştır.

Kontrol Faaliyetleri Standartları

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

Bilgi ve İletişim Standartları

Kurumun İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun olup İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı da Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’ne uygun olarak hazırlanmıştır.

İzleme Standartları

İç kontrol sistemi İdarenin tüm birimleri tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanmaktadır. Kurumun iç denetim biriminde ihdas edilen 3 iç denetçi kadrosundan 2'si doludur ve İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmaları mevcuttur.

Sonuç olarak Denizli Büyükşehir Belediyesinde yürütülmekte olan iç kontrol, risk yönetimi, performans ölçüm faaliyetleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde gelişkin bir görünüm vermektedir. Bu olumlu tablo, Kurum üst yönetiminin, bu kapsamda yürütülen çalışmaların liderliğini üstlenen kadrolar başta olmak üzere tüm birimlerin ve personelin performans yönetim sistemini sahiplendiğini göstermekte olup, Kurum mali iş ve işlemlerinin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin güçlü bir güvence elde edilmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Denizli Büyükşehir Belediyesinin 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: Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına Kayıtlı Alacaklar İçin Tahakkuk Eden Gecikme Zammı ve Faizlerin Mali Tablolarda İzlenmemesi

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı’na kaydedilen vadesi geçmiş alacaklar için tahakkuk etmiş olan gecikme zamları ve gecikme faizleri muhasebe kayıtlarında izlenmemektedir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin “Varlıklara ilişkin ilkeler” başlıklı 9’uncu maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde varlıklar arasında yer alan alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden faiz alacaklarının ilgili hesaplarda gösterileceği belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı” başlıklı 89’uncu maddesinde, 121 numaralı hesabın, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen faaliyet alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılacağı; 91’inci maddesinde, Gelirlerden Alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan mali yıl sonuna kadar tahsili gerekenlerden tahsil edilemeyen tutarların, mali yıl sonunda 121 numaralı hesaba borç, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Detaylı Hesap Planları” başlıklı 46’ncı maddesinde kurumlara ait detaylı hesap planlarının, bu Yönetmelik’te belirlenen hesap planı çerçevesinde, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından hazırlanacağı

belirtilmiş olup Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından yayımlanan 2022 Yılı Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı'nda da "121.05.01.08.01 Vergi, Resim ve Harç Gecikme Faizleri" ve "121.05.03.04.01 Vergi ve Diğer Amme Alacakları Gecikme Zamları" şeklinde yardımcı hesaplar belirlenmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı'na kaydedilen vadesi geçmiş alacaklar için tahakkuk etmiş olan gecikme zamları ve gecikme faizlerinin muhasebe kayıtlarında, Detaylı Hesap Planı'nda belirtilen yardımcı hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, söz konusu gecikme zam ve faizlerin anapara ile birlikte tahsil edildiği, tahsilatın 121 numaralı hesap ile ilişkilendirilmeden doğrudan gelir kaydedildiği görülmüştür. Dönem sonu kesin mizana göre 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı'nın bakiyesi 86.299.815,37 TL olarak görünürken bu tutar içinde 39.334.706,45 TL tutarındaki alacağa bağlı gecikme zammı yer almamaktadır.

Vadesi geçmiş alacaklara ilişkin tahakkuk etmiş gecikme zammı ve faizlerinin muhasebe kayıtlarında izlenmemesi sonucu Belediyenin alacakları mali tablolarda gerçek değerinden 39.334.706,45 TL daha az görünmektedir. Buna göre kurum alacaklarının gerçek durumu ile mali tablolar arasında uyumun sağlanabilmesi için gecikme zamlarının da takipli alacaklar hesabında gösterilmesi gerekmektedir.

Kamu İdaresinin bulguda belirtilen hususla ilgili cevabında; Kurumda 2022 yılı sonu itibariyle e-belediye yazılım programının kullanılmaya başlandığı, programdaki bazı kısıtlılıklar nedeniyle gecikme zammı ve faiz alacaklarının 121 hesabına kaydedilemediği ve mali tablolarda takip edilemediği belirtilmiş olup programdan kaynaklanan bu durumun düzeltilmesi için İçişleri Bakanlığının ilgili birimlerine yazılı olarak bildirimde bulunduğu ifade edilmiştir.

Gecikme zammı ve faiz alacaklarının mali tablolarda görünmemesi her ne kadar Kurumun inisiyatifi dışında ortaya çıkmış olsa da bu durum sonuçta 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı'nın mali tablolarda 39.334.706,45 TL düşük yer aldığı gerçeğini değiştirmemektedir. Bununla birlikte Kurumun, konunun düzeltilmesi için yazılım programı sağlayıcı idare nezdinde girişimlerde bulunması ise çözüme yönelik katkı sağlama anlamında olumlu bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir.

BULGU 2: Taşınmazların, Taşınmaz Formları ile Muhasebe Kayıtlarındaki Değerlerinin Uyuşmaması

Taşınmaz icmal cetvellerindeki taşınmaz değerleri toplamı ile 250 Arsa ve Araziler Hesabı, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252 Binalar Hesabında kayıtlı taşınmazların değerleri toplamının uyuşmadığı görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik' in “Kayıt ve kontrol işlemleri” başlıklı 5' inci maddesine göre, taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri, kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıt altına alınmasıdır ve kayıtların belgeye dayanması esastır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 250, 251 ve 252 hesaplarını ilgilendiren 188 ile 193 arasındaki maddelerinde, bütçeye gider kaydedilmek suretiyle edinilen taşınmazların maliyet bedeliyle, bu yönetmeliğin yürürlük tarihinden önce mevcut olan taşınmazlardan envanteri yapılanların tespit edilen değerleriyle, bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınmazların tespit edilen değerleriyle, taşınmaz hesaplarında kayıtlı tutarların yılsonunda enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu varlıklarda değer artışı ortaya çıkmış ise bu artış miktarıyla ve tahsise konu edilen taşınmazların ise tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değerleriyle ilgisine göre 250, 251 ve 252 hesaplarına borç kaydedileceği belirtilmektedir.

Kurumun taşınmaz icmal cetvelleri incelendiğinde sınırlı aynı haklar cetveli, genel hizmet alanları cetveli, tapuda kayıtlı olan taşınmazlar cetveli ve tapuda kayıtlı olmayan taşınmazlar cetvelinin değerleri toplamının 1.947.135.225,58 TL olduğu görülmüştür. İcmal cetvellerinin özeti aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 8: İcmal Cetvelleri Özeti

Taşınmaz Cinsi	Geçen Yıldan Devreden (TL)	Yılı İçinde Edinilen (TL)	Yıl İçinde Elden Çıkan (TL)	Gelecek Yıla Devreden (TL)
Genel Hizmet Alanları	34.742.991,99	957.440,78	0	35.700.432,77
Sınırlı Ayni Hak Taşınmazları	389.569.995,38	12.960,97	0	389.582.956,35
Tapuda Kayıtlı Olmayan Taşınmazlar	425.006.642,59	18.882.040,11	0	443.888.682,70
Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar	870.236.751,25	207.848.941,15	122.538,64	1.077.963.153,76
TOPLAM	1.719.556.381,21	227.701.383,01	122.538,64	1.947.135.225,58

Ancak, 250 Arsa ve Araziler, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri ile 252 Binalar hesaplarının toplam tutarı Kurumun dönem sonu kesin mizanında ve bilançosunda 1.907.398.405,78 TL olarak yer almaktadır. Kurumun maddi duran varlıklarına ilişkin yıl sonu mizan görünümü de aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 9: Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Kesin Mizan Görünümü

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç Tutarı(TL)	Alacak Tutarı (TL)	Borç Kalanı (TL)	Alacak Kalanı
250	Arazi ve Arsalar Hesabı	707.493.130,53	38.703.607,41	668.789.523,12	0
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	468.482.106,95	57.235.686,34	411.246.420,61	0
252	Binalar Hesabı	902.068.996,46	74.706.534,41	827.362.462,05	0
TOPLAM				1.907.398.405,78	0

Her iki tabloya bakıldığında mizan ile taşınmaz cetvelleri arasında 39.736.819,80 TL fark olduğu görülmektedir. Mizandaki taşınmaz cinsinden olan varlıklara ilişkin değerler taşınmaz icmal cetvelleri üzerinden hazırlanmakta olup her iki tablodaki değerlerin birbirleriyle uyumlu olması beklenir. Bu nedenle iki tablo arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi gerekmektedir.

Bulguda belirtilen husula ilgili olarak kamu idaresi cevabında; 39.736.819,80 TL tutarındaki farkın 36.358.076,63 TL'lik tutarının Kurum tarafından diğer kamu idarelerine tahsis edilen taşınmaz varlıklardan kaynaklandığı, kalan 3.351.743,17 TL tutarındaki farkın ise e-belediye yazılım programına geçiş aşamasında (26.12.2022 - 31.12.2022 tarihleri arasında) satılan ve kamulaştırılan taşınmaz varlıklara ilişkin muhasebe kayıtlarının süresi içinde yapılamamasından kaynaklandığı ve buna ilişkin düzeltme kaydının yapılacağı belirtilmiştir.

İdare cevabında belirtilen hususun tekrar incelenmesi sonucunda 36.358.076,63 TL'nin tahsislere ilişkin olduğu, kamu idaresinin cevabının doğru ve yerinde olduğu dolayısıyla bulguda hatalı olduğu belirtilen 39.736.819,80 TL tutarındaki rakamdan indirilmesi gerektiği anlaşılmıştır. Bu durumda icmal cetveli ile muhasebe kayıtlarındaki fark 3.351.743,17 TL olarak görünmektedir.

Sonuç olarak İdare cevabında belirtildiği üzere yılın son haftasındaki taşınmaz satışları ve kamulaştırmalarının muhasebe kayıtlarına alınamaması nedeniyle icmal cetveli ile mali tablolar arasında 3.351.743,17 TL fark ortaya çıkmakta ve bu durum mali tabloların belirtilen tutarda eksik görünmesine yol açmaktadır.

BULGU 3: Yatırım Avansları Hesabının Hatalı Kullanılması

Devlet Malzeme Ofisi, TÜPRAŞ ve diğer bazı kuruluşlardan yapılan ilk madde ve malzeme niteliğindeki mal alımları ile hizmet alımları için önceden ödenen mal bedellerinin hatalı olarak 259 Yatırım Avansları Hesabı'na kaydedildiği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 206 ve 207'nci maddelerinde 259 Yatırım Avansları Hesabı ile ilgili olarak; bu hesabın yurt içi veya dışından sözleşmeye dayanılarak edinilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen yatırım avanslarının izlenmesi için kullanılacağı, maddi duran varlık edinim işleri nedeniyle sözleşmelerine dayanılarak yüklenicilere verilen avansların bu hesaba borç, ilgili hesaplara da alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Devlet Malzeme Ofisinden yapılan mal alımlarında mal bedeli, diğer kurum ve kuruluşlardan yapılan alımların aksine malın tesliminden önce bu kuruma ödenmekte ve malın teslimi ise ödeme yapıldıktan sonra gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar özel bir kuruluş olan TÜPRAŞ için böyle bir istisna tanınmamış olsa da, bu kurumun istenilen mal bedelini önceden tahsil etmeden mal teslimi yapmaması nedeniyle Devlet Malzeme Ofisinde olduğu gibi bir

uygulama ile ön ödeme yani avans sonrasında mal alımı yapılabilmektedir. Bu kapsamda mal tesliminden önce ödenen mal bedelleri ise ilgili aktif hesaplar yerine avans hesaplarına kaydedilmektedir.

Yapılan incelemelerde Kurumun Devlet Malzeme Ofisi, TÜPRAŞ ile diğer bazı kuruluşlardan yaptığı akaryakıt, bitüm ve asfalt gibi mal alımları ile bazı hizmet alımları için ödediği toplam 255.795.362,89 TL tutarın 259 Yatırım Avansları Hesabı'na kaydedildiği görülmüştür. Hesabın dönem sonu bakiyesi ise 6.778.569,41 TL'dir.

259 hesap koduyla ilgili olarak yukarıda yer verilen mevzuat hükmüne göre, bu hesap kodu sözleşmeye dayanılarak edinilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen yatırım avanslarının izlenmesi için kullanılabilirdiğinden dolayı ilk madde ve malzeme niteliğindeki mal alımları için ödenen avans bedellerinin 259 hesabına kaydedilmesi Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne uygun görünmemektedir.

Bulguda belirtilen husula ilgili olarak kamu idaresi cevabında; TÜPRAŞ'tan alınan bitümün yol yapım çalışmalarında dolayısıyla yatırım harcamalarında kullanıldığı için bu amaçla yapılan avans ödemelerinin 259 hesabına kaydedildiği; DMO'dan yapılan mal ve malzeme alımlarıyla ilgili avans ödemeleri için 2023 yılı başı itibariyle 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın kullanılmaya başlandığı, ancak 160 hesabının sadece harcama yetkilisi mutemetlerine verilen avans ve krediler için kullanılmasının gerekmesi nedeniyle DMO'ya yapılan ödemelerin niteliği gereği 16'lı grupta (Ön Ödemeler) yeni bir hesabın tanımlanması gerektiği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükmünde de belirtildiği gibi 259 hesabı yurt içi veya dışından sözleşmeye dayanılarak edinilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen yatırım avanslarının izlenmesi için kullanılacaktır. Yani sözleşme konusu unsur doğrudan yatırım harcaması için alınan maddi duran varlıklardır. Bitüm ise niteliği ve kullanım alanı itibariyle bir hammadde olup maddi duran varlıklara ilişkin 25 hesap grubunda değil doğrudan 150 Stoklar Hesabında izlenecektir. Bu nedenle yatırım harcamalarında kullanılacak stok alımları için yapılan avans ödemelerinin 259 hesabında izlenmesi mevzuata uygun görünmemektedir.

DMO'dan yapılan yatırım harcamaları için (örneğin iş makinası alımı) 259 hesabının kullanılmasında her hangi bir sakınca görülmemele birlikte tüketime yönelik stok alımları ile basit demirbaş malzemesi alımlarının bu kapsamda değerlendirilmesi ise doğru olmayacaktır.

Ancak gerek TÜPRAŞ'tan gerek DMO'dan gerekse diğer kuruluşlardan yapılan benzer alımlar için yapılan ödemeler özü itibariyle bir avans değil mal ya da hizmet alımı gerçekleşmeden yapılan peşin ödemedir. Zira bu alımlar için alıma konu mal ya da hizmet bedelinin bir kısmı değil tamamı önceden ödenmektedir. Dolayısıyla bu noktada ön ödemelere ilişkin 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın kullanımı da mevzuat olarak uygun değildir. Buna karşılık 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı ise belirtilen mal ve hizmet alımları için kısmen daha elverişlidir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 130 ve 131'inci maddelerinde 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı ile ilgili olarak; bu hesabın kurumlarca mal ve hizmet alımı karşılığı olmak üzere, maddi duran varlık hesaplarını ilgilendirmeksizin yüklenicilere verilen avanslar; ertesi yıl bütçesinden karşılanmak üzere verilen personel avansları ile emanetler hesabına alınan tutarlardan ilgililerine avans olarak ödenen tutarların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Buna göre maddi duran varlık hesaplarını ilgilendirmeyen mal ve hizmet alımları için yükleniciye verilecek avans tutarı bu hesap kodunda izlenebilecektir. Ancak 131'inci maddenin 1'inci fırasının (c) bendine göre de ödenebilecek avans tutarı, yüklenme tutarının %30'unu aşamayacaktır. Her ne kadar bu hesap kodu da idarelerin işlemleri için tam olarak yeterli olmasa da, peşin ödenen ve maddi duran varlık yatırımları kapsamında değerlendirilemeyen mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak yapılan ön ödemeler için kullanılabilir.

Görüldüğü gibi mevcut hesap planında var olan hesap kodları ve bu hesap kodlarına yapılacak kayıtlara ilişkin Yönetmelik hükümleri göz önüne alındığında Kurumun 259 hesabına yaptığı kayıtlar için tam olarak uygun bir hesap kodu bulunmamaktadır. Bu nedenle konuyla ilgili yeni bir düzenleme yapılmaya kadar 259 hesabına kaydeilen ve 259 hesap koduna uygun olmayan avansların 162 hesap kodunda takip edilmesinin mevzuata daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Hafriyat ve İnşaat Atıkları Sahasının Belirlenememesi

İdarenin büyükşehir belediyesi olduğu 2014 yılından bu yana henüz bir hafriyat sahası belirlenemediği ve bu nedenle kurumun ciddi miktarda gelir kaybına maruz kaldığı görülmüştür.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 7'inci maddesinin (i) bendi ile Hafriyat Toprağı, İnşaat ve Yıkıntı Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği'nin "Belediyelerin Görev ve Yetkileri" başlıklı 8'inci maddesinde büyükşehir belediyelerine hafriyat toprakları ve inşaat/yıkıntı atıklarının takip ve kontrolü ile hafriyat toprağı ve inşaat/yıkıntı atıklarının toplanması, taşınması ve bertaraf bedelini belirleme hususunda önemli görev ve yetkiler verilmektedir.

2022 yılı mali işlemlerinin incelenmesi neticesinde; İdare tarafından kurulan veya işletilen bir hafriyat toprağı ve inşaat atığı döküm ve bertaraf sahasının bulunmadığı, büyükşehir belediyesi ücret tarife cetvelinde hafriyat toprağı ve inşaat atığı toplama, taşıma ve bertarafına ilişkin bir ücret belirlenmediği, hafriyat toprağı ve inşaat atıklarını toplama ve taşımaya ilişkin idarece yetkilendirilmiş bir kuruluş olmadığı için kamuoyuna ilan edilemediği; bundan dolayı mücavir alan sınırları içerisinde gerçekleştirilmekte olan hafriyat toprağı ve inşaat atıklarının taşınması, biriktirilmesi ve bertaraf faaliyetlerinin denetlenemediği; yıl içinde biriken, toplanan ve bertaraf edilen hafriyat toprağı ile inşaat/yıkıntı atıklarına ilişkin istatistiki bilgi elde edilememesi sebebiyle yilsonlarında Valiliğe bildirim yapılamadığı tespit edilmiştir.

Hafriyat döküm alanının belirlenmesi ile ilgili olarak Denizli Büyükşehir Belediyesinin ilgili kurum ve kuruluşlarla olan yazışmalarının devam etmekte olduğu, ancak 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer alan bulgu konusuna ilişkin henüz bir ilerleme sağlanamadığı görülmüştür.

Ülkemizde kentleşmenin ve buna bağlı olarak da inşaat faaliyetlerinin hızla arttığı göz önüne alındığında, hafriyat toprakları ve inşaat atıklarının takip ve kontrolünün çevresel etkilerinin de oldukça önemli seviyede olduğu düşünülmektedir. Bu sebeple kamu idaresi açısından hafriyat atıklarını bertaraf, takip ve kontrolü ile ilgili tedbirlerin alınmaması hem

çevre kirliliğine sebep oluşturabilecek risk barındırmakta hem de kurum için önemli bir gelir kaynağından yararlanılamamasına neden olmaktadır. Bu nedenle süreci tıkayan unsurlar tespit edilerek hafriyat döküm alanlarının belirlenmesine yönelik çözüm yolları bulunmalı ve hem çevresel hem de ekonomik risklerin etkileri ortadan kaldırılmalıdır.

Bulguda belirtilen hususla ilgili olarak kamu idaresi cevabında; ilgili kurumlara yazılı olarak başvuruda bulunulduğu ve hafriyat alanı belirlenmesine yönelik sürecin devam ettiği belirtilmiştir.

Bu aşamada, konunun ekonomik ve çevresel etkilerinin en kısa sürede bertaraf edilmesi için Kurumun süreci yakından takibi ve çözüme yönelik girişimleri önemli görülmektedir.

BULGU 2: Organize Sanayi Bölgesi Tarafından Tahsil Edilen Harçlardan Belediye Hesabına Yatırılması Gereken Tutarların Takip Edilmemesi

Denizli Organize Sanayi Bölgesi (OSB) tarafından tahsil edilen işyeri açma ve çalışma ruhsatlarına ilişkin harçlardan Büyükşehir Belediyesine gönderilmeyen tutarlara ilişkin takibin yapılmadığı görülmüştür.

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun "Yer seçimi, kuruluş ve planlama" başlıklı 4'üncü maddesinin 14'üncü fıkrasında; işyeri açma ve çalışma ruhsatlarının Organize Sanayi Bölgesi tarafından verileceği ve denetleneceği, işyeri açma ve çalışma ruhsatının verilmesi sırasında işyeri açma ve çalışma ruhsatına ilişkin harçların Organize Sanayi Bölgesi tarafından tahsil edilerek ilgili belediye veya il özel idaresi hesabına yatırılacağı düzenlenmiştir.

Yapılan incelemede Denizli Organize Sanayi Bölgesi tarafından verilen işyeri açma ve çalışma ruhsatları ile ilgili olarak 2014-2022 yılları arasında yapılan harç tahsilatlarından Denizli Büyükşehir Belediyesine herhangi bir gönderme yapılmadığı anlaşılmıştır.

Buguda belirtilen hususla ilgili olarak Kamu İdaresi cevabında; 2021 yılında Denizli ilindeki OSB'lerden söz konusu harçların tahsili için talepte bulunulduğu ancak henüz bir cevap alınmadığı, ayrıca 2023 yılında tekrar girişimde bulunulduğu belirtilmiş olup konuya yönelik takibin yapılacağı ifade edilmiştir.

Görev, yetki ve sorumlulukları son derece geniş olan ve yerel kamu hizmeti sunan belediyeler için kamu hizmetinin devamlılığının sağlanabilmesi adına her türlü gelir kaynağının etkili, ekonomik, ve verimli kullanılması önemli bir olgudur. Bu nedenle gelir kaynaklarının takibi ile gelirlerinin tahsili bu kurumların dikkatle üzerinde durmaları gereken bir husustur.

Dolayısıyla Denizli Büyükşehir Belediyesinin de bu kapsamda Denizli Organize Sanayi Bölgesinden olan alacaklarını takip etmesi gerekmektedir.

BULGU 3: Yeterli Nakit Varlık Bulunmasına Karşılık Vergi Borçlarının Zamanında Ödenmemesi

Kurumun yeterli kaynağı bulunmasına karşılık, sorumlu sıfatıyla kaynaktan kesilen ve/veya tahsil edilen vergi borçlarının vadelerinde ödenmediği görülmüştür.

27.05.2016 tarih ve Mükerrer 29724 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nde 360 ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı ile ilgili 269 ve 270’inci maddelerinde; bu hesabın mevzuatı gereği kamu idarelerince sorumlu veya mükellef sıfatıyla vergi dairesine ödemesi gereken her türlü vergi, resim, harç ve benzeri borç tutarlarının izlenmesi için kullanılacağı,

368 Vadesi geçmiş ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükler hesabı ile ilgili 278 ve 279’uncu maddelerde; bu hesabın, kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve diğer yükümlülükler ile ertelenen veya taksitlendirilen vergi ve diğer yükümlülüklerin erteleme veya taksitlendirme vadesinin bir yılı aşmayan kısımlarının izlenmesi için kullanılacağı,

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 22’nci maddesinde; amme alacağını, borçlusundan kesip ödemek zorunda olan özel ve tüzel kişilerin, bu sorumluluklarını mevzuatta belirlenen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen kamu alacağının sorumlu olan özel ve tüzel kişilerden bu kanun hükümlerine göre tahsil edileceği,

Aynı Kanun’un “Gecikme zammı, nispet ve hesabı” başlıklı 51’inci maddesinde ise amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı (belirlenen oranda) gecikme zammı uygulanacağı belirtilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Kamu Zararı” başlıklı 71’inci maddesinde ise kamu zararının tanımı yapılmıştır. Buna göre kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması olarak tanımlanmıştır.

Buna göre kamu idareleri, mükellef ya da sorumlu sıfatıyla muhatap oldukları ve vergi

dairelerine ödemekle yükümlü buldukları vergileri öncelikle 360 hesabında muhasebeleştirmekte olup ödendiğinde bu hesaptan çıkarmakta, ancak vergi borçları ödenmiyorsa 360 hesabından çıkararak 368 numaralı hesapta takip etmektedirler.

Sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapıp ödemek zorunda olanlar da kanun gereği ödenmeyen vergi borcundan sorumludur. Şayet vergi borcu zamanında ilgili vergi dairesine ödenmemişse ödenmeyen her ay için vergi aslına gecikme zammı da ilave edilecek ve tahsili sağlanacaktır. Bu noktada gecikme faizi de kasıt, kusur ya da ihmal neticesinde ödenmek durumunda kalınıyorsa, ödenen tutar bir fazla ödeme niteliğinde olacağından kamu zararı olarak ta nitelendirilebilecektir.

Yapılan incelemelerde, kurumun banka hesaplarında yeterli varlığı bulunmasına, genel giderler ile personel giderlerinin rahatlıkla karşılanmasına ve çok sayıda yatırım harcaması için düzenli ödeme yapılmasına karşılık asli bir kamu alacağı olan ve tüm kamu hizmetlerinin finansmanı için temel bir kaynak durumunda olan, aynı zamanda yine belediyelerin merkezi idareden aldığı payın da kendisini oluşturan vergi ödemelerinin zamanında yapılmadığı, bunun yerine vergi borçlarının biriktirilerek belirli periyotlar halinde hazineye taşınmaz devri yapmak suretiyle ödeme yapıldığı görülmüştür. Ancak vergi borcu zamanında ödenmediği için sonradan yapılan ödemeler sırasında Kurum gecikme zammına da maruz kalmakta ve olması gerekenden daha fazla tutarda ödeme yapmaktadır.

Kesin mizana bakıldığında 360 hesabına göre, 2021 yılından devredenlerle birlikte Kurumun ödemesi gereken toplam vergi miktarı 46.827.026,86 TL olup dönem sonunda bu tutarın 34.128.830,83 TL'si 368 hesabına aktarılmış kalan tutar ise 2023 yılına devretmiştir.

368 hesabında yer alan ve vadesi geçmiş olan toplam 41.998.515,05 TL vergi borcunun 18.674.101,31 TL'si 2022 yılında hazineye taşınmaz devri yapılmak suretiyle mahsuben ödenmiş kalan tutar 2023 yılına devretmiştir. Buna göre 2023 yılına devreden ve vadesi geçmiş olup gecikme zammı işlemeye devam eden vergi borcu toplamı 23.324.413,74 TL olarak görünmektedir.

Kurumun vadesi geçmiş borçlarının bir kısmının mahsuben ödenmesine kadar olan sürede 1.214.144,18 TL gecikme zammı işlemiş ve bu tutar da mahsuplaşmaya dahil edilerek ödenmiştir.

Kurumun vergi borçlarına karşı alacaklı kurumlara taşınır ve taşınmaz devri yapması ve bu yolla mahsuplaşması, borçların ödenmesi için kullanılabilir bir yöntem olması sebebiyle

konunun bu yönüne ilişkin herhangi bir eleştiri yapılmamaktadır. Ancak Kurumun, vergi borçlarını ve diğer yükümlülüklerini vadesinde ödemeye yetecek düzeyde menkul varlıkları bulunmasına rağmen taşınmaz devri yapılacağı gerekçesiyle vadesi gelmiş vergi borçlarını ödememesi hem hazinenin vergi gelirlerini zamanında tahsil edememesine hem de gecikme zammı nedeniyle Kurumun fazladan ödeme yapmasına neden olmaktadır. Her iki taraf için de kamu yararına uygun olmayan bu uygulamanın sona erdirilmesi ve mali imkanlar elverdiği ölçüde vergi borçlarının zamanında ödenmesinin sağlanması gerekmektedir.

Bulguda belirtilen husularla ilgili olarak Kamu İdaresi cevabında; Kurumun kent hizmetlerini yürütmekte kullanılan kaynak ihtiyacının sürekli arttığı, bu kapsamda zaman zaman borçlanma yoluna başvurulduğu, bununla birlikte taşınmaz satışı da yapılarak kaynak yaratılmaya çalışıldığı vurgulanmış ve söz konusu takas uygulamasının da bu kapsamda yapıldığı ve takası yapılan taşınmazların bilançoda kaydi değeri olmakla birlikte nakdi hiçbir değeri olmayan taşınmazlar olduğu ve bu taşınmazların takası yapılarak her iki taraf için de makul bir çözüm ortaya konulduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte, vergi borcuna karşı takas edilen yerlerin değerinin sürekli artış gösterdiği, bu sayede vergi borcunun doğduğu tarih ile takas yoluyla ödendiği tarih göz önüne alındığında Kurumun bu işleminden çok daha kazançlı çıktığı, taşınmazın değerinde ortaya çıkan artışın vergi borcuna ilişkin gecikme zammından çok daha fazla olduğu dolayısıyla Kurumun herhangi bir zarara uğramadığı ifade edilmiştir.

Konu sadece Denizli Büyükşehir Belediyesi tarafından değerlendirildiğinde Kurumun olaya yaklaşımının ve kullandığı yöntemin fayda/maaliyet dengesi kapsamında son derece yerinde ve karlı olduğu açıktır. Ancak burada söz konusu olan Kurumun özel hukuk işlemlerinden doğan ticari borcu değil, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde en temel ve asli kaynak olan vergi borcudur. Dolayısıyla olayın diğer tarafı kamu maliyesi yani devlet hazinesidir. Her ne kadar Kurum bir kamu kuruluşu olsa da, vergi borcunun zamanında ödenmemesi nedeniyle kamu maliyesince katlanılan külfet Kurum lehine oluşan kamu yararından çok daha fazladır. Zira Kurum belirli bir alan için kamu hizmeti üretirken hazine tarafından toplanan vergiler tüm ülke için kamu hizmeti üretilmesinde kullanılmaktadır.

Ayrıca kamu kurumları, hukuk düzeninin korunmasında ve vatandaşlar ile özel kuruluşların yasalara uygun davranmasında örnek olması gereken kurumlardır. Kamu kurumları faaliyet alanlarında işlem tesis ederken temel saikleri karlılık değil kanunlar ile usul ve esaslara uyum olması gerekmektedir. Bu nedenle karlı olduğu yaklaşımıyla vergi borcunun kasıtlı olarak ertelenmesi bir kamu kurumu için uygun görünmemektedir.

Denetlenen idare özelinde ortaya konulan bu durumun son yıllarda diğer belediye idarelerinde de yaygınlaştığı görülmektedir. Belediye hizmetlerinin yürütülmesinde kaynakların son derece sınırlı ve bazen yetersiz olduğu bir gerçektir. Ancak hizmetlerin devamını sağlamanın yolu diğer bir kamu alacağı olan vergilerin ödenmemesi değil kaynak verimliliğinin sağlanabilmesidir. Bu uygulamanın daha da yaygınlaşması halinde kamu mali dengesinin olumsuz etkilenmesi riski de söz konusu olabilecektir.

Sonuç olarak mevcut uygulama Kurum için karlı da olsa açıklanan nedenlerden dolayı vergi borçlarının zamanında ödenmesinin son derece önemli olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 4: Yevmiye Defterinde Boş Yevmiye Bırakılması

Yapılan incelemelerde kurumun 2022 yılı birleştirilmiş veriler defterinde 208 adet yevmiyenin boş bırakıldığı görülmüştür.

27.05.2016 tarih ve 29724 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Yevmiye Sistemi, Muhasebeleştirme Belgeleri ve Açılış Kayıtları” başlıklı 43’üncü maddesinin birinci fıkrasında; işlemlerin, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedileceği; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılacağı, maddenin dördüncü fıkrasında ise muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında (1)’den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verileceği, gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ve yardımcı defter kayıtlarında bu yevmiye numaralarının esas olduğu düzenlenmiş, “Kullanılacak Defterler ve Kayıt Düzeni” başlıklı 44’üncü maddesinde ise yevmiye defteri; kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defter şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin “Kayıt yanlışlıklarının düzeltilmesi” başlıklı 503’üncü maddesinde ise, Kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırma kodlarında yapılan kayıt hatalarının düzeltilmesi durumu hariç olmak üzere, yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlığın ancak muhasebe kaydıyla düzeltileceği belirtilmiştir. Bu nedenle boş yevmiyeler kullanılarak geriye dönük yeni kayıt ya da düzeltme kaydı yapılmamalıdır.

İdare hesaplarının incelenmesi neticesinde yevmiye defterinde 208 adet boş yevmiye bırakıldığı tespit edilmiştir. Boş bırakılan yevmiyelerin numaraları ve tarihleri aşağıdaki

tabloda gösterilmiştir.

Tablo 10: Boş Bırakılan Yevmiyelerin Tarih ve Numaraları

Boş Yevmiye Numaraları	Tarih
1913	31.01.2022
12245'den 12444' e kadar 201 yevmiye	22.06.2022
13262	5.07.2022
16126	16.08.2022
24712	30.11.2022
26221	14.12.2022
27277	23.12.2022
27719	30.12.2022

Müteselsil bir şekilde sıralı olarak ilerlemesi gereken yevmiye kayıtları içinde boş yevmiye bırakılması mevzuat hükümlerine aykırıdır.

Kurum kayıtlarının incelenmesi sonucunda her ne kadar boş yevmiyelerin olumsuz bir duruma yol açmadığı ve sonradan boş yevmiyelere herhangi bir kayıt yapılmadığı görülmüş olsa da yapılan işlemin potansiyel risklerine dikkat çekmek konunun önemini daha iyi ortaya koyacaktır. Zira sonradan tek bir yevmiye kaydına yapılacak tek bir müdahale ile muhasebe kayıtlarındaki alacak ve borç miktarı, alacaklı ya da borçlunun kimliği, alacak ya da borcun vadesi, kurum ile ilişkili 3'üncü kişileri ilgilendirecek mali bilgileri, kurumun kredibilitesi ile risk puanlarını etkileyen varlıkları ile yükümlülükleri gibi pek çok unsurda değişiklik yapılabilmesi mümkündür. Dolayısıyla tüm bu risklere maruz kalmamak ve en önemlisi de bir kamu idaresinin mali tablolarına olan güven üzerinde şüpheye yer bırakmamak adına bundan sonraki dönemde yevmiye defterie mevzuata uygun kayıt yapılması gerekmektedir.

Bulguda belirtilen husularla ilgili olarak Kamu İdaresi cevabında; boş bırakılan 208 adet yevmiyenin 201 adedinin günsonu kaydı yapılırken sehven hatalı yevmiye numarası seçilmiş olmasından (12245 yerine 12445 seçilmesi), diğer 7 adedinin ise avans artığı olmayan avans mahsuplarından ve e-belediye programına geçiş sürecinde iptal edilen yılsonu işlemleri gibi nedenlerden kaynaklandığı belirtilmiş ve bundan sonraki süreçte kullanılmaya başlanan yeni programın bu tür hatalara imkan tanımayacağı ve dolayısıyla boş yevmiye bırakılmayacağı ifade edilmiştir.

Her ne kadar kullanılan yazılım programının sonraki dönemde bu tür hatalara imkan vermeyeceği ifade edilmiş olsa da benzer durumlara maruz kalınmaması adına gerekli kontrol işlemlerinin de yapılmasının yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 5: Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici Anonim Şirketine Yapılan Sermaye İştirak Bedelinin Hatalı Belirlenerek Ödenmesi

Denizli Büyükşehir belediyesince, Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici Anonim Şirketine ait hisselerden (3) adet pay alınarak sermaye artışına iştirak edilmek suretiyle ortak olunması işleminde, yeniden değerlemeye tabi tutulan şirketin değerinin yüksek tespit edildiği ve buna bağlı olarak şirketin güncel her bir hisse bedelinin yüksek tespit edilen fiyattan ödendiği görülmüştür.

26.06.2021 tarih ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu hükümleri doğrultusunda Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak amacıyla 26.01.2007 tarih ve 26415 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 18.01.2007 tarih ve 2007/11593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla Pamukkale Üniversitesi yanında bulunan Denizli İli, Pamukkale İlçesi, Kınıklı Mahallesiindeki sınırları ve koordinatları belirtilen toplam 50.820 m²'lik alan Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak tespit edilmiştir.

Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak tespit edilen alanda bulunan ve mülkiyeti Maliye Hazinesine ait Denizli İli, Pamukkale İlçesi, Kınıklı Mahallesi, 6545 Ada, 15 nolu Parseldeki toplam 44.400,55 m² alan, Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş. ne 05.09.2019 tarih ve 19557 tapu yevmiye no ile, 21.10.2011 tarihinden başlamak üzere (49) yıl süre ile daimi ve müstakil Üst (İnşaat) Hakkı tesisi amacıyla tahsis edilmiştir.

4691 sayılı Kanunda belirtilen hususların yerine getirilmesi amacıyla Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş. kurulmuş ve Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş.'nin Sözleşmesi de 09.01.2008 tarihinde Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayımlanarak kuruluş işlemi tamamlanmıştır.

Şirket kuruluş aşamasında şirket sermayesi 1.000.000,00 (Bir milyon) TL. olarak belirlenmiş olup nominal değeri her biri 10.000,00 (Onbin) TL olan (100) yüz paya bölünmüş ve (100) hissedenden (73) adet hisse (hisse değeri 730.000,00 TL) Pamukkale Üniversitesi tarafından, (10) adet hisse (hisse değeri 100.000,00 TL) Denizli Sanayi Odası tarafından, (10) adet hisse (hisse değeri 100.000,00 TL) Denizli Ticaret Odası tarafından, (5) adet hisse (hisse değeri 50.000,00 TL) Denizli İhracatçılar Birliği tarafından ve (2) adet hisse de (hisse değeri 20.000,00 TL) Denizli Ticaret borsası tarafından taahhüt edilmiş, taahhüt edilen bedellerin ¼'ü tescil ve ilan tarihinden itibaren en geç 3 ay içinde, kalanı ise 3 yıl içerisinde ödenmiştir.

Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş.'nin 17.05.2022 tarihinde yapılan Olağan Genel Kurul Toplantısında alınan karar gereğince, şirket sermayesinin 1.000.000,00 TL den 1.030.000,00 TL'ye çıkarılmasına ve mevcut ortakların rüçhan haklarının sınırlandırılarak artırılan (3) hisse karşılığı 30.000,00 TL sermaye artışına Denizli büyükşehir Belediyesinin iştirak etmesine, artırılan (3) hisse karşılığı 30.000,00 TL sermaye artışına karşılık Denizli büyükşehir Belediyesi tarafından 3.525.000,00 TL olarak ödeme yapılmasına karar verilmiştir.

Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş. nin sermaye artırım ve sözleşme tadilatıyla ilgili Ticaret Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı nezdinde gerekli işlemler tamamlanmış, Denizli büyükşehir Belediyesinin şirkete (3) hisse karşılığı 3.525.000,00 TL olarak iştirak etmesiyle ilgili 29.12.2021 tarih ve 5001 sayılı Cumhurbaşkanlığı izni alınmış, 14.06.2021 tarih ve 365 sayılı Denizli Büyükşehir Belediye Meclisi Kararıyla da, Denizli Büyükşehir Belediyesi olarak (1) adet pay değeri (1.175.000,00) TL olan Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş. ne ait hisselerden (3) adet pay alınarak sermaye artışına iştirak edilmek suretiyle ortak olunmasına karar verilmiştir.

Alınan bu Meclis Kararı doğrultusunda, toplam 3.525.000,00 TL tutarın ¼'ü olan 881.250,00 TL si 26.04.2022 tarih ve 8163/1 yevmiye nolu Ödeme Emri Belgesi ile, 2.643.750,00 TL si de 04.07.2022 tarih ve 13161/1 nolu Ödeme Emri Belgesi ile şirketin banka hesabına ödenmiştir.

Dolayısıyla Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş. ye, 30.000,00 TL sermaye artışına ait (3) adet hisse bedeline karşılık olmak üzere (1) adet pay değeri (1.175.000,00) TL den $(1.175.000,00 \times 3 \text{ pay}) = (3.525.000,00)$ TL ödenmiş olup bu durumda şirketin nominal bedelli (10.000,00) TL olan (1) adet pay değeri (1.175.000,00) TL olarak esas alınmıştır.

Nominal bedelli (10.000,00) TL olan (1) adet pay değerinin (1.175.000,00) TL olarak

esas alınması nedeninin, şirket hakkında SPK Lisanslı Gayrimenkul Değerleme Uzmanı (Harita Mühendisi) tarafından düzenlenen 30.12.2020 tarih ve 2020.ÖZEL.6 nolu HİSSE DEĞERLEME RAPORU'na dayandığı, (Bu Raporun dayanağı da 28.12.2020 tarih ve 2020.ÖZEL.5 nolu Denizli İli, Pamukkale İlçesi, Kınıklı Mahallesi, 6545 Ada, 15 nolu Parselde kayıtlı 44.400,55 m2 “Yükseköğretim Tesis Alanı ve Teknokent Binası” nitelikli taşınmazın günümüz ekonomik koşullarındaki GAYRİMENKUL DEĞER TESPİT RAPORUDUR.) görülmüştür.

Söz konusu Raporda her ne kadar Bina Değeri ile Arsa Değeri toplanarak şirket hisselerinin gerçeğe uygun değeri 117.500.000,00 TL olarak takdir edilmiş ise de Teknokent binasının yapıldığı 6545 Ada, 15 nolu Parselde kayıtlı 44.400,55 m2 alanın mülkiyeti Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş. ne değil Maliye Hazinesine ait olup bu alan Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş. ne 05.09.2019 tarih ve 19557 tapu yevmiye no ile, 21.10.2011 tarihinden başlamak üzere (49) yıl süre ile Üst (İnşaat) Hakkı tesis edilerek tapuya tescil edilmiştir.

Dolayısıyla taşınmazlar üzerinde Teknokent lehine tesis edilmiş olan üst hakkının değerlendirilmesi, buna mukabil arazi veya arsanın mülkiyeti şirkete aitmiş gibi bir değerlendirme yapılmaması, yani şirket hisselerinin gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi gerekmektedir

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde taşınmaz mülkiyetinin konusunun; 1- Arazi, 2- Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, 3- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olduğu ve 705 inci maddesinde de Taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının genel olarak tapuya tescil ile olacağı belirtilmiştir.

Mezkur Kanunun Üst hakkı başlıklı 726 ncı maddesinde; “*Bir üst irtifakına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyeti, irtifak hakkı sahibine ait olur.*” denilmiş, 826 ncı maddesinde de, “*Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak, devredilebilir ve mirasçılara geçer. Üst hakkı, bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir.*” denilmiştir.

Madde hükümlerinden de anlaşılacağı üzere üst hakkı; başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere yapılar inşa edilmesi ve inşa edilen bu yapıların tahsis

edildiği sürece mülkiyetinin yapı sahibine ait olmasını sağlayan bir irtifak hakkıdır. (Medeni Kanunda üst hakkı sınırlı ayni haklardan olan irtifak hakları arasında sayılmıştır.)

Kanunda en az otuz yıl için kurulan üst hakkının sürekli nitelikte olduğu belirtildiğinden, en az otuz yıl ve daha fazla süreyle kurulan üst hakkının Kanunun 704 üncü maddesine göre taşınmaz mülkiyeti olarak, aksi kararlaştırmadıkça, tapuya tescili mümkündür. Dolayısıyla İrtifak haklarından olan üst hakkına dayalı olarak inşa edilen yapıların mülkiyeti (arsa hariç) yapı sahibine ait olacağından mülkiyetin kazanılması tapuya tescil ile mümkün olmaktadır. Ancak bir üst (irtifak) hakkı sahibi olunması, aynı zamanda arsa veya arazinin de sahibi olunması anlamına gelmez.

Konuyla ilgili olarak kamu idaresi cevabında; İrtifak Hakkının gayrimenkulün ya da şirket hissesinin değerlendirilmesinde aktif değer içerisinde değerlendirildiği, irtifak hakkının gelir sağlayıcı fonksiyonun olduğu ve irtifak hakkının kapsamında her türlü yararlanma hakkının bulunduğu, ayrıca Türk Ticaret Kanunu'nun 342. maddesinde belirtildiği üzere anonim şirketlere "üzerlerinde sınırlı ayni bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikri mülkiyet hakları ve sanal ortamlarda dahil, malvarlığı unsurları"nın ayni sermaye olarak konulabilir hükmüne istinaden Gayrimenkul Değer Tespit Raporunda belirtilen Toplam Yapı Değeri olan 117.500.000,00-TL (Bina Değeri + Arsa Değeri) üzerinden takdir edilmesinin usule ve yasaya uygun olduğu ifade edilmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununda irtifak hakkı sınırlı ayni haklar kapsamında sayılmış olup lehine irtifak hakkı kurulana sadece taşınmaz üstünde yararlanma ve kullanma hakkı sağlamaktadır.

Bu açıklamalardan hareketle, şirket hisselerinin gerçeğe uygun değerinin tespitinde sadece gayrimenkulün üzerinde tesis edilmiş olan üst hakkının değerlendirmede dikkate alınması, buna mukabil mülkiyetinin dikkate alınmaması, bu şekilde yapılacak değerlendirme sonucunda şirketin gerçeğe uygun beher hisse değerinin takdir edilmesi, doğru bir uygulama olacaktır.

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
Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına Kayıtlı Alacaklar İçin Tahakkuk Eden Gecikme Zammı ve Faizlerin İzlenmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	Vadesinde ödenmeyen alacaklar için dönem sonu itibariyle tahakkuk etmiş olan ve kurum alacağı haline gelen gecikme zammı ve faizlerin 2022 yılında da mali tablolara kaydedilmediği görülmüş olup konuya 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünün 1 numaralı bulgusunda yeniden yer verilmiştir.