



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ**  
**2016 YILI**  
**SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

Eylül 2017



## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	4
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	4
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	5
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	6
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ .....	21
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	22
8.	EKLER.....	49



## **TABLULAR LİSTESİ**

<b>Tablo 1: 2016 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu</b>	<b>1</b>
<b>Tablo 2: 2016 Yılı Ödenekler Tablosu</b>	<b>1</b>
<b>Tablo 3: 2016 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu</b>	<b>2</b>
<b>Tablo 4: Gayrimenkul Kira Geliri Olarak Tahsil Olunamayan Alacaklar Tablosu</b>	<b>14</b>
<b>Tablo 5: Para Cezası, Devlet Hakkı Ve Paylar Olarak Tahsil Edilemeyen Diğer Gelirler Tablosu</b>	<b>15</b>
<b>Tablo 6: Devreden Ödenek Karşılığı Eksik Nakit Tablosu</b>	<b>23</b>



## **KISALTMALAR**

<b>ATM</b>	Otomatik Vezne Makinesi (Automatic Teller Machine)
<b>KMH</b>	Kredili Mevduat Hesabı
<b>KOBİ</b>	Küçük ve Orta Boy (Ölçekli) İşletme





# 1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

## Mali Yapı

Giresun İl Özel İdaresi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3'üncü maddesinde yer alan sınıflandırma çerçevesinde, genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerinden birisi olup, faaliyetlerini 2016 yılı bütçesi ile verilen ödenekler ve ilgili kanunlarla merkezi idareden aktarılan diğer kaynaklarla yürütmektedir.

Bu kapsamda Giresun İl Özel İdaresinin 2016 yılı bütçesiyle 46.000.000,00 TL gelir ve ödenek öngörülmüş olup, 45.741.580,00 TL 2015 yılından devreden ödenek, Merkezi İdare Bütçesinden kullanım amacı belirlenmiş yatırımlar için aktarılan toplam 134.545.783,74 TL ödenek, ek bütçe ile verilen 60.000.000,00 TL ek ödenek ve yıl içinde iptal edilen 88,00 TL ödenek ile birlikte yılı ödenekleri 286.287.275,74 TL'ye ulaşmıştır.

Giresun İl Özel İdaresinin sunulan mali tablolarına göre 2016 yılı Gelir ve Gider durumu aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 1: 2016 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu**

Gelir Türü	Tahmini	Gerçekleşen
Vergi Gelirleri	2.550.000,00	2.116.176,58
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	8.980.000,00	1.612.039,68
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Diğer Gelirler (Tahsisli )	0,00	134.906.665,00
Diğer Gelirler	34.470.000,00	59.937.343,59
Sermaye Gelirleri	0,00	0,00
TOPLAM Öz Gelir	46.000.000,00	63.665.559,85
TOPLAM Genel Gelir	46.000.000,00	198.572.224,85

**Tablo 2: 2016 Yılı Ödenekler Tablosu**

Bütçe ile Verilen Ödenek	Önceki Yılda Devreden Ödenekler	Merkezi İdareden Aktarılan Ödenekler	Ek Ödenek	Yıl İçinde İptal Edilen ödenek	Net Bütçe Ödeneği Toplamı	Bütçe Gideri Toplamı	Sonraki Yıla Devreden Ödenek
46.000.000,00	45.741.580,00	134.545.783,74	60.000.000,00	88,00	286.287.275,74	232.492.988,33	53.770.820,00

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler tarafından ödenek gönderilmek suretiyle bir takım hizmetlerin il özel idareleri eliyle gerçekleştirilmesi 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 6'ncı maddesine eklenen ek fıkra ile mümkün kılınmıştır. Bu fıkra hükmüncce aktarılan ödenekler nedeniyle öngörülen bütçe büyüklüğü ile gerçekleşen bütçe büyüklükleri arasında çok büyük farklılıklar oluşmaktadır. Bütçe hazırlık aşamasında merkezi yönetim kapsamındaki idarelerden yatırım projeleri karşılığında ne kadar ödenek gönderileceği bilinmediğinden bütçe rakamları gerçekçi olmamaktadır. Aktarma yoluyla gelen nakit gelir ve ödenek kaydedilmek suretiyle bütçeleştirilmektedir. Dolayısıyla il özel idarelerinin yılı bütçeleriyle öngörülen rakamlarla bütçe gerçekleştirmeleri arasında fark bulunmaktadır.

**Tablo 3: 2016 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu**

Gider Türü	Bütçe Tahmini	Gerçekleşen Gider
Personel Giderleri	7.752.000,00	36.260.034,40
Sosyal Güv. Kurumlarına Devlet Prim Gideri	715.000,00	4.271.910,07
Mal ve Hizmet Alım Gideri	9.762.000,00	105.846.057,54
Faiz Giderleri	600.000,00	2.125.043,62
Cari Transferler	11.557.000,00	11.554.848,07
Sermaye Giderleri	13.214.000,00	72.435.094,63
Sermaye Transferi	0,00	0,00
Yedek Ödenekler	2.400.000,00	0,00
TOPLAM	46.000.000,00	232.492.988,33

Kurumun 2016 yılı Faaliyet Gideri 169.186.357,17 TL, Faaliyet Geliri 198.524.399,07 TL olup, Gelir Fazlası 29.338.041,90 TL olarak gerçekleşmiştir.

### **Muhasebe ve Raporlama Sistemi**

Giresun İl Özel İdaresi mali işlemlerini 5018 sayılı Kanunla belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinin ilk iki fıkrasında;

*“Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.*

*Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.”* denilmektedir.

Söz konusu 49'uncu maddenin son fıkrasında ise muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenlemenin mahalli idareler için İçişleri Bakanlığınca yapılacağı hükmü getirilmiştir. Bu kapsamda il özel idarelerince de uygulanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmıştır.

Giresun İl Özel İdaresinde mali işlemlerle ilgili muhasebe kayıtları Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde İçişleri Bakanlığının sunduğu e-İçişleri otomasyon sistemi üzerinden yürütülmekte olup, mali nitelikteki hesap ve işlemleri Mali Hizmetler Müdürlüğünce gerçekleştirilmektedir.

2016 yılı denetimi kapsamında Giresun İl Özel İdaresi tarafından “Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar” ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup, denetim bunlar ile usul ve esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri
- Geçici ve kesin mizan
- Bilanço
- Banka mevcudu tespit tutanağı
- Alınan çekler sayım tutanağı
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı
- Teminat mektupları sayım tutanağı

- Değerli kağıtlar sayım tutanağı
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Faaliyet sonuçları tablosu
- Taşınır kesin hesap cetveli ile taşınır hesabı icmal cetveli

Denetim görüşü, kamu idaresinin temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

## **2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN 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 gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

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

Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş 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 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 prosedürünün belirlenmesine 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. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Giresun İl Özel İdaresinin Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik Hükümlerine Göre Yapılması Gereken Envanter ve Değerleme İşlemlerinin Tamamlanmaması ve İlgili Hesaplara Kaydının Yapılmaması Nedeniyle Mali Tablolarda Taşınmazlarla İlgili Hesapların Doğru Bilgi Sunamaması**

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslarla ilgili olarak 13.09.2006 tarih ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik çıkarılmıştır. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olan bu yönetmelik 02.10.2006 tarih ve 26307 nolu Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ancak 2006 yılından 2014 yılına kadar geçen sürede yönetmelikte öngörülen kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların miktar ve cins olarak kayıt altına alınması ile ilgili işlemler tamamlanamamıştır. Ayrıca kayıt altına alınan taşınmazların sadece bir kısmı ilgili varlık hesaplarında kayıt altına alındığından kamu idareleri mali tablolarının taşınmazlar hakkında tam ve doğru bilgi sunması da sağlanamamıştır.

Bu durum nedeniyle Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin bazı maddeleri 03.06.2014 tarih 2014/6455 sayılı BKK ile değiştirilmiştir.

Buna göre Yönetmeliğin değişik 5'inci maddesinin birinci fıkrasında; *“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. Kayıtların belgeye dayanması esastır.”* hükmü getirilmiştir.

Yine söz konusu 5'inci maddeye getirilen ek ikinci fıkrada da kayıt işlemlerinde esas alınacak değerlendirme kriterleri belirlenmiştir. Buna göre tapuda kayıtlı taşınmazlardan maliyeti belirli olanların maliyet bedeli, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin rayiç değeri, bu iki değeri belli olmayanlar ile fıkrada sayılan diğer taşınmazların ise iz bedeli üzerinden kayıtlara alınması gerekmektedir.

Taşınmaz kayıtları bu şekilde yapıldıktan sonra bu kayıtlar muhasebe birimlerine gönderilerek ilgili varlık hesaplarına kaydedilmesi sağlanacaktır. Nitekim Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 187'nci maddesinde maddi duran varlıkların hesaba alınması ile ilgili işlemler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Kamu idarelerince taşınmazların envanterinin yapılmasına tüm taşınmazların tespiti ile başlanması gerekmektedir. Ancak taşınmazın tapudaki kayıtları ile mevcut kullanım şeklinde farklılıklar olabilmektedir. Örneğin tapuda arsa olarak kayıtlı bir taşınmazın üzerine okul inşa edildiği halde kayıtlara bu durum yansımamış olabilmektedir. Tapu kayıtları ile mevcut kullanım şekillerinin uyumlu hale getirilmesi işlemi cins tashihi olarak nitelendirilmekte olup, bu işlem kamu idarelerinin başvurusu üzerine tapu idarelerince gerçekleştirilmektedir. Ancak burada imar ve iskân izni ile ilgili sorunların yanı sıra ciddi bir harç bedeli ödenmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Harç bedeli ödenmesi konusunda kamuya bu kapsamda bir muafiyet sağlanmadığı için de bu zorunluluklar yerine getirilememektedir.

Bu konudaki sorunun çözülebilmesi için yönetmeliğin “Cins Tashihihlerinin Yapılması” başlıklı 10’uncu maddesinin birinci fıkrasında aynen “*Kamu idarelerince; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, taşınmazlar mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınır.*” hükmü getirilmiştir. Bu hükümlerle cins tashihi işlemleri tapu kayıtlarından bağımsız hale getirilmiş ve taşınmazların kamu idarelerince mevcut kullanım şekliyle kaydının yapılarak mali tablolarda gösterilmesine öncelik verilmiştir. Böylece kamu idarelerinin tapu kayıtları bakımından cins tashihi ile ilgili işlemleri daha sonra yapmalarına olanak sağlanmıştır.

Kamu taşınmazlarının kayda alınmasıyla ilgili kriterler bu şekilde olmakla birlikte yönetmelik değişikliğinin yürürlüğe girdiği 19.06.2014 ile tüm işlemlerin yerine getirilmesi için tanınan süre olan 31.12.2016 tarihine kadar olan geçiş sürecinde de idarelere yapılması gereken bazı görevler verilmiştir.

Buna göre söz konusu Yönetmeliğin “Mevcut Taşınmazların Kaydına İlişkin İşlemler” başlıklı Geçici 1’inci maddesi ile mevcut taşınmazların kaydında esas alınacak değerlerle ilgili geçici düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemede;

*“(1) Yönetmeliğin 5’inci maddesinin ikinci fıkrasına göre maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gereken taşınmazlar bu değerler üzerinden kayıtlara alınincaya kadar emlak vergi değerleri üzerinden ve aşağıdaki şekilde kayıtlara alınır:*

*a) Taşınmazların fiili envanteri emlak vergi değerleri üzerinden kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerince, mevcut kullanım şekilleri esas alınarak en geç 30/09/2014 tarihine kadar tamamlanır ve bu Yönetmelik ekinde yer alan formlara ve icmal cetvellerine*

*kaydedilir.*

*b) Fiili envanteri yapılan taşınmazlara ait bilgiler muhasebe kayıtları yapılmak üzere ilgili muhasebe birimlerine verilir. Muhasebe birimleri, kayıtlı taşınmazları ilgili hesaplardan 01/10/2014 tarihi itibarıyla çıkarır ve aynı tarihte fiili envanter bilgileri üzerinden muhasebe kayıtlarını yapar.*

*(2)Yönetmeliğin 5'inci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31/12/2016 tarihine kadar tamamlanır.”*

denilmektedir.

Düzenleme ile ilgili ayrıntılı açıklamaya Muhasebat Genel Müdürlüğünün 25.07.2014 ve 16.09.2014 tarihinde yayınlanan Taşınmaz Envanteri konulu genel yazılarında yer verilse de birçok kamu idaresi tarafından 01.10.2014 tarihi itibarıyla yapılması gereken işlemler yapılamamıştır.

Sonuçta kamu idarelerince 31.12.2016 tarihine kadar tüm taşınmazların tespiti, mevcut kullanım şekliyle kayda alınması, maliyet, rayiç ya da iz bedellerinin tespiti ile muhasebe birimlerince ilgili varlık hesaplarına kayıt ve güncelleme işlemlerinin tamamlanması gerekmekte iken 17.03.2017 tarih ve 30010 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 06.02.2017 tarih ve 2017/9854 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile mezkûr yönetmeliğin geçici 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan 31.12.2016 ibaresi 31.12.2017 şeklinde değiştirilmiş ve 01.01.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu madde metni “(2) Yönetmeliğin 5'nci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31.12.2017 tarihine kadar tamamlanır.” şeklinde olup, ek süre yönetmeliğin sadece 5'inci maddesinde yer alan taşınmazların değer tespiti ile ilgili işlemler için verildiğinden taşınmazların mevcut kullanım şekliyle kayda alınması ve varlık hesaplarına kaydedilmesinin tamamlanmış olması gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan Yönetmelik hükümleri uyarınca, Giresun İl Özel İdaresinin emlak işlemlerini yürüten İmar ve Kentsel İyileştirme Müdürlüğünce tüm taşınmazların miktar yönünden fiili envanterinin çıkarıldığı görülmüştür. Yönetmelik ve Genel Yazılarda açıklanan esaslara uygun hale getirilme işlemleri devam ettiğinden cins ve değer olarak taşınmaz kayıtlarının güncellenmesi tamamlanmamış, bu nedenle de kayıt, kontrol ve muhasebe işlemleri henüz sonuçlandırılmamıştır.



Bu tespitler ışığında Giresun İl Özel İdaresinin taşınmazlarının mevcut kullanım şekli ile ilgili cetvellere kaydının ve ilgili varlık hesaplarında gösterilmesinin sağlanmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda kamu idaresinin 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tabloları üzerinde 250- Arazi ve Arsalar Hesabı, 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252-Binalar Hesabı, 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 500- Net Değer Hesabında yer alan tutarlarla ilgili hatalı durum devam etmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Bulguda belirtilen kurumumuza ait taşınmazlara ait envanter işlemleri 2016 Yılında muhasebe kayıtlarına alınmıştı. Değerleme işlemlerine ilişkin çalışma 2017 Yılı içinde başlanmıştır. İdaremiz tarafından diğer kurumlar adına (Sağlık Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı ... vb.) yaptırılan binalardan 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabından takip edilenlerden geçici kabulü yapılanlardan ilgili taşınmaz hesabına alınmış olup; tapu devir işlemleri yapılamadığından kayıtlarımız arasında fark gözükmemektedir." denilmektedir.

**Sonuç olarak;** Giresun İl Özel İdaresinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların envanter ve değerlendirme işlemlerinin tamamlanması ve ilgili hesaplara kaydının yapılması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak Giresun İl Özel İdaresinin, 250- Arazi ve Arsalar Hesabı, 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252- Binalar Hesabı, 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 500- Net Değer Hesabı açısından 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolardaki hata devam etmektedir.

## **BULGU 2: Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu İçinde Yer Alan Taşınmazlar İçin Amortisman Ayrılmaması**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 25- Maddi duran varlıklar hesap grubu ile ilgili ve” Hesap grubuna ilişkin işlemler” başlıklı 187’nci maddesinde;

*“ç) Maddi duran varlıkların amortisman işlemleri*

*1) Bir yıldan fazla kullanılabilen ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan maddi duran varlıklar için aşağıdaki hükümlere göre amortisman ayrılır.*

*2) Amortisman tabii varlıklar; birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen, sınırlı bir hizmet süresi olan, kurum tarafından mal ile hizmet üretim ve tedarikinde kullanılan ve/veya kurum içi genel yönetim amaçları için elde tutulan varlıklardır. Bu Yönetmelik kapsamına dâhil kamu idarelerince muhasebe sistemine dâhil edilen maddi duran*

varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortismanına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin uygulanacak amortisman süre, yöntem ve oranları ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usuller uygulanır. Ayrılan amortisman tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Varlıkların ilk defa amortisman hesaplanmasına esas alınacak değeri kayıt bedelidir. Ancak, enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman hesaplamasına esas alınacak değer düzeltme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması sonucunu doğurması durumunda amortisman hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır. Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir. Amortismanına tabi olup, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden varlıklar ilgili mevzuatı uyarınca yetkili mercilerin uygun görüşü üzerine giderleştirilir. Çeşitli nedenlerle kamu idarelerinde kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıklardan diğer duran varlıklar hesap grubuna aktarılanların birikmiş amortisman tutarları, diğer duran varlıklar hesap grubu içindeki birikmiş amortismanlar hesabına aktarılır.”

denilmek suretiyle maddi duran varlıklarla ilgili amortisman işlemlerine ilişkin esaslar belirtilmiş, maddi duran varlık bedellerinin ekonomik ömrü içerisinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için kullanılan 257- Birikmiş amortismanlar hesabı da aynı Yönetmelik’in 202 ve 203’üncü maddelerinde açıklanmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “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 yararlanan 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 Yönetmeliğinin amortisman işlemlerine ilişkin hükümlerinde belirtilen, Maliye Bakanlığına tanınan amortisman süre, yöntem ve oranlarını belirleme yetkisi ise Bakanlığın Vergi Usul Kanununun 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 Gazetede yayınlanan “Amortisman ve Tükenme Payları” başlıklı 47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliğinde 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 Tebliğinin amortisman işlemlerine ilişkin hükümlerine aykırı olarak Giresun İl Özel İdaresinin taşınmaz duran varlıkları için amortisman ayrılmamıştır.

Giresun İl Özel İdaresinin 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252- Binalar Hesabında izlenen taşınmaz duran varlıkları için amortisman ayrılmaması 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabını etkilemektedir.

Aynı zamanda 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,

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 kadar hatalı sonuç vermektedir. (İdare 2016 yılında olumlu faaliyet sonucu vermiştir.)

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/Sermaye Hesabı da amortisman ayrılmamasından etkilenen hesaplardır. (İdare 2016 yılı öncesinde olumlu faaliyet sonucu vermiştir.)

Açıklanan nedenlerle taşınmaz duran varlıklar için amortisman ayrılmaması sonucu Giresun İl Özel İdaresinin 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/Sermaye Hesabı gerçeği yansıtmamaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** "İdaremiz taşınmazlar amortisman ayrılması için 2017 Yılı içinde gerekli çalışmaları başlatmıştır." denilmektedir.

**Sonuç olarak;** Taşınmaz duran varlıklar için amortisman ayrılması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak Giresun İl Özel İdaresinin 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı, 570- Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ve 500- Net Değer/Sermaye Hesabı açısından 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolardaki hata devam etmektedir.

**BULGU 3: Giresun İl Özel İdaresinin Tahsili Sağlanamayan Gelir Alacaklarının Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında, Taksitlendirilen Gelir Alacaklarının İse Vadesine Uygun Gelirlerden Tecilli Ve Tehirli Alacaklar Hesaplarında İzlenmemesi, Tahsili Sağlanamayan Gelir Alacaklarının da Hukuki Takibinin Yapılmaması**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabını açıklayan "Hesabın niteliği" başlıklı 89'uncu maddesinde;

*"1) Bu hesap, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen faaliyet alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılır."*

denilmekte, "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 90'ncı maddesinin 1/a bendinde de Takibe alma işlemleri;

*"1) İlgili servislerce muhasebe servisine bildirilen takibe alınmış alacaklar, düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile gelirlerden takipli alacaklar hesabına borç, ilgisine göre gelirlerden alacaklar hesabı veya gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabına alacak kaydedilerek takip kayıtları yapılır. İlgili servislerce takibe alma işlemi gün sonuna kadar muhasebeye bildirilir."*

şeklinde açıklanmaktadır. Bu hükümden hareketle takibe alınması öngörülen alacakların öncelikle 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabında tahakkuk kaydının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tahakkuku yapıp tahsil edilemeyen gelir alacakları ise 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabından 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına alınarak alacağın tahsilinin riskli duruma dönüştüğü muhasebe servisinin bilgisine sunulmalıdır.

Yönetmeliğin 122- Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabını açıklayan “Hesabın niteliği” başlıklı 92’nci maddesinde ise;

*“(1) Bu hesap, mevzuatı gereğince gelirlerden alacaklar hesabı veya gelirlerden takipli alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan içinde bulunulan mali yılsonunu geçmeyen bir süre ile tecil veya tehir edilen tutarlar ile duran varlıklar ana hesap grubundaki gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda tecil ve tehir süresi bir yılın altına inen tutarlar ile bunlardan tahsil edilen veya takibe alınan tutarların izlenmesi için kullanılır.”*

denilerek belli bir süre ile tahsili ertelenen gelir alacaklarının takip edileceği hesap olarak 122- Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabı açıklanmış, 93’üncü maddesinde Hesaba ilişkin işlemler, 94’üncü maddesinde de hesabın işleyişi açıklanmıştır.

Aynı yönetmeliğin 166’nci maddesinde ise bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen gelir alacaklarının izlenmesi amacıyla 222- Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabının kullanımı öngörülmüş, 167’nci maddesinde de hesabın işleyişine açıklık getirilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “Gelirlerin toplanması sorumluluğu” başlıklı 16’nci maddesinde;

*“(1) Gelirlerin tarh, tahakkuk, tahsil iş ve işlemlerinden sorumlu olan görevliler bu işlemlerin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur.”*

denilerek bu hususta görevlilerin takip yükümlülüğünü hüküm altına almıştır.

Giresun İl Özel İdaresinin 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolarında 1.463,276,06 TL tutarındaki takipli gelir alacağı 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında kayıtlıdır. Bu tutarın bir kısmı 5747 Sayılı Kanunla kapatılan belde belediyelerinin mizanlarından aktarılan kurum alacakları, bir kısmı da idarenin kendi alacaklarından takibe alınan tutarlardan oluşmaktadır. Ancak idarenin mali tablolarında gelir alacaklarından ertelenen tutarlar ile ilgili herhangi bir kaydı bulunmamaktadır.

Giresun İl Özel İdaresinin mülkiyetinde bulunup kiraya verilen gayrimenkullerinden

tahsil olunamayan kira alacağı, idarece idari para cezası olarak uygulanan gelirlerinden ceza geliri alacağı ve diğer kurum ve kuruluşlardan tahsil olunamayan devlet hakkı ve paylardan gelir alacağı bulunduğu tespit edilmiştir.

Giresun İl Özel İdaresinin gayrimenkul kira geliri olarak tahsil olunamayan alacakları aşağıda ayrıntıları verilen gecikme süre ve tutarlarında olup muhasebe kayıtlarında yer almamaktadır.

**Tablo 4: Gayrimenkul Kira Geliri Olarak Tahsil Olunamayan Alacaklar Tablosu**

S.NO	KİRACI ADI	AİT OLDUĞU AYLAR	ANA PARA	GEC.CEZ.	TOPLAM BORÇ	İCRA DURUMU
1	..... TURİZM A.Ş. (..... OTEL)	01.10.2015 -31.12.2016 Tarihleri arası	538.385,00	59.808,42	598.193,42	
2	.....TUR.İNŞ.SAN.TİC.LTD.ŞTİ. (CAMİLİ İLK.ÖĞ.OK.)	10.08.2015 -31.12.2016 Tarihleri arası	85.850,00	10.385,78	96.236,78	
3	(CAMİLİ İLK.ÖĞ.OK.)	10.04.2016 -31.12.1016 Tarihleri arası	2.961,00	194,85	3.155,85	
4	(ÇAVUŞOĞLU İLK.ÖĞ.OK.)	15.11.2016 -31.12.2016 Tarihleri arası	2.020,00	29,85	2.049,24	
5	(ÇAYKARA İLK.ÖĞ.OK.)	05.10.2016 -31.12.2016 Tarihleri arası	1.554,00	40,62	1.594,62	
		<b>ARA TOPLAM</b>	<b>630.770,00</b>	<b>70.459,52</b>	<b>701.229,91</b>	
6	..... ŞEHİR PLAN HİZ.İNŞ.TAAH.TİC.LTD.ŞTİ.	13.11.2015 -31.12.2016 Tarihleri arası	375.482,76	37.096,40	412.579,16	İCRADA
7	..... YAPI ORTAKLIĞI	02.07.2015 -31.12.2016 Tarihleri arası	12.611,86	72,00	12.683,86	İCRADA
		<b>ARA TOPLAM</b>	<b>388.094,62</b>	<b>37.168,40</b>	<b>425.263,02</b>	
		<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>1.018.864,62</b>	<b>107.627,92</b>	<b>1.126.492,93</b>	

Tablodan da görüleceği üzere Giresun İl Özel İdaresinin kira geliri olarak tahsil edilemeyen toplam 1.018.864,62 TL alacağı bulunmaktadır. Bunlardan 388.094,62 TL tutarındaki kısmı hukuki süreç içinde tahsili sağlanmak üzere icra takibine alınmıştır. 630.770,00 TL tutarındaki kısmı ise tahsil riskine uğradıkları halde hukuki herhangi bir işleme tabi tutulmamıştır. Hukuki takibe alınmış olsun ya da olmasın her iki halde de tahsili gerçekleşmediğinden 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında izlenmesi gereken

1.018.864,62 TL tutarındaki kurum alacağı, takipli alacak olarak muhasebe kayıtlarında yer almadığı gibi, takipli alacak kaydı yapılmamış bile olsa tahsilinde bütçeye gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir alacağı şeklinde tahakkuk kayıtları da gerçekleştirilmemiştir.

Giresun İl Özel İdaresinin para cezası, devlet hakkı ve paylar olarak tahsil edilemeyen gelirleri ise aşağıdaki tabloda ayrıntıları gösterildiği şekilde olup bu tutarlar da idarenin gelir alacakları olarak muhasebe kayıtlarına geçmemiştir.

**Tablo 5: Para Cezası, Devlet Hakkı Ve Paylar Olarak Tahsil Edilemeyen Diğer Gelirler Tablosu**

	BORÇ TUTARI	İTİRAZ KONUSU OLAN	TAKİPTEKİ ALACAKLAR	2017 YILINDA ÖDENECEK TAKSİT	2018 SONRASINDA ÖDENECEK TAKSİT
<b>KUM ÇAKIL OCAKLARI PARA CEZASI</b>	3.296.985,39		3.169.980,01	87.945,38	39.060,00
<b>İMAR MÜDÜRLÜĞÜNCE UYGULANAN PARA CEZALARI</b>	201.260,09	124.753,25	76.506,84		
<b>RUHSAT HARCİ</b>	34.327,15		34.327,15		
<b>MADENLERDEN DEVLET HAKKI</b>	27.023,20		27.023,20		
<b>KÜLTÜR PAYI</b>	2.163.951,67		2.163.951,67		
<b>TOPLAM</b>	<b>5.723.547,50</b>	<b>124.753,25</b>	<b>5.471.788,87</b>	<b>87.945,38</b>	<b>39.060,00</b>

Her iki tablodaki verilere göre Giresun İl Özel İdaresinin tahsili sağlanamamış 6.742.412,12 TL tutarında mevcut gelir alacağı bulunduğu, bu tutarın 6.615.406,74 TL tutarındaki kısmının (İtiraz konusu olanlar dahil) tahsili gerçekleşmemiş olmakla takipli alacağa dönüştüğü, 127.005,38 TL tutarındaki kısmının ise tahsili sağlanmak üzere taksitlendirildiği/ertelendiği görülmektedir. Ancak bu tutarlar muhasebe kayıtlarında yer almamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Giresun İl Özel İdaresinin yılsonunda düzenlenen mali tabloları üzerinde, tahsili gerçekleştirilemediğinden takipli alacağa dönüşmüş gelir alacaklarını göstermesi gereken 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı 6.615.406,74 TL farkla gerçek durumu yansıtmamaktadır. Bir yıldan kısa vadeli ertelenmiş gelir alacaklarını göstermesi

gereken 122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı 87.945,38 TL tutarında, bir yıldan uzun vadeli ertelenmiş gelir alacaklarını göstermesi gereken 222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı ise 39.060,00 TL tutarında eksiki ile mali tablolarda yer almamaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** "120' li Hesaplarda İç İşleri Bakanlığının Analitik Muhasebe Sisteminde gerekli altyapı çalışmaları oluşmadığından Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığıyla Şifaî olarak görüşülüp; durum bildirilmiştir. Konuyla ilgili eğitim programı düzenleneceği belirtilmiş olup, henüz bir eğitim programı yapılmamıştır. Sayıştay Denetçilerine durum şifaî olarak izah edilmiştir. Konuyla ilgili görüşme yaptığımız diğer illerde de sorun aynı devam etmektedir." denilmektedir.

**Sonuç olarak;** Tahsili sağlanamayan gelir alacaklarının ilgili hesaplarda takibinin yapılması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak Giresun İl Özel İdaresinin 122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı ile 222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabının 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolarda yer almaması ve 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının hatalı olması hususu devam etmektedir.

#### **BULGU 4: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenmekte Olan Yatırımlardan Tamamlananların İlgili Hesaplara Aktarılmaması**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 25-Hesap grubuna ilişkin işlemler ile ilgili 187'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen maddi duran varlıkların, geçici kabul işlemi tamamlandıktan sonra ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacağı belirtilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabını açıklayan "Hesabın Niteliği" başlıklı 204'üncü maddesinde de;

*"Bu hesap, yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılıncaya kadar izlenmesi için kullanılır."*

denilerek bu hesabın yapımı süren yatırımlar için yapılan giderleri izlemek maksadıyla kullanılacağına açıklık getirilmiş, "Hesabın işleyişi" başlıklı 205'inci maddesinin (b) bendinde



de, tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarların bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilmek suretiyle hesaptan çıkarılma yöntemi açıklanmıştır.

Yönetmeliğin bu amir hükümlerine rağmen Giresun İl Özel İdaresinin 2016 yılı muhasebe açılış kaydının 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında yer alan 37.670.285,15 TL tutarındaki çeşitli yatırımın yıl içinde işlem görmeden ve değişiklik göstermeden yılsonuna taşındığı görülmektedir. 37.670.285,15 TL tutarındaki yapılmakta olan yatırımlara ilişkin bu kayıtlardan 11.987.570,66 TL tutarındaki kısmı ise 2015 yılı başından beri hiçbir işlem görmeden muhasebe hesap bilgileri içerisinde yer almaktadır.

Gerek 2015 yılı gerek 2016 yılı başından beri 2016 yılı sonuna kadar hiçbir işlem görmeden 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen bu yatırımların, tamamlandığı halde ilgili hesaplara aktarılmayan yatırımlar olduğu anlaşılmaktadır.

Muhasebe açısından, tamamlanan yatırımların 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında görülmesi, idarenin devam eden yatırımlarını olduğundan çok göstermektedir. Yine tamamlanan yatırımlar bir taraftan 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabından düşülürken diğer taraftan idarenin başka bir duran varlığına da dönüşmesi gerekmektedir. Örneğin binalar, yollar vb. gibi. Bu nedenle tamamlandığı halde 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen yatırımlar idarenin diğer duran varlıklarına ilişkin muhasebe değerlerinin olduğundan eksik görülmesine neden olmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle Giresun İl Özel İdaresinin yıl içinde ve yılsonunda düzenlenen mali tabloları üzerinde 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ile 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252- Binalar Hesabı gerçek durumu göstermemektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "258 Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmekte olan yatırımlardan tamamlananlar 2011 yılından itibaren Geçici kabul yapıldığı zaman ilgili duran varlıklar hesabına aktarılmakta olup, kayıtlarımızda bulunan fazla tutarlar daha önceki yıllarda ilgili hesaba aktarılmayan yatırımlara aittir. Daha önceki yıllara ait olup 258 hesabında kalmış olan bu tutarlarda tespit edilerek ilgili duran varlık hesabına aktarılmıştır." denilmektedir.

***Sonuç olarak;*** 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen yatırımlardan tamamlananarak geçici ya da kesin kabulü yapılanların ilgili taşınmaz varlık hesaplarına aktarılması, başka kurumlar için gerçekleştirilen yatırımların ise gider kaydının yapılarak ilgili idareye devrinin sağlanması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak Giresun İl Özel İdaresinin 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı, 251- Yeraltı ve Yerüstü

Düzenleri Hesabı ve 252- Binalar Hesabı açısından 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolarındaki hata devam etmektedir.

**BULGU 5: Giresun İl Özel İdaresince Vadesinde Ödenemeyen Vergi Borçlarından 6736 Sayılı Kanunla Yapılandırılanların, Muhasebe Kayıtlarında Vadelerine Uygun Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı veya Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabında İzlenmemesi**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 278’inci maddesinde;

*“(1) Bu hesap, 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 kullanılır.*

*(2) Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar hesabında kayıtlı vergi ve diğer yükümlülüklerden dönem sonunda erteleme veya taksitlendirme süresi bir yılın altına inenler bu hesaba kaydedilir.”*

denilmekte, aynı Yönetmeliğin 438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 322’inci maddesinde de;

*“(1) Bu hesap, kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya taksitide bağlanmış olup bir yıldan daha uzun sürede ödenecek olan kısmının izlenmesi için kullanılır.”*

denilerek bu borçlardan 1 yıldan uzun sürede ödenmesi öngörülen kısmı için 438 kod numaralı hesabın kullanılması gerektiği açıklanmaktadır.

Giresun İl Özel İdaresinin 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun kapsamında yeniden yapılandırılan ve 30.06.2016 tarihine kadar beyannameyi verilerek vadesinde ödenemeyen vergi borcu tutarı 7.225.643,33 TL dir. Anapara tutarı 7.225.643,33 TL olarak yapılandırılan bu vergi borçlarına 2.297.754,58 TL tutarında vade farkı tahakkuk ettirilerek ödeme süreleri 2 şer aylık dönemler olmak üzere toplam 36 eşit taksitle ödeme yapılmak üzere ödeme planı oluşturulmuştur. Anapara ve vade farkı tutarlarının ödenmesine ilişkin takvim 30.11.2016 ile 30.09.2022 tarihleri arasında belirlenmiştir.

Giresun İl Özel İdaresi, ödemesi gereken vergi borçları ile ilgili olarak yıl içerisinde bir taraftan 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı kullanırken, beyannamesini vermiş olmakla birlikte ödeyemeyeceği vergi borçlarını 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabından düşerek 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına kaydetmektedir. Beyannamesi verilen ve ödenemeyeceği belli olduğundan 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına aktarılmış vergi borçlarının ödenebileceği tarih belli olmadığından bu borçların 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabında takip edilmesi muhasebe açısından aykırılık göstermemektedir.

Ancak 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan ve anapara tutarı 7.225.643,33 TL olan vergi borçları bir ödeme planı dahilinde taksitlendirildiğinden yapılandırma kapsamındaki bu borçların vadelerine uygun hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

200.712,48 TL tutarındaki ilk taksiti 30.11.2016 tarihine kadar ödenen 7.225.643,33 TL anapara tutarındaki yapılandırılmış borcun 1.204.273,86 TL (200.712,31 X 6) tutarındaki kısmı 2017 yılı içinde ödeneceğinden kısa vadeli olarak 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabında izlenmesi uygundur. 2017 yılından sonraki yıllarda ödeneceği vade tarihleri ile belirli olan ve yukarıda belirtilen rakamlardan sonra kalan 5.820.656,99 TL tutarındaki vergi borçları ise bir yıldan uzun vadeli olduğundan vadesine uygun olarak 438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabında izlenmesi gerekir.

Giresun İl Özel İdaresi, sorumlu sıfatıyla, mevzuatı gereği nakden veya mahsuben tahsil ettiği vergi, resim ve harçları ilgili vergi dairesine yatırmamakla ayrıca bir borç yükümlülüğü altına girmiştir. Denetim Görüşümü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler bölümünün 1 numaralı bulgusunda da açıklandığı üzere idarenin nakit açığı yıllardır devam ettiğinden, vergi borçlarına ilişkin ödeme imkânlarının yetersizliği de sürmekte olup, geçmişten geldiği kadar gelecekte de idarenin bu zorluğunun artarak devam edeceği düşünülmektedir.

6736 sayılı Kanun ile yapılandırılan vergi borçlarından ayrı olarak, 2016 yılı içinde de idarece tahsil edilen vergi, resim ve harçların ilgili vergi dairesine yatırılmaması nedeniyle 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabına kayıtlar devam etmektedir. Bu nedenle yıl sonunda idarenin 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabının bakiyesi 12.373.943,63 TL olarak gerçekleşmiştir. Bununla birlikte, 6736 sayılı Kanun ile yapılandırıldığından vadeleri

2017 yılı sonrasına tekabül eden vergi borçlarının 5.820.656,99 TL tutarındaki kısmı 438-Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabında görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle Giresun İl Özel İdaresinin yıl sonunda düzenlenen mali tablolarında, vadeleri bir yıldan kısa süreli olan ya da ödeme vadesi belirli olmayan vergi borçları ile ilgili 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabının bakiyesi 6.553.286,64 TL olması gerekirken 5.820.656,99 TL tutarında fazlası ile gerçek durumu yansıtmamaktadır. Vadeleri bir yıldan uzun süreli olan 5.820.656,99 TL tutarındaki vergi borçları ise 438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı ile mali tablolarda yer almamaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** "6736 Sayılı kanunla yapılandırılan borçlarımız 2017 yılı içerisinde 438 hesaba alınmış olup bundan sonraki kayıtlarımız düzgün bir şekilde takip edilecektir." denilmektedir.

**Sonuç olarak;** Vadesinde ödenemeyen vergi borçlarından yapılandırılanların, muhasebe kayıtlarında vadelerine uygun 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı veya 438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabında izlenmesi gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak 438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabının 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolarda yer almaması ve 368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabının hatalı olması hususu devam etmektedir.

#### **BULGU 6: Giresun İl Özel İdaresince Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilen veya Diğer Kamu İdarelerince Tahsisli Kullandırılan Taşınmazlarla İlgili Tahsis İşlemlerinin Muhasebeleştirilmemesi**

İl Özel İdaresinin mülkiyetinde olmakla birlikte diğer kamu kurumlarına veya diğer kamu idarelerinin mülkiyetinde olmakla birlikte il özel idaresine tahsis işlemine konu olan taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı ve mali tabloların söz konusu varlıklara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 64/d maddesi uyarınca İl Özel İdareleri kendilerine ait taşınmaz malları asli görev ve hizmetlerinde kullanmak ve süresi 25 yılı geçmemek üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlara tahsis edebilir. Diğer taraftan kamu kurum

ve kuruluşları tarafından görev alanına giren işlerde kullanılmak üzere İl Özel İdarelerine de taşınmaz tahsis yapılabilir. Bu meyanda tahsis edilen veya tahsisli kullanılan taşınmazların mali tablolarında görünmesini teminen gerekli muhasebe kayıtların yapılması gerekmektedir.

Nitekim, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 130 ve 132'nci maddeleri ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 188-189-190-191-192'nci maddelerinde tahsis edilen taşınmazların niteliklerine göre, 250- Arazi ve Arsalar Hesabı, 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252- Binalar Hesabında izleneceği belirtilmiştir. Bu amaçla Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planında yardımcı hesaplar belirlenmiş ve tesis edilen 02-Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar, 03-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar yardımcı hesaplarında kamu idaresince takip edileceği hükmüne yer verilmiştir.

Giresun İl Özel İdaresinin muhasebe kayıtlarında 250- Arazi ve Arsalar Hesabı, 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252- Binalar Hesabında 02 ve 03 kodlu yardımcı hesaplar kullanılmamış olduğundan Tahsisli Taşınmazlar hakkında doğru ve güvenilir bilgi alınamamaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** “Giresun İl Özel İdaresi olarak 2017 Yılı içinde kiraya verilmiş olan ve bundan sonra kiraya verilecek tahsisli taşınmazlar için gerekli muhasebe kaydı yapılacaktır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak;** Bulgu konusu hususla ilgili olarak idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak 2016 yılı mali tablolarında 250- Arazi ve Arsalar Hesabı, 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252- Binalar Hesabı ile ilgili hata devam etmektedir.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Giresun İl Özel İdaresinin 2016 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının Denetim Görüşünün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: 5302 Sayılı Kanununun 6'ncı Maddesi Kapsamındaki Yatırımlar İçin Merkezi İdare Tarafından Aktarılan ve Başka Amaçlarla Kullanılmayacak Olan Ödenek Karşılığı Kaynağın, Giresun İl Özel İdaresi Tarafından Tahsis Amacı Dışında İl Özel İdaresi Bütçesi Ödenekleri İle Karşılanması Gereken Faaliyetler İçin Kullanılması ve Bu Ödeneklere İlişkin Nakit ile Kısa Vadeli Diğer Yükümlülükler Karşılığı Nakdin Banka Hesaplarında Bulunmaması**

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun "İl özel idaresinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 6'ncı maddesinin (b) bendine ek fıkrasında;

*"(Ek fıkra: 3/7/2005-5393/85 md.; Değişik ikinci fıkra: 24/7/2008-5793/42 md.) Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları; yapım, bakım ve onarım işleri, devlet ve il yolları, içme suyu, sulama suyu, kanalizasyon, enerji nakil hattı, sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, iskân, gençlik ve spor gibi hizmetlere ilişkin yatırımlar ile bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren diğer yatırımları, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilir. Aktarma işlemi ilgili bakanın onayıyla yapılır ve bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz. İş, il özel idaresinin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır. İl özel idareleri de bütçe imkânları ölçüsünde bu yatırımlara kendi bütçesinden ödenek aktarabilir. Bu fıkraya göre, bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları tarafından aktarılacak ödenekler ile gerçekleştirilecek yatırımlar, birinci fıkrada öngörülen görev alanı sınırlamasına tabi olmaksızın bütün il sınırları içinde yapılabilir..."*

denilmektedir.

Bu hükme göre, devreden ödenek karşılığı nakdin de devredilmesi, ödeneklerin gönderiliş/tahsis amacı dışında kullanılmaması gereklidir. Bu nedenle merkezi idareden ödenek gönderme onayı ile gönderilen ödeneklerin ve dolayısıyla ödenek karşılığı nakdin, başka amaçlarla kullanılması 5302 sayılı Kanuna aykırılık teşkil etmektedir.

Giresun İl Özel İdaresi 2016 Yılı Mizanına göre 900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı 2017 yılına 53.770.820,00 TL ödenek devretmiştir. (Bu rakam 2016 yılı Gider Kesin Hesabındaki ertesi yıla devreden ödenek tutarı ile denktir.)

Devreden toplam 53.770.820,00 TL ödeneğin 1.091.170,00 TL tutarındaki kısmı İl Özel

İdaresinin kendi kaynaklarıyla yaptığı yıllara sari yatırımlara ait ödenek tutarı olup, kalan 52.679.650,00 TL merkezi idare tarafından 5302 sayılı İl Özel İdare Kanununun 6'ncı maddesi uyarınca gönderilip tahsis edildikleri amaç dışında harcanmaması gereken ödeneklerden ertesi yıla devreden ödenek tutarıdır.

İdarenin devreden ödenekler karşılığında yerine getirmek durumunda olduğu yatırımlar kadar, vergiler, fonlar, sosyal güvenlik kesintileri, emanetler ve teminatlar gibi 1 yıldan kısa vadede ilgili kurum veya kişilere geri ödenmesi gereken yükümlülükleri de bulunmakta olup, bunlar da idare için kısa vadede nakit ihtiyacı yaratmaktadır. Bu yükümlülüklerden bir kısmı da zaten idareye dolaylı ya da doğrudan yollarla nakden teslim edilmiş olup, yine idarenin nakit olarak muhafaza sorumluluğu taşıdığı değerlerdir. Kesilen vergiler, alınan emanet veya teminatlar gibi. Bu tutarlar bilançonun pasifinde 3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar olarak görülmektedir.

Giresun İl Özel İdaresinin 2016 yılı nakit açığı, mizan, bilanço, bütçe ve kesin hesap bilgilerine göre aşağıda hesabı gösterildiği üzere 139.394.555,44 TL dir. Bu tutarın 52.679.650,00 TL tutarındaki kısmı merkezi idare tarafından aktarılan ödenekler karşılığında yerine getirilmesi gereken yatırımlar ile ilgili yükümlülükleri, kalan 86.714.905,44 TL tutarındaki kısmı ise kısa vadede yerine getirilmesi gereken diğer yükümlülükleri ile ilgilidir. (İller Bankasından temin edilen kredilere ilişkin ve 300-Banka Kredileri Hesabı ile ilgili taksit tutarları, idarenin Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden alacağı payların gönderilmesi esnasında İller Bankasınca kaynağında kesildiğinden, bu tutarlar 3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar grubuna ilişkin yükümlülüklerden düşülmüştür.)

**Tablo 6: Devreden Ödenek Karşılığı Eksik Nakit Tablosu**

Yılı	Finansman Tipi	Açıklama	Tutarı
2016	5	Ödenek Devri	1.091.170,00
2016	8	Ödenek Devri	52.679.650,00
2016	Toplam	Ödenek Devri	<b>53.770.820,00</b>
2016	8	Devredilen Ödenek (+)	52.679.650,00
2016		[3(-)300] Kısa vadeli Borç/ Emanetler (+)	91.179.026,59
2016		Kısa Vadede Bulunması Gereken Nakit	<b>143.858.676,59</b>
2016		102. Banka Hesabı mevcudu (-)	4.464.121,15
2016		Eksik Nakit	<b>139.394.555,44</b>

2016	5	Bütçe ile Verilen Ödenek (+)	46.000.000,00
2016	5	Ek Bütçe	60.000.000,00
2016	5	Aktarmalarla Eklenen (+)	64.547.740,64
2016	5	Aktarmalarla Düşülen (-)	22.478.593,66
2015	5	Devreden Ödenek (+)	1.327.600,00
2016	5	Toplam Ödenek	<b>149.396.746,98</b>
2016	5	Toplam Harcama	148.282.666,33
2016		Gerçekleşen Gelir Tahsilatı (Öz Gelirler)	63.665.559,85
2016		Gelir Fazlası Harcama	<b>84.617.106,48</b>

Giresun İl Özel İdaresinin tahsis amacı dışında harcadığı ödenekler karşılığı nakit 2016 yılı öncesinde de mevcut olup, yukarıdaki tabloda gösterilen hesaplama usulüyle eksik nakit tutarı 2013 yılı için 28.393.532,21 TL, 2014 yılı için 60.440.572,14 TL, 2015 yılı için 94.346.401,50 TL dir.

Aynı şekilde idarenin harcamalarına göre öz gelirleri de yetersiz geldiğinden gelir fazlası harcama 2013 yılında 10.353.033,35 TL, 2014 yılında 19.410.860,36 TL ve 2015 yılında 46.475.870,85 TL olarak gerçekleşmiştir.

Hesaplanan rakamlardan da izlenebileceği üzere 2013 yılından beri, bir taraftan gelir fazlası harcama (bütçe açığı) artarken diğer taraftan devreden ödenekler ve kısa vadeli diğer yükümlülükler karşılığı eksik nakit tutarı da artış göstermektedir.

Merkezi idareden belli bir yatırım amacıyla gönderilen ödenekler karşılığı nakdin, gönderiliş amacı dışında harcanması sebebiyle il özel idaresi, kendi bütçesine ait olmayan kaynağı kullanmakla bir nevi borç/yükümlülük altına girmiştir. Oysa 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun “Borçlanma” başlıklı 51’inci maddesinde;

*“ İl özel idaresi, görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak amacıyla aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre borçlanma yapabilir ve tahvil ihraç edebilir:*

*a) Dış borçlanma, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde ve sadece il özel idaresinin yatırım programında yer alan projelerin finansmanı amacıyla yapılabilir.*

*b) İller Bankasından yatırım kredisi ve nakit kredi kullanan il özel idaresi, ödeme*



plânını bu bankaya sunmak zorundadır. İller Bankası hazırlanan geri ödeme plânını yeterli görmediği il özel idaresinin kredi isteklerini reddeder.

c) Tahvil ihracı, yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca yapılır.

d) İl özel idaresi ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin faiz dahil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyesi bulunan illerin özel idareleri için bir buçuk kat olarak uygulanır.

e) İl özel idaresi ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, en son kesinleşen bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam %10'unu geçmeyen iç borçlanmayı il genel meclisinin kararı; %10'u geçen miktarlar için meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapılabilir.

f) İl özel idarelerinin ileri teknoloji ve büyük tutarda maddi kaynak gerektiren alt yapı yatırımlarında Devlet Plânlama Teşkilatı Müsteşarlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca kabul edilen projeleri için yapılacak borçlanmalar (d) bendindeki miktarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dış kaynak gerektiren projelerde Hazine Müsteşarlığının görüşü alınır.

(Değişik ikinci fıkra: 23/1/2008 – 5728/565 md.) Yukarıda belirtilen usul ve esaslara aykırı olarak borçlanan il özel idaresi sorumluları hakkında, fülleri daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesi hükümleri uygulanır.

İl özel idaresi, varlık ve yükümlülüklerinin ayrıntılı bir şekilde yer aldığı malî tablolarını üçer aylık dönemler halinde İçişleri ve Maliye bakanlıkları ile Devlet Plânlama Teşkilatı ve Hazine müsteşarlıklarına gönderir.”

denilmekle il özel idarelerinin borçlanma esaslarına açıklık getirilmiştir. Bu nedenle 5302 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesi kapsamında yatırımlar için merkezi idare tarafından aktarılan ödenekleri, tahsis amacı dışında, il özel idaresinin kendi bütçesinden karşılanması gereken giderler için kullanmak suretiyle idarenin borç yükümlülüğü altına girmesi yine 5302 sayılı Kanunun borçlanmaya ilişkin hükümlerine de aykırıdır.

5302 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi kapsamında yatırımlar için merkezi idare tarafından aktarılan ve başka amaçlarla kullanılmayacak olan ödenek karşılığı nakdin, tahsis amacı dışında, il özel idaresi bütçesi ödenekleri ile karşılanması gereken faaliyetler için kullanılması ve emanet olarak tutulan diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar karşılığı nakdin idarenin faaliyetleri için harcanması nakit hesapları ile bütçe hesaplarını etkilemektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “5302 Sayılı Kanunun 6. Maddesi kapsamındaki yatırımlar için merkezi idare tarafından aktarılan ödeneklerin, İdaremiz tarafından tahsis amacı doğrultusunda ödenek kayıtları yapılmaktadır. Ancak İdaremizin nakit sıkıntısı olması ve yıl içerisinde yapılması gereken acil giderlerin karşılanması gerektiğinden söz konusu nakitler kullanılmış olup; nakit teminine müteakip tahsis yapılacaktır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak;** 5302 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesi kapsamındaki yatırımlar için merkezi idare tarafından aktarılan ödeneklerin tahsis amacı dışında kullanılmaması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmakla birlikte, idare, mevzuata aykırı bu işlemlerini kısa vadede sonlandırmak ve gerekli tedbirleri uygulamak yönünde taahhütte bulunamamaktadır. Bulgu konusu tespitinin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

## **BULGU 2: Ödenek Üstü Harcama Yapılması**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Ödeneklerin kullanılması” başlıklı 20'nci maddesinde;

*“ Bütçe ödeneklerinin kullanılmasında aşağıda belirtilen esaslara uyulur:*

.....

*d) Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır.....*

.....”

denilmekle ödeneği olmadan herhangi bir giderin gerçekleştirilmesi imkân dahilinde görülmemiştir.

Yine 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunun “İl özel idaresi bütçesi” başlıklı 44'üncü maddesinde;

*“İlin stratejik plânına uygun olarak hazırlanan bütçe, il özel idaresinin malî yıl ve izleyen iki yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösterir, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin verir.*

*Bütçeye ayrıntılı harcama programları ile finansman programları eklenir.*

*Bütçe yılı Devlet malî yılı ile aynıdır.*

*Bütçe dışı harcama yapılamaz.*

*Vali ve harcama yetkisi verilen diğer görevliler, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve yerinde harcanmasından sorumludur.”*

denilmektedir. Madde metninde geçen “Bütçe dışı harcama yapılamaz” hükmünden bütçe ile öngörülme­yen giderler için harcamada bulunulamayacağı anlaşıl­makla beraber aynı zamanda bütçe ile öngörülen tutarın üzerinde harcamada bulunulamayacağı da anlaşıl­mak gerektir.

Giresun İl Özel İdaresinin 2016 yılı başında uygulamaya geçen 2016 yılı bütçesi 46.000.000,00 TL dir. Buna rağmen İl Genel Meclisinin 07.12.2016 tarih ve 2016/313 sayılı kararı ile uygulamaya konulan 60.000.000 TL tutarındaki Ek Bütçeye kadar idarece 113.385.477,44 TL (5 Finansman Kodundan) tutarında harcamada bulunulmuştur. Bütçe ödenek tutarı ile harcama tutarı dikkate alındığında idarenin 67.385.477,44 TL tutarında ödenek üstü harcamada bulunduğu anlaşılmaktadır ve bu durum 5018 sayılı Kanunun Bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin esaslarına aykırılık teşkil etmektedir. İdare, ek bütçenin 12’inci ayda kabul edilip uygulanmasına kadar geçen sürede, nakit ihtiyaçlarını 5302 sayılı Kanunun 6’ncı maddesi kapsamında yatırımlar için merkezi idare tarafından aktarılan ödenek karşılığı nakit ve diğer kısa vadeli yükümlülükler karşılığı emaneten elinde bulundurduğu nakit ile gidermiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Bütçe denkliğinin sağlanması” başlıklı 19’uncu maddesinde ise;

*“(1) Bütçe denkliğinin sağlanmasında bütçe gelirleri esas alınır. Gelirlerin giderleri karşılamaması halinde aradaki fark, ilk olarak gider bütçesinde öngörülen tertiplerden indirim yapılması ya da yeni gelir kaynakları bulunması suretiyle giderilmeye çalışılır. Buna rağmen denklik sağlanamamış ise, borçlanma yoluna gidilerek veya varsa önceki yıldan nakit devri yoluyla bütçe denkliği sağlanır.”*

denilmekle denk bütçe prensibinin, tahsil olunacağı öngörülen gelirlere göre sağlanması öngörülmüş, yine aynı Yönetmeliğin “Ödenek kullanımı” başlıklı 35’inci maddesinde;

*“(1) Hizmetlerin önceliği ve mevcut nakit durumu gibi gerekçelerle ayrıntılı harcama ve finansman programları gözetilerek, mali hizmetler biriminin görüşleri alınarak üst yönetici tarafından ödenek kullanımına ilişkin ilkeler belirlenebilir.”*

denilerek ödeneklerin kullanımında idarenin imkânlarına göre tedbirler alınabilmesine olanak tanınmıştır.

Ancak Giresun İl Özel İdaresinin 46.000.000,00 TL olarak öngörülen 2016 yılı bütçesinden 07.12.2016 tarihli İl Genel Meclisi kararıyla ek bütçe hazırlanmaya kadar 113.385.477,44 TL (5 Finansman Kodundan) harcama yapılırken, diğer taraftan 58.072.237,60 TL öz gelir elde edilmiş, bunun 53.752.759,66 TL tutarındaki kısmı da “Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar” dan oluşmuştur. İdare, Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Pay olarak 11 ay boyunca 53.752.759,66 TL gelir elde edebilmişken, 60.000.000,00 TL olarak öngörülen ek bütçenin gelir tahminlerinde ise kalan 1 aydan kısa sürede Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınacak Pay 57.000.000,00 TL olarak öngörülmüştür. Bu nedenle 60.000.000,00 TL olarak öngörülen ek bütçenin gelir tahminlerinin gerçekleşmesini beklemek mümkün gözükmemektedir. Kaldı ki 2016 yılı sonu itibarıyla idarenin 1 yıllık gelir bütçesi 63.665.559,85 TL ( Öz gelir) olarak sonuçlanmış, bu tutar içinde Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Pay 58.554.850,87 TL olarak gerçekleşmiştir.

Gerek 46.000.000,00 TL olarak öngörülen 2016 yılı bütçesinin 60.000.000,00 TL gibi bir ek bütçe ile güncellemesi ihtiyacının oluşması, gerek ek gelir bütçesinin yukarıda açıklandığı üzere gerçekleşmesi mümkün olmayan öngörülere dayandırılması nedeniyle idarenin bütçe tahminlerinin gerçekçi beklentilerle hazırlanmadığı değerlendirilmektedir. Açıklandığı üzere idarenin ödenek üstü harcamada bulunması kaçınılmaz, ancak yukarıda açıklandığı üzere 5018 sayılı Kanun, 5302 sayılı Kanun ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine aykırıdır.

***Kamu idaresi cevabında;*** "Giresun İl Özel İdaremizce bütçe hazırlanma aşamasında öngörülmemiş olup, ancak kamu yararı gereği ve aciliyete binaen yapılması zorunlu işler yapıldığından dolayı ödenek üstüne çıkmıştır." denilmektedir.

***Sonuç olarak;*** Ödenek üstü harcama yapılmaması gerektiği hususunda idare görüşümüze katılmakla birlikte, gelecekteki uygulamalarında bu görüşe uygun bütçeleme ve

harcama yapılması için gerekli şartların sağlanacağı ve tedbirlerin alınacağı yönünde taahhütte bulunmamaktadır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

### **BULGU 3: Temsil, Ağırlama, Tören, Fuar, Organizasyon Giderleri Tertibinden Kredi Kartı İle Harcama Yapılması**

5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesi uyarınca; bütçeden bir giderin yapılabilmesi için; iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir.

Giderin gerçekleştirilmesi ise; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi ile tamamlanır.

Burada görüldüğü üzere kamu mali yapısında bütçe ve harcama yetkisine sahip olan birimlerin ödeme yetkisi bulunmamaktadır. Asıl olan tahakkuk birimince harcamanın yapılıp ilgili harcamaya ilişkin ödemenin muhasebe yetkililerince yapılmasıdır.

Bu durumun istisnası ön ödeme şeklindeki düzenlemede getirilmiştir. 5018 sayılı Kanunun 35nci maddesinde harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek zorunlu giderler için avans vermek ve kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabileceği hükmü getirilmiştir. Avans ödemesinin kesinleşmesi ve kesin gider kaydı ise ancak ilgili harcama belgelerinin muhasebe birimlerine verilir mahsup işleminin yapılmasından sonra mümkün olmaktadır.

“Temsil Ağırlama Tanıtma Giderleri” de harcamacı birim ile ödeme yapan birimin aynı olduğu ön ödemeli işlerden avans alım suretiyle gerçekleştirilen giderler arasındadır. Avans ödemesi ve mahsubu ile ilgili usul ve esaslar ilgili mevzuatında ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir.

Dolayısıyla kamu mali sisteminde gider yapılabilmesi için sadece iki yol öngörülmüştür.

Ancak mali mevzuatta harcamanın kredi kartı ile yapılması öngörülmemiştir. Çünkü bu durumda harcama 5018 sayılı Kanunda öngörülen, bütçe, ödenek, mevzuat kapsamındaki bir

hizmet için harcama talimatı, tahakkuk, gerçekleştirme belgeleri ve muhasebe kaydı ve ödeme aşaması süreçleri olmadan yapılmaktadır. Zorunlu durumlarda kullanılan ön ödeme işlemlerinde de mevzuat kapsamında yapılacak bir hizmet için harcama yetkilisince ödeneğin ayrılması, onay kapsamında ve öngörülen tutarla sınırlı olarak harcama yapabilecek mutemet belirlenmiş olmakta sadece yapılan harcamaya ait kanıtlayıcı belgeler belirli süre içinde hazırlanarak muhasebeleştirme tamamlanmaktadır. Oysa kredi kartı ile harcamada; mevzuata uygun bir gider için verilmesi gereken harcama talimatından başlayarak giderin yapılmasıyla ilgili hiçbir yasal prosedür yerine gelmemektedir. O nedenle ki hem Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde hem de Genel ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliklerinde kredi kartları ile yapılan tahsilatlar hesap grubu olmasına karşın kredi kartı ile yapılan ödemeler diye bir hesap grubu mevcut değildir.

Oysa Giresun İl Özel İdaresinde “Temsil, ağırlama, tören, fuar, organizasyon giderleri” tertibinden bazı giderler yapılmakta, Giresun il özel idaresi adına düzenlenen 4698\*\*\*\*\*5176 no’lu Ziraat Bankası KOBİ karta bağlı, Genel Sekreter adına kayıtlı 100.000,00 TL kullanılabilir kart limiti ve 75.000,00 TL nakit avans limiti olan ve bankanın resmi web sitesinde;

*“KOBİ kart, şirket kredi kartı işlevi ile alışveriş ve taksit yapabilme olanağı sunar*

*Ticari faaliyet gösteren gerçek şahıslar veya şirket vadesiz ya da yatırım hesabına bağlı banka kartı olarak çalışabilirler*

*Mevcut karta bağlanan vadesiz hesaplar ve yatırım hesapları ile ilgili bütün işlemler ATM’ler üzerinden gerçekleştirilebilmektedir*

*Müşteri adına tanımlanacak olan KOBİ KMH hesabıyla ATM’lerden nakit çekme olanağı bulunmaktadır”*

şeklinde tanımlanan 4698\*\*\*\*\*9834 no’lu kart ile banka tarafından hak sahibi alacaklıya ödenmektedir.

Yukarıda açıklandığı üzere yürürlükteki mevzuatta bu türden bir ödeme yöntemine izin veren bir hüküm bulunmamaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** “Sayın Valimizin il içi ve il dışı çalışmalarında aciliyetine binaen yapması gereken ve öngörülmeyen harcamalarında kullanılmak üzere kredi kartı alınmış olup Sayın Valimizin kullanımına sunulmuştur. Yapılan harcamalara ilişkin fişler geldiği zaman karta ödeme yapılmaktadır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak;** Temsil, ağırlama, tören, fuar, organizasyon giderleri tertibinden kredi kartı ile harcama yapılabilmesine yönelik mevzuatta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Acil ve öngörülemeyen giderler için ön ödeme yoluyla harcamada bulunabilmesine olanak veren yasal düzenlemeler mevcuttur. Bu nedenle üst yöneticinin acil ihtiyaç durumlarında kullanabilmesi gerekçesiyle kredi kartı ile ödemede bulunulmasının yasal dayanağı bulunmamaktadır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 4: Giresun İl Özel İdaresince İdare Hizmetlerinde Kullanılmak Üzere İş Makinesi Kiralamalarına İlişkin Hizmet Alımı İşlerinde İhtiyaç Bildiriminin Hazırlanmaması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun “Temel ilkeler” başlıklı 5’inci maddesinin ilk fıkrasında;

*“İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.”*

denilmektedir. Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin “Temel ilkeler” başlıklı 4’üncü maddesinde de aynı hüküm yer almaktadır.

4734 sayılı Kanunun sistematığı üzerinden değerlendirildiğinde ihale işlemlerinde iş akış süreci, ihtiyacın ortaya çıkmasından başlayan ve sözleşmenin imzalanmasına kadar olan süreci ifade etmektedir. Bu süreç ihaleye hazırlık süreci ve ihale süreci olmak üzere iki aşamada değerlendirilebilir.

İhaleye hazırlık sürecinde yapılacak işlemler ise;

- İhtiyaç konusu hizmetin belirlenmesi
- Yaklaşık maliyetin hesaplanması
- Uygulanacak ihale usulünün tespit edilmesi
- İhale dokümanının hazırlanması

şeklinde gerçekleşmektedir. Bu noktada ihtiyacın belirlenmesi, ihale süreci başlatılmadan önce, ihtiyacın büyüklüğü, süresi, teknik özelliklerinin hatasız ve net olarak

belirlenmesi olarak ortaya çıkmaktadır. İhtiyacın tespiti ne kadar gerçekçi olursa bu aşamadan sonra yaklaşık maliyetin hesaplanmasına ilişkin sonuçlar da o kadar gerçeğe yakın olacaktır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Amaç” başlıklı 1’inci maddesinde;

*“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.”*

denilmektedir.

4734 sayılı Kanunun ihale süreçlerinin işletilmesine ilişkin hükümleri 5018 sayılı Kanunun 1’inci maddesinde belirtilen amacın sağlanmasına dönük olup, yine 5018 sayılı Kanunun 5’inci maddesinde açıklanan “Kamu maliyesinin temel ilkeleri”, 8’inci maddesinde açıklanan “hesap verme sorumluluğu” ve 11’inci maddesinde açıklanan “üst yöneticilerin sorumlulukları” tüm bu işleyişin belli bir düzende gerçekleşmesi ile mümkün olabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalara rağmen Giresun İl Özel İdaresi tarafından gerçekleştirilen “İş Makinesi Kiralama” ihalelerinde, ihale sürecinin ilk adımı olan ihtiyacın belirlenmesi aşamasında yeterli ön hazırlığın yapılmadığı görülmüştür. Örneğin; “Görelle Sisdağı Yayla Yolu ve Çevre İlçelerin Köy Yollarının Betonlanması İçin 9 Ay Süre İle 15 Adet Transmikser Kiralanması İşi” ile ilgili ihale dosyasında aşağıdaki hususlarla ilgili herhangi bir ön çalışma görülmemiştir:

- a) Yapılacak betonlama işinin boyutu belirsizdir. İşin tanımında beton yol yapımı belirtilmektedir ancak yolun eni, boyu ve evsafı, yani işin büyüklüğü hakkında herhangi bir bilgi yoktur.
- b) İhale tanımında belirtilen 9 ay süre ile 15 adet beton taşıyıcı kullanılması, işin fiziki boyutu kadar mali boyutunun da büyük olduğunu düşündürdüğünden, bu aşamada yapılacak işin bir projesinin olup olmadığı ve ödeneğinin bulunup bulunmadığı sorusuna da cevap beklenmektedir. Ancak ihale dosyasında bu bilgi de mevcut değildir.
- c) Yapılacak işin fiziki boyutu belirsiz olduğundan, bu işin yapımı için gerekli olan ve



taşımaya konu edilen beton miktarı ile ilgili bir bilgi de bulunmamaktadır. Dolayısıyla ihale konusu beton taşıyıcı araçların sayı ve kiralama süresi ile ilgili rakamların hangi kıstasa göre belirlendiği açık değildir. Diğer taraftan kiralama süresi içinde bahse konu sayıda beton taşıyıcının ne sıklıkta ve ne kadar iş üreteceği, dolayısıyla sayı ve süre olarak belirlenen rakamların nasıl belirlendiği de açık değildir.

- d) İdarenin taşınır envanterinde 5 adet beton mikseri olduğu bilinmektedir. C bendinde açıklanan belirsizlikle beraber herhangi bir gerekçe gösterilmediğinden, yapılacak iş için idarenin söz konusu araçlarının neden kullanılmadığı ya da kullanılmayacağı sorusu da cevapsız kalmaktadır.
- e) İhalenin tanımında belirtilen ve taşıma işine konu edilen betonun hangi şartlarda temin edildiği de açıklanmamıştır. Örneğin beton nereden temin edilmektedir, beton temini hangi usulde sağlanmaktadır (idarece üretim, satın alma vb), beton temini satın alma suretiyle gerçekleştirilecekse nakliyesinin satıcı tarafından sağlanıp sağlanamayacağı gibi hususlar.
- f) Yukarıda belirtilen hususlar dışında teknik personelce değerlendirilebilecek diğer hususlar da ihale dosyasında mevcut değildir.

Örnek olarak sunulan transmikser kiralama işi dışında Giresun İl Özel İdaresi tarafından kamyon, ekskavator, greyder, yükleyici, kazıcı, kepçe ve benzeri iş makinelerinin de kiralandığı görülmektedir. Analitik bütçe sınıflandırmasının ekonomik 03.05.05.03- İş Makinası Kiralaması Giderleri tertibinden Giresun İl Özel İdaresince yapılan bu nitelikteki harcamalar toplamı 11.637.891,17 TL dir.

Her il özel idaresinde olduğu gibi, Giresun İl Özel İdaresinin de iş makinelerine ilişkin taşınır envanterinde ve araç parkında yukarıda bahsi geçen iş makinelerinin her birinden bulunmaktadır. Örneğin damperli kamyon sınıfında değişik marka, model ve kapasitede 61 adet kamyon (ilçe özel idarelerinin kullanımında olanlar da dahil) idarenin taşıtlarına ilişkin kayıtlar içinde yer almaktadır. Aynı şekilde 14 adet “Lastik Tekerlekli Yükleyici” de (ilçe özel idarelerinin kullanımında olanlar da dahil) idarenin iş makineleri arasında görülmektedir. Ancak diğer iş makinelerinde olduğu gibi bu örneklerde yer alan iş makinelerinin de sıklıkla piyasadan kiralama usulü ile temin edildiği harcama belgelerinde izlenmektedir. Bu nedenle Giresun İl Özel İdaresince iş makinesi kiralama söz konusu olduğunda mevcut kaynakların

ne ölçüde ve hangi nedenle yetersiz kaldığının ihtiyaç bildiriminde tam bir açıklıkla ifade edilmesi önem kazanmaktadır.

Gerek yaklaşık maliyetin hesabında, gerekse kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanılması anlamında iş makinesi kiralamalarında ihtiyaç bildiriminin mutlaka hazırlanması ve herhangi bir soru işareti oluşturmayacak netlikte belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Giresun İl Özel İdaresi olarak 2017 Yılında yapılacak olan araç kiralama hizmet alım işlerinde ihtiyaç bildirimini hazırlanması konusunda gerekli özen gösterilecek olup; Müdürlüğümüzce ilgili harcama birimlerine yazı yazılmıştır." denilmektedir.

**Sonuç olarak;** İş makinesi kiralamalarına ilişkin hizmet alımı işlerinde ihtiyaç bildirimini hazırlanması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 5: İşçi Statüsünde İstihdam Edilen Personelin Kıdem Tazminatları İçin Ayrılan Karşılıkların Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarında Gerçek Durumu Yansıtmaması**

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 20.05.2016 tarih ve 9430 sayılı "Kıdem Tazminatı" konulu genel yazısında;

*".....Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin "Temel kavramlar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, "İhtiyatlılık: Muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu Yönetmelikte belirtilen durumlarda karşılık ayrılır. Faaliyet sonucunu değiştirmeye yönelik olarak gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılamaz." hükmü yer almaktadır.*

*Diğer taraftan, aynı Yönetmeliğin 197 nci maddesinde, 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının, ilgili mevzuatı uyarınca belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı, 228 inci maddesinde ise 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının, ilgili mevzuatı uyarınca belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmektedir.*

*Ayrıca, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 291, 292, 342 ve 343 üncü*

*maddelerinde, 372/472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının niteliği ile hesabın işleyişine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.*

*Bu çerçevede, kamu idareleri tarafından işçi statüsünde istihdam edilen personel için ayrılan kıdem tazminatları karşılıklarının izlenebilmesi amacıyla, genel bütçeli idareler ile özel bütçeli idarelerin kullandıkları detaylı hesap planlarında;*

*372 - Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı,*

*372.1 - Sürekli İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,*

*372.2 - Geçici İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,*

*372.3 - Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,*

*372.9 - Diğer Kıdem Tazminatı Karşılıkları,*

*472 - Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı,*

*472.1 - Sürekli İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,*

*472.2 - Geçici İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,*

*472.3 - Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,*

*472.9 - Diğer Kıdem Tazminatı Karşılıkları, yardımcı hesapları açılmıştır.*

*Kıdem tazminatı ile ilgili olarak uygulama birliğinin sağlanması amacıyla söz konusu işlemlerin aşağıda yer alan açıklamalar ve ekte yer alan örnek muhasebe kayıtlarına göre yapılması uygun görülmüştür.”*

denilmiş ve devamında kamu idarelerinde işçi statüsünde istihdam edilen personelin, ayrılması gereken kıdem tazminatı tutarlarının muhasebe işlemleri ile ilgili olarak;

*“Kıdem tazminatı ile ilgili olarak uygulama birliğinin sağlanması amacıyla söz konusu işlemlerin aşağıda yer alan açıklamalar ve ekte yer alan örnek muhasebe kayıtlarına göre yapılması uygun görülmüştür.*

*Buna göre;*

*1- Kamu idarelerinde işçi statüsünde istihdam edilen personelin, 2015 ve daha önceki yıllarda ayrılması gereken kıdem tazminatı tutarları, hizmet yılı ile yıllık kıdem tazminatı tutarının çarpılması suretiyle kamu idarelerinin ilgili birimlerince hesaplanarak liste halinde en geç 30.06.2016 tarihi itibarıyla muhasebe birimlerine gönderilecektir. Muhasebe birimleri de yapılan bildirimler üzerine listede yer alan toplam tutarlar üzerinden 500-Net Değer*

*Hesabına borç, 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak,*

*2- 2016 yılı ve sonraki yılların dönem sonlarında, kamu idarelerinden alınan kıdem tazminatı hesaplama listesinin toplam tutarı muhasebe birimlerince 630-Giderler Hesabına borç, 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak,*

*3- 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında kayıtlı önceki dönemlere ait tutarların, o yıl için belirlenen kıdem tazminatı tutarı üzerinden güncellenmesini teminen, kamu idarelerinin ilgili birimlerinden alınan kıdem tazminatı güncelleme listesinde yer alan toplam tutar, 630-Giderler Hesabına borç, 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak,*

*4- Daha önceki yıllarda hesaplanarak 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına kaydedilmiş tutarlardan, izleyen dönemde ödeneceği kamu idarelerince muhasebe birimlerine bildirilen tutarlar dönem sonlarında 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına borç, 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak,*

*5- Ödenen kıdem tazminatı tutarlarının bir taraftan karşılık ayrılmış kısmı 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına, karşılık ayrılmamış kısmı ise 630-Giderler Hesabına borç, ödenecek tutar 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan toplam tutar 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak,*

*kaydedilecektir.”*

açıklamasına yer verilmiştir.

08.02.2015 tarih ve 29261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İhale Kanununa Göre İhale Edilen Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları Kapsamında İstihdam Edilen İşçilerin Kıdem Tazminatlarının Ödenmesi Hakkında Yönetmelikte ise;

*“Aynı kamu kurum veya kuruluşunda çalışanlar*

*MADDE 5 – (1) Alt işverenlerinin değişip değişmediğine bakılmaksızın aralıksız olarak aynı kamu kurum veya kuruluşuna ait işyerlerinde çalışan işçilerin kıdem tazminatına esas hizmet süreleri, bu işyerlerinde 4734 sayılı Kanununun 62 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca yapılan ihaleler kapsamında geçen toplam çalışma süreleri esas alınarak tespit olunur.*

*(2) Son alt işverenleri ile yapılmış olan iş sözleşmeleri kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde sona eren işçilerin birinci fıkraya göre tespit edilen sürelere ilişkin kıdem*

*tazminatları, ilgili kamu kurum veya kuruluşu tarafından ödenir.*

*Farklı kamu kurum veya kuruluşunda çalışanlar*

*MADDE 6 – (1) Aynı alt işveren tarafından ve aynı iş sözleşmesine tabi olarak farklı kamu kurum veya kuruluşlarında çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatına esas hizmet süreleri, 4734 sayılı Kanununun 62 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında farklı kamu kurum veya kuruluşuna ait işyerlerinde geçen hizmet sürelerinin toplamı esas alınarak tespit olunur.*

*(2) Farklı kamu kurum veya kuruluşlarda çalıştırılan işçilerden son alt işvereni ile yapılmış olan iş sözleşmeleri kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek şekilde sona erenlerin birinci fıkraya göre tespit edilen sürelerle ilişkin kıdem tazminatları, çalıştırıldığı son kamu kurum veya kuruluşu tarafından ödenir.”*

denilmek suretiyle kamu idarelerinde hizmet alımları ihalesiyle istihdam edilen işçilerin kıdem tazminatlarının ilgili kamu idarelerince ödenmesi öngörülmüştür.

Giresun İl Özel İdaresince muhasebe kaydı gerçekleştirilen kıdem tazminatı karşılığı hesapları ile ilgili aşağıdaki tespitler söz konusudur;

A) Giresun İl Özel İdaresi tarafından kıdem tazminatları karşılığı ile ilgili ilk muhasebe kaydı, 15.04.2014 tarihli ve 5747 Sayılı Kanunla kapatılan belde belediyelerinin mizanlarından aktarılan 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında 4.000,00 TL, 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında 16.000,00 TL olmak üzere toplam 20.000,00 TL olarak gerçekleştirilen muhasebe kaydıdır. İdare bu tarihten itibaren başkaca kıdem tazminatı karşılığı ayırmamış ve muhasebe kaydı gerçekleştirilmemiştir. 2014 yılında kıdem tazminatı karşılığı olarak kaydı gerçekleştirilen bu tutarlardan ise 2015 ya da 2016 yıllarında herhangi bir ödemede bulunulmadığından, hesaben çıkış kaydı yapılmamıştır.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün yazısına istinaden muhasebe kayıtlarının güncelleme maksadıyla, 5747 Sayılı Kanunla kapatılan belde belediyelerinin mizanları ile muhasebe kayıtlarına taşınan ve Giresun İl Özel İdaresinin personeline ilişkin kıdem tazminatı karşılıklarını ifade etmeyen 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında kayıtlı 16.000,00 TL, 2016 yılı içinde, uygun muhasebe kayıtları ile yok edilmiştir. Ancak 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında kayıtlı 4.000,00 TL hesaplardan düşülmemiştir.

B) 2016 yılında, Muhasebat Genel Müdürlüğünün yukarıda bahsi geçen yazısına istinaden, Giresun İl Özel İdaresinin İnsan Kaynakları Müdürlüğünce geçmişte çalışmış işçi

personel sayılarına göre ve halen çalışmakta olan işçi personel sayılarına göre 2004 ile 2017 yılları arasındaki döneme ilişkin bir hesap tablosu yapılarak ayrılması öngörülen kıdem tazminatı karşılık tutarları belirlenmeye çalışılmıştır.

Ancak İnsan Kaynakları Müdürlüğüne hazırlanan hesap tablosunda, 2004 yılı ile 2017 yılı arasında her yıl çalışmış personel sayılarına göre o yılların kıdem tazminatı hesabına esas tavan tutarları kullanıldığından, 2004 yılı öncesine ilişkin tutarlar da “Geçmiş Yıllar” olarak tablonun sonunda toplam hanesi gibi gözüktüğünden 31.12.2016 tarih ve 7141 yevmiye numaralı muhasebe işlemine esas teşkil eden söz konusu hesap tablosu hatalı sonuç üretmiştir.

Tarafımızca 31.12.2016 tarihi itibarıyla ayrılmış olması gereken kıdem tazminatı tutarları için yeniden hesap tablosu düzenlenmesi sağlanmıştır. Düzenlenen bu tabloya göre 2015 yılı sonunda ayrılmış olması gereken kıdem tazminatı karşılık tutarı 13.051.218,38 TL, 2016 yılı sonunda ayrılmış olması gereken kıdem tazminatı karşılık tutarı 14.115.083,95 TL tutarındadır.

31.12.2016 tarih ve 7141 yevmiye numaralı muhasebe işlemi ile kayıtlara alınan kıdem tazminatı karşılık tutarı ise 13.072.112,82 TL dir. Muhasebat Genel Müdürlüğü yazısının muhasebe işlemleri ile ilgili açıklamalarının 1’inci bendindeki usule göre bu tutarın tamamı hatalı olarak 500- Net Değer Hesabına borç, 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü yazısındaki esaslara göre 2016 yılı öncesine ilişkin kıdem tazminatı karşılıkları 500 ve 472 kod numaralı hesaplara 13.051.218,38 TL olarak kaydedilmesi gerekirken 13.072.112,82 TL olarak kaydedildiğinden 500- Net Değer Hesabının borç tutarı 20.894,44 TL tutarında fazla işlem görmüştür.

C) Muhasebat Genel Müdürlüğü yazısındaki esaslara göre 2016 yılı için hesaplanan kıdem tazminatı karşılık tutarlarının, bir taraftan 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak kaydedilirken diğer taraftan 630- Giderler Hesabına borç kaydedilmesi gerekirken bu işlem hiç gerçekleştirilmediğinden, 630- Giderler Hesabı 1.063.865,57 TL tutarında eksik işlem görmüştür. 630- Giderler Hesabı bilanço hesaplarına dönüşüncüye kadar, önce 690- Faaliyet Sonuçları Hesabına sonrasında ise 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabına dönüştüğünden, gider kayıtlarının eksikliği 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabının 1.063.865,57 TL tutarında fazla sonuç vermesine neden olmuştur.

D) 2016 yılı sonunda 14.115.083,95 TL tutarında karşılık ihtiva etmesi gereken 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının mevcut kayıtları 13.072.112,82 TL olarak

gerçekleştirildiğinden 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı 1.042.971,13 TL tutarında eksik işlem görmüştür.

E) Muhasebat Genel Müdürlüğü Tebliğindeki esaslara göre daha önceki yıllarda hesaplanarak 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına kaydedilmiş tutarlardan, izleyen dönemde ödeneceği kamu idarelerince muhasebe birimlerine bildirilen tutarların dönem sonlarında 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına borç, 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak kaydedilmek suretiyle süre güncellemesi yapılması gerekirken, bu işlem gerçekleştirilmediğinden 2017 yılında ödenmesi muhtemel kıdem tazminatları tutarı kadar 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı eksik, 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı fazla bakiye vermiştir.

E) Kamu İhale Kanununa Göre İhale Edilen Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları Kapsamında İstihdam Edilen İşçilerin Kıdem Tazminatlarının Ödenmesi Hakkında Yönetmelik hükümlerince kıdem tazminatına hak kazanacak personel için ise hiç kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamıştır

Açıklanan nedenlerle Giresun İl Özel İdaresinin yılsonunda düzenlenen mali tablolarında;

- a) 500- Net Değer Hesabının borç tutarı 20.894,44 TL tutarında fazla
- b) 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının alacak tutarı bir taraftan 4.000,00 TL tutarında fazla, ancak 2017 yılında ödenmesi muhtemel kıdem tazminatı tutarları kadar eksik (2017 yılında ödenmesi beklenen kıdem tazminatı tutarları hesaplanmadığından rakam tam olarak tespit edilememektedir),
- c) 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının alacak tutarı bir taraftan mevcut veriler ile yapılan hesaplama göre 1.042.971,13 TL tutarında, diğer taraftan hizmet alımı yoluyla istihdam edilen personelin kıdem tazminatları için ayrılması gereken karşılıklar tutarında eksik, ancak 2017 yılında ödenmesi muhtemel olduğundan 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına aktarılması gereken tutarlar kadar fazla,
- d) 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabının alacak tutarı bir taraftan hesaplanan verilerle 1.063.865,57 TL, diğer taraftan da hizmet alımı yoluyla istihdam edilen personelin kıdem tazminatları için ayrılması gereken karşılıklar tutarında fazla olarak gerçek durumu yansıtmamaktadır.

**Kamu idaresi cevabında özetle;** Kurumda çalışan taşeron işçiler için kıdem tazminatı karşılığı ayrılması hususunda Mali Hizmetler Müdürlüğü ile İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürlüğünün gerekli çalışmaları başlatmış olduğu; kadrolu işçiler için muhasebe düzeltme kaydının yapıldığı; eksik işlem gördüğü belirtilen 630- Gider Hesabı ile ilgili olarak, kullanılmakta olan İçişleri Bankalığı Analitik Muhasebe Modülünde 630.15.04 Kıdem Tazminatı Karşılık Hesabı alt hesap kodu bulunmadığı ve bu durumun Bakanlığın Bilgi İşlem Dairesine bildirildiği; kapatılarak İl Özel İdaresine devri yapılan belde belediyelerinin hesaplarında gözükken 372 ve 472 hesaplarla ilgili muhasebe düzeltme kaydının da yapıldığı belirtilmiştir.

**Sonuç olarak;** İşçi statüsünde istihdam edilen personelin kıdem tazminatları için karşılık ayrılması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak Giresun İl Özel İdaresinin 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı, 472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı, 500- Net Değer Hesabı ve 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı açısından 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolardaki hata devam etmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 6: Gider Tahakkukları Hesaplarının Kullanım Amacına Uygun Olmayan Şekilde Muhasebe Hesaplarında Yer Alması**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 381-Gider Tahakkukları Hesabını açıklayan ve “Hesabın niteliği” başlıklı 289’uncu maddesinde;

*“(1) Bu hesap, kısa vadeli iç ve dış mali borçlar hesap gruplarında izlenmeyen; tahakkuk etmiş giderlerden kaynaklanan ancak gelecek aylarda ödenebilir duruma gelecek olan borçlar ile uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki gider tahakkukları hesabında kayıtlı tutarlardan vadesi bir yılın altına inenlerin izlenmesi için kullanılır.”*

denilmekte, 481-Gider Tahakkukları Hesabını açıklayan ve “Hesabın niteliği” başlıklı 338’inci maddesinde de;

*“(1) Bu hesap, uzun vadeli iç ve dış mali borçlar hesap gruplarında izlenmeyen; tahakkuk etmiş giderlerden kaynaklanan ancak, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemden sonraki dönemlerde ödenebilir duruma gelecek olan borçların izlenmesi için kullanılır.”*

denilmek suretiyle hesabın kullanım amacına açıklık getirilmektedir.



Yine aynı Yönetmeliğin 290, 291, 339 ve 340'ıncı maddelerinde de hesaplara ilişkin işlemler ile hesapların işleyişi açıklanmıştır.

Giresun İl Özel İdaresinin muhasebe kayıtlarında yer alan 381 ve 481- Gider Tahakkukları Hesaplarının idarenin İller Bankasından kullanmış olduğu kredilerin ileride ödenecek faizlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanıldığı görülmüştür.

Gerek 381 gerekse 481- Gider Tahakkukları Hesabının işleyişi ile ilgili yönetmelik hükümlerine göre, bu hesapların alacak hanesine yapılan kayıtların karşılığında 630-Giderler Hesabının borç kaydı görerek yapılan işlemin giderleştirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde her iki hesaptan borç kaydı yapılarak gerçekleştirilecek çıkışlar, daha önce bu hesaplara kaydedilmek suretiyle giderleşmesi sağlanmış olan kredi faizlerinin mahsuben muhasebeleştirilmesi için olacaktır.

Giresun İl Özel İdaresi her iki hesapla ilgili ilk muhasebe kaydını 381-Gider Tahakkukları Hesabına 622,61 TL, 481-Gider Tahakkukları Hesabına da 2.422,12 TL olarak 02.05.2014 tarihinde gerçekleştirmiştir. Bu kayıt esnasında her iki hesabın karşılığında 500-Net Değer Hesabı kullanılmıştır. Her iki hesabın bakiyeleri başkaca işlem görmeden yıl devirleri yoluyla 2016 yılına taşınmış, 481- Gider Tahakkukları Hesabında kayıtlı 2.422,12 TL 30.12.2016 tarih ve 7133 numaralı yevmiye maddesinde yine 500- Net Değer Hesabı ile ancak bu sefer ters kayıt yoluyla kapatılmıştır. 30.12.2016 tarih ve 7142 numaralı yevmiye de ise 381-Gider Tahakkukları Hesabına 1.900.977,67 TL, 481- Gider Tahakkukları Hesabına 6.745.288,75 TL alacak kaydı gerçekleştirilerek tekrar bu hesaplarda işlem yaratılmış, bu hesaplarla birlikte yine 500- Net Değer Hesabı çalıştırılmıştır. 2015 yılından devredilen 622,61 TL ile birlikte 381- Gider Tahakkukları Hesabının bakiyesi 1.901.600,28 TL, 481-Gider Tahakkukları Hesabının bakiyesi de 6.745.288,75 TL olarak 2017 yılına devredilmiştir.

Söz konusu muhasebe işlemlerinde Giresun İl Özel İdaresince 381 ve 481- Gider Tahakkukları Hesabına yapılan kayıtların hesapların kullanım amaç ve şekline uygun olmadığı görülmektedir. Öncelikle bu hesaplara yapılan kayıtlarda 630-Giderler Hesabı ile birlikte gider kaydının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Oysa idare, bu hesaplar karşılığında 500- Net Değer Hesabı kullanmaktadır. Diğer taraftan bu hesaplarda kayıtlı tutarlardan yapılan çıkış kayıtları ise, daha önce 630- Giderler Hesabı ile gider kaydı gerçekleştirilen faizlerin mahsuben muhasebeleştirilmesi için olmalıdır. Bu aşamada da idare, kredilere ilişkin faiz ödemeleri esnasında 381 ya da 481- Gider Tahakkukları Hesabı ile mahsuben herhangi bir işlem gerçekleştirilmemekte, mevcut kredilere ilişkin faiz tutarları ödeme esnasında olağan muhasebe

kayıtları içinde 630- Giderler Hesabı ile birlikte giderleştirilmektedir. Tüm bunlardan ayrı olarak, idarenin kullanmış olduğu kredi faizlerini göstermek maksadıyla kullanmaya çalıştığı 381 ve 481- Gider Tahakkukları Hesabının bakiyeleri de mevcut banka kredilerinin ödeme planlarında yer alan faiz tutarları ile uyuşmamaktadır.

Esasen 381 ve 481- Gider Tahakkukları Hesabı gelecekte ödenecek, ancak borcun kullanımından dolayı geçmişte oluşmuş faizlerin muhasebeleştirilmesi maksadıyla kullanılan hesaplardır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 290'ıncı maddesinde de belirtildiği üzere iç ve dış malî borçlara ilişkin olarak ay sonlarında tahakkuk ettirilen ve gelecek aylarda ya da içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemde ödenecek olan işlemiş faiz tutarları bu hesapların kapsamına girmektedir. Bu aşamada amaç faaliyet döneminde gerçekleşen ancak ödemesi gelecekte yapılacak olan faiz giderlerinin faaliyet dönemine gider olarak mal edilmesidir. Bu nedenle anapara taksitleri ile birlikte kullanım dönemine ilişkin faiz taksitlerinin de aynı anda ödemesinin gerçekleştiği kredilendirmelerde bu hesapların kullanımı uygun ya da mümkün gözükmemektedir. Söz konusu hesaplar ancak, belirli bir süre geri ödemesiz ya da faiz tutarı belirli bir dönemden sonra ödenecek olan kredilerde, faiz giderlerinin, kredinin kullanıldığı faaliyet dönemine yansıtılabilmesi için kullanılır. Elbette bu durumda faiz ödemesinin gerçekleşeceği dönemin vadesine göre, kısa vadede ödenecek duruma gelecek faiz giderleri 381- Gider Tahakkukları Hesabına, uzun vadede ödenecek duruma gelecek faiz giderleri de 481- Gider Tahakkukları Hesabına kaydolunmak suretiyle muhasebeleştirilebilecektir.

Bu anlamda Giresun İl Özel İdaresinin, kullandığı banka kredilerinin faizleri ile ilgili olarak muhasebe kayıtlarında yer alan 381- Gider Tahakkukları Hesabı ile 481- Gider Tahakkukları Hesabı, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğince öngörülen esaslara uygun bir bilgi sunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle Giresun İl Özel İdaresinin yılsonunda düzenlenen mali tabloları üzerinde 381- Gider Tahakkukları Hesabının 1.901.600,28 TL olarak, 481-Gider Tahakkukları Hesabının da 6.745.288,75 TL olarak kayıtlı bulunması yersizdir. Aynı nedenlerle mali tablolarda 500- Net Değer Hesabı 8.646.889,03 TL fazlası ile gerçek durumu yansıtmamaktadır.

***Kamu idaresi cevabında;*** “Muhasebat Genel Müdürlüğünce verilen eğitimler sırasında İller Bankasından kullanılan kredilere ait olan faiz tutarlarının bu hesaplarda izlenmesi gerektiği belirtilmiş olup ekteki örnek muhasebe kayıtlarına göre işlem yapılmıştır. Geçmiş yıllarda

kullanılan Kredilere ait faizlerde 2016 yılı içerisinde 381 ve 481 hesaplara kaydedildiğinden dolayı 2016 yılı giderlerine atılması uygun olmadığından 500 hesaplar kullanılmıştır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak;** İdare, 381- Gider Tahakkukları Hesabı ile 481- Gider Tahakkukları Hesabının kullanım şekli ile ilgili olarak, Muhasebat Genel Müdürlüğünce verilen eğitimlerde İller Bankasından kullanılan kredilere ait olan faiz tutarlarının bu hesaplarda izlenmesi gerektiği bilgisinin verildiğini belirtmekte ise de;

Mahalli İdareler Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinin 289, 290, 291, 338, 339 ve 340’ıncı maddelerinde 381- Gider Tahakkukları Hesabı ile 481- Gider Tahakkukları Hesabının kullanım amacı ve işleyişleri açıklanmış olup İller Bankasından kullanılan kredilere ait olan faiz tutarlarının (anapara ve faizleri taksitli olarak aylık ödenen krediler) bu hesaplarda izlenmesi Yönetmelik hükümlerine aykırıdır. Zira her iki hesapta izlenebilecek olan kredi faizleri gelecekte topluca ödenecek faiz giderleri olup, bu hesaplar, ödemesi bahsedildiği şekilde gerçekleştirilecek olan faiz giderlerinin söz konusu kredilerin kullanım yıllarına mal edilmesi maksadıyla ihdas edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle Giresun İl Özel İdaresinin 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolarında 381- Gider Tahakkukları Hesabı ile 481-Gider Tahakkukları Hesabının bulunması yersizdir. Aynı nedenlerle 500- Net Değer Hesabı açısından 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolardaki hata devam etmektedir. Bulgu konusu tespitinin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

**BULGU 7: Kiraya Verilen Taşınmazların, Kayıtlı Değerlerinin Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabında, Kira Bedellerinin de Maddi Duran Varlıkların Kira Ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabında İzlenmemesi**

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 26.11.2014 tarih ve 13278 sayılı genel yazılarında, taşınmazlardan kiraya verilenler için 990- Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabının, bu taşınmazlardan elde edilecek toplam kira gelirleri ile irtifak hakkı gelirlerinin yıllar itibarıyla izlenebilmesi amacıyla 993- Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabının ihdas edildiği ve bu hesapların yardımcı hesap kayıtlarının yazı Eki 2’de açıklandığı belirtilmiştir.

Söz konusu Muhasebat Genel Müdürlüğü yazısında;

*“1-Kiraya verilen taşınmazlar ile üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlara ilişkin belgeler muhasebe birimlerine verildiğinde, kayıtlı değerleri üzerinden 990-Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabının ilgili yardımcı hesabına borç, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak; diğer taraftan toplam kira ve irtifak hakkı tesisi gelirleri (peşin tahsil edilenler hariç) tahsil edileceği yıllara göre 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabının bölümlenmiş yardımcı hesaplarına borç, 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak kaydedilecektir.*

*2- Dönem sonlarında, 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabının bölümlenmiş yardımcı hesaplarında kayıtlı tutarlar sürenin güncellenmesi amacıyla bu hesaba borç ve alacak kaydedilecektir.*

*3- Kira ve irtifak hakkı tesisi gelirleri tahsil edildiğinde 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına borç, 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir. Kira sözleşmesi ya da irtifak hakkı tesisi süresi sona erdiğinde 999- Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına borç, 990-Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabına alacak kaydedilecektir.*

*...”*

denilmekte ve yazı ekinde örnek muhasebe kayıtlarına yer verilmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 990- Kiraya Verilen Duran Varlıklar Hesabını açıklayan 475’inci maddesinde de;

*“(1) Bu hesap kurumun, bilançolarında kayıtlı duran varlıklardan kiraya verilenlerin izlenmesi için kullanılır.”*

denilmekte, devamında da 476’ncı madde olarak hesabın işleyişine açıklık getirilmektedir.

Her ne kadar Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yer verilmemiş de olsa 2016 yılı Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planında 993- Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı hesap kodları arasında sayılmıştır.

Giresun İl Özel İdaresinin mülkiyetinde olan taşınmazlardan kiraya verilenlerin, Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planında yer alan hesap kodları itibariyle muhasebe kayıtlarında

yer alması, hem Yönetmeliğin hem de Muhasebat Genel Müdürlüğünün yazıları gereğidir. Ancak bu mülklerin kiralanmasına ilişkin işlemler muhasebe kayıtlarına yansıtılmamıştır.

Kiraya verilen duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden anılan hesaplarda takip edilmemesi nedeniyle Giresun İl Özel İdaresinin yıl içinde ve yıl sonunda düzenlenen mali tablolarında 990- Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı, 993- Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı ve 999- Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı yer almamaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** "Giresun İl Özel İdaresi olarak 2017 Yılı içinde kiraya verilmiş olan ve bundan sonra kiraya verilecek gayri menkuller için gerekli çalışma başlatılmıştır." denilmektedir.

**Sonuç olarak;** Kiraya verilen taşınmazların, kayıtlı değerlerinin 990- Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabında, Kira Bedellerinin de 993- Maddi Duran Varlıkların Kira Ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabında İzlenmesi gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak Giresun İl Özel İdaresinin 990- Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı, 993- Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı ve 999- Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabının 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolarda yer almaması hususu devam etmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 8: Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ve Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesaplarının Bilançoda Birlikte Yer Alması**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 59- Dönem faaliyet sonuçları hesap grubunu açıklayan 360'ıncı maddesinde;

*“(1) Bu hesap grubu, dönem olumlu veya olumsuz faaliyet sonucunun izlenmesi için kullanılır.*

*(2) Dönem faaliyet sonuçları sonucun olumlu veya olumsuz olmasına göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur.*

*590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı*

*591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)”*

denilerek dönem sonunda faaliyet sonuçlarının olumlu veya olumsuz olabileceğine, niteliğine göre de faaliyet sonucunun ilgili hesaba kaydedileceğine açıklık getirilmiştir.

Ancak Giresun İl Özel İdaresi 2016 yılı Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosu incelendiğinde, kurumun birimleri arasında yer alan İlçe Özel İdare Müdürlüklerinde gerçekleşen olumsuz faaliyet sonucu ile İl Özel İdaresinde gerçekleşen olumlu faaliyet sonucunun karşılıklı mahsubu gerçekleştirilmeden hem 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı hem de 591- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı ile bilançoya yansıtıldığı görülmüştür. Bir idarenin faaliyetlerinden kaynaklanan sonucun aynı anda hem olumlu hem de olumsuz olarak gerçekleşmesi mümkün olamayacağından, Giresun İl Özel İdaresi 2016 yılı Bilançosunda 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ve 591- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabının bir arada gösterilmesinin yukarıda yer verilen Yönetmelik hükümlerine aykırı olduğu düşünülmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "İl Özel İdaremiz ve İlçe özel İdarelerimize ait muhasebe kayıtları bir birinden bağımsız şekilde tutulmakta olup yıl sonlarında konsolide yapılmaktadır. Bu yüzden dolayı bir birimde dönem olumlu faaliyet sonucu oluşurken başka bir birimde olumsuz Faaliyet sonucu olduğundan Genel mizanda her iki hesapta görülmektedir." denilmektedir.

**Sonuç olarak;** 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ve 591- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesaplarının bilançoda birlikte yer almaması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak e-içişleri sisteminin olumlu ve olumsuz faaliyet sonuçlarını bilançoda bir arada göstermesi Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine aykırıdır ve 2016 yılı mali tablolarında 590- Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ile 591- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı gerçek durumu yansıtmamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49'uncu ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 48'inci maddeleri uyarınca mahalli idarelerde hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş bütçe ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde hazırlanmasına temel olacak şekilde çıkarılması amacıyla yönelik olarak Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği İçişleri Bakanlığınca çıkarılmıştır. Bu yönetmelik kapsamında yapılacak işlem ve kayıtlar bilgi teknolojilerinden yararlanarak hazırlanan programlar ile yapılmaktadır. İl özel idarelerinin

kullanması amacıyla İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan e-içişleri sistemi Bütçe ve Muhasebe Modülü ile kayıt ve işlemler yapılmaktadır. Ancak sistem devreye girdiği 2009 yılından bu yana ihtiyaçları karşılayacak ölçüde geliştirilememiştir.

Bulgu konusu hususla birlikte raporun diğer maddelerinde yer alan mali tablolarla ilgili hataların bu sistemden kaynaklandığı idarelerce belirtilmekle birlikte sorun aktarma ve giderme konusunda il özel idarelerinin vesayet kuruluşu olan İçişleri Bakanlığınca yeteri kadar dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. İl özel idarelerinin herhangi bir tasarruf yetkisi bulunmaması göz önüne alındığında bu sistem hatalarının söz konusu bakanlıkça düzeltilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 9: Giresun İl Özel İdaresi ve İlçe Özel İdarelerinin 2016 Mali Yılına İlişkin Yevmiye Defterinde, Yevmiye Numaralarının Tarihe Uygun Olarak Müteselsil Sıra Takip Etmemesi ve Boş Yevmiye Maddelerinin Bulunması**

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 43'üncü maddesinde;

*“(1) İşlemler, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedilir; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılır.*

.....

*(4) 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 verilir. Gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ve yardımcı defter kayıtlarında bu yevmiye numaraları esastır.”*

“Kullanılacak defterler ve kayıt düzeni” başlıklı 44'üncü maddesinde:

*“(1) Bu Yönetmeliğin uygulanmasında aşağıdaki defterler kullanılır.*

*a) Yevmiye defteri (Örnek-37),*

*Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defterdir. Yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilir.”*

denilmektedir. Buna göre yevmiye defteri tarih itibarıyla müteselsil sıra takip eden

yevmiye numaralarından oluşmalıdır. Yevmiye numaralarında, tarih kayıtlarına uygun sıra takip edilmemesi ve eksik yevmiye maddelerinin bulunması Yönetmeliğin amir hükümlerine aykırıdır.

Yukarıdaki açıklamalara rağmen;

a) Giresun İl Özel İdaresi ve Alucra, Bulancak, Çamoluk, Çanakçı, Dereli, Doğankent, Espiye, Eynesil, Görele, Güce, Keşap, Şebinkarahisar, Tirebolu ve Yağlıdere İlçe Özel idarelerinin yevmiye kayıtlarında yevmiye numaralarının tarih kayıtlarına uygun sıra takip etmediği,

b) Çanakçı İlçe Özel İdaresi yevmiye kayıtlarında 4 ve 101, Görele İlçe Özel İdaresi yevmiye kayıtlarında 54, Piraziz İlçe Özel İdaresi yevmiye kayıtlarında 32, Şebinkarahisar İlçe Özel İdaresi yevmiye kayıtlarında 23, 38 ve 61, Tirebolu İlçe Özel İdaresi yevmiye kayıtlarında 20, 101, 114, 116, 117 ve 118 numaralı yevmiye maddelerinin boş olduğu,

görülmüştür.

**Kamu idaresi cevabında;** "2016 Yılı Yevmiye kayıtlarında düzeltme işlemleri yapılamayacağından 2017 yılı kayıtlarımızda gerekli titizlik gösterilmekte olup, İlçe Özel İdarelerine de bu konuda yazı yazılarak bilgi verilmiştir." denilmektedir.

**Sonuç olarak;** Yevmiye defterinin tarih itibarıyla müteselsil sıra takip eden yevmiye numaralarından oluşması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.



## 8. EKLER

## Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları

(01.01.2016 - 31.12.2016) GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ

44.28-Tüm Muhasebe Birimleri 2016 Yılı BİLANÇOSU

AKTİF	2014	2015	Cari Yıl 2016	PASİF	2014	2015	Cari Yıl 2016
	YTL	YTL	YTL		YTL	YTL	YTL
<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>35.018.290,54</b>	<b>17.291.938,29</b>	<b>11.508.251,73</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>-23.171.442,14</b>	<b>-61.360.448,57</b>	<b>92.199.170,24</b>
<b>10 HAZİR DEĞERLER</b>	<b>18.524.910,00</b>	<b>11.428.027,07</b>	<b>4.464.121,15</b>	<b>30 KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1.020.143,65</b>
102 BANKA HESABI	18.609.320,51	12.049.457,40	4.469.206,29	300 BANKA KREDİLERİ HESABI	0,00	0,00	1.020.143,65
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-100.039,70	-629.696,80	-7.296,84	<b>32 FAALİYET BORÇLARI</b>	<b>-2.324.384,09</b>	<b>-8.435.293,38</b>	<b>19.684.388,74</b>
104 PROJE ÖZEL HESABI	1.635,08	1.635,08	0,00	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	-2.324.384,09	-8.435.293,38	19.684.388,74
108 DİĞER HAZİR DEĞERLER HESABI	0,00	0,00	0,00	<b>33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>-20.001.997,77</b>	<b>-48.111.841,49</b>	<b>55.740.415,12</b>
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	13.994,11	6.631,39	2.211,70	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	-1.050.172,48	-1.235.140,31	1.520.466,44
<b>12 FAALİYET ALACAKLARI</b>	<b>10.337.517,43</b>	<b>1.418.334,82</b>	<b>1.464.852,58</b>	333 EMANETLER HESABI	-18.951.825,29	-46.876.701,18	54.219.948,68
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	0,00	0,00	0,00	<b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>-840.437,67</b>	<b>-4.808.691,09</b>	<b>13.848.622,45</b>
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	10.335.940,91	1.416.758,30	1.463.276,06	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	-699.851,48	-1.171.065,12	1.335.583,23
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	1.576,52	1.576,52	1.576,52	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	-124.356,75	-200.523,01	128.424,48
<b>14 DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>316.041,50</b>	<b>825.814,35</b>	<b>375.875,65</b>	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI	-16.229,44	-24.245,55	10.671,11
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	316.041,50	825.814,35	375.875,65	363 KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI	0,00	0,00	0,00
<b>15 STOKLAR</b>	<b>4.371.167,95</b>	<b>1.056.154,42</b>	<b>1.171.986,42</b>	368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI	0,00	-3.412.857,41	12.373.943,63
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	4.371.167,95	1.056.154,42	1.171.986,42	<b>37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>-4.000,00</b>	<b>-4.000,00</b>	<b>4.000,00</b>
<b>16 ÖN ÖDEMELER</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>456.476,47</b>	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	-4.000,00	-4.000,00	4.000,00
160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	1.890,00	0,00	0,00	<b>38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>	<b>-622,61</b>	<b>-622,61</b>	<b>1.901.600,28</b>
161 PERSONEL AVANSLARI HESABI	0,00	0,00	0,00	381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI	-622,61	-622,61	1.901.600,28
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	0,00	0,00	453.976,47	<b>39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI	-1.890,00	0,00	2.500,00	391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	0,00	0,00	0,00
<b>19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.468.653,66</b>	<b>2.563.607,63</b>	<b>3.574.939,46</b>	<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>-13.704.855,03</b>	<b>-21.396.402,61</b>	<b>37.813.151,24</b>
190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	1.468.653,66	2.563.607,63	3.574.939,46	<b>40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR</b>	<b>-13.686.432,91</b>	<b>-21.377.980,49</b>	<b>17.995.749,67</b>
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	0,00	0,00	0,00	400 BANKA KREDİLERİ HESABI	-13.686.432,91	-21.377.980,49	17.995.749,67
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>292.066.431,20</b>	<b>357.258.357,38</b>	<b>301.833.445,53</b>	<b>47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>-16.000,00</b>	<b>-16.000,00</b>	<b>13.072.112,82</b>
<b>24 MALİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2.790.491,39</b>	<b>3.751.762,43</b>	<b>8.363.651,93</b>	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	-16.000,00	-16.000,00	13.072.112,82
240 MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI	2.790.491,39	3.751.762,43	8.363.651,93	<b>48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>	<b>-2.422,12</b>	<b>-2.422,12</b>	<b>6.745.288,75</b>
<b>25 MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>289.143.175,01</b>	<b>353.187.059,06</b>	<b>293.463.885,35</b>	481 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI	-2.422,12	-2.422,12	6.745.288,75
250 ARAZI VE ARSALAR HESABI	72.094.130,96	72.156.707,97	69.074.415,72	<b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>-290.208.424,57</b>	<b>-291.793.444,49</b>	<b>183.329.375,78</b>
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	46.599.036,52	53.081.949,87	61.538.258,63	<b>50 NET DEĞER</b>	<b>-125.907.796,28</b>	<b>-114.992.077,68</b>	<b>-8.443.125,83</b>
252 BİNALAR HESABI	98.507.355,50	131.301.209,54	52.934.872,83	500 NET DEĞER HESABI	-125.907.796,28	-114.992.077,68	-8.443.125,83
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	17.210.833,51	17.932.116,88	18.109.816,64	<b>51 DEĞER HAREKETLERİ</b>	<b>48.165,72</b>	<b>48.165,72</b>	<b>-48.165,72</b>
254 TAŞITLAR HESABI	6.470.129,52	7.376.240,11	7.651.429,58	511 MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI	150.000,00	0,00	0,00
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	3.145.081,56	3.189.146,91	5.097.148,71	519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	-101.834,28	48.165,72	-48.165,72
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-16.414.126,50	-16.814.139,85	-22.247.781,84	<b>57 GEÇMiŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-136.702.067,93</b>	<b>-175.485.293,24</b>	<b>203.476.727,43</b>
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	61.530.733,94	84.963.827,63	101.305.725,08	570 GEÇMiŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	-136.702.067,93	-175.485.293,24	203.476.727,43
<b>26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>132.764,80</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>58 GEÇMiŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>11.136.499,23</b>	<b>0,00</b>	<b>-40.994.102,00</b>
260 HAKLAR HESABI	178.744,45	173.965,45	503.657,45	580 GEÇMiŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	11.136.499,23	0,00	-40.994.102,00
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-45.979,65	-173.965,45	-503.657,45	<b>59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-38.783.225,31</b>	<b>-1.364.239,29</b>	<b>29.338.041,90</b>
<b>29 DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>0,00</b>	<b>319.535,89</b>	<b>5.908,25</b>	590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI	-38.783.225,31	-1.557.196,44	29.367.677,91
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI	594.697,55	948.598,28	912.107,03	591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	0,00	192.957,15	-29.636,01
299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-594.697,55	-629.062,39	-906.198,78	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>327.084.721,74</b>	<b>374.550.295,67</b>	<b>313.341.697,26</b>
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>327.084.721,74</b>	<b>374.550.295,67</b>	<b>313.341.697,26</b>				

<b>GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ 2016 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU</b>								
<b>H. Kodu</b>	<b>Yardımcı Hesap</b>				<b>GELİRİN TÜRÜ</b>	<b>2014 Yılı</b>	<b>2015 Yılı</b>	<b>Cari Yıl (2016)</b>
	<b>Kod.1</b>	<b>Kod.2</b>	<b>Kod.3</b>	<b>Kod.4</b>				
600	01	0	0	0	Vergi Gelirleri	594.221,72	1.144.349,58	2.105.618,40
600	03	0	0	0	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	13.880.091,14	3.727.845,75	1.736.234,79
600	04	0	0	0	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	106.604.964,96	102.161.206,89	134.906.665,00
600	05	0	0	0	Diğer Gelirler	48.164.702,28	57.080.966,43	59.775.880,88
<b>GELİRLER TOPLAMI:</b>						<b>169.243.980,10</b>	<b>164.114.368,65</b>	<b>198.524.399,07</b>
<b>H. Kodu</b>	<b>Yardımcı Hesap</b>				<b>GİDERİN TÜRÜ</b>	<b>2014 Yılı</b>	<b>2015 Yılı</b>	<b>Cari Yıl (2016)</b>
	<b>Kod.1</b>	<b>Kod.2</b>	<b>Kod.3</b>	<b>Kod.4</b>				
630	01	0	0	0	Personel Giderleri	29.682.023,77	32.323.121,76	36.260.034,40
630	02	0	0	0	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	3.550.710,24	3.672.265,23	4.271.910,07
630	03	0	0	0	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	46.814.320,68	61.451.597,27	94.047.494,25
630	04	0	0	0	Faiz Giderleri	1.243.495,57	1.257.127,96	2.125.043,62
630	05	0	0	0	Cari Transferler	13.374.819,72	23.737.900,65	10.509.284,15
630	07	0	0	0	Sermaye Transferleri	829.474,48	7.116.176,74	2.876.062,00
630	11	0	0	0	Değer Ve Miktar Değişimleri Giderleri	600,00	0,00	7.000,00
630	12	0	0	0	Gelirlerin Ret Ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	0,00	8.992.869,84	0,00
630	13	0	0	0	Amortisman Giderleri	414.882,37	564.726,58	1.036.709,84
630	14	0	0	0	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	23.855.943,69	23.253.703,67	18.033.590,74
630	30	0	0	0	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	10.694.484,27	380.639,66	19.228,10
<b>GİDERLER TOPLAMI :</b>						<b>130.460.754,79</b>	<b>162.750.129,36</b>	<b>169.186.357,17</b>
<b>FAALİYET SONUCU (+ / -)</b>								<b>29.338.041,90</b>



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  
<http://www.sayistay.gov.tr>